

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

ROK OREHEK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

DDV IN STORITVE

Ljubljana, februar 2011

ROK OREHEK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 TEMELJNI POJMI DDV	2
1.1 Predmet DDV	2
1.2 Davčni zavezanec.....	3
1.3 Kraj obdavčljivih transakcij.....	4
1.4 Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV	6
1.5 Davčna osnova	7
1.6 Stopnja DDV.....	8
1.7 Oprostitve.....	8
2 SPREMEMBE, KI SO NASTALE Z DIREKTIVO SVETA 2008/8/ES	9
2.1 Splošno pravilo	9
2.2 Posebne določbe.....	9
3 DAVČNA NAČELA PRI PROMETU ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	11
3.1 Načelo namembne države.....	11
3.2 Načelo države porekla	12
4 DDV IN OPRAVLJANJE STORITEV	13
4.1 Storitve posrednikov	14
4.1.1 Primer osnovnega pravila	14
4.1.2 Primer posebnega pravila (hipotetični primer)	15
4.2 Storitve v zvezi z nepremičninami.....	15
4.2.1 Primer, ko ima davčni zavezanec ID-številko (hipotetični primer)	15
4.2.2 Primer, ko davčni zavezanec nima ID-števila	16
4.2.3 Primer za obrnjeno davčno obveznost (KI, d.o.o.)	16
4.2.4 Primer za obrnjeno davčno obveznost (Jus, d.o.o.)	17
4.3 Opravljanje prevoza	17
4.3.1 Primer za prevoz blaga za davčnega zavezanca znotraj Skupnosti.....	18
4.3.2 Primer za prevoz blaga za nezavezanca znotraj Skupnosti (hipotetični primer)	18

4.3.3 Primer za prevoz blaga za nezavezanca v drugi državi članici (hipotetični primer)	18
4.3.4 Primer za prevoz potnikov (hipotetični primer)	19
4.4 Storitve, ki so obdavčene v kraju, kjer so dejansko opravljene	19
4.4.1 Primer za izobraževalne storitve	20
4.4.2 Primer za restavracijske storitve.....	20
4.5 Dajanje prevoznega sredstva v najem.....	20
4.5.1 Primer za kratkoročni najem	20
4.5.2 Primer za dolgoročni najem.....	21
4.6 Restavracijske storitve in storitve cateringa na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih	21
4.6.1 Primer (hipotetični primer)	21
4.7 Elektronske storitve, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti za osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež v Skupnosti.....	22
4.7.1 Primer (hipotetični primer)	22
4.8 Storitve, opravljene za osebe, ki niso davčni zavezanci, s sedežem zunaj Skupnosti	22
4.8.1 Primer (hipotetični primer)	23
5 PRIMERI NA SODIŠČU EVROPSKIH SKUPNOSTI.....	23
5.1 Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94).....	23
5.2 Hotel Scandic (C-412/03).....	25
5.3 Dudda (C-327/94)	27
5.4 Komisija proti Franciji (C-429/97).....	30
5.5 Maatschap MJM Linthorst (C-167/95).....	33
5.6 Trans Tirreno Express (C-283/84)	35
5.7 D. Lipjes (C-68/03)	37
SKLEP	41

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primer izračuna DDV pri prevozu potnikov	19
--	----

UVOD

Eden izmed pomembnejših ciljev Evropske unije (v nadaljevanju EU) pri oblikovanju skupnega evropskega trga je oblikovanje skupnega sistema davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). S tem namenom so države članice sprejele sistem DDV v skladu s Prvo in Drugo direktivo Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Zaradi potrebe po poenotenju sistemov DDV različnih držav članic je bila sprejeta Šesta direktiva Sveta 77/388/EEC z dne 17. maja 1977, ki je standardizirala pojme in pravila za enotno izvajanje sistema DDV. Šesto direktivo je zamenjala Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006, ki je prinesla predvsem strukturno preoblikovanje in ni predstavljala bistvenih vsebinskih sprememb v obstoječi zakonodaji.

V okviru mednarodne menjave med članicami EU danes veljavna Direktiva Sveta 2006/112/ES definira pojme in pravila, ki so potrebni za enoten način obračunavanja DDV glede na vrsto transakcije. Obravnavanje opravljanja storitev je glede tega še posebej kompleksno; direktiva namreč navaja vrsto storitev, za katere veljajo posebna pravila določitve kraja nastanka davčne obveznosti, tako da se t. i. »splošno« pravilo v praksi prej izkaže kot izjema. Na tem področju je bila predhodno veljavna Direktiva Sveta (2006/112/ES) bistveno spremenjena s sprejetjem Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. 2. 2008, katere določila so stopila v veljavo 1. 1. 2010.

V diplomskem delu obravnavam opravljanje storitev z vidika DDV med različnimi subjekti, bodisi med davčnima zavezancema bodisi med zavezancem in osebo, ki ni davčni zavezanec, znotraj EU. Namen dela je na podlagi konkretnih primerov prikazati uporabo ustreznih pravil pri obračunavanju DDV za različne vrste storitev, ki so opravljene v EU, in predstaviti nekaj pomembnejših primerov sodne prakse Sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljevanju Evropskega sodišča) v zvezi z obračunavanjem DDV pri opravljanju storitev.

Informacije, potrebne za pisanje naloge, sem pridobil s pomočjo strokovne literature in drugih virov, kot so internet, dokumenti podjetij in osebni nasveti strokovnjakov. Delo je vsebinsko razdeljeno na pet poglavij. V prvem poglavju opisujem temeljne pojme, ki so potrebni za izvajanje sistema DDV: predmet DDV, davčni zavezanec, kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna, davčna osnova, stopnja DDV, oprostitve. V drugem poglavju predstavljam spremembe, ki jih je Direktiva Sveta 2008/8/ES uvedla na področju določanja kraja opravljanja storitev. V tretjem poglavju opisujem davčni načeli v mednarodni menjavi: načelo namembne države in načelo države porekla.

V četrtem in petem poglavju je poudarek na praktični uporabi DDV. V četrtem poglavju navajam pravila, povezana s posameznimi storitvami, in prikazujem njihovo uporabo na konkretnih primerih. V petem poglavju opisujem sodno prakso Evropskega sodišča. Na koncu navajam uporabljeno literaturo in vire, ki so mi bili v pomoč pri pisanju diplomskega dela.

1 TEMELJNI POJMI DDV

Danes veljavna Direktiva Sveta 2006/112/ES (2010), ki je bila na področju določanja kraja opravljanja storitev bistveno spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES (2008), definira pojme, ki jih je treba upoštevati za izvajanje skupnega sistema DDV.

1.1 Predmet DDV

Predmet DDV so štiri vrste transakcij:

- **dobave blaga**, ki jih za plačilo opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, na ozemlju države članice;
- **pridobitve blaga znotraj Skupnosti**, ki jih za plačilo na ozemlju države članice opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki ni upravičen do oprostitve za mala podjetja; v primeru novih prevoznih sredstev je vsaka pridobitev predmet DDV, bodisi da jo opravi davčni zavezanec, pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katere njene druge pridobitve niso predmet DDV, ali katera koli druga oseba, ki ni davčni zavezanec; pri trošarinskih izdelkih, katerih obveznost obračuna trošarine nastane znotraj članice v skladu z Direktivo 92/12/EGS, je predmet DDV pridobitev, ki jo opravi davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in katerega druge pridobitve niso predmet DDV;
- **storitve**, ki jih davčni zavezanec kot tak za plačilo opravi na ozemlju države članice;
- **uvoz blaga**.

Pod pojmom »dobava blaga« razumemo prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Poleg tega se za dobavo blaga šteje prenos lastninske pravice proti plačilu odškodnine, dejanska izročitev blaga na podlagi najemne pogodbe in prodaje z odloženim plačilom (lastninska pravica se dejansko prenese šele s plačilom zadnjega obroka) in prenos blaga na podlagi pogodbe s provizijo na nakup oz. prodajo. Članice lahko za dobavo blaga štejejo tudi predajo določenih gradbenih del. V primeru, da davčni zavezanec uporablja blago, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, se to šteje kot dobava blaga, opravljena za plačilo, sem pa ne spada blago za vzorce in darila manjših vrednosti.

»Pridobitev blaga znotraj Skupnosti« je pridobitev pravice do razpolaganja s premoženji kot lastnik. Pridobitelju blago odpošlje ali pripelje prodajalec, pridobitelj ali druga oseba za njun račun v drugo državo članico, kot je država, v kateri se pošiljanje oz. prevoz začne. Če davčni zavezanec odpošlje ali odpelje blago za potrebe svojega podjetja iz druge države članice ali ga uvozi v okviru opravljanja dejavnosti, se to razume kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena za plačilo.

Direktiva »opravljanje storitev« definira kot vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Za opravljanje storitev se med drugim lahko šteje odstop premoženja v pravicah, obveznost opustitve ali dopustitve dejanja ali stanja ter opravljanje storitev na podlagi naloga, v imenu državnega organa oziroma na podlagi zakona.

Vsaka uporaba blaga (za opravljanje storitev), ki je del poslovnih sredstev podjetja, za namene, ki ne spadajo v opravljanje njegove dejavnosti, npr. za zasebno rabo zaposlenih, se šteje za »opravljanje storitev za plačilo«, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV. Enako velja za opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za druge namene kot za namene opravljanja svoje dejavnosti. Države članice imajo možnost odstopa od te določbe, če to ne vodi k izkrivljanju konkurence. Z namenom, da se prepreči izkrivljanje konkurence, se storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za potrebe svojega podjetja, lahko obravnava kot storitev, opravljena za plačilo, če v primeru, da bi takšno storitev opravil drug davčni zavezanec, ne bi bila priznana pravica do celotnega odbitka DDV.

»Uvoz blaga« pomeni vnos blaga iz tretje države oziroma »tretjega ozemlja« v Skupnost.

Z vidika osebe, za katero je bila opravljena »dobava blaga«, govorimo o »pridobitvi blaga«, ki pomeni pridobitev pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik, ki jo dobavitelj prenese na pridobitelja. Podobno pri »pridobitvi blaga znotraj Skupnosti« z vidika dobavitelja govorimo o »dobavi blaga znotraj Skupnosti« in pomeni prenos pravice (do razpolaganja s premičninami kot lastnik) na pridobitelja.

1.2 Davčni zavezanec

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki ne glede na namen ali rezultat kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli **ekonomsko dejavnost** (izkoriščanje premoženja v stvareh in pravicah z namenom trajnega ustvarjanja dohodka), tj. proizvodna, trgovska dejavnost ali dejavnost opravljanja storitev, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Sem pa ne spadajo zaposleni in druge osebe, ki jih na delodajalca veže pogodba o zaposlitvi oz. druge pravne vezi, ki ustvarjajo odnos delodajalec–delojemalec.

Za davčnega zavezanca se šteje tudi oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki se odpošlje ali odpelje v kraj druge države članice. Direktiva daje državam članicam možnost, da za davčnega zavezanca štejejo vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z omenjenimi dejavnostmi, zlasti dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem je objekt pred prvo uporabo, in dobavo zemljišča za gradnjo.

Osebe s sedežem v isti državi članici, ki so sicer pravno neodvisne, a so s finančnega, ekonomskega in organizacijskega vidika med seboj tesno povezane, lahko članice obravnavajo kot enega davčnega zavezanca. Pri tem lahko sprejmejo vse potrebne ukrepe za

preprečevanje davčnih utaj in izogibanje plačilu davka.

Osebe javnega prava se načeloma ne štejejo za davčne zavezanca v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, razen, če bi zaradi tega prišlo do znatnega izkrivljanja konkurence. Če osebe javnega prava opravljajo dejavnosti iz Priloge I (Direktiva Sveta 2006/112/ES), štejejo za davčnega zavezanca, »če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv«.

1.3 Kraj obdavčljivih transakcij

Kraj obdavčljivih transakcij se razlikuje glede na to, ali gre za dobavo blaga, pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljanje storitev ali uvoz blaga.

Kraj dobave blaga je kraj, kjer je blago v trenutku, ko je opravljena dobava. Če se blago odpošlje ali prevaža, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se začne pošiljanje ali prevoz pridobitelju. V primeru, da se blago odpošlje ali pripelje v državo članico iz tretje države oziroma s tretjega ozemlja, se za kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, šteje kraj v državi članici uvoza.

Kadar se odpošiljanje ali prevoz blaga za davčnega zavezanca ali pravno osebo, ki ni davčni zavezanec, katere pridobitve blaga znotraj Skupnosti niso predmet DDV, oz. za katero koli drugo osebo, ki ni davčni zavezanec, konča v drugi državi članici, kot se začne, in to blago niso nova prevozna sredstva ali blago, ki je bilo dobavljeno po tem, ko je bilo montirano ali instalirano, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se konča odpošiljanje oz. prevoz pridobitelju.

Če dobave blaga, »ki je v celoti odposlano ali odpeljano v isto državo članico« (v kateri se odpošiljanje ali prevoz konča), v koledarskem letu ne presegajo 100.000 EUR (oz. 35.000 EUR v primeru, da bi višji znesek pomenil resno izkrivljanje konkurence) in v preteklem koledarskem letu niso presegale tega zneska, pri tem pa ne gre za dobavo trošarinskih izdelkov, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz. Davčni zavezanec – dobavitelj, ki izpolnjuje ta pogoj, pa mora imeti pravico, da lahko za kraj dobave izbere kraj, kjer se konča odpošiljanje ali prevoz pridobitelju.

V primeru, da gre za odpošiljanje ali prevoz blaga, ki ga instalira oz. montira dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je bilo blago instalirano oz. montirano. Za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke ali starine veljajo posebne ureditve za ta področja. Enako velja za dobavo rabljenih prevoznih sredstev.

Kadar se dobava blaga opravi na krovu plovil, zrakoplovov ali na vlakih, se za kraj dobave šteje kraj, kjer se začne prevoz potnikov. V primeru dobave plina po distribucijskem sistemu ali električne energije davčnemu zavezancu, katerega osnovna dejavnost je preprodaja plina

oz. električne energije, je kraj dobave kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež oz. poslovno enoto, za katero je bilo blago dobavljeno. V ostalih primerih se za kraj dobave plina ali električne energije šteje kraj, kjer pridobitelj dejansko potroši blago. Če to blago dejansko ni bilo delno ali v celoti porabljeno, se šteje, da je bilo porabljeno v kraju, kjer ima kupec sedež svoje dejavnosti.

Kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti je kraj, kjer se blago nahaja v trenutku, ko se konča odpošiljanje ali prevoz blaga pridobitelju. Če je pridobitelj identificiran za namene DDV v drugi državi članici, kot je tista, v kateri je opravil pridobitev, se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v državi članici, ki je izdala identifikacijsko številko, razen če dokaže, da je opravil pridobitev za namene kasnejših dobav v državi članici pridobitve osebi, ki je tudi določena za plačilo DDV.

Kraj opravljanja storitev je v skladu z Direktivo Sveta 2008/8/ES (2008) kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki je te storitve prejel, sedež svoje dejavnosti, oziroma kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. V primeru, da nima takega sedeža oz. stalne poslovne enote, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima stalno ali občasno prebivališče. Če se storitve opravijo za osebo, ki ni davčni zavezanec, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež, stalno poslovno enoto oz. stalno ali začasno prebivališče.

Za vrsto storitev veljajo posebne določbe, ki določajo kraj opravljanja storitev:

- za storitve, ki jih posredniki opravijo za osebo, ki ni davčni zavezanec, velja, da je kraj opravljanja storitev kraj, kjer je opravljena osnovna transakcija;
- pri storitvah v zvezi z nepremičninami (storitve strokovnjakov, nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelskem in podobnih sektorjih, dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnin, storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del) je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem se nahaja nepremičnina;
- v primeru prevoza potnikov je kraj opravljanja storitev kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo;
- za prevoz blaga, razen prevoza blaga znotraj Skupnosti (kraj odhoda in kraj prihoda sta v različnih državah članicah), za osebo, ki ni davčni zavezanec, kot kraj opravljanja storitev velja kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo;
- pri prevozu blaga znotraj Skupnosti za osebe, ki niso davčni zavezanci, je kraj opravljanja storitev kraj odhoda;
- pri storitvah in pomožnih storitvah, ki so povezane s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi storitvami, kot so npr. sejmi in razstave, in storitvah organizatorjev teh dejavnosti, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo;
- kadar gre za pomožne prevozne dejavnosti, npr. nakladanje, razkladanje, pretovarjanje ali cenitve in delo na premičninah ter se te storitve opravijo za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem se te storitve dejansko opravijo;

- kraj opravljanja restavracijskih storitev in storitev cateringa je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo; v primeru, da gre za opravljanje teh storitev na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov v Skupnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer se začne prevoz potnikov;
- pri dajanju prevoznih sredstev v kratkoročni najem (plovil do 90 dni, ostalih do 30 dni) je kraj opravljanja storitev kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku;
- če gre za opravljanje elektronskih storitev davčnega zavezanca s sedežem dejavnosti ali stalno poslovno enoto zunaj Skupnosti za osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež, poslovno enoto oz. stalno prebivališče v državi članici, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima prejemnik storitev sedež, poslovno enoto oz. prebivališče;
- 59. člen navaja vrste storitev, za katere velja, da je kraj njihovega opravljanja, kadar gre za opravljanje teh storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oz. stalno ali običajno prebivališče zunaj Skupnosti, kraj, kjer ima ta oseba sedež oz. stalno ali običajno prebivališče.

Kraj uvoza blaga je država članica, v kateri se blago vnese v Skupnost. Če je blago, ki je bilo vnešeno v Skupnost, predmet posebnih postopkov ali transakcij v zvezi uvozom, carinjenjem, tranzitom ipd., je kraj uvoza takega blaga v državi članici, v kateri se ti postopki oz. transakcije končajo.

1.4 Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je storitev opravljena ali je blago dobavljeno. Če gre za izdajo zaporednih računov ali izvršitev zaporednih plačil, se dobava blaga (z izjemo najema blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, pri katerih se lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka) oziroma opravljanje storitev šteje za zaključeno, ko poteče obdobje, na katero se ti računi oziroma plačila nanašajo. Kadar je plačilo izvršeno pred dobavo blaga ali preden je opravljena storitev, obveznost DDV nastane v trenutku prejema plačila.

Države članice lahko za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev sprejmejo, da obveznost obračuna DDV nastane najkasneje ob izdaji računa, najkasneje ob prejemu plačila ali v določenem obdobju od nastanka obdavčljivega dogodka. Pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti obveznost obračuna DDV nastane 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je pridobitev opravljena, oziroma ko je izdan račun, če se to zgodi pred tem datumom.

Kadar gre za uvoz blaga, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta, ko je blago uvoženo. Če je za uvoženo blago začet poseben postopek oz. transakcija v zvezi z uvozom, carinjenjem ali tranzitom, npr. postopek začasnega uvoza s popolno oprostivjo uvoznih dajatev, zunanji tranzitni postopek itd., obveznost obračuna DDV nastane po tem, ko

so ti postopki zaključeni. Če je uvoženo blago predmet carine, kmetijskih prelevmanov ipd., obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastaneta takrat, ko nastane obveznost obračuna teh dajatev.

1.5 Davčna osnova

Davčna osnova je pri dobavah blaga in opravljanju storitev vse, kar predstavlja plačilo (vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s takšnimi dobavami), ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj oziroma izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave. V davčno osnovo se vključijo davki (razen DDV), dajatve, prelevmani in takse ter postranski stroški, ki jih dobavitelj zaračuna pridobitelju ali prejemniku, kot so provizije, stroški prevoza, pakiranja in zavarovanja. Ne vključijo pa se popusti za predčasna plačila, popusti na ceno in rabati, obračunani v trenutku, ko je bila izvršena dobava, ter zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od pridobitelja ali prejemnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za njun račun ter jih knjižil na prehodnem kontu.

Kadar davčni zavezanec uporablja ali razpolaga z blagom, ki je del poslovnih sredstev podjetja, ali kadar obdrži blago, ko njegovi pravni nasledniki prenehajo opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga, ob njeni odsotnosti pa njegova lastna cena, določena v trenutku, ko se blago uporablja, se z njim razpolaga ali zadrži.

Če gre za opravljanje storitev, ki vključujejo uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo in za storitve, ki se opravijo brezplačno za zasebno rabo, davčno osnovo sestavljajo celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.

Države članice lahko za preprečitev izkrivljanja konkurence kot opravljanje storitev za plačilo obravnavajo storitev, ki jo je davčni zavezanec opravil za potrebe svojega podjetja, če v primeru, da bi mu takšno storitev opravil drug davčni zavezanec, ne bi bil upravičen do celotnega odbitka DDV. V tem primeru davčno osnovo sestavlja tržna vrednost opravljene storitve.

Hipotetični primer: podjetje Slikopleskar, d. o. o., je upravičeno do 80 % odbitnega deleža DDV. Podjetje je v lastni režiji prepleškalo svoje poslovne prostore. Če bi podjetje najelo zunanjšega izvajalca, bi za takšno storitev plačalo 1000 EUR in 20 % DDV (200 EUR), skupaj 1200 EUR. Odbitni DDV bi znašal 80 % od 200 EUR, to je 160 EUR. Ker je Slikopleskar, d. o. o., storitev opravil sam, je v skladu z zgornjo določbo moral prav tako obračunati 20 % DDV od tržne vrednosti storitve 1000 EUR v znesku 200 EUR in hkrati obračunati vhodni (odbitni) DDV v višini 80 % od 200 EUR, tj. 160 EUR. V primeru, da zgornja določba ne velja, podjetju Slikopleskar, d. o. o., ni treba obračunati DDV, kar ima lahko za posledico »izkrivljanje konkurence«. Primer zgolj prikazuje možnost, ki jo direktiva dopušča državam članicam, vendar slovenska davčna praksa takšnega primera ne pozna.

Pri dobavi blaga, pri kateri se blago prenese v drugo državo članico, davčno osnovo sestavlja nabavna cena blaga, ob odsotnosti nabavne cene pa lastna cena blaga, določena v trenutku prenosa. Pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti se davčna osnova določi na podlagi istih elementov kot pri dobavah enakega blaga na ozemlju določene države članice.

1.6 Stopnja DDV

Splošno stopnjo DDV določijo države članice kot odstotek od davčne osnove in je enaka za dobave blaga in opravljanje storitev. Poleg splošne lahko države članice uporabljajo tudi eno ali dve nižji davčni stopnji. Nižja davčna stopnja se lahko uporablja le za določene kategorije dobav blaga ali opravljanja storitev, med drugim za: prehrano ljudi in živali, oskrbo z vodo, farmacevtske izdelke, medicinsko opremo in zdravstveno oskrbo, prevoz potnikov, dobavo in izposajo knjig, vstopnine za kulturne, športne in zabavne prireditve, nastanitve hotelov in podobnih obratov.

1.7 Oprostitve

Oprostitve so lahko **prave oz. oprostitve s pravico povračila vhodnega DDV** ali **neprave oz. oprostitve brez pravice povračila vhodnega DDV**. V primeru pravih oprostitvev podjetje na strani prodaj aplicira stopnjo 0 %. Ker je obveznost plačila DDV za podjetje enaka razliki med DDV iz naslova prodaj in DDV iz naslova nabav, je ob uporabi stopnje 0 % podjetje upravičeno do povračila DDV. Pri nepravih oprostitvah govorimo o izvzetju iz sistema DDV. Podjetje na strani prodaj ne aplicira davčne stopnje, hkrati pa ni upravičeno do povračila DDV, ki ga je plačalo na strani nabav.

Direktiva navaja vrsto oprostitvev, ki se uporabljajo pod pogoji, ki jih določijo države članice (razen pri oprostitvah transakcij, povezanih z mednarodnim trgovanjem) z namenom njihove pravilne in enostavne uporabe ter preprečevanja davčnih utaj, zlorab in izogibanja. Oprostitve brez pravice povračila DDV so:

- oprostitve za določene dejavnosti v javnem interesu (npr. šolstva, zdravstva, kulture);
- oprostitve za druge dejavnosti (npr. finančne in zavarovalniške);
- oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti (oprostitve pridobitve blaga znotraj Skupnosti);
- oprostitve pri uvozu.

Oprostitve s pravico povračila DDV:

- oprostitve v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti (oprostitve v zvezi z dobavami blaga in oprostitve za določene prevozne storitve);
- oprostitve pri izvozu;

- oprostitev pri uvozu (storitve v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost takšnih storitev vključena v davčno osnovo);
- oprostitev v zvezi z mednarodnim prevozom;
- oprostitev za nekatere transakcije, ki se obravnavajo kot izvoz;
- oprostitev za storitve posrednikov;
- oprostitev transakcij, povezane z mednarodnim trgovanjem.

2 SPREMEMBE, KI SO NASTALE Z DIREKTIVO SVETA 2008/8/ES

Svet Evropske unije je 12. februarja 2008 sprejel t. i. DDV-paket, katerega del je bila tudi Direktiva Sveta 2008/8/ES (2008), ki je spremenila Direktivo Sveta 2006/112/ES (2007) na področju določitve kraja opravljanja storitev z namenom modernizacije in poenostavitve delovanja skupnega sistema DDV. Nova določila so stopila v veljavo 1. 1. 2010. Spremembe so bile potrebne za zagotovitev pravilnega delovanja notranjega trga ob spremembah vzorca in količine trgovanja in storitev (npr. povečanje števila opravljanja storitev na daljavo) kot posledice realizacije notranjega trga, globalizacije, deregulacije in sprememb v tehnologiji. V principu bi moral kraj obdavčitve za vse opravljene storitve biti v kraju dejanske potrošnje. Zaradi administrativnih in političnih razlogov so potrebne določene izjeme glede takšnega splošnega pravila.

2.1 Splošno pravilo

Z Direktivo Sveta 2008/8/ES je kraj opravljanja storitev v primeru, ko so te opravljene za davčnega zavezanca, kraj, kjer ima prejemnik storitev sedež svoje dejavnosti, in ne več kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti njihov izvajalec. V primeru, da so storitve opravljene za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev še vedno kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti oz. stalno poslovno enoto, iz katere so bile opravljene storitve.

2.2 Posebne določbe

Pravilo določitve kraja opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, je bilo z novimi določbami poenostavljeno. Kadar so te storitve opravljene za davčnega zavezanca, vedno velja uporaba splošnega pravila in ne več posebna določba, na podlagi katere se je kraj opravljanja storitev določil glede na kraj osnovne transakcije oz. glede na državo, ki je prejemniku izdala identifikacijsko številko DDV, kadar je bila osnovna transakcija opravljena v drugi državi članici, ali glede na različne vrste storitev (po členih 50, 54 in 56(1) predhodno veljavne Direktive Sveta 2006/112/ES (2007)). Kraj opravljanja posredniških storitev osebam, ki niso davčni zavezanci, se še vedno določi glede na kraj osnovne transakcije.

Določitev kraja opravljanja storitev pri opravljanju prevoza:

- potniški prevoz: ni sprememb; kraj opravljanja storitev je kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo;
- prevoz blaga v skladu s starimi določbami: kraj opravljanja prevoza blaga (razen prevoza blaga znotraj Skupnosti) je kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo; kraj opravljanja prevoza blaga znotraj Skupnosti je kraj odhoda oz. ozemlje države članice, ki je prejemalec izdala identifikacijsko številko DDV, kadar je kraj odhoda v drugi državi članici;
- prevoz blaga v skladu z novimi določbami: kraj opravljanja prevoza blaga (razen prevoza blaga znotraj Skupnosti) za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo; pri opravljanju prevoza blaga znotraj Skupnosti za osebo, ki ni davčni zavezanec, je kraj opravljanja storitev kraj odhoda; pri prevozu blaga znotraj Skupnosti in prevozu blaga v državi članici za davčnega zavezanca se kraj opravljanja storitev določi v skladu s splošnim pravilom.

Pravilo določitve kraja opravljanja storitev potniškega prevoza se z Direktivo Sveta 2008/8/ES ni spremenilo: kraj opravljanja storitev je kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo. Pri opravljanju prevoza blaga (razen prevoza blaga znotraj Skupnosti) je v skladu s starimi določbami kot kraj opravljanja storitev prav tako veljal kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo. Kraj opravljanja prevoza blaga znotraj Skupnosti je bil kraj odhoda oz. ozemlje države članice, ki je prejemalec izdala identifikacijsko številko DDV, kadar je bil kraj odhoda v drugi državi članici. V skladu z novimi določbami je kraj opravljanja prevoza blaga (razen prevoza blaga znotraj Skupnosti) za osebo, ki ni davčni zavezanec, kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo. Kadar se za to osebo opravlja prevoz blaga znotraj Skupnosti, je kraj opravljanja storitev kraj odhoda. V primeru opravljanja storitev prevoza blaga znotraj Skupnosti in prevoza blaga v državi članici za davčnega zavezanca, se kraj opravljanja storitev določi v skladu s splošnim pravilom.

Kraj opravljanja storitev pomožnih prevoznih dejavnosti (npr. nakladanje, razkladanje, pretovarjanje) ter cenitev in dela na premičninah za davčnega zavezanca se v skladu z novimi določbami vedno določi po splošnem pravilu in ne več glede na kraj, kjer so bile dejansko opravljene. S tem so bile odpravljene tudi posebne določbe za primer pomožnih prevoznih dejavnosti pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, kadar je bil prejemalec identificiran za DDV v drugi državi članici, kot je bila tista, v kateri so bile te storitve dejansko opravljene, in za primer cenitev in dela na premičninah, kadar so bile te storitve opravljene v drugi državi članici, kot je tista, ki je prejemalec izdala identifikacijsko številko DDV. Kraj opravljanja storitev pomožnih prevoznih dejavnosti ter cenitve in dela na premičninah za osebo, ki ni davčni zavezanec, se z novimi določbami ni spremenil in je kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo.

Z Direktivo Sveta 2008/8/ES se posebne določbe kraja opravljanja storitev niso spremenile za naslednje vrste storitev:

- storitve v zvezi z nepremičninami,
- storitve in pomožne storitve, ki so v povezavi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi storitvami,
- storitve člena 56 (a)–(k) predhodno veljavne Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006, ko gre za opravljanje teh storitev osebam, ki niso davčni zavezanci s sedežem izven Skupnosti (npr. prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk ipd.; oglaševanje; storitve svetovalcev, inženirjev, odvetnikov, računovodij ipd.; bančne, finančne in zavarovalne transakcije; telekomunikacijske storitve; storitve radijskega in televizijskega oddajanja; elektronske storitve ...).

Za naslednje vrste storitev so bile z Direktivo Sveta 2008/8/ES dodane posebne določbe za določitev kraja njihovega opravljanja:

- restavracijske storitve in storitve cateringa (kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene),
- dajanje prevoznega sredstva v (kratkoročni) najem (kraj, kjer je prevozno sredstvo dano na razpolago najemniku),
- restavracijske storitve in storitve cateringa za potrošnjo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih (kraj, kjer se prevoz potnikov začne).

V skladu s starimi določbami se je kraj opravljanja teh storitev določil po splošnem pravilu, tj. glede na kraj, kjer je imel izvajalec storitev sedež dejavnosti oz. stalno poslovno enoto.

3 DAVČNA NAČELA PRI PROMETU ZNOTRAJ SKUPNOSTI

Znotrajskupnostni oz. intrakomunitarni promet pomeni transakcije, ki so opravljene na območju Evropske skupnosti oz. njenih držav članic. Pri tem je potrebno izključiti t. i. »tretja ozemlja«, to je del ozemlja države članice, za katero ne veljajo določila Direktive Sveta 2006/112/ES in se jih obravnava kot ozemlja držav, ki niso članice Skupnosti. V trgovini med državami članicami obstajata dva načina davčnega obravnavanja. Blago in storitve, ki so predmet mednarodne menjave so lahko obdavčeni po načelu namembne države ali po načelu države porekla (Petauer & Urbanija, 2004, str. 52; Direktiva Sveta 2006/112/ES, 2010; Kranjec, 2003, str. 133–134).

3.1 Načelo namembne države

Načelo namembne države oz. načelo destinacije pomeni, da so blago oz. storitve v mednarodni menjavi obdavčeni po davčni stopnji namembne države, tj. države, kjer se bo blago porabilo, prihodki od pobranih davkov pripadajo namembni državi in je davek tudi odmerjen v tej državi (Stanovnik, 2008, str. 115).

Petauer in Urbanija (2004, str. 59) ugotavljata, da se v praksi načelo namembne države uporablja v primeru:

- ko davčni zavezanec opravi dobavo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec,
- ko gre za dobavo končnim potrošnikom, kmetom s pavšalnim nadomestilom in pravnim osebam, ki niso davčni zavezanci pri pošiljčnih poslih pri prekoračitvi z zakonom določene mejne vrednosti prometa,
- dobave novih vozil,
- dobave trošarinskega blaga.

Za izvajanje tega načela v praksi morata biti izpolnjena naslednja pogoja: prvi je predložitev kupčeve identifikacijske številke za DDV, drugi pogoj pa je ustrezna prevozna listina ali drug ustrezen dokument, ki dokazuje dobavo blaga v drugo državo članico (Petauer & Urbanija, 2004, str. 60).

Dejansko izvajanje načela namembne države poteka tako, da prodajalec blaga oz. storitev (izvoznik) ob izvozu aplicira stopnjo 0 %, se pravi, izstavi račun brez obračunanega DDV. Na računu mora biti navedena identifikacijska številka za DDV kupca in pa klavzula, da DDV ni bil obračunan v skladu z ustreznim členom. To zagotavlja, da blago oz. storitve ob prehodu v drugo državo ne vsebujejo DDV. V državi, v katero je bil opravljen uvoz, se nato blago oz. storitve obdavči s stopnjo DDV, ki velja v tej državi (Stanovnik, 2008, str. 118; Petauer & Urbanija, 2004, str. 59, 64, 67).

V primerih, ko ne obstaja carinska kontrola, npr. v EU, poteka prenos blaga oz. storitev neposredno k prejemniku (kupcu). V takšnih primerih se obdavčitev z DDV opravi po **metodi obrnjene davčne obveznosti** (angl. *reverse charge method*). Gre za tehniko samoobdavčitve pri kateri kupec, davčni zavezanec, identificiran za DDV, aplicira davčno stopnjo, veljavno v njegovi državi, in davek obračuna kot izhodni DDV, hkrati pa tako obračunani DDV uveljavlja kot davčno olajšavo, se pravi njegov vhodni DDV. Takšen način obdavčitve zagotavlja enakovredno obravnavo domačega in tujega blaga v neki državi (Stanovnik, 2008, str. 118; Petauer & Urbanija, 2004, str. 59).

3.2 Načelo države porekla

Načelo države porekla je drugi način, po katerem se lahko obdavčujejo blago in storitve v mednarodni menjavi. V tem primeru poteka obdavčitev po davčni stopnji države porekla, prihodki od pobranih davkov pripadajo državi porekla in davek je odmerjen v tej državi. Uporaba tega načela v mednarodni menjavi je zelo redka in se uporablja predvsem v primeru, ko gre za neposredno prodajo končnim potrošnikom (Stanovnik, 2008, str. 116,118).

Petauer in Urbanija (2004, str. 83, 86) navajata naslednje primere, pri katerih se v praksi uporablja načelo države porekla:

- pri zasebnem prometu končnim potrošnikom,
- pri pošiljčnih poslih končnim potrošnikom in atipičnim davčnim zavezancem, ko niso prekoračene letne mejne dobave v namembno državo,
- pri dobavah atipičnim davčnim zavezancem, če njihove letne nabave ne presegajo z zakonom določene vrednosti.

Atipični davčni zavezanci oz. s končnimi potrošniki izenačene osebe so osebe, ki se ukvarjajo z dejavnostmi kmetijstva in gozdarstva in so obdavčeni po sistemu pavšalne ureditve (t. i. »kmetje pavšalisti«), davčni zavezanci, ki opravljajo izključno dobave blaga in storitev, pri katerih ni pravice do vhodnega DDV, in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, ob pogoju, da znesek pridobitev v tekočem koledarskem letu ne preseže zakonsko določene vrednosti (Petauer & Urbanija, 2004, str. 86).

V praksi aplikacija tega davčnega načela poteka tako, da davčni zavezanec – prodajalec na računu obračuna DDV po stopnji, ki je določena v državi, v kateri ima svoj sedež. Blago tako vstopa v drugo državo že obdavčeno. V primeru, da je kupec končni potrošnik, v njegovi državi ni dodatne obdavčitve. Če bi se v praksi uporabljalo načelo države porekla za prodajo kupcu, ki je davčni zavezanec v državi uvoznici, bi ta imel pravico do odbitka za DDV, plačanega v državi izvoznici, skladno s kreditno metodo (DDV pobran na strani prodaj, minus DDV plačan na strani nabav). V zvezi z višino odbitka sta možni dve načelni rešitvi. Davčna uprava države uvoznice kupcu prizna bodisi DDV, ki je dejansko naveden na računu, se pravi DDV države porekla (izvoznice), bodisi DDV države uvoznice (Stanovnik, 2008, str. 118; Kranjec, 2003, str. 134).

4 DDV IN OPRAVLJANJE STORITEV

Za pravilen obračun DDV pri opravljanju storitev je pomembna pravilna opredelitev vrste storitve, statusa prejemnika storitev in kraja opravljene storitve. Pri določitvi kraja opravljanja storitev je treba najprej ugotoviti, ali neka storitev spada pod posebne določbe, ki veljajo za določene vrste storitev (npr. storitve posrednikov, storitve v zvezi z nepremičninami, opravljanje prevoza idr.). Če storitev ni mogoče uvrstiti v nobeno izmed posebnih določb, se kraj opravljanja storitev določi v skladu s splošnim pravilom.

V nadaljevanju so predstavljeni resnični in hipotetični primeri obračunavanja DDV pri opravljanju storitev. Pri opisovanju resničnih primerov so imena podjetij in številčni podatki spremenjeni.

4.1 Storitve posrednikov

Storitve, ki jih opravijo posredniki, so storitve, za katere posredniki kot nagrado za posredovanje v poslu zaračunavajo provizijo. Posredniške storitve največkrat srečamo pri prodajah oz. nakupu blaga, prodajah, nakupu ali najemu nepremičnin, storitvah v turizmu, prodaji vstopnic in vozovnic, prodaji avtorskih del ter zavarovalniških in finančnih storitvah.

Pri obračunu DDV od posredniških storitev moramo upoštevati:

- status izvajalca in naročnika posredovanja, se pravi, ali je davčni zavezanec ali nezavezanec;
- kje je kraj opravljene storitve;
- ali je storitev obdavčena ali oproščena obračuna DDV.

Kadar se posredniške storitve (razen posredniške storitve, povezane z nepremičninami) opravijo davčnemu zavezancu, velja osnovno pravilo pri določanju kraja opravljene storitve, tj., da je storitev opravljena tam, kjer ima naročnik posredovanja (prejemnik storitve) svoj sedež oz. ima sedež njegova poslovna enota. Če je naročnik storitve nezavezanec, je kraj opravljene storitve tam, kjer je opravljena glavna transakcija (Zalokar, 2010, str. 80–82).

4.1.1 Primer osnovnega pravila

Podjetje XCIM, d. o. o., iz Ljubljane je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV (nadalje »z ID-številko«) v Sloveniji. Podjetje se ukvarja s prodajo in posredovanjem pri prodaji kemikalij za uporabo v industriji. XCIM, d. o. o., ima med drugim sklenjeno pogodbo za posredovanje pri prodaji s podjetjem Anizzetto, s. p. a., iz Italije, ki je prav tako davčni zavezanec z italijansko ID-številko.

XCIM, d. o. o., je za podjetje Anizzetto, s. p. a., prodal material slovenskim kupcem in kupcem v BiH v vrednosti 20.500 EUR in mu po pogodbi zaračunal posredniško provizijo v višini 3 % oziroma v neto znesku 615 EUR. Posrednik je naročniku izdal račun za provizijo posredovanja pri prodaji v skladu s slovenskimi predpisi za neto vrednost 615 EUR. Pri tem ni obračunal DDV, saj mu je podjetje Anizzetto dalo svojo ID-številko, temveč je na račun napisal klavzulo, da DDV ni obračunan v skladu s 1. odstavkom 25. člena ZDDV-1 (Zakona o DDV).

Podjetje Anizzetto je v skladu z evropsko zakonodajo v svoji državi opravilo obdavčitev po metodi obrnjene davčne obveznosti. Tako je na vrednost računa 615 EUR obračunalo italijanski DDV po stopnji 20 % kot izhodni DDV v višini 123 EUR. Hkrati predstavlja obračunani znesek 123 EUR tudi njegov odbitni DDV (Jorema, d. o. o., 2010).

4.1.2 Primer posebnega pravila (hipotetični primer)

Podjetje XY, d. o. o., iz Slovenije je davčni zavezanec brez ID-številk (mali davčni zavezanec), ki se ukvarja s prodajo biokozmetičnih izdelkov. Z namenom širjenja na avstrijski trg je podjetje sklenilo pogodbo z avstrijskim podjetjem AA GmbH, ki je davčni zavezanec z ID-številk, za posredovanje pri prodaji kozmetičnih izdelkov. V pogodbi je določeno, da se provizija obračunava enkrat mesečno na vrednost prodaje v višini 10 %. AA GmbH je za podjetje XY, d. o. o., v mesecu marcu na avstrijskem trgu prodalo za 1000 EUR izdelkov, od tega je obračunalo provizijo v višini 100 EUR.

Ker slovensko podjetje ni predložilo ID-številk za DDV avstrijskemu posredniku, je slednji za opravljene posredniške storitve obračunal izhodni DDV po avstrijski stopnji 20 %, tj. 20 EUR. Slovensko podjetje je tako prejelo račun za provizijo z obračunanim avstrijskim DDV. Ker kot davčni zavezanec brez ID-številk nima obveznosti iz naslova DDV na strani prodaj, tudi nima pravice do povračila vhodnega DDV.

4.2 Storitve v zvezi z nepremičninami

Pri storitvah v zvezi z nepremičninami velja posebno pravilo določitve kraja opravljanja storitev ne glede na to, ali je oseba, za katero so bile opravljene storitve v zvezi z nepremičninami, davčni zavezanec ali nezavezanec. Kraj opravljanja takšnih storitev je vedno kraj, kjer se nahaja nepremičnina. Obračun DDV v primerih, ko je oseba, za katero so bile opravljene storitve, davčni zavezanec z ID-številk ali brez nje (nezavezanec), prikazujeta spodnja primera.

4.2.1 Primer, ko ima davčni zavezanec ID-številk (hipotetični primer)

Slovensko podjetje Pleskar, d. o. o., je davčni zavezanec z ID-številk, ki se ukvarja s pleskarskimi storitvami. Za podjetje iz Francije, ki je prav tako zavezanec z ID-številk v svoji državi, je opravil pleskarske storitve na nepremičnini v Nemčiji. Francosko podjetje ima v Nemčiji poslovno enoto in nemško ID-številk, ki jo je posredovalo podjetju Pleskar, d. o. o. To je za opravljene storitve izdalo račun francoskemu podjetju v višini 7000 EUR brez DDV in na račun pripisalo ustrezno klavzulo, da DDV ni obračunan v skladu s 1. odstavkom 25. člena ZDDV-1.

Francosko podjetje je v skladu s pravnimi akti Skupnosti opravilo obdavčitev po metodi obrnjene davčne obveznosti. Na neto vrednost storitev 7000 EUR je apliciralo davčno stopnjo države, v kateri leži nepremičnina, v zvezi s katero so bile opravljene storitve, tj. Nemčije, v višini 20 %. DDV v višini 1400 EUR je obračunalo kot izhodni in hkrati kot odbitni DDV.

4.2.2 Primer, ko davčni zavezanec nima ID-številk

Slovensko podjetje MO, d. o. o., ki je davčni zavezanec z ID-številk, registrirano za opravljanje gradbenih storitev, je naredilo streho na gradbenem objektu v Avstriji za avstrijsko podjetje Hans GmbH, ki nima ID-številk za namene DDV. Za namene projekta gradnje strehe je podjetje MO, d. o. o., v Avstriji pridobilo ID-številk in najelo davčnega zastopnika.

Po izvedbi gradbenih del je podjetje MO, d. o. o., izdalo račun za storitve, opravljene podjetju Hans GmbH, v višini 10.000 EUR brez DDV in ga posredovalo davčnemu zastopniku. Ta je v skladu s predpisi sestavil dokument s svojimi podatki in podatki podjetja Mo, d. o. o., in na njem zaračunal DDV po avstrijski davčni stopnji 20 %, 2000 EUR. Dokument in originalni račun je davčni zastopnik nato posredoval podjetju Hans GmbH. Avstrijski davčni zastopnik podjetja MO, d. o. o., je opravil obveznosti v zvezi evidentiranjem in obračunom DDV v skladu z avstrijskimi predpisi (Sika, d. o. o., 2010).

V primeru opravljanja nekaterih vrst storitev med osebama, identificiranima za namene DDV v isti državi članici, Direktiva 2006/112/ES državam članicam dovoljuje, da kot plačnika DDV določijo osebo, ki so ji bile opravljene storitve. S takšnim ukrepom se doseže izogibanje plačilu DDV ter davčnim utajam in hkrati poenostavi pravila v zvezi z obračunavanjem DDV. Tako na primer v Sloveniji v skladu s 76. členom ZDDV-1 od 1. 1. 2010 velja »obrnjena davčna obveznost« za določene transakcije med zavezanci s slovensko ID-številk. To velja pri izvedbi gradbenih del, posredovanju osebja v gradbeništvu, pri določenih dobavah nepremičnin ter pri dobavah odpadkov, ostankov in rabljenega materiala (Prislan, 2010, str. 65).

Obrnjena davčna obveznost oz. prevalitev DDV na kupca poteka v tem primeru tako, da izdajatelj računa kupcu ne zaračuna DDV, temveč obračun DDV na računu le prikaže. Kupec plača dobavitelju le neto znesek brez DDV in na podlagi prejetega računa v imenu dobavitelja obračuna izhodni DDV (Raspet, 2010, str. 290). Hkrati ima pravico do odbitka vhodnega DDV.

4.2.3 Primer za obrnjeno davčno obveznost (KI, d.o.o.)

Podjetje KI, d. o. o., je izvajalec gradbenih storitev za podjetje MC, d. d., na projektu »MC Velenje«. Tako naročnik kot izvajalec sta pravni osebi, identificirani za namene DDV v Sloveniji. Podjetji imata sklenjeno pogodbo za izdelavo strehe na navedenem objektu. Po opravljeni storitvi je KI, d. o. o., izdal račun prejemniku storitev v neto vrednosti 200.000 EUR. Na računu je zapisal klavzulo, da tovrstne storitve sodijo v področje gradbeništva, zato je plačnik DDV kupec storitve po 76.a členu ZDDV-1. Na računu je posebej prikazal davčno osnovo in obračunani DDV po stopnji 20 %, tj. 40.000 EUR, katerega je MC, d. d., obračunal kot izhodni in hkrati vhodni DDV (Sika, d. o. o., 2010).

4.2.4 Primer za obrnjeno davčno obveznost (Jus, d.o.o.)

Slovenska družba Jus, d. o. o., z ID-številko opravlja dejavnost montaže alarmnih sistemov in je družbi SA, d. o. o., z slovensko ID-številko vgradilo protivlomni in požarni alarmni sistem. Vgradnja protivlomnih in požarnih alarmnih sistemov je po Standardni klasifikaciji dejavnosti opredeljena kot gradbena dejavnost. Po opravljeni storitvi je družba Jus, d. o. o., izdala račun družbi SA, d. o. o., v višini 10.000 EUR. Na računu je zapisala klavzulo, da tovrstne storitve sodijo na področje gradbeništva, zato je po 76.a členu ZDDV-1 plačnik DDV prejemnik storitve. Na računu je Jus, d. o. o., posebej prikazal davčno osnovo in DDV po stopnji 20 %, tj. 2.000 EUR, katerega je SA, d. o. o., obračunala kot izhodni in hkrati vhodni (odbitni) DDV po načelu obrnjene davčne obveznosti (Sika, d. o. o., 2010).

4.3 Opravljanje prevoza

Z vidika obračunavanja DDV pri storitvah prevoza je pomembna opredelitev, ali gre v nekem primeru za prevoz oseb ali prevoz blaga, kraj odhoda ter prihoda, vrsta prevoza ter za koga je bil prevoz opravljen. Z vidika vrste prevoza ločujemo:

- kopenski prevoz, ki zajema prevoz po cestah in železnicah;
- vodni prevoz po rekah, jezerih in morjih;
- zračni prevoz.

V skladu z 51. členom Direktive Sveta 2006/112/ES (2010) se kot kraj odhoda šteje kraj, kjer se prevoz blaga dejansko začne, kot kraj prihoda pa kraj, kjer se prevoz blaga dejansko konča. Ti dve definiciji sta pomembni z vidika »prevoza blaga znotraj Skupnosti«, tj. prevoz blaga, pri katerem se kraj odhoda nahaja v drugi državi članici kot kraj prihoda.

Pri prevozu potnikov posebno pravilo kraja opravljanja storitev določa, da je kraj opravljanja potniškega prevoza kraj, kjer je opravljen prevoz glede na prevoženo razdaljo. To pomeni, da je treba v primeru prevoza skozi več držav DDV obračunati (in plačati) od števila prevoženih kilometrov v vsaki državi posebej. Davčni zavezanec se mora zato v vsaki od držav, v kateri opravlja prevoz oseb, identificirati za namene DDV, kar zanj predstavlja veliko administrativno breme. Pri tem ni pomembno, ali je oseba, ki se ji izstavi račun za prevoz oseb, fizična oseba ali davčni zavezanec (Zupančič, 2010, str. 65; Raspjet, 2010, str. 286).

Kadar gre za prevoz blaga, je treba upoštevati:

- ali je oseba davčni zavezanec ali davčni nezavezanec,
- ali je prevoz opravljen znotraj ali izven Skupnosti.

V primeru, da je prevoz blaga opravljen za davčnega zavezanca znotraj Skupnosti, se za kraj opravljenih storitev šteje kraj, kjer ima naročnik storitev svoj sedež. Če se prevoz opravi za

osebo, ki ni davčni zavezanec znotraj Skupnosti, se kot kraj opravljene storitve šteje kraj, kjer se je prevoz začel. Kadar je prevoz opravljen izven Skupnosti za osebo, ki ni davčni zavezanec, se za kraj prevoza šteje kraj, kjer je bil opravljen prevoz glede na prevoženo razdaljo. Če del poti pri prevozu za osebo, ki ni davčni zavezanec, poteka v Skupnosti, del pa v tretji državi, se za pot, opravljeno na ozemlju Skupnosti, kot kraj opravljene storitve šteje kraj, kjer se je prevoz začel. Pot, opravljena v tretji državi, je neobdavčena. V primeru, da je prevoz opravljen v povezavi z izvozom, je prevoz po ozemlju Skupnosti oproščen DDV (Direktiva sveta 2006/112/ES, 2010; Raspet, 2010, str. 286).

4.3.1 Primer za prevoz blaga za davčnega zavezanca znotraj Skupnosti

Podjetje GB GmbH je davčni zavezanec z avstrijsko ID-številko za DDV, ki se ukvarja z opravljanjem storitev prevoza blaga. Za podjetje SA, d. o. o., ki je davčni zavezanec s slovensko ID-številko za DDV in se ukvarja s prodajo gradbenega materiala, je GB opravil prevoz blaga od proizvajalca gradbenih materialov SP GmbH v Avstriji do podjetja SA, d. o. o.

GB je za prevoz blaga izstavil račun SA, d. o. o., v višini 675 EUR. Ker se za kraj prevoza v konkretnem primeru šteje kraj, kjer ima naročnik svoj sedež podjetja, tj. SA, d. o. o. v Sloveniji, avstrijski prevoznik ni obračunal DDV. SA, d. o. o., je moral napraviti samoobdavčitev (metoda obrnjene davčne obveznosti): v skladu s slovensko davčno stopnjo DDV 20 % je od davčne osnove 675 EUR obračunalo izhodni DDV v višini 135 EUR. Hkrati je ta znesek predstavljal tudi njegov odbitni DDV (Sika, d. o. o., 2010).

4.3.2 Primer za prevoz blaga za nezavezanca znotraj Skupnosti (hipotetični primer)

Slovensko podjetje Mizar, d. o. o., z ID številko za DDV, ki se ukvarja z izdelavo in prodajo pohištva, je končnemu potrošniku s stalnim prebivališčem v Avstriji prodalo pohištvo. Na njegovo željo je avstrijskemu kupcu proti plačilu pripeljalo pohištvo na dom. Za prevoz je kupcu izdalo račun v višini 60 EUR. Na računu je bila zaračunana vrednost (brez DDV) v višini 50 EUR in DDV v višini 10 EUR, ki ga je Mizar, d. o. o., obračunal od celotne prevozne poti (Slovenije in Avstrije) po slovenski stopnji 20 %. Ta znesek je predstavljal izhodni DDV podjetja Mizar, d. o. o.

4.3.3 Primer za prevoz blaga za nezavezanca v drugi državi članici (hipotetični primer)

TT, s. p. a., je italijansko podjetje, registrirano kot davčni zavezanec za DDV, ki se ukvarja z opravljanjem prevoznih storitev. Ker svoje storitve opravlja tudi za fizične osebe v Sloveniji, se je tudi v Sloveniji moralo registrirati za namene DDV, se pravi, da je pridobilo slovensko ID-številko za DDV. Za fizično osebo s stalnim prebivališčem v Sloveniji je podjetje TT, s. p. a., opravilo prevoz hlodovine iz Nazarij v Kranjsko Goro. Italijansko podjetje je slovenskemu kupcu izdalo račun za vrednost prevoza v višini 300 EUR in 20 % DDV v višini

60 EUR, skupaj 360 EUR. Ker se je prevoz začel v Sloveniji in je bil opravljen za fizično osebo, je italijanski davčni zavezanec moral obračunati izhodni DDV v skladu s slovenskimi predpisi.

4.3.4 Primer za prevoz potnikov (hipotetični primer)

Podjetje ST, d. o. o., je davčni zavezanec za DDV. Podjetje je organiziralo prevoz za 50 potnikov z avtobusom iz Ljubljane do španskega letovišča Costa Brava. Prevoz je bil opravljen iz Slovenije čez Italijo in Francijo v Španijo. Podjetje ST, d. o. o., je za potrebe prevoznih storitev moralo pridobiti ID-število za DDV in davčne zastopnike v vseh omenjenih državah. Davčni zastopniki so v posameznih državah opravili obveznosti v zvezi z DDV. Pri obračunu DDV je upoštevalo prevožene kilometre v posamezni državi, to pomeni, da je skupni znesek razdelilo glede na prevožene kilometre v posamezni državi. S pomočjo ključa (1) je izračunalo dobljene davčne osnove in na njih apliciralo davčne stopnje ustreznih držav. Na računih, ki jih je podjetje izstavilo potnikom za prevoz, je bila zaračunana cena 119,74 EUR in napisana klavzula, da je DDV vračunan v ceno storitev.

$$K = \frac{\text{skupna neto vrednost proizvoda}}{\text{število skupnih kilometrov}} \quad (1)$$

$$K = \frac{5003,88}{1702}$$

$$K = 2,94$$

Tabela 1: Primer izračuna DDV pri prevozu potnikov

	1	2	3	4	5
Država	Pot v km	K = 2,94	Davčna osnova = 1*2	Davčna st. v %	DDV = 3*4
Slovenija	106	2,94	311,64	20	62,33
Italija	953	2,94	2801,82	20	560,36
Francija	545	2,94	1602,3	19,6	314,10
Španija	98	2,94	288,12	16	46,10
Skupaj	1702	/	5003,88	/	982,89

Vir: ViaMichelin, 2010; Davčne stopnje DDV v posameznih državah članicah EU, 2010.

4.4 Storitve, ki so obdavčene v kraju, kjer so dejansko opravljene

Za naslednje storitve kot kraj opravljanja storitev velja kraj, kjer so bile dejansko opravljene: storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila in podobne

storitve, pomožne prevozne storitve, cenitev in delo na premočnici, prireditve sejmov in razstav, restavracijske storitve in storitve cateringa.

4.4.1 Primer za izobraževalne storitve

Podjetje Sa Hu Kft. je madžarsko podjetje, registrirano kot davčni zavezanec za DDV, ki se ukvarja s prodajo gradbenih materialov. Podjetje je organiziralo šolanje o izvedbi tlakov v gradbeništvu. Šolanja so se udeležili prodajni inženirji iz Slovenije, zaposleni v podjetju SA, d. o. o., ki je zavezanec za DDV v Sloveniji. Sa Hu je izstavil račun SA, d. o. o., za izvedeno šolanje v znesku 281 EUR in DDV v višini 70,26 EUR po 25 % stopnji DDV, v skladu z madžarskimi predpisi. Za podjetje Sa Hu je znesek 70,26 EUR predstavljal izhodni DDV, SA, d. o. o., pa je v skladu z 2. členom Osme direktive vložilo zahtevek za vračilo DDV, plačanega v drugi državi članici (Sika, d. o. o., 2010).

4.4.2 Primer za restavracijske storitve

Podjetje Strade, d. o. o., je davčni zavezanec za DDV v Sloveniji. Njegova dejavnosti je izdelava slaščic, ki jih prodaja v svoji slaščičarni. Uslužbenci madžarskega podjetja Wh Kft., ki je zavezanec za DDV na Madžarskem, so v slaščičarni naročili in tam tudi pojedli slaščice. Podjetje Strade, d. o. o., je podjetju Wh Kft. izdalo račun za opravljene restavracijske storitve v višini 50 EUR in DDV višini 4,25 EUR. Ker so bile storitve opravljene v Sloveniji, je Strade, d. o. o., obračunal DDV v skladu s slovenskimi predpisi po znižani stopnji 8,5 %. Ta znesek je predstavljal izhodni DDV podjetja Strade, d. o. o. (Jorema, d. o. o., 2010).

4.5 Dajanje prevoznega sredstva v najem

Pri najemu prevoznih sredstev ločimo kratkoročni in dolgoročni najem. Kratkoročni najem pomeni, da je prevozno sredstvo dano v posest ali uporabo za obdobje, ki ni daljše od 30 dni, za plovila to obdobje ne sme biti daljše od 90 dni. Če je to obdobje daljše od 30 oz. 90 dni, govorimo o dolgoročnem najemu.

Pri kratkoročnem najemu je kraj dajanja prevoznih sredstev v najem kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku. Če gre za dolgoročni najem, je določitev kraja, v katerem je bilo prevozno sredstvo dano v najem, odvisno od statusa najemnika. Če je najemnik davčni zavezanec, je ta kraj v državi, v kateri ima najemnik svoj sedež. V primeru, da je vozilo dano v najem fizični osebi, je kraj dajanja vozila v najem v državi, kjer ima sedež izvajalec storitev (Direktiva Sveta 2006/112/ES, 2010; Raspet, 2010, str. 288).

4.5.1 Primer za kratkoročni najem

Podjetje Renti, d. o. o., se ukvarja z oddajo avtomobilov v najem. Podjetje je davčni zavezanec za DDV v Sloveniji. Nemško podjetje SaD GmbH je pri Renti, d. o. o., najelo

osebni avtomobil za svoje zaposlene, ki so bili na službeni poti v Sloveniji, in sicer za obdobje 14 dni. Po preteku najema je najemnik vrnil avtomobil, podjetje Renti pa je zaračunalo najemnino v višini 300 EUR in 20 % DDV v višini 60 EUR, skupaj 360 EUR. Ker je bilo vozilo dano na razpolago v Sloveniji, je Renti obračunal DDV v skladu s slovenskimi predpisi. Obračunani znesek DDV je za podjetje Renti predstavljal izhodni DDV, podjetje SaD pa je v skladu z Osmo direktivo vložilo zahtevek za povračilo DDV, plačanega v Sloveniji (Sika, d. o. o., 2010).

4.5.2 Primer za dolgoročni najem

Podjetje NN GmbH s sedežem v Avstriji je identificirano za namene DDV v Avstriji. Podjetje se ukvarja z oddajanjem prevoznih sredstev. Podjetje NN iz Avstrije je dalo v najem slovenski družbi LITA, d. o. o., identificirani za namene DDV v Sloveniji, kombi Mercedes Benz. Najemodajalec in najemnik sta sklenila pogodbo o najemu prevoznega sredstva za dobo šestih mesecev. Cena najema je bila 1000 EUR mesečno in DDV po predpisani davčni stopnji. Prevozno sredstvo se uporablja za prevoze v Sloveniji.

Podjetje NN GmbH iz Avstrije konec vsakega meseca izstavi račun slovenskemu podjetju LITA, d. o. o., za najemnino za pretekli mesec v višini 1.000,00 EUR. Avstrijsko podjetje NN GmbH ne obračuna DDV od najemnine, ker mu je slovensko podjetje LITA, d. o. o., posredovalo ID-številko za DDV. Slovensko podjetje LITA, d. o. o., je prejelo račun za najemnino in obračunalo DDV v skladu s 30.b členom ZDDV-1. Ker je bil najem prevoznega sredstva daljši od 30 dni in je najemnik davčni zavezanec za DDV, je najemnina obdavčena v državi, kjer ima najemnik sedež (Jorema, d. o. o., 2010).

4.6 Restavracijske storitve in storitve cateringa na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih

Kadar je začetek in konec prevoza znotraj Skupnosti, velja, da so restavracijske storitve in storitve cateringa opravljene v državi članici, v kateri se prevoz začne. Pogoji je, da mora potnik vstopiti na prevozno sredstvo v državi članici, tekom prevoza lahko ima postanek tudi izven Skupnosti, vendar mora izstopiti zopet v državi članici. V primeru, da ima potnik povratni let, se to šteje za ločen prevoz.

4.6.1 Primer (hipotetični primer)

Podjetje KA, d. o. o., je praznovalo 20. obletnico. Pri podjetju Jad, d. o. o., so najeli barko, ki jih je peljala po Jadranu od Kopra do Poreča, Benetk in nazaj. Za pripravo hrane in pijače na barki so se dogovorili z gostinskim podjetjem Joz, d. o. o., iz Ljubljane, ki jim je za postrežbo hrane in pijače izstavilo račun. Na računu je podjetje Joz, d. o. o., ločeno zaračunalo hrano, od katere je obračunalo DDV po stopnji 8,5 %, in ločeno pijačo, od katere je obračunalo 20 % DDV.

Ker se je potovanje začelo in končalo v Sloveniji, je ne glede na to, da je bil vmesni postanek tudi v Poreču in Benetkah, podjetje Joz, d. o. o., obračunalo slovenski DDV. Zaračunani DDV je za podjetje KA, d. o. o., vhodni DDV. V tem primeru KA davka ne more uveljavljati kot odbitni DDV, ker gre v tem primeru za pogostitev, ki se šteje kot reprezentanca.

4.7 Elektronske storitve, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti za osebo, ki ni davčni zavezanec in ima sedež v Skupnosti

Med elektronske storitve spadajo: spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo, dobava slik, dobava programske opreme in njeno posodabljanje, dajanje baz podatkov, dobava filmov, dobava glasbe, predvajanje in prireditve s področja kulture, umetnosti, športa in zabave, poučevanje na daljavo in podobne storitve.

Za elektronske storitve, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti, davčnemu nezavezancu, ki ima sedež v državi članici Skupnosti, se šteje za kraj opravljene storitve kraj, kjer ima oseba, ki ni davčni zavezanec, svoje stalno oziroma začasno prebivališče. Pri tem je treba upoštevati, da komunikacija med osebo, ki opravlja storitev, in prejemnikom storitve sama po sebi ne predstavlja opravljanja storitev.

4.7.1 Primer (hipotetični primer)

Podjetje MM s sedežem v Zagrebu je identificirano za namene DDV v Sloveniji, kjer ima tudi svojo poslovno enoto. Podjetje je registrirano za izvajanje tečajev angleščine na daljavo preko interneta. Podjetje MM je po elektronski pošti poslalo ponudbo za tečaj retorike na daljavo fizični osebi M. D., ki ima stalno prebivališče v Sloveniji. M. D. je potrdila ponudbo in se vpisala v poučevanje na daljavo. Po končanem tečaju je podjetje MM izstavilo fizični osebi M. D. račun za opravljeno storitev v znesku 500 EUR in obračunalo 20 % slovenski DDV od opravljenih storitev, skupaj 600 EUR. Podjetje MM je od opravljene storitve obračunalo in plačalo slovenski DDV v višini 100 EUR.

4.8 Storitve, opravljene za osebe, ki niso davčni zavezanci, s sedežem zunaj Skupnosti

Za določene vrste storitev, opravljenih osebi, ki ni davčni zavezanec, s sedežem oz. prebivališčem izven Skupnosti, je kraj opravljene storitve tam, kjer ima ta oseba svoj sedež oz. prebivališče. Direktiva Sveta 2006/112/ES (2010) kot takšne vrste storitev opredeljuje:

- storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic patentov, licenc, blagovnih znamk ipd.,
- storitve oglaševanja,
- storitve, ki jih opravijo svetovalci, inženirji, svetovalne pisarne, odvetniki, računovodje ipd., ter storitve obdelave podatkov in dajanja informacij,
- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo poslovne dejavnosti ali pravice,

- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, razen najema sefov,
- storitve posredovanja osebja,
- storitve dajanja premičnin v najem, razen prevoznih sredstev,
- storitve zagotavljanja dostopa do distribucijskih sistemov za zemeljski plin in električno energijo ter prevoz ali prenos po teh sistemih ter druge s tem neposredno povezane storitve,
- storitve telekomunikacij,
- storitve radijskega in televizijskega oddajanja,
- elektronsko opravljene storitve.

4.8.1 Primer (hipotetični primer)

Odvetnik D. Č., davčni zavezanec za DDV v Sloveniji, je opravil pravno svetovanje davčnemu nezavezancu – fizični osebi s stalnim prebivališčem na Hrvaškem. Odvetnik D. Č. je izstavil račun za opravljeno storitev v višini 200 EUR brez obračunanega DDV. Ker je storitev opravljena nezavezancu s sedežem izven EU, v Sloveniji ni obdavčena.

5 PRIMERI NA SODIŠČU EVROPSKIH SKUPNOSTI

V praksi nemalokrat prihaja do nejasnosti oziroma različnih interpretacij pravnih aktov skupnostnega prava, kar ima za posledico pravne spore, ki lahko pripeljejo tudi do postopkov na Evropskem sodišču. Sodišče na podlagi tožbe države članice, institucije EU, fizične ali pravne osebe odloča, ali so bili kršeni predpisi EU v posameznem primeru, ob tem pa tudi dokončno določa interpretacijo spornih besedil v pogodbah, s čimer odločilno vpliva na razvoj enotnega evropskega prava. Sodna praksa Evropskega sodišča tako predstavlja poleg primarnega (ustanovitvene pogodbe z njihovimi poznejšimi dopolnili in spremembami) in sekundarnega (uredbe, direktive, odločbe, priporočila) skupnostnega prava interni pravni vir (Petauer & Urbanija, 2004, str. 36–44).

V nadaljevanju so predstavljeni nekateri pomembnejši primeri sodne prakse Evropskega sodišča s področja DDV in opravljanja storitev. Iz njih je razvidno, da v tem okviru v osnovi obstajata dva temeljna problema, ki privedeta do sporov:

- določitev, ali gre pri nekem obdavčljivem dogodku za opravljanje storitev ali za dobavo blaga,
- določitev kraja nastanka obdavčljivega dogodka.

5.1 Faaborg-Gelting Linien A/S (C-231/94)

Dansko podjetje Faaborg-Gelting Linien A/S (v nadaljevanju »FG-Linien«) se je ukvarjalo s trajektnimi prevozi med danskim pristaniščem Faaborg in nemškim pristaniščem Gelting. Na krovu trajektov je bila tudi restavracija, v kateri so lahko potniki proti plačilu naročili in jedli

pripravljen obrok. Podjetje FG-Linien je transakcije restavracij smatralo za opravljanje storitev, za katere je v skladu z 9. členom Šeste direktive Sveta (77/388/EEC) (v nadaljevanju Šeste direktive) kot kraj opravljanja storitev veljal kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež podjetja. Posledično FG-Linien teh transakcij ni omenil v davčnih napovedih nemškimi davčnim oblastem v obdobju od leta 1984 do 1989.

Nasprotno so nemške davčne oblasti omenjene transakcije restavracij na trajektih obravnavale kot dobave blaga, za katere je v skladu z 8. členom Šeste direktive kot kraj dobave veljal kraj, kjer se blago nahaja v trenutku njegove dobave. S tega vidika bi morale biti transakcije restavracij, ki so bile opravljene, ko se je trajekt nahajal na območju nemških teritorialnih voda, podvržene nemškemu DDV.

Podjetje FG-Linien se je po zavrnitvi pritožbe na davčni upravi (nem. *Finanzamt*) in računskem sodišču (nem. *Finanzgericht*) obrnilo na zvezno računsko sodišče (nem. *Bundesfinanzhof*). To je na Evropsko sodišče v zvezi s tem primerom naslovilo tri vprašanja:

- Kakšna pravila vsebuje Šesta direktiva v zvezi z obdavčenjem transakcij dobave hrane, ki se poje na mestu dobave?
- Če takšnih pravil ni, kakšna pravila skupnostnega prava veljajo za transakcije restavracij na krovu prevoznih sredstev, ki obratujejo med dvema članicama z različnimi pravili glede določitve kraja obdavčitve za takšne transakcije?
- Ali lahko, če takšna pravila skupnostnega prava ne obstajajo, posamezne države članice ohranijo različna pravila glede obdavčitve takšnih transakcij, če s sporazumom preprečijo dvojno obdavčevanje transakcij v posameznem primeru?

S prvim vprašanjem je nemško sodišče dejansko spraševalo, ali gre v primeru transakcij restavracij za dobavo blaga v smislu 5. člena Šeste direktive, ali za opravljanje storitev v smislu 6. člena te direktive, kar ima za posledico različne kraje obdavčljivih transakcij glede na člena 8. in 9.

Pri določanju, ali gre pri takšnih transakcijah za dobavo blaga ali za opravljanje storitev, je sodišče moralo upoštevati vse okoliščine, v katerih so takšne transakcije nastale, da bi identificiralo značilnosti teh transakcij. Dobava pripravljene hrane in pijače za takojšnjo porabo je rezultat vrste storitev, od kuhanja hrane do fizične postrežbe, hkrati pa je porabniku na razpolago infrastruktura, ki vključuje jedilnico, pohištvo, pribor, stranišče itd. Ljudje, ki opravljajo poklic, povezan z restavracijskimi transakcijami, morajo opraviti različne naloge, kot so pogrniti mizo, svetovati stranki, razložiti jedilni list, streči ob mizi in pospraviti mizo po opravljenem obedu.

Posledično značilnosti restavracijskih transakcij zaznamuje skupek lastnosti in dejanj, od katerih je oskrba s hrano samo ena izmed sestavin, v katerih storitve močno prevladujejo. Sodišče je zato odločilo, da je transakcije restavracij potrebno obravnavati kot opravljanje

storitev v smislu 6. člena Šeste direktive, za katere v skladu z 9. členom kot kraj opravljanja storitev velja kraj, kjer ima sedež izvajalec storitev. Drugače bi bilo v primeru, da bi storitve predstavljale le majhen del ponudbe, kot na primer v restavracijah, v katerih se hrana odnese s seboj. Skladno s tem odgovorom ni bilo potrebe odgovoriti na ostali dve vprašanji nemškega sodišča (EUR-Lex, 1996a; Terra & Kajus, 2009, str. 467; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 1977).

V skladu z danes veljavno Direktivo Sveta 2006/112/ES (2010), spremenjeno z Direktivo Sveta 2008/8/ES (2008) na področju storitev, velja za določitev kraja opravljanja restavracijskih storitev na krovu ladij, ki se dejansko opravijo med delom prevoza potnikov v Skupnosti, posebna določba. Kraj opravljanja teh storitev se ne določi več na podlagi kraja, kjer ima sedež izvajalec storitev. Člen 57 določa, da kot kraj opravljanja teh storitev velja kraj, kjer se prevoz potnikov začne. Povratno potovanje pri tem šteje kot ločen prevoz. Podjetje FG-Linien bi moralo danes v skladu z novimi določili pri trajektnih prevozih med Dansko in Nemčijo za opravljanje restavracijskih storitev na krovu svojih trajektov obračunati danski DDV za vožnje iz pristanišča Faaborg in nemški DDV za vožnje iz pristanišča Gelting.

5.2 Hotel Scandic (C-412/03)

Scandic je švedsko podjetje, ki se ukvarja s hotelirstvom. Hotel ima tudi svojo restavracijo, kjer lahko osebje hotela naroči in plača obroke po ceni, ki je nižja od lastne cene. Obroki so osebju dostavljeni v njihovo kantino. Po obedu osebje samo pospravi pladnje obrokov. Da bi zagotovil pravilno obračunavanje DDV, je Scandic vprašal Skätterattsämnden (posebno davčno komisijo), ali gre pri dobavi obrokov osebju za dobavo blaga (z 12 % davčno stopnjo) ali za opravljanje storitev (s 25 % davčno stopnjo), in po katerem pravilu se določi davčna osnova ob dejstvu, da gre za dobavo obrokov osebju po ceni, nižji od lastne cene.

Skätterattsämnden je odločil, da je dobava obrokov osebju po ceni, nižji od lastne cene, opravljanje storitev, ki jih je treba obdavčiti kot storitve, ki jih opravi davčni zavezanec za zasebne oz. neposlovne namene. Švedski zakon sem uvršča tako opravljanje storitev, ki so bile opravljene brezplačno, kot tiste, ki so bile (v nasprotju s Šesto direktivo) opravljene za plačilo, nižje od stroškov opravljanja takšnih storitev. Tako je v skladu s švedskim zakonom davčno osnovo predstavljal strošek opravljene storitve v trenutku, ko je bila storitev opravljena.

Scandic se s takšno odločitvijo ni strinjal in se je nad takšno odločitev pritožil na Regeringsrätten (vrhovno administrativno sodišče), češ, da bi se morala ponudba obrokov osebju smatrati za dobavo blaga, davčno osnovo pa bi (v skladu z 11. členom Šeste direktive) moralo predstavljati dejansko plačilo osebja.

Pred odločitvijo, ali gre v primeru Scandic za dobavo blaga ali za opravljanje storitev, se je želel Regeringsrätten posvetovati z Evropskim sodiščem o vprašanju določitve davčne

osnove, glede na to, da švedski zakon v zvezi s tem ni bil skladen s Šesto direktivo. Vprašanje je bilo torej, ali morajo določila Šeste direktive prevladati nad zakoni države članice.

Evropsko sodišče se je pri odločitvi sklicevalo na člen 11 A (1) (a) Šeste direktive, po katerem je davčna osnova pri dobavah blaga oz. opravljanju storitev za plačilo plačilo, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel. V skladu s sodno prakso je plačilo tako subjektivna (dejansko prejeta) vrednost in ne vrednost, ki je določena v skladu z objektivnimi merili, in jo mora biti moč izraziti v denarju.

Sodišče še pojasni, da je za opredelitev transakcij kot transakcij za plačilo bistveno, da obstaja neposredna povezava med dobavo blaga oz. opravljenimi storitvami in plačilom, ki ga je davčni zavezanec dejansko prejel. Dejstvo, da je bilo plačilo za ekonomsko transakcijo višje ali nižje od lastne cene, pri tem ni pomembno. Vendar pa Šesta direktiva v členih 5 (6) in 6 (2) kot transakcije za plačilo opredeljuje tudi tiste dobave blaga oz. opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svoje zasebne namene oziroma zasebne namene svojega osebja (sem pa v nasprotju s švedskim zakonom ne uvršča transakcij, opravljenih za ceno, nižjo od lastne cene). Namen takšnih predpisov je zagotoviti enako obravnavanje transakcij za zasebno rabo davčnega zavezanca oz. zaposlenih in enakih transakcij, ki bi zadevale končnega potrošnika. Člena 5 (6) in 6 (2) tako zavezujeta davčnega zavezanca, ki je ob nakupu dobrin oz. storitev za svoje poslovanje lahko odbil vhodni DDV, tudi k plačilu DDV v primeru uporabe blaga oz. opravljanja storitev svojega poslovanja za zasebne namene sebe oz. svojih zaposlenih ter s tem zagotavljata pravičnost v odnosu do končnega potrošnika, ki bi v primeru nakupa teh dobrin oz. storitev moral plačati DDV.

Ker so člani osebja obroke, ki jim jih je dobavil Scandic, dejansko plačali, je treba takšno transakcijo obravnavati v smislu 2. člena Šeste direktive, v skladu s katerim je dobava blaga oz. opravljanje storitev za plačilo predmet DDV. Uporaba členov 5 (6) in 6 (2) tako v tem primeru ne bi bila smiselna, saj se nanašata le na transakcije, ki so bile opravljene brezplačno, a se jih za potrebe DDV obravnava kot transakcije, opravljene za plačilo. Sodišče tako odloči, da morajo členi 2, 5 (6) in 6 (2) Šeste direktive prevladati nad zakonom države članice, po katerem se transakcije, za katere je bilo prejeta dejansko plačilo, smatrajo za uporabo blaga oz. opravljanje storitev za zasebno rabo, tudi kadar je bilo prejeta plačilo manjše od lastne cene blaga oz. stroškov storitve.

Švedska vlada je izrazila mnenje, da člena 5 (6) in 6 (2) Šeste direktive ne dosegata svojega namena in učinkovitosti, če pod njuno ureditev niso zajete tudi transakcije, opravljene za simbolično plačilo. Tako se je moč plačilu DDV v večji meri izogniti, če davčna oseba oz. njeni zaposleni pridobijo blago oz. storitve zgolj za simbolično vsoto, na podlagi katere se nato obračuna DDV. Sodišče je odvrnilo, da primer nikjer ne kaže na to, da bi člani osebja Scandic za obroke, ki jim jih dobavi podjetje v kantino, plačevali simbolično ceno. V vsakem primeru pa mora država članica, ki bi rada preprečila zgoraj omenjeni problem, pridobiti

dovoljenje v skladu s členom 27 Šeste direktive za uvedbo posebnih meril, ki odstopajo od tistih v Direktivi, za preprečevanje davčne evazije oz. davčnega izogibanja.

Švedska vlada opozori še na dejstvo, da je plačilo osebja za obroke po ceni, nižji od lastne cene, pravzaprav subvencioniranje. Pri tem omeni, da glede na člen 11 A (1) (a) Šeste direktive subvencija, neposredno povezana s ceno obdavčljivih dobav, tvori del davčne osnove. Tako bi po njenem morali primer obravnavati enako, kot če bi podjetje (Scandic) subvencioniralo obroke za svoje osebje, ki bi jih dobavilo zunanje podjetje. V tem primeru bi znesek subvencije, ki bi jo Scandic plačal neposredno zunanjemu podjetju, bil neposredno povezan s ceno obrokov in bi skupaj s plačilom osebja tvoril davčno osnovo. Sodišče pojasni, da je v skladu s členom 11 A (1) (a) davčna osnova pri dobavah blaga oz. opravljanju storitev sestavljena iz plačila, ki ga prejme davčni zavezanec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s ceno takšnih dobav. Iz tega je razvidno, da plačila (subvencije) nikoli ne more dati dobavitelj sam, temveč je za to potrebna tretja oseba. Ker gre v primeru Scandic za odnos med le dvema stranema – podjetjem Scandic kot dobaviteljem obrokov in njegovim osebjem – nižje cene ne predstavljajo subvencioniranih obrokov. Za primer subvencij so tako potrebne tri strani, tista, ki subvencijo dá, dobavitelj blaga oz. storitev in prejemnik blaga oz. storitev (EUR-Lex, 2005; Terra & Kajus, 2009, str. 471–473; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 2004).

5.3 Dudda (C-327/94)

Jurgen Dudda je zvočni inženir s sedežem v Nemčiji, a večino svojega dela opravi v tujini, med drugim tudi v drugih državah članicah. Njegova naloga je, da na povabilo organizatorja dogodkov, kot so koncerti, predstave ipd., poskrbi za njihovo zvočno plat. Tako mora ugotoviti, kakšna oprema je potrebna za določen dogodek ter kako jo je treba uporabljati, da se doseže optimalen zvok oz. zvočne učinke. Pri določenih dogodkih je njegova naloga tudi usklajevanje zvočnih z drugimi učinki, kot so svetlobni, laserski zasloni in ognjemeti. G. Dudda organizatorjem za plačilo dobavi potrebno opremo in osebje, ki z njo upravlja. Skupaj s svojimi pomočniki postavi opremo, opravi nastavitve in jo upravlja, za kar od organizatorja dobi enotno plačilo za vse storitve.

Nemška davčna uprava je Duddi obračunala DDV za vsa plačila, ki jih je prejel za svoje storitve, tudi tiste, ki jih je opravil zunaj Nemčije. Sledila je pritožba na računsko sodišče. Dudda je trdil, da v njegovem primeru za storitve, opravljene zunaj Nemčije, nemška davčna uprava ne bi smela zahtevati plačila DDV, saj naj bi šlo za umetniške, zabavne oz. podobne storitve, za katere v skladu s prvim odstavkom člena 9 (2) (c) Šeste direktive kot kraj opravljanja storitev velja kraj, kjer je bila storitev opravljena. Davčna uprava je nasprotno trdila, da njegovih storitev ni mogoče obravnavati kot umetniške in podobne storitve, zato jih je potrebno obdavčiti po splošnem pravilu člena 9 (1), v skladu s katerim je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec svoj sedež, tj. v Nemčiji.

Računsko sodišče je zavzelo stališče davčne uprave, vendar dopustilo različne interpretacije člena 9 (2) (c), ki vsebuje tudi storitve, ki so pomožne kulturnim, umetniškimi ipd. Za pravilno interpretacijo se je obrnilo na Evropsko sodišče z vprašanoma:

- Ali gre v primeru storitev, kakršne opravlja Dudda, za storitve v smislu prvega odstavka člena 9 (2) (c) Šeste direktive? To so storitve v zvezi z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev ali podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev teh dejavnosti, in kadar je to ustrezno, opravljanjem pomožnih storitev.
- Ali je zadeva drugačna, kadar mora svoje zvočne učinke prilagajati drugim učnikom, npr. svetlobnim, ki jih upravljajo druge osebe?

Po mnenju nemške vlade storitve Dudda sicer omogočajo odvijanje umetniških in zabavnih dogodkov, vendar pa same po sebi niso umetniške oz. zabavne, saj ne vsebujejo kulturnoustvarjalnega dejavnika, zato jih ni mogoče obravnavati v okviru člena 9 (2) (c). Ker člen 9 (2) (c) predstavlja odstopanje od osnovnega pravila v členu 9 (1), ga je, po njenem mnenju, treba interpretirati striktno, in ker obstaja dvom o njegovi primernosti, je treba prednostno uporabiti osnovno pravilo.

V zvezi z obravnavanjem takšnih storitev kot pomožnih storitev umetniškimi oz. zabavnimi storitvam je nemška vlada opozorila na dve možni interpretaciji. Po prvi se pomožne storitve nanašajo na osebo, ki opravlja osnovno storitev, npr. vse storitve, ki jih opravi umetnik sam kot pomožne njegovi osnovni umetniški storitvi. Po drugi se nanašajo na vsebino osnovne storitve, npr. vsaka pomožna storitev osnovni storitvi, ne glede na osebo, ki jo izvaja.

Nemška vlada je izrazila mnenje, da je ustrežnejša prva interpretacija, ob čimer se je oprla na cilj člena 9 (2) (c), da zagotovi športnikom, umetnikom itd. enotno lokacijo za davčne namene za vse pomožne storitve, ki spremljajo njihove osnovne aktivnosti (storitve) ob posameznem dogodku. Na ta način je tudi moč rešiti problem davčnega izogibanja visoko mobilnih oseb, ki opravljajo storitve, kot so npr. umetniki, ki z lahkoto prestavijo svoj sedež podjetja v kraje, ki so davčne oaze. Polega tega naj bi bila takšna interpretacija podprta tudi z besedami »kadar je to ustrezno« v členu 9 (2) (c), ki se nanašajo na opravljanje pomožnih storitev. Po mnenju vlade ta besedna zveza ne bi bila potrebna, če bi bila druga interpretacija pravilna, saj bi v takšnem primeru vsako opravljanje storitev tretje osebe, ki bi bilo kakor koli povezano z osnovno storitvijo, veljalo za opravljanje pomožnih storitev v skladu z omenjenim členom.

Po drugi strani naj bi druga interpretacija povečevala možnost davčnega izogibanja za dobavitelje storitev, katerih aktivnosti niso visoko mobilne narave in imajo sedež podjetja v eni državi članici, storitve pa opravljajo v drugih. Takšne storitve je po mnenju vlade težko nadzorovati, zato v konkretnem primeru ni dokazov, da ja g. Dudda dejansko plačeval DDV v

članicah, v katerih je opravljal svoje storitve. Tako bi bilo enostavneje, če bi se DDV pobiral v državi članici, v kateri se nahaja sedež podjetja.

Kar se tiče odnosa med členoma 9 (1) in 9 (2) je Evropsko sodišče pojasnilo, da se člena 9 (1) nikakor ne sme obravnavati prednostno. Za vsak konkreten primer je najprej treba preveriti, ali spada med primere, omenjene v členu 9 (2), sicer se ga obravnava v skladu s splošnim pravilom v členu 9 (1). Področje, ki ga pokriva člen 9 (2), je treba določiti v skladu z uvodom v Šesto direktivo. Ta narekuje, da je kraj opravljanja storitev, še posebej v primeru določenih storitev, ki jih en davčni zavezanec opravi drugemu in katerih strošek je vključen v ceno dobrin, v državi, iz katere prihaja oseba, ki so ji bile te storitve opravljene. Podobno tudi prvi odstavek člena 9 (2) (c) za kraj opravljanja umetniških, zabavnih ipd. ter njim pomožnih storitev določa kraj, kjer so bile te storitve dejansko opravljene.

V zvezi s kriterijem, po katerem se storitve uvrščajo pod prvi odstavek člena 9 (2) (c), je sodišče pojasnilo, da ne obstaja potrebna posebna stopnja umetniškega dejavnika. Poleg tega se sem ne uvrščajo le storitve, ki so povezane z umetniškimi, zabavnimi ipd. aktivnostmi, temveč tudi tiste, ki so povezane z zgolj podobnimi aktivnostmi.

Sodišče je glede interpretacije storitev kot pomožnih dejalo, da vse storitve, ki same po sebi niso umetniške oz. zabavne narave, predstavljajo pa predpogoj za njihovo izvedbo, veljajo za pomožne storitve in spadajo pod omenjeni člen, ne glede na to, katera oseba jih opravlja. To potrjuje tudi sam člen 9 (2) (c), ki ne omenja, na katero osebo naj bi se pomožne storitve nanašale. Tudi besede »kadar je to ustrezno« tej interpretaciji ne nasprotujejo, temveč naj bi zgolj kazale na to, da ne obstajajo vedno storitve, ki so pomožne osnovni umetniški oz. zabavni storitvi. Na takšno interpretacijo tudi ne morejo vplivati nevarnosti, ki jih je izpostavila nemška vlada v zvezi z davčnim izogibanjem; te je treba preprečiti s posebnimi ukrepi, ki jih lahko uporabijo države članice.

Odgovor sodišča na prvo vprašanje se je tako glasil, da storitve zvočnega inženiringa, ki jih opravlja g. Dudda, predstavljajo predpogoj za izvajanje osnovnih umetniških oz. zabavnih storitev ter jih je zato potrebno obravnavati v skladu s prvim odstavkom člena 9 (2) (c) Šeste direktive.

V zvezi z drugim vprašanjem je sodišče pojasnilo, da mora nemško državno sodišče samo odločiti, ali gre v primeru, ko mora g. Dudda zvočne učinke prilagajati učinkom, ki jih izvaja druga oseba, za zabavne storitve same po sebi ali za storitve pomožne narave. Vendar sodišče poudari, da je vprašanje nepomembno glede na dejstvo, da obe vrsti storitev obravnava isti člen Šeste direktive. Dejstvo, da g. Dudda prilagaja zvočne učinke učinkom drugih oseb, tako ne more vplivati na odgovor na prvo vprašanje (EUR-Lex, 1996b; Terra & Kajus, 2009, str. 533–534; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 2004).

V zvezi z določitvijo kraja opravljanja storitev in pomožnih storitev, povezanih z umetniškimi, kulturnimi, športnimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi dejavnostmi, danes veljavna Direktiva Sveta 2006/112/ES (2010) ne predstavlja sprememb glede na Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS (2004). Kraj opravljanja storitev, kakršne je opravljal g. Dudda, je v skladu s členom 53 danes veljavne direktive kraj, kjer se te storitve dejansko opravljajo.

5.4 Komisija proti Franciji (C-429/97)

Komisija Evropskih skupnosti (v nadaljevanju Komisija) je sprožila sodni postopek zoper Republiko Francijo zaradi neizpolnjevanja obveznosti v skladu z Osmo direktivo Sveta 79/1072/EEC (v nadaljevanju Osmo direktivo) iz naslova vračila DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici v primerih, ko je del njihovih storitev opravil davčni zavezanec (podizvajalec) s sedežem v Franciji. Razlog za neizpolnjevanje obveznosti povračila DDV je bila francoska interpretacija pravil 9 (2) (c) člena Šeste direktive glede določitve kraja opravljanja takšnih storitev.

V ozadju spora so bila nemška podjetja, ki so opravljala storitve odstranjevanja odpadkov za lokalne oblasti in industrijska podjetja po Evropi. Njihova storitev je zajemala zbiranje, sortiranje, transport in uničevanje odpadkov. Za določene vrste odpadkov so nemška podjetja najela francoske podizvajalce, ki so poskrbeli za transport do svojih obratov v Franciji in samo uničenje odpadkov.

Storitev odstranjevanja odpadkov so nemška podjetja obravnavala v skladu s členom 9 (1) Šeste direktive, ki kot kraj opravljanja storitev določa kraj, kjer ima izvajalec storitev svoj sedež. Tako so svojim strankam zaračunala nemški DDV na celotno pogodbeno vrednost. Za storitve uničevanja odpadkov, ki se smatrajo za »delo na premočninah«, so skladno s členom 9 (2) (c) nemška podjetja plačala francoski DDV, ki so jim ga zaračunali francoski podizvajalci. Člen 9 (2) (c) pravi, da »/.../ je kraj opravljanja storitev v zvezi /.../ z opravljanjem storitev na premočninah kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene«.

V skladu z Osmo direktivo so nemška podjetja zahtevala povračilo DDV, plačanega v Franciji za storitve podizvajalcev. Na podlagi 1. in 2. člena Osme direktive velja, da je davčni zavezanec upravičen do povračila DDV, plačanega v drugi državi članici, če v njej nima svojega sedeža oz. predstavništva in v njej ni opravil storitev oz. dobavil blaga. Francoske davčne oblasti so povračilo DDV zavrnilo. Z njihovega vidika bi morali vse opravljene storitve nemških podjetij, povezane z odpadki, kot celoto obravnavati v skladu s členom 9 (2) (c), se pravi, kot da so bile opravljene v Franciji, saj je bilo dejansko uničenje odpadkov, ki po njihovem mnenju predstavlja glavni in odločilni element v teh storitvah in ceni, opravljeno v Franciji. Francoske davčne oblasti so zato povabile nemška podjetja, naj imajo v Franciji svoje davčne zastopnike, ki bodo odgovorni za plačilo DDV za storitve, opravljene v njihovi državi.

Komisija je pojasnila, da je v primerih, kadar celotna storitev zajema opravljanje različnih vrst storitev (operacij), kot so zbiranje, sortiranje in uničenje odpadkov, to potrebno obravnavati skladno z 9 (1) členom, kar omogoča zagotavljati enotno obdavčevanje celotne storitve. Ker gre pri eni izmed teh storitev (uničenje odpadkov) za delo na premičnini in so to storitev opravili podizvajalci, mora biti v skladu s členom 9 (2) (c) predmet DDV v državi članici, v kateri je bila dejansko opravljena, to je v Franciji. Vendar pa je Francija v skladu z Osmo direktivo tujim podjetjem, za katere so podizvajalci opravili storitev, dolžna zagotoviti vračilo plačanega DDV.

V zvezi s storitvami odstranjevanja odpadkov Komisija natančneje pojasni, da takšna »sestavljena« storitev vsebuje vrsto zaporednih operacij, izmed katerih le nekatere predstavljajo delo na premičnini v smislu člena 9 (2) (c). Ko se je glavni izvajalec v pogodbi zavezal, da bo opravil storitev odstranjevanja odpadkov svoji stranki, to vključuje vse omenjene operacije. Dejstvo, da del operacij v celotnem procesu, ki se nanašajo na končno uničenje odpadkov, opravi podizvajalec v drugi državi članici, ne more spremeniti pravil, ki določajo, kje so storitve (kot celota) opravljene v skladu z 9. členom. Še posebej, pravi Komisija, ni mogoče izpostaviti, kot je to storila Francija, ene izmed operacij v procesu, ki je bila opravljena v drugi državi članici, kot odločilne z vidika stranke oz. doseganja cilja sestavljene storitve (odstranjevanja odpadkov).

Francoska vlada se s takšnim pojasnilom Komisije ni strinjala z obrazložitvijo, da nemška podjetja zaračunajo storitve svojim strankam kot enotno storitev ravnanja z odpadki. Ravnanje z odpadki v skladu z Direktivo Sveta 91/156/EEC pomeni zbiranje, transport, predelavo ter uničenje odpadkov, vključno z nadzorom takšnih operacij in skrbjo za smetišča. Poleg tega francoska vlada pojasni, da je glede na sodno prakso (primer C-68/92) opravljanje takšnih storitev treba obravnavati glede na njihov namen, tj. uničenje oz. ponovna uporaba odpadkov, kar predstavlja delo na premičninah. Posledično je takšne storitve treba označiti kot delo na premičninah in jih obravnavati v skladu s členom 9 (2) (c).

Odločitev, ali takšno sestavljeno storitev obravnavati v smislu člena 9 (1) ali 9 (2) (c), je bilo po mnenju Sodišča treba sprejeti v smeri zagotovitve enotnega in racionalnega obdavčevanja. Namen omenjenih členov je zagotoviti preprečevanje problemov glede davčnih pristojnosti, katerih posledica je dvojna obdavčitev ali neobdavčitev. Člen 9 (2) tako določa posebne primere kraja opravljanja storitev, medtem ko člen 9 (1) narekuje splošno pravilo. Najprej je bilo torej treba ugotoviti, ali je primer eden izmed omenjenih v členu 9 (2), sicer ga je treba obravnavati v smislu člena 9 (1).

Podjetja, ki so opravljala storitve odstranjevanja odpadkov kakor tudi njihove stranke, so imela sedež v drugi državi članici, kot je Francija. Njihove pogodbe so zajemale: oblikovanje načrta zbiranja odpadkov, določitev zbiralnih mest, organiziranje transporta, hrambo, organiziranje operacij sortiranja odpadkov, izbor metod uničenja posameznih vrst odpadkov, transport različnih vrst odpadkov na različna odlagališča (smetišča), uničevanje dela

odpadkov, ponovno uporabo določenih vrst odpadkov, in kjer je bilo ustrezno, uporabo storitev drugih podjetij, specializiranih za uničevanje določenih vrst odpadkov.

Vse omenjene operacije, ki so sestavljale celotno storitev, z izjemo uničevanja določenih vrst odpadkov, ki so ga opravljala podjetja, ustanovljena v Franciji, so bile opravljene izven Francije – v državi, kjer so glavni izvajalci tudi organizirali svoje razpoložljive vire in uporabljali svoj »know-how« za izpolnjevanje pogodbenih obveznosti. Račun, ki so ga podjetja izstavila svojim strankam, se je nanašal na celotno sestavljeno storitev, vključno s storitvami, ki so jih za njih opravili podizvajalci. DDV, ki so ga morala plačati, se je tako nanašal na vrednost njihove celotne sestavljene storitve.

Glede na zgornja dejstva je Evropsko sodišče odločilo, da bi obravnavanje takšne sestavljene storitve v skladu s členom 9 (2) (c) vodilo v negotovost glede uporabe stopnje DDV, po kateri naj bi izvajalec storitev zaračunal DDV v primerih, kadar bi bila katera izmed operacij, ki sestavljajo celotno storitev, opravljena v državi članici, v kateri izvajalec storitev nima svojega sedeža. Prav tako bi takšno obravnavanje storitve vodilo v probleme glede pristojnosti, povezanih z DDV, kar bi bilo v nasprotju z namenom člena 9. Iz tega sledi, da takšne storitve ni mogoče obravnavati v skladu s členom 9 (2) (c), ne glede na to, da dejansko uničenje odpadkov predstavlja delo na premičnini v smislu tega člena.

Po drugi strani člen 9 (1) ponuja »dokončen, preprost in praktičen« kriterij za obravnavo sestavljenih storitev kot celote ter tako zagotavlja enotno in racionalno obdavčitev takšnih storitev in preprečuje problem vprašanja davčnih pristojnosti med državami članicami. Takšne sestavljene storitve je zato treba obravnavati v skladu z omenjenim členom.

Francoska vlada je ob takšni interpretaciji Evropskega sodišča izpostavila problem neobdavčevanja v določenih primerih, na primer, kadar ima glavni izvajalec sedež podjetja izven Skupnosti, opravljanje njegovih storitev znotraj Skupnosti ni predmet DDV, četudi je storitev dejansko (fizično) tam opravil podizvajalec. Sodišče je odvrnilo, da takšen argument ne more vplivati na prejšnje ugotovitve, saj omenjeni primer presega geografsko območje, ki ga pokrivajo pravila Skupnosti v zvezi z DDV, ter tako ne more vplivati na interpretacijo 9. člena Šeste direktive.

Sodišče je tako odločilo, da kadar ima glavni izvajalec sestavljenih storitev, povezanih z odstranjevanjem odpadkov, svoj sedež podjetja v državi članici, velja, da so bile te storitve opravljene v tej državi članici, četudi storitev dejanskega uničenja smeti opravi njegov podizvajalec, ki je davčni zavezanec za DDV v drugi državi članici in za katero glavni izvajalec plača DDV. V tem primeru ima glavni izvajalec v skladu z 2. členom Osme direktive pravico do povračila plačanega DDV, ki mu ga je zaračunal podizvajalec v drugi državi članici (EUR-Lex, 2001; Terra & Kajus, 2009, str. 534–536; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 2004; Osma direktiva Sveta 79/1072/EEC, 1979).

Sprememba Direktive Sveta 2006/112/ES (2007) z Direktivo Sveta 2008/8/ES (2008) je med drugim prinesla spremembo splošnega pravila, po katerem se določa kraj opravljanja storitev. Člen 44 navaja novo pravilo, ki pravi, da je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca kraj, kjer ima davčni zavezanec (prejemnik storitev) sedež svoje dejavnosti oz. stalno poslovno enoto. Kadar so storitve opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec, velja za kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež izvajalec storitev. Glede na odločitev Sodišča v zadevnem primeru, da je potrebno storitve odstranjevanja odpadkov obravnavati v skladu s splošnim pravilom, njegova sprememba vpliva na obračunavanje DDV v takšnih primerih. Nemška podjetja v skladu z novim pravilom ne bi več v vsakem primeru zaračunala nemški DDV, temveč le za storitve, opravljene podjetjem s sedežem oz. poslovno enoto v Nemčiji in fizičnim osebam. Za svoje storitve, opravljene podjetjem, identificiranim za namene DDV s sedežem oz. poslovno enoto v drugih državah članicah, bi zaračunala vrednost brez DDV, podjetja, ki so prejela storitve, bi po metodi obrnjene davčne obveznosti opravile obdavčitev po stopnji svojih držav.

5.5 Maatschap MJM Linthorst (C-167/95)

Nizozemska veterinarska družba Linthorst, katere vsi člani so veterinarji, je opravljala splošne veterinarske storitve. Leta 1994 je opravljala storitve za živinorejce v Belgiji, ki v drugih državah niso imeli svojih posestev. Storitve niso vsebovale dobave medicinskih proizvodov, povezanih z živalmi v Belgiji. V svoji davčni napovedi nizozemskim davčnim oblastem je družba vključila tudi DDV za storitve, opravljene belgijskim živinorejcem, za katere je naknadno vložila zahtevo za njihovo vračilo. Takšno zahtevo so nizozemske pristojne oblasti zavrnile.

Lindhorst se je pritožil na pristojno državno sodišče z utemeljitvijo, da bi bilo ustrezno njihove storitve obravnavati v skladu s tretjo ali četrto alinejo člena 9 (2) (c) Šeste direktive, po katerem bi kot kraj opravljanja omenjenih storitev veljal kraj, kjer so bile te storitve dejansko opravljene, tj. v Belgiji. Tretja alineja navaja storitve v zvezi »s cenitvijo nepremičnin«, četrta storitve v zvezi »z opravljanjem storitev na premoženju«. Kot drugo možnost je Lindhorst navedel tretjo alinejo člena 9 (2) (e), v skladu s katerim bi kot kraj opravljanja storitev veljal kraj, kjer ima stranka svoj sedež, se pravi v Belgiji. Tretja alineja navaja »storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij«. S tega vidika je bil Lindhorst mnenja, da ni odgovoren za plačilo nizozemskega DDV za storitve, opravljene v Belgiji.

Nizozemsko sodišče je zavzelo stališče, da veterinarskih storitev ni mogoče obravnavati v smislu tretje ali četrte alineje člena 9 (2) (c) oziroma tretje alineje člena 9 (2) (e), temveč je kraj opravljanja takšnih storitev treba določiti v skladu s splošnim pravilom člena 9 (1). Ne glede na to se je nizozemsko sodišče odločilo za mnenje vprašati Evropsko sodišče. Njegova interpretacija pravil 9. člena v zvezi z veterinarskimi storitvami bi bila namreč pomembna zato, da bi ta člen enako uporabljale davčne oblasti nekaterih držav članic, ki so imele glede

tega različna stališča. Sodišče je tako moralo najprej ugotoviti, ali je mogoče veterinarske storitve uvrstiti v katerega izmed posebnih primerov, ki jih navaja člen 9 (2), v nasprotnem primeru jih je treba obravnavati v skladu s splošnim pravilom člena 9 (1).

Prvi primer člena 9 (2), ki bi lahko bil pomemben, je »cenitev premičnine«. Izraz »cenitev«, kot se uporablja v vsakdanjem jeziku, označuje pregled fizičnega stanja ali preiskavo pristnosti dobrine z namenom, da se oceni njena vrednost, določi količina potrebnega dela ali obseg utrepele škode. V nasprotju s tem temeljna funkcija veterinarja zajema znanstveno oceno zdravja živali, preventivne zdravstvene ukrepe, postavljanje diagnoze in zagotovitev zdravljenja bolnih živali. Občasno storitve veterinarja vsebujejo tudi oceno vrednosti živali oz. črede, vendar se to ne more smatrati kot značilno opravilo, ki bi označevalo delo veterinarja. Iz tega sledi, da storitve, ki jih običajno opravlja veterinar, ne predstavljajo opravil v smislu »cenitev« in jih s tega vidika ni mogoče obravnavati v skladu s členom 9 (2) (c).

Naslednji primer, ki ga je bilo treba preveriti, je »delo na premičnini«. V različnih prevodih Šeste direktive predstavlja ta besedna zveza v vsakdanjem jeziku popolnoma fizično dejanje, ki po svoji naravi ni ne intelektualno ne znanstveno. Čeprav nizozemska različica glede tega ni bila povsem enoumna, je bilo treba besedno zvezo razumeti skladno z različicami drugih držav. Osnovna naloga veterinarja, tj. zdravstvena oskrba živali, pa je nasprotno dejanje v skladu z znanstvenimi pravili. Čeprav zagotavljanje zdravstvene oskrbe včasih zahteva fizično dejanje na živali, pa tega ni mogoče razumeti v smislu besede »delo«. Kot sta Evropsko sodišče in nemška vlada ugotovila, bi ob tako široki interpretaciji te besede bila tretja alineja člena 9 (2) (c) odveč. Osnovne storitve veterinarjev tako ni bilo mogoče obravnavati tudi v smislu »dela na premičnini« člena 9 (2) (c).

Tretji primer, pod katerega bi hipotetično lahko spadale veterinarske storitve, so storitve »svetovalcev, inženirjev, svetovalnih birojev, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve« tretje alineje člena 9 (2) (e). Pri tem je sodišče opozorilo, da je edina skupna značilnost omenjenih storitev, da vse predstavljajo storitve svobodnih poklicev. Če bi bil namen skupnostne zakonodaje, da v ta predpis vključi vse dejavnosti, ki se opravljajo neodvisno, bi bilo to izraženo v splošnem smislu. Poleg tega, če naj bi predpis vključeval medicinski poklic na splošno kot dejavnost, ki se opravlja neodvisno, bi bil ta posebej vključen v seznam, kot je to storjeno v nekaterih drugih členih Šeste direktive.

Glede dejstva, da veterinarske storitve občasno vključujejo tudi svetovalni vidik, je sodišče pojasnilo, da to ne zadostuje, da bi običajne storitve veterinarskega poklica lahko obravnavali kot storitve svetovalcev oz. svetovalnih birojev ali njim podobne storitve. V skladu s takšno interpretacijo veterinarskih storitev ni mogoče obravnavati kot storitev tretje alineje člena 9 (2) (e).

Ker veterinarskih storitev glede na ugotovitev Evropskega sodišča ni bilo mogoče uvrstiti v nobenega izmed posebnih primerov kraja opravljanja storitev člena 9 (2), velja, da je storitve veterinarjev treba obravnavati v skladu s členom 9 (1). Odgovor sodišča se je tako glasil, da je 9. člen Šeste direktive treba interpretirati tako, da kot kraj opravljanja veterinarskih storitev velja kraj, kjer ima oseba, ki te storitve opravlja, svoj sedež (EUR-Lex, 1997; Terra & Kajus, 2009, str. 534; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 1977).

Sprememba splošnega pravila določitve kraja opravljanja storitev v Direktivi Sveta 2006/112/ES, spremenjeni z Direktivo Sveta 2008/8/ES, kot opisano v primeru Komisija proti Franciji, bi enako vplivala tudi na obračunavanje DDV v primeru družbe Linthorst. Za veterinarske storitve, opravljene živinorejcem s sedežem oz. poslovno enoto v Belgiji, ne bi več zaračunala nemškega DDV, temveč bi po pravilu sedeža prejemnika storitev zaračunala belgijski DDV in ga plačala v tej državi. Za te namene bi družba Linthorst morala pridobiti identifikacijsko številko za DDV v Belgiji in odpreti poslovno enoto ali najeti davčnega zastopnika, ki bi opravljal obveznosti v zvezi z DDV.

5.6 Trans Tirreno Express (C-283/84)

Podjetje Trans Tirreno Express je z ladjo prevažalo potnike in blago. Pot je potekala od kraja Livorno na italijanski celini do kraja Olbia na otoku Sardinija, ki pripada italijanskemu ozemlju in je del Skupnosti. Večji del poti je bil opravljen po mednarodnih voda. Italijanski davčni urad v Sassariju je zaračunal DDV za prevoze Trans Tirrena glede na celotno prevoženo razdaljo, vključno z delom poti, ki je potekal preko mednarodnih voda. Podjetje je bilo mnenja, da davčne oblasti nimajo pravice zaračunati DDV za prevoz, ki je potekal preko mednarodnih voda. Podjetje je trdilo, da italijanski zakon obravnava prevozne storitve glede na prevoženo razdaljo, opravljeno znotraj države, in vključuje člen 9 (2) (b) Šeste direktive 77/388/EEC, v skladu s katerim po njihovem mnenju, glede na teritorialni princip, DDV ne bi smel biti zaračunan za poti, opravljene zunaj nacionalnega ozemlja.

Primer je obravnavala italijanska davčna komisija, ki se je odločila obrniti na Evropsko sodišče v zvezi z interpretacijo člena 9 (2) (b) Šeste direktive. To je bilo pomembno tako z vidika reševanja konkretnega primera kot tudi enotne uporabe zadevnega skupnostnega prava v vseh državah članicah. Na sodišče je zato naslovila vprašanje, ali so glede na člen 9 (2) (b) predmet DDV le razdalje, prevožene na ozemlju znotraj držav članic pri mednarodnem prevozu (od države do države), ali so predmet DDV tudi razdalje pri nacionalnem prevozu (od ene do druge točke znotraj ene države), pri katerem večji del poti poteka po mednarodnih vodah.

Na Evropskem sodišču so poleg podjetja Trans Tirreno Express SpA in italijanske vlade svoje poglede v zvezi z zadevnim problemom predstavile tudi vlade držav Francije, Nemčije in Danske ter Komisija Evropskih skupnosti.

V skladu s členom 9 (2) (b) kot kraj opravljenih prevoznih storitev velja kraj, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Po mnenju podjetja Trans Tirreno gre iz dobresedne in natančne interpretacije omenjenega člena razbrati, da ta potrjuje teritorialni princip glede obdavčitve in zato razdalje, prevožene v mednarodnih vodah, ne smejo biti predmet obdavčitve.

Nemška vlada je trdila, da na podlagi 2. in 3. člena Šeste direktive vode izven teritorialnih voda ne tvorijo ozemlja določene države, zato se lahko obdavči le tisti del poti, ki poteka znotraj države, ne glede na to, da se pot začne in konča v isti državi. Z vidika francoske vlade Šesta direktiva zahteva, da države članice zaračunavajo DDV za prevozne storitve za tisti del poti, ki je bil opravljen na ozemlju države članice. Za del poti prevoznih storitev, ki je opravljen zunaj njenega ozemlja, lahko država članica sama odloči, ali bo DDV zaračunavala ali ne.

Danska vlada je bila mnenja, da Šesta direktiva posebej ne podaja pravila v zvezi z obdavčevanjem prevoznih storitev v mednarodnih vodah, vendar pa je iz njene splošne sheme treba sklepati ne samo, da je DDV lahko zaračunan, ampak da mora biti zaračunan. Na ta način se prepreči zlorabo, da bi se po nepotrebnem opravljale plovbe po mednarodnih vodah z namenom izogibanja obdavčitve z DDV. Polega tega z vidika danske vlade ladje, ki opravljajo prevozne storitve v mednarodnih vodah, spadajo pod okrilje nacionalnih davčnih pravil, saj takšna plovila spadajo pod pristojnosti države, kjer so bila registrirana.

Po mnenju italijanske vlade je namen 9. člena Šeste direktive reševanje problemov, povezanih s pristojnostmi v primerih, kadar opravljanje storitev urejajo zakoni več kot ene države. Ker v zadevnem primeru takšnih problemov ni bilo, je bilo z vidika italijanske vlade potrebno primer reševati na podlagi 2. in 3. člena Šeste direktive. Navsezadnje je odvisno od posamezne države članice, kako bo določila ozemeljsko uporabo DDV.

Komisija Evropskih skupnosti je menila, da člen 9 (2) (b) velja zgolj za prevoz oseb. Ker prevoz blaga velja za pomožno storitev, ga urejajo drugi predpisi. Prevoz oseb med dvema točkama znotraj ene države je treba obravnavati kot notranji prevoz, ki je v skladu s Šesto direktivo predmet nacionalnega DDV, ne glede na razdalje, prevožene v mednarodnih vodah, če pri tem ni bilo postanka v drugi državi članici.

Da bi Evropsko sodišče lahko odgovorilo na zastavljeno vprašanje, je moralo upoštevati, kakšen je namen 9. člena glede na splošno sestavo celotne Šeste direktive. Področje in ozemeljska uporaba direktive sta določena v njenem 2. in 3. členu. V skladu z 2. členom je predmet DDV dobava blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo na ozemlju države. Člen 3 določa kot »ozemlje države« območje uporabe Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, kakor je določeno za vsako članico v členu 227. Člen 3 tudi točno določa ozemlja držav, za katere definicija »ozemlja držav« v smislu Šeste direktive ne velja.

Sodišče je pojasnilo, da je namen 9. člena v skladu z uvodom v Šesto direktivo zagotoviti racionalno razmejitev območij, ki jih pokrivajo nacionalni predpisi DDV tako, da se na enoten način določi kraj, kjer so bile opravljene storitve. Z namenom, da bi se izognili nesporazumom v zvezi s pristojnostmi v primerih, kadar opravljanje storitev urejajo zakoni več kot ene države članice, člen 9 (1) z odstopanjem od striktnega teritorialnega principa podaja splošno pravilo, po katerem za kraj opravljene storitve velja kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti oz. stalno poslovno enoto, iz katere je storitev opravljena. Člen 9 (2) navaja določena odstopanja od splošnega pravila za različne vrste storitev, za katere uporaba splošnega pravila ne bi bila primerna, in podaja druge kriterije za določanje kraja opravljanja storitev.

Tako člen 9 (2) (b) za primer prevoznih storitev kot kraj opravljanja storitev za potrebe DDV določa kraj, kjer je bila prevozna storitev dejansko opravljena, upoštevajoč prevoženo razdaljo. Sodišče je obrazložilo, da je takšna izjema glede na splošno pravilo iz člena 9 (1) potrebna, saj kraj, kjer ima prevoznik svojo stalno poslovno enoto, ni primerna referenca za določitev teritorialnih pristojnosti za davčne namene. Sama narava opravljanja prevoznih storitev, za katere obstaja velika verjetnost, da se bodo izvajale na ozemlju več kot ene države članice, zahteva drugačen kriterij, ki bo omogočal določitev pristojnosti v zvezi z obdavčitvijo za vsako vpleteno državo.

Prevozne storitve, kakršne so opisane v primeru, ne povzročajo nikakršnih nesporazumov glede pristojnosti za potrebe DDV. Ladja, ki pluje med dvema točkama znotraj iste države, četudi je bil del te poti opravljen zunaj teritorialnih voda, pri tem ni prečkala nobenega območja, ki bi spadal pod suverenost druge države. Sodišče je poudarilo, da je v takšnih primerih, ki se jih lahko smatra kot popolnoma interno opravljanje prevoznih storitev, uporabo DDV treba določiti na podlagi osnovnih pravil v 2. in 3. členu Šeste direktive in ne na podlagi člena 9.

Čeprav so pravila Šeste direktive zavezujoča in obvezna na celotnem ozemlju držav članic, direktiva nikakor ne omejuje njihove svobode, da razširijo obseg veljavnosti svoje zakonodaje preko njihovih normalnih teritorialnih meja, če pri tem ne posegajo v pristojnosti drugih držav članic. Odgovor sodišča se je tako glasil, da člen 9 (2) (b) Šeste direktive ne prepoveduje državi članici uporabe svoje zakonodaje DDV za prevozne storitve, opravljene med dvema točkama znotraj njenega ozemlja, tudi za del poti, opravljene zunaj njenega nacionalnega ozemlja, če pri tem ne posega v pristojnosti drugih držav (EUR-Lex, 1986; Terra & Kajus, 2009, str. 350; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 1977).

5.7 D. Lipjes (C-68/03)

D. Lipjes s prebivališčem na Nizozemskem je trgovec, ki se ukvarja z nakupom in prodajo rabljenih plovil, in posrednik pri prodaji in nakupu jaht. V letih 1996 in 1997 je dvakrat

sodeloval pri nakupu jaht, ki sta se nahajali v Franciji. V obeh primerih je posredoval v imenu fizične osebe s prebivališčem na Nizozemskem, medtem ko je imel prodajalec, tudi fizična oseba, svoje prebivališče v Franciji. Za opravljene posredniške storitve g. Lipjes ni prijavil DDV ne na Nizozemskem ne v Franciji.

Nizozemske davčne oblasti so za storitve, ki jih je g. Lipjes opravil v tem obdobju, zaračunale DDV. Primer se je znašel na nizozemskem okrožnem sodišču. To je glede na dejstvo, da sta se jahti v času prodaje nahajali v Franciji, odločilo, da posredniške storitve g. Lipjesa niso bile opravljene na Nizozemskem in zato tamkajšnjim davčnim oblastem ni bil dolžan prijaviti DDV. Pri tem se je sodišče sklicevalo na člen 6a (3) (c) Zakona o DDV, ki je skladen s prvim odstavkom člena 28b (E) (3) Šeste direktive Sveta 77/388/EEC, spremenjene z Direktivo Sveta 91/680/EEC.

Člen 28b (E) (3) z odstopanjem od člena 9 (1) določa, da je kraj opravljanja posredniških storitev, ki jih posrednik opravi v imenu in za račun druge osebe, kadar so te storitve del drugih transakcij, razen tistih iz odstavka 1 ali 2 ali člena 9 (2) (e), kraj, kjer se te transakcije opravijo. Če so storitve opravljene za naročnika, ki je identificiran za namene DDV v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere se opravijo te transakcije, se šteje, da so storitve, ki jih je opravil posrednik, opravljene na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je posrednik opravil storitev.

S takšno odločitvijo okrožnega sodišča se davčne oblasti niso strinjale in so vložile pritožbo na nizozemsko Vrhovno sodišče. Po mnenju davčnih oblasti je treba člen 28b (E) (3) interpretirati v ožjem smislu, tako da so posredniške storitve lahko del drugih »transakcij« le takrat, kadar je temeljna pogodba (o dobavi blaga oz. opravljanju storitev) sklenjena med dvema pravnima osebama, ki sta zavezanki za DDV. V zadevnem primeru je bila temeljna pogodba sklenjena med dvema fizičnima osebama.

Ker je Vrhovno sodišče presodilo, da na podlagi svoje sodne prakse ne more odgovoriti na vprašanja, ki so se v zvezi z primerom porajala, je na Evropsko sodišče naslovilo dve vprašanji:

1. Ali je treba člen 28b (E) (3) Šeste direktive razlagati tako, da se nanaša le na storitve posrednikov, katerih prejemnik je davčni zavezanec v smislu Direktive, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec v smislu člena 28a Direktive?

2. Če je odgovor negativen, ali je potrebno prvi stavek člena 28b (E) (3) Šeste direktive razlagati tako, da kadar posrednik sodeluje pri nakupu in prodaji premoženja v stvareh med dvema fizičnima osebama, se kraj opravljanja posredniških storitev določi na podlagi kraja opravljene transakcije, kot da bi bila transakcija dobava blaga ali opravljanje storitev davčnega zavezanca v smislu člena 8 Šeste direktive?

Nizozemska vlada je bila mnenja, da je potrebno člen 28 (E) (3) interpretirati v ožjem smislu, tako da se izključi posredniške storitve v primeru, kadar je temeljna pogodba sklenjena med fizičnima osebama, saj v takšnem primeru ne gre za obdavčljivo transakcijo. Po tem členu mora biti kraj opravljanja posredniških storitev v principu povezan s krajem osnovne transakcije, kar pa je po mnenju vlade smiselno le, če osnovna transakcija spada pod ureditev Šeste direktive, torej če jo opravi davčni zavezanec. V tem primeru bi po mnenju vlade zato morali uporabiti splošno pravilo iz člena 9 (1), na podlagi katerega bi kot referenčni kraj veljal kraj, kjer je imel g. Lipjes sedež svoje dejavnosti, tj. na Nizozemskem.

Celotno poglavje XVIa Šeste direktive, pod katero spada člen 28b, obravnava dobave in pridobitve znotraj Skupnosti, ki so transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci. Tako se člen 28b sistematično nanaša na transakcije davčnih zavezancev oz. pravnih oseb, ki niso davčni zavezanci, in ga je treba interpretirati na ta način. To po mnenju vlade podpira tudi drugi odstavek člena 28b (E) (3), ki navaja osebe, ki so identificirane za namene DDV, kar bi lahko zadevalo le davčne zavezance ali pravne osebe, ki niso davčni zavezanci. Poleg tega je po njenem mnenju namen omenjenega člena izognitev uveljavljanju pravice podjetij do odbitka DDV v državi, v kateri nimajo obveznosti za plačilo DDV. Takšno pravilo ni potrebno za fizične osebe; te niso upravičene do odbitka DDV. Ta način tudi najboljše odraža ekonomsko realnost in racionalno davčno politiko.

Komisija Evropskih skupnosti je podala mnenje, da je neustrezno omejevati obseg uporabe člena 28 (E) (3) z odmikanjem od zelo jasnega besedila, ki izrecno navaja izjemo za posredniške storitve od splošnega pravila in pri tem ne razlikuje strank v pogodbi, ki predstavlja osnovo za transakcijo. Zato ni razloga za odstopanje od tega določila, kadar je temeljna pogodba osnovo za neobdavčljivo transakcijo. Sistem trgovanja znotraj Skupnosti kot celota, na katerega se nanaša poglavje XVIa Šeste direktive, ni omejen na trgovanje med pravnimi osebami.

Glede izraza »transakcija« je Komisija Evropskih skupnosti dejala, da se v Šesti direktivi večkrat pojavlja tako v povezavi s storitvami med davčnimi zavezanci kot storitvami, opravljenimi fizičnim osebam, npr. v členu 4 (3) in (5). Ozka interpretacija člena 28b (E) (3) bi vodila do zapletenih razlikovanj, kar bi bilo v nasprotju s principom enostavnega obravnavanja transakcij in racionalne, enotne obdavčitve.

Evropsko sodišče je pri oblikovanju odgovora najprej pojasnilo odnos med členoma 9 (1) in 28b (E). Člen 28b (E) predstavlja v zvezi s trgovanjem znotraj Skupnosti izjemo glede rabe splošnega pravila člena 9 (1). Člen 9 (1) ne more biti obravnavan prednostno. Za vsak primer posebej je treba ugotoviti, uporaba katerega člena je ustrezna. Ker je šlo v konkretnem primeru za trgovanje znotraj Skupnosti, je bila uporaba člena 28b (E) (3) v principu ustrezna. Treba je bilo ugotoviti, ali lahko na njegovo uporabo vpliva dejstvo, da je bila predmet posredniških storitev neobdavčljiva transakcija. Iz besedila prvega odstavka omenjenega

člena je razvidno, da se splošno nanaša na storitve posrednikov, ki »delujejo v imenu in za račun drugih oseb« in pri tem ne razlikuje, ali so prejemniki storitev davčni zavezanci ali ne.

Prav tako določbe v poglavju XVIa, pod katerega spada člen 28b (E) (3), ne kažejo na to, da se ne nanašajo na dobave oz. opravljanje storitev fizičnim osebam. Poleg tega se besedna zveza »trgovina med državami članicami« iz besedila tega poglavja nanaša tako na davčne zavezance kot na osebe, ki niso davčni zavezanci. Dejstvo, da se različne določbe tega poglavja kot člen 28a nanašajo na obdavčljivo naravo nekaterih transakcij, ne vpliva na obseg uporabe člena 28b, katerega edini cilj je določitev kraja transakcij, na katere se nanaša.

V zvezi z argumentom nizozemske vlade glede drugega odstavka člena 28 (E) (3) je Evropsko sodišče dejalo, da se odstavek, ki se začne z besedo »kadar«, nanaša na zelo specifično kategorijo izjem, ki ne vplivajo na splošno pravilo iz prejšnjega odstavka tega člena. Glede argumenta vlade, da se člen 28b (E) (3) nanaša predvsem na pravico do odbitka DDV, kar pa ne zadeva fizičnih oseb, je sodišče pojasnilo, da besedilo tega člena nikjer ne podpira te ugotovitve, saj se člen nanaša le na določitev kraja opravljanja posredniških storitev in nikakor na pravico do odbitka DDV za fizične osebe, ki so jim opravljene storitve.

Na podlagi zgornjih ugotovitev se je odgovor Evropskega sodišča na 1. vprašanje glasil, da se člena 28b (E) (3) ne razlaga tako, da se nanaša le na storitve posrednikov, ki so opravljene davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni zavezana za DDV.

Glede drugega vprašanja je Evropsko sodišče dejalo, da iz besedila Šeste direktive izhaja, da kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti ureja člen 28b (A) in (B) te direktive, ki odstopa od splošnega pravila člena 8, ki ureja dobavo blaga znotraj države članice. Skladno s tem se je odgovor na drugo vprašanje glasil, da kadar posredniške storitve spadajo pod člen 28b (E) (3) Šeste direktive, je treba za določitev kraja opravljanja osnovne transakcije, katere del so posredniške storitve, upoštevati člen 28b (A) in (B) te direktive (EUR-Lex, 2004; Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, 2004).

Problem uporabe ustreznega pravila za določanje kraja opravljanja posredniških storitev glede na status prejemnika storitev, ki se je pojavil v primeru Lipjes, Direktiva Sveta 2006/112/ES, spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES, odpravlja s poenostavitvijo in natančnejšim podajanjem pravil. V primeru, da gre za opravljanje posredniških storitev osebi, ki ni davčna zavezanka (kot v primeru Lipjes), člen 46 z odstopanjem od osnovnega pravila kot kraj opravljanja storitev določa kraj, kjer je opravljena osnovna transakcija. Pri tem izrecno navaja status osebe, na katero se pravilo nanaša. V ostalih primerih se za določitev kraja opravljanja storitev uporabi osnovno pravilo člena 44.

SKLEP

Z vidika praktičnega izvajanja sistema DDV med državami članicami EU predstavljajo temelj določila »posodobljene« Šeste direktive, to je Direktive Sveta 2006/112/ES. Direktiva definira temeljne pojme, kot so predmet DDV, davčni zavezanec, kraj obdavčljivih transakcij, obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna, davčna osnova, stopnja DDV, oprostitev idr.

Na področju določanja kraja opravljanja storitev je bila Direktiva Sveta 2006/112/ES bistveno spremenjena s sprejetjem Direktive Sveta 2008/8/ES, katere določila so stopila v veljavo 1. 1. 2010. Namen teh sprememb je uveljavitev pravila obdavčitve opravljanja storitev v kraju, kjer se je potrošnja dejansko zgodila. Staro splošno pravilo, po katerem je bil kraj opravljanja storitev oz. obdavčitve v kraju, kjer ima sedež izvajalec storitev, je zamenjalo pravilo, po katerem je kraj opravljanja storitev za davčnega zavezanca kraj, kjer ima sedež prejemnik storitev. Kraj opravljanja storitev za osebo, ki ni davčni zavezanec, se ni spremenil.

Zaradi administrativnih in političnih razlogov so potrebne izjeme glede rabe splošnega pravila. Spremembe posebnih določb glede določitve kraja opravljanja storitev zadevajo storitve posrednikov, prevoza blaga, pomožnih prevoznih dejavnosti ter cenitve in dela na premočninah. Poleg teh so bile dodane nove posebne določbe za restavracijske storitve in storitve cateringa, dajanje prevoznega sredstva v najem ter restavracijske in storitve cateringa za potrošnjo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih. Posebne določbe za storitve v zvezi z nepremičninami, storitve in pomožne storitve v povezavi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi storitvami ter storitve člena 56 (a)–(k) predhodno veljavne Direktive Sveta 2006/112/ES so ostale nespremenjene.

Za prikaz, kako poteka obdavčevanje pri opravljanju storitev, sem v diplomski nalogi uporabil različne resnične in hipotetične primere. Ob vrsti storitev, za katere veljajo posebna pravila za določanje kraja, kjer so bile opravljene, tj. kraja obdavčitve, je praktično nemogoče prikazati vse možne primere. Izkaže se, da uporaba osnovnega pravila v praksi, ki pravi, da je kraj opravljanja storitev tam, kjer je ima svoj sedež prejemnik storitev, ni nič bolj pogosta kot uporaba posebnih pravil.

Pri prometu med davčnima zavezancema za DDV iz različnih držav članic poteka obdavčitev po metodi obrnjene davčne obveznosti (angl. *reverse charge method*). To pomeni, da zavezanec, ki npr. opravi storitve, za katere velja, da so bile opravljene v drugi državi članici, izda račun brez obračunanega DDV, prejemnik storitev pa mora opraviti samoobdavčitev: obračunati izhodni davek po stopnji svoje države, ki zanj hkrati predstavlja tudi odbitni DDV. V primeru, da izvajalec opravi storitev, za katero velja, da je bila opravljena v drugi državi osebi, ki ni davčna zavezanka, mora obračunati DDV te države oz. to v njegovem imenu stori davčni zastopnik, če sam v tej državi nima sedeža oz. poslovne enote. V tem primeru se mora registrirati kot davčni zavezanec (pridobiti identifikacijsko številko za DDV) v tej državi.

Pri opravljanju storitev med osebama, identificiranima za namene DDV znotraj iste države članice, obdavčitev opravi izvajalec storitev. Vendar pa Direktiva Sveta 2006/112/ES z namenom preprečevanja izogibanja plačila DDV ter davčnih utaj in hkratne poenostavitve pravil v zvezi z obračunavanjem DDV državam članicam dovoljuje, da v primeru opravljanja storitev med dvema davčnima zavezancema kot plačnika DDV določijo osebo, ki so ji bile storitve opravljene. V skladu s tem na primer v Sloveniji velja obrnjena davčna obveznost pri izvedbi gradbenih del, posredovanju osebja v gradbeništvu, pri določenih dobavah nepremičnin ter pri dobavah odpadkov, ostankov in rabljenega materiala.

V praksi se velikokrat izkaže, da tudi izvajanje na videz preprostih določil povzroča probleme, kar prikazujem skozi primere, ki so bili predmet obravnave na Evropskem sodišču. Včasih je vzrok temu neusklajenost državnih zakonov o DDV z določili evropske direktive, drugič je to posledica težavnega klasificiranja vrste storitve, velikokrat pa se izkaže, da je problem že določiti, ali gre v nekem primeru za opravljanje storitev ali za dobavo blaga. Pri primerih, kadar ni jasno, ali pri določanju kraja opravljanja storitev uporabiti splošno ali posebno pravilo, je v skladu z mnenjem sodišča vedno najprej treba ugotoviti, ali je mogoče primer obravnavati v skladu s posebnim pravilom. Šele če to ni mogoče, se uporabi splošno pravilo. Skozi primere je razvidno, da sodišče vedno poizkuša najti pošteno rešitev, ki pa mora biti tudi enostavna in racionalna.

LITERATURA IN VIRI

1. Direktiva Sveta 2006/112/ES. (2007). *EUR-Lex*. Najdeno 20. maja 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20071229:SL:PDF>
2. Direktiva Sveta 2006/112/ES. (2010). *EUR-Lex*. Najdeno 20. maja 2010 na spletnem naslovu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20100409:SL:PDF>
3. Direktiva Sveta 2008/8/ES. (2008). *EUR-Lex*. Najdeno 25. novembra 2010 na spletnem naslovu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:SL:PDF>
4. eRačunovodstvo - *Davčne stopnje DDV v posameznih državah članicah EU*. Najdeno 10. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/finance-davki/davcne-stopnje-ddv-v-posameznih-drzavah-clanicah-eu/>
5. EUR-Lex. (1986). *Case-law C-283/84*. Najdeno 15. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984J0283:EN:HTML>
6. EUR-Lex. (1996a). *Case-law C-231/94*. Najdeno 30. maja 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0231:EN:HTML>
7. EUR-Lex. (1996b). *Case-law C-327/94*. Najdeno 8. julija 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994J0327:EN:HTML>
8. EUR-Lex. (1997). *Case-law C-167/95*. Najdeno 30. maja 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:SL:PDF>
9. EUR-Lex. (2001). *Case-law C-429/97*. Najdeno 10. julija 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0429:EN:HTML>
10. EUR-Lex. (2004). *Case-law C-68/03*. Najdeno 20. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0068:EN:HTML>
11. EUR-Lex. (2005). *Case-law C-412/2003*. Najdeno 20. julija 2010 na spletnem naslovu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0412:EN:HTML>
12. Jorema, d. o. o. (2010). *Računovodski podatki*. Ig: Jorema, d. o. o.
13. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
14. Osmo direktiva Sveta 79/1072/EEC. (1979) *EUR-Lex*. Najdeno 20. maja 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31979L1072:SL:PDF>
15. Petauer, B., & Urbanija, T. (2004). *DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo*. Lesce: Založba Oziris.
16. Pirc, A. (1999). *Davek na dodano vrednost* (1. izdaja). Ljubljana: Novi forum, d. o. o.
17. Prisljan, P. (2010). Obrnjena davčna obveznost v gradbeništvu. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 5(10), XXXVII, 65–92.
18. Raspet, K. (2010). Obrnjena davčna obveznost med davčnimi zavezanci za DDV za transakcije znotraj Slovenije. *DDV preglednik, sistem branja zakona in pravilnika o DDV z dodanimi primeri iz prakse*, 1/2010, 290–295.

19. Sika, d. o. o. (2010). *Računovodski podatki*. Trzin: Sika, d. o. o.
20. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4. izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Šesta direktiva Sveta (77/388/EGC). (1977). *EUR-Lex*. Najdeno 15. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:SL:PDF>
22. Šesta direktiva Sveta (77/388/EGC). (2004). *EUR-Lex*. Najdeno 15. oktobra 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1977L0388:20040501:SL:PDF>
23. Terra, B., & Kajus, T. (2009). *A guide to the European VAT directives. Volume 1. Introduction to the European VAT*. Amsterdam: IBFD.
24. *ViaMichelin - Calculate your route*. Najdeno 5. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://www.viamichelin.com/>
25. Zalokar, N. (2010). DDV in posredniške storitve. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 6/10, XXXVII, 80-88. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
26. Zupančič, M. (2010). Obračunavanje DDV pri prevoznih storitvah. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, 6(10), XXXVII, 64–67.