

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

REFORMA DAVKA NA DODANO VREDNOST IN VZROKI ZANJO

Ljubljana, november 2020

ŠPELA ZAKRAJŠEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Špela Zakrajšek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Reforma davka na dodano vrednost in vzroki zanjo, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem izr. prof. dr. Brankom Koržetom

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 2.11.2020

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 NA SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DDV	3
1.1 Zgodovina obdavčenja in razvoj DDV	3
1.2 Načela davčnega sistema in njihovi pokazatelji v sistemu DDV	5
1.3 Cilji obdavčitve in značilnosti davkov	8
2 VZROKI ZA NAPOVEDANE SPREMEMBE	10
2.1 Sedanja DDV ureditev v luči skupnega notranjega trga.....	10
2.2 Problematika trenutnega DDV sistema in njene posledice.....	15
2.2.1 Goljufije znotraj EU DDV sistema.....	15
2.2.1.1 Davčni vrtiljak (goljufije, pri katerih sodelujejo slamnata podjetja)	15
2.2.1.2 Goljufije, ki se pojavljajo na področju elektronskega poslovanja, in z uvozom povezane goljufije	19
2.2.1.3 Goljufije, povezane s prevoznimi sredstvi.....	23
2.2.1.4 Goljufije, povezane z znižano DDV stopnjo.....	23
2.2.1.5 Goljufije, povezane z zakupom letal	23
2.2.2 Posledice goljufij v sistemu DDV	23
2.2.3 Zapletenost DDV sistema.....	29
2.2.3.1 Dodatne obveznost iz naslova DDV, ki jih zahteva trenutna ureditev.....	30
2.2.3.2 Različna implementacija EU DDV pravil po državah članicah EU.....	34
2.2.4 Posledice zapletenosti DDV sistema	37
3 PREDLAGANA NOVA UREDITEV IN ŽE UVELJAVLJENE SPREMEMBE	38
3.1 Pregled aktivnosti Evropske komisije, usmerjene v spremembe DDV sistema.....	38
3.2 Do leta 2018 sprejeti ukrepi za boj proti DDV goljufijam	39
3.3 Načela in cilji nove ureditve	40
3.4 Izbrani predlogi nove ureditve in primerjava s trenutno veljavno ureditvijo.....	41
3.4.1 Omejena izboljšava trenutno veljavnih pravil	41
3.4.1.1 V letu 2018 sprejeti ukrepi za lažje poslovanje, ki so se začeli uporabljati v letu 2020.....	44
3.4.2 Prilagoditev veljavnih pravil, pri čemer se obveznost obračuna DDV prenese s kupca na dobavitelja	49
3.4.3 Prilagoditev veljavnih pravil, pri čemer se uporabi obrnjena davčna obveznost	51
3.4.4 Razširitev uporabe pravila, ki trenutno velja za opravljanje storitev na pravila za dobavo blaga	52

3.4.5	Upoštevanje pogodbenih tokov in zaračunavanje DDV s strani dobavitelja v namembni državi.....	54
3.5	Predvideni učinki nove ureditve.....	55
3.6	Predlagana ureditev za mala podjetja	60
3.7	Pomisliki glede predlagane nove ureditve	62
SKLEP	65
LITERATURA IN VIRI	70

KAZALO TABEL

Tabela 1: Odstotek DDV vrzeli po državah EU v obdobju od 2013 do 2017 (v %).....	27
--	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Shema davčnega vrtiljaka	16
Slika 2: Grafični prikaz % DDV vrzeli po državah EU v obdobju od 2013 do 2017	29

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

DDV – davek na dodano vrednost

EU – Evropska unija

B2B – business-to-business

B2C – business-to-consumer

CTP – certified taxable person

BDP – bruto domači proizvod

OECD – Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj

CASE – Center for Social and Economic Research

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

VIES – VAT Information Exchange System

MOSS – Mini One Stop Shop

OSS – One Stop Shop

MSP – mikro, mala in srednje velika podjetja

IT – informacijska tehnologija

UVOD

Za normalno delovanje družbe so davki neizogibna kategorija (Škof in drugi, 2007, str. 53). Davščine, med katere se poleg davkov uvrščajo še takse in prispevki, so najpomembnejši vir javnih dohodkov. Z davki država oziroma lokalna skupnost zbira dohodke za pokrivanje splošnih, skupnih, kolektivnih in družbenih potreb. Davki pa nimajo zgolj fiskalne vloge, ampak so tudi instrument ekonomske in socialne politike (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 41–43).

Za pravilno delovanje enotnega evropskega trga je skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) izrednega pomena. DDV je naslednik prometnih davkov, ki so povzročali izkrivljanje konkurence in posledično ovirali prosti pretok blaga. V letu 2015 je bilo v Evropski uniji (EU) za več kot en bilijon € pobranega DDV, to pa predstavlja 7 % bruto domačega proizvoda (BDP) EU, kar pomeni, da gre za pomemben vir prihodkov za države članice. Ker gre za davek na potrošnjo, je DDV rasti prijazna oblika obdavčitve (Turičnik, 2018a, str. 30). Žal pa je trenutni sistem DDV tako tog, da se ni zmožen dovolj hitro prilagoditi oziroma odzvati na globalizacijo in digitalizacijo gospodarstva. Trenutni DDV sistem je bil zasnovan kot prehodni sistem, zato je sistem razdrobljen in zapleten, kar podjetjem¹, ki poslujejo čezmejno, prinaša višje stroške izpolnjevanja obveznosti, saj naj bi imela omenjena podjetja za 11 % višje stroške v primerjavi s podjetji, ki so prisotna zgolj na domačem trgu. Poleg razdrobljenosti in zapletenosti pa je treba omeniti še različno obravnavo domačih in čezmejnih transakcij, medtem ko so domače transakcije predmet DDV, so čezmejne oproščene in predmet DDV v drugi državi članici, kar goljufijam na široko odpira vrata. Na to nakazuje tudi dejstvo, da so države članice EU iz naslova DDV v letu 2015 izgubile skupaj 152 milijard € prihodkov (Srđić, 2017, str. 6–7). Če ne bi prihajalo do takšnih izgub, bi države članice lahko več sredstev namenile za šolstvo, infrastrukturo, zdravstvo. Od 152 izgubljenih milijard € naj bi bila tretjina tega zneska posledica čezmejnih goljufij, ki se dogajajo na področju DDV. Pričakuje se, da se bo z reformo ta znesek znižal za 80 % (Turičnik, 2017, str. 13). Vse navedeno kaže na to, da je reforma DDV sistema nujno potrebna, zato si Evropska komisija zanjo v zadnjih letih tudi precej prizadeva.

Namen magistrskega dela je preučiti sedanjo zakonodajo in predloge sprememb ter z ugotovitvami doseči cilj, tj. oceno ustreznosti predlaganih rešitev za odpravo vzrokov goljufij in zmanjšanje administrativnih bremen oziroma ugotoviti, ali bodo spremembe omilile trenutno problematiko. V naslednjem koraku želim predstaviti, kakšne učinke naj bi imela nova zakonodaja ter ukrepe, ki so bili do sedaj na tem področju že sprejeti in pa morebitna vprašanja oziroma pomisleke glede predlagane nove ureditve sistema DDV v EU.

¹ Izraz »podjetje« se v celotnem besedilu uporablja kot sinonim za gospodarske subjekte.

Obravnavane tematike sem se lotila, ker sem zaposlena na področju davčnega svetovanja in se večino svojega delovnega časa ukvarjam ravno s področjem DDV, zato me ta tematika še toliko bolj zanima. Poleg tega pa si želim biti na tekočem z novostmi, ki se nam obetajo, in se seznaniti tudi z vzroki, ki so privedli do aktivnosti, ki so usmerjene v spremembe DDV sistema, saj se mi za boljše razumevanje ureditve zdi pomembno tudi poznavanje ozadja, ki je botrovalo spremembam. Poleg navedenega pa je obravnavana tematika izredno aktualna, saj se je v zadnjih treh letih na tem področju na ravni EU veliko dogajalo; Evropska komisija je namreč izdala precej dokumentov, ki so usmerjeni v spremembo DDV sistema z željo, da bi bil sistem čim bolj odporen na goljufije in da bi bile prednosti enotnega skupnega trga izkoriščene v največji možni meri. Zato je bilo potrebnih kar nekaj sprememb Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur. l. EU, št. L 347/1, v nadaljevanju Direktiva Sveta 2006/112/ES), ki je osrednja direktiva DDV sistema. Glede na to, da se z DDV sistemom srečujemo prav vsi, tako navadni potrošniki, ko opravimo nakup vsakdanjih potrebščin, kot podjetja, ki opravljajo zelo različne poslovne transakcije, lahko trdim, da se obravnavana tematika dotika prav vseh posameznikov in poslovnih subjektov, zato je pomembno, da je z novostmi seznanjen čim večji krog ljudi.

Magistrsko delo je namenjeno predvsem tistim, ki se ukvarjajo s področjem DDV, in tistim, ki se z DDV-jem srečujejo vsakodnevno pri svojem delu (računovodje, davčni svetovalci, gospodarstveniki itd.), da bi se seznanili z bodočim spremembami, saj gre za korenite spremembe trenutno veljavnega sistema DDV.

Cilj magistrskega dela je pregledati trenutno veljavno zakonodajo in ugotoviti, ali bodo predlagane spremembe odpravile oziroma omilile trenutno problematiko sistema DDV (ogromno goljufij, katerih posledica je vrzel med načrtovano pobranim DDV-jem in dejansko pobranim DDV-jem in visoka administrativna ter finančna bremena za podjetja, ki poslujejo mednarodno).

Raziskovalno vprašanje 1: Kakšni so negativni pojavi trenutne ureditev DDV sistema?

Raziskovalno vprašanje 2: Kakšne rešitve predlaga Evropska komisija za odpravo negativnih pojavov na področju pravne ureditve DDV?

Raziskovalno vprašanje 3: Kakšni naj bi bili učinki predvidene DDV reforme?

Raziskovalno vprašanje 4: Ali bo predvidena nova zakonodaja rešila sedanjo problematiko sistema DDV?

Magistrsko delo je sestavljeno iz uvoda, v katerem so opredeljeni področje raziskovanja, raziskovalni problem, namen in cilj magistrskega dela ter raziskovalna vprašanja. Uvodu sledi teoretični del, v katerem sem se najprej osredotočila na zgodovino, načela in

značilnosti DDV. Temu sledi opis problematike trenutnega DDV sistema in posledic trenutne ureditve, pregled aktivnosti Evropske komisije, ki so uperjene v uveljavitev sprememb, opis različnih predlogov sprememb in primerjava z ureditvijo, ki je veljala do konca leta 2019 oziroma še velja, navedba do leta 2018 sprejetih ukrepov in ukrepov, ki so bili sprejeti v letu 2018 in so se začeli uporabljati z nastopom leta 2020, navedba ocenjenih učinkov nove ureditve ter pomislekov glede predlagane ureditve. Magistrsko delo se zaključi s sklepom, v katerem so podani odgovori na raziskovalna vprašanja, ter z navedbo virov in literature.

Uporabila sem deskriptivno metodo, kar pomeni pregled zakonodaje, strokovne literature, člankov in stališč domačih in tujih avtorjev s področja DDV. Literaturo sem poiskala v podatkovnih zbirkah, kot sta Find-Info in Google Scholar ter v knjižnici. Do nekaterih člankov in dokumentov Evropske komisije ter zakonodaje sem dostopala s pomočjo Google iskalnika. Uporabila sem tudi metodo kompilacije, saj sem povzemala ugotovitve avtorjev, ki so se ukvarjali z deli DDV zakonodaje, ki omogoča goljufije in povzroča ovire na enotnem notranjem trgu EU ter metodo analize in sinteze.

1 NA SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DDV

1.1 Zgodovina obdavčenja in razvoj DDV

Uvedba davkov je povezana z nastankom prvih civilizacij. Za formiranje civilizacije je potrebnih pet elementov: politična organiziranost, ekonomska podlaga, normativni red, znanost in umetnost. Med prvimi se je razvila sumerska civilizacija, v kateri so sumerski kralji pričeli z uvajanjem davkom podobnim dajatev. Šlo je za prispevke v naravi, ki so bili namenjeni za plačilo državnih uslužbencev (Tičar, 2001, str. 17).

Podobna ureditev kot pri Sumerjih je bila vzpostavljena tudi pri starih Egipčanih. Tako je bil že v 15. stoletju pr. n. št. vzpostavljen kompleksen davčni sistem. Svobodni Egipčani so bili dolžni pripravljati letna poročila o svojih pridelkih in prihodkih. Omenjena poročila so bila osnova za odmero davka. Opuščitev predložitve poročila pa je bila kaznovana s smrtno obsodbo. Tudi stari Egipčani so s pobranimi pridelki plačevali storitve državnih uslužbencev. Podoben sistem obdavčenja kot pri Sumerjih in Egipčanih je bil tudi pri Minojcih. Kralj Minos je pobiral davke v pridelkih, kot so poljščine, olivno olje in vino ter jih shranjeval v kraljeva skladišča. Omenjene pridelke je ravno tako porabil za plačevanje državnih uslužbencev (Tičar, 2001, str. 18–19).

Leta 550 pr. n. št. je atenski zakonodajalec Solon prvič zapisal takratni davčni red. Višina davkov je bila odvisna od višine dohodka in bogastva posameznih zavezancev, kar kaže na oblikovanje ene prvih progresivnih davčnih lestvic. Najvišji letni davek je pripadel zavezancem z najvišjimi dohodki. V zameno za najvišje davke so bili deležni najvišjih

pravic in časti, vendar je bilo uveljavljanje pravic vezano na plačilo davkov (Tičar, 2001, str. 19). Kasneje se je začel v Atenah uveljavljati nov fiskalni sistem, v skladu s katerim so bili javni prihodki, ki so se zbirali tudi z davki, namenjeni vzdrževanju vojske in mornarice (Škof in drugi, 2007, str. 45).

V rimskem pravu ni veljalo načelo davčne splošnosti. Nekatere družbene skupine oziroma kar celi družbeni sloji so bili deležni privilegijev. Tako so bili javnih bremen prosti npr. profesorji, pravniki, svečeniki in pa določena mesta oziroma območja. O osvoboditvi od javnih bremen je najprej odločal senat, kasneje pa cesar (Tičar, 2001, str. 24).

V Dioklecijanovem davčnem sistemu se pojavi davčna enota, ki je povezovala delovno silo in delovno živino z ustrežno površino obdelovalne zemlje, pri tem pa se je upoštevala kakovost zemljišča, spol delovne sile, starost davčnih zavezancev itd. Na vsako davčno enoto je pripadel približno enak znesek davka. Ta sistem se je imenoval glavarina (Tičar, 2001, str. 26).

V srednjem veku so bili davki bolj v ozadju, saj so carine, denarne kazni, dajatve za uporabo državnih gozdov in rudnikov ter obvezna letna darila vladarjem predstavljala pomembnejši fiskalni prihodek. Davčno breme je bremenilo tiste družbene sloje, ki se obdavčitvi niso mogli upreti. Davkov pa je bilo prosto plemstvo, višja duhovščina in nekateri državni uradniki. Oprostitev plačila davkov je temeljila na tem, da se tistim, ki izvršujejo javno funkcijo, ne more naložiti bremen in da imata plemstvo in duhovščina obveznost, da z dajatvami v naravi pokrivata del državnih finančnih potreb. Poleg tega naj bi bilo neplačevanje davkov s strani duhovščine opravičeno z vzdrževanjem hiralnic in sirotišnic. S tem naj bi se zmanjševali javni izdatki (Tičar, 2001, str. 26–28).

V Nemčiji je v 16. stoletju duhovščina zapadla pod obvezo plačevanja davkov. Prav tako se v Franciji nižja duhovščina ni več mogla ubraniti pred plačevanjem davkov (Tičar, 2001, str. 29).

Literatura si ni povsem enotna, kdo je začetnik DDV, tako nekateri začetke pripisujejo letu 1918 in francoskemu teoretiku Mauriceu Laurenu. Laurenu se je porodila ideja o DDV, ko je opazil, da nekateri gradbeniki za delo raje najemajo delavce, kot pa da bi delo opravili s stroji, saj je bila nabava strojne opreme podvržena visoki obdavčitvi. Zato je predlagal uvedbo davka na vrednost, ki je blagu oziroma storitvam dodana v posamezni fazi proizvodnje ali prometa. V literaturi najdemo tudi mnenja, da je Lauren zgolj zamenjal ime nekdanjega francoskega davka na promet. V Nemčiji je leta 1919 Siemens podal predlog za uvedbo neto davka na promet, zato nekateri teksti avtorstvo DDV pripisujejo njemu. V ZDA je bil zagovornik DDV prof. Adams, ki je prvi v zgodovini DDV predlagal kreditno metodo, ki omogoča, da se davek, plačan pri nabavi blaga, ki se uporabi za prodajo ali proizvodnjo, odšteje od davčne obveznosti. Novejša literatura navaja, da je bil DDV prvič uveden v Turčiji, in sicer s K. Kleinjohannom. V ZDA naj bi se DDV pojavil po koncu

prve svetovne vojne. Thomas S. Adams je podal predlog, da bi se v ZDA uvedel prometni davek v obliki DDV, vendar predlog ni bil sprejet (Škof in drugi, 2007, str. 368–369).

DDV se je začel širiti po vseh pravnih sistemih držav članic EU. Razlogi za hitro širitev so bili naslednji: velike pomanjkljivosti in nezadovoljstvo s predhodnimi prometnimi davki, potreba po mednarodnem povezovanju ter želja po nevtralnem davku. Do nezadovoljstva s predhodnimi prometnimi davki je prišlo zaradi neustreznosti prometnih davkov, diskriminatornih uvoznih davkov ter nevzdržnosti davčnega sistema kot posledica razvoja ekonomije (Škof in drugi, 2007, str. 370–371).

Belgija, Italija, Luksemburg, Nemčija in Nizozemska so imele uveden vsefazni tip splošnega davka na promet. Leta 1962 je Neumarkova komisija podala predlog, da se DDV kot prometni davek uvede v vseh državah članicah. DDV naj bi bil premik naprej, saj je predstavljal nevtralni prometni davek. Ravno nevtralnost pa naj bi omogočala pogoje za mednarodno blagovno menjavo. Leta 1967 je Danska kot prva uzakonila DDV. Sledili pa sta ji Nemčija in Francija (Škof in drugi, 2007, str. 370).

DDV je pritegnil tudi države, ki v tistem času še niso bile članice EU. Danska in Švedska sta želeli povečati svoje fiskalne prihodke, saj sta morali najti rešitev za pokrivanje naraslih socialnih potreb, obenem pa sta morali poskrbeti za zaustavitev obremenjevanja dohodkov, zato sta želeli svoje enofazne davke na promet zamenjati z DDV. Do leta 1970 sta DDV uzakonila Luksemburg in Nizozemska, leta 1971 jima je sledila Belgija in leta 1973 še Italija ter Velika Britanija. Leta 1985 sta DDV vpeljali Portugalska in Turčija, naslednje leto pa še Španija (Škof in drugi, 2007, str. 370).

Med državami srednje in vzhodne Evrope so DDV najprej uzakonili na Madžarskem, in sicer leta 1988. V Sloveniji smo DDV uvedli sredi leta 1999 (Škof in drugi, 2007, str. 371).

Poleg držav članic Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) je DDV v uporabi v več kot 40 državah v Afriki, Aziji in v Latinski Ameriki, naj omenim le nekaj držav: Japonska, Kitajska, Indija, Brazilija. Zgoraj opisana širitev DDV predstavlja najpomembnejši dogodek v razvoju davčnega sistema (Škof in drugi, 2007, str. 370–371).

1.2 Načela davčnega sistema in njihovi pokazatelji v sistemu DDV

Načela davčnega sistema lahko razdelimo v dve skupini. Univerzalna načela veljajo za vse davčne predpise oziroma za celotno davčno področje, razen če ni izrecno določeno drugače. Področna načela pa veljajo za davčne predpise, ki urejajo posamezen davek (npr. DDV) (Škof in drugi, 2007, str. 78–79).

Načelo pravne države je osrednje univerzalno davčno načelo, ki se razteza na celotno pravo. V davčnem pravu je vsebina načela pravne države opredeljena z zagotavljanjem

pravne varnosti, zakonitosti (določenost davkov z zakoni in usklajenost podzakonskih predpisov, davčnih odločb ter sodb z zakoni), varstvom zaupanja v pravo (prepoved retroaktivnosti), varstvom zaupnih podatkov, pravičnostjo, varovanjem človekovih pravic in temeljnih svoboščin, enakomernostjo in sorazmernostjo (Škof in drugi, 2007, str. 79–81). Ker načelo pravne države presega področje davčnega prava, ga na tem mestu ne bom podrobneje opredeljevala in se bom v nadaljevanju osredotočila na načela, ki so značilna za področje davkov.

Kovač (2010, str. 7) davčna načela deli v štiri skupine. Prva skupina so davčno finančna načela, ki so po hierarhiji na vrhu, saj imajo v primeru kolizije prednost pred vsemi ostalimi načeli. Med omenjena načela spadata načelo izdatnosti in načelo elastičnosti. Načelo izdatnosti predpisuje, da morajo davki skupaj z ostalimi javnimi dajatvami predstavljati sredstva, ki so potrebna za pokritje načrtovanih odhodkov. Če ne želimo imeti primanjkljaja, moramo temu načelu popolno slediti. DDV se skupaj z ostalimi davki porablja za javne izdatke, zato lahko rečemo, da se to načelo odraža tudi pri DDV. Drugo načelo je načelo elastičnosti, ki predvideva, da se davki časovno in vsebinsko prilagajajo povečanju oziroma zmanjšanju javnih izdatkov. Ob povečanju javnih izdatkov se med subjekti, ki vodijo državo, razmeroma hitro pojavi vprašanje dviga stopenj DDV kot sredstvo za zmanjšanje razlike med javnimi prihodki in javnimi izdatki. Na ta način se načelo elastičnosti odraža pri DDV.

Naslednja skupina so ekonomsko davčna načela. To skupino sestavljajo 4 načela: načelo uporabnosti, načelo umerjenosti davčne obveznosti, načelo izbora davčnega vira in načelo stabilnosti davčnega sistema. V skladu z načelom uporabnosti naj bi bili davki konstruirani tako, da bi kar se da najmanj vplivali na ekonomske odločitve gospodarskih subjektov (Kovač, 2010, str. 7). Glede na to, da je DDV za gospodarske subjekte načeloma nevtralen davek, na ekonomske odločitve gospodarskih subjektov ne bi smel vplivati. Naslednje načelo iz te skupine je načelo umerjenosti davčne obveznosti, ki zahteva pravo mero višine obdavčenja, saj višina obdavčitve lahko negativno ali pozitivno vpliva na posameznika (Kovač, 2010, str. 7). Zvišanje DDV stopenj na primer negativno vpliva na javno potrošnjo. Načelu umerjenosti davčne obveznosti sledi načelo izbora davčnega vira, ki pravi, da morajo biti obdavčeni le tisti dohodki davčnega zavezanca, ki se obnavljajo (Kovač, 2010, str. 7). Pri gospodarskih subjektih se z DDV obdavčuje dodana vrednost, posamezniki pa DDV plačajo ob potrošnji, kar pomeni, da se ne obdavčuje dohodek, drži pa, da je potrošnja vezana na višino dohodka. Lahko bi rekli, da se to načelo v DDV ne odraža. Naslednje načelo je načelo stabilnosti davčnega sistema, ki pravi, da je treba vzpostaviti stabilen davčni sistem, ki se v nekem daljšem časovnem obdobju ne bo spreminjal. Vsakršne spremembe v davčnem sistemu lahko močno vplivajo na gospodarske subjekte in posameznike, zato morajo biti davčne reforme politično, socialno in ekonomsko upravičene (Kovač, 2010, str. 7). DDV je razmeroma pogosto tarča manjših sprememb, v bližnji prihodnosti pa se mu obetajo korenite spremembe, zato bi lahko rekli, da se obravnavano načelo v DDV ne odraža povsem.

Tretjo skupino predstavljata socialno politični načeli, in sicer načelo splošnosti davkov in načelo enakomernosti plačevanja davkov. Načelo splošnosti davkov zapoveduje, da so vsi davčni subjekti dolžni sodelovati pri plačevanju davkov (Kovač, 2010, str. 8). DDV je davek na potrošnjo zato ga plačujemo vsi potrošniki, tako je načelo splošnosti izpolnjeno v celoti. Drugo načelo iz skupine je načelo enakomernosti plačevanja davkov, ki omogoča plačevanje davkov glede na subjektivno ekonomsko moč posameznika. Subjekti, ki imajo enako ekonomsko moč, plačujejo enako višino davkov, subjekti z večjo ekonomsko močjo pa plačujejo višje dajatve (Kovač, 2010, str. 8). To načelo se na področju DDV odraža s tem, da subjekti z večjo ekonomsko močjo trošijo več in posledično prispevajo več DDV v državno blagajno.

Zadnjo skupino predstavljata pravno administrativni načeli: načelo zakonitosti davkov in načelo minimiziranja administrativnih stroškov. Načelo zakonitosti zahteva, da se davke in ostale javne dajatve predpisuje in spreminja samo z ustavo in zakoni. Vsebinsko načela predstavljajo naslednje zahteve: izvor davčnega prava je predpisan z zakonom, davčne norme je treba tolmačiti restriktivno, analogija davčnih norm je dopustna vendar je omejena, retroaktivnost je nedopustna, vsi davki morajo biti jasni in natančno definirani (Kovač, 2010, str. 8). Obdavčenje z DDV in njegovo ureditev predpisuje zakon, žal pa zakon v določenih delih dopušča dvom, zato Finančna uprava Republike Slovenije (FURS) izdaja številna pojasnila in brošure s podrobnimi opisi in vprašanji ter odgovori. Zadnje načelo je načelo minimiziranja administrativnih stroškov, ki pravi, da morajo biti stroški pobiranja davkov minimalni (Kovač, 2010, str. 8). Države strošek pobiranja DDV prevaljujejo na davčne zavezance, s tem ko predpisujejo, da se mora davčni zavezanec zaradi določenih aktivnosti registrirati za DDV namen, ne samo v državi sedeža, temveč tudi v državi, v katero na primer prodaja svoje blago. Poleg DDV registracije je davčni zavezanec v nekaterih primerih dolžan v državi, v kateri nima sedeža, imenovati davčnega zastopnika ali pa vsaj pooblaščenca, da lahko ustrezno izpolnjuje različne mesečne obveznosti (oddajanje DDV obrazcev, Intrastat poročila). Vse to zavezancem, ki poslujejo čezmejno, predstavlja visoke administrativne stroške.

Škof in drugi (2007, str. 112–113) med področnimi načeli davka na promet, kamor spada tudi DDV, navajajo še nekaj načel, ki jih še nisem opredelila. Tako bom v nadaljevanju opisala še načelo obdavčitve potrošnje, načelo objektivnosti oziroma asocialnosti, načelo indirektno obdavčitve in načelo neto vsefazne obdavčitve. Načelo obdavčitve potrošnje zasleduje obdavčitev odplačnih transakcij blaga in storitev, ki so s predpisom določene kot obdavčljive. Pri DDV to načelo ni čisto povsem izpolnjeno, saj je v določenih primerih lastne (upo)rabe treba obračunati DDV. Prav tako je v primeru neizpolnjevanja zakonsko določenih pogojev treba obračunati DDV od dajanja reklamnih vzorcev. Načelo objektivnosti oziroma asocialnosti zapoveduje, da pri obdavčitvi ne igra vloge subjektivni položaj oziroma osebne lastnosti potrošnika. Kljub temu je pri DDV to načelo korigirano s tem, da je za na primer hrano predpisana nižja stopnja obdavčitve ter da so nekatere storitve DDV celo oproščene (npr. zdravstvena dejavnost). Naslednje področno načelo je

načelo indirektne obdavčitve, ki predvideva, da je nosilec davka na promet kupec, čeprav mu davek ni neposredno odmerjen. DDV kupec plača ob nabavi blaga oziroma storitve prodajalcu oziroma izvajalcu. Ker je DDV vključen v ceno, se ga kupec ne more izogniti. Prodajalec oziroma izvajalec pa ga potem odvede državi, kar pomeni, da je on davčni zavezanec in tudi plačnik davka. Načelo neto vsefazne obdavčitve je pri DDV povsem izkazano, saj se z DDV obdavčuje vsaka gospodarska faza, na vsaki stopnji pa se obdavči zgolj vrednost, ki je bila dodana na tej stopnji, saj ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal pri nabavi blaga oziroma storitev, ki jih potrebuje za izvajanje svoje gospodarske dejavnosti.

1.3 Cilji obdavčitve in značilnosti davkov

Davščine, med katere se uvrščajo tudi davki, predstavljajo najpomembnejši vir javnih dohodkov. Z davki država oziroma lokalna skupnost zbira dohodke za pokrivanje javnih potreb oziroma potreb, ki so v interesu države. Pobiranje davkov se opravičuje z vse večjimi potrebami sodobne države, v kateri je davek obveznost državljana. Ker so državljani del politične skupnosti, ji dolgujejo fiskalno podporo (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 41, 43 in 55).

Poznamo dve temeljni skupini ciljev obdavčitve; fiskalne in nefiskalne cilje. O fiskalnih ciljih govorimo takrat, ko so davki v sistem uvedeni zato, da se z njimi zbirajo finančna sredstva, ki so potrebna za financiranje javnih potreb. O nefiskalnih ciljih govorimo takrat, ko se z davki zbirajo sredstva za izpolnitev ciljev, ki presegajo okvire fiskalnih ciljev. V Sloveniji so davki sredstvo za vodenje narodnega gospodarstva, saj se s pomočjo davčnih olajšav pospešuje posamezne gospodarske dejavnosti. Poleg tega davki vplivajo tudi na socialno politiko, saj uravnavajo razmerje materialnega položaja med prebivalci in s tem zmanjšujejo socialne razlike med njimi (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 55).

V sodobnih državah imajo davki naslednje značilnosti: prisila plačevanja, ki je predpisana z zakonom, davki so izvedeni prihodki države, pobrani davki se ne vračajo (lastnik sredstev postane država), med državnimi odhodki, ki se krijejo z davki in storitvami ter dobrinami, ki jih nudi država državljanom, ne obstaja korelacija, kar pomeni, da davki ne predstavljajo neposrednega nadomestila davčnim zavezancem, teritorialno načelo plačevanja davkov (državljanstvo na obdavčitev nima vpliva, vpliva zgolj dejstvo kje se nahaja vir dohodka), nedoločnost trošenja pobranih davkov (z davki se krijejo vsi izdatki države), davki se pobirajo v javnem interesu in služijo za zadovoljevanje družbenih potreb, davki predstavljajo denarne prihodke države (Pernek, Kostanjevec & Čampa, 2009, str. 43). V nadaljevanju bom predstavila še značilnosti DDV sistema.

DDV je usmerjen v večjo obdavčitev končne potrošnje in manjšo obdavčitev proizvodnje; na daljši rok lahko bistveno prispeva k preoblikovanju gospodarstva z vidika učinkovitosti in konkurenčnosti na mednarodnem trgu. Njegova posebnost je, da predstavlja kompromis

med enofaznim in večfaznim bruto prometnim davkom. Na posamezni gospodarski stopnji se obdavčuje samo dodana vrednost, ki je bila ustvarjena na posamezni stopnji (Kovač, 2010, str. 52–53).

Glavna značilnost DDV je njegova nevtralnost, ki se kaže v tem, da je omogočen odbitek vstopnega DDV. Z odbitkom vstopnega DDV se davčni zavezanec popolnoma razbremeni DDV, ki ga je plačal pri nabavi blaga in storitev, ki jih potrebuje za opravljanje svoje gospodarske dejavnosti. Odbitek vstopnega DDV pa ni dovoljen v vseh primerih, saj odbitek ni možen, če davčni zavezanec nabavljenega blaga in storitev ne uporablja za izvajanje svoje ekonomske dejavnosti in kadar izvaja oproščene dejavnosti, pri katerih mu ni treba obračunavati izhodnega DDV. Davčni zavezanci lahko v okviru enega gospodarskega subjekta izvajajo različne dejavnosti, tako lahko nastopi situacija, ko davčni zavezanec izvaja oproščene in obdavčene dejavnosti. V takem primeru je dolžan izračunavati t. i. odbitni delež, ki mu omogoča, da si odbije toliko vstopnega DDV, kot se ga nanaša na izvajanje obdavčene dejavnosti. Na ta način je zagotovljena dokaj visoka nevtralnost (Škof in drugi, 2007, str. 380).

Nevtralnost pa ima tudi dva druga vidika. Prvi vidik je, kako davki vplivajo na proizvodnjo in zaposlovanje, drugi pa je ta, kako davki vplivajo na potrošniško družbo v smislu, ali bo ta varčevala ali trošila. Nevtralnost je na strani proizvodnje zagotovljena takrat, ko zaradi prometnih davkov ne prihaja do sprememb organizacijskih oblik ali metod poslovanja. Pri končnih potrošnikih pa je nevtralnost dosežena, če zaradi davkov ne prihaja do sprememb odločitev, ali si bodo določen izdelek privoščili ali ne. Nevtralnost mora biti zagotovljena na daljše obdobje (Škof in drugi, 2007, str. 381).

Sistem DDV ne omogoča veliko izjem, oprostitev pa je predvidena le za izvoz ter nekatere nujno potrebne izdelke in storitve, zato lahko rečemo, da deluje v večini primerov nevtralno (Škof in drugi, 2007, str. 381–382).

Preferencialnost se pri DDV kaže v zniževanju davčne stopnje oziroma v oprostitvah plačila DDV. Poznamo tri načine preferencialnega ravnanja: prva je oprostitev, pri kateri je transakcija oproščena plačila davka. Subjekt, ki izvede transakcijo, ni vključen v sistem DDV. Posledica tega je, da tak subjekt ne more zahtevati vstopnega DDV, ki ga ja plačal ob nabavah, ki so potrebne za izvajanje njegove dejavnosti. Drugi način je »zero-rating«; tudi v tem primeru je transakcija oproščena plačila davka vendar s to razliko, da je subjekt znotraj sistema DDV, kar tudi pomeni, da ima zavezanec, ki opravi transakcijo, pravico do povračila vstopnega DDV. Primer, ki ponazarja ta način je izvoz blaga. Tretji način pa je nižja stopnja obdavčenja; določene transakcije so obdavčene z nižjo davčno stopnjo, tak primer pa je hrana (Škof in drugi, 2007, str. 375–376).

Tretja značilnost DDV je regresivnost, ki pa predstavlja negativno značilnost tega davka. Regresivnost se odraža v asocialni funkciji. Regresivnost DDV se povečuje z

zmanjševanjem davčnih oprostitev in z odstopanjem od selektivnega pristopa obdavčevanja. V primeru, ko je davek široko zasnovan, so gospodinjstva z nižjim dohodkom precej bolj prizadeta od tistih z višjim dohodkom. Zaradi DDV so cene dobrin višje, kar pomeni, da družine z nižjim dohodkom plačajo neproporcionalni odstotek svojega dohodka, zato je potrebno nevtraliziranje regresivnosti. Regresivnost DDV se skuša omiliti oziroma korigirati z uvedbo oprostitve ali nižje stopnje plačila davka na določene dobrine, kot so hrana, oblačila, zdravstvena oskrba, stanovanje itd. Lahko bi rekli, da gre za t. i. nujne dobrine. V primeru, da bi bilo vse navedeno oproščeno davka, bi bila gospodinjstva z nižjimi dohodki manj prizadeta. Na drugi strani pa take oprostitve predstavljajo izgubo državnega prihodka. Na splošno največ ugodnosti uživa kmetijski sektor in mala obrt, oprostitve pa so predvidene tudi za vladne in neprofitne organizacije, čeprav so take organizacije v konkurenci z drugimi, ki pa so dolžne plačevati davke, zato lahko prihaja do neravnovesij (Škof in drugi, 2007, str. 376–377).

Raziskave glede vprašanja regresivnosti so pokazale, da DDV v različnih državah deluje različno. Medtem ko DDV na Danskem deluje regresivno, na Nizozemskem deluje proporcionalno, v Veliki Britaniji pa so rezultati odvisni od prihodkov. V EU imajo države po večini uvedeno večstopenjsko strukturo DDV v kombinaciji z oprostivami; tako imajo uvedeno standardno in znižano stopnjo ter oprostitve za določene izdelke oziroma storitve, medtem ko nekatere države poznajo še »super« znižano stopnjo. Višina posameznih stopenj pa je med državami različna. Harmoniziranje evropskih sistemov DDV poteka in če bo povsem uspešno, bodo v prihodnosti davčne stopnje in oprostitve poenotene. S tem pa bo tudi dosežena večja nevtralnost med DDV sistemi znotraj EU (Škof in drugi, 2007, str. 378–379).

2 VZROKI ZA NAPOVEDANE SPREMEMBE

2.1 Sedanja DDV ureditev v luči skupnega notranjega trga

EU si za enega največjih dosežkov šteje vzpostavitev skupnega notranjega trga. Delujoči notranji trg naj bi spodbujal konkurenco in medsebojno trgovanje, izboljšal učinkovitost, povečeval kakovost ter prispeval k znižanju cen. Skupni notranji trg naj bi potrošnikom in gospodarskim subjektom olajšal vsakdanje življenje, vendar pa to, kot bomo videli v nadaljevanju, vsaj za poslovne subjekte, ne drži povsem (Evropska komisija, brez datuma a).

Pojem notranji trg je v 2. odstavku 14. člena Pogodbe o delovanju Evropske unije (Ur. l. EU, št. C 326/47) opredeljen kot območje brez notranjih mej, v katerem je zagotovljen prost pretok blaga, oseb, storitev in kapitala. Definicija je sestavljena iz dveh komponent in prva od komponent se nanaša na območje brez notranjih mej. Ta komponenta je bila predmet različnih polemik, saj so jo nekateri akterji močno kritizirali, drugim pa je

predstavljala ključni del definicije. Z izrazom »meja« naj bi bile mišljene psihične, tehnične in fiskalne ovire. »Območje brez notranjih mej« je zelo širok izraz, zato so se nekateri komentatorji raje osredotočili na drugi del definicije, na t. i. štiri svoboščine. Tudi ta pristop ni splošno sprejet, saj nekateri avtorji menijo ravno nasprotno, in sicer da je prost pretok širši pojem od pojma območje brez notranjih mej in da tudi tam, kjer so bile meje odpravljene, prost pretok še vedno ni povsem zagotovljen. Ne glede na pristop pa je jasno, da na nekaterih področjih, kot je DDV, cilj (območje brez notranjih mej) še ni bil dosežen. Še vedno obstajajo mejne kontrole, vendar s to razliko, da se sedaj pojavljajo v drugi obliki kot pred letom 1993 (De la Feria, 2009, str. 16–18).

Tudi drugi del definicije, ki omenja štiri svoboščine, je bil tarča različnih kritik. Enako kot pri prvem delu definicije je tudi pri drugem delu razlog za kritike predvsem nejasnost, saj se postavlja vprašanje, kdaj lahko trdimo, da je zagotovljen prost pretok ljudi, blaga, storitev in kapitala. Na to vprašanje sta vsaj dva odgovora, prvi trdi, da bo prost pretok dosežen, ko bo uveljavljen program iz Bele knjige, drugi pa meni, da zahteve iz Bele knjige niso dovolj in da so potrebni dodatni ukrepi. V vsakem primeru pa naj bi bilo skozi primere, ki bodo predstavljeni v nadaljevanju, razvidno, da sedanja DDV zakonodaja ne izpolnjuje kriterijev za prost pretok ljudi, blaga, storitev in kapitala (De la Feria, 2009, str. 18–19).

V Pogodbi o delovanju Evropske unije je v 113. členu predvidena harmonizacija zakonodaje, ki ureja področje prometnih davkov, če je taka harmonizacija potrebna za vzpostavitev in delovanje notranjega trga, kot je opredeljen v zgoraj omenjenem 2. odstavku 14. člena te iste pogodbe. To kaže na to, da se je zakonodajalec nagibal k centraliziranemu sistemu, ki predvideva, da se domače pravo držav članic nadomesti s skupnostnim pravom, saj pravo držav članic ni skladno s cilji skupnega trga. Poleg tega, da Pogodba o delovanju Evropske unije podeljuje EU pristojnost, da poskrbi za usklajenost zakonodaj držav članic, obvezo za uskladitev usmerja tudi na evropske institucije. Usklajevanje pa je omejeno do te mere, da se zagotovi vzpostavitev in delovanje notranjega trga. Kar pomeni, da je na določenih segmentih DDV zakonodaje še vedno prostor za konkurenco med pravnimi redi držav članic. Gre za področja DDV zakonodaje, ki ne vplivajo na vzpostavitev in delovanje notranjega trga. Vse to pa kaže na željo po ublaženem centraliziranem sistemu, ki temelji na centraliziranem pristopu, vendar pa zapoveduje tudi omejeno raven tekmovanja med pravnimi redi držav članic. Vendar pa na področju DDV težko trdimo, da je vzpostavljen ublažen centraliziran sistem, saj obstaja več točk, ki predstavljajo resne ovire za vzpostavitev in delovanje notranjega trga. Celo na področjih, ki so podvržena harmonizaciji, sta državam članicam dovoljeni prožnost in diferenciacija. Ta dva elementa se odražata tako na makro kot na mikro ravni. Makro prožnost se kaže v splošnih izjemah in visoki stopnji diskrecije pri izvajanju določb, medtem ko se mikro prožnost odseva v možnosti odstopanja od določb Direktive Sveta (EU) 2006/112/ES. Pomanjkanje usklajenosti na področjih, ki vplivajo na vzpostavitev in delovanje notranjega trga, močno vpliva na skupnostni DDV sistem, saj zgodovinske,

praktične in pravne raziskave kažejo, da trenutna evropska DDV zakonodaja ne izpolnjuje kriterijev za vzpostavitev in delovanje notranjega trga. Tako na primer zgodovinske analize trdijo, da trenutni sistem ne dosega niti minimalne stopnje usklajenosti, ki je predpogoj za vzpostavitev notranjega trga (De la Feria, 2009, str. 22–23).

Leta 1987 so bile predlagane tri glavne spremembe sistema DDV: odprava sistema oprostitve ob izvozu in uvedba obdavčitve ob uvozu, vzpostavitev jasnega sistema, ki zagotavlja pravično porazdelitev prihodkov, in približevanje DDV stopenj. Uvedba navedenih sprememb naj bi bila ključna za vzpostavitev notranjega trga in ker do uvedbe teh treh sprememb nikoli ni prišlo, kar zadeva področje DDV, notranji trg nikoli ni bil vzpostavljen. Namesto tega je bil vzpostavljen t. i. prehodni DDV sistem. Z letom 1993 je bil odpravljen fiskalni nadzor na notranjih mejah. Fizični nadzor na mejah je bil nadomeščen z novimi administrativni obveznostmi. Tako je bil proti goljufijam vzpostavljen sistem za izmenjavo informacij VAT Information Exchange System (VIES) in zaradi potrebe po zbiranju podatkov o izmenjavi blaga med državami članicami uvedeno Intrastat poročanje². Prehodni DDV sistem³ naj bi bil v veljavi do konca leta 1997. Evropski komisiji časovnih ciljev ni uspelo zasledovati, tako je bil šele v letu 1996 predstavljen delovni program za vzpostavitev dokončnega DDV sistema, ki je podaljšal časovni cilj na sredino leta 1999. V letu 2000 je Evropska komisija predstavila povsem novo strategijo, ki temelji na štirih glavnih ciljih: poenostavitev trenutno veljavnih DDV pravil, modernizacija teh pravil, bolj poenotena uporaba trenutnih pravil in okrepljeno upravno sodelovanje. V ta namen je bil izdan podroben akcijski plan. Omenjeni nov pristop je pripeljal do sprejetja novih zakonodajnih instrumentov, ki so v določeni meri spremenili evropski DDV sistem (De la Feria, 2009, str. 24–26).

Z vidika praktičnih argumentov lahko trdimo, da je sedanji DDV sistem zapleten, neučinkovit in neodporen na goljufije. Čeprav so bili na določenih področjih sprejeti ukrepi za izboljšanje sistema (nova zakonodaja na področju upravnega sodelovanja med državami članicami), še vedno večji del sistema ostaja v zaskrbljujočem stanju. Po poročanju Evropske komisije ima trenutna zakonodaja več pomanjkljivosti ravno zaradi svoje kompleksnosti, zastarelosti in posledično dovzetnosti za goljufije oziroma za t. i. davčne vrtiljake. Trenutni sistem povzroča težave tako trgovcem kot nacionalnim organom, kar posledično onemogoča izkoriščanje prihodkovnega potenciala. Administrativni stroški in stroški usklajevanja povzročajo ekonomsko neučinkovitost in izkrivljajo konkurenco med državami članicami, kar pomeni, da je trgovanje med državami članicami ovirano. Povzamemo torej lahko, da trenutna DDV pravila predstavljajo oviro za vzpostavitev in delovanje notranjega trga, kot ga opredeljuje Pogodba o delovanju Evropske unije (De la Feria, 2009, str. 26–27).

² Intrastat poročanje je še vedno v uporabi, podrobno o njem pa na straneh od 30 do 32.

³ Tudi prehodni DDV sistem še vedno ni bil odpravljen, se pa postopoma spreminja in dopolnjuje, tako da bo sčasoma prišlo do oblikovanja dokončnega sistema.

V nadaljevanju bom analizirala štiri problematična področja, ki vplivajo na vzpostavitev in delovanje skupnega trga. Trgovino med državami članicami in prost pretok blaga in storitev ovirajo vprašanja glede pristojnosti in različne DDV stopnje, medtem ko vprašanje odbitka vstopnega davka in različna DDV obravnava javnega sektorja predstavljata oviro za izkoriščanje prihodkovnega potenciala (De la Feria, 2009, str. 27).

Pod vprašanja glede pristojnosti razumemo pravila kraja obdavčitve in ostala pravila, ki določajo administrativne obveznosti, kot so VIES, Intrastat poročanje in postopki vračil tujega DDV. Izpolnjevanje vseh teh obveznosti povzroča velike administrativne stroške in stroške upoštevanja predpisov, še posebej mikro, malim in srednje velikim podjetjem (MSP), ki se potem pogosto odločijo, da se bodo raje izognila trgovanjem s podjetji ali posamezniki iz drugih držav članic, kot pa da bi se ukvarjala z vsemi potrebnimi postopki, da bi bilo njihovo poslovno delovanje v drugi državi članici skladno z zakonodajo te države. To pa jasno kaže na to, da administrativni stroški predstavljajo oviro za trgovanje med državami članicami. Prav tako administrativni stroški delujejo kot spodbuda za davčne uprave, da zavračajo zahteve za vračilo DDV, kar spodkopava pravico do odbitka DDV, ki je temeljna pravica DDV sistema (De la Feria, 2009, str. 28).

Z vidika poslovanja trenutna struktura DDV stopenj oziroma njena raznolikost akterjem na gospodarskem parketu prav tako zvišuje administrativne stroške, in sicer v povezavi z določanjem pravilne davčne stopnje za blago, prodano na ozemlju druge države članice. Včasih je za določitev pravilne DDV stopnje potrebna vključitev davčnih svetovalcev iz države članice, v kateri subjekt iz druge države članice posluje, kar zopet povzroča dodatno finančno in časovno breme. Študija Copenhagen Economics 2007 je potrdila, da podjetja, ki delujejo v državah, kjer so DDV stopnje nižje ali celo ničelne, dosegajo višje dobičke, kar jim prinaša prednost pred subjekti iz drugih držav članic. V primeru, ko so transakcije obdavčene po kraju sedeža podjetja, razlike v DDV stopnjah lahko predstavljajo odločilen razlog za ustanovitev podjetja v določeni državi. To vodi do DDV planiranja in tako se podjetja ustanavljajo v državah članicah, v katerih so uzakonjene nižje DDV stopnje. Če povzamemo, zviševanje administrativnih stroškov in pomanjkanje usklajenosti DDV stopenj onemogoča podjetjem, da bi izkoristila ves potencial, ki ga daje skupni notranji trg. V lizbonski strategiji je med drugim zapisano, da naj bi EU gospodarstvo postalo najbolj konkurenčno gospodarstvo, vendar pa trenutni DDV sistem deluje ravno nasprotno. Različne DDV stopnje povzročajo kršitev temeljnega načela DDV – načela nevtralnosti, izkrivljanje konkurence in škodujejo konceptu notranjega trga, saj ovirajo prost pretok blaga in storitev (De la Feria, 2009, str. 28–30).

Pravica do odbitka vstopnega DDV je ena od temeljnih značilnosti DDV sistema, vendar pa odbitek ni dovoljen za vse stroške. Neusklajenost med državami članicami glede neodbitnega vstopnega DDV ima več negativnih posledic. Prva od posledic se lahko odraža na konkurenčnosti, saj so subjekti, ki so ustanovljeni v državi članici, kjer je pravica do odbitka manj omejena, v boljšem položaju v primerjavi s tistimi, ki delujejo v

državi članici, ki predpisuje več omejitev glede pravice do odbitka vstopnega DDV. Druga negativna posledica so višji stroški upoštevanja predpisov za podjetja, ki se ukvarjajo s poslovanjem med državami članicami, saj se morajo omenjena podjetja informirati o pravilih glede pravice do odbitka pri lokalnih davčnih svetovalcih, če želijo poslovati skladno z zakonodajo. Ta problem nastopi tudi pri t. i. čezmejnih vračilih DDV, saj se za vračilo DDV glede pravice do odbitka uporablja zakonodaja države, v kateri je bil DDV obračunan in plačan in ga je tudi dolžna vrniti, če je DDV pri določenem strošku v tej državi odbiten. Tretja negativna posledica je ustvarjanje slabih vplivov na določene gospodarske panoge, kot so na primer avtomobilska industrija, hotelirstvo in gostinstvo. Ker DDV pri proizvodih in storitvah, ki jih nudijo omenjene panoge, ni odbiten, lahko to dejstvo negativno vpliva na gospodarske subjekte, ki se odločajo za nakup blaga oziroma koriščenje storitev, ki jih ponujajo subjekti iz navedenih panog. Negativni vpliv se odraža tako, da se gospodarski subjekti v manjši meri odločajo za blago/storitve, ki jih nudi avtomobilska industrija, hotelirstvo in gostinstvo. Vendar pa v primerjavi z vprašanjem glede pristojnosti in stopnjami DDV pravila glede odbitka DDV ne predstavljajo ovire za vzpostavitev notranjega trga, vplivajo pa na delovanje notranjega trga (De la Feria, 2009, str. 30–31).

DDV ureditev, ki velja za organe javnega sektorja, povzroča resne pravne in ekonomske posledice. Pravne posledice trenutnega sistema so težave pri definiranju in interpretaciji, problematika izračunavanja odbitnega deleža, spodbujanje k agresivnemu davčnemu planiranju ter konceptualna neskladnost s splošnimi principi evropske DDV zakonodaje. Z ekonomskega vidika omejevanje odbitka vstopnega davka povzroča precejšnje izkrivljanje. Poleg tega ne obstajajo dokazi, ki bi potrjevali, da izključitev blaga in storitev, ki jih nudijo organi javnega sektorja, iz obdavčitve dosega socialne in distribucijske cilje. Prav s tem pa se pogosto opravičuje trenutna ureditev javnega sektorja. Vse navedeno kaže na to, da trenutna DDV obravnava organov javnega sektorja predstavlja oviro za izkoriščanje potenciala, ki ga daje notranji trg (De la Feria, 2009, str. 31).

V nadaljevanju bom prikazala pravne argumente, ki kažejo na to, da trenutna DDV ureditev ne dosega pogojev za vzpostavitev notranjega trga. V zadnjih 40 letih je bilo na področju DDV razvite veliko sodne prakse. Na nekaterih področjih DDV (kot je na primer opredelitev stalne poslovne enote) celo sodna praksa služi namesto zakonodaje, saj je bila Evropska komisija mnenja, da zaradi tako bogate sodne prakse zakonodaja sploh ni potrebna. Nekatere sodbe pa so privedle do spoznanja, da so nekatere določbe Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (Ur. l. EU, št. L 145, v nadaljevanju Šesta direktiva) (npr. tiste, ki se nanašajo na bone za popust) dvoumne, nejasne in zastarele. Čeprav Evropska komisija poudarja pozitiven učinek sodne prakse, pa obenem meni, da lahko le zakonodajni ukrepi rešijo trenutne pomanjkljivosti DDV sistema. Pojavljata se namreč dve vprašanji; prvo vprašanje se nanaša na to, ali sodišče lahko reši trenutno problematiko. Sodna praksa namreč lahko znotraj področja DDV služi zgolj usklajevanju in vključevanju, saj gre le za razlago določb

v luči splošnih načel, ne pa za vpeljavo novih določb ali preoblikovanje že obstoječih zakonodajnih določb. Poleg tega se pri sodni praksi pojavi še ena specifika, in sicer se sodbe nanašajo na točno določen primer s točno določenimi okoliščinami. Če bi bile okoliščine malce drugačne, bi bila lahko tudi odločitev povsem drugačna. Zato je posploševanje točno določene sodbe na več različnih primerov v drugačnih okoliščinah lahko zelo nevarno početje, ki lahko privede do resnih težav. Drugo vprašanje predpostavlja, da sodišče lahko reši trenutno problematiko sistema DDV, vendar pa ostaja odprto vprašanje poseganja vanjo, saj je bilo sodišče že večkrat tarča kritik, da prevzema zakonodajno vlogo in izgublja svojo sodno funkcijo. Res pa je, da vprašanje sodnega aktivizma v povezavi s sodno prakso DDV do sedaj še ni bilo izpostavljeno, zato ne moremo z gotovostjo trditi, da bi tudi v primeru DDV naleteli na kritike (De la Feria, 2009, str. 31–34).

2.2 Problematika trenutnega DDV sistema in njene posledice

Raziskave o trenutnem t. i. prehodnem DDV sistemu so pokazale, da se omenjeni sistem srečuje z dvema glavnima težavama. Prva težava so goljufije znotraj EU DDV sistema, največjo težavo predstavljajo goljufije, pri katerih sodelujejo t. i. slamnata podjetja (angl. missing trader). Drugo težavo pa predstavlja zapletenost trenutnega DDV sistema, ki vodi do povečanih stroškov za subjekte, ki delujejo izven meja držav članic EU (Evropska komisija, 2017a, str. 20). V nadaljevanju bom oba problema prikazala ločeno.

2.2.1 Goljufije znotraj EU DDV sistema

Znotraj EU DDV sistema se odvija več vrst goljufij, zato bom v nadaljevanju predstavila pet različnih tipov.

2.2.1.1 Davčni vrtiljak (goljufije, pri katerih sodelujejo slamnata podjetja)

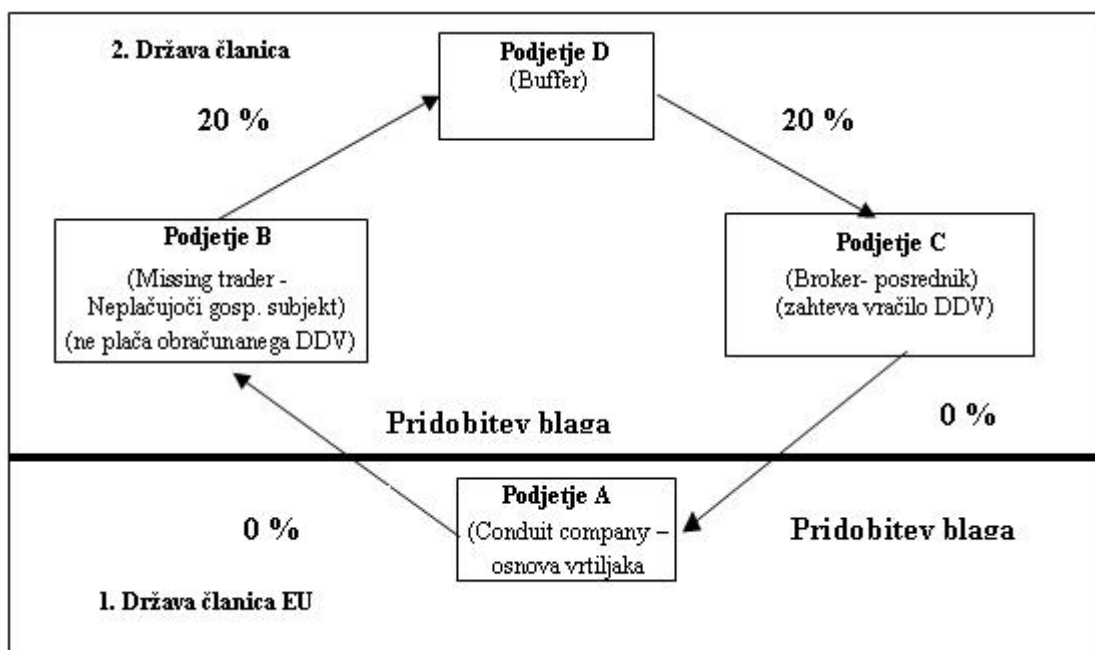
Davčni vrtiljak je najpogostejša oziroma najbolj razširjena goljufija, ki se pojavlja v sistemu DDV. Po oceni Evropskega računskega sodišča in Europol se od 40 do 60 milijard izgube prihodkov iz naslova DDV lahko pripiše davčnim vrtiljakom (Lamensch & Ceci, 2018, str. 18).

Davčni vrtiljaki se pojavljajo zgolj na področju EU, saj podjetja, ki sodelujejo pri omenjenih goljufijah, izrabljajo sistem DDV, ki je vzpostavljen na področju skupnega notranjega trga. Na podlagi trenutnega prehodnega DDV sistema so transakcije med davčnimi zavezanci obdavčene v namembni državi članici, in sicer po pravilih in stopnji, ki velja v tej državi članici. To pa pomeni, da se pri prodaji DDV ne obračuna. Ravno to pa davčnim zavezancem omogoča, da pri nadaljnji dobavi poberejo DDV od svojih kupcev in nato izginejo, ne da bi ta DDV plačali davčni upravi. Sistem je podoben kot pri izvozu, vendar s to razliko, da se pri uvozu blago fizično nadzoruje, medtem ko se pri

intrakomunitarni dobavi nadzor vrši zgolj s pomočjo dokumentov (Podlipnik, 2012, str. 458–459). Podroben potek davčnega vrtiljaka je prikazan v nadaljevanju.

Do davčnega vrtiljaka pride, ko podjetje A, ki je ustanovljeno v državi članici 1 dobavi blago podjetju B, ki se nahaja v drugi državi članici. Ker so izpolnjeni pogoji za t. i. oproščeno dobavo blaga (podjetje B ima veljavno DDV številko in blago je zapustilo ozemlje države 1), podjetje A podjetju B na računu za dobavljeno blago ne zaračuna DDV-ja ampak navede zgolj klavzulo, na podlagi katere se obračun DDV prenese na podjetje B. Podjetje B proda blago podjetju D in mu pri tem zaračuna DDV, saj gre za prodajo na domačem trgu. Podjetje B (slamnato podjetje) dobi DDV plačan od podjetja D, sam pa ga ne obračuna in ne plača davčni upravi, saj pred tem preneha obstajati. Podjetje D proda blago na domačem trgu naprej podjetju C, podjetje C pa zopet podjetju A in ker gre za prodajo v drugo državo članico, pri prodaji ne obračuna DDV, za plačan DDV pa uveljavlja odbitek DDV. Problematika davčnega vrtiljaka je v tem, da slamnato podjetje zaračuna DDV svojemu kupcu, vendar ga ne odvede davčni upravi, medtem ko ima njegov kupec pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal slamnatemu podjetju. Opisana situacija se lahko večkrat ponovi, zato tudi ime davčni vrtiljak, s tem da se izguba, ki jo utrpí davčna uprava, iz kroga v krog povečuje. Sistem VIES in Intrastat poročanje sta namenjena ravno preprečevanju takih prevar, vendar sta navadno neuporabna, saj ko davčna uprava prejme informacije iz omenjenih sistemov, je običajno že prepozno, saj se za prevaranti v tem času že izgubi vsakršna sled (Lamensch & Ceci, 2018, str. 15–17). Slika 1 prikazuje shemo davčnega vrtiljaka.

Slika 1: Shema davčnega vrtiljaka



Vir: Računovodstvo Biro Bonus (brez datuma).

Podjetje A, B in C so v davčnem vrtiljaku tiste entitete, ki so prevaro načrtovale, medtem ko je podjetje D v goljufijo lahko vključeno zavedno ali pa nezavedno. Podjetje D je v prevaro vključeno predvsem zato, da prikrije povezavo med slamnatim podjetjem (podjetje B) in posrednikom (podjetje C) (Podlipnik, 2012, str. 464).

V preteklosti je bilo predmet davčnih vrtiljakov blago manjše velikosti, ki ima obenem višjo vrednost, kot so na primer mobilni telefoni, čipi, mikroprocesorji, žlahtne kovine itd. So se pa znotraj davčnih vrtiljakov znašla tudi nova in rabljena vozila. Kasneje so postali predmet davčnih vrtiljakov tudi nematerializirani izdelki, kot so plin, elektrika, certifikati za zeleno energijo. Razlog za to je v tem, da so nematerialni izdelki hitri in enostavni za prenos, poleg tega pa je beleženje teh transakcij oteženo. Zaradi pomanjkanja sledenja transakcij in hitre porabe je postalo predmet davčnih vrtiljakov tudi blago nižje vrednosti, kot je olje, sladkor, kava itd. (Lamensch & Ceci, 2018, str. 17).

V trenutni DDV ureditvi se je proti davčnim vrtiljakom mogoče boriti na tri načine, in sicer z izvajanjem davčnih nadzorov, z medsebojnim sodelovanjem davčnih uprav iz različnih držav članic in s prelaganjem odgovornosti na osebe, ki so sodelovale pri goljufiji oziroma z zavrnitvijo odbitka DDV. Davčne uprave si lahko pomagajo z ustanovitvijo posebnih oddelkov, ki se ukvarjajo zgolj z odkrivanjem in preiskovanjem davčnih vrtiljakov. Prevaro je mogoče preprečiti tudi z bolj obširnim preverjanjem zavezancev, ki v določeni državi članici zaprosijo za izdajo DDV številke (če je to mogoče, obisk zavezanca v njegovih prostorih, kar pa je pri registraciji tujcev skoraj nemogoče, pregled pogodb, poslovnih načrtov itd.). Pri novih zavezancih je smiselno zahtevati, da so dolžni DDV obračun vlagati vsak mesec, saj se le tako lahko zagotovi pravočasna kontrola. Tak ukrep ima predpisan tudi Slovenija, le da predlaganje mesečnih DDV obračunov za tujce velja v celotnem obdobju njihove registracije za DDV namen. Prav tako ima Slovenija predpisano tudi, da je treba prvemu oddanemu DDV obrazcu predložiti knjigi izdanih in prejetih računov. Davčne uprave bi se lahko posluževale tudi instrumenta odvzema DDV številke po uradni dolžnosti, če bi zaznale utemeljen sum, da zavezanec sodeluje oziroma izvaja goljufive posle. Kadar zavezanec zahteva vračilo presežka DDV in davčni organ dvomi v resničnost njegovih transakcij, ima možnost, da zahteva bančno garancijo za vrnjeni presežek DDV. Za preprečevanje davčnih utaj služi tudi obrnjena davčna obveznost, ki je v Sloveniji uzakonjena za gradbene storitve in še za nekaj drugih transakcij. Države članice bi se morale pogosteje posluževati instituta izmenjave informacij s pomočjo sistema VIES. V primeru davčnega vrtiljaka navadno ukradenega DDV ni mogoče zahtevati od slamnatega podjetja, zato si države članice pomagajo z institutom solidarne odgovornosti, kar pomeni, da DDV lahko zahtevajo od ostalih, ki so sodelovali v goljufivi transakciji, ali pa zavrnejo pravico do odbitka vhodnega DDV. Vsi našteti ukrepi pa pomagajo zaježiti davčne vrtiljake zgolj do določene mere (Podlipnik, 2012, str. 464–466). Ker pa sta zadnja dva ukrepa najbolj invazivne narave za davčne zavezance, ju bom v nadaljevanju podkrepila še s sodno prakso.

Zavrnitev pravice do odbitka vstopnega DDV ponazarja zadeva Optigen in ostali. Optigen, Fulcrum in Bond House so podjetja, ki so se ukvarjala z nakupi centralnih procesnih enot. Enote so nabavljali od podjetij, ustanovljenih v Združenem Kraljestvu in jih prodajali podjetjem v drugih državah članicah. Transakcije so bile del davčnega vrtiljaka, čeprav omenjena tri podjetja niso vedela za to. Tekom postopka je bilo izpostavljeno vprašanje, kdaj je pravica do odbitka lahko omejena, in sodišče je pojasnilo, da je pravica do odbitka DDV ena od temeljnih pravic DDV sistema in da načeloma ne sme biti omejena. Sodišče je še dodalo, da je za pravico do odbitka nepomembno ali je bil DDV pri predhodni ali nadaljnji dobavi plačan v državno blagajno. Iz tega je jasno razvidno, da je pravica do odbitka res sestavni del sistema DDV in da načeloma ne sme biti predmet omejitve. V sodbi je bilo izpostavljeno, da davčnemu zavezancu pravica do odbitka ne sme biti zavrtnjena samo za to, ker je bil vpleten v davčni vrtiljak, čeprav zanj ni vedel oziroma ni imel nobenega vedenja o tem, da sodeluje pri goljufiji. Sodišče sicer ni izrecno povedalo, vendar iz sodbe izhaja, da če davčni zavezanec sodeluje pri goljufiji, za katero je vedel, mu pravica do odbitka vstopnega DDV ne pripada (Podlipnik, 2012, str. 467–468).

V primeru Recolta je bilo dejansko stanje sledeče: Recolta je kupoval luksuzna vozila in jih prodajal naprej v druge države članice, torej je šlo za oproščeno intrakomunitarno dobavo. Recolta je svojemu dobavitelju plačal DDV, ta pa ga ni obračunal. V preiskavi je bilo ugotovljeno, da sta subjekta, ki sta dobavljala in kupovala vozila od Recolte, ustvarila davčni vrtiljak, za katerega pa Recolta ni vedel. V tem primeru je sodišče zavzelo stališče, da če dobavitelj ravna goljufivo in prejemnik blaga ne ve ničesar o nepravilnostih, prejemnikova pravica do odbitka DDV glede teh transakcij ne more biti prizadeta, prav tako ni pomembno, ali je bil DDV plačan v državno blagajno ali ne. Če davčni zavezanec stori vse potrebno, kar bi se lahko od njega pričakovalo, da se prepriča, da transakcija ni predmet goljufije, se mora zanesti na to, ne da bi pri tem izgubil pravico do odbitka DDV. Medtem ko je davčnega zavezanca, ki ve oziroma bi moral vedeti, da je njegova nabava del transakcije, ki je goljufiva oziroma del davčnega vrtiljaka, treba obravnavati kot sodelujočega pri prevari, čeprav morda s sodelovanjem v prevari ni zase pridobil nobene koristi. V takšnih primerih je sodelujoči obravnavan kot sotorilec, saj pomaga storilcem goljufije (Podlipnik, 2012, str. 468–469).

V primeru C-384/04 se je sodišče ukvarjalo s solidarno odgovornostjo. Skupina podjetij, ki se je ukvarjala s trgovanjem z mobilnimi telefoni in računalniškimi procesnimi enotami, je sodelovala v davčnem vrtiljaku, zato jim je britanski davčni organ pripisal solidarno odgovornost za DDV, ki bi ga morala plačati slamnata podjetja. Primer je prišel pred sodišče, kjer so vpleteni zatrjevali, da jim je bilo plačilo DDV-ja, ki bi ga morala plačati slamnata podjetja, naloženo na podlagi določbe, ki naj bi bila v nasprotju s pravom EU. Sodišče se z zatrjevanim ni strinjalo, je pa državam članicam predpisalo nekaj omejitev, ki se jih morajo držati, ko v svojo zakonodajo predpisujejo solidarno odgovornost. Določbe, ki predpisujejo solidarno odgovornost za primere, ko je vpleteni vedel oziroma bi moral vedeti oziroma so bili podani razlogi za sum, da je vključen v goljufivo transakcijo, morajo

biti v skladu s splošnimi pravnimi načeli, predvsem je treba zasledovati načelo pravne varnosti in sorazmernosti. V primeru solidarno odgovornih udeležencev lahko države članice za zavarovanje plačila davka v svojo zakonodajo vnesejo tudi institut varščine. Torej, če davčni zavezanci storijo vse, kar je od njih razumno pričakovati, da preverijo ali so vpleteni v davčni vrtiljak, lahko zaupajo v transakcije, ne da bi jim pretila solidarna odgovornost za plačilo DDV, ki ga sicer dolguje drug udeleženec v transakciji. Če pa gre za zavezanca, ki je vedel oziroma je razpolagal z indici, da je vpleten v prevaro, pa mu država članica lahko naloži plačilo DDV, ki ga sicer dolguje drug udeleženec davčnega vrtiljaka, od katerega pa država članica ne more več terjati ukradenega DDV, ker je izginil (Podlipnik, 2012, str. 469-470).

Povzamemo lahko, da sodišče EU v svojih sodbah zagovarja uporabo pravnega standarda »vedel oziroma bi moral vedeti«, kar pomeni, da davčni zavezanec, ki razpolaga z dejanskim ali implicitnim vedenjem, da je vpleten v goljufijo, ne sme odbiti vstopnega DDV ali pa mu lahko preti solidarna odgovornost za plačilo ukradenega DDV. Takšne sankcije oziroma odgovornosti pa so razbremenjeni tisti davčni zavezanci, ki so storili vse, kar se od njih razumno pričakuje, da so se prepričali, da ne sodelujejo pri goljufivi transakciji. S tem se davčnim zavezancem nalaga, da so pri svojem poslovanju previdni in preudarni, predvsem kadar gre za transakcije, pri katerih je potrebno plačilo DDV. Če delujejo na ta način, njihova pravica do odbitka DDV ne sme biti zavrnjena, prav tako pa ne morejo trpeti plačila DDV namesto drugih udeležencev (Podlipnik, 2012, str. 471–472).

2.2.1.2 Goljufije, ki se pojavljajo na področju elektronskega poslovanja, in z uvozom povezane goljufije

Elektronsko poslovanje oziroma spletna prodaja prinaša na področje DDV sistema nove izzive in odpira nova vprašanja. Med subjekti, ki prodajajo na spletu, se pogosto zgodi, da niso registrirani za namen DDV, bodisi zato, ker se niti ne zavedajo te obveze ali ker se želijo namerno izogniti tej obveznosti in plačilu DDV. Če pa so registrirani, se pogosto dogaja, da ne poročajo in ne plačajo pravega zneska DDV. Davčne uprave težko prepoznajo tak subjekt, saj se podatki običajno nahajajo v drugi državi oziroma pri vmesnem členu v verigi, ki je vpleten v elektronsko poslovanje ali pa imajo davčne uprave omejen dostop do podatkov za določitev pravilne davčne osnove. Za preverjanje subjektov, ki poslujejo elektronsko, tradicionalno sodelovanje med davčnimi upravami za pridobitev želenih podatkov ni dovolj. Zato morajo davčne uprave v takih primerih stopiti v stik z različnimi spletnimi platformami, s ponudniki plačilnih storitev in z drugimi posredniki, ki niti niso del prodajne verige, če želijo odkriti morebitne nepravilnosti. Vse to pa jim predstavlja velike pravne in praktične prepreke (Lamensch & Ceci, 2018, str. 18–19).

Za poročanje in plačilo DDV od elektronsko opravljenih storitev končnim potrošnikom je EU subjektom in tudi subjektom, ki imajo svoj sedež izven EU, na voljo t. i. Mini One Stop Shop (MOSS) sistem. Ta sistem omogoča, da se izvajalec elektronske storitve

registrira za namen DDV zgolj v eni državi članici. Izvajalec storitve je o DDV-ju od elektronsko opravljenih storitev končnim potrošnikom iz EU dolžan poročati kvartalno, prav tako se plačilo omenjenega DDV izvaja kvartalno. Država, v kateri je izvajalec registriran za namen DDV, pa je potem dolžna ustrezno razporediti plačan DDV davčnim upravam držav, iz katerih prihajajo končni potrošniki. Države članice končne potrošnje pa so še vedno pristojne za izvajanje nadzora, čeprav je nadzor voden s strani države članice identifikacije (Lamensch & Ceci, 2018, str. 19–20).

MOSS sistem pa ima dve pomanjkljivosti; prva je ta, da države ne morejo zagotoviti, da so vsi ponudniki elektronskih storitev registrirani v okviru sistema MOSS. Po ocenah Evropske komisije naj bi 83.000 EU entitet zagotavljalo elektronske storitve, zato je zelo zgovoren podatek, da je bilo v sredini leta 2016 v MOSS sistem prijavljenih zgolj slabih 13.000 zavezancev iz EU. Iz tretjih držav pa je bilo v sistem MOSS vključenih le slabih 1.000 zavezancev. Preseneča razlika v številu registriranih zavezancev iz EU in številu registriranih zavezancev izven EU. Glede na to, da je verjetno ponudnikov elektronskih storitev iz tretjih držav precej več, čeprav s tem podatkom ne razpolagamo, bi bilo pričakovati, da bi bile številke obrnjene. Na ta način se lahko izgublja precej DDV-ja, ki bi sicer moral pripadati različnim državam članicam. Drugo težavo pa predstavlja preverjanje zneskov, poročanih po sistemu MOSS. Težave izvirajo iz tega, da pri elektronsko opravljenih storitvah ni premika blaga, ni zalog, ki bi jih bilo mogoče preveriti itd. Problematika izvira tudi iz narave kontrole, saj država identifikacije ni motivirana za izvajanje kontrole, saj DDV pripada državi potrošnje. To dejstvo pri oblikovanju dokončnega DDV sistema prav gotovo ne bi smelo biti prezrto (Lamensch & Ceci, 2018, str. 20–21).

V primeru dobave elektronskih storitev pravnim osebam, ki so identificirane za namen DDV, pa sistem MOSS ne pride v poštev. Ponudnik elektronske storitve izda račun brez obračunanega DDV s klavzulo, da je obračun DDV dolžan storiti prejemnik storitve. Preden izda račun brez obračunanega DDV, mora preveriti, če ima prejemnik storitve veljavno DDV številko, da bo lahko opravil t. i. samoobdavčitev. Sistem, ki omogoča preverbo veljavnosti DDV številke naročnika storitve, je VIES. Vendar pa tudi ta sistem ni brez pomanjkljivosti, saj ni vedno omogočena preverba DDV številke v realnem času, poleg tega pa lahko pride do situacije, da goljuf sporoči DDV številko, ki ne pripada njemu, samo zato, da bi izkoristil prednost oproščene dobave (Lamensch & Ceci, 2018, str. 21). Sistem VIES pa ni za vse države enak; pri nekaterih državah se poleg veljavnosti DDV številke izpišeta tudi ime in naslov nosilca DDV številke, pri nekaterih državah pa dobimo zgolj informacijo, ali je DDV številka veljavna ali ne, zato je pri njih možnost goljufij še toliko večja.

Pri DDV od uvoza pa se pojavljajo povsem druge težave kot pri elektronsko opravljenih storitvah. Višina DDV-ja od uvoza je odvisna od vrednosti blaga, ki je navedena na carinski deklaraciji. Od leta 1983 je v večini držav članic EU uvedena t. i. »de minimis«

izjema, ki dovoljuje, da je blago do vrednosti 22 € uvoženo v državo brez obveznosti plačila DDV. Razlog za tako izjemo je v tem, da so pri tako nizkih vrednostih blaga stroški pobiranja DDV višji kot prihodki iz naslova DDV. Pred pojavom interneta je bila taka ureditev povsem razumna, saj je bil uvoz blaga manjše vrednosti na precej nižji ravni kot danes. V letu 2015 je kar 144 milijonov pošiljk koristilo izjemo »de minimis«, kar predstavlja 300 % povečanje glede na stanje pred 15 leti. Poleg tega je znano, da je veliko pošiljk deklariranih kot pošiljke majhne vrednosti, čeprav v resnici presegajo vrednost 22 €. Drugi problem pa predstavljajo komercialne pošiljke, ki so označene kot darilo; darila so namreč prav tako oproščena DDV, če njihova vrednost ne presega 45 €. Po podatkih študije Copenhagen Economics iz leta 2016 kar 65 % pošiljk, poslanih po pošti, ni skladnih. Omenjeno izjemo naj bi zlorabljal tudi kurirska podjetja, zato lahko rečemo, da je situacija na tem področju precej zaskrbljujoča. Iz Združenega Kraljestva poročajo o veliki podcenjenosti blaga, poslanega iz Daljnega vzhoda ali ZDA, saj naj bi bila vrednost blaga od 10- do 100-krat podcenjena. Belgijski carinski organi pa opažajo, da je blago, ki je kupljeno v okviru elektronskih portalov zunaj EU, sistematično označeno kot blago z vrednostjo nižjo od 22 €, medtem ko kupec v resnici plača višji znesek (Lamensch & Ceci, 2018, str. 22).

Poleg tega, da zaradi dovoljene izjeme »de minimis« prihaja do izgub prihodkov iz naslova DDV, je posledica omenjene izjeme tudi v tem, da so ponudniki blaga iz EU avtomatsko v slabšem položaju v primerjavi s ponudniki izven EU. Dobavitelji iz EU so namreč dolžni obračunati DDV ne glede na vrednost dobavljenega blaga. Poleg tega, da gre za izkrivljanje konkurence in ogrožanje koherentnosti davčnih sistemov, se v glavah ponudnikov iz EU, ki delujejo v skladu z zakonodajo, vzbuja občutek nepoštenosti (Lamensch & Ceci, 2018, str. 22).

Na področju uvoza poleg izjeme »de minimis« prostor za goljufije pušča tudi t. i. carinski postopek 42. Postopek 42 se lahko uporablja, kadar je blago uvoženo v eni državi članici EU, namenjeno pa je za takojšnjo dobavo v drugo državo članico EU, kar pomeni, da uvozu sledi oproščena intrakomunitarna dobava. V takem primeru se DDV ne plača ob uvozu, ampak ga plača prejemnik blaga v drugi državi članici z mehanizmom samoobdavčitve. Gre za poenostavitev, ki uvozniku omogoča, da mu ni treba zalagati za DDV, ki bi ga moral plačati ob uvozu in ki ga lahko šele s pomočjo DDV obračuna zahteva nazaj. Za ustrezno implementacijo postopka 42 je uvoznik dolžan zagotoviti evidence, ki kažejo na to, da bo blago dobavljeno v drugo državo članico EU, in predložiti rekapitulacijsko poročilo, ki dokazuje prodajo kupcu iz druge države članice. O postopku 42 carinski organi obvestijo davčni urad, saj davčna uprava le tako lahko preveri skladnost rekapitulacijskega poročila. Blago mora prispeti v končno državo članico, kjer mora kupec v svojem DDV obračunu poročati o intrakomunitarni pridobitvi blaga. Davčna uprava nato preveri vrednost iz DDV obračuna z vrednostjo iz sistema VIES, ki se v omenjeni sistem steče s pomočjo rekapitulacijskega poročila, ki ga je oddal uvoznik v državi uvoza. Ker pa preverjanje ne deluje vedno tako, kot je navedeno, prihaja do situacij, ko se blago ne

obdavči v državi članici uvoza in pride do porabe blaga v končni državi članici, vendar brez obdavčitve z DDV. Težava je v tem, da je ob uvozu podana zgolj izjava o nameri, da je blago namenjeno za dobavo v drugo državo članico EU, zatem pa se lahko zgodi, da sploh ne pride do dobave v drugo državo članico in blago ostane v državi uvoza. V eni od sodb Sodišča EU je sodišče pojasnilo, da država članica uvozniku ne more preprečiti, da bi koristil poenostavitev, ki jo nudi postopek 42, čeprav kupec v drugi državi članici ni plačal DDV, razen v primeru, ko je uvoznik vedel oz. bi moral vedeti, da je udeležen v prevari (Lamensch & Ceci, 2018, str. 23–24).

Enako kot pri izjemi »de minimis« je tudi pri postopku 42 s pojavom interneta in razmahom e-trgovanja prišlo do velikega povečanja goljufij, ki so posledica uporabe postopka 42. V Združenem Kraljestvu je bil s pomočjo »Operacije hobotnica« odkrit primer, pri katerem je prišlo do zlorabe vrednosti blaga, tako da je bilo blago podcenjeno, in do zlorabe postopka 42. Precej podcenjen tekstil in obutev iz Kitajske je bil predmet carinskega postopka v Združenem Kraljestvu, pri čemer so bili predloženi ponarejeni računi, na katerih je bilo blago od 5- do 10-krat podcenjeno. Blago je bilo nato odpremljeno v celinsko Evropo. Blago je bilo prepeljano iz Hamburga v Dover, kjer je bilo sproščeno v prost promet brez nadzora in nato odpremljeno na Poljsko, kjer DDV ni bil plačan. Takšni primeri se lahko odkrijejo zgolj ob povečanju nadzora, vendar pa povečan nadzor pomeni zmanjšanje uvoza in s tem postane pristanišče, ki je tarča povečanega nadzora, manj privlačno za uvoz (Lamensch & Ceci, 2018, str. 24–25).

Goljufije, ki imajo za posledico nepravilno obračunan DDV pa se dogajajo tudi na področju t. i. prodaje na daljavo (angl. distance sales). Pod pojem prodaja na daljavo razumemo spletno ali kataloško prodajo končnim kupcem. Na tem področju velja posebno pravilo, in sicer je ponudnikom internetne oziroma kataloške prodaje blaga dana možnost, da do predpisanega pragu končnim potrošnikom obračunavajo DDV svoje države. Ko pa v določeno državo članico EU na ta način dobavijo toliko blaga, da presežejo prag, ki ga država članica končnega potrošnika predpisuje, morajo končnemu potrošniku ob prodaji blaga zaračunati DDV po stopnji, ki jo za dotično blago predpisuje država članica končnega potrošnika. To pomeni, da mora ponudnik internetne oziroma kataloške prodaje blaga v državi članici prejemnika pridobiti DDV številko in oddajati DDV obračune, kar zanj lahko predstavlja veliko breme. Pragovi so med državami članicami EU različni in se gibljejo med 35.000 € in 100.000 € za koledarsko leto. Ker so pragovi po državah članicah različni in ker med državami članicami ni notranjih mej, je nadzor blaga, ki pride v namembno državo članico, še toliko težji. Problem predstavlja tudi dejstvo, da država članica pošiljatelja blaga ni motivirana, da bi pošiljatelj obračunaval DDV države končnega prejemnika blaga, saj lahko s tem izgubi del prihodkov iz naslova DDV. Po informacijah francoskega senata DG TAXUD davčne uprave sploh ne izvajajo kontrole nad tem, ali je prag za prodajo na daljavo presežen ali ne, zato si lahko predstavljamo, da je na tem področju goljufijam dana prosta pot (Lamensch & Ceci, 2018, str. 25–26).

2.2.1.3 Goljufije, povezane s prevoznimi sredstvi

Že zaradi dejstva, da so prevozna sredstva predmet različnih DDV režimov, prihaja na tem področju do goljufij. Če gre za nova prevozna sredstva, je obdavčitev enaka kot pri katerem drugem blagu, kadar pa gre za rabljena vozila, se obdavčuje zgolj marža. Francija naj bi iz tega naslova vsako leto izgubila 1 milijardo nepobranega DDV. Na področju prevoznih sredstev prihaja do treh tipov goljufij: goljufi s pomočjo lažnih računov prepričajo davčno upravo, da je bil DDV že plačan, nove avtomobile prodajo kot rabljeno blago, pri katerih je predmet DDV samo marža, vozila višjega cenovnega razreda se prodajo invalidom brez DDV, že v naslednjem trenutku pa je to vozilo prodano tretji osebi (Lamensch & Ceci, 2018, str. 26).

2.2.1.4 Goljufije, povezane z nižano DDV stopnjo

Za določeno blago in storitve veljajo v državah članicah EU znižane DDV stopnje. S tem, ko ima država članica več različnih DDV stopenj, pa se ustvarja okolje, v katerem goljufi za blago in storitve, ki bi morale biti predmet splošne DDV stopnje, »po pomoti« uporabijo znižano DDV stopnjo. S tem želijo biti na trgu bolj konkurenčni od drugih ponudnikov. Če želimo zagotoviti, da so različne DDV stopnje pravilno uporabljene, je potreben učinkovit nadzor, ki pa prinaša dodatne stroške. Stroka ne razpolaga s podatkom o tem, kakšen odstotek goljufij bi lahko pripisali namerni in neupravičeni uporabi znižane DDV stopnje, prav gotovo pa lahko rečemo, da na ta tip goljufij odpade precej manj kot na ostale zgoraj predstavljene goljufije. Nadaljnja razčlenitev DDV stopenj pa bi lahko vodila do večjih možnosti za goljufije, medtem ko je nadzor pravilne uporabe stopenj precej zahteven proces (Lamensch & Ceci, 2018, str. 27).

2.2.1.5 Goljufije, povezane z zakupom letal

Na podlagi splošnih pravil je ob uvozu blaga treba plačati DDV, ki pa je v naslednjem koraku predmet odbitka, če se to blago uporablja za poslovne namene. V preiskavi Paradise Papers je bilo ugotovljeno, da Otok Man dovoljuje lastnikom letal popoln odbitek ob uvozu plačanega DDV, če so letala predmet oddaje v zakup. Poleg tega pa se pojavljajo tudi primeri, ko so letala dana v zakup samim sebi ali pa družinskemu članu uvoznika, saj je DDV pri zakupih precej nižji od DDV-ja, ki ga je treba plačati ob uvozu. O davčnem izogibanju tako lahko govorimo, kadar letalo dejansko uporablja uvoznik, čeprav je zakupnik nekdo drug (Lamensch & Ceci, 2018, str. 27).

2.2.2 Posledice goljufij v sistemu DDV

DDV goljufije se močno odražajo na izgubi prihodkov. Zaradi ukinitve meja med državami članicami je prišlo do pojava slamnatih podjetij, saj trenutni prehodni DDV sistem omogoča trgovanje med državami članicami brez DDV. Obsežnost DDV goljufij je

težko izmeriti, zato nam najbolj uporabne informacije ponuja podatek o razliki med pričakovanimi prihodki iz naslova DDV in med dejansko pobranimi prihodki iz naslova DDV, gre za t. i. DDV vrzel.

Center za socialne in ekonomske raziskave (CASE) vsako leto za dve leti nazaj izda študijo in poročilo glede velikosti DDV vrzeli v državah članicah, zato bom v nadaljevanju predstavila izsledke zadnjih petih izdanih študij. Znano je, da na DDV vrzel vplivajo številni ekonomski dejavniki in politični ukrepi. Prav tako je DDV vrzel občutljiva na gospodarski cikel, saj upad BDP lahko povzroča težje plačevanje DDV obveznosti (CASE, 2015, str. 9). Zato bom pri vsakem letu na kratko opisala še ekonomsko situacijo za obravnavano leto.

V letu 2015 je bila izdana študija za leto 2013. V letu 2013 je v EU prišlo do minimalne (0,1 %) rasti BDP. Sedemnajst (17) držav članic je poročalo o negativni rasti BDP, ostalih 11 članic pa je zabeležilo pozitivno rast BDP. O najvišji pozitivni rasti BDP (4,2 %) je poročala Latvija, o najvišji negativni rasti pa Ciper, ki je zabeležil $-5,4$ %. Večina držav je poročala o rasti nominalne končne potrošnje, medtem ko so upad nominalne končne potrošnje zaznale Bolgarija, Ciper, Grčija, Italija, Portugalska, Slovenija in Španija. Upoštevaje 26 držav članic so prihodki iz naslova DDV v letu 2013 predstavljali 7 % BDP (CASE, 2015, str. 9).

V letu 2013 je v šestih državah članicah prišlo do spremembe DDV stopenj. Do povišanja je prišlo na Hrvaškem, na Cipru, na Češkem, na Finskem, v Italiji in v Sloveniji (CASE, 2015, str. 12).

V letu 2013 je skupna DDV obveznost 26 držav članic narasla za 1,2 %, medtem ko so zbrani prihodki iz naslova DDV narasli za 1,1 %. Iz tega sledi, da se je v letu 2013 skupna DDV vrzel povečala za 2,8 milijardi € in je tako znašala 168 milijard €, kar v odstotkih pomeni, da DDV vrzel v letu 2013 znaša 15,2 %. Po posameznih državah članicah se DDV vrzel giblje od 4 % na Finskem, Nizozemskem in Švedskem ter do zaskrbljujočih 41 % v Romuniji (CASE, 2015, str. 15). Med državami članicami je 15 takih, ki so v letu 2013 zabeležile znižanje DDV vrzeli; med najuspešnejšimi državami so se znašle Latvija, Malta in Slovaška. V 11 državah članicah pa je prišlo do povečanja razlike med pričakovanimi prihodki iz naslova DDV in dejansko pobranimi prihodki iz naslova DDV. Največje povečanje beležita Estonija in Italija. V obdobju 2009–2013 je v državah članicah skupaj prišlo do znižanja DDV vrzeli iz 19 na 15 % (CASE, 2015, str. 18).

V letu 2014 je potekalo drugo leto okrevanja po gospodarski krizi, kar je predstavljalo dobre pogoje za zmanjšanje DDV vrzeli v državah članicah. Rast BDP je v letu 2014 znašala 1,4 %. V tem letu so samo štiri države poročale o negativni rasti BDP; te države so Italija, Ciper, Finska in Hrvaška. Največjo rast BDP (5,2 %) je zabeležila Irska, Ciper pa je imel tudi v letu 2014 najvišjo negativno rast ($-2,5$ %). Rast končne potrošnje je v

povprečju znašala 2,6 % (CASE, 2016, str. 10). V letu 2014 je bilo na področju DDV uvedenih več sprememb, predvsem takih, ki se nanašajo na spremljanje in poročanje. Tako so bili sprejeti ukrepi proti tihotapljenju, spremenjeno elektronsko poročanje, omejene gotovinske transakcije in razširjen seznam transakcij, za katere se uporablja obrnjena davčna obveznost. V letu 2014 pa so samo tri države spremenile DDV stopnje. Hrvaška je povečala nižano stopnjo iz 10 na 13 %, Francija in Ciper pa sta povišala obe stopnji, standardno in nižano (CASE, 2016, str. 11–12).

Po podatkih iz leta 2014 znaša DDV vrzel v EU nekaj manj kot 160 milijard €, kar predstavlja 14,06 % pričakovanih prihodkov iz naslova DDV; tako je bil prvič po letu 2011 zabeležen upad odstotka DDV vrzeli. Kljub temu pa je osem držav, med katerimi je tudi Slovenija, poročalo o zvišanju svojega deleža v celotni DDV vrzeli. Z najmanjšo razliko med pričakovanim in pobranim DDV se lahko pohvalijo na Švedskem, saj znaša tam DDV vrzel zgolj 1,24 %. Drugo najmanjšo DDV vrzel ima Luksemburg (3,80 %), na tretjem mestu je z 6,92 % Finska, na četrtem pa Slovenija. Največji razkorak med pričakovanim in pobranim DDV ima Romunija, in sicer 37,89 %, sledita ji Litva s 36,84 % in Malta s 35,32 %. Polovica držav članic poroča o razkoraku nad 10,4% (CASE, 2016, str. 15–16).

Leto 2015 je bilo v znamenju tretjega leta okrevanja po gospodarski krizi. BDP je zrasel za 2,2 %. Najvišjo rast BDP je imela Irska (26,3 %), kar je posledica tega, da je več mednarodnih podjetij preselilo svoj sedež na Irsko. Najnižja rast je bila na Finskem (0 %), najvišja pa na Malti (7,3 %), negativno rast (–0,2 %) in posledično negativni BDP pa je beležila samo Grčija (–1,3 %) (CASE, 2017, str. 10–11).

V letu 2015 je bila na področju elektronsko opravljenih storitev uvedena precejšnja novost, saj je bil kraj obdavčitve iz kraja dobavitelja zamenjan s krajem prejemnika storitve. Za lažje izpolnjevanje davčnih obveznosti je bil vzpostavljen prostovoljni MOSS sistem. Omenjena sprememba je imela velik vpliv na prihodke iz naslova DDV v državah z velikim deležem izvoza elektronskih storitev, kot sta Malta in Luksemburg. Ravno zaradi upada prihodkov in želji po nadomeščanju prihodkov iz naslova DDV iz opravljenih elektronskih storitev je Luksemburg zvišal nekatere DDV stopnje. Zvišanja DDV stopenj se je poslužila tudi Grčija, vendar iz drugih razlogov; DDV stopnje so se zvišale nekaterim živilom ter hotelskim in nastanitvenim storitvam. Prav tako je v Grčiji prišlo do poenotenja DDV stopenj med celinsko in otoško Grčijo, pred tem je namreč precej otokov imelo nižje DDV stopnje. Poleg Grčije je do spremembe DDV stopenj prišlo tudi na Češkem, in sicer z uvedbo nižane 10 % stopnje za farmacevtske izdelke, cepiva in otroško hrano. Poleg spremembe pri elektronski storitvah je prišlo do še ene pomembnejše spremembe; nekatere države so namreč razširile uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Te države so bile Češka, Italija, Madžarska, Poljska in Slovenija (CASE, 2017, str. 11–12).

DDV vrzel je v letu 2015 znašala 151,5 milijard €, kar v odstotkih pomeni 12,8 %, to pa predstavlja najnižji odstotek od leta 2011 naprej. DDV vrzel se je tako v primerjavi z letom

2014 zmanjšala za 8,7 milijarde €. Med 27 državami EU je delež v celotni DDV vrzeli upadel v kar 20 državah in narasel v 7 državah (v Belgiji, na Danskem, Irskem, v Grčiji, Luksemburgu, na Finskem in v Veliki Britaniji). V letu 2015 je bila DDV vrzel še vedno najnižja na Švedskem (-1,42 %), v Španiji in na Hrvaškem. Enako kot v letu 2014, je bila tudi v letu 2015 še vedno v najslabšem položaju Romunija z 37,18 %. Med najslabšimi sta se znašli še Slovaška in Grčija. Največjo spremembo DDV vrzeli je doživela Malta, kar je posledica prej omenjene spremembe pravila kraja obdavčitve pri elektronskih storitvah oziroma v primeru Malte pri elektronskih igrah na srečo, ki se prav tako uvrščajo med elektronske storitve (CASE, 2017, str. 16–17).

V primerjavi z letom 2015 je v letu 2016 EU zabeležila za 0,2 % nižjo rast BDP, kar pomeni, da je rast znašala 2 %. Najvišjo rast BDP so imele Malta (5,2 %), Irska (5,1 %) in Romunija (4,8 %). Grčija je tudi v letu 2016 poročala o negativni rasti BDP (-0,2 %), tako je BDP znašal, podobno kot leto prej, -1,2 % (CASE, 2018, str. 10–11).

V letu 2016 ni prišlo do nobenih zakonodajnih sprememb DDV sistema, kot se je to zgodilo v letu 2015, ko je bila uvedena sprememba pri kraju obdavčitve elektronskih in digitalnih storitev. Je pa v štirih državah prišlo do sprememb v povezavi z DDV stopnjami. Romunija je znižala standardno DDV stopnjo iz 24 na 20 %, kar je imelo velik vpliv na efektivno DDV stopnjo, ki se je iz 17,2 % znižala na 13,5 %. Z julijem 2016 je Grčija povišala standardno DDV stopnjo iz 23 na 24 %. Italija in Avstrija pa sta uvedli novo znižano stopnjo; Italija je uzakonila 5 % DDV stopnjo za storitve, ki jih zagotavljajo socialne zadruge, Avstrija pa 13 % stopnjo za določene storitve, kot so notranji zračni potniški promet, vstopnine za športne prireditve, kinematografske predstave, storitve rekreacijskih in izobraževalnih ustanov in prodaja vina neposredno s kmetije (CASE, 2018, str. 12).

V letu 2016 se je nadaljeval trend upadanja DDV vrzeli, tako je DDV vrzel v obravnavanem letu znašala 147,1 milijarde €, kar v odstotkih predstavlja 12,3 % in gre za najnižjo vrednost v obdobju 2012–2016. Med 28 državami članicami EU jih je 22 zabeležilo upad vrednosti DDV vrzeli, 6 držav pa je beležilo povečanje. Tako so povečanje zaznali v Romuniji, na Finskem, v Veliki Britaniji, na Irskem, v Estoniji in Franciji. O najvišjem upadu DDV vrzeli pa so poročali iz Bolgarije, Latvije, Cipra in Nizozemske. Najnižji odstotek DDV vrzeli je imel v letu 2015 Luksemburg (0,85 %), sledita Švedska z 1,08 % in Hrvaška z 1,15 %. Tudi v letu 2015 je imela največji odstotek DDV vrzeli Romunija, in sicer 35,88 %, prav tako je bila med najslabšimi še vedno Grčija z 29,22 %, med najslabšimi pa se je znašla tudi Italija s 25,9 % DDV vrzeljo. Polovica držav članic je poročala o razliki med pričakovanimi prihodki in dejansko pobranimi prihodki iz naslova DDV pod 9,9 % (CASE, 2018, str. 16).

Tabela 1: Odstotek DDV vrzeli po državah EU v obdobju od 2013 do 2017 (v %)

	2013	2014	2015	2016	2017
Avstrija	11,40	10,17	8,24	7,30	7,90
Belgija	10,50	8,39	10,76	9,68	11,80
Bolgarija	17,20	19,83	20,58	13,56	11,80
Češka	22,40	16,14	16,48	14,19	12,40
Ciper			7,44	4,73	0,60
Danska	9,30	9,78	10,83	8,51	7,40
Estonija	16,80	9,58	4,88	6,78	5,40
Finska	4,10	6,92	6,95	7,98	7,40
Francija	8,90	14,18	11,71	11,92	6,90
Nemčija	11,20	10,37	9,56	9,39	9,90
Grčija	34,00	27,99	28,27	29,22	33,60
Hrvaška		8,67	7,44	1,15	6,60
Madžarska	24,40	17,95	13,74	13,33	13,90
Irska	10,60	9,42	9,94	11,15	12,70
Italija	33,60	27,55	25,78	25,90	23,80
Latvija	29,90	36,84	26,42	24,52	25,30
Litva	37,70	23,42	17,97	11,27	15,10
Luksemburg	5,10	3,80	5,56	0,85	0,70
Malta	26,40	35,32	22,54	2,71	1,60
Nizozemska	4,20	10,40	7,94	4,00	5,20
Poljska	26,70	24,08	24,51	20,80	13,70
Portugalska	9,00	12,49	11,46	10,16	10,30
Romunija	41,10	37,89	37,18	35,88	35,50
Slovaška	34,90	29,97	29,39	25,68	23,20
Slovenija	5,80	8,14	5,52	8,04	3,50
Španija	16,50	8,88	3,52	2,71	2,40
Švedska	4,30	1,24	-1,42	1,08	1,50
Velika Britanija	9,80	10,14	10,88	11,67	10,60

Vir: CASE, 2015–2019.

V letu 2017 je bila rast BDP rekordno visoka, če gledamo obdobje od gospodarske krize dalje, in je znašala 2,5 %. Največjo rast BDP so imele iste države kot v letu 2016, torej Irska (7,2 %), Romunija (7 %) in Malta (6,8 %). Rast BDP je posledica zvišanja končne porabe, ki je v povprečju narasla za 2,3 %. To predstavlja tudi dobro osnovo za pobiranje DDV in zmanjševanje DDV vrzeli (CASE, 2019, str. 10).

Enako kot v letu 2016, tudi v letu 2017 ni prišlo do uvedbe zakonodajnih sprememb, ki bi lahko pomembno vplivale na spremembo prihodkov iz naslova DDV in na zmanjševanje oziroma povečevanje DDV vrzeli. Še vedno pa se čuti vpliv spremembe zakonodaje na

področju elektronsko opravljenih storitev, ki je poskrbela za drugačno razporeditev prihodkov iz naslova DDV. Prihodki iz naslova DDV držav članic, v katerih so ustanovljeni ponudniki elektronskih storitev, kot sta na primer Malta in Ciper, so se precej znižali, medtem ko so narasli prihodki v državah članicah, iz katerih prihajajo končni potrošniki elektronsko opravljenih storitev. Kot že navedeno, večjih zakonodajnih sprememb v letu 2017 ni bilo, je pa Romunija enako kot v letu 2016, ko je standardno stopnjo znižala za 4 %, zopet posegla v svojo strukturo DDV stopenj in standardno DDV stopnjo znižala še za 1 %, torej iz 20 na 19 %. V Romuniji je tako učinkovita stopnja upadla iz 17,2 % na 12,7 % (CASE, 2019, str. 11–12).

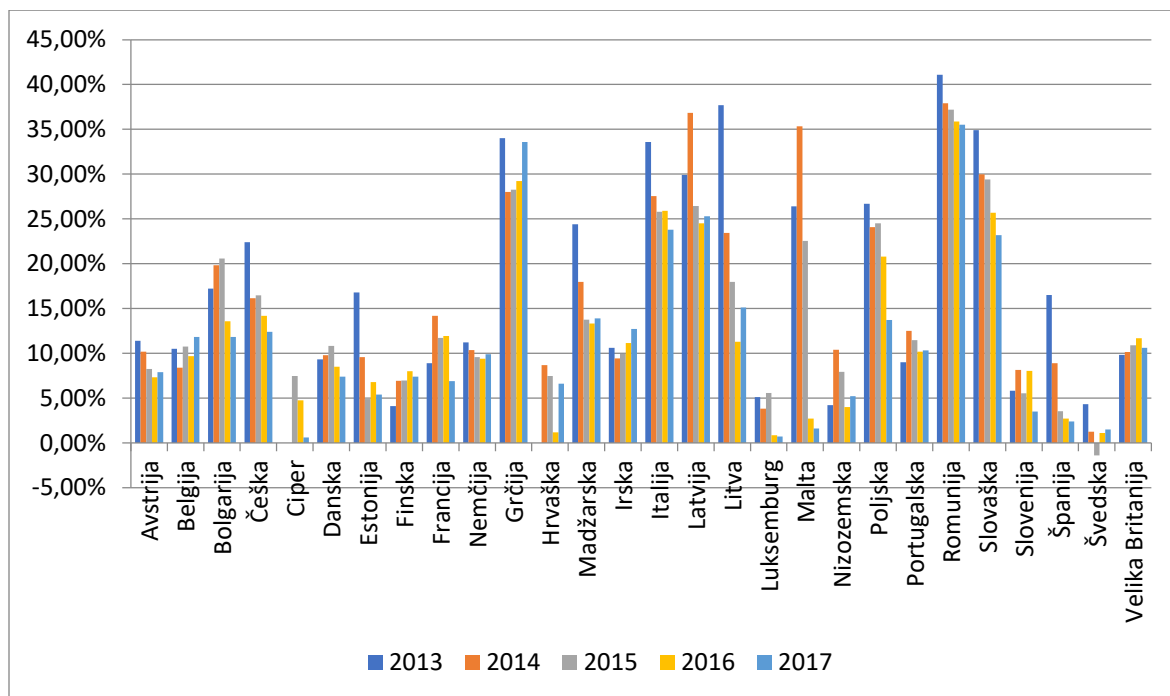
Tudi v letu 2017 se je nadaljeval trend upadanja DDV vrzeli; DDV vrzel je v obravnavanem letu znašala 137,5 milijarde €, kar pomeni, da je DDV vrzel upadla na 11,2 %. Prihodki iz naslova DDV so se v letu 2017 zvišali za 4,1 % in so tako znašali 1.086 milijard €. Povišanje prihodkov je posledica višjega BDP in končne potrošnje ter zmanjšanja DDV vrzeli. Glede na pretekla leta, bi lahko ocenili, da se bo trend upadanja DDV vrzeli nadaljeval in v letu 2018 znašal manj kot 130 milijard €, kar je spodbudna novica. Najmanjšo DDV vrzel v letu 2017 so imele naslednje države: Ciper z 0,6 % DDV vrzeljo, Luksemburg z 0,7 % in Švedska z 1,5 %. Največji odstotek DDV vrzeli pa imata še vedno Romunija (35,5 %) in Grčija (33,6 %). Poleg njiju je v skupini najmanj učinkovitih držav v smislu uspešnosti pobranega DDV-ja še Litva s 25,3 % DDV vrzeljo. Izraženo v milijardah pa ima največji razkorak med pričakovanimi in dejansko pobranimi prihodki iz naslova DDV Italija, kjer razlika znaša 33,6 milijard €, sledita ji Nemčija s 25 milijardami € in Velika Britanija z 19,2 milijardami €. DDV vrzel se je znižala v 25 državah EU, med katerimi so najvišje znižanje zabeležile Malta, Poljska in Ciper, povišala pa zgolj v treh državah članicah (Grčija, Latvija in Nemčija) (CASE, 2019, str. 16–17). V tabeli 1 so prikazani odstotki DDV vrzeli v državah članicah EU v obdobju od 2013 do 2017.

Graf na sliki 2 prikazuje odstotek DDV vrzeli po državah EU v obdobju od 2013 do 2017. Iz grafa je takoj razvidno, katere so države, ki imajo vseskozi visok odstotek DDV vrzeli; to so predvsem Grčija, Italija, Latvija, Poljska, Romunija in Slovaška. Med omenjene države bi lahko prišteli tudi Malto, vendar je Malta v letih 2016 in 2017 zabeležila izjemen upad DDV vrzeli. Najnižji odstotek DDV vrzeli pa v vseh letih beležita Luksemburg in Švedska. Slovenija spada med države, ki beležijo DDV vrzel pod 10 %; v to skupino se uvrščajo še Ciper, Finska, Hrvaška in Nizozemska (z izjemo leta 2014).

Z uveljavitvijo stališča, da oproščena dobava blaga med državami članicami ne sme biti zavrtnjena, če so materialni pogoji za oprostitev izpolnjeni, ni pa znana DDV identifikacijska številka stranke, ki ji je blago namenjeno, se je stanje glede DDV goljufij poslabšalo. Vse trenutno vzpostavljene kontrole (rekapitulacijsko poročilo, sistem VIES), ki omogočajo pravilno delovanje DDV sistema, temeljijo na DDV identifikacijski številki. To pa pomeni, da če DDV identifikacijska številka ni znana, ni mogoče zagotavljati

pravilno delovanje kontrol in DDV goljufije imajo večjo možnost razmaha (Evropska komisija, 2017a, str. 21).

Slika 2: Grafični prikaz % DDV vrzeli po državah EU v obdobju od 2013 do 2017



Vir: lastno delo.

Vseh nepobranih milijard DDV-ja pa ne moremo pripisati slamnatim podjetjem. V povprečju naj bi 24 % celotne DDV vrzeli odpadlo na DDV goljufije, ki so posledica delovanja slamnatih podjetij. Preostali nepobran DDV se pripisuje domačim DDV goljufijam in utajam, izogibanju davkom, bankrotom ter insolventnosti gospodarskih subjektov (stečajni, prisilne poravnave). Pojavljajo pa se tudi napake v izračunih (Evropska komisija, 2017a, str. 22).

2.2.3 Zapletenost DDV sistema

Z vzpostavitvijo skupnega notranjega trga je bilo pričakovati, da se bodo stroški, povezani s poslovanjem izven meja domače države, zmanjšali, vendar se je zgodilo ravno nasprotno. Prehodni DDV sistem se je namreč izkazal za precej zapletenega, ravno ta zapletenost sistema pa s seboj prinaša povišanje stroškov za subjekte, ki poslujejo izven meja domače države, v primerjavi s tistimi subjekti, ki poslujejo samo na domačem trgu. Za nadzor nad prenosom blaga iz ene države članice v drugo državo članico in za prepoznavo obdavčljivih transakcij je bil vzpostavljen mehanizem poročanja, in sicer gre za Intrastat poročanje. Omenjena statistična zahteva se je izkazala za precejšnje breme za subjekte, ki izvajajo blagovne transakcije z drugimi državami članicami. Poleg dodatnih poročevalskih

obveznosti pa se zapletenost trenutnega DDV sistema odraža tudi v tem, da so za določene institute pravila po državah članicah precej različna (npr. pravila za DDV obravnavo skladiščenja na odpoklic). Tako dodatne poročevalske obveznosti kot tudi nekonsistentnost pravil po državah članicah prinašajo poslovnim subjektom višje stroške. Raziskava je pokazala, da se poslovni subjekti pri enem evru ustvarjenega prometa na EU trgu v povprečju srečujejo v povprečju z 11 % višjimi stroški kot pri enem evru prometa, ki ga ustvarijo na domačem trgu, torej lahko rečemo, da je zaslužek, ki se ustvari pri enem evru prihodka iz EU trga, nižji od tistega, ki se realizira pri enem evru prihodka, ustvarjenega na domačem trgu (Evropska komisija, 2017a, str. 27–28).

2.2.3.1 Dodatne obveznost iz naslova DDV, ki jih zahteva trenutna ureditev

Ker so bile z vzpostavitvijo skupnega notranjega trga carinske kontrole na mejah med državami članicami ukinjene in ker je še vedno treba nadzorovati prehajanje blaga med državami članicami, je bilo uvedeno Intrastat poročanje. Tako je bil carinski nadzor zamenjan z administrativnimi obveznostmi, ki se nalagajo poslovnim subjektom. Administrativne obveznosti je treba izpolnjevati v državi sedeža poslovnega subjekta in v državi članici, v kateri poslovni subjekt deluje. To pa v državi članici opravljanja ekonomske aktivnosti zopet zahteva dodatne poizvedbe ter vzpostavitev in vodenje dodatnih evidenc (Evropska komisija, 2017a, str. 28).

Intrastat poročanje je bilo uvedeno leta 1993, z vzpostavitvijo enotnega notranjega trga. S pomočjo Intrastat poročanja se zbirajo podatki, ki so se pred uvedbo sistema pridobivali s pomočjo carinskih formalnosti, ki so se izvajale na mejah med državami članicami. Od uvedbe Intrastat sistema naprej statistika mednarodne trgovine z blagom temelji na dveh zbirkah podatkov, saj podatke o izmenjavi blaga med državami nečlanicami EU še vedno zbirajo carinske uprave, podatke o trgovanju med državami članicami pa neposredno poročajo trgovci, ki so zavezani za Intrastat poročanje. Posebnosti Intrastat sistema so v tem, da so podatki pridobljeni s pomočjo trgovcev, da se za zagotovitev pravih in kvalitetnih podatkov povezuje z DDV sistemom in da so za Intrastat poročanje zavezani samo tisti trgovci, ki presežejo predpisan prag za poročanje, kar pomeni, da se manjše trgovce na ta način razbremeni določenega administrativnega bremena. Ravno zaradi želje po razbremenitvi manjših subjektov in ohranjanju kakovostnih podatkov je bil Intrastat sistem, odkar obstaja, predmet številnih sprememb. V praksi se povezanost z DDV sistemom kaže tako, da se ob kontroli DDV obrazca v primeru neskladnosti podatkov v Intrastat poročilu in DDV obrazcu, davčnega zavezanca pozove na pojasnitev razlike (Eurostat, 2017, str. 5). V večini držav članic spada Intrastat poročanje pod okrilje statističnega urada, v Belgiji pa je Intrastat poročanje v pristojnosti nacionalne banke (Eurostat, 2017, str. 25).

Kot že omenjeno, so zavezanci za Intrastat poročanje davčni zavezanci, katerih letna izmenjava blaga med državami članicami preseže določen prag. Davčni zavezanci lahko

postanejo zavezanci za Intrastat poročanje z začetkom novega leta, če so vključitveni prag preseгли v predhodnem letu ali sredi leta, če so vključitveni prag preseгли v katerem od mesecev v tekočem letu. Davčni zavezanci so o preseženem pragu navadno obveščeni z določenim zamikom, zato so potem dolžni poročati za nazaj, začevši z mesecem, v katerem je bil presežen vključitveni prag. Vključitveni prag določi vsaka država članica sama in je določen posebej za pridobitve blaga in posebej za odpreme blaga. Slovenija ima za pridobitve blaga iz EU vključitveni prag določen pri 200.000 €, za odpreme blaga v EU pa pri 140.000 €. Pragovi po državah so izredno različni, tako ima na primer Belgija vključitveni prag za pridobitve 1.500.000 € in za odpreme 1.000.000 €, Ciper pa ima predpisan najnižji vključitveni prag, ki znaša za pridobitve blaga 130.000 € in za odpreme blaga 55.000 € (Eurostat, 2017, str. 7–10). Poleg vključitvenega pragu pa poznamo še posebni prag, ki v Sloveniji za pridobitve znaša 4.000.000 € in za odpreme 9.000.000 €. Najvišji posebni prag ima predpisan Nemčija, in sicer znaša za pridobitve 38.000.000 € in za odpreme 46.000.000 €, medtem ko ima Hrvaška najnižji posebni prag. Tako je na Hrvaškem omenjeni prag za prejeme 225.000 € in za odpreme 100.000 € (Eurostat, 2017, str. 16).

V okviru Intrastat sistema so zavezanci za poročanje dolžni v poročilu označiti, ali poročajo pridobitev blaga ali odpremo blaga, obdobje poročanja (koledarski mesec, v katerem je blago prišlo oziroma zapustilo teritorij države članice), tarifno številko poročanega blaga, kot je določena v kombinirani nomenklaturi EU, zato je smiselno, da je vsako blago, ki je predmet trgovanja, označeno tudi s tarifno številko, državo, v katero je bilo blago odpremljeno oziroma državo iz katere je bilo blago pridobljeno, vrednost blaga, ki temelji na trenutnih cenah, količino blaga in vrsto posla (kot na primer prodaja blaga, prenos blaga v drugo državo članico, oplemenitenje blaga, dobava na konsignacijo itd.) (Eurostat, 2017, str. 11–13). V primeru preseženega posebnega pragu pa je poročevalska enota dolžna poročati še nekaj dodatnih informacij, kot je na primer vrsta transporta (Eurostat, 2017, str. 16). Glede metod zbiranja podatkov imajo države članice prosto izbiro, prav tako pa so proste pri določitvi roka, do kdaj so poročevalci dolžni poročati zahtevane podatke državnemu organu, ki te podatke zbira. Vse države članice omogočajo elektronsko oddajo Intrastat poročila, večina pa jih omogoča tudi papirnato oddajo poročila. Največ držav članic predpisuje, da je treba Intrastat poročilo dostaviti v 10 ali 15 dneh po koncu meseca, na katerega se poročilo nanaša. Nekatere države predpisujejo koledarske dni, nekatere pa delovne; v tem primeru se dan za oddajo Intrastat poročila iz meseca v mesec spreminja. Tak sistem ima na primer Nemčija, medtem ko imamo v Sloveniji kot rok za oddajo Intrastat poročila predpisan 15. dan v mesecu, če pa 15. pade na dela prost dan (vikend, praznik), pa je treba poročilo oddati prej (Eurostat, 2017, str. 21–22).

Imajo pa države možnost, da določijo tudi prag, do katerega so dovoljene različne poenostavitve poročanja, kar naj bi poročevalskim enotam predstavljalo določeno mero razbremenitve. Ob implementaciji poenostavitev pa morajo države članice poskrbeti, da

zaradi uporabe poenostavitve ne prihaja do zlorab, kar pomeni, da poenostavitve uporabljajo le tisti zavezanci za poročanje, ki izpolnjujejo predpisan pogoj glede doseganja predpisanega pragu za uporabo poenostavitve in da so statistični rezultati še vedno relevantni in odraz dejanskega stanja. Pri poenostavitvah gre za to, da zavezancem pod pragom, pod katerim so dovoljene poenostavitve, ni treba poročati določenih podatkov oziroma lahko uporabljajo poenostavljene tarifne številke. Predvideni so trije tipi poenostavitve. Prvi tip se nanaša na neporočanje količine blaga, drugi na neporočanje narave transakcije, tretji pa na poenostavitve poročanja glede tarifnih številke. Kljub ponujeni možnosti, ima omenjene poenostavitve od leta 2013 naprej predpisan zgolj Luksemburg. Poleg navedenih poenostavitve imajo države članice možnost, da predpišejo še eno poenostavitve, ki omogoča združevanje transakcij, ki imajo vsaka zase vrednost, manjšo od 200 €. V tem primeru poročajo samo vrednost blaga in državo, v katero je bilo blago odpremljeno oziroma državo, iz katere je bilo blago pridobljeno, ter uporabijo kodo blaga 9950 00 00. Opisano poenostavitve ima predpisano večina držav članic EU, med njimi pa ni Slovenije. Naslednja poenostavitve pa se nanaša na poročanje teže blaga; nekatere države imajo predpisano, da v določenih primerih ni treba poročati teže odpremljenega oziroma pridobljenega blaga, ker se pri nekaterih tarifnih številkah teža pridobi že s podatkom o tarifni številki. To poenostavitve poznamo tudi v Sloveniji, posluhuje pa se jo 57 % držav članic. Zadnja od možnih poenostavitve pa je ta, da poročevalska enota lahko zaprosi za poenostavljen postopek poročanja industrijske mehanizacije, motornih vozil in dele letal. V okviru te poenostavitve imajo zavezanci za poročanje možnost, da poročajo celoto pod enotno tarifno oznako, ne pa npr. posameznih sestavnih delov posamezno pod svojo tarifno številko, kar za omenjene panoge prav gotovo predstavlja razbremenitev, saj so navedeni produkti sestavljeni iz ogromnega števila manjših delov. Je pa presenetljiv podatek, da imajo opisano poenostavitve za motorna vozila in dele letal predpisano samo tri države; Bolgarija, Nemčija in Velika Britanija. Poenostavitve na področju industrijske mehanizacije pa ima na voljo večina držav članic EU, med njimi ni samo Grčije in Romunije, Ciper pa daje tako možnost samo v določenih primerih. Večina držav članic za to poenostavitve zahteva predložitev vloge, na podlagi katere se potem izda odobritev za uporabo poenostavljenega načina poročanja (Eurostat, 2017, str. 17–20).

Za primere nepredložitve Intrastat poročil ali poročanja napačnih podatkov so države članice dolžne vzpostaviti sistem sankcij, ki pa je odvisen od nacionalne ureditve vsake države članice. Pred izrekom kazni za primer nepredložitve poročila države članice praviloma zavezanca pozovejo na predložitev poročila (Eurostat, 2017, str. 22).

Intrastat poročanje pa ni edina obveznost, ki jo predvideva trenutna ureditev DDV sistema, zato bom v nadaljevanju na kratko predstavila nekaj obveznosti, na katere morajo biti pozorni subjekti, ki posluhujejo izven meja države članice ustanovitve. Obveznosti se razlikujejo glede na to, ali je subjekt v vlogi dobavitelja ali v vlogi prejemnika, in glede na

to, za kakšno transakcijo gre in koliko subjektov je udeleženih pri transakciji (Evropska komisija, 2017a, str. 125).

Obveznosti, ki se nanašajo na preverjanje DDV številke in na registracijo za DDV namen v drugi državi članici: da se dobavitelj prepriča, da je njegova dobava kupcu iz druge države članice oproščena DDV, je dolžan v sistemu VIES preveriti, če je kupčeva DDV številka veljavna. Prav tako je dolžan hraniti pisne evidence o tem, da je preveril svojega kupca, da ni kupec oziroma on sam vpleten v goljufijo in da je deloval v dobri veri. Kadar se šteje, da subjekt deluje v drugi državi članici, se lahko zgodi, da bo dolžan zaprositi za DDV številko tiste države članice, v kateri se šteje, da deluje, da bo lahko ustrezno poročal o opravljenih transakcijah in plačal DDV. To pomeni, da imajo teoretično lahko subjekti toliko DDV številok, kolikor je držav članic. Registracija v drugi državi članici se običajno zahteva za izvoz, domače dobave, prenos lastnega blaga v drugo državo članico itd. V Direktivi Sveta (EU) 2006/112/ES je državam članicam dana možnost, da kadar se šteje, da podjetje, ki je ustanovljeno v drugi državi članici, opravi dobavo na ozemlju druge države članice, da se obračun DDV iz dobavitelja prevale na kupca. Če država članica te možnosti ne predpisuje in se šteje, da je dobavitelj iz druge države članice opravil obdavčljivo transakcijo na teritoriju druge države članice, je dobavitelj dolžan zaprositi za DDV številko in kupcu zaračunati DDV po stopnji, ki jo predpisuje država kupca. Tuj dobavitelj je nato dolžan ta DDV plačati davčni upravi država kupca (Evropska komisija, 2017a, str. 125–126).

Podjetja, ki so za DDV namen registrirana v kateri od držav članic, ki ni njihova domača država, so tudi v tej državi lahko predmet davčnega nadzora. Glede na to, da podjetja ne poznajo tuje zakonodaje, prav tako običajno ne govorijo jezika te države, jim ne preostane drugega, kot da v tej državi imenujejo davčnega zastopnika, ki jih zastopa v postopku pred davčnim organom (Evropska komisija, 2017a, str. 127).

Obveznosti pri konsignacijski zalogi (angl. consignment stock) in zalogi na odpoklic (angl. call-off stock): nekatere države članice za podjetja, ki svoje blago prenesejo v drugo državo članico z namenom, da bi pri kupcu vzpostavila zalogo blaga, zahtevajo DDV registracijo v državi kupca in poročanje o teh transakcijah. Nekatere države imajo za take primere predpisane poenostavitve (Evropska komisija, 2017a, str. 126).

Obveznosti pri verižnih poslih: Direktiva Sveta (EU) 2006/112/ES za tristranske posle, ki so podvrsta verižnih poslov, predvideva poenostavitev, vendar poenostavitev ne pokriva vseh primerov. Tako na primer poenostavitev ne pride v poštev, če so v verižni transakciji udeleženi več kot trije subjekti ali pa subjekti iz tretjih držav (Evropska komisija, 2017a, str. 126).

Obveznost, ki se nanaša na oproščeno dobavo blaga v drugo državo članico: da je dobava blaga v drugo državo članico oproščena DDV, je poleg veljavne DDV številke kupca

potrebno, da blago zapusti državo članico dobavitelja. Zato mora dobavitelj razpolagati z ustreznimi evidencami in dokumenti o transportu blaga čez mejo (Evropska komisija, 2017a, str. 126).

Predložitev rekapitulacijskega poročila: podjetja, ki dobavljajo blago v drugo državo članico ali opravljajo storitve za kupce iz drugih držav članic, so dolžna ob predložitvi DDV obrazca, predložiti še rekapitulacijsko poročilo, s katerim poročajo o dobavah blaga in opravljenih storitvah kupcem iz drugih držav članic. S tem se vrši kontrola nad obračunom DDV, ki ga je dolžan izvesti kupec. V nekaterih državah pa so rekapitulacijsko poročilo dolžni predložiti tudi subjekti, ki prejemajo blago iz drugih držav članic (Evropska komisija, 2017a, str. 127).

Predložitev zahtevka za vračilo DDV, plačanega v drugi državi članici: nekatere storitve so predmet obdavčitve tam, kjer se dejansko izvajajo (npr. hotelske namestitve). Ker je na takem računu obračunan tuj DDV, tega DDV prejemnik storitve ne more zahtevati v okviru DDV obračuna od svoje domače države, zato mora v elektronski portal vložiti poseben zahtevek, s katerim zaprosi za vračilo plačanega DDV v drugi državi članici (Evropska komisija, 2017a, str. 127).

2.2.3.2 Različna implementacija EU DDV pravil po državah članicah EU

Ker je na ravni EU DDV zakonodaja predpisana v različnih evropskih direktivah, ki so zavezujoče le glede cilja, državam članicam pa puščajo prosto pot, kako te cilje dosežejo, je prišlo do pojava, ko so za iste institute v državah članicah predpisana različna pravila. Poleg različnih možnosti glede načina implementacije posameznega pravila, že same direktive dajejo državam članicam na voljo več možnosti glede posameznih institutov, potem pa so tu še različne razlage direktive. Ravno vse naštetu pa subjektom, ki se srečajo z zakonodajo druge države članice, prinaša dodatne stroške, saj morajo zaradi nepoznavanja tuje zakonodaje poiskati pomoč tujih davčnih strokovnjakov. Različna implementacije pravil tako predstavlja največjo oviro za unovčenje vseh koristi, ki jih prinaša skupen enotni trg. Poleg tega pa razlike pri implementaciji lahko vplivajo tudi na obseg davka, obseg in število oprostitev, obračun davka, strukturo DDV stopenj, formalne obveznosti, kot je izdaja računov, pravila glede odbitka DDV ter na organizacijo in učinkovitost davčnih uprav (Evropska komisija, 2017a, str. 28–29).

Razlike lahko razdelimo v dve skupini; prve se nanašajo na obveznosti in postopke, ki jih predpisujejo države članice, pri drugih pa gre za razlike v kvalifikaciji posameznih transakcij in njihovi DDV obravnavi. V prvo skupino sodijo postopek pridobitve DDV številke, postopek odbitka vstopnega DDV za podjetja s sedežem v drugi državi članici, dokazovanje oproščene dobave blaga, pravila glede predložitve DDV obračuna in rekapitulacijskega poročila ter postopki glede nadzora na področju DDV, ki pa so povsem

prepuščeni vsaki državi članici in je zato imenovanje davčnega zastopnika skoraj neizogibno (Evropska komisija, 2017a, str. 127–129).

Ko se podjetja znajdejo v položaju, da so dolžna v drugi državi članici pridobiti DDV identifikacijsko številko, se srečajo s situacijo, da so postopki pridobitve DDV identifikacijske številke po državah precej različni, prav tako po državah članicah ni poenoteno, katere podatke mora podjetje, ki se mora registrirati za DDV namen, predložiti davčnemu organu. Tudi razlogi za neizdajo DDV identifikacijske številke se med davčnimi upravami držav članic razlikujejo. Prav tako je v nekaterih državah članicah možna DDV registracija z učinkom za nazaj, medtem ko nekatere države članice tega davčnim zavezancem ne omogočajo (Evropska komisija, 2017a, str. 127–128).

Kot omenjeno že zgoraj, nekatere države članice za podjetja s sedežem v drugi državi članici dovoljujejo, da se obračun DDV iz dobavitelja prevali na kupca, čeprav se šteje, da je tuj dobavitelj opravil domačo dobavo na teritoriju druge države članice in bi za ta namen moral pridobiti DDV identifikacijsko številko države članice, v kateri je bila opravljena dobava in obračunati DDV po lokalni stopnji. To pa vpliva tudi na izvrševanje pravice do odbitka vstopnega DDV. V državah članicah, v katerih je potrebna DDV registracija in ne poznajo možnosti obrnjene davčne obveznosti, si dobavitelj vstopni DDV povrne s periodičnim DDV obračunom. V državah, v katerih pa je podjetjem na voljo, da obveznost obračuna DDV prevalejo na kupca, pa si je vstopni DDV mogoče povrniti zgolj z zahtevkom za vračilo plačanega DDV v drugi državi članici, ki se vlaga enkrat oziroma dvakrat letno. S tem pristopom so tuji dobavitelji postavljeni v slabši konkurenčni položaj v primerjavi z domačimi dobavitelji, saj morajo kar precej dolgo obdobje čakati na povrnitev vstopnega DDV (Evropska komisija, 2017a, str. 128).

Eden od pogojev, da je dobava blaga v drugo državo članico oproščena, je razpolaganje z dokazilom, da je blago zapustilo državo članico dobavitelja. Žal pa po državah članicah ni enotnih in jasnih pravil o tem, kakšno dokazilo morajo dobavitelji zagotoviti, da bo dobava blaga v drugo državo članico oproščena. Da je blago res zapustilo območje države članice je najtežje dokazovati v primeru ex-works Incoterms klavzule, saj je v tem primeru blago kupcu dano na razpolago v prostorih (tovarni, skladišču) dobavitelja ali kadar za prevoz poskrbi oziroma ga izvede tretji, kar pomeni, da dobavitelj zopet nima nadzora nad transportom blaga. Prav tako je po državah članicah predpisana različna doba za shranjevanje dokazil o iznosu blaga iz države dobavitelja (Evropska komisija, 2017a, str. 128).

Subjektom, ki z DDV vidika poslujejo tudi v drugih državah članicah veliko težav predstavljajo različni DDV obrazci. Oblika in vsebina DDV obrazcev je po državah članicah precej različna, DDV obrazci v nekaterih državah vsebujejo zelo malo podatkov, medtem ko nekateri DDV obrazci obsegajo več strani in so precej razdelani. Razlogi za to so statistične narave ali pa je razlog v tem, da obrazci z veliko podatki omogočajo lažji

nadzor. Enako kot DDV obrazci se tudi oblika in postopek predložitve rekapitulacijskega poročila med državami članicami precej razlikuje. Da je zmeda na tem področju še večja, pa države članice predpisujejo še različna davčna obdobja za predložitev omenjenih obrazcev in pa različne roke, do katerih je potrebno navedene obrazce predložiti davčni upravi. V nekaterih državah se obrazci predlagajo mesečno, v nekaterih pa kvartalno. Poleg tega določene države članice poleg mesečnega oziroma kvartalnega DDV obračuna predpisujejo še letni DDV obračun (Evropska komisija, 2017a, str. 128–129).

Razlike v kvalifikaciji posameznih transakcij in njihovi DDV obravnavi je zaznati pri obravnavi konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic, verižnih transakcijah, DDV obravnavi določenih transakcij in pri odbitku DDV.

Za DDV obravnavo konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic imajo nekatere države članice predpisano poenostavitev, kar pomeni, da se dobavitelju, ki v drugi državi članici vzdržuje konsignacijsko zalogo ali zalogo na odpoklic ni treba registrirati za namen DDV v državi, v kateri vzdržuje zalogo. Problem se lahko pojavi, ko dobavitelj prihaja iz države članice, ki davčnim zavezancem daje možnost koriščenja poenostavitve in vzdržuje zalogo v državi članici, ki davčnim zavezancem ne omogoča poenostavitve, če tak dobavitelj deluje v dobri veri, da ima tudi država članica, v kateri vzdržuje zalogo, uzakonjen enak sistem. To pomeni, da tak dobavitelj v drugi državi članici ne pridobi DDV identifikacijske številke in o svojih transakcijah ne poroča ustrezno, s čimer tvega, da je v državi članici, v kateri vzdržuje zalogo, kaznovan, ker ne izpolnjuje DDV obveznosti, ki jih ta država nalaga tujim pravnim subjektom, ki delujejo na opisan način (Evropska komisija, 2017a, str. 129).

Pri čezmejnih verižnih transakcijah se pojavlja problem, katera dobava se obravnava kot dobava blaga s prevozom; posledica tega pa je, da je DDV obravnava transakcije lahko različna. Za t. i. tristranske transakcije Direktiva Sveta (EU) 2006/112/ES predpisuje poenostavitev, vendar se poenostavitev ne uporablja v vseh državah članicah na enak način, predvsem zaradi tega, ker nekatere države članice prevoz pripisujejo eni transakciji, druge pa drugi. Poenostavitev je navadno možna, kadar pri transakciji sodelujejo trije udeleženci iz različnih držav članic, nekatere države pa to možnost razširjajo tudi na primere, ko pri transakciji sodelujejo več kot trije udeleženci ali ko je vmesni člen v transakciji že registriran za namen DDV v državi članici, iz katere prihaja končni prejemnik blaga, medtem ko druge ne (Evropska komisija, 2017a, str. 129).

Subjektom, delujočih na trgu EU, velik problem predstavlja tudi različna DDV obravnava posameznih transakcij. Nekatere države članice na primer storitve, ki vključuje vgradnjo blaga, obravnavajo kot dobavo blaga, nekatere pa kot storitev. Takšno razlikovanje vodi do razlik v DDV obravnavi, saj so pravila za določanja kraja obdavčitve in davčne stopnje pri blagu in storitvah lahko različne. Posledica tega je lahko dvojna obdavčitev ali pa odsotnost obdavčitve. Podobno se dogaja pri davčni obravnavi lizinga, saj nekatere države

članice to štejejo za storitev, druge pa za dobavo blaga. V primeru dvojne obdavčitve morajo zavezanci poiskati nasvet davčnega strokovnjaka, če se ji želijo izogniti, to pa jim zopet povzroča dodatne stroške (Evropska komisija, 2017a, str. 129–130).

Države članice imajo različna pravila tudi glede odbitka vstopnega DDV in izračuna odbitnega deleža (Evropska komisija, 2017a, str. 31 in 130); nekatere odbitek pogojujejo le s tem, da so nabavljeno blago in storitve namenjene za izvajanje obdavčljivih transakcij. V Sloveniji pa so v zakonu določene posebne kategorije, pri katerih odbitek vstopnega DDV ni dovoljen, čeprav se uporabljajo za namen obdavčenih transakcij. V mislih imam predvsem stroške, povezane z vozili in hotelske nastanitve.

Iz zgoraj opisanih primerov je lepo razvidno, do kakšnih neskladij prihaja pri uporabi in izvajanju Direktive Sveta (EU) 2006/112/ES po različnih državah članicah, zato je logična posledica, da enotni skupni trg ne deluje tako, kot bi lahko.

2.2.4 Posledice zapletenosti DDV sistema

Pri goljufijah, ki se odvijajo znotraj EU prostora, največje posledice utrpijo države članice, saj iz naslova DDV zberejo precej manj denarnih sredstev, kot bi jih lahko. Posledice zapletenosti DDV sistema pa se odražajo na dveh straneh, in sicer tako kot pri goljufijah so tudi pri kompleksnosti DDV sistema na slabšem države članice, še bolj pa posledice tega problema občutijo pravni subjekti, ki pri svojem poslovanju sodelujejo z drugimi državami članicami.

Če želijo države članice preverjati, če je poslovanje davčnih zavezancev skladno z zakonodajo, morajo spremljati poslovanje davčnih zavezancev in izvajati različne kontrole, kar pa jim ob zapletenih pravilih prinaša višje administrativne stroške, kot bi jih imele sicer. Države članice so za zapletenost DDV sistema delno odgovorne tudi same, še večji del problema pa leži v sami Direktivi Sveta (EU) 2006/112/ES, ki zahteva spremljanje in evidentiranje blaga, ki prosto kroži po EU (Evropska komisija, 2017a, str. 29).

Subjekti, ki poslujejo izven domače meje, se srečujejo z različnimi in nejasnimi pravnimi pravili, kar jim prinaša dodatno tveganje. Če želijo to tveganje omiliti oziroma se mu izogniti, se morajo posvetovati s tujimi davčnimi svetovalci. Davčni svetovalci jim tako pojasnijo, kakšna je DDV obravnava njihovega poslovanja v tujini, in lahko tudi poskrbijo za pripravo in oddajo vseh zahtevanih obrazcev in drugih obveznosti. Vse to pa prinaša dodatne stroške. Ti stroški največje breme predstavljajo MSP in lahko za njih pomenijo tako visoko oviro vstopa na tuj trg, da se za prodor na tuj trg niti ne odločijo, kar pa pomeni, da morda nikoli ne bodo prešli iz malega podjetja v srednje veliko podjetje, saj so kapacitete za rast na domačem trgu lahko že izčrpane. Na podlagi tega lahko zaključimo, da različna DDV pravila vplivajo na delovanje enotnega trga in delujejo proti temeljnemu načelu DDV, ki govori, da je DDV nevtralen davek (Evropska komisija, 2017a, str. 29).

3 PREDLAGANA NOVA UREDITEV IN ŽE UVELJAVLJENE SPREMEMBE

3.1 Pregled aktivnosti Evropske komisije, usmerjene v spremembe DDV sistema

Zaradi vseh zgoraj opisanih razlogov in težav, ki jih povzroča trenutna ureditev DDV sistema, je Evropska komisija predlagala temeljito spremembo sedanjega DDV sistema. V ta namen je bil v aprilu 2016 izdan Akcijski načrt za DDV, v katerem je bilo napovedano, da mora sistem DDV postati enostavnejši za uporabo, da je treba zaustaviti vse večje tveganje goljufij, da mora biti sistem učinkovitejši predvsem pri izkoriščanju možnosti, ki jih prinaša digitalna tehnologija, tudi v povezavi z zmanjšanjem stroškov, ki nastajajo pri pobiranju prihodkov, ter da mora temeljiti na večjem zaupanju med poslovnimi subjekti in davčnimi upravami in tudi na večjem zaupanju med davčnimi upravami EU. V omenjenem načrtu je bilo tudi navedeno, da bo Evropska komisija predložila predlog za vzpostavitev dokončnega sistema DDV, ki bo temeljil na načelu obdavčitve v namembni državi blaga. Izpostavljeno je bilo tudi, da različne DDV stopnje za fizično in digitalno blago in storitve niso ustrezne (tiskane knjige so obdavčene po nižji DDV stopnji, za e-knjige pa se nižja DDV stopnja ne sme uporabiti), kar kaže na to, da je Direktiva Sveta (EU) 2006/112/ES glede izdelkov, ki so bili deležni tehnološkega napredka, zastarela. Pripravljajo se tudi poenostavitve pravil za MSP, izpostavljeno je bilo, da je treba okrepiti upravno sodelovanje, saj mehanizmi na tem področju med državami niso izkoriščeni v zadostni meri, in da bi se sistem MOSS, ki je v uporabi za telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja in elektronske storitve razširil na vse elektronske transakcije, kar pomeni, da bi se bila podjetja, ki ponujajo takšne storitve, dolžna registrirati samo v državi članici sedeža (Evropska komisija, 2016, str. 3–12).

Nadalje je Evropska komisija v oktobru 2017 objavila Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o nadaljnjih ukrepih v zvezi z akcijskim načrtom za DDV, v katerem je predstavila že sprejete ukrepe in navedla nadaljnje ukrepe. Po objavi Akcijskega načrta za DDV se je Evropska komisija najprej osredotočila na predloge za posodobitev sistema DDV za čezmejno e-trgovanje in na predloge, ki se nanašajo na DDV stopnjo za e-publikacije. V zvezi z nadaljnjimi ukrepi pa je izpostavila, da bodo spremembe izvedene v dveh korakih; najprej naj bi se uredila dobava blaga med podjetji znotraj EU, v drugem koraku pa bi se nova ureditev razširila na vso čezmejno dobavo in tudi na opravljanje storitev. Ker se je pokazalo, da je treba izvesti nekatere kratkoročne izboljšave sedanjega sistema DDV, so bile predlagane t. i. »hitre rešitve« (angl. »quick fixes«). V omenjenem sporočilu je Evropska komisija izpostavila tudi, da je potrebno okrepiti instrumente za upravno sodelovanje na področju DDV (Evropska komisija, 2017b, str. 4–10). Za izpolnitev tega cilja je Evropska komisija v novembru 2017 predstavila ključne ukrepe, ki se nanašajo na sodelovanje med državami članicami, sodelovanje z organi kazenskega pregona, izmenjavo ključnih informacij o uvozu iz držav zunaj EU in na izmenjavo informacij o vozilih (Turičnik, 2018b, str. 8–9).

V letu 2018 je sledilo še nekaj predlogov Evropske komisije, in sicer predlog, ki se nanaša na večjo prožnost pri določanju stopenj DDV ter na poenostavitve za MSP (Evropska komisija, 2018a). V maju leta 2018 pa je Evropska komisija predlagala še zadnje tehnične prilagoditve sistema DDV, in sicer je izpostavila, da je treba poenotiti in poenostaviti pravila obdavčitve blaga, vzpostaviti enotni spletni portal za trgovce »Vse na enem mestu« (angl. »One Stop Shop«, OSS), zmanjšati birokratske zahteve in prodajalcu naložiti obveznost obračuna DDV pri prodaji blaga kupcu iz druge države članice EU, pri čemer bi se uporabila stopnja, ki velja v državi članici kupca (Turičnik, 2018a, str. 29–30).

3.2 Do leta 2018 sprejeti ukrepi za boj proti DDV goljufijam

EU se že nekaj časa ukvarja s problemom DDV goljufij, zato je bilo v ta namen sprejetih že nekaj ukrepov, ki jih bom predstavila v nadaljevanju.

Šestnajstega marca leta 2010 je bila sprejeta Direktiva Sveta 2010/24/EU o medsebojni pomoči za izterjavo davkov (Ur. l. EU, št. L 84/1), saj je bila pred sprejetjem te direktive pristojnost za preiskovanje in izterjavo davkov od davčnih zavezancev nerezidentov omejena na nacionalno ozemlje države članice (Lamensch & Ceci, 2018, str. 29).

Uredba Sveta 904/2010 (Ur. l. EU, št. L 268/1), sprejeta 7. oktobra 2010, je države članice zavezala k izmenjavi informacij, ki so pomembne za pravilno odmero in pobiranje DDV. S to uredbo je bilo predpisano, da si morajo države članice na zahtevo izmenjevati informacije, ki so pomembne za pravilno odmero DDV. To še posebej velja za transakcije znotraj EU. Predpisana je bila tudi samodejna izmenjava informacij, kjer je to potrebno za izvajanje učinkovitega nadzora. Izmenjava zahtevanih informacij naj bo hitra, predvsem pa naj bodo informacije drugi državi članici na voljo vsaj v treh mesecih od dneva zaprosila in naj poteka s pomočjo sistema VIES. Upravno sodelovanje na področju DDV pa se širi tudi na Norveško, saj je EU z njo sklenila mednarodni sporazum (Lamensch & Ceci, 2018, str. 29–30).

Z Direktivo Sveta 2013/42/EU, ki je bila sprejeta 22. julija 2013, sta bila uvedena dva nova člena, in sicer 199a in 199b, ki državam članicam dovoljujeta začasno uvedbo obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih, kot so dobava mobilnih telefonov, plina, električne energije, telekomunikacijskih storitev, računalnikov, žit, kovinskih polizdelkov itd. S tem se državam članicam omogoča hitro ukrepanje v primeru množičnih davčnih vrtiljakov. Člena naj bi bila v uporabi do 30. junija 2022 (Lamensch & Ceci, 2018, str. 30).

Petega decembra 2017 je bil sprejet paket ukrepov, ki se nanaša na e-trgovanje, in sicer na prodajo na daljavo končnim kupcem znotraj EU in na uvozne transakcije med pravnimi osebami in končnimi kupci (angl. business-to-consumer, B2C). V nadaljevanju navedeni ukrepi so posledica sprejetja Direktive Sveta 2017/2455, Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2017/2459 (Ur. l. EU, št. L 348/32) in Uredbe Sveta (EU) 2017/2454 (Ur. l. EU, št. L

348/1). V letu 2021 naj bi začela veljati nova pravila glede prodaje na daljavo končnim potrošnikom znotraj EU. Trenutno je prag za DDV registracijo vezan na vsako posamezno državo članico, po novem pa naj bi prag za celotno EU znašal 10.000 €. Do doseženega pragu naj bi dobavitelj obračunaval DDV svoje države članice, ko pa bi ta prag presegel, bi moral obračunati DDV po stopnji, ki je v veljavi v državi članici končnega kupca. V ta namen bi bil vzpostavljen sistem OSS. Pri uvozu se ukinja oprostitev obračuna DDV za blago z vrednostjo pod 22 €. S tem se izenačuje konkurenčni položaj dobaviteljev iz tretjih držav in EU. Za blago z vrednostjo pod 150 € se z letom 2021 uvaja nov carinski postopek. Davčni zavezanci iz tretjih držav se bodo imeli možnost vključiti v t. i. Uvozni vse na enem mestu sistem (I-OSS) in tako poročati in poravnati DDV na mesečni bazi. Za ta namen pa bodo morali imenovati davčnega zastopnika, ki bo poskrbel za DDV obveznosti davčnega zavezanca iz tretje države (Lamensch & Ceci, 2018, str. 31–32).

3.3 Načela in cilji nove ureditve

Pri oblikovanju nove ureditve se zasledujejo štiri osnovna načela, ki jim lahko rečemo tudi temelji novega dokončnega sistema. Prvo načelo, za katero si prizadeva Evropska komisija, je boj proti goljufijam; izvajalo naj bi se s spremembo načina obračunavanja DDV pri čezmejnem trgovanju med pravnimi subjekti, torej dobava blaga v drugo državo članico ne bi bila več predmet oprostitve, kar pomeni, da bi se moralo na ta način omiliti delovanje slamnatih podjetij (Evropska komisija, 2017c).

Drugi temelj bi predstavljala t. i. točka »Vse na enem mestu«. S tem se predvideva zmanjšanje administrativnih bremen pri izpolnjevanju DDV obveznosti, s katerimi se srečujejo podjetja, ki delujejo čezmejno. Tako bi obstajala obveznost registracije za DDV namen samo v državi sedeža podjetja, obveznost oddajanja obrazcev za namen čezmejnega poslovanja bi davčni zavezanec izpolnil v enotnem spletnem portalu, enako kot se to vrši za domače transakcije. Tak davčni zavezanec bi se tako srečeval zgolj z enim pravili in postopkom, obenem pa bi izpolnil obveznosti iz naslova DDV, ki jih ima v vseh državah članicah, v katerih posluje. Velika prednost bi bila tudi ta, da bi vse to potekalo v njegovem domačem jeziku in tudi če bi potreboval pomoč oziroma podporo, bi se lahko obrnil na domačo davčno upravo. Država članica bi tudi poskrbela za ustrezno razporeditev sredstev z naslova DDV po državah članicah, ki jim plačan DDV (glede na pravila kraja obdavčitve) pripada (Evropska komisija, 2017c).

Tretje osnovno načelo, na katerem bo temeljil nov, dokončen DDV sistem, je večja doslednost. Ta naj bi se zagotavljala z uveljavitvijo načela namembnega kraja, kar pomeni, da bi bil končni znesek DDV vedno plačan v državi članici končne potrošnje in po stopnji, ki je za dotično blago ali storitev predpisana v tej državi članici. Države članice pozdravljajo takšno ureditev, za katero se Evropska komisija že dolgo trudi, da bi se uveljavila (Evropska komisija, 2017c).

Četrto načelo, ki bo subjektom, ki poslujejo čezmejno, gotovo v prid, je manj birokracije. To naj bi se udejanjilo s poenostavitvijo pravil za izdajanje računov. Prodajalci bodo tako tudi pri čezmejnem poslovanju pri pripravi računov upoštevali pravila, ki jim jih zapoveduje domača država. Predvideva se tudi ukinitvev rekapitulacijskega poročila, kar predstavlja dodatno administrativno razbremenitev davčnih zavezancev (Evropska komisija, 2017c).

3.4 Izbrani predlogi nove ureditve in primerjava s trenutno veljavno ureditvijo

Službe Evropske komisije in ostali vpleteni v prenovu DDV sistema so imeli na voljo trinajst različnih predlogov nove ureditve. Preučili so prednosti in slabosti podanih predlogov in jih izbrali pet, ki jih bom predstavila v nadaljevanju (Ernst & Young, 2015, str. 42–43). Navedeni predlogi pa ne bi veljali za dobavo rabljenega blaga, umetniških del, zbirateljskih predmetov in starin obdavčljivih preprodajalcev, za organizatorje prodaje na javnih dražbah, dobavo rabljenih prevoznih sredstev od obdavčljivih preprodajalcev, dobavo plina, elektrike, energije za ogrevanje ali hlajenje in dobave na krovu ladij, letal ali vlakov. Prav tako se v nadaljevanju prikazana pravila ne bi uporabljala za mala podjetja in kmete, ki so vključeni v shemo obračuna pavšalnega DDV (Ernst & Young, 2015, str. 129).

3.4.1 Omejena izboljšava trenutno veljavnih pravil

Pri tej možnosti gre za izboljševanje trenutno veljavne zakonodaje brez njenega drastičnega spreminjanja in poseganja v trenutne principe. Ta možnost stremi k temu, da se podjetjem, ki delujejo čezmejno, zmanjšajo stroški, ki jim nastanejo, če želijo delovati skladno s pravili države članice, v kateri delujejo, zato se spremembe nanašajo predvsem na pravila glede konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic, na verižne transakcije in na razširitev uporabe poenostavitvev, ki so v trenutno veljavni zakonodaji že predvidene. V okviru te možnosti se predvideva tudi opredelitev dokumentov, ki so potrebni za dokazovanje oproščene dobave blaga v drugo državo članico (Ernst & Young, 2015, str. 43).

Veljavna DDV identifikacijska številka prejemnika blaga bi pridobila na svoji vrednosti, saj bi postala vsebinski pogoj za oprostitev obračuna DDV za blago, odpremljeno v drugo državo članico. Do sedaj je bila DDV identifikacijska številka prejemnika zgolj formalni pogoj, čeprav so jo v praksi nekateri dobavitelji obravnavali kot vsebinski pogoj. Torej v novi ureditvi oprostitev obračuna DDV brez veljavne DDV identifikacijske številke kupca ne bo mogoča (Evropska komisija, 2017a, str. 41).

Poimenovanje zaloga na odpoklic pokriva situacijo, ko dobavitelj odpremi svoje blago v drugo državo članico, da bi ga v naslednjem koraku prodal že znanemu kupcu. V času pisanja tega dela magistrske naloge je ureditev za primere, ko država članica ne predvideva

poenostavitve, taka, da mora dobavitelj v državi članici sedeža poročati intrakomunitarno dobavo blaga v državo članico, v katero bo prenesel zaloge blaga in v državi članici, v kateri bo vzpostavil zalogo, poročati pridobitev. Da to lahko stori, mora pridobiti DDV identifikacijsko številko države, v kateri vzpostavlja zalogo. Ko že znan kupec vzame blago iz zaloge, pa mora dobavitelj poročati domačo dobavo in kupcu izdati račun z obračunanim DDV-jem države kupca (Evropska komisija, 2017a, str. 42). Torej je v državi članici kupca dolžan predlagati DDV obračune in v primeru preseženega pragu tudi Intrastat poročila. Za take primere je predlagana poenostavitev, in sicer bi se štelo, da gre za intrakomunitarno dobavo, ko bi kupec vzel blago iz zaloge, kljub temu pa bi bilo treba prenos blaga poročati že prej. Prenos blaga v drugo državo članico se ne bi štel za dobavo blaga, ko bi bilo dano prejemniku blaga na razpolago (torej dobavitelj ne bi bil dolžan poročati pridobitve blaga v drugi državi članici), ampak šele takrat, ko bi ga ta vzel iz zaloge. Takrat bi tudi nastopil trenutek oprostitve na strani dobavitelja, prejemnik blaga pa bi bil v tistem trenutku zavezan k obračunu DDV. DDV bi bilo tako treba plačati na dan izdaje računa. V takem primeru bi bil kraj obdavčitve tisti, kjer se je prevoz blaga oziroma odprema končala. Za vnaprej znanega kupca blaga ni predvideno, da bi bil omejen s časom, v katerem mora vzeti blago iz zaloge, da se lahko uporabi opisana poenostavitev. So pa za dobavitelja in za kupca blaga predvidene ustrezne evidence o odpremljenem blagu (dobavitelj) oziroma o blagu, vzetem iz zaloge (kupec). Evidence bi morale vsebovati tudi navedbo kraja, kje se blago nahaja, in bi morale biti take, da bi omogočale identifikacijo blaga na zalogi (Ernst & Young, 2015, str. 129–131). Navedeno pomeni, da se dobavitelju v državi članici kupca ne bi bilo treba registrirati za DDV namen.

Da blago, ki je predmet zaloge na odpoklic, ne bi bil predmet DDV obravnave, dokler ga kupec ne bi vzel iz zaloge, bi bila dobavitelj in kupec blaga zavezana k obveščanju davčne uprave glede odpreme in prejema blaga. Dobavitelj bi svojo davčno upravo pred samo odpremo blaga obvestil o DDV identifikacijski številki kupca, predvidenem datumu odpreme blaga in lokaciji, kjer se bo blago nahajalo na zalogi. Podobno zavezo bi imel tudi prejemnik blaga, saj bi tudi on svojo davčno upravo obvestil o DDV identifikacijski številki dobavitelja, predvidenem datumu odpreme blaga in lokaciji, kjer se bo blago nahajalo na zalogi. Vse to obveščanje bi potekalo elektronsko in ne prej kot 15 dni pred predvidenim premikom blaga v drugo državo članico, izmenjava informacij med davčnima upravama pa bi se izvajala avtomatsko (Ernst & Young, 2015, str. 131).

Predlagano je, da se opisana ureditev razširi tudi na obravnavo konsignacijske zaloge, ki se od zaloge na odpoklic razlikuje v tem, da končni kupec blaga ni znan. Bi bilo pa v tem primeru treba zagotoviti več informacij, kot so na primer podatki o upravljavcu skladišča (Ernst & Young, 2015, str. 131).

Verižne transakcije so transakcije, pri katerih je udeleženih več strank, medtem ko je blago prepeljano direktno od stranke A do stranke D, čeprav se vmes preproda še stranki B in C, ki predstavljata posrednika. Po zakonodaji, veljavni v času pisanja tega dela magistrske

naloge, je le ena od teh transakcij lahko oproščena, in sicer tista, ki se ji lahko pripiše premik blaga. Ker je to včasih težko določiti, povzroča ta nejasnost udeležencem transakcije pravno nevarnost. V nadaljevanju opisana domneva v zakonodajo prinaša predvsem več jasnosti (Evropska komisija, 2017a, str. 42). Pri verižnih transakcijah je predlagano, da bi se prva dobava blaga, ki se izvede v državi članici odhoda, obravnavala kot oproščena dobava. Druga možnost je, da bi bila oproščena dobava tista dobava, ki se izvrši osebi, ki je poskrbela za prevoz blaga. Če pa bi kupec svojemu dobavitelju posredoval DDV identifikacijsko številko države članice odhoda blaga, potem bi bila oproščena tista dobava, ki bi jo izvršila oseba, ki je organizirala prevoz svojemu kupcu (Ernst & Young, 2015, str. 132).

Poleg spremembe, navedene v zgornjem odstavku, se za dobave blaga, ki jih izvršijo davčni zavezanci, ki v državi članici, ki ji pripada DDV od dobave, niso registrirani za namen DDV, predlaga uporaba t. i. domače obrnjene davčne obveznosti. V skladu s tem bi bil DDV dolžan plačati prejemnik blaga. Druga možnost za tak primer je imenovanje davčnega zastopnika, ki bi bil odgovoren za plačilo DDV namesto dobavitelja oziroma v primeru domače obrnjene davčne obveznosti, namesto prejemnika blaga (Ernst & Young, 2015, str. 132).

V zvezi z dokumenti, ki služijo za dokazovanje oproščene dobave blaga v drugo državo članico, je treba doseči poenotenje. Tako bi obstajal seznam dokumentov, s katerimi bi dobavitelj dokazoval oproščeno dobavo blaga v drugo državo članico. Če bi imel več različnih dokumentov, bi se domnevalo, da je dobava oproščena in da je zagotovil ustrezne evidence. V takem primeru bi se dokazno breme za izpodbijanje dokazov preneslo na davčni organ. Kot ustrezni dokumenti za dokazovanje prevoza blaga v drugo državo članico bi služili naslednji dokumenti: pogodbeni dogovori, korespondenca s kupcem, naročilo, račun, prejemnica za blago, tovorni list, dobavnica, izpis iz tahografa, računi za cestnine in gorivo, račun prevoznika, zavarovalna polica za mednarodni prevoz blaga in druge pomembne informacije. Poleg navedenih dokumentov bi kot podporni dokumenti služili tudi: podatki o plačilu, bančni podatki, kot je na primer lokacija bančnega računa ali naslov stranke, s katerim razpolaga banka, DDV obračun in rekapitulacijsko poročilo dobavitelja, iz katerega je razvidna dotična dobava blaga, Intrastat poročilo dobavitelja in/ali prejemnika blaga, iz katerega je razvidna dotična dobava blaga, DDV obračun prejemnika blaga, iz katerega je razvidna pridobitev blaga, dokaz o preverjanju veljavnosti kupčeve DDV identifikacijske številke v trenutku dobave blaga in ostale relevantne informacije, povezane z dobavo blaga. Za dokončno določitev zakonodaje je treba še preučiti, koliko zgoraj navedenih dokumentov bo potrebnih in kateri so to. Pri tem bo treba upoštevati, kdo bo vršil prevoz blaga (dobavitelj, kupec ali nekdo tretji, na primer prevoznik) in ali so udeleženci transakcije MSP ali velike družbe. Na primer, če prevoz opravi dobavitelj manjših razsežnosti in ne gre za blago velikega volumna, ni primerno od njega zahtevati izpisa iz tahografa. Prav tako je treba določiti trenutek, v katerem mora dobavitelj razpolagati z dokaznimi dokumenti. Poleg navedenih dokaznih dokumentov se

kot alternativa pojavlja ideja, da bi dobavitelj dobavo blaga v drugo državo članico dokazoval z obrazcem, ki bi ga izdala država članica odpreme blaga. Ta obrazec pa bi moral podpisati prejemnik blaga (Ernst & Young, 2015, str. 130 in 133).

Poenostavitve, ki se nanašajo na zalogo na odpoklic, verižne transakcije in dokazila o prevozu blaga v drugo državo članico, pa naj ne bi veljale za vse davčne zavezance, ampak samo za t. i. potrjene davčne zavezance. Gre za novo kategorijo davčnih zavezancev, ki so vredni zaupanja. Status potrjenega davčnega zavezanca bi zavezanec pridobil na podlagi zahteve, ki bi jo predložil v državi članici svojega sedeža, in če bi izpolnjeval predpisane pogoje. Ta status bi mu veljal tudi v drugih državah članicah, saj bi bili pogoji za pridobitev statusa poenoteni. Za status potrjenega davčnega zavezanca bi lahko zaprosil zavezanec, ki (Evropska komisija, 2017a, str. 42–43):

- ni kršil (enkratno ali večkratno) davčnih in carinskih predpisov in ki ni zagrešil hujših kaznivih dejanj iz gospodarskega področja,
- lahko dokaže, da sta njegovo delovanje in tok blaga nadzorovana, in kjer je to mogoče, zagotovi evidence o prevozu blaga, ki omogočajo davčni nadzor,
- je finančno oziroma plačilno sposoben, kar dokazuje z dobrim finančnim položajem, ki mu omogoča izpolnjevanje obveznosti, ali z garancijami, ki jih izdajo zavarovalnice, finančne institucije ali tretje ekonomsko zanesljive osebe.

Poleg tega, da bi bila pridobitev statusa odvisna od izpolnjevanja zgoraj navedenih pogojev, za omenjeno shemo ne bi mogle zaprositi osebe, ki niso davčni zavezanci, kmetje pavšalisti, oproščena MSP, oproščeni davčni zavezanci brez pravice do odbitka in občasni davčni zavezanci (Evropska komisija, 2017a, str. 42–43).

Za lažjo prepoznavo potrjenih davčnih zavezancev, bi takšni zavezanci pri svoji DDV identifikacijski številki imeli predpono, na primer CTP (angl. certified taxable person). Prav tako bi bil podatek o takšnem statusu razviden tudi iz sistema VIES (Ernst & Young, 2015, str. 136).

Pretežni del pod to točko opisanih sprememb se je z nastopom leta 2020 začel uporabljati, zato bom pod naslednjo točko navedla, katere spremembe so bile vnesene v zakonodajo.

3.4.1.1 V letu 2018 sprejeti ukrepi za lažje poslovanje, ki so se začeli uporabljati v letu 2020

Prehodni DDV sistem, ki je bil v veljavi več kot 25 let, se počasi dopolnjuje in spreminja. V skladu s tem so bili sprejeti naslednji dokumenti.

Četrtega decembra 2018 je bila sprejeta Direktiva Sveta (EU) 2018/1910 o spremembi Direktive Sveta (EU) 2006/112/ES (Ur. l. EU, št. L 311/3). Omenjena direktiva ureja tri

področja, in sicer določa, da se predložitev DDV identifikacijske številke šteje za vsebinski pogoj (do sedaj zgolj formalni) za uveljavitev oprostitev pri intrakomunitarnih dobavah, uvaja poenotena pravila za obdavčevanje zaporednih dobav in poenotena in poenostavljena pravila za prenos blaga iz ene države članice v drugo zaradi skladiščenja na odpoklic. Prav tako 4. decembra 2018 je bila sprejeta tudi Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 (Ur. l. EU, št. L 311/10), ki pa določa kriterije za dokazovanje dobave blaga v drugo državo članico, kar je eden od pogojev, da je dobava blaga v drugo državo članico oproščena obračuna DDV v državi odpošiljanja blaga (Režek, 2019, str. 3). Gre za t. i. »hitre rešitve«.

Šestega novembra 2018 sta bili sprejeti še dve direktivi, in sicer Direktiva Sveta (EU) 2018/1713 o spremembi Direktive 2006/112/ES (Ur. l. EU, št. L 286/20) in Direktiva Sveta (EU) 2018/2057 o spremembi Direktive 2006/112/ES (Ur. l. EU, št. L 329/3). S prvo se državam članicam omogoča uporaba nižje DDV stopnje tudi za elektronsko dobavljene časopise, knjige in periodične publikacije. Z drugo direktivo pa se državam članicam, ki izpolnjujejo določene pogoje in v katerih je stopnja DDV goljufij visoka, daje možnost, da za dobave blaga in storitev nad določenim pragom uvedejo začasno uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti (Režek, 2019, str. 3).

Kot že zgoraj navedeno, se uvaja sprememba pri DDV identifikacijski številki, saj ta postaja vsebinski pogoj, kar pomeni, da mora pridobitelj blaga dobavitelju sporočiti svojo DDV identifikacijsko številko, ki ni izdana v državi, v kateri se začne odpošiljanje blaga. Če je na dobaviteljevem računu navedena DDV identifikacijska številka kupca, se šteje, da je pridobiteljeva obveznost izpolnjena. Če pridobitelj dobavitelju ne sporoči svoje DDV identifikacijske številke, je dobavitelj na svojem izdanem računu dolžan obračunati DDV, saj pogoji za oproščeno dobavo niso izpolnjeni. Dobavitelj ima še eno obveznost, in sicer je dolžan pravilno izpolniti rekapitulacijsko poročilo (Režek, 2019, str. 6).

Za zaporedne dobave se uvaja poenotenje pravil med državami članicami, in sicer gre za poenotenje pravila, kateri dobavi se pripiše prevoz, da se posledično ta dobava šteje za oproščeno dobavo blaga. Pri zaporednih dobavah gre za to, da se blago večkrat preproda, ampak se le enkrat prepelje iz ene države članice v drugo državo članico. Po novem se, kadar so v transakciji udeležene tri stranke, za dobavo s prevozom šteje le prva dobava v verigi (dobava vmesnemu subjektu), razen če vmesni subjekt dobavitelju sporoči DDV identifikacijsko številko, ki jo je izdala država, iz katere se blago odpošilja. V takem primeru se prva dobava šteje za dobavo brez prevoza, druga dobava končnemu prejemniku pa za dobavo s prevozom, kar pomeni, da se ta dobava šteje za oproščeno (Režek, 2019, str. 5). V verigi pa imamo lahko tudi več kot tri stranke. Če jih imamo pet, imamo tri vmesne subjekte, vendar se za vmesni subjekt šteje le tisti, ki je organiziral prevoz. Če nobeden v verigi ne organizira prevoza, ne gre za verižne dobave. Če prevoz organizira prva oseba v verigi, se določbe za zaporedne dobave ne uporabijo, saj je povsem jasno, da prevoz pripada prvi dobavi, zato velja splošno pravilo. Z vpeljavo novega pravila se želi

zagotoviti, da je samo ena dobava oproščena dobava (Ministrstvo za finance, 2019, str. 24–25).

Prav tako kot za zaporedne dobave se tudi za zalogo na odpoklic uvaja poenotenje pravil med državami članicami. Obenem gre tudi za poenostavitev, saj so nekatere države članice za skladiščenje zaloge na odpoklic predpisovale dolžnost DDV registracije dobavitelja v državi članici kupca. Od spremembe naprej se prenos blaga v drugo državo članico znanemu prejemniku, ki je v drugi državi članici identificiran za namene DDV, za namen skladiščenja in postopne dobave ne bo štel za dobavo blaga v drugo državo članico. Za dobavo bo šlo šele, ko bo prejemnik blaga vzel blago iz zaloge. V rekapitulacijsko poročilo pa bo treba poročati že sam prenos blaga; treba bo navesti DDV identifikacijsko številko prejemnika. Ko pa bo prišlo do dejanske dobave blaga, bo moral dobavitelj o tej dobavi poročati v obdobju, ko je bila dobava opravljena (Režek, 2019, str. 4 in 6).

Omenjena shema pa bo uporabna zgolj pod v nadaljevanju kumulativno izpolnjenimi pogoji (Režek, 2019, str. 4):

- prejemnik blaga mora biti vnaprej znan,
- dobavitelj in prejemnik morata bi identificirana za namene DDV, pri tem pa mora biti prejemnik identificiran v državi članici, v katero se blago prenaša,
- dobavitelj ne sme imeti v državi skladiščenja blaga sedeža svoje dejavnosti ali stalne poslovne enote,
- prejemnik mora blago vzeti iz zaloge v 12 mesecih po prenosu blaga v skladišče,
- o prenosu blaga v drugo državo članico je dobavitelj dolžan voditi evidence in poročati v rekapitulacijsko poročilo,
- mora iti za prenos blaga v drugo državo članico,
- blago se najprej prenese v drugo državo članico in se dobavi kasneje,
- prejemnik blaga je tudi dolžan voditi evidenco o dobavljenem blagu v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic.

Glede 12-mesečnega roka je možnih več različnih scenarijev, ki povzročajo različne posledice (Režek, 2019, str. 5):

- če je blago v roku 12 mesecev vrnjeno dobavitelju, se šteje, da prenos ni bil opravljen. V tem primeru je dobavitelj dolžan ustrezno popraviti evidence in rekapitulacijsko poročilo. Evidence pa mora prilagoditi tudi prvotni prejemnik blaga.
- če blago v 12 mesecih ni bilo ne vrnjeno dobavitelju, ne dobavljeno prejemniku blaga, se šteje, da je bila opravljena dobava blaga v drugo državo članico. Ker mora dobavitelj v drugi državi članici poročati pridobitev blaga, se je dolžan v tej drugi državi identificirati za namen DDV. Tudi v tem primeru je treba prilagoditi evidence tako, da odražajo dejansko stanje.

- dobavitelj pa ima tudi možnost, da v roku 12 mesecev po prenosu blaga v drugo državo članico prvotnega prejemnika zamenja z drugim prejemnikom blaga. V času preklica pogodbe s prvotnim kupcem, mora biti že sklenjena nova pogodba za skladiščenje na odpoklic z nadomestnim kupcem. Prav tako morajo biti pri novem kupcu izpolnjeni vsi pogoji, ki sicer veljajo za uporabo poenostavitve pri skladiščenju na odpoklic. Tudi tukaj je potrebna ustrezna korekcija evidenc in rekapitulacijskega poročila.
- ob dobavi blaga v povsem drugo državo (državo članico EU ali tretjo državo) posebna pravila za skladiščenje na odpoklic ne veljajo, zato se uporabijo splošna pravila, kar praviloma terja dobaviteljevo registracijo za DDV v državi članici, v kateri se blago nahaja, preden se blago odpošlje v drugo državo članico ali tretjo državo.

Če pride do uničenja, izgube ali tatvine blaga pa se šteje, da je bila opravljena dobava blaga v drugo državo članico, kar posledično pomeni, da pogoji za skladiščenje na odpoklic niso izpolnjeni, zato je potrebna DDV registracija v državi članici, v kateri je prišlo do neljube situacije (Režek, 2019, str. 5).

Kot navedeno že zgoraj, je četrta sprememba predpisana v Izvedbeni uredbi Sveta EU 2018/1912. Ker gre za uredbo, ki se neposredno uporablja, ni potrebe, da bi jo države članice prenesle v svoj pravni red, tako kot to velja za direktive. Omenjena uredba predpisuje natančna pravila glede dokumentov za dokazovanje fizičnega premika blaga iz ene države članice v drugo, da bo dobava blaga v drugo državo članico oproščena obračuna DDV. Dokazi si ne smejo biti nasprotujoči in so odvisni od tega, kdo organizira prevoz (Urbanija, 2019).

Če prevoz organizira prodajalec, navede, da je odpeljal blago on sam oziroma da je to naredila tretja oseba za njegov račun in mora razpolagati z dvema dokazoma, ki ju izdeta različni osebi: podpisan tovorni list CMR, nakladnica ali račun za prevoz. V skladu z drugo možnostjo prav tako navede, da je odpeljal blago on sam oziroma da je to naredila tretja oseba za njegov račun in mora razpolagati s podpisanim tovornim listom CMR ali nakladnico ali računom za prevoz. Poleg tega mora imeti še zavarovalno polico za prevoz blaga ali bančni dokument, ki dokazuje prevoz ali uradni dokument, ki kaže na prihod blaga v drugo državo članico in ga izda javni organ (npr. notar) ali potrdilo, ki ga izda imetnik skladišča v državi prihoda blaga in potrjuje skladiščenje blaga v tej državi. Tretja možnost pride v poštev ne glede na to, kdo je organiziral prevoz (kupec ali prodajalec). V skladu s to možnostjo mora imeti prodajalec pisno izjavo pridobitelja o pridobitvi blaga (vsebovati mora datum izjave, ime in naslov pridobitelja, količino in vrsto blaga, datum in kraj prihoda blaga) in dva od naslednjih dokumentov: podpisan tovorni list CMR, nakladnico ali račun za prevoz ali enega od navedenih dokazov in zavarovalno polico za prevoz blaga ali bančni dokument, ki dokazuje prevoz, ali uradni dokument, ki kaže na prihod blaga v drugo državo članico in ga izda javni organ (npr. notar), ali potrdilo, ki ga izda imetnik skladišča v državi prihoda blaga in potrjuje skladiščenje blaga v tej državi

(Urbanija, 2019). Dokazi, ki so potrebni za dokazovanje oproščene dobave, so sedaj enotno določeni za vse države članice. Glede na to, da gre za kar precej natančne dokaze, je v praksi pričakovati možne zaplete.

Kot omenjeno že zgoraj, je državam članicam z uveljavitvijo Direktive Sveta (EU) 2018/1713 omogočeno, da poenotijo DDV obravnavo tiskanih in elektronskih publikacij, kar do sedaj ni bilo dopustno (Ministrstvo za finance, 2019, str. 2). V skladu s tem, je sedaj mogoča uporaba nižje DDV stopnje za elektronsko dobavo, vključno s knjižnično izposajo knjig, časopisov in periodičnih publikacij. Če pa omenjene publikacije vsebujejo nad 50 % reklamnih vsebin ali nad 50 % video oziroma avdio vsebin, je treba uporabiti splošno DDV stopnjo (Režek, 2019, str. 7).

Države članice imajo od sprejetja Direktive Sveta (EU) 2018/2057 z dne 20. decembra 2018 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z začasno uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobave blaga in storitev nad določenim pragom (Ur. l. EU, št. L 329/3, v nadaljevanju Direktiva Sveta (EU) 2018/2057), naprej možnost, da zaprosijo za začasno uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobave blaga in storitev nad določenim pragom. Države članice lahko na podlagi odobrenega zahtevka Evropske komisije za obdobje do 30. junija 2022 uvedejo domačo obrnjeno davčno obveznost, če gre za transakcije nad 17.500 € To se lahko uvede samo za primere, ko je prejemnik blaga oziroma opravljene storitve davčni zavezanec. Do uvedbe omenjenega ukrepa pa niso upravičene vse države članice,⁴ saj morajo države, ki želijo ta ukrep vnesti v svojo zakonodajo, izpolnjevati v nadaljevanju navedene pogoje. Država članica, ki želi omenjeni ukrep umestiti v svojo zakonodajo:

- mora imeti v letu 2014 vsaj za 5 odstotnih točk višjo vrzel pri pobiranju DDV od mediane vrzeli pri pobiranju DDV v EU,
- je dolžna prikazati, da je več kot 25 % njene DDV vrzeli posledica davčnih vrtiljakov,
- je obvezana navesti nadzorne ukrepe, ki jih je uporabila za boj proti davčnim vrtiljakom in dokazati, da ne učinkujejo v zadostni meri,
- mora dokazati, da pričakovani dobiček zaradi uvedbe navedenega ukrepa za najmanj 25 % presega ocenjeno celotno dodatno breme za podjetja in davčne organe,

⁴ Slovenija ne izpolnjuje pogojev za uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti, zato Direktiva Sveta (EU) 2018/2057 v slovenski pravni red ne bo prenesena (Režek, 2019, str. 3). Imamo pa v Sloveniji od 1. 1. 2010 v uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti za določene dobave blaga in storitev, med katerimi so najbolj znane gradbene storitve in storitve posredovanja osebja v zvezi z opravljanjem storitev v gradbenem sektorju. To pomeni, da je prejemnik teh storitev dolžan obračunati in plačati DDV namesto dobavitelja, ta pa je dolžan predložiti zgolj poročilo o dobavah in davčno osnovo opravljenih storitev vključiti v ustrezno polje DDV obračuna, kar omogoča davčnemu organu izvajanje navzkrižnih kontrol (FURS, 2015, str. 3).

- je dolžna dokazati, da uvedba navedenega ukrepa podjetjem in davčnim organom ne bo povzročila višjih stroškov, kot so stroški, ki nastajajo zaradi uporabe drugih nadzornih ukrepov.

Za zagotovitev delovanja mehanizma je država članica dolžna uvesti obveznost elektronskega poročanja za davčne zavezanke, ki dobavljajo ali so prejemniki blaga oziroma storitev, za katere se uvede domačo obrnjeno davčno obveznost. Prav tako pa morajo države članice, ki bodo uvedle mehanizem obrnjene davčne obveznosti v svoj DDV sistem, eno leto po začetku uporabe mehanizma Evropski komisiji poročati o učinkovitosti uvedenega ukrepa.

3.4.2 Prilagoditev veljavnih pravil, pri čemer se obveznost obračuna DDV prenese s kupca na dobavitelja

V nadaljevanju opisana možnost zahteva določeno spremembo trenutnih pravil, pri čemer pa bi obdavčitev še vedno sledila toku blaga. Trenutna ureditev določa, da je kraj obdavčitve blaga, ki se odpremi v drugo državo članico, tam, kjer se prevoz konča. Če pa se blago ne prevaža, je kraj obdavčitve tam, kjer je blago dano na razpolago. Sedanja ureditev je taka, da je čezmejna dobava blaga v državi odpošiljanja oproščena DDV, v državi, v kateri se prevoz konča, pa je kupec zavezan k samoobdavčitvi – obračunu in hkratnemu odbitku DDV, če zanj izpolnjuje pogoje. V skladu z novimi pravili, bi bil za obračun DDV v namembni državi članici odgovoren dobavitelj blaga. Če dobavitelj v tej državi članici ne bi bil registriran za namen DDV, bi DDV obračunal in plačal s pomočjo sistema OSS⁵, v katerega bi bil vključen v državi sedeža. To pomeni, da DDV registracija v drugih državah članicah ne bi bila več potrebna, saj bi davčni zavezanec vse obveznosti, ki jih ima do drugih držav članic, poravnal s pomočjo omenjenega sistema. Sistem OSS pa ne bi služil samo za poravnavanje obveznosti, ampak tudi za poračunavanje odbitka vstopnega DDV (Evropska komisija, 2017a, str. 44). To pa bi lahko vodilo do situacije, ko bi imel davčni zavezanec v določenem obdobju v eni državi presežek DDV, v drugi državi pa bi bil v poziciji, da bi imel obveznost doplačila DDV. Na tem mestu bi se za izravnavo obveznosti lahko vzpostavil sistem kliringa (Ernst & Young, 2015, str. 138).

Glede na to, da bi dobavitelj s pomočjo OSS sistema obračunaval DDV po stopnji, ki velja v namembni državi članici, bi bilo dobrodošlo, da bi bil poenoten seznam blaga in storitev, za katere velja znižana davčna stopnja (Evropska komisija, 2017a, str. 44–45). V nasprotnem primeru bi se dobavitelji zopet srečevali z določeno stopnjo nejasnosti.

⁵ OSS je nadgradnja sistema MOSS, ki od leta 2015 v uporabi za B2C elektronske storitve, saj je v takem primeru kraj obdavčitve tam, kjer ima sedež naročnik storitve. To pomeni, da mora ponudnik elektronske storitve naročniku obračunati DDV po stopnji, ki velja v državi naročnika. Ponudnik elektronske storitve je tako za DDV namen registriran zgolj v svoji državi sedeža. Sistem MOSS pa mu omogoča izpolnjevanje DDV obveznosti, ki jih ima do drugih držav članic (poročanje in plačevanje DDV) (Evropska komisija, 2017a, str. 45).

Predvideno je, da bi bil OSS sistem na voljo tudi dobaviteljem iz tretjih držav članic. Tak dobavitelj bi si izbral državo članico, v kateri bi pridobil DDV identifikacijsko številko in se v tej državi vključil v sistem OSS, v katerem bi poročal dobave blaga pravnim subjektom iz EU (angl. business-to-business, B2B transakcije) (Ernst & Young, 2015, str. 135).

Glede na to, da bi bil obračun DDV obveznost dobavitelja, se določenim skupinam zavezancev, kot so mali davčni zavezanci, kmetje pavšalisti, subjekti, ki opravljajo samo oproščene dobave, ki ne dajejo pravice do odbitka samo zaradi pridobitev blaga iz drugih držav, ne bi bilo treba registrirati za namen DDV in poročati o pridobitvah blaga iz EU. Prenos blaga v drugo državo članico z namenom vzpostavitve zaloge pa bi se še vedno obravnaval za dobavo blaga, ki zahteva poročanje, vendar bi se tudi za ta primer lahko uporabil OSS sistem (Ernst & Young, 2015, str. 134–135).

V primeru, da bi imel kupec status potrjenega davčnega zavezanca, pa bi bil še vedno v uporabi institut samoobdavčitve. Torej, za obračun DDV bi bil zavezan kupec. Če pa kupec ne bi imel sedeža v državi prejema blaga, bi moral za obračun DDV poskrbeti prodajalec, in sicer v okviru sistema OSS (Evropska komisija, 2017a, str. 44).

Glede na to, da bi se v okviru te možnosti obveznost obračuna DDV iz kupca prenesla na prodajalca, rekapitulacijsko poročilo ne bi bilo več potrebno. Predvideva pa se, da bi moral kupec poročati o pridobitvah od dobaviteljev iz drugih držav članic skupaj z DDV identifikacijsko številko dobavitelja. V primeru, da za transport blaga ne bi poskrbel dobavitelj, bi moral kupec dobavitelja obvestiti, v kateri državi članici je blago končalo svojo pot (Evropska komisija, 2017a, str. 44). Tudi v primeru, ko bi se uporabila obrnjena davčna obveznost, ker bi imel kupec status potrjenega davčnega zavezanca, rekapitulacijsko poročilo ne bi bilo zahtevano (Ernst & Young, 2015, str. 136).

Navedene spremembe pa bi vplivale tudi na pravila za izdajanje računov; dobavitelj, ki bi bil vključen v OSS sistem, bi izdajal račune v skladu z zakonodajo, ki velja v njegovi državi članici ustanovitve. To pa ne more veljati za primer samofakturiranja (ko račun namesto dobavitelja izda kupec) (Ernst & Young, 2015, str. 135). Takšna sprememba za dobavitelje blaga v drugo državo članico pomeni korak k dodatni pravni varnosti, saj domačo zakonodajo najboljše poznajo, saj morajo v skladu z njo poslovati na svojem domačem trgu.

Čeprav vseskozi omenjam samo obravnavo blaga, je predvideno, da bi se za blago in za storitve uporabila enaka obravnava, torej bi se s pomočjo OSS sistema poročale tudi storitve. Tudi za storitve bi veljal status potrjenega davčnega zavezanca, kar pomeni, da se v tem primeru ohranja obrnjena davčna obveznost in kljub temu odpravlja rekapitulacijsko poročilo (Ernst & Young, 2015, str. 137).

Prav tako bi se sistem OSS lahko uporabil za vlaganje zahtevkov za vračilo DDV, plačanega v drugi državi članici, čeprav davčni zavezanec ne dobavlja blaga v drugo državo članico oziroma v njej ne opravlja storitev (Ernst & Young, 2015, str. 137).

3.4.3 Prilagoditev veljavnih pravil, pri čemer se uporabi obrnjena davčna obveznost

Tudi tretja možnost zahteva določeno spremembo trenutnih pravil, pri čemer pa bi obdavčitev še vedno sledila toku blaga. Vendar ta možnost iz praktičnega vidika ne prinaša nobenih sprememb, saj predvideva, da bi se dobava blaga v drugo državo članico obravnavala kot ena transakcija, za katero pa bi še vedno veljalo, da bi bila obdavčena v namembni državi po načelu obrnjene davčne obveznosti. Trenutni DDV sistem vsako čezmejno transakcijo deli na dva dela, in sicer na oproščeno intrakomunitarno dobavo in obdavčeno intrakomunitarno pridobitev. Po uveljavitvi spremembe pa bi se taka transakcija obravnavala zgolj kot intrakomunitarna dobava, obdavčena v namembni državi. Pri tej opciji tudi ne bi prišel v poštev sistem OSS, saj bi bil za obračun DDV še vedno odgovoren kupec blaga. Tudi rekapitulacijsko poročilo bi bilo še vedno treba izpolnjevati in predlagati domači davčni upravi; za ta namen bi moral kupec svojemu dobavitelju še vedno sporočiti svojo DDV identifikacijsko številko (Evropska komisija, 2017a, str. 46). Obrazec za rekapitulacijsko poročilo bi bilo treba zgolj prilagoditi do te mere, da bi se v polje, v katerega se sedaj vpisujejo oproščene transakcije, v bodoče vpisovale transakcije, ki so predmet obrnjene davčne obveznosti (Ernst & Young, 2015, str. 141).

Kraj obdavčitve se pri tej opciji nič ne spreminja; tako je kraj obdavčitve blaga, ki se odpremi v drugo državo članico, tam, kjer se prevoz konča. Če pa se blago ne prevaža, je kraj obdavčitve tam, kjer je dano na razpolago. V skladu s to možnostjo bi se prenos blaga v drugo državo članico z namenom vzpostavitve zaloge še vedno obravnaval kot dobava blaga, zato bi bila v državi, v kateri dobavitelj ohranja zalogo, še vedno potrebna identifikacija za namen DDV. Prav tako tudi za druge primere opravljanja obdavčenih transakcij v drugi državi članici ostajajo v veljavi enaka pravila za identifikacijo tujih davčnih zavezancev za namen DDV, kar pomeni, da na podlagi te opcije pravni subjekti z vidika obveznosti in stroškov ničesar ne pridobijo (Ernst & Young, 2015, str. 139–140).

Sprememba enotne obravnave transakcije tudi ne bi imela vpliva na pravila za izdajanje računov, saj bi se še vedno izdajali v skladu s pravili države članice dobavitelja. Manjša sprememba bi bila zgolj pri navedbi klavzule, saj bi bilo treba navesti, da je transakcija predmet obrnjene davčne obveznosti, ne pa tudi, da je oproščena obračuna DDV (Ernst & Young, 2015, str. 141).

3.4.4 Razširitev uporabe pravila, ki trenutno velja za opravljanje storitev na pravila za dobavo blaga

Pri četrti možnosti je najprej treba pogledati, kje se blago nahaja, saj je lahko, v skladu z v nadaljevanju opisano opcijo, blago predmet DDV v EU, zgolj takrat, ko se nahaja na območju EU. Če se blago ne bi nahajalo v EU, ne bi bilo predmet DDV v EU, čeprav bi transakcija potekala med dvema EU subjektoma. V primeru, da ima kupec svoj sedež izven EU in se blago nahaja v EU, bi bilo tako blago kljub temu predmet obdavčitve z DDV v EU (Evropska komisija, 2017a, str. 46).

Ta možnost predvideva razširitev pravila, ki velja za opravljanje čezmejnih storitev, na pravila za čezmejno dobavo blaga. Pri storitvah namreč velja, da je kraj opravljanja storitev, ki se opravijo davčnemu zavezancu, tam, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti. Tudi pri tej možnosti se transakcija ne bi več delila na oproščeno dobavo in obdavčeno pridobitev blaga ampak bi šlo za enotno transakcijo dobave blaga. V skladu s tem, bi bil kraj obdavčitve blaga tam, kjer bi imel prejemnik glavni kraj poslovanja, neodvisno od tega, ali se blago prevaža ali ne. To bi veljalo tudi v primeru, ko bi bilo naročniku blago dostavljeno v državo članico, v kateri sploh nima prezenca; DDV bi se vedno plačal v državi glavnega kraja poslovanja. Nasprotno temu pa bi veljalo, če bi bilo blago dobavljeno stalni poslovni enoti kupca in ta ne bi bila v državi članici, v kateri ima kupec glavni kraj poslovanja. V takem primeru bi bil kraj dobave v kraju stalne poslovne enote kupca. V primeru, da prejemnik blaga ne bi imel niti sedeža niti stalne poslovne enote, bi se za kraj dobave blaga štel kraj, v katerem ima prejemnik blaga stalni naslov ali običajno bivališče (Evropska komisija, 2017a, str. 46).

Čeprav se na prvi pogled zdi, da ta opcija povsem zanemarja fizični tok blaga, to ni tako, saj bi se na podlagi tega, kje se blago nahaja, presojala tudi stalna poslovna enota. Pri tej možnosti namreč kraja dobave ne določa kupec (Ernst & Young, 2015, str. 141).

V nasprotju s katero od že opisanih možnosti, se pri tej zasleduje načelo, da se z novim principom zajame čim več davčnih zavezancev, zato bi bil ta princip v uporabi tudi za tiste zavezance, ki delujejo po kateri od posebnih shem, za kmete pavšaliste, za male davčne zavezance, za tiste zavezance, ki opravljajo zgolj oproščeno dejavnost itd. Pravila, ki urejajo dobave fizičnim osebam, pa bi ostala enaka. Vendar pa prav vse dobave blaga ne bi bile predmet obdavčitve po sedežu/glavnem kraju poslovanja prejemnika blaga. Nekatere dobave bi namreč še vedno ostale obdavčene v kraju dobave blaga (na primer dobava goriva zrakoplovom) (Ernst & Young, 2015, str. 142).

Če bi bila uveljavljena v tej točki opisana sprememba, spremljanje gibanja blaga ne bi bilo več potrebno, saj obdavčitev ne bi bila odvisna od kraja, v katerem se blago nahaja. V skladu s tem tudi prenos blaga v drugo državo članico z namenom vzpostavitve zaloge ne bi bil več obravnavan kot dobava blaga. Bi pa namesto dejanskega gibanja blaga, glavno

vlogo igrala DDV identifikacijska številka, saj ima poslovni subjekt navadno DDV identifikacijsko številko tiste države, v kateri je ustanovljen oziroma v kateri ima glavni kraj poslovanja. Kadar bi kupec, ki je pravna oseba, vendar ni davčni zavezanec, nabavljaj blago ali storitve od dobavitelja oziroma ponudnika storitev iz druge države članice, bi se mu za namen obdavčitve dodelila DDV identifikacijska številka. Za pridobitev DDV identifikacijske številke pa bi moral zaprositi tudi kupec – davčni zavezanec, ki nima sedeža v kateri od držav članic EU in ki bi mu bilo blago dobavljeno v EU. Take obveznosti pa ne bi imel kupec s sedežem iz tretje države, ki ni davčni zavezanec, saj bi se dobava takemu subjektu obravnavala kot B2C dobava. Posebna pozornost glede identifikacijske številke pa bi bila potrebna v primerih, ko bi bilo blago dobavljeno stalni poslovni enoti kupca, za izmenjavo pogodb pa bi poskrbel drug obrat kupca. Kupec bi moral poskrbeti, da bi dobavitelj razpolagal s pravilno DDV identifikacijsko številko kupca, tj. z DDV identifikacijsko številko, ki bi jo imela stalna poslovna enota, ki bi bila prejemnica blaga. Le na ta način bi dosegli, da bi DDV pobrala tista država, ki ji dejansko pripada (Ernst & Young, 2015, str. 142–143).

Kadar bi imela prodajalec in kupec sedež v isti državi članici, bi za obračun in plačilo DDV poskrbel dobavitelj. Za primere, ko pa dobavitelj ne bi imel sedeža v kraju obdavčitve, bi moral za obračun DDV poskrbeti kupec z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti (Ernst & Young, 2015, str. 143). V ta namen bi kupec dobavitelju posredoval svojo DDV identifikacijsko številko, dobavitelj pa bi bil dolžan predložiti rekapitulacijsko poročilo. Vendar pa dobava potrjenemu davčnemu zavezancu ne bi sprožila poročanja v rekapitulacijsko poročilo (Evropska komisija, 2017, str. 47).

Kupec bi za obračun DDV uporabil mehanizem obrnjene davčne obveznosti takrat, ko bi se blago dobavilo kupcu, ki ima svoj sedež v državi članici, ki ni država članica dobavitelja, zato se OSS sistem ne bi uporabljal v polni meri, kot je to predvideno pod prvo možnostjo, opisano zgoraj (Evropska komisija, 2017a, str. 47). Bi bil pa potreben omejen sistem OSS oziroma MOSS, in sicer za dve situaciji: ko bi bilo blago dobavljeno v EU, kupec pa bi prihajal iz tretje države, in ko bi bil DDV dolžan plačati dobavitelj v državi članici, v kateri nima sedeža (B2C dobave). Kupec iz tretje države bi tako moral zaprositi za DDV identifikacijsko številko. Če v nobeni od držav ne bi bil fizično prisoten, bi si lahko izbral državo članico, v kateri bi zaprosil za DDV identifikacijsko številko in se vključil v sistem MOSS. Uporaba MOSS sistema bi bila za kupce iz tretjih držav obvezna, medtem ko bi bila za dobavitelje, ki dobavljajo B2C, neobvezna. Če bi tako želeli, bi se še vedno lahko registrirali za DDV namen v vseh državah članicah, iz katerih prihajajo njihovi končni kupci (Ernst & Young, 2015, str. 144).

V skladu s to opcijo bi bila pravila obdavčitve za blago in storitve enaka. Še vedno pa bi določene dejavnosti, kot so storitve, povezane z nepremičninami, restavracijske in catering storitve itd., zapadle pod posebna pravila (kraj obdavčitve se ne določa po sedežu prejemnika) (Ernst & Young, 2015, str. 145).

Glede na to, da predstavljena opcija predvideva uporabo obrnjene davčne obveznosti, ni potrebe, da bi bila po državah članicah uporaba znižane DDV stopnje poenotena, saj se v večini primerov dobavitelji ne bi srečevali z davčnimi predpisi države članice kupca (Ernst & Young, 2015, str. 146).

Ker ta možnost ohranja obrnjeno davčno obveznost, bodo za zagotovitev dobrega delovanja sistema še vedno potrebni ukrepi proti davčnim vrtiljakom in drugim DDV goljufijam (Ernst & Young, 2015, str. 146).

3.4.5 Upoštevanje pogodbenih tokov in zaračunavanje DDV s strani dobavitelja v namembni državi

Pri zadnji, peti možnosti je obdavčitev določena z državo članico kupca ne glede na to, ali je blago odpeljano čez mejo ali ne. Pri določanju obdavčitve se torej upošteva zgolj pogodbeni tok. Za obračun DDV bi bil dolžan poskrbeti dobavitelj s pomočjo OSS sistema, če ne bi imel sedeža v državi članici obdavčitve (Evropska komisija, 2017a, str. 47). Za dobavitelje, ki nimajo sedeža v eni od držav članic EU, je predvideno, da bi si izbrali eno od držav EU, v kateri bi se vključili v sistem OSS (Ernst & Young, 2015, str. 149). Ker obveznost obračuna DDV pade na dobavitelja, se posledično ukinja koncept intrakomunitarne pridobitve blaga, prav tako določenim pravnim osebam (mali davčni zavezanci, kmetje pavšalisti itd.) samo zaradi pridobitev blaga iz EU ne bi bilo treba zaprositi za izdajo DDV identifikacijske številke. Se pa pri tej opciji uvaja nov koncept, in sicer v primeru, ko je nabava blaga namenjena drugemu obratu kupca oziroma stroški nabave pripadejo drugemu obratu, kot pa je sklenil pogodbo, bi se kraj obdavčitve vezal na drug obrat. Če pa bi blago ostalo znotraj EU in bi bili stroški porazdeljeni tudi na obrat zunaj EU, bi bila samo prva dobava predmet EU (Ernst & Young, 2015, str. 148).

Podobno kot pri četrti možnosti, je tudi tukaj pogoj za obdavčitev v EU, da se blago nahaja v EU, ne glede na to, ali ima kupec blaga sedež v EU ali v tretji državi. Če bi se blago nahajalo v tretji državi, ne bi bilo predmet DDV v EU. Če bi kupec prihajal iz tretje države in bi bilo blago v EU, bi se obdavčitev določala po sedežu prodajalca ali pa bi se moral kupec registrirati za DDV namen v eni od držav članic EU (Evropska komisija, 2017a, str. 47). Dobava pravni osebi iz tretje države, ki je nezavezanec, bi se obravnavala enako kot dobava davčnim nezavezancem, kar pomeni, da bi se za kraj obdavčitve štel kraj, v katerem se blago nahaja oziroma kraj odhoda blaga v primeru njegovega prevoza. S tem bi se nezavezanec iz tretje države izognil DDV registraciji (Ernst & Young, 2015, str. 149).

Ker je za namen obdavčitve z DDV pri tej opciji odločilen sedež kupca, prenos blaga v drugo državo članico z namenom vzpostavitve zaloge ne bi štel za dobavo blaga. Še vedno pa bi bile določene dobave (npr. oskrba plovil in zrakoplovov z gorivom) obdavčene v državi članici dobave. Do spremembe tudi ne bi prišlo pri dobavah davčnim nezavezancem, saj bi bil v tem primeru kraj dobave tam, kjer se blago daje na razpolago

oziroma (v primeru prevoza) kjer se prevoz začne. Prav tako bi se ohranila pravila za dobavo novih prevoznih sredstev, prodajo na daljavo itd. (Ernst & Young, 2015, str. 148–149).

Glede na to, da bi bila v skladu s to opcijo obdavčitev vezana na državo članico kupca in na to, da se blago nahaja znotraj EU, bi bilo spremljanje dejanskega gibanja blaga povsem nepotrebno. V primeru, če bi blago zapustilo območje EU, bi bilo to treba opravičiti z dokazi, saj bi bila taka dobava predmet oprostitve, enako kot je po trenutno veljavni zakonodaji. Prav tako se pri tej opciji ukinja rekapitulacijsko poročilo, saj bi za obračun DDV poskrbel dobavitelj (Ernst & Young, 2015, str. 150).

Tudi ta opcija predvideva uporabo obrnjene davčne obveznosti v primeru, ko davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi, v kateri je treba plačati DDV, opravi dobavo potrjenemu davčnemu zavezancu. Kljub obrnjeni davčni obveznosti pa tudi v teh primerih ne bi bilo treba predlagati rekapitulacijskega poročila (Ernst & Young, 2015, str. 150–151).

Predvideno je, da bi ureditev, opisana pod to točko, veljala tako za dobavo blaga kot za opravljanje storitev. Zato tudi za storitve rekapitulacijsko poročilo ne bi bilo več potrebno, prav tako pa bi se tudi za storitve uporabljal OSS sistem (Ernst & Young, 2015, str. 151–152).

V primerih, ko DDV v dotični državi članici ne bi bil dolgovan, ker dobavitelj iz te države ne bi imel nobenega kupca, bi pa imel do te države zahtevek za vračilo DDV, plačanega v tej državi, bi se OSS sistem uporabil tudi za ta namen (Ernst & Young, 2015, str. 152).

Uporaba te možnosti bi bila enostavnejša, če bi bil seznam blaga, za katerega velja znižana DDV stopnja, med državami članicami, poenoten (Evropska komisija, 2017a, str. 47).

3.5 Predvideni učinki nove ureditve

Zgoraj opisani predlogi naj bi imeli več različnih učinkov, in sicer naj bi učinkovali na DDV goljufije, administrativne stroške, denarni tok držav članic, na stroške, ki jih imajo podjetja, če želijo upoštevati predpise, in na denarni tok podjetij (Evropska komisija, 2017a, str. 54). Za vsako opcijo, opisano pod točko 3.2, bom v nadaljevanju predstavila predvidene učinke. Za lažje razumevanje in nadaljnjo primerjavo bom pred navedbo učinkov dotične opcije najprej na kratko povzela predvidene spremembe, ki so podrobneje opisane že zgoraj.

Prva opcija ne spreminja sedanjega modela obdavčitve z DDV, kar pomeni, da se za kraj obdavčitve šteje kraj, v katerem se transport konča, in da se ohranja obrnjena davčna obveznost pri dobavah davčnim zavezancem iz drugih držav članic. Posledica tega je, da se ohranja tudi rekapitulacijsko poročilo. Bi se pa v okviru opcije 1 poenotila in poenostavila

pravila o zalogi na odpoklic in konsignacijski zalogi ter razširila možnost uporabe domače obrnjene davčne obveznosti za B2B dobave, ki jih opravijo davčni zavezanci iz drugih držav članic. Alternativa domači obrnjene davčni obveznosti bi bila imenovanje davčnega zastopnika. Posledica navedenih poenostavitvev bi bila, da bi se zmanjšalo število primerov, v katerih bi se morali davčni zavezanci iz drugih držav članic registrirati za DDV namen v državi članici obdavčitve. Poenotila bi se pravila glede obravnave verižnih transakcij in opredelili bi se dokumenti, ki bi bili potrebni za dokazovanje oproščene intrakomunitarne dobave. Ta opcija uvaja tudi nov pojem, tj. termin potrjeni davčni zavezanec. S tem nazivom bi bili opredeljeni davčni zavezanci, ki poslujejo v skladu z zakonodajo in so zato vredni zaupanja. Navedene poenostavitve in ugodnosti bi veljale samo zanje.

Glede na to, da se pri prvi opciji ohranja obrnjena davčna obveznost in da se sedanji model obdavčitve v smislu DDV goljufij drastično ne spreminja, ni pričakovati ne pozitivnih ne negativnih učinkov na obseg DDV goljufij in na izgubo prihodkov z naslova DDV, ki je posledica davčnih vrtiljakov in drugih goljufivih dejanj, ki se trenutno odvijajo v DDV sistemu. Na področju administrativnih stroškov se v letu implementacije sprememb pričakuje skupno povečanje za 79 milijonov € in za 35 milijonov € vsako leto po uvedbi sprememb. Povečanje stroškov naj bi bila posledica prilagoditve informacijske tehnologije (IT) sistemov davčnih uprav. Davčne uprave torej pričakujejo višje stroške, na drugi strani pa naj bi se stroški, ki jih imajo davčni zavezanci, zaradi zagotavljanja skladnosti svojega poslovanja, znižali. Znižanje naj bi bilo odvisno od velikosti subjekta; tako naj bi MSP v povprečju občutila 5 oziroma 29 % znižanje letnih stroškov. Za velika podjetja pa se povprečno znižanje letnih stroškov ocenjuje na 37 %. Znižanja stroškov naj ne bi občutili vsi poslovni subjekti, ampak zgolj 13 % subjektov. Prav tako imajo nekatere države članice že uvedene določene poenostavitve (domača obrnjena davčna obveznost, nezahtevanje registracije za DDV namen v primeru konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic), zato se podjetjem, ki poslujejo v teh državah, stroški ne bodo tako močno znižali. Kljub temu pa se pričakuje v prvem letu uvedbe sprememb skupno znižanje stroškov za 571 milijonov €, v drugem letu pa naj bi bila ta številka nekaj milijonov € nižja (Evropska komisija, 2017a, str. 57–58).

Znotraj analize učinkov nove ureditve so bili analizirani tudi predvideni vplivi na denarni tok držav članic in poslovnih subjektov. Pri teh se zaradi uvedbe novih pravil glede konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic pričakujejo pozitivni vplivi na denarni tok, saj bo kupec blaga opravil samoobdavčitev in hkrati odbil DDV, ko bo vzel blago iz zaloge, kar pomeni, da mu ne bo treba več plačevati DDV-ja dobavitelju. Glede na to, da so podjetja, ki se poslužujejo konsignacijske zaloge in zaloge na odpoklic v manjšini, je skupni vpliv na denarni tok podjetij označen kot zanemarljiv. Vpliv na denarni tok držav članic je nevtralen, saj bo davčni zavezanec v istem obdobju oziroma istem DDV obračunu obračunal in imel hkrati pravico do odbitka vstopnega DDV (Evropska komisija, 2017a, str. 55–56).

Tudi druga opcija ne posega v pravila glede kraja obdavčitve, prenaša pa obveznost obračuna DDV iz kupca na dobavitelja. To posledično pomeni, da se določenim kategorijam davčnih zavezancev samo zaradi pridobitve blaga iz druge države članice ne bi bilo treba registrirati za DDV namen (npr. mali davčni zavezanci) ter da se ukinja rekapitulacijsko poročilo in uvaja sistem OSS, ki bi na enem mestu omogočal poročanje in plačevanje DDV, dolgovanega različnim državam članicam. S tem se za veliko primerov ukinja dolžnost pridobitve DDV identifikacijske številke v drugi državi. Za potrjene davčne zavezance pa bi ostal v veljavi mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Enak sistem kot za blago bi veljal tudi za čezmejno opravljene storitve. Glede na to, da se obveznost obračuna DDV prenaša iz kupca na dobavitelja, in sicer po stopnjah, ki veljajo v državi članici kupca, bi bilo treba poenotiti uporabo znižane davčne stopnje.

Z vpeljavo opcije 2 v zakonodajo bi se morale DDV goljufije občutno zmanjšati, saj goljuf v primeru goljufije ne bo več zadržal DDV-ja, ki odpade na celotno vrednost prodanega blaga, ampak samo znesek DDV-ja, ki predstavlja odstotek od njegove marže. To je posledica tega, da bo DDV pri čezmejni dobavi obračunal dobavitelj in ne več kupec. Ob predpostavki, da imajo vsi subjekti enotno maržo, bi se morala DDV vrzel zmanjšati na 8,2 milijarde €, kar pomeni, da bi bilo znižanje 83 %, ta ocena pa je precej konservativna, torej se lahko nadejamo še boljših rezultatov. Nasprotno pa se na področju administrativnih stroškov davčnih uprav pričakuje v letu uvedbe sprememb povišanje v višini 239 milijonov €, v naslednjih letih pa naj bi povišanje upadlo na 182 milijonov €. Vzroka za povišanje naj bi bili višji stroški dela in višji IT stroški zaradi implementacije OSS sistema. Standardizacija uporabe znižane davčne stopnje in vzpostavitev ter objava stopenj na centralnem elektronskem portalu naj bi prinesla še dodatno povišanje administrativnih stroškov v letni višini 146 milijonov €. V letu implementacije naj bi večina dodatnih stroškov odpadla na IT sistem, nekaj pa tudi na višje stroške dela. Zmanjšali naj bi se tudi stroški poslovnih subjektov, ki so posledica delovanja v skladu z zakonodajo druge države članice, vendar ne za vse subjekte, saj bi se za nekatera MSP stroški zvišali za 6 % letno, za druga MSP pa znižali za 17 % letno, za velika podjetja se pričakuje 11 % letno znižanje. Skupno to v letu uvedbe sprememb prinaša za 457 milijonov € višje stroške, vendar naj bi že v naslednjem letu zabeležili 938 milijonov € nižje stroške (Evropska komisija, 2017a, str. 59–61).

Vpliv na denarni tok držav članic je pri prejemih blaga odvisen od obdobja, v katerem je treba vložiti DDV obračun. Če je to obdobje krajše od 40 dni, bo prišlo do negativnega vpliva na denarni tok držav članic, saj si bodo podjetja od nabav iz drugih držav članic lahko prej odbila vstopni DDV, ki jim ga bo zaračunal prodajalec, kot pa bodo prejela DDV, ki bo poročan in plačan s pomočjo sistema OSS od dobaviteljev iz drugih držav članic. V primeru, da imajo davčni zavezanci več kot 40 dni po preteku davčnega obdobja časa za vložitev DDV obračuna, pa bo vpliv na denarni tok držav članic pozitiven, saj bodo DDV iz sistema OSS prejele prej, kot si ga bodo davčni zavezanci odbijali. Pri dobavah blaga bodo države članice občutile pozitiven vpliv na svoj denarni tok, zato naj bi bila v

splošnem glavnina držav članic deležna pozitivnega vpliva na denarni tok (Evropska komisija, 2017a, str. 60).

Ker bodo pri opciji 2 dobavitelji tisti, ki bodo obračunali in prejeli DDV od kupca, je vpliv na njihov denarni tok odvisen od tega, ali bo njihov OSS DDV obračun izkazoval doplačilo ali preplačilo. Če bo izkazoval doplačilo in bo od kupcev prejel plačilo, preden ga bo dolžan nakazati državi članici, bo vpliv na njegov denarni tok ugoden. Če pa bo dobavitelj izkazoval preplačilo, ker bo od nabav plačal več DDV-ja, kot ga bo pobral pri dobavah, bo vpliv na njegov denarni tok negativen, saj bo moral počakati na vračilo preplačanega DDV od davčne uprave. Zaradi več dejavnikov, kot je npr. dobičkonosnost, rokov za predložitev DDV-ja obračuna in rokov za vračilo presežka DDV-ja, je vpliv na denarni tok podjetij težko oceniti (Evropska komisija, 2017a, str. 61).

Tretja opcija ne prinaša nobenih praktičnih sprememb, saj je edina razlika s sedanjim sistemom ta, da sistem, ki je trenutno v uporabi, vsako dobavo blaga v drugo državo članico razdeli na oproščeno dobavo in obdavčeno pridobitev, nov sistem pa ukinja oproščeno dobavo in ohranja zgolj obdavčeno pridobitev. Ohranja se tudi dolžnost kupca, da s pomočjo mehanizma obrnjene davčne obveznosti poskrbi za obračun DDV. Posledično se ohranja tudi rekapitulacijsko poročilo in obveznost DDV registracije davčnih zavezancev iz drugih držav članic, ko izvršijo obdavčeno transakcijo na ozemlju druge države članice.

Ker gre pri opciji 3 zgolj za manjšo spremembo v zakonodaji, ni pričakovati vpliva na DDV goljufije, saj bi bila v skladu s to opcijo čezmejna dobava blaga še vedno oproščena. Naj bi pa vpeljava spremembe v zakonodajo vseeno prinesla povišanje administrativnih stroškov državam članicam, in sicer naj bi v prvem letu uveljavitve spremembe prišlo do povišanja v višini 88 milijonov €, v drugem letu pa v višini 43 milijonov €. V nasprotju s stroški držav članic pa se pri podjetjih pričakuje znižanje stroškov upoštevanja predpisov. Tako naj bi bila nekatera MSP deležna 3 % letnega znižanja stroškov, drugim MSP ter velikim podjetjem pa naj bi se povprečni letni stroški zmanjšali za 7 %. Skupno se v prvem letu izvajanja spremembe pričakuje znižanje stroškov za 952 milijonov € in v drugem letu za 318 milijonov €. Glede na to, da opcija 3 ne posega v mehanizem obrnjene davčne obveznosti, naj ne bi povzročila vpliva na denarni tok držav članic in niti ne na denarni tok podjetij (Evropska komisija, 2017a, str. 53).

V skladu s četrto opcijo bi se dosedanji koncept namembne države članice ukinil, obdavčitev pa bi se vezala na državo članico sedeža kupca oziroma na državo članico poslovne enote kupca. Še vedno bi se ohranil mehanizem obrnjene davčne obveznosti, saj bi obdavčitev ostala obveznost kupca, zato bi bila DDV identifikacijska številka kupca pomemben element. Prav tako bi bilo še vedno treba predlagati rekapitulacijsko poročilo; te obveznosti pa ne bi bilo v primeru dobave potrjenemu davčnemu zavezancu. V dveh primerih pa mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne bi bil mogoč, zato bi se uveljavil

sistem MOSS. S pomočjo sistema MOSS bi se poročale dobave, ki bi se izvršile na ozemlju EU, vendar bi kupec prihajal iz tretje države in v primeru drugih dobav, pri katerih bi bil kupec odgovoren za obračun in plačilo DDV (B2C dobave). Opisani koncept bi veljal tudi za opravljanje storitev.

Uveljavitev opcije 4 bi lahko povzročila povečanje števila goljufij, saj bi poleg pojava novih goljufij, ker obdavčitev ne bi bila vezana na tok blaga, bil za obračun DDV še vedno zadolžen kupec z uporabo obrnjene davčne obveznosti. Za namen preprečitve novih goljufij bi bilo treba na računu navesti lokacijo blaga in oddajati rekapitulacijsko poročilo, vendar bi morala med državami članicami potekati izmenjava informacij v realnem času, poleg tega pa bi morale biti davčne uprave sposobne prepoznati goljufije. Poleg slabega vpliva na število in naravo goljufij, se pričakuje tudi povišanje administrativnih stroškov davčnih uprav. Skupno naj bi povečanje v letu uveljavitve sprememb znašalo 154 milijonov €, v naslednjem letu pa 82 milijonov €. Tudi pri tej opciji je dvig administrativnih stroškov povezan z višjimi stroški dela in višjimi stroški, ki se nanašajo na IT sisteme. Opcija 4 pa bi vseeno prinesla tudi nekaj dobrih učinkov, in sicer znižanje stroškov upoštevanja predpisov pri poslovnih subjektih. Za MSP se v povprečju pričakuje 5 oziroma 20 % upad stroškov na letni ravni, pri velikih podjetjih pa naj bi bil upad stroškov še nekoliko višji, in sicer povprečno 23 % (Evropska komisija, 2017, str. 63–64).

Četrta opcija naj bi povzročila podoben vpliv na denarni tok držav članic in podjetij kot opcija 1. Pri podjetjih se tako pričakuje pozitiven vpliv na denarni tok, vendar v zanemarljivi vrednosti. Vpliv na denarni tok držav članic pa bi bil nevtralen (Evropska komisija, 2017a, str. 56).

Peta možnost predvideva, da bi bila obdavčitev odvisna od pogodbenega toka, kar pomeni, da bi bila dobava blaga predmet obdavčitve tam, kjer ima sedež pogodbenega stranka. Za obračun DDV bi bil zadolžen dobavitelj blaga, zato bi bilo treba vzpostaviti sistem OSS. Ukinilo pa bi se rekapitulacijsko poročilo, saj ne bi bilo več potrebno. V primeru, ko bi bil kupec potrjeni davčni zavezanec, bi se še vedno uporabljala obrnjena davčna obveznost. Pogodbeni tok bi bil odločilni element obdavčitve tudi pri storitvah. Glede na to, da bi bil obračun DDV dolžnost dobavitelja, bi bilo dobrodošlo, da bi bila uporaba znižane DDV stopnje po državah članicah poenotena ter da bi bile informacije o znižanih DDV stopnjah dostopne na elektronskem portalu.

Ob uveljavitvi pete opcije se na področju DDV goljufij pričakujejo podobni učinki, kot pri drugi opciji, kar pomeni, da bi se zaradi prevalitve dolžnosti obračuna DDV na dobavitelja morale goljufije precej zmanjšati. Vendar pa bi se podobno kot pri četrti opciji lahko pojavile nove goljufije, saj je blago lahko odpremljeno v drugo državo članico kot je sedež prejemnika blaga. To bi lahko povzročilo, da bi se blago uporabilo za oproščeno dejavnost ali za zasebne namene, kar pomeni, da bi bil DDV v državi članici sedeža kupca neupravičeno odbit oziroma povrnjen. Z uvedbo poročanja kupca o nabavah od

dobaviteljev iz drugih držav članic in ob izmenjavi informacij v realnem času, bi se nove oblike goljufij lahko zajezile. Podobno kot pri uvedbi druge opcije se tudi pri tej opciji pričakuje povišanje administrativnih stroškov davčnih uprav. Skupno povišanje naj bi v prvem letu znašalo 230 milijonov €, v drugem letu pa 236 milijonov €. Tudi tukaj sta dejavnika povišanja stroškov dva, in sicer dvig stroškov dela in zvišanje IT stroškov. Dodatnih 158 milijonov € oziroma v drugem letu dodatnih 141 milijonov € skupno v vseh državah članicah pa bi bila posledica poenotenja blaga in storitev, ki so predmet znižane davčne stopnje in vzpostavitev centralnega elektronskega portala. Ob vpeljavi pete opcije v trenutni DDV sistem si nekatera MSP lahko obetajo povprečno letno povišanje stroškov upoštevanja predpisov v višini 5 %, medtem ko se druga MSP lahko nadejajo 17 % znižanja omenjenih stroškov, subjekti, ki spadajo med velika podjetja, pa lahko pričakujejo v povprečju za 11 % nižje letne stroške upoštevanja predpisov (Evropska komisija, 2017a, str. 65–66).

Tudi vpliv na denarni tok držav članic in podjetij naj bi bil ob uvedbi pete opcije podoben kot ob vpeljavi druge opcije v sistem DDV. V skladu s tem naj bi bil pri prejemih blaga vpliv na denarni tok držav članic odvisen od obdobja, ki ga ima država članica predpisanega za vložitev DDV obračuna. Pri obdobju, krajšem od 40 dni, naj bi bil vpliv negativen, pri obdobju, daljšem od 40 dni, pa naj bi bil vpliv na denarni tok pozitiven. Pri dobavah blaga naj bi države članice zabeležile pozitiven vpliv na denarni tok, zato naj bi bil skupni vpliv na denarni tok držav članic pozitiven. Pri podjetjih pa je vpliv na denarni tok pogojen s tem, ali bodo v DDV obračunu izkazovala presežek DDV ali bodo morala izvesti doplačilo DDV. V primeru doplačila in poravnanih obveznosti kupcev bo vpliv na denarni tok pozitiven, v primeru preplačila pa negativen (Evropska komisija, 2017a, str. 60–61 in 66).

3.6 Predlagana ureditev za mala podjetja

Kot je že zgoraj navedeno, različna pravila po državah članicah in dodatne poročevalske obveznosti pravnim subjektom, ki poslujejo čezmejno, povzročajo dodatne stroške upoštevanja predpisov. Te stroške pa še toliko bolj občutijo MSP, saj so pri razpolaganju z denarnimi sredstvi precej bolj omejena kot velika podjetja. Tako imajo MSP sorazmerno višje stroške upoštevanja predpisov kot velika podjetja. Ravno iz tega razloga Direktiva Sveta (EU) 2006/112/ES vsebuje posebne določbe, namenjene zmanjševanju obremenitev za MSP. Države članice imajo možnost, da za MSP predpišejo poenostavljene postopke za obračunavanje in pobiranje DDV in da MSP, ki ne dosežejo letnega pragu⁶, oprostitjo obračunavanja DDV, kar pa pomeni, da tudi ne morejo uveljavljati odbitka DDV. Kljub navedenemu pa imajo MSP nesorazmerne stroške upoštevanja predpisov o DDV, saj so

⁶ V Sloveniji ta prag trenutno znaša 50.000 € in se nanaša na promet v zadnjih 12 mesecih. Po državah članicah pa so pragovi precej različni, in sicer znašajo od 2.943 € (Švedska) do 97.382 € (Velika Britanija) (Evropska komisija, brez datuma b).

oprostitve za MSP vezane na državo članico sedeža, kar pomeni, da v primeru čezmejnega trgovanja niso deležna omenjenih oprostitev in poenostavitev. To pa pomeni, da so tuja MSP v slabšem konkurenčnem položaju v primerjavi z domačimi MSP. Ravno to pa MSP odvrča od čezmejnega poslovanja in od izkoriščanja možnosti, ki jih sicer ponuja enotni trg. Glede na to, da je uporaba poenostavitev vezana na prag, lahko nekatera podjetja z namenom, da se izognejo dodatnim obveznostim, namerno upočasnijo svojo rast, kar zopet predstavlja negativen vpliv (Evropska komisija, 2018b, str. 1–2).

Z novo ureditvijo se želi vzpostaviti sodobno in poenostavljeno ureditev za MSP. Cilj je predvsem zmanjšati stroške upoštevanja predpisov za MSP v domači državi in na ravni EU, zmanjšati izkrivljanje konkurence na domači ravni in na ravni EU, zmanjšati negativen vpliv učinka pragu za koriščenje oprostitve obračunavanja DDV in MSP, poenostaviti upoštevanje predpisov, kar bi na drugi strani davčnim upravam olajšalo nadzor delovanja MSP (Evropska komisija, 2018b, str. 2).

Predlagajo se štiri glavne spremembe ureditve za MSP (Evropska komisija, 2018b, str. 6):

- oprostitev obračunavanja DDV za mala podjetja⁷ naj bi se razširila na vsa upravičena podjetja v EU ne glede na to, ali imajo sedež v državi članici, v kateri bodo nastale DDV obveznosti ali ne,
- določitev nove najvišje vrednosti za nacionalni prag oprostitve obračunavanja DDV,
- uvedba prehodnega obdobja, ki bo malim podjetjem, ki bodo začasno presegala prag oprostitve, omogočalo, da bodo kljub temu lahko oprostitev uporabljala še naprej,
- poenostavitev DDV obveznosti za oproščena in neoproščena mala podjetja.

Države članice se bodo lahko same odločile, ali bodo v svojo zakonodajo vnesle oprostitev obračunavanja DDV za mala podjetja. Prav tako bodo imele precej proste roke pri določanju višine pragu, saj ga bodo določile glede na to, kar najbolj ustreza njihovim gospodarskim in političnim razmeram ter pravnemu okolju. V zakonodaji bo določen zgolj najvišji prag, ki bo torej enak za vse države članice, ki se bodo odločile oprostitev za mala podjetja vpeljati v svoj pravni red. Kot je navedeno že zgoraj, bo oprostitev na voljo tudi tistim upravičenim podjetjem, ki v državi članici, v kateri je nastala obveznost DDV, nimajo svojega sedeža, vendar bo to vezano na izpolnjevanje dveh pogojev: letni promet

⁷ V skladu s Priporočilom Komisije z dne 6. maja 2003 o opredelitvi mikro, malih in srednjih podjetij so mala podjetja tista, ki imajo manj kot 50 zaposlenih in letni promet ali bilanco stanja manj kot 10 milijonov €, vendar pa se na tem mestu navedena pravila nanašajo na podjetja, katerih letni promet na območju enotnega trga EU ne presega 2.000.000 €. V skladu s Priporočilom Komisije je takšen promet določen za mikro podjetja (Evropska komisija, 2018b, str. 1 in 6). Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17 in 22/19 – ZPosS) kot mikro podjetja opredeljuje podjetja, katerih povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 10, imajo 700.000 € prihodkov ali manj in katerih vrednost aktive ne presega 350.000 €. Da se družba šteje za mikro družbo, mora izpolnjevati vsaj 2 od navedenih meril. Majhna družba pa je družba, ki ni mikro družba in izpolnjuje 2 od naslednjih pogojev: povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50, čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.000.000 € in vrednost aktive ni višja od 4.000.000 €.

podjetja v dotični državi članici ne bo smel segati čez prag, ki je predpisan v dotični državi članici, skupni promet v EU pa ne bo smel presežati 100.000 €. Pogoji v smislu omejitve skupnega prometa se uvaja zaradi preprečevanja zlorab velikih podjetij, saj bi se lahko zgodilo, da bi imelo podjetje velik skupen promet, promet v posamezni državi članici pa bi bil pod pragom oprostitve, kar pomeni, da bi tako podjetje v vseh državah članicah lahko koristilo poenostavitve, čeprav bi imelo velik obseg skupnega prometa (Evropska komisija, 2018b, str. 7).

Ob razširitvi uporabe oprostitve na podjetja, ki v dotični državi članici nimajo sedeža, bo morala država članica, v kateri ima podjetje sedež, zbrati podatke o skupnem letnem prometu podjetja v EU in podatke o letnem domačem prometu ter te podatke posredovati drugim državam članicam, v katerih podjetje vrši dobave in želi koristiti oprostitve. S tem se državam članicam nalagajo dodatne administrativne obveznosti. Jasno bo moralo biti tudi določeno, katere transakcije se upoštevajo v izračun letnega prometa (Evropska komisija, 2018b, str. 7).

V zakonodajo naj bi se vpeljalo tudi prehodno obdobje za mala podjetja, ki koristijo oprostitve obračunavanja DDV za MSP in so v danem letu presežla prag oprostitve za MSP. Oprostitve bi se v dotičnem letu še vedno lahko uporabljala, če ne bi predpisanega pragu presežla za več kot 50 % (Evropska komisija, 2018b, str. 7).

Zadnja predlagana sprememba se nanaša na poenostavljene obveznosti za oproščena in neoproščena podjetja. Poenostavitve naj bi se nanašale na registracijo, izdajanje računov, knjigovodstvo in poročanje. Poenostavljenih obveznosti naj bi bila deležna tudi mala podjetja, ki ne koristijo oprostitve za MSP. Gre za podjetja, ki prostovoljno stopijo v sistem obdavčitve, čeprav bi lahko koristila oprostitve, in podjetja, katerih letni promet znaša več, kot je določen prag za oprostitve, vendar ne več kot 2.000.000 €. Državam članicam se nalaga opredelitev poenostavljenih obveznosti za neoproščena mala podjetja, kot so na primer poenostavljena registracija, poenostavljene evidence, daljša davčna obdobja itd. (Evropska komisija, 2018b, str. 7–8).

Ocenjuje se, da bi spremembe povzročile MSP 18 % zmanjšanje stroškov upoštevanja predpisov. Na drugi strani pa naj bi se čezmejno trgovanje MSP povečalo za 13,5 %. Pričakuje se tudi pozitiven vpliv na prostovoljno upoštevanje predpisov in konkurenčnost podjetij (Evropska komisija, 2018b, str. 5).

3.7 Pomisleki glede predlagane nove ureditve

Dokončni DDV sistem naj bi po ocenah Evropske komisije zmanjšal čezmejne goljufije in omejil davčne vrtiljake, vendar bi tudi nov sistem prav gotovo vzpostavil možnosti za nove tipe goljufij, zato je treba imeti v mislih, da se DDV vrzel ne bo zmanjšala za toliko, kot se pričakuje in ocenjuje. Glede na to, da se pričakuje nove tipe goljufij, bi se morale države

članice pripraviti tudi na to, da se bodo lahko dovolj hitro odzvale na nove goljufije (Lamensch & Ceci, 2018, str. 48–49 in 57).

Pri treh od predlaganih opcij se predvideva vzpostavitev OSS sistema. V zvezi s tem se poraja več pomislekov, prvi se nanaša na zaupanje med državami članicami pri izvrševanju omenjenega sistema, saj bi davčni zavezanec vse opravljene transakcije poročal v svoji domači državi, prav tako bi ves zbran DDV plačal svoji državi članici, ki bi v naslednjem koraku prejet DDV prerazporedila med države, ki jim zbran DDV pripada (Maeser & Halsch, 2017, str. 12–14). Zbiranje DDV bi bilo torej zaupano zgolj eni državi članici, prav tako bi bila tej državi članici poverjena DDV registracija, kar pomeni, da bi bil sistem zbiranja DDV z vidika držav članic, ki jim DDV pripada, decentraliziran (Lamensch & Ceci, 2018, str. 49). Pri tem bi lahko prišlo do navzkrižja interesov, saj se postavlja vprašanje, zakaj bi bila država do svojih zavezancev enako skrbna glede pobiranja davkov, ko gre za njen prihodek in ko gre za prihodek druge države članice. Če standardi pobiranja davkov po državah članicah ne bi bili primerljivi, bi lahko v nekaterih državah članicah prišlo do primanjkljaja prihodkov iz naslova DDV (Maeser & Halsch, 2017, str. 12).

Drugo vprašanje, ki se odpira pri OSS sistemu, se nanaša na postopanje v primeru suma goljufije in davčnega nadzora. Država članica, ki ji bo pripadel DDV, se bo morala v primeru neplačanega DDV obrniti na državo, ki je registrirala DDV zavezanca in jo zaprositi za preiskavo in izterjavo neplačanega DDV. Tudi na tem mestu bo potrebna visoka stopnja zaupanja med državami članicami. Problem, ki se lahko tukaj pojavi, pa je tudi časovne narave. Država članica potrošnje bo namreč skupaj s plačilom prejela tudi povzetek transakcij, preden pa bo ugotovila neskladje, bo lahko preteklo veliko časa, poleg tega pa bo svoj čas zahtevalo tudi zaprosilo za pomoč državi članici registracije. V vsem tem času pa se bo lahko zgodilo, da bo dobavitelj prenehal obstajati in tako se bo pojavila nova oblika slamnatih podjetij (Lamensch & Ceci, 2018, str. 49). V povezavi z davčnim nadzorom se postavlja vprašanje, katera država članica je upravičena do davčnega nadzora določenega davčnega obdobja. Za zavezance bi bilo nesprejemljivo, da bi isto davčno obdobje nadziralo 28 različnih davčnih uprav. Ena od možnih rešitev bi bila vzpostavitev mednarodnih skupin za davčni nadzor. V primeru velikih razlik pri izvrševanju davčnega nadzora, pa bi se lahko dogajalo, da bi se davčni zavezanci iz tretjih držav v OSS sistem vključili v državi članici, v kateri bi bile zahteve najpreprostejše, saj bi imeli (glede na to, da nobena država ni njihova domača država članica) prosto izbiro, v kateri državi članici se bodo vključili v sistem OSS (Maeser & Halsch, 2017, str. 12–13).

Tretji pomislek se nanaša na to, kako bi se zagotovilo, da bi bil obračunan DDV tiste države članice, v kateri je blago ostalo, saj kupec dobavitelju morda ne bi posredoval pravih informacij o namembnem kraju. Do tega problema bi prišlo predvsem takrat, ko bi kupec blago prevzel pri dobavitelju in mu zgolj podal informacijo, kam bo odpeljal blago. V izogib plačilu višjega davka bi se lahko dogajalo, da bi kupec kot namembno državo članico navedel državo, ki bi imela za dotično blago uveljavljeno nižjo davčno

stopnjo. Če pa bi bila namembna država pravilno določena, se na tem mestu odpira še eno vprašanje, ki se nanaša na uporabo pravilne davčne stopnje. Prodajalec bi moral biti dobro seznanjen s tem, katero blago je v kateri državi članici predmet splošne in katero predmet znižane DDV stopnje, da bi kupcu obračunal davek po ustrezni davčni stopnji. Prav tako pa bi morale biti glede davčnih stopenj dobro podučene tudi davčne uprave. V tem primeru bi kar dva subjekta (davčni zavezanec in davčna uprava) razlagala tuje pravo, kar obema prinaša določeno stopnjo negotovosti. Ena od rešitev bi bila poenotenje seznama blaga in storitev, za katere je predpisana znižana davčna stopnja, vendar gre pri tem za precej velik poseg v suverenost države članice (Maeser & Halsch, 2017, str. 12–13).

V okviru prve opcije predlaganih sprememb se predlaga tudi uvedba domače obrnjene davčne obveznosti. Ta ukrep pa poleg prednosti prinaša tudi slabosti. Obrnjena davčna obveznost je mogoča zgolj v primeru transakcij med DDV zavezanci, kar pomeni, da predlagan ukrep ne bi pokrival vseh pravnih razmerij, saj obrnjena davčna obveznost v odnosu do končnih potrošnikov in pravnih oseb nezavezancev ne bi bila mogoča. To pa pomeni, da bi imeli hkrati v veljavi dva sistema. Poleg tega pa uvedba splošne obrnjene davčne obveznosti prinaša dobaviteljem blaga in storitev dodatne obveznosti, saj bi bila pri vsaki transakciji potrebna identifikacija kupca, da bi se ugotovilo, ali gre za končnega potrošnika ali za DDV zavezanca, ki izpolnjuje pogoje za obračun in hkratni odbitek DDV (Maeser & Halsch, 2017, str. 10–11). DDV reforma stremi k zmanjšanju administrativnih stroškov, tako pa bi šlo v tem primeru za povečevanje administrativnih stroškov poslovnih subjektov.

Tudi vpeljava instituta potrjenega davčnega zavezanca odpira pomislek glede stroškov za pridobitev omenjenega statusa. Postopek pridobitve omenjenega statusa bi moral biti enostaven, sicer bi malim podjetjem to lahko povzročalo previsoke stroške in jih hkrati odvrčalo od pridobitve statusa potrjenega davčnega zavezanca. Pred podelitvijo statusa bi se morale finančne uprave dobro prepričati, da gre za zavezanca, ki je vreden zaupanja. V nujnih primerih bi moral biti na voljo tudi ukrep, s katerim bi finančne uprave zavezancu lahko nemudoma odvzele status potrjenega davčnega zavezanca, zato bi moral dobavitelj redno preverjati svojo stranko, če še ima omenjeni status. To pa bi podjetjem in davčnim upravam zopet prinašalo dodatne stroške, zato bi bilo na tem mestu treba najti pravo ravnovesje med dodatnimi stroški in koristmi, ki jih prinaša status potrjenega davčnega zavezanca (Maeser & Halsch, 2017, str. 15). V zvezi z institutom potrjenega davčnega zavezanca pa niso problematični samo s tem povezani stroški, ampak tudi predpostavka, da v primeru omenjenih zavezancev ne obstaja tveganje za goljufije. Tveganja ni mogoče povsem izničiti, saj bo dobro organiziranim kriminalnim skupinam verjetno uspelo izpolnjevati merila za pridobitev statusa potrjenega davčnega zavezanca in na ta način preslepiti davčno upravo. Poleg tega se lahko zgodi, da postopkovna pravila za pridobitev statusa potrjenega davčnega zavezanca med državami članicami ne bodo poenotena, kar zopet vnaša v sistem določeno nepreglednost (Lamensch & Ceci, 2018, str. 50–51).

SKLEP

Za uspešno delovanje skupnega enotnega trga je pomembno, da so pravila določena jasno, čim bolj enostavno in da so po državah članicah EU čim bolj poenotena. Za doseg tega cilja in odpravo pomanjkljivosti, ki so se pokazale tekom uporabe DDV sistema, ki je bil uveden pred več kot 25 leti, so potrebne postopne spremembe in dopolnitve Direktive Sveta (EU) 2006/112/ES. Te so usmerjene v odpravo administrativnih ovir in omejevanje možnosti za izogibanje plačevanju DDV v procesu trgovine med državami članicami. Prav tako se želi odpraviti morebitno dvakratno obračunavanje DDV za isto transakcijo. Pri oblikovanju sprememb in dopolnitev je treba upoštevati globalizacijo, digitalizacijo in mednarodne trende razvoja posredne obdavčitve. Končni cilj, ki ga zasleduje Evropska komisija, je oblikovanje dokončnega sistema DDV. Ker pa gre za proces daljnosežne narave, so potrebne vmesne dopolnitve obstoječega sistema, s katerimi se želi zmanjšati visoke stroške, ki nastajajo davčnim zavezancem pri spoštovanju pravil DDV, in državam članicam zmanjšati izgubo prihodkov iz naslova DDV (Režek, 2019, str. 3).

Odgovor na raziskovalno vprašanje 1: v trenutni ureditvi DDV sistema prevladujeta dva negativna pojava, ki ogrožata delovanje notranjega trga. Največ težav predstavljajo različne goljufije, sledi pa jim zapletenost DDV sistema. V DDV sistemu na področju EU se odvija več vrst goljufij, med katerimi pa so v ospredju davčni vrtiljaki, v katerih sodelujejo slamnata podjetja, ki dobijo plačan DDV od svojih kupcev, vendar ga ne odvedejo državi, saj prej prenehajo obstajati. Poleg davčnih vrtiljakov se goljufije pojavljajo tudi pri spletni prodaji in pri uvozu. Pri spletni prodaji pri prodajalcih pogosto prihaja do odsotnosti registracije za namen DDV ali pa do napačnega poročanja in posledično plačila napačnega zneska DDV. Pri uvozu prihaja do situacij, ko je na pošiljki navedena vrednost precej nižja od resnične vrednosti in posledično prejemnik plača prenizko vrednost DDV ali pa so pošiljke označene za darilo, kar pomeni, da DDV sploh ni obračunan ali pa je obračunana vrednost zopet neustrezna. Poleg navedenega pa se dogajajo tudi zlorabe carinskega postopka 42 in nepravilnosti pri prodaji na daljavo. Prihaja še do goljufij, ki so povezane s prevoznimi sredstvi, z znižano DDV stopnjo in z zakupom letal.

Kot je navedeno že zgoraj, se drugi negativni pojav trenutne ureditve DDV sistema odraža v njegovi zapletenosti. Izraz zapletenost DDV sistema se nanaša na dodatne obveznosti, ki se nalagajo subjektom, ki poslujejo čezmejno, in različno implementacijo EU DDV pravil po državah članicah. Med dodatne obveznosti se uvršča Intrastat poročanje, s čimer se nadzoruje prehajanje blaga med državami članicami EU in nadomešča carinske formalnosti, ki so se v preteklosti vršile na mejah. Druge obveznosti so še: preverjanje kupčeve DDV številke v sistemu VIES in hranjenje dokazov o tem, pridobitev DDV številke v državi, ki ni država sedeža dobavitelja, ter posledično predlaganje DDV obrazcev in plačevanje DDV v državi registracije za DDV namen, predlaganje

rekapitulacijskega poročila, vlaganje zahtevkov za vračilo DDV, plačanega v drugi državi članici itd.

Del EU DDV zakonodaje je določen v različnih direktivah, kar pomeni, da členi iz direktiv niso neposredno uporabni in so jih države članice zato dolžne prenesti v svojo zakonodajo, to pa za seboj lahko prinaša različno implementacijo pravil. Poleg tega na določenih mestih same direktive dajejo državam več možnosti glede implementacije posameznih institutov. To se odraža v različnih postopkih pridobitve DDV identifikacijske številke v državah članicah, saj se za iste transakcije v nekaterih članicah zahteva DDV registracija, medtem ko je v drugih državah članicah dobavitelju iz druge države članice dana možnost, da obračun DDV prevali na kupca, ki razpolaga z DDV identifikacijsko številko te države, v različni obliki in vsebini DDV obrazcev ter rekapitulacijskega poročila, različnih davčnih obdobjih in rokih za predlaganje obrazcev, različni obravnavi posameznih transakcij, kot so konsignacijska zaloga, zaloga na odpoklic, verižne transakcije, ter v nepoenotnih pravil glede odbitka vstopnega DDV.

Odgovor na raziskovalno vprašanje 2: tekom postopka prenove DDV sistema je bilo izbranih pet različnih predlogov nove ureditve. Pri prvem predlogu gre za manjše posege v trenutno veljavno zakonodajo, saj se spreminja zgolj ureditev določenih institutov. Prvi tak institut je skladiščenje na odpoklic, pri katerem se predlaga poenotena ureditev za vse države članice, kar pomeni, da ob izpolnjevanju predpisanih pogojev ne bo več potrebna dobaviteljeva DDV registracija v drugi državi članici. V okviru prvega predloga bi se poenotila tudi pravila, ki veljajo za verižne transakcije, in sicer bi bilo jasno določeno, kateri transakciji je treba pripisati prevoz blaga, kar pomeni, da se ta transakcija šteje za oproščeno obračuna DDV. Prvi predlog prinaša tudi več jasnosti na področje oproščene dobave blaga, saj določa dokumente, ki so potrebni za dokazovanje premika blaga v drugo državo članico. Poleg naštetega se predlaga tudi razširitev uporabe domače obrnjene davčne obveznosti in uvedba pojma potrjeni davčni zavezanec.

Pri drugem predlogu je bistveno to, da se pri čezmejnih dobavah blaga in storitev prenaša obveznost obračuna DDV iz kupca na dobavitelja. Posledica navedene spremembe je tudi ukinitve rekapitulacijskega poročila in uvedba sistema OSS, v okviru katerega bi dobavitelj poročal in plačeval DDV, ki bi ga dolgoval različnim državam članicam. Za potrjene davčne zavezance bi se še vedno uporabljal mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

Tretji predlog ne prinaša nobenih praktičnih sprememb, zato ga na tem mestu ne bom navajala. Četrti predlog prinaša v zakonodajo večje spremembe, saj bi se pri čezmejnih dobavah blaga in storitev obdavčitev vezala na državo članico sedeža kupca oziroma na državo članico poslovne enote kupca. DDV bi se še vedno plačeval po konceptu obrnjene davčne obveznosti, zato tudi ne bi bilo sprememb na področju rekapitulacijskega poročila. V primeru dobav kupcem, ki imajo svoj sedež v tretjih državah, in v primeru B2C dobav pa bi se za poročanje in plačevanje DDV uvedel MOSS sistem.

V skladu s petim predlogom bi se obdavčitev vezala na kraj sedeža pogodbene stranke. Ker bi se pri tej opciji dolžnost obračuna DDV pri čezmejnih dobavah blaga in storitev prenesla s kupca na dobavitelja, bi se vzpostavil tudi OSS sistem. Posledica tega je ukinitve rekapitulacijskega poročila. Za kupce, ki bi pridobili status potrjenega davčnega zavezanca, pa bi ostal v uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

Za uveljavitev drugega, četrtega ali petega predloga bi bil potreben globlji poseg v trenutno veljavno zakonodajo, kar bi se lahko razumelo tudi kot poseg v suverenost držav članic na področju DDV. Države članice so z vstopom v EU del svoje suverenosti, ki so jo imele prej na zakonodajnem področju, prenesle na organe EU. Vendar z odpovedjo delu suverenosti so tudi vse države članice nekaj pridobile, in sicer skupni trg, na katerem lahko prosto trgujejo, prehajajo državno mejo, ustanavljajo podjetja itd. Za čim boljše delovanje skupnega trga in izkoriščanje potenciala, ki ga skupen trg nudi, je potrebno, da so pravila čim bolj jasna in poenotena. V okviru zastopanja držav članic v Evropskem parlamentu, ki sodeluje v zakonodajnem postopku, so države članice ohranile del svoje suverenosti, zato menim, da sprememba zakonodaje ne prinaša dodatnega vpliva na suverenost držav članic.

Odgovor na raziskovalno vprašanje 3: vsak od petih predlogov prinaša drugačne učinke. Pri prvem predlogu se v smislu obsega DDV goljufij in izgube prihodkov ne pričakuje sprememb, se pa pričakuje povečanje administrativnih stroškov davčnim upravam in pa zmanjšanje stroškov za davčne zavezance. Pri njih se zaradi uvedbe novih pravil glede skladiščenja na odpoklic pričakuje tudi pozitiven vpliv na denarni tok, čeprav naj bi šlo za zanemarljiv vpliv, saj institut skladiščenja na odpoklic uporablja zgolj manjšina davčnih zavezancev. Vpliva na denarni tok držav članic pa ni pričakovati.

Vpeljava drugega predloga v zakonodajo naj bi imela ogromen vpliv na goljufije, saj se pričakuje, da bi se zmanjšale za 83 %, se pa zaradi vzpostavitve OSS sistema pričakuje povišanje stroškov davčnih uprav. Večini davčnih zavezancev bi se stroški za zagotavljanje skladnosti morali znižati, za nekatere pa se pričakuje povišanje stroškov. Splošno gledano naj bi glavna država članic zabeležila pozitiven vpliv na denarni tok. Pri tem predlogu je vpliv na denarni tok davčnih zavezancev težko oceniti, saj je odvisen od dobičkonosnosti, rokov za predložitev DDV obračuna in rokov za vračilo presežka DDV.

Pri tretjem predlogu gre zgolj za manjšo spremembo v zakonodaji, zato vpliva na DDV goljufije ni pričakovati, se pa pričakuje povišanje stroškov davčnih uprav in pa manjše znižanje stroškov skladnosti davčnih zavezancev. Prav tako naj tretji predlog ne bi imel vpliva na denarni tok držav članic in poslovnih subjektov.

Uveljavitev četrtega predloga bi lahko negativno vplivala na število goljufij, prav tako pa obstaja nevarnost pojava novih goljufij, saj bi bila obdavčitev neodvisna od toka blaga. Poleg porasta goljufij pa se pričakuje tudi povišanje administrativnih stroškov davčnih uprav, medtem ko naj bi se stroški upoštevanja predpisov za davčne zavezance znižali. Za

podjetja se pričakuje zanemarljiv pozitiven vpliv na denarni tok, države članice pa ne bi bile deležne ne pozitivnega in ne negativnega vpliva na denarni tok.

Uvedba petega predloga bi morala povzročiti znatno zmanjšanje DDV goljufij, čeprav bi se lahko zgodilo, da bi se pojavila nova vrsta goljufij. Administrativni stroški davčnih uprav naj bi se povečali, stroški upoštevanja predpisov pa bi se nekaterim davčnim zavezancem povišali, za nekatere pa se pričakuje znižanje. Vpliv na denarni tok držav članic naj bi bil pogojen z dolžino obdobja, v katerem je treba vložiti DDV obračun, zato naj bi bil v primeru, ko je to obdobje krajše od 40 dni, vpliv na denarni tok negativen, pri obdobju, daljšem od 40 dni, pa države članice lahko pričakujejo pozitiven vpliv na svoj denarni tok. Tudi vpliv na denarni tok davčnih zavezancev ni enoznačen, saj naj bi bil v primeru doplačila in poravnanih obveznosti kupcev pozitiven, v primeru izkazovanja preplačila pa negativen.

Odgovor na raziskovalno vprašanje 4: največja problematika sedanjega DDV sistema so DDV goljufije in zapletenost DDV sistema. S t. i. »hitrimi ukrepi« je bil prav gotovo narejen korak k jasnejšemu in enostavnejšemu DDV sistemu ter k znižanju stroškov upoštevanja predpisov za davčne zavezance, ki uporabljajo institut skladiščenja na odpoklic, vendar pa ti hitri ukrepi ne posegajo na področje goljufij. Vpliv na zmanjšanje goljufij je odvisen od tega, katera od predlaganih opcij bo na koncu prevladala in bo uvedena v pravni sistem. K zmanjšanju goljufij bi najbolj pripomogla odprava mehanizma obrnjene davčne obveznosti za čezmejne dobave blaga in storitev ter prenos dolžnosti obračuna DDV na dobavitelja s pomočjo OSS sistema. Seveda pa ne moremo pričakovati, da bodo z odpravo mehanizma obrnjene davčne obveznosti goljufije povsem izkoreninjene, saj je pričakovati, da se bodo zavezanci z goljufivim namenom v določeni meri prilagodili novemu sistemu in zato lahko pričakujemo, da se bodo pojavile nove vrste goljufij.

S prvim januarjem 2020 so na področju EU začele veljati nekatere spremembe DDV zakonodaje, ki v večini izhajajo iz prvega predloga. V veljavo je stopila poenotena DDV obravnava skladiščenja na odpoklic in verižnih transakcij, določili so se dokumenti, s katerimi je treba razpolagati za dokazovanje oproščene dobave blaga v drugo državo članico, in veljavna DDV identifikacijska številka je postala vsebinski pogoj za uveljavitev oproščene dobave blaga v drugo državo članico. Poleg tega se je razširila tudi uporaba znižane DDV stopnje na elektronsko dobavljene publikacije. Navedene spremembe pa predstavljajo zgolj en del DDV reforme, torej gre le za korak k vzpostavitvi dokončnega DDV sistema, ki bo v največji možni meri odporen na DDV goljufije in ki subjektom, ki delujejo čezmejno, ne bo prinašal visokih dodatnih finančnih bremen.

Vse uvedene spremembe so zelo dobrodošle. Z vidika davčnih zavezancev in na podlagi ugotovitev, da različna obravnava istih institutov v DDV sistem vnaša zapletenost, kar posledično vodi v višje administrativne stroške, menim, da je dobrodošlo, da so se poenotila pravila glede zaloge na odpoklic. Omenjeni institut je bil do sedaj po državah

članicah različno urejen, kar je vnašalo zmedo v DDV sistem. Davčni zavezanci so se morali pred vzpostavitvijo zaloge na odpoklic v državi članici, v kateri so vzpostavili takšno zalogo, pozanimati o tem, kakšne so njihove obveznosti v tej državi članici. Nekatere države so za take primere zahtevale DDV registracijo tujega davčnega zavezanca. Vse to je zavezancem prinašalo dodatne obveznosti, ki prinašajo tudi dodatne stroške. Prav gotovo pa obstajajo tudi zavezanci, ki niti niso razlikovali med zalogo na odpoklic in navadno dobavo blaga v drugo državo članico in se zato niti niso zavedali, da bi se morali poučiti o morebitnih dodatnih obveznostih, kar pomeni, da so bili lahko nevede v prekršku.

Prav tako menim, da je bilo nujno potrebno poenotenje uporabe znižane davčne stopnje za elektronsko dobavljene publikacije in publikacije na fizičnih nosilcih, saj ni nobenega razloga za različno DDV obravnavo. Glede na to, da se nahajamo v dobi digitalizacije, je jasno, da nekatere publikacije na fizičnih nosilcih počasi izginjajo oziroma se njihov obseg občutno manjša. Menim, da je treba pri presoji DDV obravnave izhajati iz namena potrošnika oziroma naslovnika. Če rečemo, da je pri publikacijah namen potrošnika ta, da se seznanijo z določeno vsebino, je z vidika davčne obravnave povsem nepomembno, ali se z vsebino seznanijo z uporabo elektronske publikacije ali z uporabo publikacije na fizičnem nosilcu, zato sem mnenja, da ni podlage za različno DDV obravnavo enega in drugega nosilca.

Imam pa več pomislekov, povezanih z dokumenti, ki naj bi bili sedaj potrebni za dokazovanje oproščene dobave blaga v drugo državo članico. Lahko bi rekla, da se zakonodajci na tem mestu precej zaostruje, saj je bilo do sedaj treba dokazovati le to, da je blago zapustilo območje države, iz katere je bilo odpremljeno v drugo državo članico. Po novem pa bosta potrebna vsaj dva dokaza, ki ju bosta morali biti izdati dveh osebam (v nekaterih primerih bo dokaz moral izdati celo javni organ, kot je npr. notar). Takšne ostre zahteve so prav gotovo odgovor na veliko število goljufij, ki se dogajajo pri dobavah blaga znotraj EU, vendar pa bodo tudi poštenim zavezancem, ki dobavljajo blago kupcem iz drugih držav članic, precej otežile poslovanje, kar lahko negativno vpliva na trgovino med državami članicami. Moj pomislek se nanaša tudi na to, da so dokumenti za dokazovanje oproščene dobave blaga predpisani v izvedbeni uredbi, ki v državah članicah velja neposredno, kar pomeni, da prenos pravil v pravni red posamezne države članice ni potreben. Sama sem mnenja, da se na ta način zajame precej manj davčnih zavezancev, ki jih spremembe zadevajo, kar zopet lahko povzroči, da ravnanje zavezancev nehote ni v skladu z zakonodajo.

Ker uvedene spremembe ne rešujejo vseh težav trenutnega DDV sistema, sem mnenja, da bi bilo treba v DDV zakonodajo vpeljati še drugi predlog, ki v primeru intrakomunitarnih dobav blaga in opravljanju storitev v drugo državo članico prenaša obveznost obračuna DDV s kupca na dobavitelja. S tem naj bi se rešil problem slamnatih podjetij, kar pomeni, da bi se moral rešiti največji problem sedanje DDV ureditve. MOSS sistem dobro deluje na področju telekomunikacijskih storitev, zato ne vidim razloga, da ne bi deloval tudi na

področju ostalih storitev in dobave blaga. Je pa res, da bi se verjetno razvile nove oblike goljufij, kar pomeni, da se goljufijam v stoddstotni meri ne moremo izogniti, kljub temu pa lahko poskušamo precej zmanjšati njihov obseg.

LITERATURA IN VIRI

1. CASE. (2015, maj). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States. 2015 Report*. Varšava: CASE.
2. CASE. (2016, 23. avgust). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. Varšava: CASE.
3. CASE. (2017, 18. september). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. Varšava: CASE.
4. CASE. (2018, 11. september). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Varšava: CASE.
5. CASE. (2019, 4. september). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Varšava: CASE.
6. De la Feria, R. (2009). *VAT and the EC internal market: The shortcomings of harmonisation*. Pridobljeno 8. septembra 2018 iz <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/3279/1/WP0929.pdf>
7. Ernst & Young. (2015, 30. junij). *Implementing the »destination principle« to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report*. Luksemburg: Publications Office of the European Union.
8. Eurostat. (2017, december). *National requirements for the Intrastat system. 2018 edition*. Luksemburg: Publications Office of the European Union.
9. Evropska komisija. (2016, 7. april). *Sporočilo Komisije Evropskemu Parlamentu, Svetu in Evropskemu Ekonomsko-socialnemu odboru o akcijskem načrtu za DDV. Vzpostavitev enotnega območja DDV v EU: čas za odločitev*. Bruselj: Evropska komisija.
10. Evropska komisija. (2017a, 4. oktober). *Commission staff working document. Impact assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*. Bruselj: Evropska komisija.
11. Evropska komisija. (2017b, 4. oktober). *Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu Ekonomsko-socialnemu odboru o nadaljnjih ukrepih v zvezi z akcijskim načrtom za DDV. Vzpostavitev enotnega območja DDV v EU: čas za odločitev*. Bruselj: Evropska komisija.
12. Evropska komisija. (2017c, 4. oktober). *Evropska komisija predlaga daljnosežno reformo sistema DDV v EU*. Pridobljeno 3. julija 2018 iz http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_sl.htm

13. Evropska komisija. (2018a, 18. januar). *DDV: več prožnosti pri stopnjah DDV, manj birokracije za mala podjetja*. Pridobljeno 10. januarja 2020 iz https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sl/IP_18_185
14. Evropska komisija. (2018b, 18. januar). *Predlog. Direktiva Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede posebne ureditve za mala podjetja*. Bruselj: Evropska komisija.
15. Evropska komisija. (brez datuma a). *The European single market*. Pridobljeno 8. septembra 2018 iz https://ec.europa.eu/growth/single-market_en
16. Evropska komisija. (brez datuma b). *VAT thresholds (April 2018)*. Pridobljeno 20. novembra 2019 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
17. FURS. (2015, april). *Davek na dodano vrednost. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih. Podrobnejši opis*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije.
18. Kovač, M. (2010). *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
19. Lamensch, M. & Ceci, E. (2018). *VAT fraud. Economic impact, challenges and policy issues*. Bruselj: Evropski parlament.
20. Maeser, P. P. & Halsch, V. (2017, julij). *Reform of the VAT system in the European union. Safeguarding tax revenues – reducing administration – strengthening the single market*. Berlin: Managerkreis of the Friedrich-Ebert-Stiftung.
21. Ministrstvo za finance. (2019, 1. april). *Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
22. Pernek, F., Kostanjevec, B. & Čampa, M. (2009). *Davčno pravo in javne finance*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje Novo mesto.
23. Podlipnik, J. (2012). Missing trader intra-community and carousel VAT frauds – ECJ and ECtHR case law. *Croatian yearbook of European law & policy*, (8), 457–472.
24. Računovodstvo Biro Bonus. (brez datuma). *Na kaj moramo paziti, da ne bomo nehote postali del davčnega vrtiljaka?* Pridobljeno 10. septembra 2019 iz <http://racunovodstvo-bonus.si/davcni-vrtljak/>
25. Režek, E. (2019). Spremembe DDV v letu 2020. *Davčno-finančna praksa*, 20(10), 3–7.
26. Srdić, B. (2017). Obeta se velika reforma sistema DDV v EU. *Davčno-finančna praksa*, 18(10), 6–8.
27. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A. & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
28. Turičnik, E. (2017). Evropska komisija predlaga daljnosežno reformo sistema DDV v EU. *Davčno-finančna praksa*, 18(11), 13–15.
29. Turičnik, E. (2018a). Evropska komisija predlaga še zadnje tehnične ukrepe za oblikovanje prihodnjega, na goljufije odpornega sistema DDV v EU. *Davčno-finančna praksa*, 19(7/8), 29–30.

30. Turičnik, E. (2018b). Evropska komisija predlaga nova orodja za boj proti goljufijam na področju DDV. *Davčno-finančna praksa*, 19(1), 8–10.
31. Urbanija, T. (2019, 9. september). *Oproščena EU dobava blaga od 1. 1. 2020*. Pridobljeno 28. novembra 2019 iz <https://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=250733>
32. Tičar, B. (2001). *Uvod v korporacijsko davčno pravo*. Ljubljana: Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani.