

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

DDV IN OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST PRI STORITVAH

Ljubljana, marec 2012

URBAN ZAVERŠEK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisani Urban Zaveršek, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor diplomskega dela z naslovom DDV in obrnjena davčna obveznost pri storitvah, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem dr. Tineto Stanovnikom.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi/diplomskem delu/specialističnem delu/magistrskem delu/doktorski disertaciji, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobil vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predložene zaključne strokovne naloge/diplomskega dela/specialističnega dela/magistrskega dela/doktorske disertacije dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorja: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DEFINICIJA STORITEV V SISTEMU DDV	2
1.1 Predmet obdavčitve, definicija davčnega zavezanca in kraj obdavčitve storitev	5
1.1.1 Predmet obdavčitve	5
1.1.2 Davčni zavezanec	5
1.1.3 Kraj obdavčitve storitev	6
1.1.4 Splošni pravili (44. in 45. člen Direktive 2006/112/ES)	7
1.1.5 Posebna pravila	8
2 MEHANIZEM OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI (<i>REVERSE CHARGE</i>) PO DIREKTIVI 2006/112/ES	17
2.1 Zgodovinski pregled razvoja mehanizma obrnjene davčne obveznosti in spremembe povezane z njim	18
2.1.1 Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih	18
2.1.2 Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost	18
2.1.3 Predlog Šeste direktive COM(73) 950, ki ga Komisija predložila Svetu 29. junija 1973, o harmonizaciji prometnih davkov držav članic	19
2.1.4 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero	20
2.1.5 Deseta direktiva Sveta 84/386/EGS z dne 31. julija 1984 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki spreminja Direktivo 77/399/EGS – Uporaba davka na dodano vrednost pri dajanju premičnin v najem	22
2.1.6 Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja	22
2.1.7 Direktiva Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost od telekomunikacijskih storitev	23
2.1.8 Direktiva Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve	24
2.1.9 Direktiva Sveta 2003/92/ES z dne 7. oktobra 2003 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede pravil o kraju dobave plina in električne energije	25
2.1.10 Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev	25

2.2	Mehanizem obrnjene davčne obveznosti po Direktivi 2006/112/ES	26
2.2.1	Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri storitvah iz 44. člena Direktive 2006/112/ES	26
2.2.2	Razlaga posameznih besednih zvez iz 44. člena Direktive 2006/112/ES.....	27
2.2.3	Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti.....	31
2.2.4	Administrativna bremena povezana z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti. 33	
2.3	Opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti (194., 199. in 199.a člen Direktive 2006/112/ES).....	34
2.3.1	Obrnjena davčna obveznost, ko dobavitelj nima sedeža v državi članici, kjer je davek dolgovan (194. člen Direktive 2006/112/ES).....	34
2.3.2	Obrnjena davčna obveznost za določene lokalne dobave blaga in storitev (199. in 199.a člen Direktive 2006/112/ES).....	36
2.4	Derogacije	37
2.4.1	Postopek za uveljavitev derogacije	38
2.4.2	Derogacije na področju mehanizma obrnjene davčne obveznosti	38
2.5	Force of attraction	39
2.5.1	Razvoj pravila force of attraction.....	40
2.5.2	Ureditev pravila force of attraction v trenutno veljavni Direktivi 2006/112/ES	41
3	RAZLOGI ZA SPREMEMBO PRAVIL GLEDE KRAJA OBDAVČITVE	43
	SKLEP	44
	LITERATURA IN VIRI	47

KAZALO SLIK

Slika 1: Storitve prevoza blaga med dvema davčnima zavezancema	31
Slika 2: Storitve prevoza blaga med dvema davčnima zavezancema	41

KAZALO TABEL

Tabela 1: Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti po 194. členu Direktive	35
Tabela 2: Seznam veljavnih derogacij	39

UVOD

S podpisom Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti so ustanovne članice podpisnice želele vzpostaviti trg, znotraj katerega bi potekala zdrava konkurenca in katerega značilnosti bi bile podobne značilnostim domačega trga. Predpogoj za vzpostavitev takšnega skupnega trga je bila implementacija zakonodaje o prometnem davku, ki ne izkrivlja konkurence, oziroma ne ovira prostega pretoka blaga in storitev. Prvi natančnejši okvir, kako morajo države članice obdavčiti potrošnjo, da bo skupen evropski trg deloval karseda pravilno, je podala Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS (Ur.l. EU, št. L 145/1977, v nadaljevanju Šesta direktiva 77/388/EGS) z dne 17. maja 1977. Direktiva je od držav članic zahtevala, da implementirajo davek na dodano vrednosti (v nadaljevanju »DDV«) do 1. januarja 1978, kot osnovno in edino sprejemljivo obliko prometnega davka.

S skupnim evropskim trgovom je na pomenu pridobila tudi mednarodna trgovina storitev. Treba je bilo določiti katera država ima pravico obdavčiti storitev in kateri državi tako pobrani davek pripada. Kljub temu, da je glavni namen DDV obdavčitev storitev v namembnem kraju oziroma v državi porabe, se je s Šesto direktivo 77/388/EGS uveljavilo splošno pravilo, ki obdavčuje storitve po kraju, kjer ima sedež davčni zavezanec, ki storitev opravi, tj. po kraju izvora storitev. Takšno pravilo je bilo sicer enostavno za uporabo, vendar je vodilo k izkrivljanju konkurence. Šesta direktiva 77/388/EGS je bila zato večkrat spremenjena in postopoma so se dodajale izjeme od splošnega pravila, ki so določale, da so nekatere storitve obdavčene v državi, kjer ima sedež davčni zavezanec, ki je storitev prejel, tj. v državi porabe.

Zaradi številnih bistvenih sprememb in dopolnitev je Šesta direktiva 77/388/EGS postala nepregledna. Navedeno direktivo je bilo treba preoblikovati in s tem zagotoviti, da so določbe predstavljene na jasn in racionalen način. Struktura in besedilo direktive se je preoblikovalo v skladu z načelom boljše zakonodaje, kar pa načeloma ni povzročilo bistvenih vsebinskih sprememb v obstoječi zakonodaji. Preoblikovana Šesta direktiva, tj. Direktiva 2006/112/ES (Ur.l. EU, št. L 347/2006, v nadaljevanju Direktiva 2006/112/ES) je bila sprejeta dne 28. novembra 2006, začela pa je veljati 1. januarja 2007.

Kljub preoblikovani Šesti direktivi, tj. Direktivi 2006/112/ES je sistem obdavčitve storitev ostal precej nepregleden, zato je Direktiva Sveta 2008/8/ES (Ur.l. EU, št. L 44/2008, v nadaljevanju Direktiva 2008/8/ES) z dne 12. februarja 2008 preoblikovala pravila glede kraja obdavčitve storitev, tako da so storitve, ki so opravljene med dvema davčnima zavezancema, po splošnem pravilu obdavčene v kraju, kjer ima prejemnik sedež. Če sta dobavitelj in prejemnik davčna zavezanca iz različnih držav, mora prejemnik storitve sam obračunati lokalni DDV. Takšen administrativni samoobračun DDV se imenuje mehanizem obrnjene davčne obveznosti (angl. *reverse charge mechanism*).

Cilj diplomske naloge je proučiti zgodovinski razvoj mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri storitvah in razloge za spremembe pri uporabi mehanizma. Posebno pozornost bom namenil trenutni ureditvi mehanizma obrnjene davčne obveznosti in razlogom za korenito spremembo pravil o kraju obdavčitve storitev, ki je stopila v veljavo 1. januarja 2010.

Prvi del diplomske naloge je namenjen predstavitvi kako so storitve opredeljene v sistemu DDV, saj je razločevanje med dobavami blaga in opravljanjem storitev bistvenega pomena. V nadaljevanju se bom posvetil kraju obdavčitve storitev, kjer bom opredelil katere storitve so lahko predmet obrnjene davčne obveznosti in pri katerih storitvah uporaba mehanizma ni mogoča.

V drugem delu diplomske naloge obravnavam mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Najprej bom proučil zgodovinski razvoj mehanizma v Evropi in tudi razloge za spremembe v preteklosti. Nato se bom posvetil trenutni ureditvi mehanizma in predvsem problematiki, ki se pojavlja pri uporabi mehanizma in interpretaciji posameznih določb iz Direktive 2006/112/ES. Analiziral bom tudi zakonodajo posameznih držav članic, pri čemer namenjam poseben poudarek derogacijam, opcijski uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti in ostalim posebnostim, ki so jih implementirale posamezne države članice.

Tretji del diplomske naloge je namenjen analizi razlogov za spremembo kraja obdavčitve storitev, ki so pomembno vplivali na uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

1 DEFINICIJA STORITEV V SISTEMU DDV

Prvi del diplomske naloge vsebuje splošno predstavitev, kaj v sistemu DDV razumemo z izrazom »storitve«, saj je pravilno razumevanje širine definicije storitev potrebno pri presojanju obdavčljivosti transakcij. Pomembno je razločevati med dobavami blaga in opravljanjem storitev, saj se za slednje uporabljajo drugačna pravila glede kraja obdavčitve, oprostitev, obveznosti obračuna in pravice do odbitka DDV ipd. Pomembno je tudi dejstvo, da storitve ne morejo biti predmet uvoznih dajatev, triangulacije in znotraj skupnostnih pridobitev.

Direktiva 2006/112/ES v prvem odstavku 14. člena določa, da se za dobavo blaga, kot obdavčljivo transakcijo, razume vsak prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi sredstvi, kot da bi bil prejemnik lastnik teh sredstev. Ta definicija je zelo široka in prenos lastninske pravice blaga na kupca ni pogoj, da se določena dobava šteje za obdavčljivo transakcijo, kar je potrdilo tudi Sodišče ES v sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Sodišče ES, 1990, sodba C-320/88). Dodatno Direktiva 2006/112/ES v členih 14/1 in 15/1 določa, da se kot obdavčljive dobave blaga štejejo tudi naslednje transakcije:

- prenos lastninske pravice na blagu, proti plačilu odškodnine, na podlagi zakona ali odločbe državnega organa;
- dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali o prodaji blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najpozneje ob plačilu zadnjega obroka;
- prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo;
- električna energija, plin, energija za ogrevanje ali hlajenje in podobno se štejejo za blago.

Definicija opravljanja storitev po Direktivi 2006/112/ES (člen 24/1) je zelo splošna in sicer je opredeljena kot vsaka obdavčljiva transakcija, ki ne pomeni dobave blaga. Namen negativne

definicije storitev je, da so obdavčljive transakcije kar se da široko opredeljene in tako so možnosti, da bi se kakšen tip transakcij znašel izven definicije dobav blaga ali definicije opravljanja storitev, minimalne. Takšen način opredelitve obdavčljivih transakcij je smiseln, saj je iz praktičnega vidika nemogoče, da bi zakonodaja poimensko zajela vse možne tipe obdavčljivih transakcij.

Direktiva 2006/112/ES v 25. členu dodatno določa, da opravljanje storitev lahko med drugim vključuje tudi naslednje transakcije:

- odstop premoženja v pravicah, ne glede na to, ali so te pravice ustanovljene z dokumentom ali ne;
- obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;
- opravljanje storitev na podlagi naloga ali v imenu državnega organa ali na podlagi zakona.

Odstop premoženjskih pravic: Zakonodaja o DDV izrecno ne določa kaj točno se šteje med premoženjske pravice, zato se moramo pri opredelitvi tega pojma opreti na Stvarnopravni zakonik (Ur.l. RS, št. 87/2002; 18/2007), ki definira premoženjsko pravico kot pravico, ki je prenosljiva in katere vrednost je mogoče izraziti v denarju. Tipični primeri premoženjskih pravic so avtorske pravice, avtorskim pravicam sorodne pravice, pravice intelektualne lastnine (patenti, blagovne znamke, licence, itd.). Kot premoženjsko pravico je mogoče opredeliti vsako pravico, ki imetniku predstavlja neko premoženje, ima neko vrednost oziroma lahko pomeni vir nekega dohodka (Vraničar & Beč, 2007, str. 146).

Opustitev pomeni neizvršitev dejanja. O opustitvi, kot obdavčljivi transakciji, govorimo takrat, kadar se ena stranka zavestno odpove dejavnosti, zaradi česar ima druga stranka neposredno gospodarsko korist. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011, v nadaljevanju Pravilnik ZDDV-1) primeroma našteva, da opustitev dejanja pomeni predvsem odrekanje konkuriranja na trgu in prenehanje opravljanja dejavnosti.

Dopustitev dejanja med drugim pomeni tudi dovolitev uporabe premičnih oziroma nepremičnih stvari in premoženjskih pravic.

Za opravljanje storitev za plačilo se za namene DDV štejejo tudi storitve, ki so opravljene za neposlovne namene in sicer (26. člen Direktive 2006/112/ES):

- uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;
- opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

Direktiva 2006/112/ES, z namenom preprečitve izkrivljanja konkurence, državam članicam dopušča možnost, da v svojih nacionalnih zakonodajah obravnavajo kot opravljanje storitev za plačilo tudi storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za namene svojega podjetja, pa mu, če bi le

to storitev opravil drug davčni zavezanec, zanjo ne bila priznana pravica do celotnega odbitka DDV. Slovenija te določbe še ni implementirala v DDV zakonodajo.

Ali gre za dobavo blaga ali opravljanje storitve se, v skladu z določbami Direktive 2006/112/ES, ugotavlja s pomočjo naslednjih vprašanj:

- ali gre pri transakciji za prenos, opustitev ali dopustitev, tj. za dobavo v smislu DDV?
- ali gre pri dobavi v njeni gospodarski vsebini za dobavo blaga (prenos pravice razpolaganja na premoženju)?
- če ne gre za dobavo blaga, ali gre za dobavo storitev v skladu s 24. členom Direktive 2006/112/ES?

Pri ugotavljanju ali gre za dobavo blaga ali opravljanje storitev je potrebno vsako dobavo presojati glede na okoliščine v katerih je dobava opravljena in njene glavne značilnosti. Tako je Sodišče ES v zadevi Faaborg-Gelting Linien A/S proti Finanzamt Flensburg (Sodišče ES, 1996, sodba C-231/94) odločalo ali se strežba in prodaja hrane v restavraciji obravnava kot dobava blaga ali opravljanje storitev. Sodišče ES v predmetni zadevi pojasnjuje, da se ponudba pripravljene hrane in pijače v restavracijah mora obravnavati kot opravljanje storitev, saj v omenjeni transakciji prevladuje element storitev (priprava hrane, postrežba, svetovanje pri izbiri hrane, priprava mize ipd.), medtem ko je dobava blaga (hrane) le manjši del celotne transakcije.

V skladu z mnenjem Sodišča ES se dobava šteje za promet storitev, kadar v okviru skupne presoje vseh značilnosti prometa in z upoštevanjem meril povprečnega uporabnika prevladujejo elementi storitve. Če dobava storitev zahteva tudi manjše dobave blaga, prevladuje pa dobava storitev, se promet presoja, kot da gre za dobavo storitev (Sodišče ES, 1996, sodba C-231/94).

Po mnenju Tamare Prezelj (2009, str. 16) je v zvezi s presojo, ali gre za dobavo blaga ali storitev, pri ekonomski vsebini dobave potrebno izhajati iz naslednjih načel:

- če je v predmet inkorporirana duhovna storitev, gre za storitev, kadar se zagotavlja pravica, ki je vsebovana v določenem predmetu. Za dobavo blaga bi šlo le, če bi bilo izrecno določeno, da se prenaša pravica razpolaganja nad prenesenim predmetom. Primer je izročitev načrtov za izdelavo stroja, ki jih izriše inženir, pri katerem gre za prenos pravice in ne za prenos skice kot take;
- če je predmet osnovna zahteva, gre za opravljanje storitve, ko stvar služi zgolj kot dokazilo določene pravice. Primer so vozovnice ali vstopnice, ki služijo dokazovanju upravičenosti do storitve;
- če so storitve vsebovane v tržnem predmetu, gre pri določenem blagu, kot so na primer knjige, za dobavo blaga, intelektualna pravica, vsebovana v njih, pa stopi v ozadje. Pri knjigah kot takih gre torej za nenadomestljiv nosilec intelektualnih storitev, za razliko od konstrukcijskih skic, omenjenih zgoraj, pri katerih je bistven element intelektualna storitev.

1.1 Predmet obdavčitve, definicija davčnega zavezanca in kraj obdavčitve storitev

1.1.1 Predmet obdavčitve

Predmet obdavčitve v posamezni državi članici so dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju države članice za plačilo. Prav tako so predmet obdavčitve pridobitve blaga iz drugih držav članic in uvoz blaga v državo članico.

Da so dobave blaga in storitev lahko obdavčene v skladu z nacionalno zakonodajo o DDV morajo biti opravljene na ozemlju dotične države članice. Za določitev kraja dobave blaga in opravljanja storitev se uporabljajo posebna pravila, ki jih določa Direktiva 2006/112/ES.

Zaradi specifične teme diplomskega dela, so v nadaljevanju predstavljena le pravila, ki se nanašajo na kraj opravljanja storitev.

1.1.2 Davčni zavezanec

Splošna definicija davčnega zavezanca za namene davka na dodano vrednost je precej široka, in sicer se šteje za davčnega zavezanca vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Dodatno Direktiva 2006/112/ES določa, da se za davčnega zavezanca šteje tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo na ozemlje druge države članice.

Davčni zavezanec je torej lahko vsaka oseba (pravna ali fizična), ne glede na to ali je vpisana v sodni register oziroma drugo ustrezno evidenco, pogoj je le, da neodvisno opravlja ekonomsko dejavnost.

Ekonomska dejavnost je za namene DDV opredeljena zelo široko. Direktiva 2006/112/ES primeroma našteva, da ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

Kot vidimo, definicija ekonomske dejavnosti vključuje vsako aktivnost davčnega zavezanca, ki se opravlja z namenom prejema plačila. Po tej definiciji se za ekonomsko dejavnost štejejo tudi aktivnosti, ki jih opravljajo državni organi, organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava, vendar pa zakon izrecno določa, da se te osebe ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic se šteje za ekonomsko dejavnost, kadar se opravlja z namenom trajnega doseganja prihodkov. V tej zvezi je potrebno ugotoviti, ali oseba

premoženje izkorišča na način, ki se lahko šteje za ekonomsko dejavnost v smislu kot ga določa zakonodaja o DDV. Običajno zadošča, da je narava premoženja taka, da omogoča ekonomsko izkoriščanje in posledično trajno doseganje dohodka. Po drugi strani pa, če je premoženje mogoče uporabiti tako za ekonomsko dejavnost kot za zasebne namene, potem se na podlagi presoje različnih okoliščin ugotovi, ali se premoženje oziroma sredstvo dejansko uporabi za redno oziroma trajno doseganje dohodka oziroma v kolikšni meri (Prezelj, 2009, str. 19).

Tako na primer samo lastništvo deležev ne pomeni izkoriščanja premoženja z namenom pridobivanja dohodka v smislu kot ga določa zakonodaja o DDV, ker so dividende rezultat že samega lastništva premoženja. Drugače je v primeru, kadar je družbenik (na primer holding) posredno ali neposredno vključen v upravljanje družb (Sodišče ES, 1991, C-60/90).

Direktiva 2006/112/ES vsebuje tudi določbe, ki pojasnjujejo, kdaj se **ekonomska dejavnost opravlja neodvisno**. Direktiva izrecno izključuje zaposlene in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršnekoli druge pravne vezi, ki glede nadzora in navodil v zvezi z delom, načina opravljanja dela, plačila za opravljeno delo in drugih odgovornosti delodajalca kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

Za dodatna pojasnila glede odvisnega in neodvisnega razmerja nam je na voljo več sodb Sodišča ES. Sodišče je v sodbi C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla proti Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda) pojasnilo, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se ekonomska aktivnost opravlja neodvisno. Dajanje natančnih navodil in redno preverjanje opravljenih storitev še ne pomeni, da sta naročnik in izvajalec storitve v odvisnem razmerju. Odločujoč kriterij za neodvisno razmerje je ali izvajalec storitve nosi ekonomsko tveganje, povezano z njegovo dejavnostjo, ker njegov dobiček ni odvisen zgolj od zaslužka, temveč tudi od stroškov, ki mu nastanejo z zaposlenimi in opremo, uporabljeno pri opravljanju dejavnosti (Sodišče ES, 1991, C-202/90).

Predmet obdavčitve so le **dobave opravljene za plačilo**. To so tiste dobave, ki se opravijo z namenom prejema plačila, pri čemer zadostuje, da dobavitelj dobavo opravi, ker od prejemnika dobave pričakuje plačilo. S strani prejemnika zadostuje, da plačilo sledi dobavi oziroma, da dobava povzroči plačilo. Pri plačilu gre za subjektivno in ne za objektivno vrednost. Kadar se plačilo ne opravi v denarju, ampak v protidobavi, je osnova za obračun DDV vrednost protidobave. V davčno osnovo se vštevajo vse, kar dobavitelj prejme, vključno s prostovoljnimi plačili, kot je napitnina.

Dobave blaga in storitev so obdavčene tudi, če so opravljene brez plačila, kadar je njihova obdavčitev izrecno določena z Direktivo 2006/112/ES (neposlovna raba, samodobava storitev). Brezplačno opravljanje storitev za poslovne namene, za razliko od brezplačnih dobav blaga za poslovne namene, ni predmet obdavčitve.

1.1.3 Kraj obdavčitve storitev

Kraj obdavčitve storitev je neposredno povezan s krajem, kjer se šteje, da so bile storitve opravljene. Določitev kraja obdavčitve storitev je preprosta, kadar so le-te opravljene med

dvema davčnima zavezancema iz iste države. Kadar pa so storitve opravljene med dvema davčnima zavezancema iz različnih držav, pa kraj (država) obdavčitve ni vedno samoumeven.

Kraj obdavčitve storitev je odvisen od mnogo dejavnikov, ki jih je treba hkrati upoštevati pri določitvi države, ki ima pravico do obdavčitve določene storitve. Dejavnike lahko v grobem razdelimo na:

- ali se naročnik storitve šteje za davčnega zavezanca ali za davčnega nezavezanca;
- ali ima davčni zavezanec (naročnik storitve) eno stalno mesto poslovanja (sedež družbe) ali več stalnih mest poslovanja (npr. poleg sedeža še stalno poslovno enoto – ang. fixed establishment);
- tip storitve, ki jo opravi davčni zavezanec;
- kraj (država), kjer ima naročnik storitve stalno mesto poslovanja.

1.1.4 Splošni pravili (44. in 45. člen Direktive 2006/112/ES)

Direktiva 2006/112/ES za opredelitev kraja obdavčitve določa dve splošni pravili in nekaj posebnih pravil, ki se prednostno uporabijo za določene tipe storitev.

Splošni pravili posebej določata kraj obdavčitve storitev, kadar se le-te opravijo drugemu davčnemu zavezancu in kadar se le-te opravijo osebi, ki ni davčni zavezanec. Po splošnih pravilih je kraj opravljanja storitev **davčnemu zavezancu, ki deluje kot tak**, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

Kraj opravljanja storitev, ki jih prejme **oseba, ki ni davčni zavezanec**, je kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno oziroma običajno prebivališče.

Iz obeh pravil je razvidno, da Direktiva 2006/112/ES različno določa kraj obdavčitve za storitve, ki se opravijo davčnemu zavezancu (ki deluje kot tak) in davčnemu nezavezancu. Poenostavljeno rečeno so storitve, ki so opravljene davčnemu zavezancu, obdavčene v kraju, kjer ima prejemnik storitve sedež. V primeru, da sta izvajalec in prejemnik storitve iz iste države članice, bodo storitve obdavčene v tej državi članici in v večini primerov je izvajalec storitve dolžan obračunati lokalni DDV. V kolikor so storitve opravljene davčnemu zavezancu iz druge države, kot je država sedeža izvajalca, pa obveznost obračuna DDV preide na prejemnika storitev (angl. *reverse charge*), ki v državi, kjer ima sedež, sam obračuna lokalni DDV.

Storitve, ki se opravijo davčnemu nezavezancu pa so običajno obdavčene v državi, kjer ima izvajalec storitve sedež. Torej ne glede na to iz katere države je prejemnik storitve, bodo le-te obdavčene z DDV države, kjer se nahaja izvajalec storitve.

Obe splošni pravili se uporabita vedno, kadar se ne more uporabiti nobenega izmed posebnih pravil.

1.1.5 Posebna pravila

Posebna pravila se prednostno uporabljajo pred splošnim pravilom, z drugimi besedami splošno pravilo je podrejeno posebnim pravilom, saj se uporabi le v primerih, ko se ne more uporabiti nobenega od posebnih pravil. Direktiva 2006/112/ES vsebuje več posebnih pravil, ki različno določajo kraj obdavčitve za določene storitve.

– **Storitve posrednikov (46. člen Direktive 2006/112/ES)**

Prvo posebno pravilo opredeljuje kraj opravljanja storitev posredovanja, ki so opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec in jih opravi posrednik (agent) v **imenu in za račun druge osebe**. Z vidika DDV se šteje, da so storitve opravljene tam, kjer je v skladu z zakonodajo o DDV opravljena glavna transakcija. Glavna transakcija je lahko dobava blaga ali opravljena storitev. Storitve posrednikov iz 46. člena Direktive 2006/112/ES zajemajo tako storitve posrednikov, ki delujejo v imenu in za račun prejemnika opravljene storitve, kot tudi storitve posrednikov, ki delujejo v imenu izvajalca opravljenih storitev.

Pri opredelitvi obdavčitve takšne transakcije moramo najprej pravilno opredeliti, kje se v skladu z Direktivo 2006/112/ES šteje, da je bila opravljena glavna transakcija, kar pa je od primera do primera različno. Pri tem je treba upoštevati splošno, kakor tudi posebna pravila glede kraja obdavčitve.

Dodatno je treba opozoriti, da kadar se storitve posredovanja opravijo davčnemu zavezancu, ki deluje kot tak, se v skladu z Direktivo 2006/112/ES uporabi splošno pravilo in je kraj obdavčitve tam, kjer ima prejemnik storitve sedež svoje dejavnosti. Poleg navedenega pa je treba omeniti tudi določilo 28. člena Direktive 2006/112/ES, ki določa, da kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje **v svojem imenu, vendar za račun druge osebe**, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam. V takšnem primeru se kraj obdavčitve določi glede na osnovno transakcijo, pri čemer je potrebno upoštevati vsa pravila za določitev kraja obdavčitve.

– **Storitve v zvezi z nepremičninami (47. člen Direktive 2006/112/ES)**

Da lahko storitve v zvezi z nepremičninami pravilno obdavčimo z DDV, moramo najprej razumeti, kaj sploh je nepremičnina. Direktiva 2006/112/ES opredelitve pojma nepremičnina ne vsebuje, lahko pa jo najdemo v nacionalni zakonodaji. Definicijo nepremičnine določa Stvarnopravni zakonik (Ur.l. RS, št. 87/2002; 18/2007), za davčne potrebe pa jo je v Davčnem biltenu 5/00 na strani 4 obrazložil tudi DURS:

»Nepremičnina je stvar, ki po svoji naravi ne more spremeniti svojega mesta, položaja. To so zemljišča, zgradbe, nasipi, ograje, drugi gradbeni objekti in druge konstrukcije, ki so stalno nameščene na zemljišče ali na morsko ležišče. Zajemajo tudi opremo, ki je samostojna postavitvev oziroma samostojno poslopje, na primer ploščad za pridobivanje ali predelavo nafte.«
Stroji, ki so nameščeni v zgradbah, niso nepremičnine, ampak so premične stvari.

Direktiva 2006/112/ES s posebnimi pravili ureja storitve, ki so povezane z nepremičninami. Kraj obdavčitve takšnih storitev je kraj, kjer se nepremičnina nahaja. V skladu z Direktivo, se med storitve v zvezi z nepremičninami štejejo tudi storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelih ali podobnih nastanitvenih obratih, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih, počitniških kampih ali na prostorih, namenjenih kampiranju, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem.

Dodatne razlage, kaj so storitve v zvezi z nepremičninami, Direktiva 2006/112/ES ne podaja, lahko pa iz pojasnil DURS sklepamo, da je zakonodajalec želel obdavčiti, v kraju kjer se nepremičnina nahaja, tudi naslednje storitve:

- najem oziroma zakup nepremičnin ter najem parkirnih mest in garaž,
- najem sefov in najem trajno instalirane opreme,
- storitve, ki se opravijo na nepremičnini (storitve arhitektov, geodetov, pripravljala dela v gradbeništvu, gradbena dela, delo pooblaščenih nadzornikov ter ostale storitve, ki so povezane s točno določeno nepremičnino).

To pravilo, ki določa, da je storitev v zvezi z nepremičnino opravljena v kraju, kjer se nepremičnina nahaja, se uporabi tako v primeru, ko je opravljena drugemu davčnemu zavezancu, kot tudi v primeru, ko je opravljena osebam, ki niso davčni zavezanci. Prav tako se pravilo uporabi, ne glede na to, v kateri državi se nepremičnina nahaja.

– **Opravljanje prevoza (48. do 52. člen Direktive 2006/112/ES)**

Določitev kraja obdavčitve opravljanja prevoza je odvisna od več dejavnikov. Dejavniki, ki vplivajo na kraj obdavčitve so vrsta prevoza (tovorni ali potniški), država v kateri se opravlja prevoz in status naročnika (davčni zavezanec ali oseba, ki ni davčni zavezanec).

Za prevoz potnikov Direktiva 2006/112/ES določa kraj obdavčitve tam, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja (48. člen Direktive 2006/112/ES). V praksi to pomeni, da če se prevoz ne opravi le na ozemlju ene države članice, je kraj obdavčitve prva država članice le za del poti, ki se opravi v prvi državi članici, del poti, ki je opravljen v drugih državah članicah, pa je obdavčen v drugih državah članicah. V kolikor prevoz poteka po ozemlju države članice in po ozemlju tretje države, je obdavčen del poti v državi članici, za del poti v tretji državi pa se obdavčitev poti presoja po predpisih tretje države.

Za prevoz blaga znotraj Skupnosti osebam, ki niso davčni zavezanci, Direktiva 2006/112/ES v 50. členu določa, da je kraj opravljanja prevoza kraj, kjer se prevoz začne. »Prevoz blaga znotraj Skupnosti« pomeni prevoz blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic. Za prevoz znotraj Skupnosti se šteje tudi prevoz, ki se začne v eni državi članici, del poti poteka zunaj ozemlja, in se konča v drugi državi članici. V skladu z Direktivo 2006/112/ES se DDV ne obračunava za tisti del prevoza blaga znotraj Skupnosti, ki se opravi osebam, ki niso davčni zavezanci in se nanaša na vodne poti, ki niso del ozemlja Skupnosti. Kadar gre za prevoz blaga znotraj države oziroma za mednarodni prevoz blaga (razen

prevoza blaga znotraj Skupnosti) pa je kraj opravljanja storitev kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja (49. člen Direktive 2006/112/ES).

Ostale storitve prevoza, ki zgoraj niso našteje (npr. storitve prevoza blaga opravljene drugim davčnim zavezancem), so obdavčene v skladu s splošnim pravilom (44. člen Direktive 2006/112/ES).

– **Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, pomožne prevozne storitve ter cenitve in dela na premočninah (53. in 54. člen Direktive 2006/112/ES)**

Kraj opravljanja storitev v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave, ter z vstopninami povezanih pomožnih storitev, **ki so opravljene davčnemu zavezancu**, je kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo (53. člen Direktive 2006/112/ES).

Kraj opravljanja storitev in pomožnih storitev, ki so v povezavi s kulturnimi, umetnostnimi, športnimi, znanstvenimi, izobraževalnimi, zabavnimi ali podobnimi dejavnostmi, kot so sejmi in razstave, vključno z opravljanjem storitev organizatorjev teh dejavnosti, in ki so opravljene za osebo, **ki ni davčni zavezanec**, je kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo (54. člen Direktive 2006/112/ES).

Kraj opravljanja pomožnih prevoznih storitev, kot so nakladanje, razkladanje, pretovarjanje in podobne dejavnosti, ter cenitve in delo na premočninah, ki se opravijo osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene.

V preteklosti so države članice različno razlagale kaj se šteje med storitve v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave. Določene države (med njimi tudi Slovenija) so ta člen razlagale dobesedno, kar pomeni, da so bile vse zgoraj omenjene storitve, za katere je bilo potrebno plačati vstopnino, obdavčene v kraju, kjer te prireditve dejansko potekajo. Druge države pa so določbe 53. člena Direktive 2006/112/ES razlagale v skladu s priporočili Odbora za DDV (86. sestanek), ki je razlagal, da pod določila 53. člena zapadejo tiste prireditve, pri kateri se vstopnina plača »na vratih«, pred samim vstopom na prireditve. Prireditve na katere se je potrebno pred prihodom prijaviti (in plačati kotizacijo) pa so obdavčene v skladu s splošnim pravilom.

Različna interpretacija 53. člena Direktive 2006/112/ES je v določenih primerih privedla do dvojne obdavčitve, zato je Svet Evropske unije sprejel dodatna pojasnila, ki so objavljena v Izvedbeni uredbi 282/2011 (Ur.l. EU, št. L 77/2011, v nadaljevanju Uredba 282/2011) in so stopila v veljavo 1. julija 2011.

V skladu z Uredbo 282/2011 storitve v zvezi z dostopom do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev iz člena 53. člena Direktive 2006/112/ES zajemajo opravljanje storitev, katerih bistvena značilnost je odobritev pravice dostopa do prireditev na podlagi vstopnice ali plačila, vključno s plačilom v obliki abonmaja ali letne kotizacije.

Zajeti so predvsem naslednji primeri odobritve:

- pravice dostopa na predstave, gledališke igre, cirkuške predstave, sejme, v zabaviščne parke, na koncerte, razstave in druge podobne kulturne prireditve;
- pravice dostopa na športne prireditve, kot so tekme ali tekmovanja;
- pravice dostopa na izobraževalne in znanstvene prireditve, kot so konference in seminarji.

Med te storitve se ne všttevajo uporabe objektov, kot so telovadnice ali drugi objekti, na podlagi plačila kotizacije.

Pomožne dejavnosti iz 53. člena Direktive 2006/112/ES vključujejo storitve, neposredno povezane z dostopom do prireditev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, razvedrila ali podobnih prireditev, ki se proti ločenemu plačilu nudijo osebi, udeleženi na prireditvi. Te pomožne storitve zajemajo predvsem uporabo garderob ali sanitarnih prostorov, ne vključujejo pa samih posredniških storitev, povezanih s prodajo vstopnic.

– **Restavracijske storitve in storitve cateringa (55. in 57. člen Direktive 2006/112/ES)**

Restavracijske storitve in storitve cateringa (razen storitev, ki se dejansko opravijo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov v Skupnosti) so obdavčene v kraju, kjer se te storitve dejansko opravijo (55. člen Direktive 2006/112/ES).

Direktiva dodatno ne določa, kaj se razume z izrazoma restavracijske storitve in storitve cateringa, sta pa definiciji vključeni v Uredbi 282/2011, in sicer so restavracijske storitve in storitve cateringa tiste storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih **zadostne podporne storitve**, ki omogočajo takojšno potrošnjo. Zagotavljanje hrane ali pijače ali obojega je samo del celotne ponudbe, pri čemer prevladujejo storitve. Restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev.

Dobava pripravljene ali nepripravljene hrane ali pijače ali obojega, vključno s prevozom ali brez njega, vendar **brez drugih podpornih storitev**, se ne šteje za restavracijsko storitev ali storitev cateringa, ampak se obravnava kot dobava blaga.

Slovenska zakonodaja o DDV je usklajena z zgoraj zapisano definicijo, vendar pa Pravilnik ZDDV-1 dodatno določa, da se za restavracijske storitve in storitve cateringa ne štejejo naslednje storitve:

- dobava pripravljene ali nepripravljene hrane (npr. ponudba hrane »vzemi s seboj« v restavracijah, supermarketih in podobno);
- dobave, ki obsegajo le pripravo in prevoz hrane; in
- v splošnem dobave, ki obsegajo pripravo in dostavo hrane in/ali pijače brez katerekoli druge pomožne storitve.

Drugačne obravnave z vidika DDV so deležne še restavracijske storitve in storitve preskrbe, ki se opravijo na krovu ladij in zrakoplovov. Če gre za prevoz znotraj Skupnosti, so storitve

obdavčene v kraju, kjer se prevoz potnikov začne (57. člen Direktive 2006/112/ES). Pri povratnem potovanju se povratna pot šteje za ločen prevoz.

Prevoz potnikov znotraj EU, za potrebe izvajanja te določbe, pomeni prevoz, ki se brez postanka zunaj EU opravi med krajem, kjer se prevoz začne, in krajem, kjer se prevoz konča. Pri tem je:

- »kraj, kjer se prevoz potnikov začne«, prvi kraj v Skupnosti, kjer lahko potniki vstopijo v prevozno sredstvo, tudi po postanku zunaj Skupnosti;
- »kraj, kjer se prevoz potnikov konča«, pa zadnji kraj v Skupnosti, kjer lahko potniki, ki so vstopili znotraj Skupnosti, izstopijo iz prevoznega sredstva, tudi pred postankom zunaj Skupnosti.

Zaradi različne interpretacije določb o kraju začetka in konca prevoza potnikov v posameznih državah članicah, je Svet Evropske unije sprejel dodatna pojasnila, ki so objavljena v Uredbi 282/2011. Uredba določa, da se del prevoza potnikov v Skupnosti iz 57. člena Direktive 2006/112/ES določi na podlagi potovanja prevoznega sredstva, in ne na podlagi potovanja, ki ga zaključi vsak posamezen potnik.

Takšna interpretacija določb je smiselna predvsem iz praktičnih razlogov, saj se tako na prevoznem sredstvu obračunava DDV države, kjer se je prevoz začel, z vidika prevoznega sredstva. V kolikor bi na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih morali obračunavati DDV države, kjer se je prevoz začel, za posameznega potnika, bi to bilo administrativno zelo zahtevno, storitve pa bi bile podvržene različnim davčnim stopnjam.

– **Dajanje prevoznega sredstva v najem (56. člen Direktive 2006/112/ES)**

Tudi glede kraja obdavčitve za kratkoročne najeme prevoznih sredstev najdemo v Direktivi 2006/112/ES posebne določbe. Kraj dajanja prevoznega sredstva v kratkoročni najem je kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku (kjer preide v fizično posest prejemnika ali tretje osebe na njegov račun). Direktiva v nadaljevanju določa, da »kratkoročni« pomeni stalno posest ali uporabo prevoznega sredstva v obdobju, ki ni daljše od trideset dni. V primeru najema plovil pa se za kratkoročni najem šteje obdobje, ki ni daljše od devetdeset dni.

Za pravilno uporabo teh določb je treba najprej natančno razumeti, kaj šteje za prevozno sredstvo. Ker Direktiva 2006/112/ES te definicije ne vsebuje, je Svet Evropske unije razlago podal v Uredbi 282/2011, ki natančno določa, da pod »prevozno sredstvo« iz 56. člena Direktive 2006/112/ES razumemo vozila z motorjem ali brez njega ter drugo opremo in naprave, namenjene prevozu oseb ali predmetov iz enega kraja v drugega, ki jih lahko vlečejo ali potiskajo vozila ter so običajno narejeni in dejansko pripravljeni, da se uporabijo za prevoz.

Uredba primeroma našteva tudi, kaj se šteje za prevozno sredstvo. V skladu z uredbo so prevozna sredstva zlasti:

- kopenska vozila, kot so avtomobili, motorji, kolesa, tricikli in bivalne prikolice;
- prikolice in polprikolice;
- železniški vagoni;
- plovila;

- letala;
- vozila, posebej narejena za prevoz bolnih ali poškodovanih oseb;
- kmetijski traktorji in druga kmetijska vozila;
- invalidski vozički na lastni ali elektronski pogon.

Za prevozna sredstva se ne štejejo vozila, namenjena za stacionarno uporabo, in zabojniki.

Uredba 282/2011 navaja tudi dodatna pojasnila glede trajanja stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva. Trajanje se določi s pogodbo med sodelujočima strankama. Pogodba služi kot domneva, ki pa jo lahko ovrže vsako dejstvo ali zakonodaja, pri določitvi dejanskega trajanja stalne posesti ali uporabe. Prekoračitev pogodbenega obdobja kratkoročnega najema zaradi višje sile ne vpliva na določitev trajanja stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva. Če je isto prevozno sredstvo bilo najeto z zaporednimi pogodbami oziroma so bile le-te podaljšane med istimi strankami, je trajanje stalne posesti ali uporabe prevoznega sredstva v okviru trajanja vseh pogodb skupaj. Zaporedne najemne pogodbe med istimi strankami za različna prevozna sredstva se, razen v primeru zlorab, ne štejejo za zaporedne pogodbe.

V primeru, da gre za stalni (dolgoročni) najem prevoznega sredstva, takšen najem ne zapade pod nobeno posebno pravilo in se kraj obdavčitve določa v skladu s splošnima praviloma.

- **Elektronske storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci (58. člen Direktive 2006/112/ES)**

Elektronsko opravljene storitve, ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno (običajno) prebivališče je v državi članici, se štejejo, da so opravljene tam, kjer je sedež prejemnika storitev. To pravilo se uporablja le takrat, kadar storitve opravlja davčni zavezanec s sedežem zunaj Skupnosti oziroma preko poslovne enote zunaj Skupnosti.

V prilogi II Direktive 2006/112/ES je podan okvirni seznam elektronsko opravljenih storitev, in sicer so to zlasti:

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

Dodatna pojasnila glede storitev iz priloge II k Direktivi 2006/112/ES lahko najdemo v Uredbi 282/2011, kjer so storitve pojasnjene takole:

Spletna ponudba, spletno gostovanje, vzdrževanje programov in opreme na daljavo. Sem spadajo:

- posredovanje spletišč in spletnih strani;
- avtomatizirano spletno vzdrževanje programov na daljavo;
- upravljanje sistemov na daljavo;

- spletno skladiščenje podatkov, pri katerem so posamezni podatki shranjeni in iskani elektronsko; ter
- spletna dobava prostora na disku na zahtevo.

Dobava programske opreme in njeno posodabljanje. Sem spadajo:

- dostop do spletne programske opreme ali prenos spletne programske opreme (tudi programi za javna naročila/računovodstvo in protivirusnimi programi) in njene posodobitve;
- “preprečevalci prikaza oglasov” (programska oprema za onemogočanje prikazovanja oglasov s pasico);
- gonilniki za prenos podatkov, kot je programska oprema, ki deluje kot vmesnik med računalniki in zunanjo opremo (na primer tiskalniki);
- avtomatizirana spletna namestitve filtrov na spletiščih; ter
- avtomatizirana spletna namestitve požarnih zidov.

Dobava slik, besedil in informacij ter dajanje baz podatkov na razpolago. Sem spadajo:

- dostop do namiznih tem ali prenos namiznih tem;
- dostop do fotografskih ali slikovnih podob ali ohranjevalnikov zaslona ali prenos naštetega;
- digitalizirana vsebina knjig in drugih elektronskih publikacij;
- naročnina na spletne časopise in revije;
- spletni dnevnik in statistike spletišč;
- spletne novice, prometna obvestila in vremenske napovedi;
- spletni podatki, ki jih programska oprema avtomatično ustvari na podlagi kupčevega vnosa, na primer pravni ali finančni podatki (zlasti stalno posodabljeni podatki o stanju na borzi);
- nudenje oglasnega prostora, tudi oglasov s pasico na spletiščih in spletnih straneh; ter
- uporaba iskalnikov in internetnih imenikov.

Dobava glasbe, filmov in iger, tudi iger na srečo in loterije, pa tudi predvajanj in prireditev s področij politike, kulture, umetnosti, športa, znanosti in zabave. Sem spadajo:

- dostop do ali prenos glasbe na računalnike in mobilne telefone;
- dostop do ali prenos »jinglov«, odlomkov, melodij zvonjenja ali drugih zvokov;
- dostop do ali prenos filmov;
- prenos iger na računalnike in mobilne telefone; ter
- dostop do avtomatiziranih spletnih iger, ki so odvisne od interneta ali podobnih elektronskih omrežij, kjer so igralci na različnih geografskih lokacijah.

Opravljanje poučevanja na daljavo. Sem spadajo:

- avtomatizirano učenje na daljavo, ki je odvisno od interneta ali podobnega elektronskega omrežja in katerega ponudba zahteva omejeno človeško posredovanje ali nikakršnega, tudi virtualne učilnice, razen če se internet ali podobno elektronsko omrežje uporablja le kot orodje za komunikacijo med učiteljem in učencem; ter

- delovni zvezki, ki jih učenci izpolnijo na spletu in so ocenjeni avtomatično, brez človeškega posredovanja.

V Uredbi 282/2011 je še zapisano, da elektronsko opravljene storitve vključujejo storitve, ki se opravljajo po internetu ali elektronskem omrežju in katerih lastnosti omogočajo, da se v veliki meri opravljajo avtomatizirano in z minimalnim človeškim posredovanjem, brez informacijske tehnologije pa ne bi mogle obstajati. To so zlasti:

- dobava digitaliziranih proizvodov na splošno, tudi programske opreme in njenih sprememb oziroma nadgradenj;
- storitve, ki omogočajo ali podpirajo navzočnost podjetij ali posameznikov na elektronskem omrežju, kot je na primer spletišče ali spletna stran;
- storitve, ki jih računalnik avtomatsko ustvari po internetu ali elektronskem omrežju kot odziv na posamične vnose podatkov naročnikov;
- dodelitev (za plačilo) pravice do prodaje blaga ali storitve na spletni strani, ki deluje kot spletni trg, na katerem potencialni kupci po avtomatiziranem postopku pošiljajo ponudbe in na katerem sta stranki po elektronski pošti, ki jo samodejno ureja računalnik, obveščeni o prodaji; ter
- internetni paketi informacijskih storitev, v katerih je telekomunikacijska sestavina pomožen in podrejen del (paketi, ki ponujajo več od samega dostopa do interneta in zajemajo druge elemente, kot so vsebinske strani z dostopom do novic, vremenskih napovedi ali turističnih informacij; spletne igre; posredovanje spletišč; dostop do spletnih razprav in podobno).

Dodatno Uredba 282/2011 določa, da med elektronsko opravljene storitve ne spadajo:

- storitve radijskega in televizijskega oddajanja, telekomunikacijske storitve; ter
- dobave spodaj naštetega blaga in opravljanje spodaj naštetih storitev:
 - blaga, ko se le naročilo in obdelava naročila opravita elektronsko;
 - CD-ROM-ov, disket in podobnih fizičnih nosilcev zapisa;
 - tiskanega materiala, kot so knjige, glasila, časopisi in revije;
 - zgoščenk, avdiokaset;
 - videokaset, DVD-jev;
 - iger na CD-ROM-ih;
 - storitev strokovnjakov, kot so odvetniki in finančni svetovalci, ki strankam svetujejo po elektronski pošti;
 - interaktivnega učenja, pri katerem učitelj podaja vsebino programa po spletu ali elektronskem omrežju (na primer po povezavi z daljinskim dostopom);
 - fizičnega »off-line« popravila računalniške opreme;
 - skladiščenja podatkov »off-line«;
 - oglaševalskih storitev, zlasti v časopisih, na plakatih in na televiziji;
 - telefonske pomoči uporabnikom;
 - poučevanja, ki vključuje le učenje na daljavo, na primer tečajev po pošti;
 - klasičnih dražbenih storitev, odvisnih od neposrednega človeškega posredovanja, ne glede na način dajanja ponudb;
 - telefonskih storitev z video komponento, znanih tudi kot videofonske storitve;

- dostopa do interneta in svetovnega spleta ter
- telefonskih storitev po internetu.

Dodatno Direktiva 2006/112/ES določa, da kadar izvajalec storitve in prejemnik komunicirata po elektronski pošti, to samo po sebi ne pomeni, da je opravljena storitev elektronsko opravljena storitev.

– **Storitve, opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež izven Skupnosti (59. člen Direktive 2006/112/ES)**

Direktiva 2006/112/ES določa posebno davčno obravnavo naslednjih storitev, ki se opravijo osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno (običajno) prebivališče izven Skupnosti:

- prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;
- oglaševanje;
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;
- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali pravice iz tega člena;
- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov;
- posredovanje osebja;
- dajanje premičnin v najem, razen vseh vrst prevoznih sredstev;
- zagotavljanje dostopa do sistema za zemeljski plin na ozemlju Skupnosti ali do omrežja, povezanega s takšnim sistemom, do sistema električne energije ali ogrevalnih ali hladilnih omrežij, prenos ali distribucija po teh sistemih ali omrežjih in opravljanje drugih storitev, ki so z navedenim neposredno povezane;
- telekomunikacijske storitve;
- storitve radijskega in televizijskega oddajanja;
- elektronsko opravljene storitve, zlasti tiste iz Priloge II.

Skupna značilnost naštetih storitev je, da je kraj opravljanje storitev težko določiti in da se kraj opravljanja lahko spreminja. Pogosto so te storitve neopredmetene.

Kraj opravljanja zgoraj omenjenih storitev osebi, ki ni davčni zavezanec in ima sedež oziroma stalno ali običajno prebivališče izven Skupnosti, je kraj, v katerem ima ta oseba sedež, stalno ali običajno prebivališče.

– **Preprečitev dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja (člen 59a in 59b Direktive 2006/112/ES)**

Z namenom preprečevanja dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja, Direktiva 2006/112/ES državam članicam dopušča, da kraj obdavčitve prestavijo s svojega ozemlja na ozemlje tretje države, in sicer za storitve iz 44., 45., 56. in 59. člena Direktive, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo zunaj Skupnosti. In obratno, države članice lahko, z namenom preprečevanja dvojnega

obdavčenja ali neobdavčenja, kraj obdavčitve iz tretje države prestavijo v svojo državo, če se storitve dejansko uporabijo in potrošijo na njihovem ozemlju.

Zgoraj omenjeno pravilo uporabe in uživanja (angl. *use and enjoyment*) se lahko uporabi za vse storitve, katerih kraj obdavčitve se določa v skladu s členi 44, 45, 56 in 59. Vendar pa Direktiva 2006/112/ES izrecno določa, da se ta določba ne uporablja za elektronsko opravljene storitve, ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in ki nimajo sedeža v Skupnosti. Za tovrstne storitve uporabi splošno pravilo iz 45. člena, tj. obdavčitev storitev po sedežu izvajalca.

Nadalje Direktiva 2006/112/ES v členu 59b določa obvezno uporabo pravila uporabe in uživanja v primeru telekomunikacijskih storitev in storitev radijskega in televizijskega oddajanja, ki jih davčni zavezanec, katerega sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota je zunaj Skupnosti, opravlja osebam, ki niso davčni zavezanci in katerih sedež ali stalno oziroma običajno prebivališče je v državi članici. Omenjena določba pomeni, da so telekomunikacijske storitve obdavčene v državi članici, v kateri se te storitve uporabijo in uživajo.

2 MEHANIZEM OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI (*REVERSE CHARGE*) PO DIREKTIVI 2006/112/ES

Namen davka na dodano vrednosti je, da čezmejne transakcije z blagom in storitvami niso obremenjene s prometnim davkom države porekla blaga ali storitev, ampak da so te transakcije obdavčene v namembni državi. To se zagotovi na način, da se na blago in storitve, ki so namenjene v drugo državo aplicira davčna stopnja 0 %, v namembni državi pa se obračuna lokalni DDV po stopnji, ki jo predpisuje namembna država.

Način pobiranja davka v namembni državi je odvisen od tega ali gre za uvoz blaga, znotrajskupnostno pridobitev blaga ali za prejete storitve. Pri uvozu se blago obdavči po stopnji namembne države članice neposredno ob uvozu. Obračun DDV običajno opravi carinski organ namembne države preden je blago sproščeno v prosti promet. Takšnemu davčnemu obravnavanju blaga v mednarodni menjavi rečemo mejna davčna izravnava, angl. *border tax adjustment* (Stanovnik, 2008, str. 118).

Pri prometu blaga med državami članicami ni fizičnih mejnih kontrol, zato mora prejemnik blaga sam opraviti mejno davčno izravnavo ob prejemu blaga, in sicer tako da sam obračuna DDV namembne države. Podobna tehnika obračunavanja DDV je tudi pri storitvah, kjer mora prejemnik ob prejemu storitve sam obračunati DDV. Za takšno tehniko obračunavanja DDV se uporablja izraz mehanizem obrnjene davčne obveznosti (angl. *reverse charge mechanism*) in se običajno uporablja pri prometu blaga in storitev med državami članicam in pri nekaterih lokalnih transakcijah.

Ker je tema diplomske naloge omejena na mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri prometu storitev, se bom v nadaljevanju posvetil le temu mehanizmu.

2.1 Zgodovinski pregled razvoja mehanizma obrnjene davčne obveznosti in spremembe povezane z njim

2.1.1 Prva direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih

Izhodišče Prve direktive Sveta 67/227/EGS (Ur.l. EU, št. L 071/1967, v nadaljevanju Prva direktiva) z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju prometnih davkov držav članic je bilo vzpostaviti skupni trg v okviru gospodarske skupnosti, znotraj katerega bi potekala konkurenca in katerega značilnosti bi bile podane z značilnostmi domačega trga. Preambula k Prvi direktivi pojasnjuje, da je predpogoj za doseganje tega cilja uporaba zakonodaje o prometnem davku, ki ne bi izkrivljala pogojev konkurence oziroma ne bi ovirala prostega pretoka blaga in storitev znotraj skupnega trga. V interesu skupnega trga je bilo doseči tako usklajenost zakonodaj držav članic o prometnem davku, ki bi, kolikor je mogoče, izločila dejavnike, ki bi utegnili izkrivljati konkurenco, bodisi na ravni Skupnosti ali na nacionalni ravni ter posledično omogočiti odpravo obračunavanja davka pri uvozu in oprostitve davka pri izvozu pri trgovanju med državami članicami.

Ureditev v skladu s Prvo direktivo naj bi v državah članicah začela veljati najkasneje 1. januarja 1970.

Prva direktiva je postavila temelje za uvedbo davka na dodano vrednost, vendar ni vsebovala nobenih specifičnih določb o samem DDV. Prve določbe o DDV je vsebovala Druga direktiva 67/228/EGS.

2.1.2 Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Struktura in postopek uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost

Druga direktiva Sveta 67/228/EGS (Ur.l. EU, št. L 071/1967, v nadaljevanju Druga direktiva) za usklajevanje pravnih predpisov držav članic o prometnih davkih je bila sprejeta 14. aprila 1967. Direktiva določa strukturo in načine za uporabo prometnega davka v obliki davka na dodano vrednost v 21 členih in prilogah A in B. V skladu z Direktivo so obdavčene le protiplačne dobave blaga in opravljene storitve, ki jih opravi davčni zavezanec, ter uvoz blaga. Osnova za obdavčitev dobav je vse tisto, kar je protivrednost za dobavo blaga oziroma opravljeno storitev, z izjemo samega davka na dodano vrednost. Pri tem mora obstajati neposredna zveza med izvršeno dobavo blaga oziroma opravljeno storitvijo in prejeta protivrednostjo.

Preambula k Drugi direktivi določa, da morajo države članice oprostitve strogo omejiti. Davka oproščene so zlasti dobave v tujino in plemenitenje blaga za tujega naročnika. Odbitek vstopnega davka je, kot takojšnji odbitek, dovoljen le pri prometu znotraj podjetniške verige. Ne sme se odbijati DDV na blago in storitve, ki se uporabijo za izvedbo neobdavčljivih transakcij ali oproščenih transakcij (neprava oprostitvev), izjema je le uporaba za izvozne transakcije.

Iz zgoraj zapisanega je razvidno, da je že Druga direktiva vsebovala temeljne določbe sistema DDV. Druga direktiva je bila z začetkom veljavnosti Šeste direktive razveljavljena.

2.1.3 Predlog Šeste direktive COM(73) 950, ki ga Komisija predložila Svetu 29. junija 1973, o harmonizaciji prometnih davkov držav članic

Predlog Šeste direktive COM(73) 950 (Komisija Evropskih skupnosti, 1973) že vsebuje določbe, po katerih se za določene storitve uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Po Predlogu Šeste direktive naj bi bil kraj obdavčitve za vse storitve, razen storitev povezanih z nepremičninami in transportnih storitev, kraj, kjer ima sedež zavezanec, ki storitev opravi. Predlog Šeste direktive pojasnjuje, da so razlogi za tako odločitev bili enostavnost takega pravila in problemi interpretacije, ki bi se lahko pojavili, če bi se kot kraj obdavčitve določil kraj uporabe ali izkoriščanja storitev. Posledica take izbire (ter tudi, da bi se izognili prekrivanju davkov, ki bi postavljali lokalne dobavitelje v slabši položaj) je bila, da je bilo potrebno zagotoviti številne izjeme v zvezi s storitvami, opravljenim kupcem iz držav, ki niso država dobavitelja. Te izjeme naj bi se z odpravo davčnih meja znotraj Skupnosti odpravile oziroma naj bi ostale v veljavi samo za kupce iz tretjih držav, splošno pravilo pa naj se ne bi spremenilo.

Obdavčitev storitev v zvezi z nepremičnim premoženjem, kot so na primer skladiščenje blaga, najem stavb, najem sefov ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, se je zdelo smiselno navezati na lego nepremičnega premoženja (pojasnilo k 10. členu Predloga Šeste direktive).

Transportne storitve, glede na njihovo posebno naravo, se je zdelo priporočljivo obdavčiti, kjer so opravljana, glede na prevoženo razdaljo.

Splošno pravilo pa ni bilo primerno za vse storitve, saj so bile z njegovo uporabo določene storitve iz Skupnosti, opravljene naročnikom iz drugih držav članic ali tretjih držav, v nekonkurenčnem položaju v primerjavi s storitvami iz tretjih držav. Prihajalo pa bi tudi do motenj konkurence znotraj Skupnosti zaradi različnih davčnih stopenj med državami članicami, saj bi bila konkurenčnost odvisna od tega, kje je dobavitelj ustanovljen.

V izogib motnjam konkurence Predlog Šeste direktive določa, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi za naslednje storitve (10. odstavek 16. člena):

- prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;
- določene storitve opravljene na premočninah;
- oglaševanje;
- dajanje premočnin v najem, razen motornih vozil, letal in plovil;
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn (angl. planning offices) in druge podobne storitve;
- določene bančne in finančne transakcije;
- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali pravice iz zgoraj omenjenih storitev.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporabi pod pogojem, da dobavitelj dokaže, da je kupec ustanovljen izven Skupnosti (ni potrebno dokazovati, da je zavezanec). Po drugi strani pa, da bi se preprečilo izogibanje obdavčitvi, mora dobavitelj, kadar je kupec iz druge države

članice, dokazati, da je kupec davčni zavezanec, ta pa mora nabavo poročati svojemu pristojnemu davčnemu organu in obračunati lokalni DDV.

Nabor storitev za katere se po Predlogu Šeste direktive uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti je zelo podoben tistemu, ki je bil kasneje dejansko zapisan v Šesti direktivi 77/388/EGS (seznam storitev se nahaja na naslednji stani). Pomembna razlika med Predlogom Šeste direktive in kasneje sprejeto Šesto direktivo 77/388/EGS pa je v »motoriki« mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Po Predlogu Šeste direktive je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež. Izjemi od splošnega pravila so le storitve povezane z nepremičninami in transportne storitve. Za vse ostale storitve se šteje, da so opravljene v državi, kjer ima izvajalec storitve sedež. To splošno pravilo velja tudi za storitve, ki so podvržene mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, vendar so te storitve oproščene obračuna DDV v državi izvajalca (prava oprostitev). Prejemnik storitev iz druge države pa mora obračunati lokalni DDV.

Šesta direktiva 77/388/EGS, ki je bila sprejeta leta 1977, je ohranila splošno pravilo obdavčitve po sedežu izvajalca, vendar je za storitve, ki zapadejo pod mehanizem obrnjene davčne obveznosti, vpeljala novo izjemo, po kateri so te storitve obdavčene v državi prejemnika storitev. To pomeni, da so se te storitve štete za opravljene v državi prejemnika. V Predlogu Šeste direktive so bile te storitve oproščene obračuna DDV, kar sedaj ni bilo več potrebno, saj le-te niso bile opravljene v državi izvajalca, ampak v državi prejemnika.

2.1.4 Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero

Namen Šeste direktive 77/388/EGS je bilo nadaljnje usklajevanje zakonodaj držav članic o prometnih davkih. Šesta direktiva 77/388/EGS poskuša zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren glede porekla blaga in storitev, da bo mogoče vzpostaviti skupni trg, ki bo omogočal lojalno konkurenco in odražal dejanski notranji trg. Za okrepitev nediskriminatorne narave davka, Šesta direktiva 77/388/EGS pojasnjuje izraz "davčni zavezanec", ki ga lahko države članice uporabijo tudi za osebe, ki določene transakcije opravljajo občasno. Kljub temu, da naj bi se načeloma kot kraj opravljenih storitev štel kraj, kjer ima oseba, ki opravi storitev, sedež dejavnosti, je treba ta kraj opredeliti, kot da je v državi osebe, za katero so storitve opravljene, zlasti v primeru določenih storitev, opravljenih med davčnimi zavezanci, pri katerih so stroški storitev vključeni v ceno blaga (Preambula Šeste direktive 77/388/EGS).

Splošno pravilo glede kraja obdavčitve, ki je bilo zapisano v 9. členu Šeste direktive 77/388/EGS, je določalo, da se za kraj opravljanja storitve šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev.

Kot je razvidno že iz Predloga Šeste direktive COM(73) 950, pa splošno pravilno ni primerno za vse vrste storitev, zato Šesta direktiva 77/388/EGS določa še celo vrsto posebnih pravil, po katerih se kraj obdavčitve določa glede različne navezane okoliščine:

- za storitve v zvezi z nepremičninami kraj, **kjer se nepremičnina nahaja**;
- za opravljanje prevoznih storitev; storitev v zvezi z dejavnostmi s področja kulture, umetnosti,...; storitev v zvezi s pomožnimi prevoznimi dejavnostmi,...; storitev cenitve premičnin; ter opravljanje storitev na premičninah kraj, **kjer so te dejansko opravljene**;
- za storitve v zvezi z dajanjem premičnin v najem, razen prevoznih sredstev, ki jih najemodajalec izvozi iz ene države članice zaradi uporabe v drugi državi članici, kraj **uporabe**;
- za storitve iz člena 9(2)(e) kraj, **kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto**.

Šesta direktiva 77/388/EGS v členu 9(2)(e) opredeljuje seznam storitev za katere se, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v drugi državi članici, šteje, da so bile opravljene v kraju, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto. Te so:

- prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;
- oglaševanje;
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;
- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov;
- posredovanje osebja;
- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali pravice iz zgoraj omenjenih storitev;
- storitve zastopnikov, ki delujejo v imenu in za račun drugega, kadar za svojega naročnika posredujejo storitve iz zgoraj omenjenih storitev.

Šesta direktiva 77/388/EGS v 21. členu določa pravila glede plačnika davka. Davek mora plačati oseba – davčni zavezanec, ki opravlja obdavčljive transakcije. To splošno pravilo se ne uporabi le v primerih, ko se opravljajo transakcije iz člena 9(2)(e) in jih opravi davčni zavezanec – tuj rezident. Če obdavčljivo transakcijo, ki je obdavčena po sedežu naročnika, opravi davčni zavezanec, ki je hkrati tuj rezident, lahko država članica sprejme ureditev, po kateri davek plača druga oseba in ne davčni zavezanec – tuj rezident. Taka druga oseba je med drugim lahko davčni zastopnik ali druga **oseba, za katero se opravi obdavčljiva transakcija**. Podobne določbe glede plačnika davka najdemo tudi v členih 193 in 194 Direktive 2006/112/ES.

Iz zapisanega je razvidno, da je Šesta direktiva 77/388/EGS uvedla mehanizem obrnjene davčne obveznosti za zgoraj omenjene storitve. »Mehanika« tega mehanizma se razlikuje od tistega, ki je bil zapisan v Predlogu Šeste direktive, saj je Šesta direktiva 77/388/EGS dejansko prestavila kraj obdavčitve storitev v državo sedeža prejemnika storitev.

Šest direktivo 77/388/EGS so države članice morale implementirati v nacionalno zakonodajo najkasneje do 1. januarja 1978.

2.1.5 Deseta direktiva Sveta 84/386/EGS z dne 31. julija 1984 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki spreminja Direktivo 77/399/EGS – Uporaba davka na dodano vrednost pri dajanju premičnin v najem

Dajanje premičnin v najem se, v skladu z določbami Šeste direktive 77/388/EGS, šteje za ekonomsko dejavnost, ki je predmet davka na dodano vrednost. Uporaba splošnega pravila za določanje kraja obdavčitve za dajanje premičnin v najem ni primerna, saj lahko vodi k hudemu izkrivljanju konkurence, kadar imata najemodajalec in najemnik sedeža v različnih državah članicah z različnimi davčnimi stopnjami. Z namenom vzpostavitve zdrave konkurence se z Deseto direktivo Sveta 84/386/EGS (Ur.l. EU, št. L 208/1984, v nadaljevanju Deseta direktiva) spreminja kraj, kjer je opravljena storitev dajanja premičnin (razen vseh vrst prevoznih sredstev) v najem, in sicer je to v kraju v katerem ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto. Zaradi nadzora v zvezi z dajanjem v najem prevoznih sredstev, Deseta direktiva izrecno predpisuje uporabo splošnega pravila, po katerem so storitve obdavčene v kraju, v katerem ima dobavitelj sedež dejavnosti.

Deseta direktiva razširja uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti na storitve dajanja premičnin v najem (razen vseh vrst prevoznih sredstev). Pri tem gre razumeti, da je zakonodajalec imel v mislih odplačen prenos pravice do uporabe premičnih stvari za določen čas (npr. operativni najem strojev, računalnikov, pisarniške opreme), pri čemer pa je izrecno izključil prevozna sredstva, ki ostajajo obdavčena po splošnem pravilu.

Rok za implementacijo sprememb v nacionalne zakonodaje je bil 1. julij 1985.

2.1.6 Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja

Vsi predlogi o poenotenju davčnih stopenj, kot tudi kot tudi predlog o spremenjenem obračunu DDV pri pretoku blaga čez notranje meje članic, tj. sistem klirinške hiše, so bil zavrjeni. Ker se je bližal datum dokončne ukinitve mejnih kontrol med članicami (tj. 1.1.1993), se je Komisija leta 1991 odločila, da bo začasno, tj. do 1.1.1997, obveljal še stari sistem obračuna DDV med državami članicami. To pomeni, da se ob izvozu in intrakomunitarni dobavi uporabi stopnja 0% ter ob uvozu in intrakomunitarni pridobitvi oziroma prvi domači transakciji uporabi primerna davčna stopnja namembne države (Stanovnik, 2008, str. 121). Začasni režim, ki se je začel 1. januarja 1993 in naj bi trajal omejen čas, je bil vzpostavljen z namenom, da se dopolnijo določbe, namenjene lažjemu prehodu na dokončni sistem obdavčevanja trgovine med državami članicami. V tem obdobju je potrebno transakcije znotraj Skupnosti, ki jih opravljajo davčni zavezanci, razen oproščenih davčnih zavezancev, obdavčiti v namembnih državah članicah po stopnjah in pogojih teh držav članic.

Prehodna ureditev je bila prvotno sprejeta za obdobje štirih let, tj. do 31. decembra 1996. Nadomestil naj bi jo končni sistem obdavčevanja trgovine med državami članicami na podlagi načela obdavčitve dobavljenega blaga in opravljenih storitev v državi porekla.

Na področju storitev so bila z Direktivo Sveta 91/680/EGS (Ur.l. EU, št. L 376/1991, v nadaljevanju Direktiva 91/680/EGS) sprejeta nova pravila glede kraja obdavčitve, katerih namen je poenostavitev obdavčitve določenih posredniških storitev in storitev povezanih s prevozom blaga znotraj skupnosti. Nova pravila določajo:

- da je kraj opravljanja storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti **kraj odhoda** (pred spremembo, je bil kraj obdavčitve kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se je upoštevala prevožena razdalja); ter
- da je kraj opravljanja posredniških storitev **kraj, kjer se te storitve opravijo**, razen če posrednik posreduje pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, v tem primeru, je kraj opravljanja storitev **kraj odhoda** (pred spremembo so bile vse posredniške storitve bodisi obdavčene v državi sedeža izvajalca, bodisi v državi sedeža prejemnika).

Dodatno pa nova pravila uvajajo tudi poenostavitev, ki davčnim zavezancem omogoča, da se obdavčitev prevoza blaga znotraj Skupnosti in obdavčitev posredniških storitev prestavi v državo članico, kjer je prejemnik (naročnik) identificiran za namene DDV. Takšna poenostavitev se lahko uporabi zgolj v primeru, ko naročnik storitve ni identificiran v državi članici odhoda (pri prevozu blaga) oziroma v državi članici, kjer so posredniške storitve opravljane. Skladno s temi določbami je bil spremenjen tudi 21. člen Šeste direktive 77/388/EGS, ki ureja osebe, ki so dolžne plačati davek oblastem.

Iz zgoraj opisanih določb je razvidno, da Direktiva 91/680/EGS razširja uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, z namenom poenostavitve obračunavanja DDV pri določenih transakcijah med davčnimi zavezanci iz različnih držav članic.

Države članice so morale spremembe vnesti v svojo nacionalno zakonodajo do 1. januarja 1993.

2.1.7 Direktiva Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost od telekomunikacijskih storitev

Za sedanji, začasni sistem DDV je značilno, da je netransparenten in da se morajo vedno znova (po)iskati rešitve za konkretne probleme, ki jih obstoječa Šesta direktiva 77/388/EGS ni predvidela. Tako je prvotna Šesta direktiva 77/388/EGS predvidela obdavčitev telekomunikacijskih storitev po sedežu zavezanca, ki storitve opravlja. To določilo 9. člena Šeste direktive 77/388/EGS je povzročilo veliko težav evropskim podjetjem s področja telekomunikacijskih storitev. Te storitve niso bile eksplicitno navedene med izjemami in so se torej obdavčevale po splošnem pravilu, v veliko škodo evropskih telekomunikacijskih podjetij. Operaterji iz tretjih držav sploh niso plačevali DDV ob opravljanju storitev zavezancem in nezavezanem v Skupnosti, dočim so operaterji iz skupnosti morali obračunavati DDV tako pri prodajah v Skupnosti kot v tretje države (Stanovnik, 2008, str. 125). Ta pravila niso zadostovala za obdavčitev vseh takšnih storitev, porabljenih v Skupnosti, in za preprečevanje izkrivljanja

konkurence na tem področju. V interesu pravilnega delovanja notranjega trga je bilo treba takšna izkrivljanja odpraviti z uvedbo novih usklajenih pravil za to vrsto dejavnosti.

Cilj Direktive Sveta 1999/59/ES (Ur.l. EU, št. L 162/1999, v nadaljevanju Direktiva 1999/59/ES) je bil predvsem zagotoviti, da so telekomunikacijske storitve, ki jih uporabijo naročniki s sedežem v Skupnosti, obdavčene v Skupnosti. Tako so bile po spremembi telekomunikacijske storitve, opravljene davčnim zavezancem s sedežem v Skupnosti ali prejemnikom s sedežem v tretjih državah, načeloma obdavčene v kraju prejemnika storitev (Preambula Direktive 1999/59/ES).

Dodatno pa, zaradi zagotovitve enotnega obdavčevanja telekomunikacijskih storitev, Direktiva 1999/59/ES uvaja pravilo uporabe in uživanja, in sicer v primeru, ko telekomunikacijske storitve opravijo davčni zavezanci s sedežem v tretjih državah za osebe s sedežem v Skupnosti, ki niso davčni zavezanci. Po splošnem pravilu bi bile takšne storitve obdavčene v državi sedeža izvajalca storitev, vendar se s pravilom uporabe in uživanja obdavčitev prenese v Skupnost, če so te dejansko uporabljene in uživane v Skupnosti.

Razširjena uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti tudi pomeni, da davčnemu zavezancu (tujcu) ni potrebno zahtevati vračila tujega DDV po postopku Osme oziroma Trinajste Direktive.

Nova pravila za telekomunikacijske storitve so pričela veljati 1. januarja 2000.

2.1.8 Direktiva Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve

Preambula Direktive Sveta 2002/38/ES (Ur.l. EU, št. L 128/2002, v nadaljevanju Direktiva 2002/38/ES) kot razlog za sprejetje omenjene direktive navaja, da takrat veljavni predpisi glede obdavčitve storitev radijskega in televizijskega oddajanja ter elektronsko opravljenih storitev po 9. členu Šeste direktive 77/388/EGS (tj. obdavčitev po sedežu izvajalca storitev), niso več zadostovali za obdavčevanje tovrstnih storitev, ki se uporabljajo znotraj Skupnosti, zato je prihajalo do izkrivljanja konkurence.

Pri elektronski dobavi gre dejansko za dobavo »virtualnega blaga« in se obravnava kot opravljanje storitev. Tu gre za dobavo knjig, revij, glasbe itd. v elektronski obliki. Šeste direktiva 77/388/EGS ni predvidela elektronskega poslovanja, zato je bil potreben sprejem posebne direktive (2002/38/ES), ki ureja obdavčitev elektronsko opravljenih storitev. Njen sprejem je bil potreben predvsem zaradi ureditve obdavčenja z DDV v primeru, ko je dobavitelj izven Skupnosti¹ (Stanovnik, 2008, str. 126).

V interesu pravilnega delovanja notranjega trga je bilo treba odpraviti izkrivljanja konkurence in uvesti nove usklajene predpise za to vrsto dejavnosti. Sprejeti so bili ukrepi, s katerimi se je

¹ Obdavčitev elektronskega poslovanje je bila predmet velikih sporov med ZDA in EU. ZDA so močno nasprotovale obdavčitvi teh storitev, vendar je EU imela močnejše argumente.

zagotovilo, da se tovrstne storitve obdavčijo v Skupnosti, če se opravijo proti plačilu in za stranke s sedežem v Skupnosti, in da se ne obdavčijo, če se uporabljajo zunaj Skupnosti.

V ta namen so bile sprejete spremembe, ki določajo, da so storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter elektronsko opravljane storitve, ki se opravijo iz tretjih držav za osebe s sedežem v Skupnosti ali iz Skupnosti za prejemnike s sedežem v tretjih državah, obdavčene v kraju prejemnika storitev.

Da bi gospodarskim subjektom, ki ponujajo elektronsko opravljane storitve in ki znotraj Skupnosti nimajo sedeža niti niso identificirani za davčne namene, olajšali izpolnjevanje davčnih obveznosti, je bila z Direktivo 2002/38/ES vzpostavljena posebna ureditev. V okviru te ureditve se gospodarski subjekt, ki za osebe, ki niso davčni zavezanci znotraj Skupnosti, opravlja tovrstne storitve na elektronski način, lahko odloči za identifikacijo v eni sami državi članici in preko te identifikacijske številke izpolnjuje davčne obveznosti iz naslova elektronsko opravljanih storitev.

Zgoraj opisane spremembe razširjajo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti tudi na storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter elektronsko opravljane storitve.

Rok za implementacijo novih določb v nacionalne zakonodaje je bil 1. julij 2003.

2.1.9 Direktiva Sveta 2003/92/ES z dne 7. oktobra 2003 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede pravil o kraju dobave plina in električne energije

Naraščajoča liberalizacija porabe plina in električne energije je pokazala, da je treba pregledati pravila za določanje kraja dobav, kot jih določa Šesta direktiva 77/388/EGS, da bi se tako moderniziralo in poenostavilo delovanje sistema DDV v smislu skupnega trga, glede na strategijo, ki jo je sprejela Komisija.

Električna energija in plin se dobavljata preko distribucijskih omrežij, do katerih dostop omogočajo njihovi operaterji. Da bi se izognili dvojnemu obdavčenju ali neobdavčenju, je bilo treba uskladiti pravila, ki urejajo kraj opravljanja storitev zagotavljanja dostopa do in prevoza ali prenosa po distribucijskih sistemih za zemeljski plin in električno energijo ter drugih storitev, ki so neposredno povezane s temi storitvami (Preambula Direktive Sveta 2003/92/ES).

Na področju storitev uvaja Direktiva Sveta 2003/92/ES mehanizem obrnjene davčne obveznosti za storitve zagotavljanja dostopa do in prevoz ali prenos preko distribucijskih sistemov za zemeljski plin in električno energijo in opravljanje drugih neposredno povezanih storitev. Pred spremembo so države članice različno obravnavale te storitve, kar je lahko vodilo k dvojnemu obdavčenju ali neobdavčenju.

Države članice so morale svojo zakonodajo ustrezno prilagoditi do 1. januarja 2005.

2.1.10 Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev

Direktiva 2008/8/ES korenito spreminja pravila za določanje kraja obdavčitve. Vzpostavitev notranjega trga, globalizacija, deregulacija in tehnološke spremembe so povzročile ogromne spremembe obsega in vzorca trgovine s storitvami. Vedno več storitev je mogoče opraviti na

daljavo. Za nemoteno delovanje notranjega trga so bili sprejeti novi predpisi o kraju opravljanja storitev, po katerih so vse storitve, razen nekaterih izjem, ki so nujne zaradi političnih in administrativnih razlogov, obdavčene po kraju njihove dejanske uporabe (Preambula Direktive 2008/8/ES).

V skladu z Direktivo 2008/8/ES se je spremenilo splošno pravilo glede obdavčitve storitev, in sicer so po novih pravilih storitve, ki so opravljene za davčnega zavezanca, obdavčene v kraju, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti oziroma stalno poslovno enoto. Ko pa so storitve opravljene za osebo, ki ni davčni zavezanec, se šteje, da so storitve opravljene v kraju, kjer ima dobavitelj sedež svoje dejavnosti oziroma poslovno enoto.

Rok za implementacijo novih določb glede kraja obdavčitve storitev v nacionalne zakonodaje je bil 1. januar 2010.

Podrobnosti o mehanizmu obrnjene davčne obveznosti, ki ga je vpeljala Direktiva 2008/8/ES so predstavljene v naslednjih poglavjih.

2.2 Mehanizem obrnjene davčne obveznosti po Direktivi 2006/112/ES

Po pravilih, ki veljajo od 1. januarja 2010, je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti za storitve določena v 196. členu Direktive 2006/112/ES. Uporaba tega mehanizma je obvezna, države članice so ga morale v svoje nacionalne zakonodaje implementirati do 1. januarja 2010. Dodatno Direktiva 2006/112/ES v 194. členu dopušča državam članicam, da uvedejo mehanizem obrnjene davčne obveznosti tudi na ostale transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan. V 199. in 199.a členu Direktiva določa tudi seznam storitev, za katere se lahko uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti pri poslovanju med dvema davčnima zavezancema iz iste države članice. Glavni namen neobveznega »lokalnega« mehanizma obrnjene davčne obveznosti iz 199. in 199.a člena Direktive 2006/112/ES je boj proti davčnim utajam.

2.2.1 Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri storitvah iz 44. člena Direktive 2006/112/ES

Direktiva 2006/112/ES v 44. členu določa splošno pravilo za kraj obdavčitve storitev, kadar so te opravljene za drugega davčnega zavezanca. V skladu z določbami Direktive se šteje, da so storitve za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, opravljene v kraju, kjer ima prejemnik storitve sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.

Z namenom pravilnega določanja kraja obdavčitve opravljenih storitev, je potrebno natančno razumeti pomen posameznih besednih zvez, ki se pojavljajo v 44. členu Direktive 2006/112/ES.

2.2.2 Razlaga posameznih besednih zvez iz 44. člena Direktive 2006/112/ES

– Sedež dejavnosti davčnega zavezanca

Kraj sedeža dejavnosti davčnega zavezanca se določa z upoštevanjem več dejavnikov. Najpomembnejši dejavnik je kraj vodenja podjetja. Kot pojasnjuje Uredba 282/2011, se za kraj sedeža dejavnosti davčnega zavezanca šteje kraj, kjer se opravljajo dejavnosti glavne uprave podjetja. Za določitev sedeža davčnega zavezanca se upošteva kraj, na katerem se sprejemajo bistvene odločitve v zvezi s splošnim upravljanjem podjetja, kraj registriranega sedeža podjetja in kraj srečevanja vodstva podjetja. Če se s temi merili ne more zagotovo določiti kraja sedeža dejavnosti, se kot glavno merilo upošteva kraj, na katerem se sprejemajo bistvene odločitve v zvezi s splošnim upravljanjem podjetja. To mesto se običajno sklada s krajem, kjer zavezanec ponuja svoje storitve, kjer sklepa pogodbe, pripravlja dobave, sprejema plačila, vodi poslovne knjige. V kolikor uprava družbe ni na takem mestu, je mesto poslovanja tam, kjer se nahaja, z vidika celotne slike odnosov v organizacijskem in ekonomskem smislu, pomembno mesto. Uredba 282/2011 dodatno še pojasnjuje, da se sama prisotnost poštnega naslova ne more šteti za kraj sedeža dejavnosti davčnega zavezanca.

Takšna definicija družbam onemogoča, da bi za DDV namene registrirale sedež v državah z nizko DDV stopnjo, dejansko pa bi uprava družbe delovala v drugi državi.

– Stalna poslovna enota

Davčni zavezanec lahko ima poleg sedeža tudi **eno ali več stalnih poslovnih enot** (angl. *fixed establishment*), preko katerih prejema oziroma opravlja storitve. Direktiva 2006/112/ES ne določa definicije stalne poslovne enote, je pa definicija vključena v Uredbo 282/2011, ki je stopila v veljavo 1. julija 2011 in katero morajo neposredno upoštevati vse države članice. Definicija stalne poslovne enote je v slovenski zakonodaji o DDV zapisana v Pravilniku ZDDV-1 in sicer je zakonodajalec povzel sodbe sodišča ES, ki pojasnjujejo, da je stalna poslovna enota tisto mesto poslovanja, ki ima nek minimalen (fizičen) obseg, na katerem so stalno prisotni ljudje in tehnična sredstva, ki so organizirani na način, ki omogoča, prejem oziroma opravljanje storitev (Sodišče ES, 1985, sodba C-168/84). Sodišče ES tako zahteva, kot predpostavko za obstoj poslovne enote, stalno medsebojno delovanje ljudi in sredstev, ki se zahtevajo za prejetje in opravljanje storitev. Poslovna enota mora biti do določene mere stalna, v njenem okviru se morajo sklepati pogodbe ali sprejemati odločitve o poslovanju, tj. mora imeti strukturo, ki ima osebno in tehnično opremo, ki omogoča avtonomno prejetje oziroma opravljanje storitev (Prezelj, 2009, str. 47).

Definicija stalne poslovne enote, ki jo vsebuje Uredba 282/2011, je zelo podobna razlagi, ki jo je podalo Sodišče ES v svojih sodbah. Za uporabo 44. člena Direktive 2006/112/ES je »stalna poslovna enota« vsaka enota, ki ni sedež dejavnosti davčnega zavezanca, z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko prejme in uporabi storitve, ki so opravljene za lastne potrebe navedene poslovne enote.

Kljub temu, da je evropska zakonodaja o DDV z Uredbo 282/2011 pridobila uradno razlago stalne poslovne enote, pa se bo v praksi verjetno še vedno dogajalo, da bodo države članice stalno poslovno enoto razlagale različno. Še vedno namreč ostaja odprto vprašanje, kdaj se šteje, da ima davčni zavezanec na razpolago dovolj »stalnih« in »ustrezno« strukturiranih človeških in tehničnih sredstev, da lahko prejema in uporablja storitve oziroma opravlja storitve. Še vedno torej ostaja odprto tudi vprašanje, ali se poslovna enota z enim zaposlenim, šteje za stalno poslovno enoto. Prav tako ni jasno, ali se poslovna enota z enim zaposlenim, lahko hkrati šteje za stalno poslovno enoto za primere, ko prejema in uporablja storitve (za te namene ima dovolj stalnih in ustreznih sredstev) in hkrati ne šteje za poslovno enoto pri opravljanju storitev, ker nima na voljo dovolj stalnih in ustreznih sredstev za opravljanje storitev (Lejeune, Cortvriend & Accorsi, 2011).

Obstoj stalne poslovne enote je pomemben, kadar se le-ta nahaja v drugi državi. Kot je razvidno iz splošnih pravil, so storitve, ki so opravljene stalni poslovni enoti, obdavčene v državi, kjer se stalna poslovna enota nahaja. V kolikor stalna poslovna enota opravlja storitve fizični osebi, je v skladu s splošnim pravilom, kraj obdavčitve država, kjer se nahaja stalna poslovna enota.

– **Davčni zavezanec**

Za določitev kraja obdavčitve storitev je v večini primerov pomembno, ali se prejemnik storitev šteje za davčnega zavezanca (B2B transakcije) ali za osebo, ki ni davčni zavezanec (B2C transakcije). Za namene uporabe členov o kraju obdavčitve storitev je v 43. členu Direktive 2006/112/ES davčni zavezanec opredeljen kot:

- davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitve, se **šteje za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj;**
- **pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za namene DDV.**

Dodatna pojasnila o opredelitvi davčnega zavezanca za namene določanja kraja obdavčitve najdemo v Uredbi 282/2011, ki v 18. členu pojasnjuje sledeče. Izvajalec storitve lahko šteje, da ima prejemnik s sedežem v Skupnosti status davčnega zavezanca:

- če mu je prejemnik sporočil svojo osebno identifikacijsko številko za DDV in izvajalec pridobi potrditev, da se DDV številka ujema z naročnikovim imenom in naslovom, ali
- če prejemnik še ni prejel osebne identifikacijske številke za DDV, vendar je seznanil izvajalca, da je zanjo zaprosil, in izvajalec pridobi katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je le-ta davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki je lahko identificiran(-a) za DDV, in če z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Razen če razpolaga z nasprotnimi informacijami, lahko izvajalec šteje, da prejemnik s sedežem v Skupnosti nima statusa davčnega zavezanca, če lahko dokaže, da mu zadevni prejemnik ni sporočil osebne identifikacijske številke DDV.

Izvajalec storitve lahko šteje, da ima prejemnik s sedežem zunaj Skupnosti status davčnega zavezanca:

- če od prejemnika pridobi potrdilo pristojnih davčnih organov o vključenosti prejemnika v ekonomske dejavnosti, kar mu omogoča, da dobi vračilo DDV v skladu s Trinajsto direktivo, ali
- če prejemnik nima potrdila, dobavitelj pa ima DDV številko ali podobno številko, ki jo je prejemniku dodelila država sedeža in se uporablja za identifikacijo dejavnosti, ali katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je prejemnik davčni zavezanec, ter če dobavitelj z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, v razumni meri preveri točnost informacij, ki mu jih je poslal prejemnik.

Kot je razvidno iz določb Uredbe 282/2011, ki je stopila v veljavo 1. julija 2011, je naloga dobavitelja, da preveri in dokaže status prejemnika storitev. Žal pa uredba ne daje natančnejših navodil o obveznosti shranjevanja podatkov glede statusa naročnika, ki jih je dobavitelj pridobil od naročnika, prav tako uredba ne pojasnjuje pomena besedne zveze »katero koli drugo dokazilo, iz katerega se lahko razbere, da je prejemnik davčni zavezanec«.

V letu 2010 je družba PricewaterhouseCoopers VB med svojimi strankami izvedla raziskavo glede preverjanja statusa naročnika. V raziskavi je bilo ugotovljeno, da 78 % družb od kupca pridobi identifikacijsko številko za DDV, od teh pa le 50 % preveri veljavnost identifikacijske številke z razumnimi varnostnimi ukrepi (Lejeune et al., 2011).

Kot izhaja iz definicije, se 44. člen uporablja le za storitve, ki so opravljene **davčnemu zavezancu, ki deluje kot tak**, tj. da kupuje storitve za namene svoje ekonomske dejavnosti (Sodišče ES, 2008, sodba C-291/07). Pri tem se zastavlja vprašanje, ali je izvajalec storitve dolžan preverjati za kakšne namene bo naročnik porabil opravljeno storitev in/ali kje je meja med poslovno in zasebno rabo, v primerih, ko se storitev uporabi za oba namena. Odgovor na vprašanje najdemo v Uredbi 282/2011, ki v 19. členu določa, da če dobavitelj ne razpolaga z nasprotnimi informacijami, kot je narava opravljenih storitev in, če mu je prejemnik za to transakcijo sporočil identifikacijsko številko za DDV, se šteje, da so storitve namenjene za ekonomsko dejavnost prejemnika. Kadar je ena sama in ista storitev namenjena obenem za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo zaposlenih prejemnika, in za gospodarsko dejavnost, se za opravljene storitev uporablja splošno pravilo 44. člena Direktive 2006/112/ES (B2B), pod pogojem, da ne prihaja do zlorab. V kolikor pa davčni zavezanec prejme storitev izključno za osebno uporabo, vključno z osebno uporabo svojih zaposlenih, se šteje za osebo, ki ni davčni zavezanec in dobava zapade pod določila 45. člena Direktive 2006/112/ES (B2C).

Glede na določbe Uredbe 282/2011 gre sklepati, da izvajalec storitve načeloma ni dolžan preverjati, za kakšne namene bo naročnik storitev dejansko uporabil. Pri interpretaciji besedne zveze »narava opravljenih storitev« pa se lahko vseeno pojavijo določene razlike med državami članicami, saj Uredba 282/2011 le-te ne definira. Iz določb, ki so trenutno na voljo, namreč ni jasno, za katere storitve se razume, da so namenjene izključno za osebno uporabo oziroma osebno uporabo zaposlenih in zaradi tega avtomatično zapadejo pod določila 45. člena DDV Direktive 2006/112/ES.

– **Lokacija davčnega zavezanca**

V skladu z določili 44. člena Direktive 2006/112/ES se storitve, opravljene za davčnega zavezanca, obdavčijo v državi, kjer ima davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti oziroma stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, so storitve obdavčene, kjer ima stalno prebivališče oziroma kjer običajno prebiva. To določilo ni problematično, kadar ima naročnik sedež ali stalno poslovno enoto v eni državi. Uredba 282/2011 v tem primeru določa, da mora izvajalec storitev na podlagi informacij prejemnika določiti kraj obdavčitve in z običajnimi poslovnimi varnostnimi ukrepi, kot so ukrepi v zvezi s preverjanjem identitete ali plačil, preveriti navedene informacije. Informacije lahko vključujejo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je dodelila država članica, kjer je sedež prejemnika.

Težave pri določitvi kraja obdavčitve pa se lahko pojavijo, kadar ima davčni zavezanec sedež v več državah oziroma ima stalno poslovno enoto v tujini. V takem primeru Uredba 282/2011 določa naslednje:

- kadar ima prejemnik storitev sedež v več kot eni državi, se opravljanje teh storitev obdavči v državi, v kateri ima prejemnik sedež dejavnosti. Vendar pa, kadar se storitev opravlja za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki ni v istem kraju kot sedež njegove dejavnosti, se opravljanje te storitve obdavči v kraju stalne poslovne enote, ki uporablja to storitev za svoje potrebe. Če davčni zavezanec nima sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote, se storitev obdavči v kraju njegovega stalnega ali običajnega prebivališča;
- z namenom identifikacije stalne poslovne enote prejemnika, za katero se opravlja storitev, mora izvajalec preučiti naravo in uporabo opravljene storitve. Kadar zaradi narave in uporabe opravljene storitve ni mogoče identificirati stalne poslovne enote, za katero se opravlja storitev, mora biti izvajalec storitev pri identificiranju te stalne poslovne enote še posebej pozoren na to, ali pogodba, naročilnica in identifikacijska številka za DDV, ki mu jo je sporočil prejemnik, identificirajo stalno poslovno enoto kot prejemnika storitve in ali je stalna poslovna enota subjekt, ki plačuje za storitev. V primeru, da stalne poslovne enote prejemnika, za katero se opravlja storitev, ni mogoče določiti ali kadar se storitve opravljajo za davčnega zavezanca po pogodbi, ki zajema eno ali več storitev, ki se uporabijo na način, ki ga ni mogoče identificirati ali količinsko izmeriti, izvajalec upravičeno šteje, da se storitve upravljajo v kraju, v katerem ima prejemnik sedež dejavnosti.

Zgoraj zapisana pravila, ki so določena z Uredbo 282/2011 le delno rešujejo težave pri določanju davčnega zavezanca za katerega se storitve dejansko opravljajo. Še vedno ostaja odprto vprašanje, kateri pogoji morajo biti izpolnjeni, da se šteje, da stalna poslovna enota uporablja storitve za svoje potrebe. Izvajalec storitev pogosto ne ve, kdo bo njegove storitve dejansko uporabljal, prav tako pa dejstvo, kdo je plačal račun, ni ravno v pomoč pri določanju kraja obdavčitve, saj se računi običajno plačajo kar nekaj časa po tistem, ko so bili izdani. Prav tako se v praksi pogosto dogaja, da se ponudniki storitev in naročniki, zaradi različnih interesov, ne morejo dogovoriti, kje je kraj obdavčitve opravljenih storitev. Uredba 282/2011 dodatno določa,

da je za pravilno določitev kraja obdavčitve storitev odgovoren izvajalec storitev in ne prejemnik.

2.2.3 Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti

44. člen Direktive 2006/112/ES sam po sebi ne določa mehanizma obrnjene davčne obveznosti, vendar določa kraj oziroma državo, ki ima pravico obdavčiti storitve. Storitve so obdavčene v državi, kjer ima prejemnik storitve sedež ali stalno poslovno enoto.

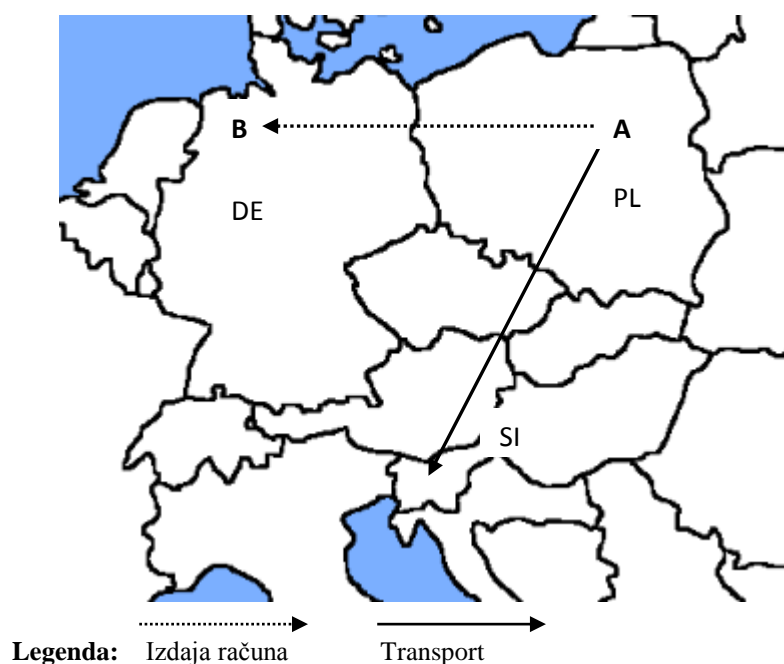
Kadar sta izvajalec in prejemnik storitve davčna zavezanca s sedežem v isti državi članici, se mehanizem obrnjene davčne obveznosti običajno ne more uporabiti (razen v primerih, ko gre za dobave storitev, ki zapadejo pod določila lokalnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti), saj je v skladu s 193. členom Direktive 2006/112/ES DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo dobavo blago ali opravlja obdavčljivo storitev.

V primeru, da se storitve opravljajo med dvema davčnima zavezancema, ki imata sedeža v različnih državah, pa 196. člen Direktive 2006/112/ES določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, kateremu se opravijo storitve iz 44. člena Direktive, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice. Kako poteka določanje kraja obdavčitve in samoobračun DDV, je najlažje razložiti na praktičnem primeru.

1. primer:

Poljsko logistično podjetje – davčni zavezanec, opravi storitve prevoza blaga za nemškega davčnega zavezanca. Prevoz blaga se začne na Poljskem in konča v Sloveniji.

Slika 1: Storitve prevoza blaga med dvema davčnima zavezancema



Postopek določanja kraja obdavčitve:

1. Pri določanju kraja obdavčitve blaga je treba najprej preveriti status prejemnika storitev. V našem primeru so storitve opravljene davčnemu zavezancu.
2. Nato je treba ugotoviti ali ima davčni zavezanec eno stalno mesto poslovanja (sedež družbe) ali več stalnih mest poslovanja. V našem preprostem primeru smo ugotovili, da ima naročnik le sedež družbe, ki se šteje za stalno mesto poslovanja.
3. Določiti je treba tip storitve, ki jo opravi izvajalec. Prevoz blaga za drugega davčnega zavezanca. Za določitev kraja opravljanja storitev se uporabi 44. člen Direktive, saj za to vrsto storitev ne moremo uporabiti nobeno izmed posebnih pravil.
4. Določiti je treba kraj (državo), kjer se šteje, da so storitve opravljene. V našem primeru je to Nemčija (država sedeža prejemnika storitev).

Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti:

Izvajalec storitve – poljski davčni zavezanec v zgoraj opisanem primeru izda račun na sedež naročnika iz Nemčije. Račun je izdan brez DDV, saj izvajalec ni dolžan obračunati DDV na opravljene storitve. Prejemnik računa – nemški davčni zavezanec od prejetih storitev samoobračuna nemški DDV po predpisani stopnji za tovrstne storitve (tj. 19 %). Obračunani DDV mora poročati v obračunu DDV, hkrati pa, če ima pravico do odbitka, lahko obračunani DDV upošteva kot vstopni davek.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ki ga določa Direktiva 2006/112/ES v 196. členu, se uporabi za vse storitve opravljene med dvema davčnima zavezancema iz različnih držav članic, kadar so le-te obdavčene v skladu z določili 44. člena Direktive. Mehanizma obrnjene davčne obveznosti se torej ne uporabi le v primerih:

- ko so storitve opravljene med dvema davčnima zavezancema iz iste države članice,
- ko so storitve opravljene osebi, ki ni davčni zavezanec (npr. fizični osebi, ki ni davčni zavezanec ali davčnemu zavezancu, ki kupuje storitve za osebno rabo),
- ko storitve, opravljene med dvema davčnima zavezancema, zapadejo pod posebna pravila za določanje kraja obdavčitve (členi 47, 48, 49, 53, 55, 56, 57 in 59a Direktive 2006/112/ES).

Uredba 282/2011 daje dodatna pojasnila glede uporabe pravil za določanje kraja obdavčitve za določene tipe storitev, pri katerih na prvi pogled ni jasno, katera pravila je treba uporabiti. Primeroma Uredba našteva, da se za naslednje storitve uporabi določila 44. člena Direktive 2006/112/ES:

- odstop pravice za televizijsko predvajanje nogometnih tekem davčnim zavezancem,
- storitev vložitve zahtevka za vračilo DDV ali prejema vračila DDV iz Direktive Sveta 2008/9/ES,
- opravljanje pogrebnih storitev, kot enotna dobava storitev davčnim zavezancem,
- opravljanje storitev prevajanja besedil davčnim zavezancem,
- storitve posrednikov, ki delujejo v imenu in za račun tretje osebe, v smislu posredovanja pri nastanitvah v hotelskem sektorju ali sektorjih s podobno funkcijo, ki se opravijo davčnim zavezancem.

Še posebej zanimiva je tretja alineja, kjer Uredba 282/2011 podaja razlago, kako morajo ravnati davčni zavezanci, ki opravljajo pogrebne storitve, ki so običajno sestavljene iz več storitev, za katere se uporabljajo različna pravila za določitev kraja obdavčitve (npr. organizacija pogreba, priprava groba, upepelitev pokojnika, itd.). Za primere, ko se te storitve zaračunajo kot enotna dobava, uredba določa, da so le-te obdavčene po splošnih pravilih 44. in 45. člena Direktive 2006/112/ES. Žal pa ostaja odprto vprašanje, kako mora ravnati davčni zavezanec v ostalih primerih, ko opravljajo enotne in raznovrstne dobave blaga in storitev. Ker trenutno veljavna zakonodaja o DDV ne vsebuje teh določb, si morajo davčni zavezanci še vedno pomagati s sodbami Sodišča ES.

2.2.4 Administrativna bremena povezana z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti

Kadar davčni zavezanci opravljajo storitve v drugih državah članicah oziroma prejemajo storitve iz drugih držav (tudi tretjih držav), so pri tem izpostavljeni dodatnim administrativnim bremenom.

– Obveznost poročanja

Z Direktivo 2008/8/ES, ki je spremenila splošno pravilo glede kraja obdavčitve storitev, so se spremenile tudi obveznosti poročanja. Direktiva 2006/112/ES namreč v 262. členu določa, da mora davčni zavezanec, ki opravlja storitve po 44. členu Direktive za davčne zavezance iz drugih držav članic, oddati rekapitulacijsko poročilo. V poročilu morajo biti navedene storitve za katere je prejemnik dolžan obračunati DDV v državi, kjer ima sedež dejavnosti. Določbe 262. člena namreč izrecno določajo, da se storitve, ki so oproščene obračuna DDV v državi članici, kjer je transakcija obdavčljiva, ne poročajo v rekapitulacijskem poročilu.

Poročanje dobav blaga in storitev v rekapitulacijskem poročilu se opravlja za namene boja proti davčnim utajam, saj davčne uprave različnih držav članic izvajajo primerjavo podatkov, ki so jih poročali izvajalci in prejemniki storitev.

Obveznost poročanja, ki je predpisana z 262. členom Direktive 2006/112/ES, nalaga precejšnje breme ponudniku storitev. Kot je razvidno iz določb, se od izvajalca storitev pričakuje, da pozna zakonodajo ostalih držav članic in ve, katere storitve so obdavčene in katere oproščene v državi članici, kjer ima prejemnik storitve sedež ali stalno poslovno enoto.

– Obveznost registracije za namene DDV

Direktiva 2006/112/ES v 214. členu med drugim določa, da se mora za namene DDV identificirati vsak davčni zavezanec, za katerega se opravijo storitve, za katere je v skladu s 196. členom Direktive prejemnik dolžan plačati DDV. Prav tako se mora identificirati vsak davčni zavezanec, ki opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere mora v skladu s 196. členom Direktive 2006/112/ES DDV plačati izključno prejemnik storitev. Torej pri storitvah, ki zapadajo pod mehanizem obrnjene davčne obveznosti, morata biti za namene DDV registrirana tako dobavitelj kot prejemnik storitev.

Obveznost identifikacije nima vpliva na davčne zavezance, ki imajo zaradi opravljanja ekonomske dejavnosti v državi članici, kjer imajo sedež, že dodeljeno identifikacijsko številko

za DDV. Dodatno administrativno breme pa se pojavi pri malih davčnih zavezancih, ki niso identificirani za DDV namene in so oproščeni obračuna, saj njihov obdavčljiv promet ne presega zneska, ki je določen z Direktivo 2006/112/ES. V kolikor želijo mali davčni zavezanci opravljati oziroma prejemati storitve, ki zapadajo pod mehanizem obrnjene davčne obveznosti, se morajo identificirati za namene DDV v državi sedeža. Obveznosti identifikacije določa 214. člen Direktive 2006/112/ES, ki se nanaša na vse davčne zavezance (tudi male davčne zavezance), saj je opredelitev davčnega zavezanca zelo široka. Definicija davčnega zavezanca je za namene DDV podana v 9. členu Direktive 2006/112/ES, ki določa splošno definicijo davčnega zavezanca, medtem ko je v 43. členu opredeljena dodatna definicija, ki se uporablja izključno za namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev.

Malemu davčnemu zavezancu, ki se je identificiral za namene DDV izključno zaradi prejemanja storitev od davčnih zavezancev iz drugih držav oziroma opravljanja storitev za davčne zavezance s sedežem v drugih državah članicah, mu je dodeljen status DDV zavezanca izključno za namene opravljanja oziroma prejemanja storitev, ki zapadejo pod mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Še vedno pa obdrži status malega davčnega zavezanca, kar mu daje pravico, da ne obračunava DDV na lokalne dobave blaga in opravljene storitve.

2.3 Opcijska uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti (194., 199. in 199.a člen Direktive 2006/112/ES)

Države članice imajo možnost, da za določene transakcije razširijo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Razlogi za razširitev so bodisi poenostavitev plačevanja in pobiranja DDV, bodisi boj proti davčnim utajam.

2.3.1 Obrnjena davčna obveznost, ko dobavitelj nima sedeža v državi članici, kjer je davek dolgovan (194. člen Direktive 2006/112/ES)

Direktiva 2006/112/ES dopušča državam članicam, da uvedejo mehanizem obrnjene davčne obveznosti tudi na obdavčljive dobave blaga in storitev, kadar jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, kjer je davek dolgovan. V tem primeru je DDV dolžan plačati kupec – davčni zavezanec, ki je običajno (ni pa nujno) rezident v tej državi članici. Določba je namenjena administrativni poenostavitvi, saj bi se moral v nasprotnem primeru dobavitelj pri opravljanju lokalne dobave blaga ali storitev obvezno registrirati za namene DDV v državi, kjer je davek dolgovan. Direktiva 2006/112/ES ne predpisuje dodatnih pogojev, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko uporabi omenjeni mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Države članice morajo same določiti za katere lokalne dobave in pod kakšnimi pogoji se mehanizem obrnjene davčne obveznosti lahko uporabi.

Postavlja se vprašanje, kaj pomeni, da dobavitelj nima sedeža v državi, kjer je davek dolgovan. Nekatere države določbo interpretirajo tako, da dobavitelj ne sme imeti poslovne enote v državi obdavčitve, spet druge tako, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi, ko ima dobavitelj stalno poslovno enoto v državi obdavčitve (torej v državi prejemnika), vendar ta ni vključena v transakcijo, kar pomeni, da transakcije ni vpisala v svoje knjige in od nje nima prihodkov (Bartol, 2009, str. 45).

Kar se tiče prejemnika, lahko po 194. členu države članice samostojno določijo kategorije prejemnikov, ki morajo obračunati DDV z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti, če dobavitelj v državi nima sedeža. Tako lahko določijo, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi, če je prejemnik davčni zavezanec s sedežem v državi, ali če je prejemnik identificiran za DDV v državi, ali kako drugače (Bartol, 2009, str. 45).

Države članice niso zavezane k sprejemu mehanizma obrnjene davčne obveznosti po 194. členu Direktive 2006/112/ES. Večina držav članic je to storila, pri čemer se načini implementacije v nacionalno zakonodajo nekoliko razlikujejo. Spodnja tabela prikazuje katere države so ta mehanizem obrnjene davčne obveznosti implementirale, kakšne pogoje morata izpolnjevati dobavitelj in kupec (naročnik) ter za katere vrste transakcije se poenostavitev mora uporabiti.

Tabela 1: Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti po 194. členu Direktive

Država članica	Zahteve dobavitelja	Zahteve kupca	Vrsta transakcije
Avstrija (AT)	–nima sedeža ali poslovne enote v AT	–AT ID za DDV	–vse opravljene storitve*
Belgija (BE)	–nima sedeža ali poslovne enote v BE –ni pomembno ali ima BE ID za DDV	–BE ID za DDV –sedež v BE ali davčni zastopnik	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Bolgarija (BG)	-	-	-
Ciper (CY)	-	-	-
Češka (CZ)	–nima sedeža ali poslovne enote na CZ –ni pomembno ali ima CZ ID za DDV	–CZ ID za DDV	–dobave blaga z instalacijo –določene dobave blaga –vse opravljene storitve
Danska (DK)	–nima sedeža na DK –ni pomembno ali ima DK ID za DDV	–DK ID za DDV	–dobave blaga z instalacijo –vse opravljene storitve*
Estonija (EE)	–nima sedeža ali poslovne enote v EE –nima EE ID za DDV	–EE ID za DDV	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Finska (FI)	–nima sedeža na FI –nima FI ID za DDV	–FI ID za DDV	–določene dobave blaga –določene opravljene storitve
Francija (FR)	–nima sedeža v FR –ni pomembno ali ima FR ID za DDV	–FR ID za DDV	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Nemčija (DE)	–nima sedeža ali podružnice v DE –ni pomembno ali ima DE ID za DDV	–DE ID za DDV ali državni organ	–dobave blaga z instalacijo –vse opravljene storitve* (razen organizacija sejmov in kongresov)
Grčija (EL)	-	-	-
Madžarska (HU)	–nima sedeža na HU –ni pomembno ali ima HU ID za DDV	–sedež na HU	–dobave blaga z instalacijo –dobave plina in elektrike
Irska (IE)	–nima sedeža na IE	–IE ID za DDV	–dobave blaga z instalacijo –kulturne, zabavne in umetnostne storitve
Italija (IT)	–nima sedeža v IT –nima IT ID za DDV	–IT ID za DDV	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Latvija (LT)	-	-	-

se nadaljuje

nadaljevanje

Država članica	Zahteve dobavitelja	Zahteve kupca	Vrsta transakcije
Litva (LV)	–nima sedeža v LV –ni pomembno ali ima LV ID za DDV	–LV ID za DDV	–dobave blaga z instalacijo
Luksemburg (LU)	-	-	-
Malta (MT)	-	-	-
Poljska (PL)	–nima sedeža na PL –nima poslovne enote na PL –nima PL ID za DDV	–PL ID za DDV –sedež ali poslovna enota na PL	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
	–	–	–
Portugalska (PT)	–nima sedeža na PT –nima PT ID za DDV	–PT ID za DDV	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Romunija (RO)	–nima sedeža v RO –nima poslovne enote v RO –nima RO ID za DDV	–RO ID za DDV –sedež (ali poslovna enota) v RO oziroma davčni zastopnik	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve*
Slovaška (SK)	–nima sedeža na SK –nima SK ID za DDV	–pravna ali fizična osebe, ki opravlja dejavnost –sedež na SK	–vse opravljene storitve*
Slovenija (SI)	-	-	-
Španija (ES)	– nima sedeža ali poslovne enote v ES –ni pomembno ali ima ES ID za DDV	–ES ID za DDV	–vse dobave blaga
		–ES ID za DDV –sedež v ES	–vse opravljene storitve, če ima prejemnik sedež –določene opravljene storitve, če ima prejemnik le ES ID za DDV
Švedska (SE)	–nima sedeža na SE –nima SE ID za DDV oziroma ima SE ID za DDV in se je pri registraciji odločil za uporabo reverse charge mehanizma	–SE ID za DDV	–vse dobave blaga –vse opravljene storitve* razen najem premoženja, storitve potovalnih agencij in storitve s področja športa, zabave in kulture
Združeno kraljestvo (UK)	–nima sedeža v UK –nima UK ID za DDV	–UK ID za DDV	–dobave blaga z instalacijo –storitve povezane z nepremičnino

Legenda: * Mehanizem obrnjene davčne obveznosti po 194. členu Direktive 2006/112/ES se uporabi za vse storitve za katere se ne uporabi splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

Vir: Deloitte Belgium, Domestic reverse charge system across European countries, 2010; Platteeuw & Pestana, Quick reference to European VAT compliance, 2010.

2.3.2 Obrnjena davčna obveznost za določene lokalne dobave blaga in storitev (199. in 199.a člen Direktive 2006/112/ES)

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti po 199. in 199.a členu Direktive 2006/112/ES je predvsem namenjen boju proti davčnim utajam. Razširjena uporaba mehanizma se uporablja za dobave blaga oziroma opravljene storitve v specifičnih panogah, ki jih davčne uprave težko

uspešno nadzorujejo. V teh panogah je država pogosto oškodovana, s tem ko dobavitelji, ki so zavezani k plačilu DDV, ne poravnajo svoje davčne obveznosti, na drugi strani pa prejemniki računa uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. Dobave pri katerih se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporablja, so predvsem s področja gradbeništva, dobave odpadkov in trgovanja z emisijskimi kuponi.

Direktiva 2006/112/ES v 199. členu opredeljuje, da lahko države članice predpišejo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za katerokoli izmed naslednjih opravljenih storitev:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga;
- zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz prejšnje točke;
- dobava nepremičnin, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje takšne dobave;
- dobava določenega rabljenega materiala in odpadkov;
- dobava blaga, ki ga davčni zavezanec zagotavlja kot jamstvo drugemu davčnemu zavezancu v zvezi z izvrševanjem tega jamstva;
- dobava blaga po odstopu pridržka lastninske pravice prejemniku odstopljene pravice in po uveljavljanju te pravice s strani prejemnika odstopljene pravice;
- dobava nepremičnin, ki jih prodaja dolžnik po sodbi v postopku obvezne prodaje drugi osebi.

Podobno kot v 199. členu tudi v 199.a členu Direktiva določa, da lahko države članice za plačnika DDV določijo davčnega zavezanca, kateremu se opravi katera koli izmed naslednjih dobav:

- prenos pravic do emisije toplogrednih plinov;
- prenos drugih enot, ki jih lahko upravljavci naprav uporabljajo zaradi skladnosti z Direktivo 2003/87/ES o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti.

Določene države članice so zgoraj omenjena mehanizma uporabljale že preden sta bila le-ta predvidena z Direktivo 2006/112/ES. To so jim omogočale derogacije, ki jih mora predhodno potrditi Komisija EU. Zaradi številnih novih prošenj za derogacije in pozitivnih učinkov, ki so jih imele države, ki so že uporabljale takšni ureditvi, se je Komisija odločila, da mehanizma vpelje v Direktivo 2006/112/ES. Države članice se lahko prostovoljno odločijo ali bodo omenjena člena vpeljale v svoje nacionalne zakonodaje in številne so to tudi storile².

2.4 Derogacije

Derogacije so odstopanja od določil Direktive 2006/112/ES, ki jih države članice lahko sprejmejo na podlagi dovoljenja Sveta Evropske unije. Derogacije se lahko sprejmejo z namenom preprečevanja nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom kot tudi z namenom poenostavitve postopka obračunavanja davka.

² Mehanizem obrnjene davčne obveznosti po 199. členu so v svoje nacionalne zakonodaje prenesle Avstrija, Bolgarija, Francija, Grčija, Madžarska, Irska, Italija, Litva, Nizozemska, Poljska, Portugalska, Romunija, Slovaška, Slovenija, Švedska (seznam morda ni popoln).

Države članice, ki so 1. januarja 1977 že uporabljale derogacije zaradi poenostavitve postopka za obračunavanje davka ali zaradi preprečevanja nekaterih davčnih utaj ali izogibanja davkom, so lahko te ukrepe pod posebnimi pogoji ohranile. Države članice, ki pa želijo v svojo nacionalno zakonodajo na novo vpeljati odstopanja od Direktive 2006/112/ES, pa morajo Komisiji oddati vlogo za sprejem posebnih ukrepov.

2.4.1 Postopek za uveljavitev derogacije

Direktiva 2006/112/ES v 395. členu omogoča državam članicam, da Komisijo zaprosijo za posebne ukrepe, ki odstopajo od določb Direktive. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede derogacijo, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj oziroma izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka obračunavanja davka ne smejo, razen v zanemarljivi meri, vplivati na skupni znesek davčnih prihodkov države članice v fazi končne potrošnje.

Država članica, ki želi uvesti derogacijo, pošlje vlogo z vsemi potrebnimi informacijami Komisiji. Če Komisija meni, da nima vseh potrebnih informacij, o tem v roku dveh mesecev obvesti zadevno državo članico in podrobno navede, katere dodatne informacije potrebuje. Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o tem uradno obvesti državo članico, ki je zahtevo vložila in zahtevo v izvornem jeziku posreduje drugim državam članicam. Komisija v treh mesecih od uradnega obvestila Svetu predloži ustrezen predlog. Če komisija zahtevani derogaciji nasprotuje, Svetu predloži obvestilo o zavrnitvi z obrazložitvijo.

2.4.2 Derogacije na področju mehanizma obrnjene davčne obveznosti

Na področju mehanizma obrnjene davčne obveznosti ima trenutno devet držav vpeljane derogacije v svoje nacionalne zakonodaje. Večina derogacij se uporablja za specifične lokalne dobave blaga in opravljene storitve v panogah, kjer so davčne utaje in izogibanje plačila davka precej pogoste. V vseh primerih je mehanizem obrnjene davčne obveznosti precej podoben mehanizmu iz 199. in 199.a člena Direktive 2006/112/ES, kar je tudi logično, saj sta 199. in 199.a člen bila vpeljana v Direktivo na podlagi številnih derogacij in pozitivnih izkušenj, ki so jih imele države članice, ki so uporabljale omenjene derogacije.

Seznam vseh sprejetih derogacij je objavljen na spletni strani Evropske komisije. Spodnja tabela prikazuje derogacije na področju obrnjene davčne obveznosti, ki so bile veljavne na dan 31.12.2010.

Tabela 2: Seznam veljavnih derogacij

Država članica	Derogaija	Veljavnost do
Avstrija	Dovoljenje, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi pri B2B dobavah mobilnih telefonov in računalniških čipov katerih obdavčljiva osnova znaša vsaj 5.000 EUR.	31.12.2013
Bolgarija*	Dovoljenje, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi pri B2B dobavah določenih kmetijskih izdelkov.	31.05.2013
Nemčija	Dovoljenje, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi pri B2B dobavah mobilnih telefonov in računalniških čipov katerih obdavčljiva osnova znaša vsaj 5.000 EUR.	31.12.2013
Italija	Dovoljenje, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi pri B2B dobavah mobilnih telefonov in računalniških čipov.	31.12.2013
Latvija	Dovoljenje, da se kot plačnika davka določi osebo, ki je prejemnik dobave lesa.	31.12.2012
Litva	Dovoljenje, da se kot plačnika davka določi osebo, ki je prejemnik dobav lesa ali dobav blaga oziroma storitev, ki jih opravijo osebe, ki so v insolvenčnem postopku ali sodnem postopku prestrukturiranja.	31.12.2012
Nizozemska	Dovoljenje, da se v tekstilni industriji (ready-to-wear clotning) plačilo davka prenese s podizvajalcev na naročnika-tekstilno podjetje.	31.12.2012
Romunija	Dovoljenje, da se kot plačnika davka določi osebo, ki je prejemnik dobav lesenih izdelkov ali dobav blaga oziroma storitev, ki jih opravijo osebe, ki so v insolvenčnem postopku (razen prodajalci na drobno).	31.12.2013
Velika Britanija	Dovoljenje, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi pri B2B dobavah mobilnih telefonov in računalniških čipov.	31.12.2013

Legenda: * Dovoljenje za derogacijo je stopilo v veljavo 1. junija 2011.

Vir: Komisija Evropske unije, Table of derogations, 2012.

2.5 Force of attraction

Kadar ima davčni zavezanec, ki opravlja storitve, poleg sedeža družbe tudi stalno poslovno enoto v drugi državi članici, se za namene DDV šteje, da ima sedež svoje dejavnosti v dveh državah članicah. Z vidika DDV se tako pojavi vprašanje, kdaj se šteje, da so bile storitve opravljene s sedeža dobavitelja in kdaj se šteje, da je storitve opravila stalna poslovna enota. Odgovor na to vprašanje ima pomemben vpliv na obdavčitev storitev, kadar se storitve opravijo davčnemu zavezancu, ki ima sedež v državi članici, kjer ima dobavitelj stalno poslovno enoto. Med državami članicami se je razvila različna praksa glede obravnave prisotnosti stalne poslovne enote tujega davčnega zavezanca v njihovi državi. Določene države članice so določbe Direktive 2006/112/ES razlagale tako, da v primeru, ko ima dobavitelj – davčni zavezanec iz druge države članice, stalno poslovno enoto v državi članici, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti, se šteje, da je storitve opravila ta stalna poslovna enota. To pravilo se uporabi tudi v primerih, ko stalna poslovna enota ni sodelovala pri dobavi storitev. Ta koncept se v angleščini imenuje »force of attraction rule« in temelji na tem, da se obdavčitev pritegne v državo članico, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti in dobavitelj stalno poslovno enoto. Za natančnejše razumevanje tega koncepta v nadaljevanju predstavljam zgodovino pravila »force of attraction«, ki je povzeta po članku VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The internal market is leaking in članku Intervention – A problematic new concept in EU VAT Law (Amand, 2007; Schilling & Hogan, 2010).

2.5.1 Razvoj pravila force of attraction

Po mnenju poznavalcev je bil koncept pravila »force of attraction« v evropsko zakonodajo o DDV vpeljan pomotoma, ko je v veljavo stopila Direktiva Sveta 2000/65/ES. Omenjena Direktiva naj bi vsebovala jezikovni popravek 21. člena Šeste direktive 77/388/EGS, ki pa je imel nenačrtovane posledice.

Šesta direktiva 77/388/EGS (pred spremembo) je v členu 21(1)(b) določala, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi za storitve iz člena 9(2)(e), ki jih opravi in izvede »**davčni zavezanec s sedežem v tujini**« (angl. *a taxable person established abroad*). Po Direktivi Sveta 2000/65/ES pa je ta besedna zveza zamenjala z »**davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države**« (angl. *a taxable person who is not established within the territory of the country*). Vsebinsko podobna opredelitev ostaja v Direktivi 2006/112/ES še danes in sicer v 196. členu »davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice« (angl. *a taxable person not established within the territory of the Member State*).

Pred spremembo so države članice besedno zvezo »davčni zavezanec s sedežem (angl. *establishment*) v tujini« razlagale tako, da stalna poslovna enota ne vpliva na dejstvo, da ima davčni zavezanec sedež v tujini. Po jezikovni spremembi pa so določene države članice drugače razumele besedno zvezo »davčni zavezanec, ki nima sedeža (angl. *establishment*) na ozemlju države«. Po razumevanju določenih držav članic, davčni zavezanec ne sme biti fizično prisoten v državi članici, prav tako ne sme imeti stalne poslovne enote, da se lahko uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti.

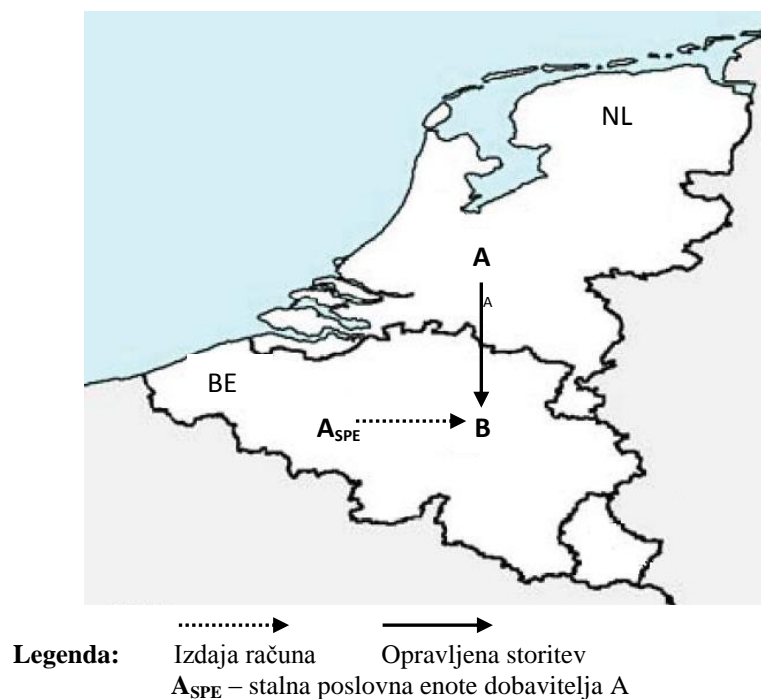
Nova razlaga 21. člena Šeste direktive 77/388/EGS je imela za posledico uvedbo pravila »force of attraction« v določenih državah članicah (npr. Belgija, Češka, Slovaška). To pravilo določa, da se mehanizma obrnjene davčne obveznosti ne more uporabiti za primere, ko storitev opravlja dobavitelj, če ima dobavitelj v kupčevi državi tudi stalno poslovno enoto. Ne glede na dejstvo, da poslovna enota ni sodelovala pri opravljanju storitev, mora dobavitelj izdati račun preko svoje poslovne enote in obračunati lokalni DDV države članice, v kateri ima stalno poslovno enoto (tj. država članica kjer ima kupec sedež svoje dejavnosti). Spodnji primer nazorno prikazuje uporabo pravila »force of attraction«.

2. Primer:

Družba B, ki ima sedežem v Belgiji, naroči storitve pravnega svetovanja pri dobavitelju A, ki ima sedež na Nizozemskem in stalno poslovno enoto v Belgiji. Dobavitelj opravi svetovalne storitve s sedeža na Nizozemskem in jih tudi zaračuna.

Na splošno storitve pravnega svetovanja zapadejo pod mehanizem obrnjene davčne obveznosti, vendar ker v Belgiji uporabljajo pravilo »force of attraction« se šteje, da je storitve opravila stalna poslovna enota, ki jo ima nizozemski dobavitelj A v Belgiji. Dobava se tako pripiše stalni poslovni enoti A_{SPE}, ki na svetovalne storitve obračuna belgijski DDV.

Slika 2: Storitve prevoza blaga med dvema davčnima zavezancema



2.5.2 Ureditev pravila force of attraction v trenutno veljavni Direktivi 2006/112/ES

Trenutno veljavna Direktiva 2006/112/ES v 196. členu določa, da je DDV dolžan plačati vsak davčni zavezanec, kateremu se opravijo storitve iz 44. člena Direktive, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža (angl. *establishment*) na ozemlju zadevne države članice. Dodatno pa 192.a člen določa, da se za namene določitve osebe, ki mora plačati DDV davčnim oblastem, dobavitelj storitve, ki ima stalno poslovno enoto v (naročnikovi) državi članici, kjer je davek dolgovan, ne šteje, da ima sedež (angl. *establishment*) na ozemlju te države članice, če stalna poslovna enota **ni sodelovala** pri dobavi teh storitev. Določbe 192.a člena, ki so bile uvedene z Direktivo 2008/8/ES, so bile očitno namenjene ukinitvi pravila »force of attraction« oziroma vsaj zmanjšati možnost njegove uporabe.

Po mnenju poznavalcev 192.a člen Direktive 2006/112/ES ni dosegel svojega namena, celo nasprotno, po določbah in pojasnilih, ki so trenutno na voljo lahko sklepamo, da 192.a člen državam članicam daje možnost ali celo predpisuje, da morajo uvesti pravilo »force of attraction«.

Kot določa 192.a člen Direktive, se poslovna enota ne šteje za sedež (angl. *establishment*) davčnega zavezanca iz druge države članice, če le-ta **ni sodelovala** pri dobavi teh storitev. Uredba 282/2011 daje dodatna pojasnila, glede uporabe 192.a člena Direktive 2006/112/ES, in sicer se za namene tega člena upošteva le stalna poslovna enota davčnega zavezanca z dovolj stalnimi in ustrezno strukturiranimi človeškimi in tehničnimi viri, da lahko dobavi storitve, pri katerih sodeluje. Kadar ima davčni zavezanec stalno poslovno enoto na ozemlju države članice, v kateri mora plačati DDV, se šteje, da ta poslovna enota ne sodeluje pri dobavi storitev, razen če

davčni zavezanec uporablja tehnične in človeške vire navedene stalne poslovne enote za transakcije, povezane z dobavo teh storitev pred ali med obdavčljivim opravljanjem storitev v navedeni državi članici. Kadar se viri stalne poslovne enote uporabljajo samo za administrativno podporo, kot so računovodstvo, izdajanje računov in pobiranje dolgov, **se ne šteje**, da se uporabljajo za dobavljanje storitev. Če je račun izdan z identifikacijsko številko DDV, ki jo dodeli država članica stalne poslovne enote, se šteje, da je navedena stalna poslovna enota sodelovala pri dobavi blaga ali storitev v navedeni državi članici.

Iz zgoraj navedenih določil je razvidno, da mora stalna enota **sodelovati** (angl. *intervene*) pri dobavi storitev, da se šteje za sedež davčnega zavezanca iz druge države članice. Glede na to, da niti določila Direktive 2006/112/ES niti določila Uredbe 282/2011 ne določajo, v kakšni meri mora »sodelovati« (angl. *intervene*) poslovna enota pri dobavah storitev, da se šteje za sedež davčnega zavezanca iz druge države članice, so si države ta določila razlagala po svoje. Davčni urad RS se do pomena besedne zveze »sodelovati pri dobavah« še ni opredelil, so se pa do tega že opredelile nekatere druge države, med njimi tudi Francija, Belgija, Nemčija in Velika Britanija.

Francija in Belgija razlagata 192.a člen Direktive 2006/112/ES zelo strogo in striktno po določilih Uredbe 282/2011. Vsako najmanjše sodelovanje stalne poslovne enote pri dobavah storitev (npr. pomoč pri pogajanju s kupcem pred podpisom pogodbe med kupcem in dobaviteljem – davčnim zavezancem iz druge države članice) povzroči, da se stalna poslovna enota šteje za sedež davčnega zavezanca iz druge države članice. To pomeni, da se mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne more uporabiti, saj se dobava pripiše stalni poslovni enoti (»force of attraction«), ki mora izdati račun in obračunati DDV v skladu s nacionalno zakonodajo.

Nemško Zvezno Ministrstvo za finance pojasnjuje, da se storitve pripišejo stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, če je bilo delo pretežno opravljeno z zaposlenimi ali opredmetenimi sredstvi stalne poslovne enote. V takem primeru ni pomembno ali je kupec pogodbo sklenil s stalno poslovno enoto ali z dobaviteljem iz druge države članice.

V kolikor storitve za nemškega davčnega zavezanca pretežno opravi stalna poslovna enota tujega dobavitelja, se šteje, da je stalna poslovna enota opravila celotno dobavo. V vseh ostalih primerih, ko stalna poslovna enota ni opravila pretežnega dela storitve, pa se šteje, da je tuji dobavitelj opravil dobavo storitev, kar pomeni, da se mora uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Čeprav v nemški zakonodaji ni nikjer uradno razložen pomen besede »pretežno«, se v praksi uporablja pravilo 50 %.

V **Veliki Britaniji** je davčna uprava (HMRC) zavzela stališče, da je namen 192.a člena Direktive 2006/112/ES zmanjšati vpliv pravila »force of attraction«. Glede na to, da tega pravila v Veliki Britaniji niso nikoli implementirali, HMRC meni, da ni potrebe, da bi v bodoče kakorkoli spreminjali zakonodajo na tem področju. HMRC pojasnjuje, da se v primeru, ko stalna poslovna enota sodeluje pri dobavi storitev, storitve pripišejo tistemu, ki je s storitvami »najbližje povezan«.

Iz zgoraj navedenih primerov je razvidno, da države članice različno razlagajo pomen besede »**sodelovati**« (angl. *intervene*), ki je pomembna za določitev davčnega zavezanca, ki je dolžan

plačati DDV davčnemu organu. Uporaba pravila »force of attraction« se med državami članicam precej razlikuje, kar lahko povzroči številne napake pri plačevanju davkov, ki bodo najverjetneje odkrite v postopkih davčnih kontrol kar nekaj let po opravljeni storitvi.

3 RAZLOGI ZA SPREMEMBO PRAVIL GLEDE KRAJA OBDAVČITVE

Svet Evropske unije je 12. februarja 2008 sprejel Direktivo 2008/8/ES, ki je spremenila splošno pravilo in ostala določila glede kraja obdavčitve storitev. Preambula k Direktivi 2008/8/ES navaja, da je bilo obstoječa pravila potrebno spremeniti zaradi sprememb v obsegu in vzorcu trgovine s storitvami. Vzpostavitev notranjega trga, globalizacija, deregulacija in tehnološke spremembe so skupaj povzročile povečanje števila storitev, ki jih je bilo mogoče opraviti na daljavo.

Že pred sprejetjem Direktive 2008/8/ES je bilo opaziti, da so se v zadnjih letih postopoma sprejemale nove določbe, ki so razširjale uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Osnovno pravilo glede kraja obdavčitve je počasi izgubljalo na pomenu, saj je pretežni del mednarodne trgovine s storitvami zapadel pod posebno pravilo, ki je določalo, da je kraj obdavčitve storitve v državi, kjer ima prejemnik sedež.

Za nemoteno delovanje trga je bilo torej treba spremeniti predpise o kraju opravljanja storitev. Dodajanje novih izjem ni bilo več smotno, zato je Svet Evropske unije sprejel novo splošno pravilo, ki obdavčuje storitve po namembnem kraju. Kljub spremembi splošnega pravila, pa so še vedno bile zaradi administrativnih razlogov in razlogov politik potrebne določene izjeme od novega splošnega pravila (izjeme so obravnavane v poglavju 1.1.5.).

S spremembo kraja obdavčitve se bliža cilj Prve direktive 67/227/EGS tj. imeti skupni trg v okviru gospodarske unije, znotraj katerega bi potekala zdrava konkurenca in katerega značilnosti bi bile podane z značilnostmi domačega trga. Predpogoj za doseganje tega cilja je uporaba zakonodaje o prometnem davku, ki ne bi izkrivljala pogojev konkurence, oziroma ne bi ovirala prostega pretoka blaga in storitev znotraj skupnega trga. Po spremembi kraja obdavčitve so dobavitelji storitev, vsaj z vidika DDV, postavljeni v enakovreden konkurenčni položaj, saj je večina storitev obdavčene po davčni stopnji države, kjer ima sedež prejemnik storitev. Kupci tako nimajo več interesa kupovati storitve v državah z nižjo davčno stopnjo oziroma v domači državi, kjer lahko neposredno odbijajo vstopni DDV. Neenakost dobaviteljev pa še vseeno ostaja pri transakcijah s končnimi potrošniki, saj za tovrstne transakcije še vedno ostaja pravilo obdavčitve po sedežu dobavitelja.

Sprememba kraja obdavčitve pa je imela tudi druge pozitivne učnike. Z uvedbo mehanizma obrnjene davčne obveznosti se je podjetjem, ki kupujejo storitve na mednarodnem trgu, izboljšal denarni tok, saj podjetjem ni potrebno zalagati tujega DDV in čakati na vračila bodisi preko obračunov DDV za tuje DDV številke ali zahtevkov za vračila DDV plačanega v tujini. Zmanjšalo se je tudi administrativno breme davčnih zavezancev in davčnih administracij, saj je

upadlo število potrebnih registracij za DDV v tujini in število zahtevkov za vračilo DDV plačanega v tujini.

SKLEP

Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti je od 17. maja 1977, ko je bila sprejeta Šesta direktiva 77/388/EGS, do danes doživela vrsto sprememb. Spremembe so bile povezane predvsem s spremembami kraja obdavčitve storitev, kar je bilo potrebno zaradi uvedbe skupnega trga, znotraj katerega se poskuša zagotavljati prosto konkurenco. Šesta direktiva 77/388/EGS je sprva določala, da so storitve po splošnem pravilu obdavčene v kraju, kjer ima izvajalec storitve sedež svoje dejavnosti. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se je tako uporabljal le za točno določene transakcije med davčnimi zavezanci iz različnih držav. Zaradi nenehnega razvoja tehnologij in povečevanja trgovine s storitvami se je seznam storitev, za katere se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, redno dopolnjeval. Vse bolj je bilo očitno, da je obdavčitev storitev po sedežu izvajalca, kadar se storitve opravljajo med dvema davčnima zavezancema, nesmiselna. Takšna obdavčitev povzroča veliko administrativno in finančno breme davčnih zavezancev, saj vračilo DDV poteka bodisi preko zamudnih zahtevkov za vračilo DDV, bodisi preko registracije za DDV v državi izvajalca storitev.

Svet Evropske unije je 12. februarja 2008 sprejel Direktivo 2008/8/ES, ki prenavlja pravila glede kraja obdavčitve storitev. Določbe Direktive 2008/8/ES so stopile v veljavo 1. januarja 2010 in spreminjajo splošno pravilo za kraj obdavčitve storitev, ki so opravljene med dvema davčnima zavezancema. Po spremenjenih pravilih so storitve med davčnimi zavezanci obdavčene v državi, kjer ima naročnik storitve sedež svoje dejavnosti. Razmerje do končnih potrošnikov ostaja nespremenjeno, kar pomeni, da so storitve še naprej obdavčene po sedežu izvajalca storitev. Spremenjena pravila za obdavčitev trgovine s storitvami med davčnimi zavezanci pa močno povečujejo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Po novem se mehanizem uporablja za večino storitev, ki se opravijo med davčnimi zavezanci iz različnih držav. Obdavčitev po sedežu prejemnika pa ni primerna le za nekaj specifičnih storitev, ki so opredeljene v členih od 46 do 59b Direktive 2006/112/ES.

Spremenjena pravila glede kraja obdavčite so prinesla številne pozitivne spremembe za davčne zavezance in davčne administracije držav članic. Skladno s spremembami, je večina storitev, ki se opravljajo na mednarodnih trgih, obdavčenih v državi, kjer ima prejemnik storitve sedež svoje dejavnosti. To v praksi pomeni, da mora prejemnik sam obračunati DDV, hkrati pa si ga lahko upošteva kot vstopni DDV (ob predpostavki, da ima pravico do odbitka DDV). Takšna samoobdavčitev in hkraten odbitek DDV pozitivno vpliva na denarni tok davčnega zavezanca, saj ne prihaja do večmesečnih vezav denarja pri tujih davčnih administracijah. Z razširjeno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pa se je zmanjšalo tudi število oddanih zahtevkov za vračilo tujega DDV in število potrebnih registracij za namene DDV v tujini.

Direktiva 2008/8/ES, poleg poenostavljenih pravil za določanje kraja obdavčitve storitev, prinaša tudi nekaj dodatnih administrativnih bremen za davčne zavezance. Direktiva namreč določa, da mora davčni zavezanec, ki opravlja storitve po 44. členu Direktive 2006/112/ES za davčne

zavezanca iz drugih držav članic, oddati rekapitulacijsko poročilo. V poročilu morajo biti navedene storitve za katere je prejemnik dolžan obračunati DDV, medtem ko se storitve, ki so v državi članici prejemnika oproščene obračuna DDV, ne poročajo v rekapitulacijskem poročilu. Kot je razvidno iz določb, se od izvajalca storitev pričakuje, da pozna zakonodajo ostalih držav članic in ve, katere storitve so obdavčene in katere oproščene v državi članici, kjer ima prejemnik storitve sedež.

Dodatno administrativno breme, ki ga prav tako uvaja Direktiva 2008/8/ES, je obveznost registracije za DDV, v primeru, ko mali davčni zavezanec opravlja storitve na ozemlju druge države članice ali prejema storitve iz tujine. Mali davčni zavezanec se mora za namene opravljanja ali prejemanja storitev registrirati za DDV namene, pri čemer se registracija uporablja le za namene samoobračunavanja DDV pri prejetih storitvah in poročanja opravljenih storitev na ozemlju druge države članice v rekapitulacijskem poročilu. Za vse ostale transakcije se status malega davčnega zavezanca ne spremeni.

Direktiva 2006/112/ES dopušča državam članicam, da po lastni presoji razširijo uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti tudi na ostale obdavčljive dobave blaga in storitev, kadar jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, kjer je davek dolgovan. V tem primeru je DDV dolžan plačati kupec, ki ima običajno (ni pa nujno) sedež v tej državi. Uporaba takšnega mehanizma je namenjena administrativni poenostavitvi, saj bi se moral v nasprotnem primeru dobavitelj pri opravljanju lokalne dobave blaga ali storitev obvezno registrirati za namene DDV v državi, kjer je davek dolgovan. Omenjeno določbo je implementirala večina držav članic, vendar se nabor transakcij, za katere se lahko mehanizem uporabi, močno razlikuje med državami članicami, prav tako se razlikujejo pogoji, ki jih morata izpolnjevati dobavitelj in kupec.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti pa se ne uporablja le pri transakcijah z mednarodnim elementom, ampak tudi pri določenih lokalnih transakcijah. To so predvsem dobave blaga oziroma opravljene storitve v specifičnih panogah, ki jih davčne uprave težko uspešno nadzorujejo in je v teh panogah država pogosto oškodovana. Z namenom preprečevanja davčnih utaj se države članice poslužujejo derogacij. Na področju mehanizma obrnjene davčne obveznosti ima devet držav članic dovoljenje za uporabo derogacij, ki so izključno namenjene preprečevanju specifičnih davčnih utaj v kmetijski, tekstilni, lesni, računalniški in telekomunikacijski panogi. Določene države imajo tudi dovoljenje, da se kot plačnika davka določi osebo, ki je prejemnik dobav blaga oziroma storitev, ki jih opravijo osebe, ki so v insolvenčnem postopku ali sodnem postopku prestrukturiranja. Derogacij na področju mehanizma obrnjene davčne obveznosti je bilo v preteklosti še več, vendar so bile tiste, ki so se izkazale za učinkovite, vključene v Direktivo 2006/112/ES kot opejske in jih države članice lahko uporabijo po lastni presoji. Gre predvsem za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri lokalnih transakcijah s področja gradbeništva, dobavi odpadkov in trgovanju z emisijskimi kuponi.

Spremembe, ki jih je vpeljala Direktiva 2008/8/ES, tj. spremembe kraja obdavčitve storitev, so logična posledica globalizacije, deregulacije in tehnoloških sprememb, ki so skupaj povzročile povečanje obsega storitev, ki jih je bilo mogoče opraviti na daljavo. Pri mednarodni trgovini s

storitvami je uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti smotrna, saj se tako zagotavlja nemotena konkurenca in prosta trgovina s storitvami. Obdavčenje po sedežu prejemnika storitev tako prinaša številne pozitivne učinke, ki presežejo morebitna dodatna administrativna bremena povezana s poročanjem transakcij v rekapitulacijskem poročilu.

Mehanizma obrnjene davčne obveznosti za lokalne transakcije pa je potrebno uporabljati preudarno, in sicer le za področja, kjer je verjetnost davčnih utaj zelo velika. Pozitivni učinki, ki jih prinaša lokalni mehanizem so za davčne zavezance zelo omejeni, tj. izboljšan denarni tok, medtem ko so davčni zavezanci obremenjeni z dodatnim poročanjem o opravljenih dobavah, pravočasnim samoobračunom in odbitkom DDV.

LITERATURA IN VIRI

1. Amand, C. (2007). VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking. *International VAT Monitor*, 18(4), 237-249.
2. Bartol, M. (2009). *Obrnjeno davčno breme v sistemu davka na dodano vrednost v Evropski uniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Davčna uprava Republike Slovenije. (2000). Storitve, neposredno povezane z nepremičnino. *Davčni Bilten*, 1(5), str. 4.
4. Deloitte Belgium. (2010). *Domestic reverse charge system across European countries*. Diegem: Deloitte Belgium.
5. Deseta Direktiva Sveta 84/386/EGS z dne 31. julija 1984 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, ki spreminja Direktivo 77/399/EGS – Uporaba davka na dodano vrednost pri dajanju premičnin v najem. *Uradni list EU* št. L 208/1984. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1984:208:0058:0058:EN:PDF>
6. Direktiva Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja. *Uradni list EU* št. L 376/1991. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31991L0680:SL:PDF>
7. Direktiva Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999 o spremembi Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost od telekomunikacijskih storitev. *Uradni list EU* št. L 162/1999. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31999L0059:SL:PDF>
8. Direktiva Sveta 2002/38/ES z dne 7. maja 2002 o spremembah in začasnih spremembah Direktive 77/388/EGS glede ureditve davka na dodano vrednost, ki se uporablja za storitve radijskega in televizijskega oddajanja ter za določene elektronsko opravljene storitve. *Uradni list EU* št. L 128/2002. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32002L0038:SL:PDF>
9. Direktiva 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU* št. L 347/2006. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:SL:PDF>
10. Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU* št. L 44/2008. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:>

11. Druga Direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih. *Uradni list EU* št. L 071/1967. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:P:1967:071:1303:1312:DE:PDF>
12. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU* št. L 77/2011. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:SL:PDF>
13. Komisija Evropskih skupnosti. (1973). Predlog Šeste direktive COM (73) 950 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://aei.pitt.edu/5595/1/5595.pdf>
14. Komisija Evropske unije. (2012). Table of derogations. Najdeno 19. februarja 2012 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf
15. Lejeune, I., Cortvriend, E., & Accorsi, D. (2011). Implementing measures relating to EU place-of-supply rules: are business issues solved and is certainty provided?. *International VAT monitor*, 22(3), 144-152.
16. Platteeuw, C., & Pestana, P (2010). *Quick reference to European VAT compliance*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
17. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011.
18. Prezelj, T. (2009). *Kraj obdavčitve storitev v sistemu DDV* (magistrsko delo). Maribor: Pravna fakulteta.
19. Prva Direktiva Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih. *Uradni list EU* št. L 071/1967. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31967L0227:SL:PDF>
20. Schilling, P., & Hogan, D. (2010). Intervention - a problematic new concept in EU VAT law. *International VAT monitor*, 21(3), 187-193.
21. Sodišče Evropskih skupnosti. (1985). *C-168/84 Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt*. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984CJ0168:EN:PDF>

22. Sodišče Evropskih skupnosti. (2008). C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet v Skatteverket. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:327:0004:0005:EN:PDF>
23. Sodišče Evropskih skupnosti. (1990). C-320/88 Staatssecretaris van Financiën v. Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61988CJ0320:EN:PDF>
24. Sodišče Evropskih skupnosti. (1991). C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0202:EN:PDF>
25. Sodišče Evropskih skupnosti. (1991). C-60/90 Polystar Investments Netherlands BV and Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Inspector of Customs and Excise), Arnhem. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0060:EN:PDF>
26. Sodišče Evropskih skupnosti. (1996). C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flensburg. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61994CJ0231:EN:PDF>
27. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Stvarnopravni zakonik. *Uradni list RS* št. 87/2002, 18/2007 *Sl. US*: U-I-70/04-18.
29. Šesta Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero. *Uradni list EU* št. L 145/1977. Najdeno 10. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1977:145:0001:0040:EN:PDF>
30. Vraničar, M., & Beč, N. (2007). *Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem*. Ljubljana: GV založba.