

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**ADMINISTRATIVNO SODELOVANJE MED DAVČNIMI UPRAVAMI
ČLANIC EU NA PODROČJU DDV**

Ljubljana, september 2003

JAŠA BEŠLAGIČ

IZJAVA:

Študent Jaša Bešlagič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Tineta Stanovnika in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne: _____

Podpis:

Kazalo

1. UVOD	1
2. DDV SISTEM V EU	2
2.1. Zgodovinski razvoj	2
2.2. Harmonizacija.....	3
2.3. Začasni režim	3
3. INTRAKOMUNITARNA TRGOVINA	4
3.1. Registracija davčnih zavezancev	5
3.2. Naloge davčnih zavezancev	5
3.2.1. Potrditveni postopek.....	6
3.2.1.1. Aktualnost podatkov v potrditvenem postopku	6
3.2.1.2. Stopnje potrditvenega postopka	6
3.2.1.3. Pogostost rabe potrditvenega postopka	7
3.2.1.4. Načini potrditvenega postopka.....	7
3.2.2. Poročanje davčnih zavezancev	7
3.2.2.1. Kvartalno poročilo.....	8
3.2.2.2. Mesečni obračun davka na dodano vrednost.....	8
4. DAVČNI NADZOR	8
4.1. Pravna podlaga za sodelovanje med davčnimi upravami članic EU	9
4.1.1. Direktiva 77/799/EEC	9
4.1.2. Direktiva 79/1070/EEC	11
4.1.3. Uredba EEC/218/92	11
4.2. Ovire v zvezi z rabo obstoječe pravne podlage	14
4.3. Oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO)	17
4.3.1. Vloga oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov	17
4.3.2. Organiziranost oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov	18
4.3.3. Naloge Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov.....	19
4.4. Elektronski sistem izmenjave podatkov (VIIES)	20
4.4.1. Delovanje sistema VIIES.....	21
4.5. Usposabljanje davčnih uslužbencev (program FISCALIS).....	22
5. VLOGA EVROPSKE KOMISIJE	24
5.1. Ugotovitve	25

5.2. Priporočila Evropske komisije	26
6. PRIPRAVA SLOVENIJE NA VKLJUČITEV V DDV SISTEM EU....	27
6.1. Spremembe v zakonodaji	27
6.2. Organizacijske in kadrovske spremembe v DURS.....	28
6.2.1. Organizacijske spremembe in naloge.....	28
6.2.1.1. Naloge v okviru Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov	29
6.2.1.2. Določitev nivoja operativnosti	30
6.2.2. Nove naloge kontrolorjev	31
6.3. Vpliv sprememb na zavezance za DDV	33
6.3.1. Spremembe pri poslovanju davčnih zavezancev	34
6.4. Problem davčnih utaj	35
7. SKLEP	35
8. LITERATURA	37
9. VIRI	37

1. Uvod

Ko so bile 1.1.1993 odpravljene carinske meje med članicami Evropske Unije (EU), med državami še ni bil sprejet dokončni sistem davka na dodano vrednost (DDV). Zato je v veljavi ostal dotedanji sistem, ki temelji na načelu države uvoznice. To pomeni, da se skoraj vsi proizvodi, s katerimi se trguje med članicami EU obdavčijo v državi končne potrošnje in to po njenih stopnjah. Ta sistem je imenovan "prehodni DDV sistem" oziroma "začasni režim" (Transitional VAT System). Trgovina med državami članicami je dobila naziv "intrakomunitarna trgovina", pojma izvoz in uvoz pa sta bila v tem primeru zamenjana z "dobavo" in "pridobitvijo" oziroma "nabavo".

Blago, ki nastopa v intrakomunitarni trgovini se v določenem trenutku znajde neobdavčeno. To je takrat, ko je prodajalec že zahteval povrnitev DDV od matične države, kupec pa v svoji državi davka še ni prijavil. Tu se pojavi vrsta možnosti za zlorabo sistema in s tem izpad davčnega prihodka. Odsotnost fizičnih meja med državami članicami pomeni, da v državi porekla blaga nikoli ne morejo vedeti, ali je določeno blago v resnici zapustilo državo, in je tako prodajalec upravičen do povrnitve davka.

Z ukinitvijo fizičnih meja med članicami je tako vse breme nadzora intrakomunitarne trgovine prešlo iz carinskih uprav na davčne. Le te so še v toliko težjem položaju, ker za razliko od carinskih oblasti ne nadzorujejo državne meje, temveč so odvisne od informacij, ki jim jih priskrbijo poslovni subjekti in seveda najvažnejše - tuje davčne uprave.

Motiv za izdelavo diplomske naloge je aktualnost teme. Spremembe na DDV področju bodo občutila tako podjetja, kot davčna uprava RS.

Največji del diplome bo tako posvečen nadzoru davčnih uprav nad intrakomunitarno trgovino. Glavni element tega nadzora je sodelovanje med davčnimi upravami EU in vzajemna pomoč med njimi. V diplomski nalogi bom podrobneje predstavil kako poteka sodelovanje med davčnimi upravami (DU) in kakšno vlogo pri tem ima Evropska Komisija. Predstavil bom tudi elektronski sistem za izmenjavo podatkov v zvezi z DDV - VIES (VAT Information Exchange System). Del diplomske naloge bo posvečen tudi pripravam Davčne uprave Republike Slovenije (DURS) na vstop v EU.

2. DDV sistem v EU

2.1. Zgodovinski razvoj

V Rimskem sporazumu iz leta 1957, ustanovnem aktu Evropske ekonomske skupnosti (EES), je bila komisiji EES naložena naloga, da preuči možnost harmonizacije posrednih davkov. Leta 1962 je Neumarkova komisija predlagala uvedbo DDV kot splošnega davka na porabo. Komisija je nato svetu ministrov predložila prvo smernico o določitvi DDV kot splošnega davka na porabo. Smernica je bila sprejeta leta 1967, rok za uvedbo DDV v državah članicah pa je bil 1.januar 1970. Le ta se je podaljšal do leta 1973, ko je Italija kot zadnja od ustanovnih članic skupnosti uvedla DDV (Stanovnik, 1998, str. 90).

Tabela 1: Kdaj je katera od članic EU uvedla DDV:

Država	Leto uvedbe DDV
Avstrija	1973
Belgija	1971
Danska	1967
Finska	1994
Francija	1968
Nemčija	1968
Grčija	1987
Irski	1972
Italija	1973
Luksemburg	1970
Nizozemska	1969
Portugalska	1986
Španija	1986
Švedska	1969
Velika Britanija	1973

Vir: VAT rates applied in the Member States of the European Community, 2003.

Za DDV so se v EU verjetno odločili zato, ker ima v primerjavi s prometnim davkom določene prednosti. Ena od glavnih je ta, da je plačevanje DDV porazdeljeno na celotno produkcijsko - distribucijsko verigo, pri prometnem davku pa se davek aplicira šele ob prodaji končnemu kupcu. Zaradi tega je prometni davek, še posebej pri višjih stopnjah, občutljiv na utajo.

2.2. Harmonizacija

K harmonizaciji DDV je veliko prispevala tako imenovana 6. smernica (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment), sprejeta leta 1977. Definirala je osnovne pojme, ki so potrebni za nemoteno uporabo DDV v praksi. Glavna določila se nanašajo na:

- predmet obdavčenja,
- zavezance za DDV;
- mesto obdavčitve;
- proizvode, ki so izvzeti iz sistema DDV;
- upravičenost do znižanja davka;
- posebne postopke v zvezi z nekaterimi poslovnimi subjekti (mali podjetniki, kmetje).

Naslednji "prispevek" k harmonizaciji DDV je dala Bela knjiga o enotnem trgu (White paper on the completion of the internal market) leta 1985. V njej so predpisani potrebni ukrepi za vzpostavitev enotnega trga do leta 1992. Dobršen del Bele knjige je posvečen tudi področju posrednih davkov.

V Beli knjigi je bilo predvideno, da bi se v državah članicah EU uvedli le dve davčni stopnji. Standardna naj bi bila med 14% in 20%, znižana pa med 4% in 9%. Zaradi ukinitve meja med članicami je bila za potrebe DDV predvidena uvedba sistema klirinške hiše. Po tem sistemu je bilo predvideno, da blago, ki gre v izvoz ostane obdavčeno po stopnji države izvoznice. V naslednjem koraku država uvoznica povrne davek uvoznemu podjetju in ga terja od države izvoznice. Za medsebojne terjatve med državami članicami bi skrbel t.i. klirinška hiša. Že na prvi pogled se vidi, da bi tak sistem terjal ogromno sodelovanja med davčnimi organi držav. Države pa bi sigurno porabile veliko več napora za beleženje uvoznih transakcij, kot pa izvoznih. Zaradi velikih razlik v kvaliteti davčnih uprav med državami članicami, tak sistem ni najprimernejši. Končni učinek sistema klirinške hiše bi bil sicer enak kot v sedanjem režimu, vendar zaradi zahtevnosti ni bil podprt. Eden od argumentov proti uvedbi klirinške hiše je bilo tudi načelo subsidiarnosti, po katerem naj bi sem čim več stvari reševalo na državni ravni, namesto na ravni skupnosti. Države naj bi same stvari urejale bolj učinkovito (Stanovnik, 1998, str. 90-91).

2.3. Začasni režim

Komisija se je leta 1991 odločila, da bo tudi po ukinitvi meja začasno obveljal režim, po katerem se ob izvozu aplicira stopnja 0% in se v državi uvoznici obdavči po njenih stopnjah. Tak sistem naj bi veljal do 1.1.1997 z možnostjo podaljšanja. Sistem se je očitno obdržal še krepko čez leto 1997, in še danes (2003) ni na vidiku kakšnih trajnejših rešitev. Trenutno gre

večina naporov v zvezi z DDV v smeri njegove poenostavitve in povečanja učinkovitosti, večjih sprememb pa se vsaj za zdaj ne pričakuje.

Komisija je oktobra 1992 sprejela tudi nove predloge v zvezi s harmonizacijo davčnih stopenj. Za preprečitev davčnega tekmovanja so sedaj postavljene le še spodnje meje davčnih stopenj. Standardna stopnja naj bi tako ne bila nižja od 15%, znižana pa ne nižja od 5%. Dovoljeni sta največ dve znižani stopnji, pri nekaterih državah pa so dovoljene še prehodne izjeme (Stanovnik, 2002, str. 8).

Tabela 2: Stopnje davka na dodano vrednost v članicah EU, 2003

Država	Nižja stopnja v %	Standardna stopnja v %
Avstrija	10	20
Belgija	6	21
Danska	-	25
Finska	8/17	22
Francija	2,1/5,5	19,6
Nemčija	7	16
Grčija	4/8	18
Irska	0/4,3/13,5	21
Italija	4/10	20
Luksemburg	3/6/12	15
Nizozemska	6	19
Portugalska	5/12	19
Španija	4/7	16
Švedska	6/12	25
Velika Britanija	5	17,5

Vir: VAT rates applied in the Member States of the European Community, 2003.

3. Intrakomunitarna trgovina

S pojmom "intrakomunitarna trgovina" razumemo trgovanje med davčnimi zavezanci iz različnih držav Evropske unije. Kot bo še v nadaljevanju razloženo, tu ne gre več za klasični izvoz in uvoz. Blago, ki je predmet intrakomunitarne trgovine, zapusti državo izvora neobdavčeno. Dolžnost davčnega zavezanca - kupca pa je, da v matični državi prijavi nabavo in davek na dodano vrednost. Davčni zavezanci se morajo za potrebe sodelovanja v intrakomunitarni trgovini ustrezno registrirati oziroma prijaviti pri domači davčni upravi, imajo pa tudi določene dodatne obveznosti v primerjavi z ostalimi davčnimi zavezanci, ki se ne ukvarjajo z intrakomunitarno trgovino, predvsem na področju poročanja.

3.1. Registracija davčnih zavezancev

Z intrakomunitarno trgovino se lahko ukvarjajo vsi poslovni subjekti, ki so v eni od držav članic Evropske unije že registrirani kot davčni zavezanci za davek na dodano vrednost. Registracija za intrakomunitarno trgovino je v bistvu le prijava pri domači davčni upravi, ki davčnemu zavezancu izda posebno identifikacijsko številko in ga vnese v bazo davčnih zavezancev, prijavljenih za intrakomunitarno trgovino.

Vsi davčni zavezanci za DDV morajo tako od domače davčne uprave dobiti posebno identifikacijsko številko, če hočejo sodelovati v intrakomunitarni trgovini. V skladu s 1. odstavkom 4. člena Uredbe 218/92/EU morajo države članice pripraviti baze podatkov o identifikacijskih številkah, ki so jih njihove davčne uprave dodelile svojim davčnim zavezancem, ki sodelujejo v intrakomunitarni trgovini. Pristojni urad vsake države članice vzdržuje svojo elektronsko bazo podatkov, v kateri shranjuje in ureja informacije o davčnih zavezancih, ter pristojnim uradom drugih držav članic omogoča dostop do njih. Te baze podatkov služijo kot osnova za poizvedovalni postopek o veljavnosti identifikacijske številke poslovnega partnerja v drugi državi. Ta postopek se imenuje tudi potrditveni postopek.

Baze podatkov o oddanih identifikacijskih številkah in ostalih povezanih podatkih vodi izključno davčna uprava, ki je te identifikacijske številke oddala. Davčne uprave drugih držav članic imajo možnost vpogleda v te podatke, ne morejo jih pa spreminjati. Upravljanje s temi podatki se izvršuje le po nacionalnih predpisih in danostih, na katere druge države članice nimajo vpliva. Vodenje in vzdrževanje teh baz podatkov je zelo odvisno od regionalnih posebnosti ter od posameznih zgodovinskih struktur ter od upravne kulture in tradicije. V številnih državah članicah izdajajo identifikacijske številke lokalno, vendar pa pri tem ni jasno, kdaj se ti podatki prenesejo v mednarodno bazo podatkov oziroma kdaj jih ažurirajo.

Nekatere države članice svojim zavezancem izdajajo posebne identifikacijske številke, ki se razlikujejo od obstoječih davčnih številk, druge pa samo le te aktivirajo kot identifikacijske številke in jih vnesejo v bazo podatkov o zavezancih, registriranih za intrakomunitarni promet. V Avstriji je celo možna takojšnja registracija identifikacijske številke preko interneta. Hkrati je poskrbljeno, da se sprememba takoj prikaže v bazi podatkov.

3.2. Naloge davčnih zavezancev

Davčni zavezanci, ki sodelujejo v intrakomunitarni trgovini imajo za razliko od ostalih davčnih zavezancev še nekatere dodatne naloge. Med te naloge sodi predvsem ugotavljanje upravičenosti svojih poslovnih partnerjev, za intrakomunitarno trgovino (potrditveni postopek) in dodatno poročanje davčni upravi (kvartalna poročila).

3.2.1. Potrditveni postopek

Postopek preverjanja veljavnosti identifikacijske številke kupca se imenuje potrditveni postopek. V potrditvenem postopku se davčni zavezanec iz ene države članice prepriča, če je njegov kupec res, za intrakomunitarno trgovino, registriran davčni zavezanec, kar je pogoj, da mu lahko opravi neobdavčeno dobavo. Oprostitev plačila DDV in pravica do odbitka vstopnega DDV se davčnemu zavezancu prizna le, če je kupec blaga tudi davčni zavezanec registriran za intrakomunitarno trgovino (Zagorac, 2003, str. 5).

3.2.1.1. Aktualnost podatkov v potrditvenem postopku

Davčni zavezanci, ki uporabljajo potrditveni postopek imajo lahko zaradi morebitne nedoslednosti davčnih organov precejšnje težave. Ko želijo preveriti identifikacijsko številko poslovnega partnerja in dobijo negativni odgovor, z njim ne smejo poslovati. Negativni odgovori so najpogosteje posledica napak v potrditvenem postopku ali pa neažurnosti baz podatkov. Zaradi teh nevšečnosti se pogosto potrditveni postopek opušča in tako izgublja svoj osnovni pomen.

Domača davčna uprava nima vpliva na to, kdaj druge države članice ažurirajo podatke v svojih bazah podatkov. Včasih se zgodi, da ima poslovni partner iz druge države članice pisno potrdilo, da je registriran za intrakomunitarno trgovino, ker pa ga njegov davčni organ še ni vnesel v bazo podatkov, davčni zavezanci iz ostalih držav članic ne morejo sodelovati z njim. V takih primerih se lahko poskuša najti rešitev s pomočjo oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO). Obstaja pa še ena možnost, to je izdaja računa brez odbitega davka, z možnostjo kasnejšega popravka, ki vpliva na izdelavo in oddajo kvartalnega poročila.

3.2.1.2. Stopnje potrditvenega postopka

Obstajata dve stopnji potrditvenega postopka: enostaven in zahtevnejši. Enostaven se imenuje tudi potrditveni postopek na prvi stopnji, zahtevnejši pa potrditveni postopek na drugi stopnji oziroma kvalificirani potrditveni postopek.

Pri enostavnem potrditvenem postopku se samo potrjuje veljavnost davčne številke. V praksi to pomeni, da recimo slovenski davčni zavezanec, na enega od kasneje opisanih načinov, preveri, če davčna številka, ki mu jo je posredoval poslovni partner iz druge države članice, v resnici obstaja. Enostaven postopek je namenjen predvsem preverjanju starih poslovnih partnerjev, če se niso slučajno deregistrirali za intrakomunitarno trgovino.

Ko pa se z nekim poslovnim partnerjem prvič posluje, je priporočljiv potrditveni postopek na drugi stopnji oziroma kvalificirani potrditveni postopek. Pri tem postopku se poleg veljavnosti davčne številke preverja tudi njeno ujemanje z ostalimi podatki podjetja, kot sta firma in

naslov. Pri tem postopku prihaja večkrat do negativnih odgovorov, predvsem zaradi napak ali neujemanja v imenu podjetja ali njegovem naslovu. V Avstriji je stopnja neveljavnosti pri kvalificiranem postopku približno 50%, pri postopku na prvi stopnji pa stopnja veljavnosti znaša skoraj 95% (Interno gradivo DURS, 2002).

3.2.1.3. Pogostost rabe potrditvenega postopka

Zakon v Avstriji ne predpisuje, kako pogosto je potrebno uporabljati potrditveni postopek za preverjanje identifikacijske številke poslovnega partnerja. Podjetnik se lahko sam odloči, ali bo potrditveni postopek uporabljal za vse kupce, samo za nove stranke, ali pa le za naključno izbrane (Interno gradivo DURS, 2002).

3.2.1.4. Načini potrditvenega postopka

Davčni zavezanec lahko pisno, po telefonu ali telefaksu zaprosi za potrditev veljavnosti DDV identifikacijske številke zavezanca kateremu bo opravil intrakomunitarno dobavo. Potrditev veljavnosti DDV identifikacijske številke je ena od nalog oddelka za mednarodno sodelovanje (CLO). CLO na zahtevo davčnega zavezanca v okviru VIES baze podatkov pridobi podatke o veljavnosti DDV identifikacijske številke in izda potrdilo (po telefonu, telefaksu ali pisno), v katerem navede veljavnost preverjanje identifikacijske številke.

Predvideno je tudi, da se davčnim zavezancem omogoči neposredno preverjanje veljavnosti identifikacijskih številčk preko Interneta. To zaenkrat velja le za postopke preverjanja na prvi stopnji. Vseeno pa se pogostost preverjanja posameznih identifikacijskih številčk beleži in je lahko eden od dejavnikov tveganja posameznega davčnega zavezanca.

3.2.2. Poročanje davčnih zavezancev

Davčni zavezanci, vključeni v intrakomunitarno trgovino morajo tako kot ostali davčni zavezanci za DDV, mesečno oddajati obračune davka na dodano vrednost. S tem prikažejo koliko nakupov in prodaj so opravili, ter koliko imajo zaradi tega vstopnega DDV (DDV, ki so ga plačali ob nakupu blaga ali storitev) in izstopnega DDV (DDV, ki so ga ob prodaji blaga ali storitev zaračunali svojim kupcem). Razlika med izstopnim in vstopnim DDV je davčna obveznost davčnega zavezanca iz naslova DDV. Če je ta razlika negativna, jo ima davčni zavezanec pravico dobiti povrnjeno od države, bolj pogosto pa je, da v njeni višini dobi dobropis za naslednje davčno obdobje. Kontinuirano je ta razlika negativna pri izvozno usmerjenih podjetjih, pri ostalih pa le izjemoma.

3.2.2.1. Kvartalno poročilo

Davčni zavezanci, ki opravljajo dobave v države članice Evropske unije, morajo konec vsakega trimesečja predložiti tako imenovano kvartalno poročilo, v katerega vpišejo podatke o skupni vrednosti dobav razčlenjeno po davčnih zavezancih - prejemnikih blaga. To obveznost bodo imeli od 1.5.2003 naprej tudi slovenski davčni zavezanci, ki bodo sodelovali v intrakomunitarni trgovini (Pezdirnik, 2003, str. 17).

Kvartalno poročilo vsebuje:

- podatke o davčnem zavezancu, ki je opravil dobave znotraj EU (DDV identifikacijska številka, naziv in naslov davčnega zavezanca);
- kodo države v katero je bila opravljena dobava blaga;
- DDV identifikacijske številke davčnih zavezancev - kupcev oziroma prejemnikov blaga;
- celotno vrednost dobave razčlenjeno po kupcih oziroma prejemnikih blaga; (izraženo v tolarjih in evrih);
- celotno vrednost tripartitne dobave razčlenjeno po kupcih oziroma prejemnikih blaga; (Tripartitne dobave so dobave blaga, kjer sodelujejo trije davčni zavezanci iz treh različnih držav članic EU. Dejansko prvi proda blago drugemu, drugi pa tretjemu, fizično pa gre blago neposredno od prvega k tretjemu.)

3.2.2.2. Mesečni obračun davka na dodano vrednost

Obrazci za mesečni (ali redkejši) obračun davka na dodano vrednost ostanejo v Sloveniji še vedno v uporabi in se razširijo z novimi pojmi za potrebe intrakomunitarne trgovine.

V informacijskem delu so nova polja:

- promet blaga v ostale države članice EU,
- nabave blaga iz ostalih držav članic EU,
- tripartitna nabava blaga iz ostalih držav članic EU.

V obračunskem delu pa so nova polja:

- DDV od nabave blaga iz ostalih držav članic EU,
- DDV od uvoza storitev,
- blago iz držav članic EU,
- uvoz storitev iz držav članic EU.

4. Davčni nadzor

Zaradi narave intrakomunitarne trgovine je za ustrezen davčni nadzor nujno potrebno sodelovanje med davčnimi upravami iz članic EU. Domača davčna uprava mora imeti

možnost pridobiti informacije o tem, koliko nakupov so domači kupci opravili v EU. Te informacije nato primerja s tistimi, ki jih dobi od domačih kupcev in preveri če so bile vse nabave ustrezno prijavljene.

Prav tako domačo davčno upravo zanima, če je blago, ki je bilo namenjeno dobavi v EU, resnično zapustilo ozemlje Slovenije. Za to blago mora domača davčna uprava davčnim zavezancem povrniti DDV, ki je bil do tedaj že plačan. Tudi v tem primeru mora sodelovati s tujo davčno upravo, od katere dobi informacije, ali so tuji davčni zavezanci prijavili nabavo.

4.1. Pravna podlaga za sodelovanje med davčnimi upravami

članic EU

Temelja pravne podlage za administrativno sodelovanje in vzajemno pomoč med davčnimi upravami članic Evropske unije sta Direktiva 77/799/EEC in Uredba EEC 218/92. Direktiva zavezuje države članice glede končnega rezultata. Glede metod in inštrumentov pri uveljavljanju določb direktive, pa imajo države članice proste roke. Pomembno je le, da direktivo začnejo izvrševati do roka, ki ga le ta predvideva. Uredbe pa se lahko neposredno uporabijo v vsaki od držav članic, zato načeloma niso potrebne posebne aktivnosti glede njihovega prenosa v nacionalno zakonodajo.

4.1.1. Direktiva 77/799/EEC

Direktiva 77/799/EEC predstavlja prvi dokument, ki ureja sodelovanje med pooblaščenimi organi držav članic EU na področju pobiranja davkov. Direktiva je bila prvotno namenjena urejanju sodelovanja davčnih oblasti na področju neposrednih davkov. Največji problem so predstavljala večja mednarodna podjetja ali skupine podjetij, ki so se s fiktivnimi meddržavnimi transakcijami izogibala predvsem plačilu davka od dobička, seveda pa tu niso izključene tudi fizične osebe in njihov davek na dohodek. Davčna evazija in izogibanje davkom je problem mednarodne narave, zato se države same nismo mogle učinkovito boriti proti temu. Zaradi tega je Svet Evropske Unije sprejel omenjeno direktivo, ki postavlja temelje pri administrativnem sodelovanju in vzajemni pomoči med davčnimi upravami držav članic EU.

Tu se srečamo z dvema novima pojmomoma: "država prosilka" in "zaprošena država". S pojmom država prosilka razumemo državo članico EU, katere davčni organ zaprosi davčni organ druge države članice EU, oziroma mu izda zahtevek za posredovanje določenih informacij. Zaprošena država pa je tista država članica EU, katere davčni organ sprejme zahtevek za posredovanje informacij.

Direktiva predvideva tudi avtomatično izmenjavo določenih informacij, brez predhodnega posredovanja zahtevka. O vsebini avtomatičnega poročanja naj bi se države članice dogovorile v okviru posvetovanj, ki jih Direktiva tudi predvideva.

4.člen Direktive pa ureja spontano posredovanje informacij, to je brez da bi kdo za njih prej zaprosil in niti ne spadajo v okvire avtomatične izmenjave. Spontano posredovanje informacij pride v poštev v naslednjih primerih:

- Če davčni organ določene države članice utemeljeno sumi ali ima informacije o tem, da se v drugi državi članici dogaja davčna utaja, le ta pa tega ne ve.
- Če pravna ali fizična oseba v določeni državi članici uveljavlja znižanje ali oprostitev plačila davka, ki bi imelo za posledico njeno večjo davčno obveznost v drugi državi članici.
- Če se poslovne transakcije med dvema fizičnima ali pravnima osebama iz različnih držav članic odvijata na tak način, ki bi lahko imel za posledico izogibanje plačilu davka. Tu so mišljene predvsem indirektno transakcije, ki lahko potekajo tudi skozi tretje države.
- Če davčni organ določene države članice utemeljeno sumi, da prihaja do umetnega prerazporejanja dobičkov med enotami večjega mednarodnega podjetja, kar bi lahko imelo posledico izogibanje plačilu davka.
- Če davčni organ določene države članice prejme informacijo od davčnega organa druge države članice, in domneva, da bi ta informacija lahko koristila tudi kakšni tretji državi članici.

Zaprošena država naj bi posredovala informacije v najkrajšem možnem času. Če določenih informacij ne more posredovati, pa mora državo prosilko obvestiti o razlogih za to. Problem na katerega je opozarjala Evropska Komisija je, da ni postavljenega natančnega roka za odgovor. "Najkrajši možni čas" je namreč preširok pojem, kar ima lahko za posledico kopičenje neodgovorjenih zahtevkov.

Direktiva omogoča tudi, da se države članice v okviru posvetovanj, ki so predvidena, dogovorijo tudi za razširitev izmenjave informacij. Države članice pa se lahko dogovorijo za fizično prisotnost davčnega uslužbenca iz druge države članice, kjer bi bilo to koristno ali potrebno pri razreševanju primerov.

Seveda pa ima izmenjava informacij tudi določene omejitve. Te se nanašajo predvsem na to, da zaprošena država ne more zbirati ali posredovati tistih informacij, pri katerih jo omejuje domača zakonodaja. Pogosto gre tu za problem zaščite osebnih podatkov. Zavrnitev posredovanja informacij pa se lahko zgodi tudi, kadar bi s tem prišlo do razkritja poslovnih, komercialnih ali industrijskih skrivnosti, ali pa kakršnegakoli drugega razkritja, ki bi bilo v nasprotju z javnim interesom.

Država prosilka lahko zaprosi za določene informacije, če je pred tem že izčrpala vse svoje lastne vire informacij. V nasprotnem primeru zaprošeni državi ni treba posredovati informacij.

Zaprošena država lahko tudi zavrne posredovanje informacij, v primeru da država prosilka, iz praktičnih ali pravnih razlogov, tudi sama ne bi mogla priskrbeti podobnih informacij zaproseni državi.

Direktiva nenazadnje predvideva tudi posvetovanja med državami članicami in Evropsko Komisijo, kjer bi izmenjevali izkušnje in iskali učinkovitejše načine sodelovanja pri boju zoper davčne utaje.

Države članice naj bi sprejele vso potrebno nacionalno zakonodajo, ki je potrebna za izvajanje določil Direktive, najkasneje do 1. januarja 1997.

4.1.2. Direktiva 79/1070/EEC

Kot že rečeno, je bila Direktiva 77/799/EEC prvotno namenjena sodelovanju davčnih organov držav članic EU na področju neposrednega obdavčenja, to je davka od dobička pravnih oseb in davka od dohodka fizičnih oseb.

Z Direktivo 79/1070/EEC z dne 6. december 1979, se določila prejšnje Direktive razširijo še na področje posrednih davkov, to je na področje davka na dodano vrednost.

Države članice naj bi jo začele izvrševati 1. januarja 1981.

4.1.3. Uredba EEC/218/92

27. januarja 1992, je Svet Evropske Unije sprejel Uredbo EEC 218/92. Namenjena je izključno administrativnemu sodelovanju davčnih organov držav članic Evropske Unije na področju DDV.

Sprejetje te Uredbe je bilo nujno, ker so se z začetkom leta 1993 ukinile carinske kontrole na notranjih mejah EU, potrebno pa je bilo vzpostaviti nov učinkovit sistem nadzora, ki bi preprečil upad davčnih prihodkov iz naslova DDV.

Uredba torej določa, kako naj administrativne oblasti v posameznih članicah, zadolžene za izvajanje zakonodaje v zvezi z DDV, sodelujejo med seboj, da bi zagotovile čim doslednejše spoštovanje DDV zakonodaje s strani poslovnih subjektov. Uredba ureja načine in procedure v zvezi z elektronsko in tudi drugo izmenjavo podatkov o intrakomunitarnih transakcijah, ki se dogajajo med zavezanci za DDV iz različnih držav članic EU.

V okviru Uredbe so definirani nekateri novi pojmi:

- "Pristojen organ" (*competent authority*) je posebna služba, ki se ustanovi za potrebe sodelovanja, ki je predmet Uredbe. Vsaka država članica mora imeti en pristojen organ, ponavadi je to v sestavi ministrstva za finance - točneje, v okviru nacionalne davčne uprave. Vsako sodelovanje oziroma komunikacija med državami članicami se vrši preko tega pristojnega organa, ki se imenuje tudi Central Liaison Office (CLO).
- "Organ prosilec" (*applicant authority*) je pristojen organ države članice, ki prosi za informacije, asistenco, ali kakršnokoli drugo pomoč.
- "Zaprošeni organ" (*requested authority*) je pristojen organ države članice, ki je zaprosena za informacije, pomoč, ali kakršnokoli drugo pomoč.
- "Zagotavljanje dostopa" (*to grant access*) se nanaša na zagotavljanje dostopa do elektronske baze podatkov, katere del jo vzdržuje vsak pristojni organ.
- "Intrakomunitarna transakcija" (*intra-Community transaction*) je dobava proizvodov ali storitev zavezanca za DDV in ene države članice, zavezancu za DDV iz druge države članice.
- Izraz "izvoz" se v smislu intrakomunitarne trgovine nadomesti z izrazom "dobava", izraz "uvoz" pa se nadomesti z izrazom "pridobitev" ali "nabava".

Vsaka država članica mora drugim državam članicam in Komisiji sporočiti kdo je v tej državi pristojen organ, ki je zadolžen za izvajanje določil te Uredbe.

Glavna pridobitev uredbe, je vsekakor določilo, ki nalaga pristojnim organom članic, da uvedejo in potem vzdržujejo elektronsko bazo podatkov. Ta baza podatkov je temeljni del sistema za elektronsko izmenjavo podatkov v zvezi z davkom na dodano vrednost. Ta sistem se imenuje VIES (Value Added Tax Information Exchange System).

Pristojni organi držav članic EU si morajo med seboj zagotavljati neposredni dostop do naslednjih podatkov iz elektronske baze podatkov, kot so:

- Identifikacijske številke za DDV, ki jih je posamezna davčna uprava izdala davčnim zavezancem, ki so vključeni v intrakomunitarno trgovino.
- Skupna vrednost vseh intrakomunitarnih dobav davčnih zavezancev iz ene države članice, ki so bile v posameznem četrtletju opravljene davčnim zavezancem druge države članice.
- Identifikacijske številke za DDV davčnih zavezancev iz ene države članice, ki so v posameznem četrtletju opravili intrakomunitarne dobave davčnim zavezancem iz druge države članice.
- Skupna vrednost četrtletnih intrakomunitarnih dobav, ki jih je posamezni davčni zavezanec iz ene države članice opravil davčnim zavezancem iz druge države članice, razčlenjena po davčnih številkah prejemnikov blaga.

Vsi zneski so izraženi v valuti države, ki posreduje informacije in se na tej stopnji razčlenjenosti nanašajo na koledarsko četrtletje.

Države članice morajo podatke vnesti v elektronsko bazo najkasneje v treh mesecih po zaključku četrtertletja na katerega se podatki nanašajo. Podatki se v bazi hranijo vsaj še pet let, po letu v katerem so bili zbrani.

Eden od najpomembnejših členov Uredbe je 5.člen, ki določa pogoje sodelovanja med pristojnimi organi držav članic v primerih, ko informacije, poiskane v elektronski bazi podatkov, po vsebini ne zadoščajo, ali pa niso dovolj razčlenjene. V takih primerih lahko organ prosilec zahteva podrobnejše informacije o posameznih transakcijah med davčnimi zavezanci. Zaprošeni organ naj bi v takih primerih priskrbel vsaj osnovne informacije o posamezni transakciji, kot so: številka in datum računa in znesek. Rok za odgovor je omejen na tri mesece.

Uredba ima velik pomen tudi pri preverjanju identifikacijskih davčnih številke davčnih zavezancev, ki so registrirani za intrakomunitarno trgovino. Pristojni organi držav članic morajo v elektronski bazi hraniti te davčne številke in pristojnim organom iz drugih držav članic omogočiti neposreden dostop do njih. Le ti pa morajo domačim davčnim zavezancem omogočiti, da v vsakem trenutku lahko preverijo veljavnost davčne številke kupca, ki mu nameravajo dobaviti blago ali storitve.

Po potrebi mora pristojni organ priskrbeti tudi ostale podatke povezane z določeno davčno številko, kot so: ime in naslov podjetja, datum izdaje in morebitni datum prenehanja veljavnosti davčne številke.

Sodelovanje pri izmenjavi informacij med pristojnimi organi pa ima tudi nekaj omejitev:

- Število in narava zahtevkov naj ne bi bila takšna, da bi za zaprošeni organ predstavljala prekomerno obremenitev.
- Organ prosilec mora, preden zaprosi za kakšne informacije, najprej izčrpati vse svoje običajno dosegljive vire.
- Organ prosilec lahko pričakuje pomoč le v primerih, ko bi bil tudi sam po potrebi sposoben nuditi podobno pomoč.

Z vsemi informacijami, pridobljenimi na načine, ki jih predvideva Uredba, je potrebno ravnati z vso skrbnostjo, v smislu njihovega varovanja. Informacije morajo biti v drugi državi članici deležne vsaj takšne stopnje zaščite, kot jo imajo doma. Informacije so lahko uporabljene le za namene, za katere so bile pridobljene, to pa so praviloma naloge v zvezi z izvrševanjem davčne zakonodaje.

4.2. Ovire v zvezi z rabo obstoječe pravne podlage

Države članice EU se strinjajo, da Uredba 218/92 ne zadošča vsem potrebam po učinkoviti pravni podlagi na področju boja proti davčnim utajam pri intrakomunitarni trgovini. Glavne pomanjkljivosti Uredbe so:

- Ne pokriva specifičnih primerov utaj, za katere se ve, da obstajajo.
- Informacije, so omejene na intrakomunitarne transakcije, medtem ko bi bilo koristno, da bi vključevale tudi domače transakcije. Večina primerov davčnih utaj je namreč kombinacija intrakomunitarnih in domačih transakcij.
- Informacije o transakcijah so dosegljive prepozno.

Zaradi teh pomanjkljivosti Uredbe 218/92, se večinoma kot pravna podlaga pri sodelovanju med davčnimi organi držav članic EU uporablja Direktiva 77/799, kljub temu, da je bila prvotno namenjena izmenjavi podatkov na področju neposrednih davkov, in zato ni povsem primerna za potrebe sodelovanja na področju DDV v začasnem režimu po 1.1.1993.

Potreba po enotnem močnem pravnem okviru

Zaradi težav z dvema različnima pravnima podlagama, Komisija predlaga sprejetje nove uredbe, ki bi postavila močne in enotne temelje za sodelovanje med davčnimi organi članic EU na področju DDV.

Ovire pri spontani izmenjavi informacij

Za učinkovit boj proti davčnim utajam, bi se morala povečati količina spontano izmenjanih informacij. Le to bi omogočilo učinkovitejšo zaščito pred davčnimi utajami, njihovo lažje odkrivanje, raziskovanje in kaznovanje storilcev.

Domneva se, da se veliki davčni goljufi preprosto gibljejo med državami in iščejo slabosti v sistemu nadzora. Zaradi tega ni dovolj le izmenjava informacij med neposredno vpletenimi državami, ampak tudi drugimi, ki jih je potrebno opozoriti, da se lahko primerno zaščitijo oziroma pripravijo, ter odpravijo svoje pomanjkljivosti. Nova uredba bi lahko natančneje urejala tudi to vrsto sodelovanja.

Koordinacija in tehnična asistenca s strani Komisije

Utaja DDV je problem na ravni Evropske unije. Članice se z njim same ne morejo popolnoma učinkovito spoprijeti. Ena vrsta pomoči, ki bi jo Komisija lahko ponudila je, da bi od držav članic zbirala različne podatke o DDV utajah, ter iz njih delala analize, odkrivala nove trende in države opozarjala na nove porajajoče se nevarnosti. Komisija bi lahko sodelovala tudi z obveščevalnimi službami držav članic, vsekakor pa redno obveščala davčne organe članic o novih spoznanjih na področju davčnih utaj. Ker za omenjene dejavnosti še ni pravne podlage, bi bilo tudi to smiselno vključiti v novo uredbo.

Dvostranski dogovori za poglobljanje sodelovanja med državami članicami

Večina članic EU se strinja, da bi bilo koristno za odkrivanje in preprečevanje davčnih utaj, če bi se izmenjevalo več informacij, poleg tistega kar že omogoča VIES. Ker Uredba 218/92 tega ne predvideva, se za te potrebe uporablja Direktiva 77/799. Le ta predvideva tudi spontano in avtomatično izmenjavo informacij.

Spontana izmenjava informacij je nesistematično pošiljanje informacij davčne uprave iz ene članice, davčni upravi iz druge članice EU. Podatki se pošiljajo ko so na voljo in se jih ne išče posebej. So pa to informacije, za katere se domneva, da bi prejemniku lahko koristile.

Avtomatična izmenjava pa vključuje sistematično pošiljanje že v naprej določenih podatkov, pri čemer davčni upravi pošiljateljici ni potrebno presojati ali bodo ti podatki za prejemnika koristni. Pošiljajo se, ker je tako dogovorjeno.

Nekatere države so med seboj sklenile dvostranske dogovore s katerimi utrjujejo spontano in avtomatično izmenjavo informacij. Sem spadajo naslednje kategorije informacij:

- primeri, kjer kontrolni sistem za svoje delovanje nujno potrebuje informacije iz države porekla blaga ali storitev;
- primeri, kjer obstoja sum, da gre za davčno utajo v drugi državi;
- primeri, ki po naravi predstavljajo večje tveganje davčne utaje.

Taki dvostranski sporazumi so sicer dobrodošel prispevek k boju proti davčnim utajam s strani držav članic, vendar predstavljajo precejšnje administrativno breme, še posebej ko je takih sporazumov veliko in se po možnosti še med seboj razlikujejo. Zato se domneva, da bi bila bolj smotrna rešitev, da se pravila dvostranskega sodelovanja vključijo v novo uredbo in se tako skozi poenostavitev doseže večja učinkovitost.

Neposredno sodelovanje med davčnimi kontrolorji iz različnih držav

Po pravilih, ki jih določata Direktiva 77/799 in Uredba 218/92, mora vsa komunikacija med državami potekati preko uradov za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO). Hkrati pa se dopušča tudi možnost, da CLO-ji v svojem imenu pooblastijo posamezne kontrolorje ali oddelke, da lahko sodelujejo z organi iz drugih držav. Nekatere države so uspešno vzpostavile take kontakte, ki so izvedeni v naslednjih oblikah:

- Nekatere članice EU so svoje oddelke za boj proti davčnim utajam pooblastile še za naloge v zvezi z mednarodno izmenjavo informacij, druge pa so jih v organizacijski shemi postavile neposredno ob oddelke za mednarodno izmenjavo informacij in s tem dosegle bolj neposreden stik med njimi.
- Nekatere članice EU imajo v svojih ambasadah tudi "davčne predstavnike", ki imajo vlogo lokalnega vmesnika pri izmenjavi informacij.

- Nekatere članice EU so za potrebe večstranskih (multilateralnih) kontrol pooblastile nekatere davčne kontrolorje, da komunicirajo neposredno s pooblaščenimi davčnimi oblastmi iz druge države.
- Največ držav članic EU pa je z vzajemnimi dogovori pooblastilo določene oddelke, da v različnih primerih lahko komunicirajo neposredno med seboj. Veliko takih dogovorov je neformalne narave, in le redke članice imajo to področje dosledno urejeno.

Komisija ugotavlja, da iz neposredne komunikacije med organi za boj proti davčnim utajam izhajajo nezanemarljive prednosti, kot so: hitrejša izmenjava informacije, boljše medsebojno razumevanje, boljša motivacija za sodelovanje, bolj učinkovita raba resursov.

Trenutna pravna podlaga žal premalo spodbuja tako neposredno sodelovanje. Iz teh razlogov je smotno, da se to področje ustrezno vključi v morebitno novo uredbo.

Ovire v zvezi s prisotnostjo tujih davčnih kontrolorjev na ozemlju neke države

V nekaterih državah članicah EU je urejeno tako, da se mora s prisotnostjo tujih davčnih inšpektorjev strinjati davčni zavezanec, ki je predmet preiskave. Verjetno je, da bo davčni zavezanec temu nasprotoval, če bo vpleten v morebitne davčne utaje. Zato bi bilo potrebno urediti pravno podlago za nemoteno sodelovanje tujih davčnih inšpektorjev v neki državi, v primerih ko bi se to zdelo koristno. Uredba 218/92 tega ne omogoča, zato pa so določene možnosti v okviru Direktive 77/799, ki pa po večini niso bile sprejete v nacionalnih zakonodajah članic.

Kljub temu, da so na evropskem notranjem trgu odprte meje za pretok ljudi, dobrin, storitev in kapitala, se organi davčnega nadzora še vedno soočajo s problemi in pravnimi omejitvami pri meddržavnem delovanju.

Ovire v zvezi z izmenjavo osebnih podatkov

Za zaščito osebnih podatkov je v večini držav članic EU dobro poskrbljeno. Žal pa to predstavlja znatno oviro pri izmenjavi teh podatkov med davčnimi organi različnih članic EU. Tudi v primerih, ko obstaja sum, da gre za davčno utajo, ima marsikje zaščita podatkov prednost. To za davčne organe predstavlja veliko oviro.

V zvezi z zaščito osebnih podatkov bi se lahko uporabil 13. člen Direktive 77/799, ki določa, da se za zaščito finančnih interesov države lahko naredi odmik od obstoječih pravil zašite podatkov. Vseeno pa bi morale države članice EU same narediti več, da se take ovire odpravijo, ob sočasni skrbi da ne bi prihajalo do morebitnih zlorab.

4.3. Oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO)

Glede na določila Uredbe Sveta 218/92/EEC, sodelovanje med davčnimi upravami držav članic EU ne more potekati neposredno, ampak preko posebnega urada, ki se za te potrebe ustanovi v vsaki od članic Evropske unije. V Sloveniji se tak urad imenuje Oddelek za mednarodno izmenjavo podatkov, drugače pa se za njegovo poimenovanje najbolj pogosto uporablja kratica "CLO", ki pomeni "Central Liaison Office" oziroma v direktnem prevodu: "Centralni urad za zvezo". V nadaljevanju bom pogosto uporabljal kratico CLO, ker se uporablja tudi v večini tujih in domačih virov, in najbolj nedvoumno ponazarja svoj pomen.

CLO-ji tako predstavljajo vezni člen med davčnimi upravami Evropske unije. Takšna rešitev je bila očitno najprimernejša ob upoštevanju številnih zahtev, od varovanja podatkov do jasne razmejitve odgovornosti. Glavna slabost takšne izvedbe pa naj bi bil negativen vpliv na sodelovanje, zaradi njegove posrednosti in centraliziranosti.

4.3.1. Vloga oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov

Kot že rečeno, CLO-ji predstavljajo vezni člen med davčnimi upravami Evropske unije. Ugotovili smo že, da morajo davčne uprave Evropske unije sodelovati med seboj, če hočejo zagotoviti ustrezen davčni prihodek iz naslova intrakomunitarne trgovine. Davčne uprave pa na tem področju ne morejo kar direktno sodelovati ena z drugo, posamezni regionalni ali lokalni davčni uradi pa še manj. V nasprotnem primeru bi bil sistem prezapleten. Naporji za vzpostavitev takega sistema, ki bi zadovoljivo deloval, pa bi bili preveliki. Lahko si predstavljamo zadrego davčnega kontrolorja ali inšpektorja, ki bi poskušal pridobiti podatke o dobavah nekega tujega podjetja domačemu davčnemu zavezancu. Kako naj ve kam in v katerem jeziku naj se obrne, če ne bi bilo oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov?

CLO tako poskrbi za dve glavni stvari:

1. Sprejema zahtevke po informacijah, ki prihajajo iz tujine (od tujih CLO-jev). Glede na to, na katerega davčnega zavezanca se nanašajo jih posreduje ustreznim regionalnim ali lokalnim davčnim uradom. Le ti pridobijo ustrezne informacije in jih pošljejo CLO-ju nazaj, le ta pa jih v predvidenem roku pošlje tujemu CLO-ju, ki je informacije zahteval oziroma za njih prosil.
2. Od domačih regionalnih ali lokalnih davčnih uradov dobiva zahtevke po informacijah v zvezi s tujimi davčnimi zavezanci. Te zahtevke uredi in jih pošlje ustreznim tujim CLO-je. Ko le ti zahtevane informacije pridobijo, jih pošljejo nazaj domačemu CLO-ju.

Tretja najpomembnejša naloga CLO-jev je skrb za bazo podatkov domačih, za intrakomunitarno trgovino, registriranih davčnih zavezancev. CLO o njih hrani osnovne podatke, kot so ime (firma), naslov, identifikacijska številka, datum dodelitve in morebitni

datum prenehanja. Dostop do teh podatkov nudi tujim CLO-jem in ustreznim domačim ustanovam. Domačim davčnim zavezancem pa nudi tako imenovan potrditveni postopek (opisan v nadaljevanju), s katerim preverjajo pravilnost identifikacijske številke tujih poslovnih partnerjev - davčnih zavezancev.

4.3.2. Organiziranost oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov

Natančno ni določeno kako naj bi bil CLO organiziran, je pa najbolj logično, da se nahaja v okviru davčne uprave. V večini držav evropske unije je CLO organiziran znotraj glavnega urada, v nekaterih državah pa je organiziran znotraj lokalnih uradov. V le dveh državah pa je CLO del posebne službe za preiskave.

Število zaposlenih v evropskih oddelkih za mednarodno izmenjavo podatkov se precej razlikuje. Število zaposlenih v CLO-jih iz posameznih držav je razvidno v tabeli 3. Na to vplivajo različni dejavniki:

- velikost države,
- velikost zunanjetrgovinske (intrakomunitarne) menjave,
- nivo operativnosti,
- pristojnosti in naloge, ki jih ima CLO.

Tabela 3: Število zaposlenih v oddelkih za mednarodno izmenjavo podatkov v državah EU:

Država	Število zaposlenih
Avstrija	26
Belgija	24
Danska	5
Francija	121
Finska	7
Grčija	11
Italija	12
Irska	6
Luksemburg	3
Nemčija	121
Nizozemska	43
Portugalska	12
Španija	14
Švedska	4-5
Velika Britanija	13

Vir: Interno gradivo DURS, 2002.

4.3.3. Naloge Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov

Naloge uradov oddelkov za mednarodno izmenjavo podatkov v evropskih državah niso povsem natančno opredeljene. Vsem je skupno le to, da predstavljajo vezni člen med davčnimi upravami članic Evropske unije, konkretna izvedba pa je prepuščena izbiri posamezne države.

Sprejemanje kvartalnih poročil

V nekaterih državah članicah je CLO naslov za oddajo kvartalnih poročil. Ker pa to ni pretirano zahtevna naloga, se v večini držav kvartalna poročila oddajajo na lokalnih davčnih uradih. Kvartalna poročila je po prejemu potrebno vnesti v računalniško bazo podatkov in ob tem izvršiti osnovne kontrole. Izkazalo se je, da je najbolj smotrno, če to počnejo davčni kontrolorji v lokalnih davčnih uradih.

Večina kvartalnih poročil se še vedno pošilja po navadni pošti. Nizozemski CLO je imel možnost sprejema kvartalnih poročil preko posebnega elektronskega prenosa podatkov, vendar so to možnost zaradi premalo zanimanja in previsokih stroškov vzdrževanja ukinili. (Andrejka, 2001, str. 6) Za oddajo poročil bi se lahko izkoristile možnosti, ki jih ponuja Internet, seveda pa bi bilo pri tem potrebno primerno poskrbeti za varnost podatkov.

Hramba podatkov iz kvartalnih poročil

Podatke pridobljene s kvartalnimi poročili je potrebno, v skladu z Uredbo Sveta EEC/218/92, hraniti vsaj še pet let po koncu leta, ko so bili pridobljeni. S hranjenjem podatkov se praviloma ukvarjajo iste institucije, ki tudi sprejemajo kvartalna poročila. Tako se CLO-ji večinoma ne ukvarjajo s hrambo kvartalnih poročil, ampak za to skrbijo lokalni davčni uradi.

Posredovanje podatkov na 1. in 2. nivoju

Posredovanje podatkov na 1. in 2. nivoju pomeni omogočanje drugim CLO-je dostop do podatkov pridobljenih iz kvartalnih poročil domačih davčnih zavezancev. Podatki na 1. nivoju ("country level") razkrijejo koliko dobav so davčni zavezanci neke države članice EU opravili v posamezno drugo državo članico Evropske unije. Podatki na 2. nivoju ("trader level") pa pokažejo koliko dobav so davčni zavezanci neke države članice EU skupaj opravili posameznemu davčnemu zavezanecu v neki drugi državi članici EU.

Posredovanje podatkov na 1. in 2. nivoju ni nujno naloga CLO-ja. Te stvari večinoma potekajo avtomatično preko sistema VIES.

Posredovanje podatkov na 3. nivoju

Posredovanje podatkov na tretjem nivoju ("mutual assistance level") pa je potrebno, kadar podatki s 1. in 2. nivoja ne zadoščajo. Za izmenjavo teh podatkov pa je nujno odgovoren CLO in to je ena njegovih osnovnih nalog. Posredovanje podatkov na 3. nivoju ureja 5. člen Uredbe

Sveta 218/92/EEC. Ta izmenjava podatkov poteka s pomočjo posebnih obrazcev oziroma zahtevkov, ki si jih CLO-ji pošiljajo med seboj. Z njimi se rešujejo vprašanja v zvezi z/s:

- identifikacijo tujih davčnih zavezancev,
- pojasnjevanjem posameznih intrakomunitarnih transakcijami,
- naročilom, plačilom in transportom blaga,
- posebnimi shemami (rabljeno blago, nova prevozna sredstva, kataloška prodaja na daljavo).

V tretji nivo posredovanja podatkov spada tudi tako imenovana spontana izmenjava informacij. To pomeni posredovanje informacij tujemu CLO-ju, brez da bi le ta za njih prej prosil oziroma jih zahteval. Taka izmenjava naj bi se dogajala v primerih, ko se domneva, da bi bile konkretne informacije lahko zanimive za tujo davčno upravo. Evropska Komisija si prizadeva popularizirati spontano izmenjavo informacij, ker se domneva, da so koristi od nje precejšnje.

Identifikacijske številke

Večina CLO-je se ne ukvarja z izdajanjem identifikacijskih davčnih številk davčnim zavezancem. So pa CLO-ji pogosto naslov za preverjanje in potrjevanje teh števil, še posebej, v nejasnih primerih, ko recimo CLO tujine želi preveriti katero od števil. V primeru da iz tujine javijo napako ali težave v zvezi z zapisom v bazi zavezancev in identifikacijskih števil, je ponavadi CLO tisti, ki to popravi.

4.4. Elektronski sistem izmenjave podatkov (VIES)

Sistem za izmenjavo informacij o DDV oziroma VAT Information Exchange System (VIES) je temelj nadzora davčnih zavezancev, ki se ukvarjajo z intrakomunitarno trgovino. Ugotovili smo že, da je za ustrezen nadzor teh davčnih zavezancev nujna izmenjava informacij med davčnimi upravami držav članic Evropske unije, in te informacije se izmenjujejo s pomočjo sistema VIES.

Pravna podlaga za ustanovitev VIES sistema je Uredba Sveta EEC 218/92, sprejeta leta 1992, ko je bilo jasno, da se bo z začetkom leta 1993, ko so bile ukinjene fizične mejne kontrole med državami članicami Evropske unije, potreboval nek nov sistem nadzora, ki ga je do takrat izvajala carinska uprava.

VIES je v osnovi velika baza podatkov, do katere imajo dostop davčne uprave članic Evropske unije, točneje njihovi oddelki za mednarodno izmenjavo informacij, CLO.

Osnovna ideja je, da bi se v VIES-u zbirali podatki o poslovnih dogodkih v intrakomunitarni trgovini, ki bi bili, za potrebe kontroliranja poslovanja davčnih zavezancev, na voljo evropskim davčnim upravam.

4.4.1. Delovanje sistema VIES

Glavni vir VIES-ovih podatkov so kvartalna poročila, ki jih davčni zavezanci registrirani za intrakomunitarno trgovino oddajajo na koncu vsakega trimesečja. Najpomembnejši in najkoristnejši podatki iz kvartalnih poročil so tisti, kjer davčni zavezanci poročajo, koliko dobav so opravili kateremu od davčnih zavezancev iz drugih članic Evropske unije.

Po obdelavi podatkov, ki so jih v kvartalnih poročilih navedli tuji davčni zavezanci, dobi davčna uprava sliko o tem koliko nabav naj bi po trditvah tujih davčnih zavezancev, domači davčni zavezanci opravili na notranjem evropskem trgu. Ko davčna uprava te podatke primerja s podatki o nabavah, ki jih je v mesečnih DDV obračunih navedel posamezni davčni zavezanec, ugotovi, ali je davčni zavezanec pravilno prijavil vse nabave in davek. Podatki se obdelujejo računalniško in davčni kontrolorji iz sistema že dobijo izpiske o nepravilnostih ali neujemanjih. Na podlagi teh izpiskov se lahko ugotavlja, zakaj je prišlo do neujemanja.

Načeloma je sistem zadovoljivo zastavljen. Problem pa se pojavi, ker se v VIES podatkih nahaja preveč napak. To so večinoma nenamerne napake, ki s svojo množičnostjo zamegljujejo sliko o resničnih davčnih utajah. Napako pri poročanju davčni upravi lahko stori domač ali tuj davčni zavezanec, domača ali tuja davčna uprava, ali kaj tretjega. Izkušnje nizozemskega CLO kažejo, da so dobljeni VIES podatki zelo "slabi". V 80% do 85% primerov pride do neujemanja (Andrejka, 2001, str. 7). K sreči gre stanje na tem področju v smeri izboljševanja, k čemur verjetno pripomore vse boljša informacijsko-tehnološka podpora tako pri davčnih zavezancih, kot na davčnih upravah.

V tabeli 4 je prikazano stanje na področju pravilnosti in pravočasnosti oddajanja kvartalnih poročil na Nizozemskem. Podatki se nanašajo na prvo trimesečje leta 1993, to je takoj po uvedbi VIES-a, in na prvo trimesečje leta 1999, kjer je opazno izboljšanje stanja.

Tabela 4: Število in pravilnost prejetih kvartalnih poročil na Nizozemskem v prvem trimesečju leta 1993 in leta 1999

število trimesečnih poročil	1993(I-III)		1999(I-III)	
pričakovani število poročil	36.100	100%	55.750	100%
število prejetih poročil	23.400	65%	53.254	95,5%
število prejetih poročil po pozivu	32.400	90%	55.348	99,3
kvaliteta podatkov				
pravilna poročila	11.600	50%	45.811	86%
popravljen po prvem opominu	24.200	75%	53.343	96%

Vir: Dacar - Glasilo Davčne uprave RS, september 2001, str. 6.

Eden od načinov, kako iz množice napak izbrati pomembnejše za nadaljnji pregled, je uporaba filtrov in upoštevanje določene tolerance. Če so napake v absolutnem ali relativnem znesku manjše od določenega zneska se ne sproži nadaljnja preiskava, temveč se le zabeleži med dejavnike tveganja pri davčnem zavezancu, ki vplivajo na možnost inšpekcijskega pregleda.

4.5. Usposabljanje davčnih uslužbencev (program FISCALIS)

Fiscalis je program izobraževanja davčnih uslužbencev iz držav Evropske Unije in tudi pristopnih držav. Program Fiscalis temelji na določbi Evropskega parlamenta in Sveta št. 888/98/EC.

Razlogi za uvedbo programa so predvsem naslednji:

- Spoznanje, da morajo davčni uslužbenci, zadolženi za DDV, dobro obvladati zakonodajo EU v posameznih državah članicah na področju DDV. To se lahko doseže le z ustreznimi začetnimi in nadaljevalnimi izobraževanji.
- Za nemoteno delovanje DDV sistema na notranjem evropskem trgu je potrebno uspešno, učinkovito in obsežno sodelovanje med državami članicami.
- Težnja po neprestanem napredku v administrativnih postopkih je nujna za doseg zadovoljivega delovanja DDV sistema in učinkovitega boja proti DDV utajam.
- V skladu z načeloma subsidiarnosti in proporcionalnosti se cilji Določbe 888/98/EC ne morejo doseči na ravneh posameznih držav, ampak je potrebno naddržavno delovanje, kjer je potrebna pomoč Komisije.
- Spoznane so prednosti informacijske tehnologije na področju komunikacije in izmenjave informacij. Glavni pomen ima tu VIES, katerega uporabo je potrebno še bolj spodbujati in približati davčnim kontrolorjem in inšpektorjem.
- V preteklosti se je že izvajal podoben program izobraževanja in izpopolnjevanja davčnih uslužbencev, ki se je izkazal za koristnega.
- Na seminarjih, ki so sestavni del programa Fiscalis, se srečajo davčni uslužbenci in različnih držav članic, kar pripomore k izmenjavi izkušenj in idej, tako med njimi samimi kot tudi med njimi in predstavniki Komisije. Ideje in predlogi, ki izvirajo iz takih srečanj, so lahko vir pomoči pri izdelavi predlogov za novo evropsko zakonodajo.

- Pri meddržavnem sodelovanju je pogosto ovira nezadostno znanje tujih jezikov. Države morajo same poskrbeti za zadostno znanje tujih jezikov svojih davčnih uradnikov, vsekakor pa ima druženje s tujimi davčnimi uradniki na to le pozitiven vpliv.
- Vse aktivnosti v zvezi s programom Fiscalis so dostopne tudi za države, ki še niso članice EU. Tako se doseže, da bodo po vstopu boljši partner v procesu izmenjave podatkov in vzajemne pomoči na področju DDV.

Fiscalis je večletni program aktivnosti, katerega prva faza je trajala od 1.1.1998 do 31.12.2002. Glavni cilji programa so:

- pomagati državam članicam pri zagotavljanju dobrega poznavanja zakonodaje Unije svojim davčnim uslužbencem,
- zagotoviti in poglobiti sodelovanje med državami članicami samimi in s Komisijo,
- doseči stalni napredek administrativnih postopkov, upoštevajoč potrebe davčnih uprav na eni strani in davčnih zavezancev na drugi strani.

Sestavni deli programa Fiscalis so naslednji:

- sistema za komunikacijo in izmenjavo informacij
- izmenjave davčnih uradnikov
- seminarji
- večstranske (multilateralne) kontrole davčnih zavezancev
- izpopolnjevanja znanja davčnih uradnikov

Sistem za komunikacijo in izmenjavo informacij

Komisija in države članice morajo zagotoviti vse pogoje za nemoteno delovanje obstoječih sistemov za izmenjavo informacij, med katerimi je najpomembnejši VIES. Ti sistemi so temelj sodelovanja med davčnimi oblastmi držav članic, cilj programa Fiscalis pa je izboljšati to sodelovanje.

Izmenjave

Komisija in države članice EU organizirajo izmenjave davčnih uradnikov. Izmenjave so lahko različno dolge, največ pa 6 mesecev. Gostujoči uradnik je v okviru davčne uprave gostiteljice zadolžen za konkretne naloge na konkretnem delovnem mestu. Po zaključku izmenjave vsi vpleteni ocenijo njeno koristnost in kaj so se naučili iz izkušnje. Izmenjave imajo poleg strokovnih učinkov tudi namen zblížati davčne uprave in tako prispevati k izboljšanju medsebojnega sodelovanja.

Seminarji

Komisija in države članice EU organizirajo izobraževalne seminarje, katerih se udeležujejo predstavniki davčnih uprav članic EU, predstavniki Komisije in drugi strokovnjaki za davek na dodano vrednost. Predlogi, ki nastanejo v okviru teh seminarjev so pogosto upoštevani pri oblikovanju nove zakonodaje.

Večstranske (multilateralne) kontrole davčnih zavezancev

V okviru večstranskih kontrol se zberejo davčni uradniki iz najmanj treh držav in opravijo celovit pregled spoštovanja davčnih predpisov pri določenem davčnem zavezancu - multinacionalnem podjetju. Take kontrole imajo resnično vrednost in pomen pri odkrivanju davčnih utaj. Ker davčni uradniki sodelujejo na enem kraju, ni ovir v zvezi z izmenjavo informacij in čakanjem na odgovore.

Izpopolnjevanja znanja davčnih uradnikov

Države članice organizirajo izpopolnjevanja znanja v zvezi z davčno prakso kot tudi v zvezi s tujimi jeziki. Po mnenju Komisije je potrebno dati več poudarka učenju tujih jezikov, ker njihovo neznanje predstavlja večjo oviro pri neposredni komunikaciji med davčnimi uradniki. Program Fiscalis tudi določa, da se določenih izpopolnjevanj znanja, ki jih organizira ena država članica, udeležijo tudi davčni uradniki iz drugih držav članic.

Nadaljevanje programa Fiscalis

Komisija in članice so program Fiscalis spoznale za koristno orodje pri izboljševanju stanja na področju DDV v okviru intrakomunitarne trgovine. Zato je Evropski parlament in Svet 3. decembra 2002 (slab mesec pred iztekom starega programa) sprejel Odločbo št. 2235/2002/EC, s katero se program Fiscalis dopolni in podaljša do konca leta 2007. Interesno področje se z davka na dodano vrednost razširi še na neposredne davke, davke na zavarovalne premije in posebno področje za države kandidatke za vstop v EU.

5. Vloga Evropske Komisije

Evropska Komisija igra na področju sodelovanja med davčnimi upravami držav članic EU vlogo nekakšnega koordinatorja. V uredbah in direktivah, ki urejajo to sodelovanje je zavezana, da spremlja njegov razvoj in morebitne težave. Komisija v zvezi s tem redno izdaja poročila in ja hkrati tudi ena od predlagateljic nove evropske zakonodaje na tem področju.

5.1. Ugotovitve

Naloga Komisije je, da zagotovi ustrezen in dobro delujoč sistem izmenjave podatkov, ki bo državam članicam omogočil dobro kontrolo nad intrakomunitarno trgovino. Nepopolna kontrola lahko vodi le k povečanju števila davčnih utaj, to pa negativno vpliva na davčne prihodke države in konkurenco na trgu. Trenutno tudi še ni vzpostavljen ustrezen nadzor kataloške prodaje, zato bi Komisija lahko nekaj storila tudi na tem področju.

Komisija ni prepričana, da uradi za mednarodno izmenjavo informacij (CLO) delujejo najbolj učinkovito. Po njenem mnenju bi morale biti sodelovanje med CLO-ji in oddelki za boj proti davčnim utajam tesnejše. Medtem ko je bila ob uvedbi prehodnega DDV sistema ustanovitev CLO-jev ključnega pomena, je zdaj nastopil čas za temeljito revizijo njihovega delovanja. Komisija bi lahko tudi pretehtala, če se nekateri postopki izmenjave informacij ne bi mogli izvesti na učinkovitejši način.

Države članice EU imajo različno razvite davčne uprave in vse kar je z njimi povezano. Tako slabše razviti uradi predstavljajo breme pri mednarodnem sodelovanju. Celo Uredba EEC 218/92 določa, da se državi prosilki posreduje le take informacije, kot jih je sposobna zagotoviti tudi sama, če je to potrebno.

Komisija ugotavlja tudi, da imajo države članice načeloma precej velike možnosti davčnega nadzora, vendar ga ne izkoriščajo optimalno. Zaznati je odsotnost jasnih ciljev, ki bi resurse nadzora usmerili tja, kjer so najbolj potrebni.

Davčni kontrolorji so lahko dokaj zaposleni z vnašanjem davčnih obrazcev v računalnik, čeprav koristi tega početja niso vedno znane. Verjetno bi bila smotrnejša uvedba modernejših metod zajemanja podatkov, ki bi poenostavila delo tako podjetjem, kot davčnim upravam. Davčni kontrolorji bi svoj čas lahko uporabili za druge naloge, povezane predvsem z uporabo zbranih podatkov.

DDV kontrola v Evropski Uniji se ni dovolj prilagodila na zahteve, ki jih prinaša enotni notranji trg. Po ukinitvi meja 1.1.1993, se sistem kontrole DDV ni bistveno posodobil ali reorganiziral. Kljub temu, da je bilo po tem datumu v carinskih upravah preveč ljudi, ni bilo zaznati njihovih večjih premikov na davčne uprave, kjer bi bilo logično, da bi jih primanjkovalo. Davčne uprave se sicer na letni ravni srečujejo z naslednjimi nalogami:

- Kontrolirati je potrebno okoli 24 milijonov davčnih zavezancev, ki letno oddajo okoli 100 milijonov DDV obrazcev.
- Od tega se 3 milijone davčnih zavezancev ukvarja iz intrakomunitarno trgovino.
- Skupna vrednost intrakomunitarnih dobav znaša letno 930 milijard €, davek na dodano vrednost, ki bi moral v zvezi s temi transakcijami prijavljen, pa je izpostavljen tveganju utaje.
- Približno 1 milijon oziroma 4% davčnih zavezancev plača 80% DDV.

- Članice EU imajo skupno 30.000 DDV kontrolorjev in inšpektorjev, kaj je enako 8% vseh zaposlenih v davčnih upravah. Le ti na leto izvedejo 600.000 inšpekcijskih pregledov.

Inšpekcijski pregledi imajo ponavadi za cilj zbiranje (dodatnega) proračunskega prihodka, lahko pa tudi izpolnitev določene norme v zvezi s številom pregledov ali številom ur, porabljenih za preglede. Ti plani so zasnovani glede na količino razpoložljivih sredstev in ne obratno. Tudi izbira zavezancev le v nekaj državah poteka s pomočjo analize tveganja. Večina pa jih še vedno uporablja tradicionalne metode, kamor spada tudi naključni izbor (COM(2000) 28 final).

5.2. Priporočila Evropske komisije

Države članice morajo skupaj s Komisijo čim prej sprejeti skupno politiko boja proti davčnim utajam in posledično spodbujanja in krepitve legalne intrakomunitarne trgovine.

Čas je, da države članice EU ponovno ocenijo primernost svojih sistemov za kontrolo DDV. Po potrebi naj bi to vsebovalo temeljito prenovu kontrol v sistemu DDV, kamor spada tudi sprejetje ustreznih kontrolnih strategij z jasnimi cilji in uvedbo primerne organizacijske strukture brez notranjih ovir. Odpraviti je potrebno tudi veliko pomanjkljivost pri izbiri davčnih zavezancev za inšpekcijski pregled, to je odsotnost metod, zasnovanih na analizi tveganja. Članice bi morale tudi odločiti, kako je zagotavljanjem sredstev za reševanje nujnih primerov, ki niso bili vključeni v planih. Članice bi nasploh morale preučiti učinkovitost svojih DDV kontrol pri doseganju spoštovanja zakonov pri prijavi davka, s strani davčnih zavezancev. Glavni cilj DDV kontrol bi morala biti zagotovitev čim višje stopnje prostovoljne prijave davka in tako spoštovanja predpisov, kar bi prispevalo k bolj konkurenčnim razmeram na trgu.

Države članice bi morale posvetiti več pozornosti izdelavi povzetkov in analiz primerov odkritih davčnih utaj. Take informacije bi se lahko koristno uporabile pri sprotnem izobraževanju in urjenju davčnih uslužbencev, ter izpopolnjevanju njihovega znanja. Seznanjenost z novimi načini davčnih utaj bi jim pomagala pri njihovem delu. Države naj bi same poskrbele za distribucijo omenjenega gradiva po svojih davčnih uradih, Komisija pa bi poskrbela za dosegljivost gradiva na ravni Skupnosti.

Države članice bi morale narediti temeljito revizijo svojega sistema vzajemne pomoči in administrativnega sodelovanja z drugimi državami članicami in s tem povezanih procedur. Preučiti je potrebno, kako zagotoviti optimalno delovanje sistema, vključno z organizacijo oddelkov za mednarodno izmenjavo podatkov. Za doseg ciljev je potrebna optimalna alokacija razpoložljivih sredstev in odprava vseh notranjih ovir, tako pravnih, kot administrativnih. Doseči bi bilo potrebno, da se med davčnimi upravami iz različnih držav članic vzpostavi takšna stopnja sodelovanja, kot je med davčnimi uradi znotraj ene države. To

bi lahko dosegli tako, da bi bil v okviru vsakega urada zaposlen vsaj en človek, katerega primarna naloga bi bilo sodelovanje s »tujino«. njegovo nagrajevanje ne bi smelo temeljiti na količini dodatno pobranega davka, ampak recimo na hitrosti in kvaliteti odziva na zahteve po informacijah.

Članice bi tudi morale preučiti možnosti za uporabo novih tehnologij in kako bi to lahko koristilo njihovem delu. Za inšpektorje bi bilo potrebno organizirati dodatna izobraževanja za boljše obvladanje računalniško podprtega kontroliranja (COM(2000) 28 final).

6. Priprava Slovenije na vključitev v DDV sistem EU

Priprava Slovenije na vključitev v DDV sistem EU lahko razdelimo na tri glavna področja. Najprej je potrebno prilagoditi ustrezno zakonodajo. To področje ne bi smelo biti prezahtevno, saj se večino stvari lahko povzame po rešitvah, ki v državah EU že obstajajo. Paziti je le potrebno, da se te spremembe izvršijo pravočasno, da imajo tako davčni zavezanci kot Davčna uprava RS, dovolj časa za pripravo na nove pogoje delovanja.

6.1. Spremembe v zakonodaji

Razmeram, ki bodo nastale po 1. maju 2004, ko bo Slovenija postala članica Evropske unije, bo potrebno prilagoditi tudi slovensko davčno zakonodajo. Proces prilagajanja se je na davčnem področju (področje posrednih davkov) začel že leta 1998, ko je bil decembra sprejet Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV). Zakon je začel veljati 1. julija 1999. ZDDV je bil do zdaj že dvakrat spremenjen, prvič spomladi leta 2001 in drugič julija 2002. Prvi dve spremembi sta se nanašali na določitev davčnih obdobj, načina uveljavljanja pravice do vračila presežnega vstopnega DDV in odpravo nekaterih ostalih neskladij z evropsko zakonodajo. Zdaj je na vrsti že tretja sprememba, s katero se bo uredilo področje intrakomunitarne trgovine in obveznosti davčnih zavezancev, ki bodo v njej vključeni. Veljavni zakon namreč ne vsebuje določb o obdavčenju blaga v prometu med državami članicami Evropske unije.

Za promet blaga med Slovenijo in ostalimi članicami Evropske unije se po novem zakonu ne bosta več uporabljala pojma uvoz in izvoz. "Uvoz" bo zamenjan s pojmom "nabava" ali "pridobitev blaga znotraj Skupnosti", "izvoz" pa se bo po novem imenoval "dobava blaga znotraj Skupnosti".

Gleda na to, da na mejah med državami članicami EU in Slovenijo ne bo več fizičnih meja, na katerih bi se kontroliral pretok blaga, bo potrebno zagotoviti druge načine za nadzor nad to vrsto trgovine. Naloga prenovljenega zakona o DDV je, da ustrezno uredi to področje.

Pri pripravi predloga novega zakona so bile upoštevane predvsem rešitve, uporabljane v Šesti direktivi (Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment) in direktivah, ki jo spreminjajo ali dopolnjujejo. Tako Slovenija ne bo deležna kakšnih posebno izvirnih rešitev na tem področju, ampak se bo izvedla le prilagoditev z zakonodajo Evropske unije.

6.2. Organizacijske in kadrovske spremembe v DURS

Obseg nalog in s tem dela se bo v DURS po vstopu Slovenije v Evropsko unijo povečal. Grobo rečeno, se bo obseg dela povečal za toliko, kot ga je do zdaj imela Carinska uprava pri uvozu iz držav Evropske unije. Poleg že obstoječih nalog, bodo prišle še obveznosti v zvezi s sodelovanjem z ostalimi državami članicami in nadzor domačih davčnih zavezancev, ki sodelujejo v intrakomunitarni trgovini. Obseg dela se bo za kontrolorje povečal, zato bi bilo potrebno zaposliti dodatne. Problem bi lahko bil moratorij na novo zaposlovanje v javni upravi. To bi se lahko rešilo s prezaposlitvijo in prešolanjem ljudi, ki so prej delali na Carinski upravi.

Cilji, ki bodo morali biti doseženi:

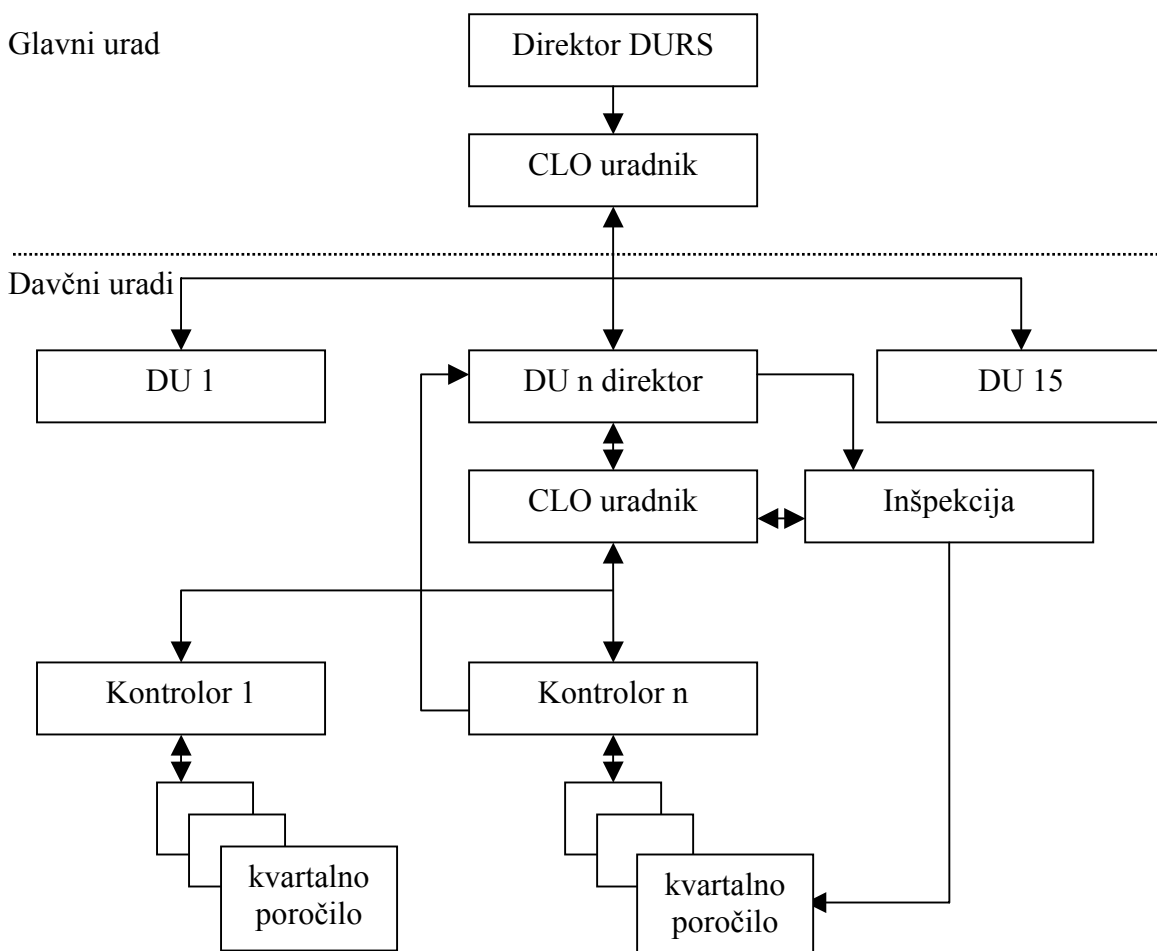
- Davčni zavezanci morajo biti pravočasno seznanjeni s spremembami sistema davka na dodano vrednost zaradi vključitve Slovenije v Evropsko unijo in ukinitve fiskalnih meja med Slovenijo in drugimi državami članicami Evropske unije.
- Davčna uprava RS bo morala intenzivno prevzeti nalogo nadzora, da bo preprečila zlorabo in utajo davkov. Zato je nujno pravočasno usposabljanje in povezovanje davčne in carinske službe. Pripraviti bo potrebno gradivo za usposabljanje zaposlenih, izdelati bo potrebno nove obrazce in jih opremiti z navodili ter dodeliti zaposlenim pravice za dostop do VIES podatkov.
- Izgradnja informacijske podpore in vključitev v CCN/CSI omrežje (Common Communication Network / Common Network Interface) za izvajanje davčnega nadzora, ki poteka preko sodelovanja med davčnimi upravami s pomočjo VIES sistema.

6.2.1. Organizacijske spremembe in naloge

Med glavne organizacijske spremembe spada uvedba oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO). CLO je integriran v sedanjo organizacijsko strukturo. Implementacija predlagane organizacijske strukture ne bi povzročala nobenih sprememb v strukturi delovnih postopkov.

Iz slike 1 je razvidno, da bo CLO uradnik tako na glavnem uradu, kot tudi na vsakem od petnajstih davčnih uradov.

Slika 1: Organizacijska struktura CLO znotraj DURS



Vir: Interno gradivo DURS.

6.2.1.1. Naloge v okviru Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov

V okviru ustanavljanja Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov je potrebno pripraviti ustrezne organizacijske strukture in razviti postopke za učinkovito delovanje CLO. Za doseg tega cilja bo potrebno uresničiti več usklajenih nalog, ki se bodo vršile znotraj Oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov:

- Določiti je potrebno ustrezno organizacijsko strukturo in določiti ustrezno število kadrov. Pridobiti je potrebno nove delavce, jih ustrezno razporediti glede na njihove delovne naloge.
- Razvoj novih procesov in postopkov z ustrezno interno kontrolo: za registracijo davčnih zavezancev, za intrakomunitarne dobave in za vnašanje ter obdelavo kvartalnih poročil.
- Priprava internih tehničnih priročnikov in ostalih navodil za zaposlene.
- Oblikovanje novih davčnih obrazcev.
- Zagotoviti je potrebno prostor in potrebno opremo.

Osnovne izdelke ustanovnega procesa slovenskega CLO bi lahko razvrstili na naslednji način:

- organizacijska struktura,
- postopki za izvajanje nalog,
- novi obrazci,
- priročniki,
- izobraževalni sistem.

6.2.1.2. Določitev nivoja operativnosti

Pri administrativnem sodelovanju med davčnimi upravami držav Evropske unije je pomembna tudi določitev nivoja operativnosti. Le ta je lahko lokalno ali pa centralno usmerjen, seveda so možne tudi vmesne rešitve.

Prednosti lokalnega nivoja operativnosti so v razpršenosti dela po vseh davčnih uradih, zato ne prihaja do tako močne obremenitve na enem mestu, kot se to zgodi pri centralnem nivoju operativnosti. V slednjem primeru so ponavadi nujno potrebne večje investicije in novo zaposlovanje.

Po drugi strani pa ima tudi centralni nivo operativnosti določene prednosti. Predvsem je pomembno, da so podatki na centralnem nivoju enako kvalitetno obdelani. Razlike v prioritetah lokalnih davčnih uradov bi namreč lahko privedle do različne kvalitete (sem spada tudi odzivni čas) podatkov, glede na to iz katerega davčnega urada prihajajo.

Pri odločitvi za katero možnost se bo odločila Slovenija, je potrebno upoštevati tudi predvideno sistemizacijo, stroške, možnosti računalniške povezave med davčnimi uradi ter dosedanje postopke vnosa in obdelave podatkov pri davku na dodano vrednost. Ker se Davčna uprava Republike Slovenije v postopkih reorganizacije centralizira, bi bilo smiselno, da se tudi administrativno sodelovanje in vzajemna pomoč izvaja na centralnem nivoju.

Končna rešitev bo predvidoma kombinacija obeh nivojev operativnosti, s poudarkom na centralnem. Vseeno pa bo na vsakem od davčnih uradov vsaj en človek, ki bo zadolžen za izvrševanje nalog povezanih z administrativno pomočjo in vzajemnim sodelovanjem.

6.2.2. Nove naloge kontrolorjev

Kot že rečeno se bo obseg dela kontrolorjev povečal. Zaradi spremembe obrazca za mesečno prijavo davka na dodano vrednost in uvedbe kvartalnih poročil, se bodo naloge davčnih kontrolorjev razširile na naslednja področja:

- **zbiranje in vnos kvartalnih poročil,**
- **obdelava kvartalnih poročil,**
- **primerjava podatkov iz kvartalnih poročil s tistimi iz mesečnih obračunov davka na dodano vrednost,**
- **posredovanje podatkov - agregiranih po državah (1. nivo posredovanja podatkov),**
- **posredovanje podatkov - razčlenjenih po davčnih zavezancih (2. nivo posredovanja podatkov).**

Kontrolorji zadolženi tudi za dodeljevanje identifikacijskih številke tistim davčnim zavezancem, ki se bodo registrirali za intrakomunitarno trgovino. Identifikacijska številka bo sestavljena iz obstoječe davčne številke s predpono "SI". Kontrolorji bodo morali skrbeti tudi za morebitne spremembe v zvezi z registracijo ali deregistracijo davčnih zavezance, s posebnim poudarkom na skrbi za ažurnost baze podatkov, ki bo vključena v mednarodno izmenjavo podatkov.

Zbiranje in vnos kvartalnih poročil

Davčni zavezanci registrirani za intrakomunitarno trgovino bodo morali, pri davčnem uradu kjer so vpisani v davčni register, vsake tri mesece oddati kvartalno poročilo o intrakomunitarnih transakcijah. Kontrolorji na davčnih uradih bodo zadolženi za sprejem, kontrolo in vnos kvartalnih poročil v računalniški sistem.

Obdelava kvartalnih poročil

Obdelava kvartalnih poročil obsega sprejem poročila in kontrolo sprejema, kjer kontrolor preveri naslednje stvari:

- pravočasnost prejema kvartalnega poročila,
- prejem originalnega kvartalnega poročila,
- krajevno pristojnost za obdelavo kvartalnega poročila,
- preveriti ali so vsi davčni zavezanci, registrirani za intrakomunitarno trgovino oddali kvartalno poročilo; oddati ga morajo tudi če v določenem trimesečju niso opravili nobene intrakomunitarne dobave.

V primeru da davčni zavezanec poročila ne odda pravočasno, ga kontrolor po telefonu ali pisno opomni. Če davčni zavezanec kljub pozivu ne odda kvartalnega poročila, kontrolor sestavi zapisnik in pripravi predlog za inšpekcijski pregled.

Kontrolor nato vnese kvartalno poročilo v računalnik, kjer se izvrši formalna kontrola poročila, ki obsega kontrolo pravilnosti:

- obračunskega obdobja,
- identifikacijske številke,
- naziva in sedeža davčnega zavezanca,
- ostalih splošnih podatkov.

Namen formalne kontrole po vnosu je:

- odkrivanje napak na predloženih kvartalnih poročilih (aritmetična kontrola),
- popravljanje nepravilnosti na kvartalnih poročilih s strani davčnega zavezanca,
- izbor davčnih zavezancev za inšpekcijski pregled in priprava smernic inšpektorjem,
- izpis davčnih zavezancev, ki v tekočem obdobju niso oddali kvartalnega poročila, ali pa so navedli napačno DDV identifikacijsko številko.

Aritmetična kontrola pomeni preverjanje pravilnosti seštevков. Če kontrolor tu ugotovi neskladja, najprej preveri pravilnost vnosa. Če pri vnosu ni bilo napake, kontrolor pozove davčnega zavezanca, da pojasni oziroma popravi napake. Če davčni zavezanec tega ne stori, se postopa enako kot pri neoddanem kvartalnem poročilu. Sestavi se zapisnik in predlog za inšpekcijski pregled.

V primeru, da se pri določenem davčnem zavezancu napake pojavljajo pogosteje, se to vključi med ostale dejavnike tveganja in poveča se verjetnost, da bo davčni zavezanec deležen inšpekcijskega pregleda.

Primerjava podatkov iz kvartalnih poročil s tistimi iz mesečnih obračunov davka na dodano vrednost

Po zaključenem vnosu kvartalnega poročila v računalniški sistem, se izvede primerjava podatkov iz kvartalnega poročila in tistih iz mesečnega DDV obračuna. Izvede se logična kontrola skladnosti podatkov, ki obsega primerjavo seštevков intrakomunitarnih nabav in dobav iz mesečnega DDV obračuna s kvartalnim poročilom.

V primeru odstopanj se s pomočjo VIES sistema preverijo DDV identifikacijske številke zavezančevih kupcev, ki jih je navedel v kvartalnem poročilu. V primeru nadaljnjih nepravilnosti kontrolor ne more narediti veliko, razen naslednjih izpisov:

- seznam davčnih zavezancev, ki niso oddali kvartalnega poročila, v mesečnem DDV obračunu pa imajo izpolnjena okenca v zvezi z intrakomunitarnimi transakcijami,
- seznam davčnih zavezancev, ki so oddali kvartalna poročila, v mesečnih DDV obračunih pa nimajo izpolnjenih okenc v zvezi z intrakomunitarnimi transakcijami,

- seznam davčnih zavezancev pri katerih prihaja do odstopanj med skupno vrednostjo dobav v države Evropske unije iz kvartalnega poročila in seštevkom intrakomunitarnih dobav iz mesečnih DDV obračunov,
- seznam davčni zavezancev z nepravilnimi DDV identifikacijskimi številkami,
- seznam davčnih zavezancev, ki niso več registrirani za intrakomunitarne transakcije, ker so se recimo deregistrirali.

Posredovanje podatkov - agregiranih po državah (1. nivo posredovanja podatkov)

Po zaključku vsakega trimesečja, je naloga držav članic EU, da v sistem VIES posredujejo informacije o skupnih dobavah domačih davčnih zavezancev v vsako posamezno državo članico EU. Posredovanje teh podatkov poteka avtomatično, skrbnik baze podatkov pa je oddelek za mednarodno sodelovanje (CLO). Kontrolor dobi podatke o skupni vrednosti dobav domačih davčnih zavezancev v države EU oziroma o skupni vrednosti nabav iz vsake od držav članic EU. Navzkrižno preverjanje podatkov omogoča ugotavljanje odstopanj.

Posredovanje podatkov - razčlenjenih po davčnih zavezcih (2. nivo posredovanja podatkov)

Drugi nivo posredovanj podatkov je razširitev prvega, saj so podatki ki so bili na prvem nivoju agregirani po državah, tukaj razčlenjeni po dobaviteljih. DDV kontrolorji kvartalno preko sistema VIES lahko pridobijo podatke o vrednosti dobav, ki so jih tujih davčnih zavezanci v določenem četrtletju opravili domačim davčnim zavezancem. Kontrolorji imajo tako vpogled v to, koliko nabav je nek domači davčni zavezanec opravil v tujini - po trditvah tujih davčnih zavezancev.

Davčni kontrolor tako lahko naredi primerjavo med podatki pridobljenimi iz sistema VIES, in tistimi, ki jih je posredoval davčni zavezanec. V primeru neskladja oziroma odstopanja v podatkih, se postopa podobno kot če davčni zavezanec ni oddal kvartalnega poročila. Najprej se ga pozove na pojasni ali odpravi napake, če tega ne stori, pa se sestavi zapisnik in pripravi predlog za inšpekcijski pregled.

Dostop do 2. nivoja podatkov imajo pristojne osebe znotraj oddelka za mednarodno sodelovanje (CLO). Na zahtevo davčnih kontrolorjev jim jih takoj posredujejo.

6.3. Vpliv sprememb na zavezance za DDV

Z dnem vstopa Republike Slovenije v Evropsko Unijo se ocenjuje, da bo okoli 75% do 80% slovenske zunanjetrgovinske menjave postalo tako imenovani intrakomunitarni promet, kar pomeni promet blaga med državami članicami EU. Pristojnost za nadzor bo tako prešla iz Carinske uprave RS na Davčno upravo RS, zato bo za namene DDV potrebno uvesti nov postopek nadzora. Z odpravo nadzora na mejah bo opravljena velika racionalizacija pri

poslovanju carinske administracije. Zaradi odprave carinskih obrazcev se bodo znižali tudi stroški podjetij (stroški carine, špedicijski stroški), po drugi strani pa bodo stroške podjetij povečevale dodatne administrativne obveznosti. (Šircelj, 2003, str. 57).

Po uradnih podatkih Carinske uprave RS in Statističnega urada RS je bilo v letu 2001 evidentiranih skoraj 5.000 podjetij, ki so izvažala in uvažala v oziroma iz EU, nekaj več kot 1.100 jih je samo izvažalo, skoraj 15.400 pa samo uvažalo. To pomeni, da bo približno 21.500 podjetij trgovalo z državami EU in se bodo registrirali kot davčni zavezanci, ki opravljajo intrakomunitarni promet blaga.

6.3.1. Spremembe pri poslovanju davčnih zavezancev

Za namene intrakomunitarnega prometa so pri poslovanju davčnih zavezancev predvidene naslednje spremembe:

- Sprememba pri obračunu DDV. Obrazcu za prijavo davka se dodajo nova polja, ki so vezana na intrakomunitarni promet.
- Uvedba novega dokumenta - to je četrtletnega poročila, in obveznosti njegovega oddajanja.

Registracija davčnih zavezancev za DDV

Vsak davčni zavezanec lahko opravlja intrakomunitarni promet, če je zavezanec za DDV in je njegova identifikacijska številka (IdDZ) v sistemu izmenjave davčnih podatkov na voljo vsem članicam EU na vpogled.

Davčni zavezanec se ne registrira posebej za opravljanje intrakomunitarnih transakcij, temveč upravičenost oprostitve DDV pri intrakomunitarnem prometu lahko uveljavlja le v kolikor se registrira kot DDV zavezanec v sistemu DDV-IS. Nadaljnji pogoj za oprostitev plačila DDV od dobavi v drugo državo članico je, da blago zapusti Slovenijo ter da je kupec oz prejemnik blaga registriran za DDV v svoji državi.

Identifikacijska številka davčnega zavezanca je obstoječa davčna številka z dodano predpono "SI". V registru davčnih zavezancev registriranih za intrakomunitarne transakcije se v skladu z zakonskimi predpisi vodi tudi de-registracija DDV zavezancev ter spremembe statusa registracije. Za davčnega zavezanca v trenutku evidentiranja de-registracije za DDV v registru davčnih zavezancev registriranih za intrakomunitarne transakcije, prenehajo vse pravice in obveznosti v zvezi z intrakomunitarno trgovino.

6.4. Problem davčnih utaj

Ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo se bo zelo verjetno povečal obseg davčnih utaj na področju DDV. Utaje bodo vezane na intrakomunitarni promet in bodo posledica odprave fizičnih kontrol na državnih mejah. Natančnega izpada davčnega prihodka ni mogoče napovedati, po izkušnjah članic EU, pa naj bi se gibal od 0,5% do 1% bruto domačega proizvoda. V Sloveniji je tako pričakovati izpad davka na dodano vrednost od 30 do 50 milijard tolarjev (Fidermuc, 2003, str. 4).

Pričakovati je tudi, da se bodo ustanovljala podjetja, katerih namen bo utaja davkov. Sistem nadzora jim zagotavlja okoli pol leta ali več časa, da izvedejo davčno utajo in poniknejo. Omenjenih pol leta je sestavljeno iz trimesečnega obdobja poročanja za davčne zavezance in trimesečnega odzivnega roka pri odgovarjanju na zahteve po informacijah in pojasnilih med davčnimi upravami. Predvsem zaradi tega je hiter odziv na zahteve po informacijah iz tujine ključnega pomena pri preprečevanju in odkrivanju davčnih utaj

7. Sklep

Za sistem davka na dodano vrednost v Evropski uniji velja, da je začasna rešitev. Ko so bile leta 1993 odpravljene notranje meje Evropske unije, se članice še niso odločile o končni rešitvi, zato je v veljavi ostal obstoječi sistem. Uporablja se načelo države uvoznice, kar pomeni, da so proizvodi in storitve praviloma obdavčene v državah, kjer preidejo v končno potrošnjo. Sistem ni popolnoma dosleden, saj načelo države uvoznice velja le za zavezance za DDV, za fizične osebe pa, razen v nekaterih izjemah (najpomembnejša je nakup novih prevoznih sredstev), ne velja. Vseeno pa to ni glavni problem trenutnega začasnega režima davka na dodano vrednost.

Glavni problem v zvezi z intrakomunitarno trgovino - trgovino med davčnimi zavezanci iz različnih držav Evropske unije, je nadzor nad njo. Največja težava pri nadzoru je odsotnost fizičnih kontrol na mejah držav članic EU. Po 1.1.1993, ko so bile odpravljene carinske meje med državami članicami EU, je nadzor odvisen od poročanja davčnih zavezancev domačim davčnim upravam in od sodelovanja davčnih uprav držav članic EU med seboj.

Pravno podlago za sodelovanje davčnih uprav predstavljata Direktiva 77/799/EEC in Uredba EEC 218/92. Po mnenju Evropske Komisije (COM (2000) 28 final) dokumenta nista več kos svojemu namenu, zato je že izdelan predlog nove uredbe (COM(2001) 294 final), ki naj bi sodelovanje med davčnimi upravami okrepila in naredila bolj učinkovito.

Temelj medsebojnega sodelovanja davčnih uprav držav članic EU je sistem VIES (VAT Information Exchange System). To je sistem za elektronsko izmenjavo podatkov v zvezi z davčnimi zavezanci in njihovimi transakcijami. Glavni element poročanja davčnih

zavezancev pa so kvartalna poročila, v katerih zavezanci navedejo koliko dobav so opravili davčnim zavezancem v druge države članice EU. Kvartalna poročila se elektronsko obdelajo in shranijo v bazo podatkov, ki je del VIES sistema. S primerjavo kvartalnih poročil in rednih mesečnih obračunov davka na dodano vrednost se ugotovijo nepravilnosti pri davčnih zavezancih in morebitne davčne utaje.

Problem je, da je seznam nepravilnosti, ki je rezultat obdelave kvartalnih poročil veliko prevelik, da bi se iz njega lahko ugotovilo kdaj gre za naključno napako v poročanju, kdaj pa za namerno davčno utajo. V takih primerih si davčne uprave držav članic EU med seboj pošiljajo zahtevke za pojasnila oziroma podrobnejše informacije.

Evropska komisija v svojem rednem poročilu (COM (2000) 28 final) ugotavlja, da davčne uprave posvečajo premajhno pozornost poglobljenemu medsebojnemu sodelovanju, ter da je to nezadostno. Če pomislimo da ima sistem davčnega nadzora v EU že sedaj toliko pomanjkljivosti, lahko le ugibamo kaj bo po širitvi Evropske unije leta 2004.

Naloga Davčne uprave Republike Slovenije je, da se na vstop Slovenije v EU čim bolje pripravi. Poskrbeti mora za izgradnjo učinkovitega sistema nadzora davčnih zavezancev, ustanovitev oddelka za mednarodno izmenjavo podatkov in vključitev v sistem VIES. Prav tako mora pravočasno seznaniti davčne zavezance z njihovi novimi nalogami ob trgovanju z Evropsko unijo.

8. Literatura

1. Andrejka Tomaž, Hafner Lapanje Kristina, Štemberger Marjeta: Obisk centra za izmenjavo podatkov med državami članicami Evropske zveze. Dacar - Glasilo Davčne uprave Republike Slovenije, Ljubljana, 3(2001), 3/4, str. 5-7.
2. COM(2000) 28 final, Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Brussels, 28.01.2000. 42 str.
3. COM(2001) 294 final, Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on administrative cooperation in the field of value added tax. Brussels, 18.6.2001. 16 str.
4. Fidermuc Katarina, Grilj Stojan: Mi svetujemo, drugi služijo. Delo - Sobotna priloga, Ljubljana, 26.4.2003, str. 4-6.
5. Petauer Boštjan: Novi davki, ki nas čakajo ob vstopu v EU. Finance, Ljubljana, 20.5.2003, str. 17.
6. Pezdinik Tanja: Nabava in prodaja blaga davčnim zavezancem znotraj EU. Finance, Ljubljana, 5.9.2003, str. 17.
7. Pezdinik Tanja: Pripravimo se (spet) na nov način obračunavanja DDV. Finance, Ljubljana, 9.9. 2003, str. 17.
8. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 203 str.
9. Stanovnik Tine: Prihodnost davčne harmonizacije v Evropski uniji (I). Denar, Ljubljana, 12(2002), 4, str. 5-9.
10. Šircelj Andrej: DDV po evropsko. Glas gospodarstva, Gospodarska zbornica Slovenije, 2003, junij, str. 57-58.
11. Zagorac Željka: Olajšati zapleteno obračunavanje DDV. Finance, Ljubljana, 9.9.2003, str. 5.

9. Viri

1. Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation (Official Journal L 336, 27.12.1977 P. 0015 - 0020).
2. Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) (Official Journal L 024, 01.02.1992 P. 0001 - 0005).
3. Davčni bilten. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije, 3(2002), 1-2, str. 38-39.
4. Decision No 2235/2002/EC of the European Parliament and of the Council of 3 December 2002 adopting a Community programme to improve the operation of taxation systems in the internal market (Fiscalis programme 2003-2007) (Official Journal L 341, 17.12.2002 P. 0001 - 0005).

5. Decision No 888/98/EC of the European Parliament and of the Council of 30 March 1998 establishing a programme of Community action to ameliorate the indirect taxation systems of the internal market (Fiscalis programme) (Official Journal L 126, 28.04.1998 P. 0001 - 0005).
6. Eighth Council Directive 79/1072/EEC of 6 December 1979 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Arrangements for the refund of value added tax to taxable persons not established in the territory of the country (Official Journal L 331, 27.12.1979 P. 0011 - 0019).
7. Interno gradivo Davčne uprave Republike Slovenije, 2002.
8. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (Official Journal L 145, 13.06.1977 P. 0001 - 0040).
9. VAT rates applied in the Member States of the European Community. [URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/info_doc/taxation/tva/taux_tva-2003-5-1_en.pdf], 1.5.2003.
10. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/1998).