

VPŠ DOBA
VISOKA POSLOVNA ŠOLA DOBA MARIBOR

**RAČUNOVODSKI VIDIKI
DAVKA NA DODANO VREDNOST
PO VSTOPU SLOVENIJE
V EVROPSKO UNIJO**

(diplomsko delo)

Tanja Šajina

Maribor, 2008

VPŠ DOBA
VISOKA POSLOVNA ŠOLA DOBA MARIBOR

**RAČUNOVODSKI VIDIKI
DAVKA NA DODANO VREDNOST
PO VSTOPU SLOVENIJE
V EVROPSKO UNIJO**

(diplomsko delo)

Tanja Šajina

Maribor, 2008

Mentor: dr. Branko Mayr

Lektorica: Iris Skrt, univ.dipl.kult. in soc.ant.

Prevod v tuji jezik: Tina Kocjan, dipl.ekon., bussines English certificate II

POVZETEK

Države potrebujejo sredstva za svoje delovanje in obstoj. Le-ta pa v največji meri zberejo preko številnih vrst davkov, ki jih plačujejo davčni zavezanci. V zaključni strokovni nalogi sem obravnavala davek na dodano vrednost kot enega izmed tistih davkov, ki najbolj izdatno polnijo državni proračun ter njegove spremembe in novosti, s katerimi smo bili soočeni ob vstopu Slovenije v EU. Opredelila sem osnovne značilnosti davčnega sistema na sploh, pomen davka na dodano vrednost, pravno podlago, davčno osnovo, davčno stopnjo, oprostitve in olajšave, načine obračunavanja in plačevanja davka ter vrste in načine davčne utaje tega davka.

Obravnavala sem spremembe oziroma novosti, ki so stopile v veljavo v sistemu davka na dodano vrednost po vstopu Slovenije v EU in ki so nastale predvsem zato, ker ima vsaka država svojo davčno ureditev. Kot posledica tega se kaže potreba po harmonizaciji davkov, s čimer bi se olajšalo gospodarsko poslovanje med državami, povečalo možnost nadzora nad odvajanjem davkov ter zmanjšalo možnosti davčnih utaj.

Ključne besede:

davek na dodano vrednost – je vsefazni prometni davek, ki se obračunava in plačuje v vseh fazah proizvodno-distribucijskega prometa. Temelji na izhodišču, da se v vsaki fazi obdavči le vrednost, ki je bila dodana blagu ali storitvi v tej fazi prometa.

davčni zavezanec - je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. »Ekonomska dejavnost« pa obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko ali storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo.

identifikacijska številka za DDV - je davčna številka s predpono SI. Pristojnemu davčnemu uradu mora predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in opravlja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, razen če gre za transakcije, ki niso predmet obdavčitve v skladu z ZDDV.

Evropska unija (EU) – je mednarodna organizacija evropskih držav, ustanovljena leta 1992, s Pogodbo o Evropski uniji (Maastrichtsko pogodbo). Evropska unija zavzema 27 držav članic in ozemlje veliko 4.336.790 km², s 493 milijoni prebivalcev (podatki januar 2007).

skupni evropski trg – trg brez notranjih meja med državami članicami skupnosti .

davčna utaja - dejanje, ki ga davčni zavezanec stori zato, da bi zmanjšal svojo davčno obvezo. V tem trenutku z verjetnostjo pričakuje, da bi moral plačati davek, če tega dejanja ne bi storil.

SUMMARY

States for their existence and function needs means which they mostly gain from different taxes paid by tax payer. In this expertise I was dealing with value added tax. As one of the taxes that the most full state budget. I was also dealing with all modifications and the developments with which we were confronted with by entry into EU. I determinate basic characteristics of tax system, meaning of value added tax, its legal basis, tax base, tax rate, exemptions from tax, the ways of levying and paying tax and types and modes of tax evasion.

I also explained all changes or developments which entered into force in the system of value added tax after entering the Slovenia in EU. This changes arose mainly because each country has its own tax regime. As a result of this is reflected the need for harmonization of taxes in order to facilitate commercial transactions between countries which would increase the possibility of control over tax and reduce the possibility of tax evasion.

Key words:

Value added tax - sales tax to be levied and paid at all stages of production distributional traffic. Value added tax based on the grounds that at each stage taxed only value that was added to the goods or services at this stage traffic.

Taxable – is a person who independently carry out any economic activity, whatever the purpose or the result of operating activities. However, the volume of »economic activity« includes each production, processing, trade and service activity including agriculture and mining profession.

identification number for added tax value - is a tax number with prefix SI. Tax competent authority must submit a request for the issue of identification number for added tax value each taxable or a legal entity that is not taxable and carries out the acquisition of goods within EU. Unless it is a transaction which are not subject to taxation in accordance with ZDDV.

European Union (EU) – is an international organization founded in European countries with a contract of European Union (Maastricht contract). EU takes 27 member states and territories grand 4.336.790 km with 493 million residents (data from January 2007).

the common European market - market without internal borders between Member States Communities.

tax evasion - action by the taxpayer which he does so that he reduce his tax obligation. If tax evasion would not be done he believes he had to pay tax.

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorju, gospodu dr. Branku Mayru za nasvete in predloge pri izdelavi zaključne strokovne naloge.

Zahvaljujem se svoji družini – možu, sinovoma in mami za potrpljenje in spodbudo med študijem in pisanjem zaključne strokovne naloge.

KAZALO

1	UVOD	9
1.1	PODROČJE DDV	11
1.2	NAMEN IN CILJI VZPOSTAVITVE DDV	13
1.3	POMEN DAVČNIH PRIHODKOV ZA DRŽAVNI PRORAČUN	13
2	DAVEK NA DODANO VREDNOST PRED VSTOPOM SLOVENIJE V EVROPSKO UNIJO	14
2.1	SPLOŠNE DOLOČBE O DAVKU NA DODANO VREDNOST	14
2.2	DAVEK NA DODANO VREDNOST V EVROPI IN SVETU	14
2.3	DAVČNO OBDOBJE	15
2.4	NASTANEK OBVEZNOSTI OBRAČUNA DAVKA NA DODANO VREDNOST	15
2.4.1	<i>Nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu blaga</i>	<i>16</i>
2.4.2	<i>Odbitek vstopnega davka na dodano vrednost</i>	<i>17</i>
2.4.3	<i>Obračun vstopnega davka na dodano vrednost</i>	<i>18</i>
2.4.4	<i>Prehod in obračun DDV</i>	<i>18</i>
2.5	DAVČNE EVIDENCE	19
2.5.1	<i>Obrazec DDV-O</i>	<i>20</i>
2.6	REGISTRACIJA ZA DDV	20
2.7	PRILAGAJANJE NOVIH DRŽAV ČLANIC EU ZAKONODAJI ZA NOTRANJI TRG	21
3	SPREMEMBE V ZDDV PO VSTOPU SLOVENIJE V EU	22
3.1	SLOVENIJA V EVROPSKI CARINSKI UNIJI	22
3.1.1	<i>Prost pretok blaga in storitev</i>	<i>23</i>
3.2	NOVA POIMENOVANJA IN IZRAZI V ZVEZI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST	24
3.2.1	<i>Davčno območje</i>	<i>24</i>
3.2.2	<i>Spremembe pojmov uvoza in izvoza</i>	<i>25</i>
3.2.3	<i>Plačniki davka na dodano vrednost in davčni zavezanci</i>	<i>25</i>
3.2.4	<i>Nastanek davčne obveznosti za promet v Sloveniji</i>	<i>26</i>
3.2.5	<i>Identifikacijska številka za DDV</i>	<i>27</i>
3.3	PROMET BLAGA IN STORITEV Z DRUGIMI DRŽAVAMI ČLANICAMI EU	29
3.3.1	<i>Nastanek davčne obveznosti za promet z Evropsko unijo</i>	<i>30</i>
3.3.2	<i>Nabava oziroma pridobitev blaga znotraj Skupnosti</i>	<i>31</i>
3.3.3	<i>Dobava blaga znotraj Skupnosti</i>	<i>32</i>
3.3.3.1	<i>Kraj dobave blaga (država obdavčitve)</i>	<i>33</i>
3.3.4	<i>Tristranski (verižni ali trikotni) posli</i>	<i>33</i>
3.3.4.1	<i>Pravi tristranski posli</i>	<i>33</i>
3.3.4.2	<i>Nepravi tristranski posli</i>	<i>34</i>
3.4	PROMET BLAGA S TRETJIMI DRŽAVAMI IN TRETJIMI OZEMLJI	34
3.5	STATUS BLAGA DRŽAV NOVIH ČLANIC	35
3.6	IZDAJA RAČUNA	36
3.7	PREVOZNA LISTINA	38
3.8	OBRAČUNAVANJE DAVKA NA DODANO VREDNOST	39
3.8.1	<i>Davčne evidence</i>	<i>40</i>
3.8.1.1	<i>Knjiga izdanih računov (obrazec I-RAČ)</i>	<i>41</i>
3.8.1.2	<i>Knjiga prejetih računov (obrazec P-RAČ)</i>	<i>42</i>
3.8.1.3	<i>Knjiga izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti in za promet blaga v drugih državah članicah Skupnosti (obrazec I-RAČ-D)</i>	<i>42</i>
3.8.1.4	<i>Knjiga prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti (obrazec P-RAČ-P)</i>	<i>43</i>
3.8.1.5	<i>Posebna evidenca o vstopnem DDV pri uvozu blaga (obrazec E-UVOZ)</i>	<i>44</i>
3.8.1.6	<i>Ostale evidence (obrazca PE-7 in PE-17)</i>	<i>44</i>
3.8.1.7	<i>Obrazec DDV-O</i>	<i>44</i>
3.8.1.8	<i>Kvartalno poročilo</i>	<i>45</i>
3.9	IZMENJAVA INFORMACIJ O DAVKU NA DODANO VREDNOST Z EVROPSKO UNIJO	45
3.9.1	<i>VIES</i>	<i>45</i>
3.9.2	<i>Poročanje za Intrastat</i>	<i>46</i>
3.9.3	<i>Razlika med poročanjem za VIES in Intrastat</i>	<i>47</i>
4	PROBLEMATIKA UTAJ DDV V EU	48

4.1	DAVČNA UTAJA	50
4.2	DAVČNI VRTILJAK	51
4.2.1	<i>Izginuli trgovec ali »missing trader« družba</i>	52
4.2.2	<i>Buffer</i>	53
4.2.3	<i>Broker</i>	54
4.3	KLONIRANJE DAVČNE ŠTEVILKE	54
4.4	KAZALCI, KI KAŽEJO, DA GRE ZA »MISSING TRADER« PODJETJE	54
4.5	SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVČNEGA VRTILJAKA	55
4.6	DEJAVNOSTI PRIZADETE Z DAVČNIMI UTAJAMI	56
4.7	BOJ PROTI UTAJAM	57
4.8	UKREPI DAVČNE UPRAVE	57
4.9	SPREMEMBE DAVČNE ZAKONODAJE	58
4.10	IZDAJA IN PREKLIC IDENTIFIKACIJSKE ŠTEVILKE ZA NAMENE DDV PO URADNI DOLŽNOSTI	58
4.11	PROBLEMATIKA PRI DAVČNEM NADZORU GOLJUFIJ DDV	59
4.12	ZAVAROVANJE IN PLAČILO DAVČNE OBVEZNOSTI V PRIMERU DAVČNE GOLJUFIJE	59
4.13	KDAJ ŠTEJEMO, DA BI MORAL DAVČNI ZAVEZANEC VEDETI, DA POSLUJE Z »MISSING TRADER« PODJETJEM	59
4.14	KAZALCI, KI KAŽEJO, DA GRE ZA GOLJUFIJO	60
4.15	PREVERITVE DAVČNEGA ZAVEZANCA PRI SKLEPANJU POSLOV	61
4.16	PRIMERI DAVČNIH UTAJ V SLOVENSКИH PODJETJIH	61
4.17	UČINKI IN POSLEDICE DAVČNIH UTAJ	62
5	SKLEP	63
6	LITERATURA IN VIRI	66
7	PRILOGE	69

1 UVOD

Republika Slovenija je skupaj z devetimi evropskimi državami leta 2003 podpisala pogodbo o pristopu k evropski skupnosti, katera je bila uveljavljena 1. maja 2004.

Z vstopom v evropsko skupnost je Slovenija postala del skupnega evropskega trga, kar je prineslo na področju poslovanja z davkom na dodano vrednost mnoge spremembe in novosti. Vstop v evropsko skupnost je pomenil za gospodarske subjekte korenite spremembe pri obdavčenju blaga in storitev, saj so postali del poslovnega okolja skupnega evropskega trga in bili s tem zavezani k uporabi carinskih predpisov, ki veljajo za vse države članice Skupnosti.

Razvoj davčnega prava dandanes dobiva razsežnosti, katerih izvedba je odvisna izključno od obvladovanja in prilagajanja spremembam. Spremembam brez znanja ni mogoče slediti in samo od posameznih okolij je odvisno, koliko znajo obvladovati in uporabiti posamezna znanja. V to področje sodi tudi poznavanje intrakomunitarnega davka na dodano vrednost in sistema poročanja o fizičnih premikih blaga držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU).

Temeljni pravni akt Evropske skupnosti na področju posrednega obdavčenja prometa blaga in storitev je šesta direktiva Evropskega sveta.

Načelo EU na skupnem trgu je, da promet blaga, storitev, oseb in kapitala med državami članicami pri trgovanju na evropskem (intrakomunitarnem) trgu temelji na načelu prostega pretoka blaga, v prostoru brez notranjih meja. Tako so bile ob vstopu Slovenije v EU na eni strani nekatere obveznosti (npr. carina) ukinjene, na drugi strani pa so se »odprle« nove obveznosti vodenja evidenc in poročanja.

Dopolnjeni in spremenjeni Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV), katerega izvajamo od vstopa Slovenije v EU, ne posega v splošna načela obdavčitve z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), ki so bila postavljena z uveljavitvijo tega zakona v letu 1999, ampak le širi uporabo teh načel na promet blaga in storitev v okviru skupnega evropskega trga. S spremembami ZDDV je Slovenija sprejela pravila prehodnega sistema, ki so veljala za vse članice ob vstopu v EU in naj bi veljala do konca leta 2004. Do takrat naj bi bila vzpostavljena trajna pravila, kar pa se do danes ni zgodilo, tako da je prehodna ureditev postala trajna. Gotovo pa še dandanes obstajajo vrzeli, ki bi jih bilo potrebno ustrezno rešiti, da bo sistem začel optimalno delovati.

Osnovni namen mojega diplomskega dela je predstaviti razvoj sistema DDV v Sloveniji ter z njim povezane pogloblitve spremembe in novosti, ki jih je na področju DDV prinesel vstop Slovenije v EU.

Uvodu diplomskega dela, kjer je opredeljeno področje DDV ter namen in cilji vzpostavitve DDV sledi drugo poglavje, kjer predstavim splošne določbe davka na dodano vrednost, davek na dodano vrednost v Evropi in svetu in sistem davka na dodano vrednost pred vstopom Slovenije v EU. Predstavljene so najpomembnejše značilnosti DDV, razlogi za uvedbo DDV v Sloveniji, pojasnilo kaj uvedba sploh zagotavlja, prednosti in pomanjkljivosti, ki jih je prinesla uvedba DDV.

V tretjem delu, ki je vsebinsko najobširnejši, sem se osredotočila na novosti in spremembe, ki jih je ob vstopu Slovenije v Evropsko skupnost prinesla nova davčna zakonodaja na področju davka na dodano vrednost.

Ta del zaključne naloge vključuje obrazložitve novih pojmov in izrazov ter elementov obdavčitve in novosti v davčnih evidencah, ki so stopile v veljavo s 1. majem 2004. Skladno z novim ZDDV je potrebno voditi davčne evidence ločeno za transakcije v Sloveniji in transakcije s članicami EU ter uvozno izvozne transakcije s tretjimi državami in tretjimi ozemlji, kar sem prav tako predstavila v okviru sprememb po vstopu v EU. Tretje poglavje nadalje vsebuje še predstavitev poročanja o DDV v okviru EU in s tem v zvezi četrtletno poročilo, ki predstavlja glavni vir informacij o pridobitvah in dobavah med davčnimi zavezanci v EU. Predstavljen sistem nadzora plačevanja DDV – VIES, ki je za nas novost po 1. maju 2004, zaključuje tretje poglavje.

V četrtem delu diplomske naloge je glede na to, da je bil cilj uvedbe DDV med drugim tudi zmanjšanje davčnih utaj in goljufij, obravnavano področje davčnih utaj DDV, ki predstavljajo v Sloveniji in svetu velik problem. DDV je trenutno najbolj utajevani davek, zato se mi je zdelo smiselno opredeliti davčne utaje na področju DDV in rešitve za preprečevanje le-teh.

Obravnavana je problematika davčnih utaj in goljufij na področju DDV, ki se pojavljajo v EU, odkar ni več carinske kontrole na mejah, koliko jih je in kako jih davčni organi prepoznajo, preprečujejo in kako sankcionirajo.

Zaključno strokovno nalogo zaključujem s povzetkom glavnih ugotovitev in sklepnimi mislimi, katere na kratko povzamejo celotno delo, ki ga zaključujejo seznam literature in virov in priloge.

1.1 Področje DDV

Temeljni pravni akt, na katerem temelji slovenski ZDDV, je šesta smernica Sveta 77/388/EGS, z dne 17. maja 1977, ki govori o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem DDV: enotna osnova za odmero (UL L št. 145, z dne 13.6.1977).

ZDDV se v Sloveniji izvaja od 1. julija 1999. DDV je obvezna vrsta prometnega davka od prometa proizvodov oziroma blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru svoje dejavnosti na območju Republike Slovenije. Po 1. maju 2004 pa se ta davek obračunava tudi za transakcije z državami članicami EU. Opredelitev DDV po ZDDV ostaja enaka kot pred vstopom Slovenije v EU. Davčni zavezanec po ZDDV je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno oziroma samostojno opravlja dejavnost.

Slovenski ZDDV temelji na *potrošni obliki* DDV, to je obliki, pri kateri so blago in storitve v prometu med davčnimi zavezanci neobdavčene, obdavčena pa je končna potrošnja. Davčni zavezanec si namreč od vrednosti prodaj odšteje vrednost nabav.

Slovenska ureditev DDV temelji na:

- *ozemeljskem načelu oziroma načelu porekla*, kar pomeni, da se uporablja za promet opravljen oziroma obravnavan kot da je opravljen na ozemlju Slovenije in ne širše na ravni EU,
- *načelu namembnega kraja*, po katerem je blago obdavčeno v namembni državi, to je tam, kjer je porabljeno in ne v državi odpošiljanja, kar velja le za promet med davčnimi zavezanci.

Pri storitvah se ohranja sistem obdavčitve po načelu porekla, to pomeni, da storitev obdavči tam, kjer ima davčni zavezanec, ki opravlja storitev, svoj sedež, z izjemo točno določenih storitev, ko je kraj opravljene storitve sedež prejemnika storitve.

Slovenski ZDDV temelji na *kreditni metodi*, kar pomeni, da davčni zavezanec odšteje znesek DDV obračunan ob nabavah od zneska obračunanega ob dobavah.

Z DDV se obdavčuje promet blaga, materiala, opreme in storitev v vseh fazah prometa. DDV so dolžni državi plačati vsi od proizvajalcev, trgovcev na debelo in na drobno do končnih porabnikov.

Najpomembnejša značilnost DDV je ta, da so blago in storitve vedno kupljeni z DDV, vendar ga zavezanec državi ne plača toliko, kolikor ga obračuna v svojih prodajnih in drugih listinah, temveč plača le razliko med tem, ki je zaračunan njemu v prejetih nabavnih listinah oziroma pri uvozu in tistim, ki ga je sam obračunal v okviru obvezne samoobdavčitve.

Davek se prenaša iz ene podjetniške faze v drugo, pri čemer se lahko v vsaki vmesni fazi prej zaračunani davek odšteje oziroma odbije kot vstopni davek vse do končnega porabnika, ki na koncu nosi celotno breme davka (Wakounig, 2003, 1092).

To pomeni, da isti račun za prodajalca pomeni obveznost za plačilo DDV (izstopni DDV), za kupca pa terjatev do države (vstopni DDV). DDV kot oblika davka na porabo v polni meri bremeni končnega porabnika, ki plača ves zaračunani DDV in ga ne more odšteti od kake druge svoje davčne obveznosti, plača ga torej za vso svojo porabo.

Na področju DDV je bilo do danes sprejetih kar nekaj sprememb in dopolnitev, ki se v glavnem ne nanašajo na splošna načela obdavčitve ampak širijo načela na skupni evropski trg.

Danes izvajamo Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), objavljen v Ur. l. RS, št. 117/2006 in dopolnitvami objavljenimi v Ur. l. RS, št. 52/2007, skladno s Pravilnikom o izvajanju davka na dodano vrednost, objavljenim v Ur. l. RS, št. 141/2006 in dopolnitvami objavljenimi v Ur. l. RS, št. 52/2007, 120/2007 in 21/2008 .

Čeprav si države članice EU vsaka sama določajo načela davčne politike, so dolžne upoštevati tudi enotna načela glede bistvenih elementov DDV, ki jih predpisuje EU. Ta načela se nanašajo predvsem na področja posrednih in neposrednih davkov in preprečevanje dvojnega obdavčenja. Najpomembnejši je 93. člen pogodbe o Evropski skupnosti, v katerem je formulirana potreba po usklajevanju prometnih davkov, trošarin in drugih posrednih davkov.

Pri obravnavi posrednih davkov je v EU najpomembnejši »prometni davek«, predvsem zaradi velikega obsega sredstev, ki se od tega davka natečejo v proračune držav. Dejansko je ta »prometni davek« davek na dodano vrednost z možnostjo odbitka vstopnega davka.

1.2 Namen in cilji vzpostavitve DDV

Cilji obdavčitve so odvisni od številnih dejavnikov, ki jih delimo na davčne in nedavčne.

Vsekakor je najpomembnejši cilj uvedbe DDV povečanje finančnega učinka za proračun posamezne države, kar zagotavljata široka davčna osnova in sorazmerno visoka stopnja.

Med pomembnejše nedavčne cilje štejemo zaščito domačih proizvajalcev, ko država z različnimi davki na uvoženo blago daje prednost domačim proizvajalcem (Pernek, 1999, 120), pospešuje razvoj posameznih gospodarskih dejavnosti, preprečuje inflacijo, spreminja razmerje materialnega položaja prebivalcev in tako vpliva na socialne razlike med njim.

Glavni namen DDV-ja na skupnem Evropskem trgu je ta, da bi se proračun EU financiral iz lastnih sredstev. Ta sredstva bi pritekala iz prihodkov od prometnega davka v državah članicah, prispevek posamezne države članice pa naj bi znašal največ en odstotek od odmerjene osnove.

1.3 Pomen davčnih prihodkov za državni proračun

Davčni sistem predstavlja celovitost davčnih oblik določene države z namenom izpolnjevanja njegovih fiskalnih, ekonomskih in socialnih ciljev. Davki so glavni vir javnih financ in davčna služba je dejavnost državne uprave, ki obsega odmero, obračunavanje, nadzor in izterjavo davkov, ki jo izvaja Davčna uprava Republike Slovenije. Celoto vseh davkov, ki jih država pobira v danem trenutku imenujemo davčni sistem. Ta pomeni konkretizacijo posameznih vrst davkov v prakso. Vsaka država ima davčni sistem, preko katerega zasleduje ekonomske, socialne in fiskalne cilje.

Davki, med katere spada tudi DDV, ki je sploh eden pomembnejših virov prihodkov državnega proračuna, so sredstvo preko katerega pride država do potrebnih prihodkov, katerimi pokriva javne potrebe oziroma potrebe, ki so povezane z delovanjem države in njenih institucij.

2 DAVEK NA DODANO VREDNOST PRED VSTOPOM SLOVENIJE V EVROPSKO UNIJO

2.1 Splošne določbe o davku na dodano vrednost

DDV je moderna oblika obdavčevanja prometa blaga in storitev, hkrati pa predstavlja izdaten fiskalni prihodek državnemu proračunu. Uveljavljen je v vseh državah Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD), razen v Združenih državah Amerike. Avstralija pa je DDV uvedla šele julija 2000. DDV je obvezna oblika davka v državah EU. Je vsefazni in posredni prometni davek, torej se obračunava in plačuje v vsaki fazi proizvodno-distribucijske verige, vendar pa se davek kot vstopni DDV vrača tistim, ki so zavezanci za DDV.

Samo ime davka nam pove, da se v vsaki fazi oziroma pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga in storitve obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi prometa.

2.2 Davek na dodano vrednost v Evropi in svetu

Teoretična podlaga za DDV sega v začetek 20. stoletja. Leta 1953 ga je kot prva evropska država uvedla Francija in ga poimenovala TVA-taxe sur la valeur ajoutée. Sledile so ji Nemčija, Nizozemska, Belgija in Luksemburg, ko so leta 1957 podpisale Rimsko pogodbo in s tem osnovala Evropsko gospodarsko skupnost. Konec šestdesetih in v začetku sedemdesetih let 20. stoletja je bil DDV uveden v vseh evropskih državah, z izjemo Grčije in Portugalske.

DDV uporablja tudi mnogo drugih svetovnih držav z zelo različnimi gospodarstvi, kot so Kenija, Nova Zelandija, Jamajka, Tajska, Mehika in Kanada, pa tudi mnoge srednje in vzhodnoevropske države. Nasploh je ta oblika davka uvedena v več kot polovici vseh držav sveta, zato lahko rečemo, da je prevladujoča oblika posrednih davkov v svetu.

Sistem DDV je danes uveljavljen v vseh državah članicah EU, temelječ na skupaj dogovorjenih načelih. Temeljna zakonodaja s tega področja je zajeta v Prvi direktivi Sveta EGS, številka 67/227, z dne 11. april 1967, ki govori o harmonizaciji zakonodaje držav članic

na področju prometnega davka in Šesti direktivi Sveta EGS, številka 77/388/EEC, z dne 17. maj 1977, o harmonizaciji zakonov držav članic, ki se nanašajo na enoten sistem DDV.

2.3 Davčno obdobje

Davčno obdobje je obdobje, za katero se obračunava in plačuje DDV. V vseh državah z uvedenim DDV, tudi v Sloveniji, je splošno obdobje za sestavljanje obračuna DDV en mesec. Za pravne osebe, davčne zastopnike in fizične osebe je obdobje koledarski mesec, za zasebnike pa je davčno obdobje odvisno od načina akontiranja davka od dohodka iz dejavnosti, če ni v ZDDV drugače določeno. Za zasebnike, davčne zavezance, ki so plačevali akontacije v trimesečnih obrokih, je tudi davčno obdobje koledarsko trimesečje, za tiste, ki so plačevali akontacije v polletnih obrokih, pa je tudi davčno obdobje za obračun DDV koledarsko polletje. Vendar so se tudi zasebniki, za katere je predpisano trimesečno oziroma polletno obdobje, lahko odločili za mesečni obračun, o čemer so morali obvestiti pristojni davčni organ najmanj 15 dni pred prehodom na mesečno obračunavanje. Obdobje mesečnega obračunavanja po taki odločitvi ni moglo biti krajše od 24 mesecev.

Podlaga za obračunavanje DDV so informacije o celotnem prometu blaga in storitev v vsakem davčnem obdobju, ki ga opravijo davčni zavezanci. Večina davčnih zavezancev sestavlja obračune DDV mesečno, nekateri tudi na trimesece ali na pol leta. Vključitev vseh obračunov – tako mesečnih in trimesečnih kot tudi polletnih - kaže jasno sliko preglednosti gospodarske dejavnosti države. Za male davčne zavezance je predpisano daljše obdobje, ki v Sloveniji znaša tri in šest mesecev.

V primeru začetka opravljanja dejavnosti, se davčno obdobje določi glede na pričakovano vrednost prometa blaga oziroma storitev v prvem koledarskem letu.

2.4 Nastanek obveznosti obračuna davka na dodano vrednost

Obveznost obračuna DDV oziroma davčna obveznost nastane takrat, ko je blago dobavljeno oziroma ko so storitve opravljene (ZDDV, 1998). To pravilo je povzeto po Šesti direktivi. Do

1. maja 2004 je veljalo, da obveznost za obračun DDV nastane, ko je izdan račun. Če račun ni bil izdan, se je DDV obračunal osmi dan po dobavi blaga oziroma opravljeni storitvi.

Praviloma nastane za davčnega zavezanca obveznost obračuna DDV takrat, ko izda račun, dobavi blago, da blago na voljo, premesti oz. prepelje blago prejemniku ali za prejemnika in ko je blago deloma ali v celoti plačano. Zaradi zagotavljanja učinkovitega pobiranja davka je v zakonodajah držav ponavadi določeno, da nastane davčna obveznost takrat, ko se zgodi prvi od navedenih dogodkov ali kmalu za tem. Najboljši pristop pri določitvi nastanka obveznosti je trenutek izdaje računa ali kmalu po izdaji računa (na primer 8 dni). Če pa je plačilo deloma ali v celoti izvršeno pred dobavo blaga ali pred opravljenim prometom blaga oziroma storitev, torej je bilo plačano po predračunu z avansom, tedaj se šteje kot da je bila opravljena dobava blaga. Davčna obveznost nastane na dan plačila in od prejetega zneska plačila. Enaka pravila o nastanku davčne obveznosti se nanašajo tudi na opravljene storitve, kar pomeni, da je davčna obveznost nastane takrat, ko so storitve opravljene. Pri prometu blaga oziroma storitev, kjer se izdajajo zaporedni računi in se izvršijo zaporedna plačila, se DDV obračuna zadnji dan v obdobju, na katerega se nanaša račun oziroma plačilo.

Pri finančnem najemu se šteje, da je dobava opravljena na dan izročitve stvari v finančni najem, pri zaračunavanju nevrnjene embalaže pa nastane obveznost na dan, ko je nevrnjena embalaža vrnjena.

2.4.1 Nastanek obveznosti obračuna DDV pri uvozu blaga

Obveznost za obračun davka nastane v trenutku, ko se blago vnese na slovensko carinsko območje, iz česar sledi, da je vsak vnos blaga na carinsko območje dogodek, katerega posledica je nastanek davčne obveznosti. V sistemu DDV pred vstopom Slovenije v EU in po tem se DDV pobira glede na namembnost blaga, torej se DDV plača državi, v kateri bo blago porabljeno. To pomeni, da je izvoz iz Slovenije oproščen plačil v skladu s carinskimi predpisi, DDV, ki ga je potrebno plačati pri uvozu blaga zajema več korakov, in sicer:

- ugotovitev podlag za obračun uvoznih dajatev in davka (narava blaga, vrednost blaga, carinska in davčna stopnja, vrednost drugih pribitkov in odbitkov),
- izračun carinskega in davčnega dolga,
- zavarovanje carinskega in davčnega dolga, če je to potrebno,

- vpis izračunanega carinskega in davčnega dolga v evidence (računovodstvo) carinskega urada,
- plačilo dolga in morebitne izterjave dolga.

2.4.2 Odbitek vstopnega davka na dodano vrednost

Davčni zavezanec sme odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavi blaga oziroma storitve od drugega davčnega zavezanca, pri uvozu blaga ali kot prejemnik blaga ali storitve in če je ali bo blago oziroma storitev uporabil za opravljanje dejavnosti, od katere se plačuje DDV. Davčni zavezanec sme odbiti vstopni DDV v obdobju, ko prejme račun za njemu opravljeni promet blaga in storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago (ZDDV, 1998).

Davek, zaračunan ob uvozu blaga, lahko davčni zavezanec odbije le, če je izkazan na carinski deklaraciji. Odbitek sme davčni zavezanec upoštevati v davčnem obdobju, v katerem prejme uvozno carinsko deklaracijo. Carinska deklaracija je zahtevek deklarata za začetek izbranega carinskega postopka. Ko jo potrdi carinski organ, dobi status odločbe, s katero carinski organ dovoli začetek izbranega carinskega postopka. Carinski zakon dovoljuje štiri oblike carinskih deklaracij (Beč, Šircelj, Vraničar, 1999, 454):

- pisno carinsko deklaracijo, bolj poznano pod imenom enotna carinska listina (ECL),
- elektronsko carinsko deklaracijo, ki se največkrat uporablja skupaj s pisno carinsko deklaracijo,
- ustno carinsko deklaracijo,
- carinsko deklaracijo, ki je oddana v obliki konkludentnega dejanja.

V našem primeru se v okviru odbitka vstopnega DDV, zaračunanega pri uvozu, uporabljajo predvsem pisne deklaracije, redkeje pa potrdila o plačanem carinskem dolgu, ki jih carinski organi izdajo na podlagi ustnih carinskih deklaracij.

Carinska uprava Republike Slovenije skladno z 2. odst. 46. člena Carinskega zakona (1995) dopušča vložitev carinske deklaracije s pomočjo elektronske izmenjave podatkov. Dovoljenje za elektronsko izmenjavo podatkov izda Carinska uprava vsakemu zainteresiranemu udeležencu na njegovo pisno zahtevo.

2.4.3 Obračun vstopnega davka na dodano vrednost

Davčni zavezanci, ki si pri obračunavanju DDV po ZDDV deloma odbijajo vstopni DDV, morajo sestaviti dokončni obračun vstopnega DDV. Davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek vstopnega DDV, ki se nanaša na obdavčeno in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega DDV. Odbitni delež DDV se določi za ves promet blaga in storitev tako, da je (ZDDV, 1998):

1. v števcu celotni znesek letnega prometa, ki se nanaša na promet, od katerega ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, brez DDV,
2. v imenovalcu znesek iz števca in celotni znesek letnega prometa, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, vključno s subvencijami in dotacijami.

Izračunani podatek pokaže, koliko vstopnega DDV si davčni zavezanec sme odbiti. Podatek o odbitnem deležu se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število. Če podatkov o prometu preteklega leta ni ali če so v znesku neznatni, odbitni delež določi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca.

2.4.4 Prehod in obračun DDV

V računih izdanih v letu 2002 je bil tako DDV obračunan po 19- in 8-odstotni (stari) stopnji ali 20- in 8,5-odstotni (novi) stopnji. Če je zavezanec opravil del prometa pred 1. januarjem 2002, del pa po tem datumu, je imel tri možnosti, in sicer da izda:

- en račun in obračuna DDV po novih stopnjah od celotne dobave,
- dva računa: v prvem zaračuna dobavo do vključno 31. decembra 2001 in obračuna DDV po starih stopnjah, v drugem pa zaračuna dobavo po 1. januarju 2002 in obračuna DDV po novih stopnjah,
- en račun, v katerem zaračuna posebej dobavo do vključno 31. decembra 2001 ter od nje obračuna DDV po starih stopnjah in posebej dobavo po 1. januarju 2002 ter od nje obračuna DDV po novih stopnjah.

Če je davčni zavezanec dobavo blaga oziroma storitve opravil v celoti pred 1. januarjem 2002, pa ima naslednje možnosti:

- izda račun do vključno 31. januarja 2002 in DDV obračuna po starih stopnjah,

- izda račun 1. februarja 2002 ali kasneje in obračuna DDV po novih stopnjah.

2.5 Davčne evidence

Davčni zavezanec je dolžan v svojem knjigovodstvu zagotoviti vse podatke, potrebne za pravilno in pravočasno obračunavanje DDV v okviru davčnih evidenc ne glede na to ali opravlja obdavčen promet ali davka oproščen promet ali pa opravlja oproščen promet brez pravice do odbitka vstopnega DDV ali z njo. Za zagotovitev podatkov, ki so podlaga za sestavitev obračuna DDV, je moral davčni zavezanec pred vstopom v EU, to je do 1. maja 2004, voditi tri evidence oziroma davčne knjige (ZDDV, 1998):

1. knjigo prejetih računov (obrazec P-RAČ), v katero se vpisujejo vsi prejeti računi davčnih zavezancev, identificiranih za namene DDV v Sloveniji. Prejeti računi malih davčnih zavezancev se ne vpisujejo v omenjeno knjigo;
2. knjigo izdanih računov (obrazec I-RAČ), v katero se vpisujejo vsi izdani računi za promet blaga in storitev, razen računov za dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so skladno z ZDDV oproščene plačila in računov za promet blaga, ki je obdavčen v skladu z načelom namembne države;
3. posebno evidenco o vstopnem DDV pri uvozu blaga (E-UVOZ);
4. obrazec DDV-O, v katerega se vpisujejo podatki iz obrazcev P-RAČ, I-RAČ in E-UVOZ .

Poleg zagotavljanja vodenja teh treh evidenc je moral davčni zavezanec te evidence vsako davčno obdobje zaključevati po računovodskih predpisih, saj so sešteti podatki podlaga za sestavitev obračuna DDV. Vso dokumentacijo, ki je pomembna za obračunavanja in plačevanje DDV, je zavezanec dolžan hraniti najmanj deset let, po poteku leta, na katero se te listine nanašajo, oziroma za nepremičnine dvajset let po poteku leta, na katerega se nanaša. Davčni zavezanec, ki opravlja tako obdavčene kot DDV oproščene dejavnosti, lahko knjigo izdanih in knjigo prejetih računov ter knjigo s posebno evidenco o vstopnem DDV pri uvozu vodi ločeno, posebej za obdavčeno in posebej za oproščeno dejavnost.

2.5.1 Obrazec DDV-O

Pred uveljavitvijo sprememb in dopolnitev ZDDV, to je pred 1. majem 2004, je veljalo, da je bil davčni zavezanec ob predložitvi obrazca DDV-O dolžan poročati tudi o podatkih:

- o popravku zneska obračunanega in vstopnega DDV zaradi spremembe davčne osnove, ki so bili vključeni v tekoči obračun DDV-O,
- o razlikah med odbitnim vstopnim DDV na podlagi začasnega odbitnega deleža in vstopnim DDV, ki bi ga smel odbiti glede na dejanski odbitni delež,
- o znesku vstopnega DDV, ki ga ni odbil v davčnem obdobju, ko je prejel račun oziroma carinsko deklaracijo, ampak jo je uveljavljal kasneje,
- o znesku prometnega davka – prodaja osnovnih sredstev, nabavljenih pred 1. julijem 1999.

Način poročanja ni bil predpisan, pomembno je bilo le, da je davčni zavezanec določilo kot tako tudi dosledno izvajal.

Davčni zavezanec predloži obrazec DDV-O na magnetnem mediju ali v elektronski obliki v skladu z navodili davčnega organa.

2.6 Registracija za DDV

Davčni zavezanec je dolžan davčnemu organu sporočiti, kdaj se njegova dejavnost, zaradi katere je zavezan obračunavanju in plačevanju DDV prične, spremeni ali preneha.

Davčni organ izda vsaki osebi odločbo o vpisu zavezanosti za DDV v davčni register.

Vsaka oseba, ki prvič postane davčni zavezanec, mora pri davčnemu organu vložiti prijavo za registracijo najkasneje do 20. dne koledarskega meseca, ki sledi mesecu, v katerem je opravila oziroma je verjetno, da bo opravila promet blaga ali storitev v višini, določeni z ZDDV. Davčni zavezanec postane z dnem, ki ga določi davčni organ v odločbi o registraciji, ki jo izda v 15 dneh po prejemu prijave.

2.7 Prilagajanje novih držav članic EU zakonodaji za notranji trg

Evropski parlament je na svojem rednem zasedanju v Bruslju sprejel poročilo o uresničevanju zakonodaje za notranji trg v desetih novih članicah EU. Ugotovitve parlamenta so bile, da sta se pri uresničevanju zakonodaje, ki bi morala biti v celoti uveljavljena do 15. novembra 2004, najbolj odrezali Litva in Madžarska, najslabše pa Malta in Češka.

Od skupno 1.579 direktiv, ki bi jih države nove članice EU morale umestiti v nacionalno zakonodajo, je beležila Malta 13,6- odstotni primanjkljaj, Litva pa le 0,6-odstotni. Slovenija je v poročilu navedena kot srednje uspešna, s 4,6-odstotnim primanjkljajem (uredništvo Mladina On-line, 2005).

3 SPREMEMBE V ZDDV PO VSTOPU SLOVENIJE V EU

S pristopom Slovenije k EU 1. maja 2004 smo začeli uporabljati novelo Zakona o davku na dodano vrednost. Novela, s katero se spreminja in dopolnjuje ZDDV, bistveno ne spreminja obstoječih temeljnih opredelitev zakona, temveč le dopolnjuje zakon z rešitvami, ki urejajo obdavčenje transakcij z blagom in storitvami. Podlaga za obdavčitev transakcij v okviru EU je smernica 91/680/EEC, ki se je začela uporabljati 1. januarja 1993, ko so bile med državami članicami odpravljene davčne meje in s katero je bila dopolnjena šesta smernica EU.

Po 1. maju 2004 se z novelo o ZDDV še vedno ohranjajo osnovna načela. DDV temelji na *potrošni obliki*, pri kateri so blago in storitve v prometu med davčnimi zavezanci neobdavčene, obdavčena pa je končna potrošnja. Po *ozemeljskem načelu* se ta zakon uporablja le na območju Slovenije in ne širše, na ravni Evropske unije. Po *načelu obdavčitve namembnega kraja* je blago obdavčeno tam, kjer je porabljeno. To velja le za promet med davčnimi zavezanci. Pri storitvah se ohranja *sistem obdavčitve po načelu porekla*, kar pomeni, da se storitev obdavči tam, kjer ima davčni zavezanec, ki opravlja storitev, svoj sedež, z izjemo točno določenih storitev, ko je kraj opravljene storitve sedež prejemnika storitve.

3.1 Slovenija v evropski carinski uniji

Z vstopom v EU je Slovenija vstopila tudi v evropsko carinsko unijo in začela v celoti izvajati evropske carinske predpise. Temeljni carinski predpisi v Evropski skupnosti so Carinski zakonik in na njegovi podlagi izdani izvedbeni predpisi, objavljeni v evropskih uradnih listih. Carinsko politiko držav članic EU izvajajo evropske ustanove, medtem ko so posamezni predpisi, ki jih je potrebno izvajati pri trgovanju s tretjimi državami, urejeni z nacionalnimi predpisi. Običajno se Carinski zakonik sklicuje na posamezna določila v nacionalnih predpisih, ker sam teh določil ne ureja.

Republika Slovenija z nacionalnimi predpisi ureja strokovna področja, kot so zastopanje pred carinskimi organi, izvajanje carinskega nadzora, ustanovitev in delovanje proste cone, zaščita intelektualne lastnine in še nekatera druga področja. Z nacionalno zakonodajo pa bo predpisan zaseg in prodaja blaga, nekatere postopkovne določbe in področje prekrškov.

3.1.1 Prost pretok blaga in storitev

Prvi korak za zagotovitev prostega pretoka blaga in storitev je bil ustanovitev carinske unije. O carinski uniji govorimo takrat, ko države članice poleg odprave medsebojnih carin dosežejo poenotenje carinskih tarif tudi navzven, pri uvozu blaga držav nečlanic.

Dotedanji zunanjetrgovinski promet z državami članicami EU postane notranji intrakomunitarni promet. EU torej temelji na carinski uniji, ki zajema celotno blagovno trgovino in vsebuje prepoved carinskih dajatev na uvoz in izvoz med državami članicami, prav tako tudi prepoved dajatev z enakim učinkom ter sprejetje skupne carinske tarife v razmerjih držav članic do tretjih držav.

Pravila carinske unije veljajo za pretok blaga med državami članicami. Torej ne glede na to ali gre za blago, ki izvira iz katere od držav članic ali za blago, ki prihaja iz katere tretje države in je v prostem prometu v eni izmed držav članic. Tako blago je v državi članici šele, ko so glede tega blaga izpolnjene vse carinske formalnosti in plačane vse carinske in druge dajatve. Po opravljenih formalnostih ima tako blago enak status, kot če bi bilo proizvedeno na ozemlju EU in mu je omogočen prost pretok. (Coronna, 2004: 24-39).

Na carinskem ozemlju EU je omogočeno prosto gibanje blaga in storitev. Enotno evropsko ozemlje ne določa carinskega nadzora nad gibanjem blaga med državami, pri katerem bi carinski organi posameznih držav zaračunavali DDV od uvoza in izdajali potrebne dokumente o DDV oproščenem prometu blaga, zato je obveznost obračunavanja DDV od prometa blaga med državami članicami prenesena na zavezance za DDV, v posamezni davčno suvereni državi. S carinskih organov na davčne organe je prenesena naloga nadzora zavezancev glede opravljanja prometa blaga in storitev in pravnega plačevanja DDV od prometa med davčnimi zavezanci različnih držav. Davčni organi posameznih držav članic so med seboj povezani. Za zavezance je zato uveden enoten način identificiranja, evidentiranja prometa in poenotenje poročil v zvezi z DDV v celotni Skupnosti, kar je predstavljeno v nadaljevanju zaključne strokovne naloge. Ta davek se v vseh državah EU plačuje načeloma po enakih pravilih. Bistveno je, da se DDV od istega prometa blaga plača le enkrat v eni od držav članic.

3.2 Nova poimenovanja in izrazi v zvezi z davkom na dodano vrednost

Novi predpisi o obdavčenju z DDV prinašajo nove izraze, ki jih je treba razumeti, da se lahko spoznamo z vsebino predpisov. Za oblikovanje novih določil ni ostalo veliko možnosti, saj je obdavčenje z DDV v EU predpisano. Sestavljavci slovenskih predpisov so morali uvesti nekaj novih izrazov, pa tudi nekateri stari izrazi imajo spremenjen pomen. Najpomembnejši so predstavljeni v nadaljevanju.

3.2.1 Davčno območje

Z vključitvijo Slovenije v EU je prišlo do transakcij z drugimi državami članicami EU. Za te so v ZDDV določena posebna pravila obdavčitve in ozemlja, ki jih pravila zadevajo. ZDDV v ta namen opredeljuje ozemlja :

- *ozemlje Slovenije* – je ozemlje pod suverenostjo Republike Slovenije, všteti zračni prostor in morska območja, nad katerimi ima Republika Slovenija suverenost ali jurisdikcijo v skladu z notranjim in mednarodnim pravom,
- *ozemlje države članice in Skupnosti* – je ozemlje vseh držav članic in ozemlje Skupnosti, ki je kot tako opredeljeno v zakonodaji Evropske skupnosti,
- *tretja država* – je katerokoli drugo ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja drugih držav članic oziroma Skupnosti,
- *tretje ozemlje* – je del državnega ozemlja države članice, ki pa ne tvori sestavnega dela »ozemlja države« v smislu ozemlja države članice in Skupnosti, kamor spadajo:
 - otok Helgoland in ozemlje Büsingen (Nemčija),
 - Ceuta, Melilla in Kanarsko otočje (Kraljevina Španija),
 - Livigno, Campione d'Italia in italijanski del Luganskega jezera, ki spada k italijanskemu državnemu ozemlju (Republika Italija),
 - čezmorski departmaji (Guadeloupe, Guayana, Martinique, Reunion) Republike Francije,
 - gora Atos (Grčija).

Ne glede na navedeno se promet v ali iz Kneževine Monako, ki se prišteva k ozemlju Republike Francije obravnava kot promet v oziroma iz Republike Francije. Medtem ko se promet na ali z otoka Man, ki se prišteva k ozemlju Združenega kraljestva obravnava kot promet v oziroma iz Združenega kraljestva. Transakcije v suverene cone Združenega

kraljestva Akrotiri in Dhekelia ali iz njih obravnavajo kot transakcije na Ciper oziroma z njega.

3.2.2 Spremembe pojmov uvoza in izvoza

Tudi spremembe ZDDV prinašajo nekaj novih pojmov. Tako se za nekdanji termin uvoz iz držav članic Skupnosti v Slovenijo po novem uporablja izraz *pridobitev blaga znotraj Skupnosti*, za nekdanji izvoz iz Slovenije v države članice Skupnosti pa dobava blaga znotraj Skupnosti (Grilj, 2003, 2). Izraz domače blago in carinsko blago sta nadomeščena z vsebinsko enakim izrazom *neskupnostno blago*. Uveden je nov pojem – *blago Skupnosti*.

Uvoz blaga po 1. maju 2004 pomeni vsak vnos blaga v Skupnost, ki skladno s carinskimi predpisi nima statusa blaga Skupnosti ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa znotraj Skupnosti ni sproščeno v prost promet v skladu s carinskimi predpisi. Uvoz blaga je tudi vsak vnos drugega blaga v Skupnost s tretjega ozemlja.

3.2.3 Plačniki davka na dodano vrednost in davčni zavezanci

ZDDV določa osebe, ki morajo plačevati DDV, pri čemer ni pomembno ali gre za domače ali tuje osebe oziroma ali se štejejo za redne davčne zavezance ali ne. Osebe, ki morajo plačevati DDV so (Zalokar, 2004, 11):

- (redni) davčni zavezanci,
- prejemniki storitev skladno z ZDDV, če je izvajalec tujec,
- prejemniki prevoznih, pomožnih prevoznih, posredniških storitev, storitev na premočninah in cenitve premočnin, če je izvajalec iz druge države EU,
- prejemniki blaga pri tristranskih poslih,
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV,
- vsaka oseba, ki pridobi blago znotraj Skupnosti, če je nabava obdavčena v Sloveniji,
- uvozniki oziroma prejemniki blaga pri njegovem vnosu v Slovenijo (EU).

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno oziroma samostojno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Davčni zavezanec je tudi oseba, ki občasno nabavi novo prevozno sredstvo (ZDDV, 1998).

Posebne vrste pridobiteljev, ki so zavezani plačilu davka, so tudi tisti, ki plačajo DDV le, če prekoračijo mejno vrednost pridobitev ali če so se sami odločili za obdavčenje pridobitev, čeprav ne presegajo te meje. Takega plačila DDV so oproščeni (Wakounig, 2003, 1092-1106):

- podjetniki, ki opravljajo zgolj DDV oproščen promet brez možnosti odbijanja vstopnega DDV,
- pravne osebe, ki niso podjetniki ali ki blaga ne pridobivajo za svoje podjetje,
- mali podjetniki in
- kmetje pavšalisti.

3.2.4 Nastanek davčne obveznosti za promet v Sloveniji

Davčna obveznost nastane v trenutku dobave blaga in opravljene storitve oziroma takrat, ko je izdan račun ali prejeto predplačilo.

Novost se nanaša na obračun DDV, če je blago dobavljeno in račun še ni izdan. V tem primeru se DDV obračuna najkasneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek. Če pa davčni zavezanec prejme plačilo preden opravi promet blaga ali storitev, nastane obveznost obračuna davka na dan prejema plačila in od prejetega zneska plačila. Pri prometu z zavezanci znotraj Skupnosti nastane obveznost obračuna DDV 15. dan v mesecu po mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek. To pomeni, da mora prejemnik blaga obračunati DDV v zakonsko določenem roku, tudi če mu v tem času dobavitelj ne izda računa. Vendar pa prejemnik pridobi pravico do uveljavljanja odbitka vstopnega DDV šele po prejetju računa. Na nastanek davčne obveznosti ne vplivajo rok plačila, odlog plačila ali kreditiranje nabave.

Pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Sicer pa davčni zavezanec vstopnega DDV ne sme odbiti prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račun za njemu opravljen promet blaga in storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago (ZDDV, 2004). Če je davčni zavezanec prejel račun, dobava blaga in storitev

pa še ni bila opravljena, lahko uveljavi pravico do odbitka vstopnega DDV v davčnem obdobju, ko je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena ali pa v davčnem obdobju, ko plača račun in ta račun postane račun za predplačilo, odvisno od tega, kateri dogodek nastane prvi. Še pred kratkim je veljalo pravilo, da pred prejemom računa vstopnega DDV ne moremo odbiti, ko pa račun prejmemo, vstopni DDV lahko odbijemo tudi pri prejšnjem obračunu v primeru, da obdavčljivi dogodek ni nastal v mesecu prejema računa.

3.2.5 Identifikacijska številka za DDV

Pomembna novost, ki je s 1. majem 2004 postala obvezujoča za vse davčne zavezanke, ki so registrirani kot zavezanke za DDV, je navajanje ID št. za DDV na izdanih računih.

Identifikacijska številka za DDV ali tudi ID-številka je številka, ki jo osebam, ki opravljajo promet blaga in storitev na območju Slovenije in se morajo zaradi tega registrirati kot zavezanke za DDV, dodeli Davčna uprava Republike Slovenije.

Davčni zavezanec pridobi ID št. za DDV z vložitvijo zahtevka za pridobitev identifikacijske številke za DDV.

Davčni organ izda ID št. za DDV najkasneje do zadnjega dne naslednjega meseca po vložitvi zahtevka za izdajo ID št. za DDV. Davčni zavezanec mora začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti v skladu z ZDDV najkasneje prvi dan drugega meseca, ki sledi mesecu predložitve zahtevka za izdajo ID št. za DDV. Davčnim zavezancem, ki so bili registrirani zavezanke za DDV že pred 1. majem 2004, je davčni organ do 1.5.2004 izdal ID št. za DDV po uradni dolžnosti.

S pridobitvijo navedene številke postane davčni zavezanec identificiran za namene DDV. Pri tem je pomembno razlikovanje med ID št. za DDV in davčno številko, ki so jo davčni zavezanke navajali na izdanih računih za opravljen promet blaga in storitev pred vstopom Slovenije v EU. Medtem, ko je davčna številka sestavljena samo iz številke, je ID št. za DDV sestavljena iz Predpone SI in davčne številke. Pri navajanju ID št. za DDV mora biti iz besedila jasno razvidno, da gre za ID št. za DDV in ne za davčno številko.

Po vstopu Slovenije v EU so morali vsi davčni zavezanke od vseh poslovnih partnerjev iz držav članic EU pridobiti to številko, ki je zelo pomembna pri prometu blaga. Ni pomembna le sama ID št. za DDV, važno je tudi komu pripada (ime podjetja ali fizične osebe in sedež oziroma stalno bivališče). Če slovenska pravna oseba opravlja promet blaga in storitev v

državi članici EU in se mora tam registrirati za zavezanko za DDV, izda ID št. za DDV davčni urad te države.

Pri trgovanju znotraj EU je pomembno, da se ID št. za DDV na računu ujema s podatki v sistemu VIES (VAT Information Exchange System).

Davčni zavezanci morajo ID št. za DDV obvezno navajati na izdanih računih, saj so le v tem primeru upravičeni do odbitka vstopnega DDV.

Pravna ali fizična oseba se lahko identificira za namene DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti (npr. pripravljala dela, prva nabava blaga, nakup osnovnih sredstev, ipd.). Kot dokazilo, da namerava opravljati dejavnost, davčnemu organu predloži pogodbe ali predpogodbe, poslovni načrt, listine o nabavah za namene opravljanja dejavnosti.

V praksi se lahko zgodi, da izstavljalec računa ne ve ali je prejemnik blaga oziroma kupec plačnik DDV, zato je priporočljivo navajanje identifikacijske številke za DDV. Davčna številka se za namene izvajanja DDV ne uporablja, na računih pa se še vedno lahko navaja.

Možnosti za preverjanje pravilnosti ID št. za DDV je več, med drugimi naslednje:

- v oddelku za mednarodno izmenjavo podatkov v Glavnem uradu DURS,
- v območnem ali Posebnem davčnem uradu,
- spletna stran EU (http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm) ali
- tabela objavljena v Uradnem listu RS, št. 141/2006. Iz tabele je razvidna struktura ID št. za DDV v posameznih državah članicah EU. Na ta način tudi lahko preverimo ali nam je naš kupec iz Skupnosti posredoval davčno številko ali ID št. za DDV.

Poleg zgoraj naštetih možnosti preverjanja pravilnosti ID št. za DDV pa obstaja tudi možnost, da kupec na zahtevo davčnega zavezanca prodajalca sam pošlje potrdilo o identifikaciji za namene DDV, iz katerega so razvidni njegova ID št. za DDV in osnovni podatki, to sta naziv in naslov.

Novejši računalniški programi imajo že vzpostavljeno povezavo z evropsko bazo ID št. za DDV, kjer se tudi lahko preveri pravilnost davčne številke.

Če po opravljeni preveritvi na prvi stopnji davčni zavezanec ugotovi, da predložena ID št. za DDV kupca iz ozemlja druge države članice ni veljavna, ne sme izdati računa brez DDV, saj morata biti za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti izpolnjena dva pogoja, to je veljavna ID št. za DDV kupca in ustrezna prevozna listina.

3.2.5.1 Zavezanec z ID št. za DDV

V Sloveniji davčni organ identificira z ID št. za DDV vse osebe, ki izpolnjujejo pogoje za ID-zavezanca, torej vse osebe, ki lahko odbijajo vstopni DDV, razen oseb, ki dobavljajo nova prevozna sredstva in oseb, za katerih dobave je plačnik DDV izključno naročnik ali prejemnik blaga ali storitve. Z ID št. za DDV se identificirajo vsi zavezanci, ki dobavljajo nad 25.000 evrov in se prostovoljno prijavijo za redne davčne zavezance, pri čemer izbirajo uporabljajo najmanj dve koledarski leti in sicer od prvega dneva v mesecu, ki sledi mesecu prijave, ter vse zavezance, ki na ozemlju Slovenije pridobivajo blago za svojo dejavnost zunaj Slovenije.

Mali davčni zavezanec s prometom do 25.000 evrov mora pridobiti ID št. za DDV že za mesec, v katerem bo presegel ta znesek.

Davčnemu zavezancu kmetu pavšalistu, katerega katastrski dohodek za zadnje leto presega zakonsko določeno mejo, pa izda davčni organ ID št. za DDV po uradni dolžnosti.

3.3 Promet blaga in storitev z drugimi državami članicami EU

S 1. majem 2004 se je obračunavanje DDV dodatno zapletlo, saj se srečujemo s tremi vrstami prometa blaga in storitev in vsaka ima svojo davčno ureditev. Do sedaj smo poznali promet blaga in storitev na domačem trgu ter zunanjetrgovinsko menjavo (uvoz, izvoz) z državami nečlanicami EU ter nekaterimi območji, ki sicer sodijo pod jurisdikcijo držav članic EU, vendar so izključena iz njihovega davčnega ozemlja in so glede tega praktično izenačena z državami nečlanicami.

Po vstopu v EU se srečujemo še s tretjo vrsto prometa, t.i. intrakomunitarnim prometom blaga in storitev, to je prometom znotraj Unije. Za intrakomunitarni (znotrajskupnostni) promet, kamor šteje intrakomunitarna dobava in pridobitev blaga in storitev, veljajo posebna določila glede obdavčitve, voditi je potrebno posebne evidence, imeti zbrano ustrezno dokumentacijo in izpolnjevati posebna poročila.

Od 1. maja 2004 na mejah z državami članicami EU ni več carinskega organa, ki bi pri vnosu blaga v Slovenijo obračunal DDV, zato je uveljavljen nov način obračunavanja DDV.

Slovenski davčni zavezanec, ki pridobiva blago v drugih državah članicah EU, mora v svojem obračunu DDV izkazati od tega blaga obračunani in hkrati vstopni DDV, torej mora izvesti samoobdavčitev.

Z DDV so od 1. maja 2004 obdavčene dobave blaga in opravljene storitve, ki jih zavezanec v okviru svoje dejavnosti opravi za plačilo na ozemlju Slovenije, uvoz blaga v Slovenijo ter pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

Med članicami EU je zagotovljen prost pretok blaga, saj carin ni več, vendar pa države ohranjajo svoje proračune in davčne zakone. Združitev prostega pretoka blaga in pobiranja DDV za vsak proračun posebej je zahtevna naloga, saj državam lahko uide mnogo DDV. Ker želijo države imeti kontrolo nad pravilnim obračunavanjem DDV, ki se prosto giblje po različnih davčno samostojnih državah, so predpisane posebne evidence. Te posebne evidence veljajo samo za davčne zavezance z ID št. za DDV, zato opisana pravila o obdavčitvi v državi prejemnici blaga veljajo le za take zavezance za DDV. Kadar pa blago ali storitev kupuje oseba, ki ni registriran zavezanec za DDV in je končni potrošnik, je promet obdavčen po kraju porekla blaga, to je v državi, kjer ima sedež podjetje, ki opravi promet blaga ali storitve.

3.3.1 Nastanek davčne obveznosti za promet z Evropsko unijo

Davčni zavezanci, ki nabavljajo blago v EU, morajo za nabavljeno blago sami obračunati slovenski DDV. Ob pridobitvi blaga v EU, v primeru, da račun še ni izdan, obveznost za obračun DDV nastane šele 15. dan meseca po mesecu nastanka dogodka. Če pa prejemnik blaga dobi račun pred potekom tega roka, nastane obveznost za obračun DDV takrat, ko dobavitelj izda račun.

V državah EU so uvedeni sistemi plačila DDV glede na namembnost blaga, to pomeni, da se DDV plača v državi, v kateri bo blago porabljeno. Sicer je bil prvotni predlog Evropske komisije, da bi se davki pobirali po stopnjah v deželi izvora, nato pa bi se pobrani davek po sistemu kliringa prenašal v državo porabe. Ta način je mnogo boljši z vidika preprečitve utajevanja davkov, saj se nakup v državi članici takoj obdavči. Ta ureditev pa še do danes žal ni bila uvedena.

3.3.2 Nabava oziroma pridobitev blaga znotraj Skupnosti

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premičninah, ki jih prejemniku odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec, prejemnik ali druga oseba za račun enega od njiju. Da je neki promet blaga predmet obdavčitve v Sloveniji kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Grilj, 2003, 3):

- prodajalec je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v drugi državi članici,
- promet je opravljen za plačilo ali se šteje, da je opravljen za plačilo,
- blago je pridobljeno na ozemlju Slovenije,
- pridobitelj je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV.

Nabava blaga v državi članici EU, ki jo bo opravljala oseba iz Slovenije brez ID št. za DDV, bo obdavčena po načelu države porekla – torej po predpisih države EU, kjer je bilo blago nabavljeno. Izjema pri obdavčitvi so le nova prevozna sredstva, ki so obdavčena po načelu namembnega kraja v Sloveniji.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v Sloveniji ni predmet obdavčitve, v kolikor (Grilj, 2003, 3):

- je prodajalec mali davčni zavezanec,
- blago instalira ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun,
- se uporabijo pravila obdavčitve »prodaje blaga na daljavo«.

Nekatere pridobitve znotraj Skupnosti so oproščene plačila DDV v primeru, če blago v Sloveniji pridobi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju Slovenije, a je identificiran za DDV, v drugi državi članici. Ravno tako je blago oproščeno plačila DDV, če se pridobi za namene nadaljnje dobave blaga, ki se opravi na ozemlju Slovenije ali če se blago, ki se pridobi, neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je država, v kateri je identificiran za namene DDV in je namenjeno osebi, ki je prejemnik nadaljnjih dobav (slovenskemu zavezancu). Enako je plačila DDV oproščen prejemnik nadaljnjih dobav blaga, identificiran za DDV v Sloveniji in ko je plačnik DDV za dobave, ki jih opravi ta tuji davčni zavezanec, identificiran slovenski prejemnik blaga, ki prejme račun od tega tujega davčnega zavezanca.

V primeru, ko blago v Skupnosti nabavlja mali davčni zavezanec ali kmet pavšalist, ki se mu sicer ni treba registrirati, mu dobavitelj na računu zaračuna tudi njihov DDV. V kolikor pa nabava preseže zakonsko določen limit, si mora mali davčni zavezanec pridobiti ID št. za DDV v Sloveniji, da mu dobavitelj dobavi blago brez DDV, davčni zavezanec pa si obračuna in plača DDV od pridobitve blaga v Sloveniji, medtem ko nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Pravico do odbitka vstopnega DDV pridobi tako, da se prostovoljno odloči za obračunavanje DDV, si pridobi ID št. za DDV, obračunava DDV od pridobitve ter si tako lahko odbija vstopni DDV.

Enaka pravila veljajo tudi za slovenske zavezance, ki dobavljajo samo oproščene dobave (zdravstveni domovi, bolnišnice...) in za pravne osebe, ki niso zavezanci, npr. neprofitne organizacije.

3.3.3 Dobava blaga znotraj Skupnosti

Dobava blaga znotraj Skupnosti je dobava, ki jo opravi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji osebi, ki je identificirana za DDV v drugi državi članici EU. Ta dobava je oproščena plačila DDV v Sloveniji pod pogojem, da blago dobavi slovenski zavezanec osebi, ki je v drugi državi članici identificirana za namene DDV, torej če ima ID št. za DDV, če na računu navede to številko in svojo ID št. za DDV in če blago odpelje ali pošlje v drugo državo članico Skupnosti. Če eden od teh pogojev ni izpolnjen, je dobavitelj dolžan obračunati slovenski DDV. Prodajalec blaga mora dokazati da so izpolnjeni pogoji za oprostitev DDV v državi odhoda blaga s predložitvijo določenega dokumenta, iz katerega mora biti razvidno, da se nanaša na prevoz blaga z računa. Takšni ustrezni dokumenti so pogodba s kupcem, od kupca podpisana dobavnica, pisna izjava kupca, da bo blago odpeljal v drugo državo članico in tako dalje.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, ki v namembno državo članico EU dobavlja plačila DDV oproščeno blago v Sloveniji osebi, ki je identificirana za DDV v drugi državi članici EU, mora o teh dobavah poročati davčnemu organu. Dobave blaga izkaže v kvartalnem poročilu, katero je predstavljeno v nadaljevanju.

3.3.3.1 Kraj dobave blaga (država obdavčitve)

DDV se obračuna glede na kraj, kjer je opravljen promet blaga ali storitve.

Kraj dobave blaga je opredeljen kot kraj (Zalokar, 2004b):

- kjer je blago, ko se začne odpošiljati ali kjer je, če se ne odpošilja ali prevaža,
- kjer se blago namesti in sestavi dobavitelju ali drugi osebi za njegov račun, skupaj s poskusnim zagonom ali brez njega,
- v katerem se prevoz potnikov začne s plovilom, zrakoplovom ali vlakom, kadar se med prevozom dobavlja blago za potnike,
- v katerem se blago vnaša v EU iz tretjih držav ali s tretjih ozemelj (če se ob vnosu takoj pričnejo carinski postopki s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek, se šteje, da je vnos opravljen v državi, v kateri se postopki končajo).

Glede kraja obdavčitve storitev po 1. maju 2004 ni novosti. Načeloma se za kraj oziroma državo opravljanja storitve šteje kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež oziroma prebivališče.

3.3.4 Tristranski (verižni ali trikotni) posli

O verižnih poslih govorimo takrat, ko se blago prodaja med udeleženci v verigi, fizični tok blaga pa gre od dobavitelja do zadnjega kupca v verigi, pri čemer število članov ni omejeno. Kraj opravljenega prometa je kraj, kjer se blago nahaja ob koncu prevoza. Tovrstni posli so z davčnega vidika najzahtevnejši, saj ne obstajajo splošna pravila za njihovo obdavčevanje, ampak je način obdavčitve prepuščen državam članicam, iz katerih so podjetja, ki so pri tem udeležena (Petauer, Urbanija, 2004, 91).

Poseben primer verižnih poslov so trikotni oziroma tristranski posli, ki so z vstopom Slovenije v EU postali pomembni zaradi razširjenega obsega poslovanja z drugimi državami članicami EU.

3.3.4.1 Pravi tristranski posli

Da gre za prave tristranske posle, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji in sicer:

- udeleženi morajo biti trije davčni zavezanci v veljavnimi ID št. za DDV iz različnih držav članic,
- blago mora potovati od prvega udeleženca k tretjemu, kar pomeni, da začetek posla ne more biti v drugi ali tretji državi,
- izstaviti je potrebno ustrezen račun in izpolniti ostale administrativne obveznosti.

V povezavi s tristranskimi posli so udeleženci tovrstnih poslov posebej poimenovani in sicer (Petauer, Urbanija, 2004: 93):

- prvi davčni zavezanec v trikotniku, ki pošlje blago zadnjemu se imenuje dobavitelj,
- srednji davčni zavezanec v trikotniku, ki blaga nikoli ne vidi in prejme račun od prvega davčnega zavezanca ter izstavi naprej svoj račun zadnjemu davčnemu zavezancu v trikotniku se imenuje pridobitelj,
- zadnji davčni zavezanec, ki prejme tudi blago in račun od drugega davčnega zavezanca se imenuje prejemnik.

3.3.4.2 Nepravi tristranski posli

V praksi se zelo redko zgodi, da so izpolnjeni pogoji za prave trikotne posle. O nepravih tristranskih poslih govorimo, ko niso izpolnjeni pogoji za neobračun DDV pri pridobitelju in sicer (Petauer, Urbanija, 2004: 93):

- eden izmed udeležencev ni iz države članice,
- udeleženci so iz dveh in ne treh držav,
- eden izmed udeležencev je fizična oseba,
- udeleženi so trije udeleženci iz treh različnih držav, vendar blago ne gre od prvega k zadnjemu udeležencu direktno, ampak od drugega k zadnjemu.

Davčne posledice navedenih nepravih trikotnih oziroma tristranskih poslov se razlikujejo od davčnih pravil, ki veljajo za prave trikotne posle in se razlikujejo od primera do primera.

3.4 Promet blaga s tretjimi državami in tretjimi ozemlji

1. maja 2004 je ob vstopu v EU Slovenija prevzela evropsko carinsko pravo v celoti in neposredno. Kot pravna vira sta to predvsem Uredba 2913/92 kot Carinski zakonik Skupnosti, ki daje pravno podlago in okvir za celotno carinsko zakonodajo, ter njegova izvedbena uredba

2454/93. Poleg teh je treba omeniti še dve pomembni uredbi: to je Uredba Sveta 2658/87 o statistični in carinski tarifi skupnosti ter Uredba Sveta 918/82 o sistemu carinskih oprostitev Skupnosti. Obstaja še veliko drugih carinskih predpisov, ki se po sistematiki izvajajo v okviru carinskih postopkov, določenih v Carinskem zakoniku Skupnosti.

Carinske formalnosti pri uvozu in izvozu iz tretjih se izvajajo skladno z evropsko carinsko zakonodajo. Ko govorimo o uvozu blaga, je treba pri tem razumeti nov pomen te besedne zveze: uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga v EU iz tretje države. Na zunanjih mejah EU, kjer je možen prehod blaga v EU iz tretjih držav, bodo carinski organi še vedno obračunavali DDV od uvoza blaga po svojem zakonu o DDV.

V mednarodni menjavi s tretjimi državami in tretjimi ozemlji prevladuje načelo države uvoznice blaga kljub temu, da prednosti pred načelom države izvoznice le niso tako očitne. Po načelu države uvoznice se v sistemu DDV na blago ob izvozu uporabi davčna stopnja 0%. To pomeni, da blago vstopi v državo uvoznico v Skupnosti neobdavčeno in se nato obdavči po stopnji države uvoznice. V sistemu države izvoznice se blago obdavči s stopnjo DDV države izvoznice in se v primeru, da je kupec v državi uvoznici zavezanec za DDV – po kreditni metodi zavezancu prizna znižanje davka tako, da se pri nakupih iz države izvoznice priznajo davčne stopnje DDV države uvoznice blaga in ne države izvoznice blaga. Načelo države izvoznice velja v primeru, da je kupec fizična oseba in ni zavezanec za DDV (Stanovnik, 2002, 97-98).

Obveznost za obračun DDV nastane tam, kjer se tak carinski postopek zaključi. Uvoz je torej obdavčen tam, kjer se to blago oziroma storitev dejansko porabi oziroma je blago sproščeno v promet.

Obdavčitev v končni, namembni državi je odvisna od pravil posamezne države članice EU.

3.5 Status blaga držav novih članic

Blago Skupnosti, za katero se izdaja potrdilo o statusu blaga Skupnosti, je opredeljeno v 7. točki 4. člena Uredbe 2913/93. Pogoj iz te določbe, ki velja za carinsko območje Skupnosti, se sedaj nanaša še na Ciper, Estonijo, Madžarsko, Litvo, Latvijo, Malto, Poljsko, Slovenijo in Slovaško.

Za namene izdajanja dokazil o statusu blaga Skupnosti, *blago Skupnosti* pomeni blago, ki je v celoti pridobljeno na območju katerekoli nove članice pod pogoji iz 23. člena carinskega zakonika, če ne vsebuje blaga, uvoženega iz drugih držav ali območij. Sem spada tudi blago, uvoženo iz držav ali območij, in sproščeno v prost promet v tej državi ter blago, pridobljeno ali proizvedeno v zadevni državi, bodisi izključno iz blaga, uvoženega iz držav ali območij, bodisi iz blaga, pridobljenega na območju katerekoli izmed novih držav članic. Za to blago se bo lahko izdalo dokazilo o statusu blaga Skupnosti, tako da bo lahko oproščeno plačila carine v drugih državah članicah EU ali drugih novih državah članicah EU.

Temeljno načelo EU je, da je promet blaga, storitev, oseb in kapitala med državami članicami pri trgovanju na skupnem evropskem trgu prost. To načelo pri prometu blaga uveljavlja Carinski kodeks EU, ki je poenotil pravila skupnega (notranjega) evropskega trga.

3.6 Izdaja računa

Predpisani elementi oziroma vsebina računa (fakture) - knjigovodske listine, se po 1. maju 2004 niso bistveno spremenili. Vsebino računov določa ZDDV v duhu šeste smernice (direktive) sveta Skupnosti 2001/115/EEC.

ZDDV določa obvezne podatke na računu, izdanem osebi, ki ima ID št. za DDV in osebi, ki nima ID št. za DDV. Prav tako je določena vsebina računa, kakršnega izdajajo mali davčni zavezanci. V kolikor račun izda oseba, ki ni zavezanca za DDV, zanjo določbe ZDDV ne veljajo. Račun je lahko izdan v papirnati obliki ali v obliki elektronskega zapisa, vsekakor pa mora poslovne rezultate izkazovati verodostojno in pošteno.

Kakšne podatke mora vsebovati račun in kdaj ga je obvezno izdati, poleg ZDDV urejata še Zakon o gospodarskih družbah (Ur. list RS, št. 15/2005 ZGD-UPB1 in 24/2005) in Zakon o varstvu potrošnikov (Ur. list RS, št. 98/2004, ZvPot-UPB2), obvezno je tudi navajanje klavzule oprostitev. Pri dobavi blaga v EU se na vsak izdan račun obvezno navede klavzula, ki navaja, da DDV ni obračunan, ker gre za promet blaga znotraj EU.

Račun, izdan davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, mora od 1. maja 2004 vsebovati naslednje podatke (Škofič, 2004):

- datum izdaje,
- zaporedno številko, ki mora vsebovati identifikacijo računa,
- ID št. za DDV, pod katero davčni zavezanec opravi dobavo blaga ali storitev,
- ID št. za DDV naročnika oziroma kupca, če je naročnik oziroma kupec plačnik DDV za nabavljeno blago oziroma storitve ali če mu je dobavljeno blago. ID št.za DDV kupca navajamo le, če nanj prevalimo davčno breme, torej takrat, ko mi nismo plačniki DDV,
- ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega naročnika,
- količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev,
- datum opravljene dobave blaga oziroma datum, ko je bila storitev opravljena oziroma končana oziroma datum prejetega predplačila, če se ta datum lahko določi in je različen od datuma izdaje računa; za datum opravljene storitve se po spremembah pravilnika ZDDV, ki so bile objavljene v Uradnem listu RS, št. 84, dne 30. julija 2004, na račun vpiše datum obdavčljivega dogodka, to je datum, ko kupec prevzame odgovornost za blago in pridobi pravico razpolagati z blagom kot lastnik in ki se določi na primer s pogodbo, paritetno klavzulo, datum odpošiljanja blaga ali datumom prejema blaga (Gabrijelčič, 2004, str. 10),
- davčno osnovo, od katere se obračunava DDV po posamezni stopnji ali na katero se nanaša posamezna oprostitev, ceno na enoto blaga ali storitve brez DDV in kakršnakoli znižanja cen in popuste, ki niso vključeni v ceno na enoto,
- uporabljeno stopnjo DDV,
- znesek DDV, razen če je z ZDDV ali Pravilnikom o DDV določeno drugače.

Poleg tega mora račun, izdan davčnemu zavezancu, vsebovati še (Škofič, 2004):

- če smo opravili dobavo blaga ali storitve, ki je oproščena davka, navedbo zakonske določbe, ki določa oprostitve, navede se tako točko kot odstavek člena, ki določa oprostitve,
- če opravimo dobavo, za katero je predpisano, da je plačnik DDV naročnik, mora biti na računu navedena določba zakona, po kateri je plačnik DDV naročnik. Na računu se navede zakonska določba, prav tako kot v zgornji alineji,
- enako velja v kolikor obračunavamo DDV od dosežene razlike v ceni,
- če je plačnik DDV davčni zastopnik, je na računu potrebno navesti njegove podatke, torej ID št. za DDV, njegovo ime in naslov.

Na računu od 1. maja 2004 ni potrebno več navajati:

- kraja izdaje računa,
- ID št. za DDV naročnika, če je plačnik DDV izdajatelj računa,
- datuma opravljene dobave oziroma datuma, ko je bila storitev končana, če je ta datum enak datumu izdaje računa in
- vrednosti z vštetim DDV.

Po novem morajo davčni zavezanci na računu navesti identifikacijsko številko kupca blaga v Skupnosti, ki so mu dobavili blago. Tako se davčna obveznost prenese na prejemnika blaga, davčni zavezanec pa ne obračuna slovenskega DDV. Izdani račun mora vpisati v knjigo izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti.

Po 1. maju 2004 stopajo v veljavo tudi spremembe v zvezi z izdajanjem računov v elektronski obliki. Davčni zavezanec, ki izdaja in pošilja elektronske račune mora svojo izbiro o takem načinu poslovanja vnaprej prijaviti pristojnemu davčnemu organu na obrazcu eRačuni, saj se sicer šteje, da račun ni izdan za namene uveljavljanja odbitka vstopnega DDV.

3.7 Prevozna listina

Prevozna listina je pomemben dokument z vidika dokazovanja in administracije dobave blaga po pristopu Slovenije k EU, ker je stanje v EU precej bolj zapleteno. Šele ob izpolnitvi ustreznih pogojev se blago lahko obdavči, v skladu z načelom namembne države. Poleg prevozne listine je potrebno od kupca pridobiti ustrezno veljavno ID št. za DDV.

Davčni zavezanec, ki želi uveljavljati oprostitev plačila DDV, mora dokazati, da je določeno blago odpeljano ali odposlano v drugo državo članico EU z računom in ustrezno prevozno listino, iz katere je jasno razvidno, da se nanaša prevoz blaga, navedenega na računu. Tu gre predvsem za opis blaga na prevozni listini in na računu, ki mora biti podoben, saj je le tako mogoče ugotoviti istovetnost blaga s prevozne listine s tistim na računu.

Osnovni pogoj za oprostitev je, da je račun za dobavo blaga v EU izpolnjen skladno z ZDDV. Na njem mora slovenski dobavitelj obvezno napisati kupčevo ID št. za DDV in klavzulo, da je plačnik DDV kupec, glede na to, da se prevali davčna obveznost na kupca.

V primeru, da pogoji za oprostitev niso izpolnjeni, mora dobavitelj (prodajalec) obračunati slovenski DDV. Znesek DDV mora biti izkazan v domači valuti, to je v evru, seveda pa se tujcem zaračuna DDV v njihovi domači valuti in navede protivrednost v evrih na dan nastanka davčne obveznosti po srednjem tečaju Banke Slovenije.

Zavezanec za DDV, ki želi dokazati, da je blago dobavil v EU, mora izpolniti dva pogoja (Prusnik, Prislan, Zalokar, 2005, 184-195): :

- imeti račun s predpisanimi podatki in
- imeti prevozno listino ali drug ustrezn dokument, s katerim dokaže, da je blago zapustilo Slovenijo.

Davčni zavezanci, ki želijo opraviti oproščeno dobavo blaga v EU, lahko namesto prevozne listine, s katere je jasno razvidno, da gre za prevoz blaga, določenega na računu, poleg računa uporabijo pisno izjavo o prevozu blaga v drugo državo članico. Izjavo mora podpisati prevzemnik blaga, vsebovati pa mora naslednje podatke (Gabrijelčič, 2004, 10):

- ime in naslov dobavitelja,
- številka in datum računa za dobavljeno blago,
- ime, naslov in ID št. za DDV kupca,
- prevozno sredstvo, s katerim se bo blago odpeljalo, s številko prometnega dovoljenja,
- namembni kraj v drugi državi EU,
- navedba, da je kupec pripravljen slovenskemu davčnemu uradu sporočiti kakršnekoli informacije glede namembnega kraja.

V kolikor blago odpelje v drugo državo EU slovenski dobavitelj sam ali druga oseba za njegov račun šteje kot dokazilo, da je bilo blago prejeto dobaviteljeva listina – dobavnica.

3.8 Obračunavanje davka na dodano vrednost

Glede na spremembe nastanka davčne obveznosti in pravice do priznavanja vstopnega DDV je s 1. majem 2004 spremenjeno spremljanje davčne obveznosti v davčnih evidencah, saj je le tako lahko usklajeno s spremljanjem poslovnih dogodkov v poslovnih knjigah davčnega zavezanca.

3.8.1 Davčne evidence

Vsak davčni zavezanec, ki opravlja promet blaga in storitev v državah članicah EU in v tretjih državah, mora voditi ustrezne knjigovodske evidence, s katerimi dokazuje plačilo DDV in odbitek vstopnega DDV. Podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov so ustrezne listine, npr. izdani in prejeti računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, uvozne in izvozne carinske deklaracije, odločbe carinskega organa ter druge listine, s katerimi se dokazuje izvozna dobava, prevozne listine kot tudi vsi drugi dokumenti, s katerimi se dokazuje odpošiljanje blaga v drugo državo članico EU, ter vse druge listine, ki so pomembne za obračun in plačilo ter odbitek vstopnega DDV.

Predpisane knjige in evidence so (Prusnik, Prislán, Zalokar, 2005, 78-97):

- *Za promet na ozemlju Slovenije:*
 - knjiga izdanih računov (obrazec I-RAČ), v katero se vpisujejo vsi izdani računi za promet blaga in storitev,
 - knjiga prejetih računov (obrazec P-RAČ), v katero se vpisujejo prejeti računi davčnih zavezancev, identificiranih za namene DDV v Sloveniji, prejetih računov malih davčnih zavezancev se ne vpisujejo v to knjigo,
 - posebna evidenca o vstopnem DDV pri uvozu blaga (obrazec E-UVOZ),
 - obrazec DDV-O, v katerega se vpisujejo podatki iz obrazcev P-RAČ, I-RAČ, in E-UVOZ.

- *Za promet blaga iz EU:*
 - knjiga izdanih računov za dobave blaga znotraj EU (obrazec I-RAČ-D), v katero se vpisujejo oproščene dobave blaga znotraj EU, če je dobava opravljena kupcu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici in v primeru pravih tristranskih poslov znotraj EU vrednost blaga, ki jo opravi dobavitelj pridobitelju in pridobitelj prejemniku blaga,
 - knjiga prejetih računov za pridobitve blaga znotraj EU (obrazec P-RAČ-P), v katero se vpisujejo prejeti računi za pridobitve blaga znotraj EU, od katerih je pridobitelj dolžan obračunati DDV po sistemu samoobdavčitve,
 - kvartalno poročilo (KP-O) za oproščene dobave blaga znotraj EU, ki ga izpolnjujejo samo davčni zavezanci, identificirani za namene DDV in sicer za dobave blaga davčnim zavezancem, identificiranim za namene DDV v drugi državi članici,

- obrazec DDV-O, v katerega se poleg obrazcev P-RAČ, I-RAČ in E-UVOZ na novo vpisujejo še podatki iz obrazcev P-RAČ-P in I-RAČ-D.
- *Za prenose blaga v EU in iz EU:*
 - posebna evidenca zaradi začasne rabe blaga v drugi državi članici (obrazec PE-7),
 - posebna evidenca o blagu – premičninah, pridobljenih iz druge države članice, če je bila na njej opravljena storitev (obrazec PE-17),

vrednosti iz navedenih evidenc se ne vpisujejo niti v knjigo prejetih niti v knjigo izdanih računov in se zato posledično podatki ne evidentirajo v obrazec DDV-O.

Davčni zavezanec je dolžan hraniti vse knjigovodske listine, ki se kakorkoli nanašajo na promet blaga in storitev oziroma na uvoz blaga ter so pomembne za obračunavanje in plačevanje DDV, najmanj deset let po poteku leta, na katerega se nanašajo. Dokumentacijo za nepremičnine pa je dolžan hraniti dvajset let.

3.8.1.1 Knjiga izdanih računov (obrazec I-RAČ)

V knjigi izdanih računov davčni zavezanec zagotavlja podatke o opravljenem prometu blaga in storitev ter o davku, ki ga obračunava od prometa. Vsebino knjige izdanih računov glede na zakonska določila predpiše finančno ministrstvo in je kot taka priloga Pravilnika o izvajanju ZDDV.

Podlaga za knjigovodsko evidentiranje v knjigi izdanih računov so (Svilar, 2001, 401):

- izdani računi oziroma drugi dokumenti za opravljen promet blaga ali storitev,
- obračuni o iztržku pri prodaji končnim potrošnikom,
- izdani dokumenti za prejeta predplačila,
- dokumenti, s katerimi se naknadno popravlja že obračunani DDV – dobropisi in bremepisi,
- dokumenti o izvozu,
- interni obračuni za vrednost blaga oziroma storitev, ki se uporabi za neposlovne namene oziroma za vrednost blaga, ki se vzame za lastno rabo,
- dokumenti o uporabi blaga za namene opravljanja oproščene dejavnosti,

- dokumenti o zadržanju blaga, od katerega je bil v celoti ali delno odbit vstopni DDV po prenehanju opravljanja dejavnosti,
- pogodbe, začasne situacije ter vsi ostali dokumenti, ki so pomembni za nastanek davčne obveznosti.

Spremembe določil, ki jih navaja novi Pravilnik o ZDDV po 1. maju 2004 so:

- vpisovanje ID št. za DDV,
- vpisovanje vrednosti oproščenega prometa iz naslova izvoza blaga.

Obveznost za obračun DDV nastane z dnem, ko je dobavljeno blago ali opravljena storitev. Datum nastanka obveznosti za obračun DDV je torej enak datumu listine le v primeru, ko se račun izda pred dobavo ali pa istega dne, ko se blago dobavi oziroma storitev opravi.

3.8.1.2 Knjiga prejetih računov (obrazec P-RAC)

V knjigi prejetih računov davčni zavezanci evidentirajo podatke o nabavah blaga oziroma storitev ter o DDV, ki jim je bil obračunan od teh nabav. Podatki o obračunanem DDV se nanašajo na znesek vstopnega DDV, to je znesek, za katerega lahko v posameznem davčnem obdobju zmanjšajo svojo davčno obveznost.

Podlaga za knjigovodsko evidentiranje v knjigi prejetih računov so prejeti računi, dokumenti o izplačilih, dobropisi, bremepisi, interni obračuni za vrednost blaga oziroma storitev, ki se uporabi za neposlovne namene oziroma za vrednost blaga, ki se vzame za lastno rabo, ter vsi dokumenti, ki so pomembni za odbitek vstopnega DDV.

Spremembe, ki jih navaja Pravilnik o izvajanju ZDDV določajo, da se:

- vpisujejo ime in sedež oziroma stalno oziroma običajno prebivališče dobavitelja,
- vpisuje ID št. za DDV dobavitelja.

Prejeti računi izdani od malih davčnih zavezancev se ne vpisujejo v knjigo prejetih računov.

3.8.1.3 Knjiga izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti in za promet blaga v drugih državah članicah Skupnosti (obrazec I-RAC-D)

V knjigo izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti se vpisujejo izdani računi za oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti in računi za nameščeno blago ter vrednost kataloške prodaje oziroma prodaje na daljavo.

V primeru tristranskih poslov se v knjigo vpiše tudi vrednost oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti iz računa, ki ga davčni zavezanec – dobavitelj blaga, ki je prvi v verigi tristranskega posla, izda davčnemu zavezancu – pridobitelju blaga v tristranskem poslu kot tudi vrednost oproščene tristranske dobave blaga znotraj Skupnosti, ki ga pridobitelj izda davčnemu zavezancu – prejemniku blaga v tristranskem poslu.

Podatki iz knjige I-RAČ-D se uporabljajo za sestavljanje četrtnega oziroma kvartalnega poročila.

3.8.1.4 Knjiga prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti (obrazec P-RAČ-P)

Tudi knjiga prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti je novost od 1. maja 2004. V obrazec P-RAČ-P se vpisujejo samo prejeti računi za pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Ne vpisujejo pa se prejeti računi, povezani z uvozom niti ne računi, prejeti od davčnih zavezancev, identificiranih za DDV v Sloveniji.

V ta obrazec se vpisujejo računi za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, od katerih moramo kot prejemniki blaga sami obračunati izstopni DDV in ki ga lahko – ob izpolnjevanju pogojev – upoštevamo kot vstopni DDV.

Prejemnik blaga je dolžan opraviti samoobdavčitev v primeru, ko je račun dobavitelja izdan do 15. dne v mesecu, v katerem je blago dobavljeno ali do 15. dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bilo blago pridobljeno, če račun dobavitelja ni bil izdan do tega dne.

V knjigi prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti se vpisujejo različne vrste listin, in sicer (Prusnik, Zalokar, 2004):

- listine o oproščenih pridobitvah znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV,
- računi, ki vsebujejo potrebne podatke in iz katerih je razvidno, da je blago, pridobljeno v Skupnosti, obdavčeno v Sloveniji,
- interne listine, na podlagi katerih opravimo samoobdavčitev, če do 15. dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem je blago znotraj Skupnosti pridobljeno, kupec še ni prejel dobaviteljevega računa,

- pri tristranskih poslih listine, ki jih prejme davčni zavezanec – prejemnik blaga v tristranskem poslu v Sloveniji,
- listine, s katerimi se pozneje spremeni davčna osnova zaradi vračila, preklica naročila, popusta ali znižanja cena po dobavi (te listine se v obrazec P-RAČ-P vpisujejo z negativnim predznakom).

3.8.1.5 Posebna evidenca o vstopnem DDV pri uvozu blaga (obrazec E-UVOZ)

Ta obrazec se po 1. maju 2004 ni spremenil, po obliki in vsebini je enak dotedanjemu. V evidenco se vpisujejo podatki o enotni upravni listini (EUL; prej ECL). Računi prejeti za dobave blaga ali storitve, povezane z uvozom blaga, se vpisujejo v obrazec P-RAČ, in ne v obrazec E-UVOZ.

3.8.1.6 Ostale evidence (obrazca PE-7 in PE-17)

Posebnost obrazcev PE-7 in PE-17 je v tem, da se vrednosti ne vpisujejo v nobeno knjigo prejetih ali izdanih računov in se zato tudi ne evidentirajo v obrazcu DDV-O. Vodenje teh obrazcev je nujno, saj omogoča dokazovanje, zakaj določenega blaga nimamo in se ne šteje za prodano z DDV. S tema obrazcema tudi dokazujemo, zakaj imamo določeno blago od davčnega zavezanca iz druge države članice Skupnosti in od njegove pridobitve nismo obračunali DDV (npr. v primeru sprejema stroja v popravilo, ki ga bomo po opravljeni storitvi vrnili v državo od koder smo ga prejeli).

3.8.1.7 Obrazec DDV-O

Davčni zavezanec je skladno z določili ZDDV dolžan za davčno obdobje sam ugotoviti svojo davčno obveznost in jo izkazati na obrazcu DDV-O.

Obrazec DDV-O po 1. maju 2004 vsebuje kar nekaj sprememb oziroma dopolnitev, in sicer so dodana ali spremenjena naslednja polja obrazca (Prusnik, Prislán, Zalokar, 2005, 90)::

- dobave blaga znotraj Skupnosti,
- druge dobave blaga znotraj Skupnosti,
- pridobitve blaga znotraj Skupnosti,
- tristranske pridobitve znotraj Skupnosti,
- DDV ob pridobitvi blaga znotraj Skupnosti po 8,5%,
- DDV ob pridobitvi blaga znotraj Skupnosti po 20%,

- vstopni DDV od pridobitev blaga znotraj Skupnosti po 8,5%,
- vstopni DDV od pridobitev blaga znotraj Skupnosti po 20%,
- izračun odbitnega deleža, kjer davčni zavezanci obkrožijo »da«, v kolikor izračunavajo odbitni delež.

V novem obrazcu Priloga k obrazcu DDV-O mora davčni zavezanec po 1. maju 2004 vnesti podatke o popravkih, ki jih vključi v tekoči obračun DDV-O. Davčni zavezanec popravke vključi v obračun DDV-O v mesecu, v katerem je ugotovil napako. Podatki se izkažejo posamično za vsako davčno obdobje, na katerega se nanaša popravek.

3.8.1.8 Kvartalno poročilo

Namesto vlaganja carinskih deklaracij mora davčni zavezanec z ID št. za DDV, ki dobavlja blago drugemu davčnemu zavezancu z ID št. za DDV v drugi državi članici, dobave blaga znotraj Skupnosti poleg rednih obračunov DDV davčnemu organu predložiti kvartalno (četrtno) poročilo na obrazcu kvartalno poročilo (KP-O). Kvartalna poročila morajo oddajati tudi nekatere druge osebe, ki niso zavezanci za DDV, so pa plačniki DDV (dobavitelji blaga znotraj Skupnosti), če je promet obdavčen v Sloveniji.

V kvartalnem poročilu se za koledarsko trimesečje vpisujejo podatki o skupni vrednosti dobav (podatki iz knjige izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti), razčlenjeni po davčnih zavezancih, prejemnikih blaga. Prav tako se v kvartalno poročilo vpisujejo tristranski posli. Kvartalno poročilo mora davčni zavezanec predložiti Davčni upravi RS do 10. dne drugega meseca, ki sledi obdobju poročanja.

Davčna uprava te podatke posreduje v skupni računalniški sistem EU, za izmenjavo podatkov o dobavah znotraj EU. Ta podatkovna baza omogoča odkrivanja nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju DDV, v prometu med državami članicami EU.

3.9 Izmenjava informacij o davku na dodano vrednost z Evropsko unijo

3.9.1 VIES

Z dnem pridružitve EU je morala biti Slovenija pripravljena na sodelovanje z državami članicami na področju izmenjave informacij o DDV. Ukinjene so meje in nadzor na njih, zato

so po 1. maju 2004 nastale spremembe tudi v sistemu nadzora v povezavi s transakcijami znotraj Skupnosti, saj po novem poteka davčni nadzor preko sodelovanja med davčnimi upravami in uporabo sistema za izmenjavo informacij o DDV. Slovenija je morala tako kakor druge države pristopnice pravočasno zagotoviti zakonodajne in administrativne okvira za čim lažji prehod. Pomembno vlogo pri tem ima informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV (sistem VIES – Value Added Tax Information Exchange System) v povezavi s transakcijami znotraj EU.

Sistem VIES je namenjen nadzoru nad plačevanjem DDV. Relevanten je za davčne zavezance, saj jim omogoča preverjanje ID št. za DDV kupcev v drugih državah članicah EU. Dobavitelj blaga se mora namreč prepričati o veljavnosti ID št. za DDV kupca blaga, na katero se kupec sklicuje, saj jo mora vpisati v svoje kvartalno poročilo.

V okviru sistema VIES si države članice izmenjujejo podatke o trgovinski menjavi med domačimi zavezanci in zavezanci v drugi državi članici. Podatki, ki so na voljo, so znesek prodaje oziroma nabave ter podatki o kupcu oziroma prodajalcu, vključno z njihovimi ID št. za DDV. Te programe računalniško obdelujejo in jih primerjajo med seboj. Podatke o zavezanцу iz druge države članice, ki je prodal blago ali storitev domačemu zavezanцу primerjajo s podatki, ki jih je v svojem obračunu DDV dal domači zavezanec (Slovenija v Evropski uniji, 2003, 12-14).

3.9.2 Poročanje za Intrastat

Poročanju za Intrastat so zavezane vse pravne in fizične osebe, ki sodelujejo v blagovni menjavi med članicami EU in so zavezane za obračunavanje DDV.

Poročanje za Intrastat obsega odpremo blaga iz Slovenije v druge države članice Skupnosti in prejem blaga v Slovenijo iz drugih držav članic Skupnosti. Za Intrastat se poročajo komercialne transakcije z blagom, namenjenim za rabo, potrošnjo, investicije ali preprodajo, ki vključuje prenos lastništva. Poročajo se gibanja blaga oz. fizični premiki blaga, ki je sposobno transporta iz ene države članice v drugo, torej blaga, ki se proda oziroma kupi, pošlje ali vrne v popravilo, oplemenitenje, predelavo ali dodelavo. Ne poroča se o prometu

storitev, o blagu v tranzitu, o odpremah in prejemih blaga s posebne liste, ki jo določijo posebni organi EU.

Podatki se poročajo mesečno. Obdobje poročanja je koledarski mesec, v katerem je bila faktura izdana ali blago odpremljeno oziroma prejeto.

V sistemu Intrastat je dovoljeno poročanje na tri načine in sicer:

- s sporočilnim sistemom oziroma elektronskim poročanjem z elektronskimi sporočili,
- s spletnim obrazcem,
- s papirnim obrazcem.

3.9.3 Razlika med poročanjem za VIES in Intrastat

V povezavi z davčnimi podatki se srečujemo z različnim fizičnim tokom računa in blaga, ne glede na komercialne transakcije, ki so se ob nakupu ali prodaji blaga izvršile oziroma ne glede na to, kako potuje račun, zato davčni podatki niso popolnoma primerljivi s podatki za Intrastat.

Pomembna razlika med poročanjem za Intrastat in poročanjem davčnih podatkov je, da se pri Intrastatu vedno poroča o polni vrednosti blaga na meji, pri davčnih podatkih pa se poroča le o obdavčljivem znesku.

4 PROBLEMATIKA UTAJ DDV V EU

Z vstopom Slovenije v EU in odpravo davčnih in carinskih meja, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga v in iz Slovenije, je v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV pri prometu blaga znotraj EU prišlo do bistvenih sprememb. Ena od negativnih sprememb je povečan obseg davčnih utaj. Problem davčne utaje se najpogosteje kaže v obliki ponarejanja dokumentacije, najpogosteje računov, saj se obračun DDV opravi na osnovi prejetih in izdanih računov.

DDV je precej prijazen davek do davkarjev, ker se mora dokumentacija ujemati pri prodajalcu in pri kupcu. Kupec – davčni zavezanec je zainteresiran, da prejme račun za nabavo, saj le z ustrezno dokumentacijo lahko odbija vstopni DDV. Država priznava vstopni DDV zavezanca kot dolg do njega, ki mu ga tudi plača, če so dokumenti pravilni.

S tem problemom so soočene vse države članice EU, zato so bila na ravni Evropske komisije sprejeta nekatera priporočila glede ukrepov, ki naj bi se izvajali za učinkovitejši nadzor DDV, s katerimi bi bil zavarovan javni interes v smislu preprečevanja utaj DDV.

Pomanjkljivost prostega prehoda blaga in odsotnost carine je bila odpravljena z Uredbo EU o novi kontrolni službi Centra za mednarodno izmenjavo podatkov, ki je del davčne uprave v vsaki državi članici in dobiva tudi vse podatke iz davčnih obračunov zavezancev za DDV. Ta služba nato preverja podatke kupcev, ti podatki in informacije pa se izmenjujejo preko sistema VIES. Komisija EU je ustanovila tudi posebni Urad za preprečevanje davčnih utaj – OLAF (Office Européen de la lutte antifraude). Naloga te službe je zaščita finančnih interesov EU, boj proti utajam, korupciji in drugim pojavom, ki imajo negativne finančne posledice.

Davčne utaje na eni strani povzročajo oškodovanje državnega proračuna, na drugi strani pa povzročajo nelojalno konkurenco poštenim davčnim zavezancem in s tem tudi gospodarsko škodo.

Pri problematiki davčnih utaj je potrebno poudariti dejstvo, da se davčni utajevalci vseskozi prilagajajo različnim situacijam in s tem skušajo izkoristiti prednosti novih načinov utaj.

Načini davčne utaje se spreminjajo glede na gospodarsko panogo, kjer se utaje dogajajo (gradbeništvo, gostinstvo, avtomobilizem), glede na vrsto aktivnosti (proizvodnja, trgovina na debelo in drobno, storitve), glede na pravni status in druge lastnosti davčnega zavezanca.

Najenostavnejša oblika davčne utaje, ko se nakup blaga iz druge države članice ne evidentira v obračunu DDV, se zgodi, ko kupec kupi blago v državi članici in si v svoji državi ne naredi samoobdavčitve, blago pa proda na črnem trgu. To je možno, ker prehod blaga v domači državi ni evidentiran, saj ni več carinskih pregledov.

Sektorji, kjer najpogosteje zasledimo davčne utaje DDV, so:

Gradbeništvo, katero štejemo v visoko rizični sektor, predvsem zaradi velikosti in obsega del ter mobilnosti ljudi.

Ena od glavnih značilnosti gradbene industrije, ki poleg gradnje vključuje tudi vzdrževanje in ostale spremljajoče storitve je neregistriranje in utaja davka, ki bi moral biti plačan od prodaje blaga in izvajanja storitev. To je opazno še zlasti pri malih davčnih zavezancih, katerih kupci so fizične osebe.

Najbolj znani so naslednji načini utaje:

- delo na »črno«, ki je ugodno tudi za kupce, ker je tako nakupna cena storitve ali blaga nižja,
- manipuliranje s podizvajalci z izdajo fiktivnih računov za fiktivne transakcije,
- manipuliranje z opremo in cenami, ki se zanjo zaračunajo – fiktivni inventar, popusti, ki se ne prikažejo na računu.

Trgovina z avtomobili je ena izmed bolj podvrženih davčnemu vrtiljaku. V verigi preprodajalcev vozil sodelujejo fizične osebe, ki se pojavljajo kot kupci v tujini. S tem so omogočene preprodajalcu – davčnemu zavezancu zatajitve pri pridobitvah vozil, kar je težko dokazljivo.

Z davčnega vidika so najbolj rizični zavezanci na področju **gostinske dejavnosti**, kjer davčna uprava tudi beleži skokovit porast utaj in nepravilnosti pri evidentiranju prihodkov, ker je večina le-teh prejetih v gotovini. Tako prejete prihodke zavezanci prirejajo po lastnih željah. Te neevidentirane prihodke pa je davčnemu organu na inšpekcijskem pregledu težko dokazati.

4.1 Davčna utaja

Osnovna definicija davčne utaje je opredeljena kot neustrezno oziroma napačno posredovanje podatkov, po katerih bi se odmerila prava višina davčne obveznosti (Slovar slovenskega knjižnega jezika 1991, 327). Gre za nezakonito izmikanje plačila davkov. Z izmikanjem plačila davka je pojmovanih več različnih dejanj davčnega zavezanca, s katerimi ta zmanjša ali celo izniči svojo davčno obveznost.

Davčna utaja je kaznivo dejanje, ki se lahko kaznuje z denarno ali zaporno kaznijo, odvzemom premoženja ali prepovedjo opravljanja dejavnosti.

Kaznivo dejanje davčne zatajitve je opredeljeno v 254. členu Kazenskega zakonika (KZ), v katerem je zagrožena kazen, glede na obseg davčne utaje, do pet let zavora.

Odločilnega pomena pri davčni utaji je davčna napoved. Davčna napoved je nepopolna ali napačna takrat, ko so izračuni ali preračuni napačni, nepopolni oziroma niso zajeti v davčni napovedi. Pri tem so uporabljeni napačni podatki, ki prikrivajo pravilne, verodostojne podatke, z namenom znižanja davčne obveznosti.

Storilec davčne utaje je lahko vsakdo – tako fizična kot pravna oseba - odgovorna oseba pravne osebe. Davčna utaja se izvrši z direktnim naklepom, s katerim ima storilec namen izogibu plačila davkov, dohodnine ali drugih davčnih obveznosti.

Davčne utaje ločimo po več karakteristikah in sicer po (DURS, 2008):

- storilcu (fizična ali pravna oseba),
- vzroku (malomarnost, naklep),
- vrsti davka (DDV, dohodnina, davek od dohodka, prispevki, carine),
- kazenski odgovornosti (prekršek, kaznivo dejanje),
- poteku (faza priprave, poizkusa, izvrševanja, dokončanja),
- razkritju (sum na davčno utajo, utaja ostane neodkrita, utajo dokaže sodišče).

Poznamo dve splošni metodi davčnih utaj in sicer:

- davčni utajevalec prikrije dejansko stanje,

- davčni utajevalec knjiži izmišljene poslovne dogodke, ki jih delimo na pravne in knjigovodske poneverbe.

Najpogostejše pravne poneverbe so navidezni posli, to so posli pri katerih se dejanska vsebina poslov razlikuje od njene oblike. Gre predvsem za sklepanje navideznih pogodb, s katerimi naj bi se prekrilo dejansko stanje.

Navidezne pogodbe, s katerimi se davčni zavezanec obveže za plačilo storitve, čeprav je ne bo prejel ali pa bo manjša ali večja od vrednosti plačila, povzročajo:

- premik dobička iz ene pravne osebe v drugo, da bi se tako zmanjšal davek od dohodka pravnih oseb in dohodnine,
- prikritje osebnega izdatka,
- prikritje izplačila dobička zaradi zmanjšanja davka od dohodka pravnih oseb in dohodnine.

Navidezno poslovanje je stanje, s katerim poskuša davčni zavezanec davčnemu organu prikazati stanje, ki je različno od dejanskega.

4.2 Davčni vrtiljak

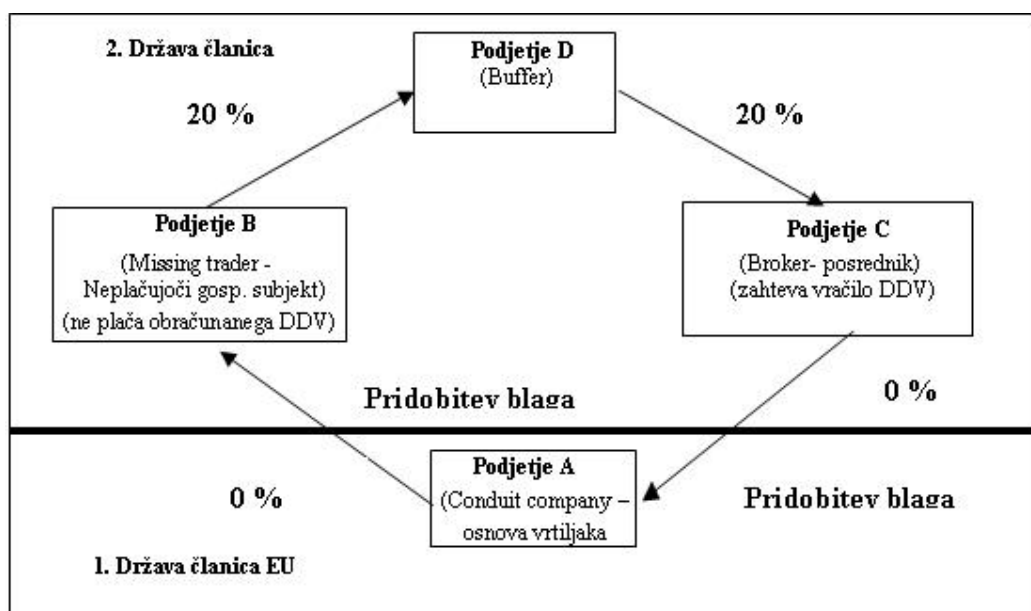
Davčni vrtiljak je sistemska oziroma organizirana davčna utaja oziroma »missing trader« utaja z načelom pogostih nakupov in prodaj med davčnimi zavezanci. Davčni vrtiljak v bistvu pomeni ponavljajoče se nakupe in prodaje (resnične ali fiktivne) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, od katerih je eno podjetje vedno »missing trader« podjetje. En udeleženec verige je praviloma iz druge države članice EU. V verigi dobav tako vedno pride do nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega DDV oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV, ki s strani »missing trader« družbe ni bil nikoli plačan. V »vrtiljak« so vključeni davčni zavezanci, ki so lahko resnični, fiktivni ali pa oboji (spletna stran DURS, 2008).

Osnovni namen davčne utaje tipa vrtiljak je doseči hitri dobiček z neplačevanjem DDV, z uporabo DDV zakonodaje v povezavi z mednarodnim trgovanjem, vključno s posebnimi pravili dobave znotraj EU in s tem doseči prodajo blaga po normalni tržni ceni. Sheme davčnih vrtiljakov so vedno financirane z eno ali več missing trader družbami, ki svoje obveznosti iz naslova obračunanega DDV niti ne prijavijo (ne predložijo obračuna DDV) niti obveznosti ne plačajo. Namen njihove ustanovitve je izključno utaja DDV.

Z davčnim vrtljakom povezana sistemska utaja DDV je tudi prikazovanje navidezne dobave blaga znotraj EU. Dobava blaga znotraj Skupnosti je namreč oproščena plačila DDV in v primeru, da je le-ta navidezna, se s tem zavezanec nezakonito izogne plačilu DDV za promet blaga, ki ga potem proda ponavadi po nižji ceni (brez DDV).

Trenutno je ta problematika najbolj pereča na trgu motornih vozil, kjer so nova vozila najprej navidežno dobavljena v drugo državo članico. Zavezanec se po tej poti nezakonito izogne plačilu DDV in hkrati nezakonito zahteva vračilo plačanega davka na motorna vozila.

Poenostavljena shema davčnega vrtljaka:



Vir: spletna stran DURS, 2008

Mehanizem utaje poteka tako, da podjetje B obračuna DDV od prodaje opravljene podjetju C, vendar obračunanega DDV ne vplača v proračun – za podjetjem se izgubi vsaka sled.

4.2.1 Izginuli trgovec ali »missing trader« družba

»Missing trader« družba oziroma »neplačujoči gospodarski subjekt« je gospodarski subjekt oziroma družba, ki je registrirana kot davčni zavezanec za DDV, ki z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV (pridobitev blaga znotraj EU)

in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plačajo državi (DURS, 2008).

»Missing trader« družba je v bistvu navidezna družba, ki si z lažno izjavo, da bo začela opravljati gospodarsko dejavnost, zaradi česar se mora registrirati za DDV, pridobi veljavno ID št. za DDV, ki jo potem zlorabi za namen davčne utaje.

Tovrstne družbe ponavadi vodijo tako imenovani »slamnatii direktorji«, ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. V praksi »missing trader« družba pomeni v bistvu le davčno številko, brez premičnega ali nepremičnega premoženja, z odprtim transakcijskim računom na katerega prejemniki računov nakazujejo denarna sredstva, ki se potem z računa dvigujejo z gotovinskimi dvigi, pri čemer se gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak za druge neznane namene.

»Missing trader« družba je ključni člen v verigi utaje DDV, kajti brez nje tovrstna utaja ni možna, pri tem pa je ključnega pomena to, da »missing trader« družba sama brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti. V teh primerih gre vedno za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več poslujočih podjetij, pri čemer so lahko določena podjetja v davčno utajo vključena nevede. Podjetja se obnašajo tržno in vstopajo v določene na prvi pogled dobičkonosne posle, pri tem pa ne preverijo vseh okoliščin posla in prezrejo očitne kazalce, ki kažejo na to, da gre za sumljive oziroma ekonomsko nelogične posle.

4.2.2 Buffer

Buffer je vez med manjkajočim trgovcem in končnim kupcem v verigi (DURS, 2008). Ta kupi blago od »missing traderja« in ga takoj proda »brokerju«. Buffer izkazuje obveznost oziroma presežek DDV in deluje skladno z veljavno zakonodajo. Njegova naloga je onemogočiti neposredne povezave v verigi tipa vrtiljak. Praviloma posluje z majhnimi maržami. Ni pa nujno, da je le-ta prisoten v verigi. Prisotnost je odvisna od kompleksnosti posla.

4.2.3 Broker

Končna vez v verigi tipa vrtiljak je broker. Broker kupi blago in le-to dobavi stranki s sedežem znotraj EU in omogoči promet blaga v drugo državo članico ali pa opravi prodajo na domačem trgu. V primeru, ko broker zahteva vračilo DDV-ja, opravi dobavo znotraj EU. V kolikor je dobava opravljena na domačem trgu, pa je to podjetje, ki plača davek DDV.

4.3 Kloniranje davčne številke

O kloniranju davčne številke govorimo takrat, ko oseba pri svojem poslovanju uporabi davčno številko drugega davčnega zavezanca. Oseba tako uporablja tujo davčno številko in opravlja dejavnost, ne da bi se predhodno registrirala ter izgine, ne da bi predložila obračune DDV-ja. Do razkritja pride v glavnem takrat, ko kupec izdelkov od zavezanca s »klonirano« davčno številko terja vračilo vstopnega DDV, davčni organ pa ugotovi, da zavezanec uporablja davčno številko, ki ni njegova. Davčni organ v tem primeru zavrne vračilo DDV-ja. Na drugi strani pa davčni urad na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga, zahteva od zavezanca, katerega davčna številka je bila »klonirana«, plačilo DDV.

4.4 Kazalci, ki kažejo, da gre za »missing trader« podjetje

Da gre za »missing trader« podjetje nam kaže nekaj naslednjih tipičnih lastnosti takega podjetja (www.eudavki.si, 2008):

- družba obstaja le na papirju,
- v določenih primerih družba sploh ne obstaja, ampak se zlorabi ID št. za DDV drugega davčnega zavezanca,
- resnični lastnik oziroma zakoniti zastopnik družbe je skrit za tako imenovanim slamnatim zastopnikom,
- zakoniti zastopnik družbe je tujec,
- sedež družbe je v stanovanjski hiši ali stanovanjskemu bloku,
- nima primernih poslovnih prostorov,
- na naslovu oziroma sedežu poslovanja družbe se ne izvaja nobena aktivnost,
- praviloma je sedež družbe v večjih mestih, kjer je manjša možnost odkritja goljufije,

- nima zaposlenih,
- ne oglašuje svojih storitev,
- ima hitro rast prometa,
- življenjska doba take družbe je kratka (3 do 6 mesecev),
- dejavnost podjetja, kot tudi lastniki in direktorji se stalno spreminjajo,
- velike vrednosti izdanih računov,
- gotovinsko plačevanje in dvigi velikih zneskov gotovine iz transakcijskih računov,
- obstala le mobilna številka telefona,
- sumljivo nizka vrednost blaga, za katero navadno ni znan izvor,
- račun, plačilo in prevoz blaga se navadno ne ujemajo,
- poslovne knjige in davčne evidence se ne vodijo, prav tako ne oddaja obračunov DDV in ga ne plačuje.

Seveda ta lista ni dokonča, vendar vsebuje določene skupne in najbolj pogoste značilnosti tovrstnih podjetij. Lastnosti so lahko zelo različne in odvisne od okoliščin oziroma panoge, v kateri podjetje posluje.

4.5 Splošne značilnosti davčnega vrtiljaka

Mednarodni obseg – trgovanje poteka v najmanj dveh državah članicah EU med registriranimi trgovci, sistem DDV omogoča dobave blaga znotraj EU, obdavčene z ničelno stopnjo. Utajevalec obračuna in odtuji DDV v nadaljnji prodaji in si s tem poveča dobiček. Več podjetij iz različnih držav članic je v vrtiljak vključenih, težje je verigo odkriti.

Utaja je organizirana – gre za povezano združbo fizičnih in pravnih oseb, ki si po opravljenem poslu razdelijo dobiček.

Večje število udeležencev – v takšni vrsti utaje davkov je večje število vmesnih podjetij, katerih namen je onemogočiti odkritje podjetja, ki je izvršilo utajo.

Hitra dobava dobaviteljev in kupcev – organizatorji takšnih davčnih utaj hitro in redno menjavajo dobavitelje in nadomeščajo manjkajoče trgovce z novimi podjetji.

Neplačilo DDV – pri tipu vrtiljak gre vedno za neplačilo DDV. Prvi člen v verigi, manjkajoči trgovec svojim kupcem obračuna in pobere DDV, vendar ga ne odvede davčni upravi. Blago torej prodaja po nižji ceni od nabavne cene za to blago.

Tok blaga – transakcije, ki so pogosto navidezne so brez toka blaga. Tok blaga obstaja le s tokom plačil. Gre pa za plačila blaga visoke vrednosti.

Značaj ponovitve – isto blago gre večkrat skozi vrtiljak, kar pa organizatorjem omogoča, da si z utajenim davkom povrnejo celotne stroške, ki so jih imeli.

Gotovinska plačila – glede na to, da gre navadno za blago visoke vrednosti, posledično za visoke zneske denarja, so plačila vseeno pogosto v gotovini. V primeru, da plačilo ni v gotovini in je opravljeno preko bančnih računov, je denar na teh računih le kratek čas. Lastnik bančnega računa je podjetje za katero ni navedena odgovorna oseba.

Poznavanje davčne uprave – Organizatorji davčnih utaj tipa vrtiljak, zelo dobro poznajo zakonodajo držav članic EU, njihovo uporabo in izvajanje v praksi ter so dosledni pri spremljanju novosti le-te.

4.6 Dejavnosti prizadete z davčnimi utajami

Dejavnosti, ki so v Sloveniji najbolj prizadete s sistemskimi davčnimi utajami, so sledeče:

- promet z nafto in naftnimi derivati,
- prodaja rabljenih in novih motornih vozil,
- promet z odpadnimi surovinami,
- dejavnost gradbeništva in prometa z nepremičninami,
- promet s tekstilom.

Poleg naštetih dejavnosti so v EU potencialno nevarne dejavnosti za nastanek tovrstnih davčnih utaj še:

- trgovina z mobilnimi telefoni,
- trgovina s telefonskimi karticami,
- trgovina z računalniškimi komponentami,

- trgovina z lesom,
- trgovina z alkoholom in tobačnimi izdelki.

Na splošno so tvegane dejavnosti z vidika nastanka utaje DDV vse delovno intenzivne dejavnosti, kjer je potreba po ceneni delovni sili večja in obstoji večja potreba po »prosti« gotovini za izplačilo neobdavčenih prejemkov za opravljeno delo na črno.

4.7 Boj proti utajam

»Izginuli trgovec« je ena izmed pogostejših oblik zlorab sistema DDV in je v bistvu davčni zavezanec, ki na dobave blaga pravilno obračuna DDV, ko pa prejme od kupca plačilo za blago pa izgine, ne da bi DDV plačal državi. Običajno »izgine« takoj po izvedeni transakciji in izdanemu veljavnemu računu z obračunanim DDV, še preden davčni organ izvede nadzor. Država oziroma proračun mora naslednjemu zavezancu v verigi vrniti DDV, čeprav ga dobavitelj – izginuli trgovec ni plačal.

Zadnji objavljeni podatki kažejo na to, da se tovrstne zlorabe povečujejo. Zmanjšanje tovrstnih zlorab je eden od pomembnih ciljev Lisbonske strategije, saj pri tem ne gre le za zmanjševanje prihodkov držav članic za opravljanje njihovih nalog, ampak se na ta način ustvarja tudi nelojalna konkurenca med trgovci, saj jim je onemogočeno s svojimi cenami blaga konkurirati z nepoštenimi tekmeči.

4.8 Ukrepi Davčne uprave

Davčna uprava v boju zoper goljufije DDV izvaja dve vrsti ukrepov:

- preventivne ukrepe nadzora, ki se izvajajo že pri registraciji oziroma dodelitvi ID št. za DDV ter preprečujejo nastanek oziroma nadaljevanje davčne utaje; ta ukrep se dopolnjuje še z nadaljnjim nadzorom registriranih davčnih zavezancev za DDV z namenom, da bi evidenca DDV zavezancev vsebovala le davčne zavezance, ki izvajajo gospodarske dejavnosti v smislu ZDDV,
- ukrepe sanacijske in kaznovalne narave, s katerimi poskuša povrniti neplačan DDV iz davčnih utaj ter sankcionirati kršitelje.

Slovenski davčni organi skušajo s sprejetimi ukrepi zmanjšati število davčnih zavezancev, ki jih je potrebno nadzirati in popraviti stanje oziroma vzpostaviti nadzor pri dodeljevanju ID št. za DDV. Poglavitni namen ukrepov davčne uprave pa je preprečiti nadaljnjo zlorabo oziroma nezakonito uporabo ID št. za DDV in s tem tudi prekiniti nadaljevanje davčne utaje.

4.9 Spremembe davčne zakonodaje

Ena izmed večjih sprememb je bila sprejeta v letu 2006, izključno z namenom preprečevanja davčnih utaj in sicer je bila to sprememba zakona, ki urejuje obdavčitev motornih vozil z davkom na motorna vozila. Bistvena sprememba je bila pri načinu obdavčitve motornih vozil iz druge države članice EU, ki so bila predhodno stalno ali začasno registrirana v drugi državi.

Skladno s priporočili Komisije ES je Slovenija sprejela nekaj ukrepov za učinkovitejši nadzor DDV in s tem za zavarovanje javnega interesa v smislu preprečevanja utaj DDV z zlorabami ID št. za DDV za namene DDV.

4.10 Izdaja in preklic identifikacijske številke za namene DDV po uradni dolžnosti

Eden najpomembnejših ukrepov v boju zoper tovrstne goljufije je sprejet na področju dodeljevanja in preklica ID št. za DDV. Osnovni namen tega ukrepa je preprečiti izdajo ID št. za DDV goljufu oziroma čim prej preklicati že izdano številko, ki jo goljufi uporabljajo za utajo DDV. Brez veljavne ID št. za DDV namreč davčna utaja DDV v prej navedenem smislu ni mogoča.

Prenehanje identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti pomeni, da davčnemu zavezancu davčni organ izda odločbo o prenehanju veljavnosti ID št. za namene DDV brez izrecne zahteve davčnega zavezanca, hkrati pa ni izveden izbris davčnega zavezanca iz primarnih registrov.

Davčna uprava je uvedla poostren nadzor pri dodeljevanju ID št. DDV za namene DDV, kar pomeni, da bodo davčni zavezanci, ko bodo zaprosili za izdajo ID št. za DDV morali dokazati

resnični namen opravljanja gospodarske dejavnosti, kraj, kjer se bo dejavnost opravljala, vrsto dejavnosti.

4.11 Problematika pri davčnem nadzoru goljufij DDV

Pri inšpekcijskem nadzoru se davčna uprava srečuje z navideznimi posli, fiktivnimi računi, ponarejenimi računi, neplačujočimi gospodarskimi subjekti, zakonitimi zastopniki družb, ki niso dosegljivi, kar vse otežuje davčni nadzor in izterjavo dodatno obračunanih davčnih obveznosti.

Največji problem na katerega davčna uprava naleti pri nadzoru tovrstnih goljufij je, da je glede na primarne izdane račune dolžnik neplačujoči gospodarski subjekt oz. »missing trader« družba. V nadaljevanju postopka je nato ugotovljeno, da tovrstna družba ne obstaja in da gre v bistvu za zlorabo davčne številke, na katero so bili izdani računi za blago in storitve, na podlagi katerih so prejemniki teh računov izvedli odbitek vstopnega DDV.

4.12 Zavarovanje in plačilo davčne obveznosti v primeru davčne goljufije

Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti že pred izdajo odločbe ali potekom roka za predložitev davčnega obračuna je eden izmed ukrepov, ki jih lahko izvede Davčna uprava.

Davčna uprava prav tako lahko v primeru zahtevkov za vračilo DDV, kadar glede na okoliščine dvomi, da je vračilo DDV upravičeno, zahteva od upravičenca, da predloži instrument zavarovanja, za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, ki bi morebiti nastala v na podlagi naknadne ugotovitve davčnega organa.

Ena od možnosti zavarovanja je izdaja začasnega sklepa zavezancu za DDV, da mu prepove ali omeji razpolaganje z določenim premoženjem.

4.13 Kdaj štejemo, da bi moral davčni zavezanec vedeti, da posluje z »missing trader« podjetjem

Pojem vedeti oziroma bi moral vedeti je mogoče uporabiti v primerih, ko davčni zavezanec pri sklepanju poslov (DURS, 2008):

- namenoma prezre določene okoliščine,
- namenoma ne izvede poizvedb oziroma preveritev,
- pri sklepanju poslov obstajajo okoliščine, ki dajejo indice, da gre za goljufijo ali davčno utajo,
- obstaja vedenje o okoliščinah posla, ki nakazujejo, da gre za goljufijo.

Davčna uprava bo na podlagi navedenega davčnemu zavezancu, ki uveljavlja pravico do odbitka vstopnega DDV le-to zavrnila.

4.14 Kazalci, ki kažejo, da gre za goljufijo

Med pomembnejše kazalce štejemo naslednje (DURS, 2008):

1. značilnosti dobavitelja:

- dobavitelj je novo registrirani zavezanec za DDV,
- dobavitelj nima ustreznih ali pa sploh nobenih poslovnih prostorov,
- dobavitelj nima osnovnih sredstev za izvajanje take dejavnosti,
- dobavitelj nima zaposlenih ali pa je zaposlenih zelo majhno število, glede na promet, obseg in vrsto dela,
- dobavitelj svoje dejavnosti ne oglašuje,
- dobavitelj nima referenc iz preteklih poslov,
- zakoniti zastopnik družbe je navadno oseba, tuji državljan, ki nima ustreznih strokovnih znanj o poslu, ki ga ponuja.

2. značilnosti transakcije:

- ponudba za veliko vrednost dobav brez formalne pogodbe,
- dobavitelj ponuja posel, v katerem prejemnik ne nosi nobenega rizika,
- blago je brez ustrezne specifikacije za tržišče na katerega se dobavlja,
- dobavitelj postavi neobičajne plačilne pogoje – predplačilo, takojšnje plačilo, plačilo z gotovino, plačilo tretji osebi,
- različna pot blaga in izdanih računov,

- blago s specifikacijo, ki se ne more uporabljati v Sloveniji.

3. značilnosti komunikacije pri naročanju blaga in storitev:

- komunikacija je možna le preko mobilnega telefona,
- številke mobilnega telefona ni v telefonskem imeniku,
- številka mobilnega telefona kontaktne osebe se večkrat menja,
- kontaktna oseba se ne predstavi s polnim imenom in funkcijo, ki jo v podjetju ima.

4.15 Preveritve davčnega zavezanca pri sklepanju poslov

Davčni zavezanec mora v podjetju sprejeti vse ukrepe v okviru kontrolnih in nadzornih funkcij, kjer so opredeljene naloge in odgovornosti posameznikov pri sklepanju poslov. Preveritve, ki se nanašajo na poslovanje določene družbe je možno dobiti preko različnih tovrstnih baz podatkov.

Osnovne preveritve, ki bi jih morali izvesti davčni zavezanci preden pričnejo poslovati z neznanim, novim dobaviteljem so pridobitev naslednjih podatkov o družbi:

- izpis iz sodnega registra,
- odločba o ID št. za DDV in preveritev njene veljavnosti,
- pridobitev informacij iz komercialnih baz podatkov, internet in drugi mediji,
- reference podjetja,
- informacije od tretjih oseb,
- osebni kontakt na sedežu podjetja in obisk poslovnih prostorov.

Vse preveritve naj se ustrezno dokumentirajo, da zavezanec v postopku inšpekcijskega nadzora dokaže, da je ravnal razumno na podlagi pridobljenih informacij in dokazov v dobri veri.

4.16 Primeri davčnih utaj v Slovenskih podjetjih

Naštete so najpogostejše davčne utaje DDV, zabeležene s strani davčnih organov, ugotovljene na inšpekcijskih pregledih:

- nezakonit odbitek vstopnega DDV od nabave motornih vozil,
- navidezne dobave blaga znotraj EU,

- nepredložitev poslovnih knjig in ocena davčne osnove,
- povezane osebe – najemnine, prodaja OS, storitve,
- prepozen vpis v evidenco DDV,
- navzkrižna kontrola prometa,
- neizdajanje računov za opravljeni promet storitev,
- nepravilno izračunan odbitni delež DDV.

4.17 Učinki in posledice davčnih utaj

Plačilo davka je za vsakega davčnega zavezanca breme, saj posega v njegovo premoženje, po drugi strani pa je davčna utaja za državo nevhvaležna, saj preprečuje doseganje gospodarskih, socialnih, političnih, zdravstvenih, kulturnih in drugih ciljev davčne politike (Selinšek, 2003, 103).

Učinki namernega utajevanja davkov so naslednji (Krnec, 1997, 12):

- zmanjšanje proračunskih prihodkov,
- zmanjšanje učinkovitosti davčnega sistema,
- razslojevanje prebivalstva, saj utajevalci bogatijo na račun tistih, ki tega ne počnejo,
- povečanje davčnih obremenitev poštenih davčnih zavezancev,
- prizadeta je vertikalna in horizontalna izenačenost davčnega sistema,
- povzroča nelojalno konkurenco, kar zmanjšuje gospodarsko učinkovitost in zmanjševanje gospodarske rasti in bruto družbenega proizvoda na prebivalca,
- zloraba proračunskih prenosov kot povratni učinek utajevanja (aktivnosti povezane s korupcijo).

Posledice davčnih utaj delimo na mikroekonomske, makroekonomske in posledice splošnega družbenega značaja, ki se kažejo na različnih ravneh življenja:

- na fiskalnem področju je za znesek neplačanega davka prikrajšan proračun in je država prisiljena nastali proračunski primanjkljaj nadomestiti drugače (z višanjem davčnih stopenj, uvajanjem novih davkov in podobno),
- na družbenopolitičnem področju davčno utajevanje prizadene načelo horizontalne pravičnosti,
- na področju davčne morale.

5 SKLEP

Nova davčna zakonodaja na področju DDV, ki je posledica vstopa v EU, je prinesla tako novosti kot tudi določene zahteve, ki jih morajo podjetja izpolnjevati in upoštevati pri poslovanju na ozemlju Skupnosti.

Iz napisanega lahko povzamemo, da DDV dobro opravlja fiskalno nalogo, to je, da državni proračun polni z relativno veliko prihodki v primerjavi z drugimi davki (merjeno tako v odstotku od bruto domačega proizvoda kot v primerjavi z drugimi državami). V kolikor bi želeli, da se uresničijo tudi njegovi ekonomski in socialni cilji, pa bi morala država imeti ustrežnejše naravnani davčni sistem.

Glavni namen skupnega sistema DDV v EU je odprava diskriminacije glede porekla blaga in storitev ter uvedba skupnega tržišča, kar bi omogočilo zdravo konkurenco na enotnem notranjem trgu EU. Države članice EU še vedno niso povsem enotne na določenih področjih davčnih sistemov, zaradi česar prihaja večkrat do posameznih odstopanj. Poenotenje davčnih sistemov sodi namreč med eno od bolj zapletenih, zahtevnih in kompleksnih nalog EU.

Čprav je sistem DDV v Sloveniji v veljavi od leta 1999, je moral zakonodajalec ZDDV v celoti prilagoditi in uskladiti s pravnim redom EU.

Ob vstopu Slovenije v EU, to je 1. maja 2004, je stopil v veljavo nov ZDDV, vendar so bile že čez nekaj mesecev, to je 1. septembra istega leta, sprejete prve spremembe ZDDV. Ena pomembnejših je, da si zavezanci za DDV zopet priznavajo vstopni DDV kot so si ga pred vstopom Slovenije v EU, torej na podlagi prejetega računa.

Nov ZDDV nam torej ni prinesel le novih pojmov, ampak tudi nove obrazce, ki so posledica ukinitve carinskega nadzora med državami članicami EU. Davčna uprava RS je vsem zavezancem za DDV izdala nove odločbe z navedeno identifikacijsko številko, ki so jo dolžni uporabljati kot identifikacijo pri prometu blaga in storitev, za nemoteno poslovanje doma in v tujini in ustreznim prevoznim dokumentom iz katerega mora biti razvidno, da je bilo blago prepeljano v drugo državo članico. Z novimi pojmi smo se srečali pri opisu prometa blaga, pojma dobava in pridobitev se uporabljata kot nekdanji izvoz in uvoz z državami članicami EU.

V diplomskem delu sem opisala obračunavanje in priznavanje DDV po vstopu v EU, bistvene novosti, kot so dobave in pridobitve blaga znotraj EU in tristranske oziroma trikotne posle.

Delo, ki so ga do vstopa v EU opravljali carinski organi, po novem opravljajo davčni zavezanci sami. Pridobitve blaga znotraj EU se v davčnih knjigah vodijo ločeno od pridobitev iz tako imenovanih tretjih držav, zato se je znatno povečal tudi obseg dela na področju DDV administracije. To je pomenilo dodatno delo tudi za podjetja, ki se ukvarjajo z računalniškimi programi, saj je bilo novi zakonodaji potrebno prilagoditi tudi te.

Davčno utajevanje, ne le v sistemu DDV pač pa na vseh področjih obdavčitev, je resen problem vseh davčnih sistemov in povzroča številne negativne posledice na fiskalnem in družbenopolitičnem področju ter področju davčne morale. Za davčno utajo štejemo vse, kar bi moralo biti po davčnih predpisih nakazano oziroma plačano v državni proračun, vendar ni bilo. Tu gre za namerno utajo davka, storjeno z napačno davčno prijavo ali zamolčanjem pomembnih podatkov v zvezi z obdavčljivim dohodkom. Nastane, ko davčna obveznost ni plačana oziroma ni ugotovljena, ker se davčni zavezanec ne podredi pravilom davčnega prava.

Generalna ugotovitev obravnave davčnih utaj na področju DDV je, da obstajajo ter da se o njih veliko piše in govori na različnih področjih. Stopnja in obseg davčnih utaj ni odvisna le od delovanja davčnih organov na področju inšpekcijskega nadzora, temveč je pogojena tudi s splošnim stanjem v družbi in trenutnimi gospodarskimi razmerami. Glede na to, da je DDV vsefazni davek, je njegova zloraba pogosteje na udaru, pravne osebe, katerih namen ga je utajiti, pa vedno znova iščejo nove možnosti in načine za njegovo utajo in namerno neplačilo.

Utaje davkov bodo obstajale tako dolgo kot bo obstajala potreba po plačevanju davkov, spreminjali so bodo le načini in vsebina prikrivanja in nepravilnosti. Pomembno je, da spoznamo in proučimo vplivne dejavnike davčnih utaj, saj s tem lahko bistveno prispevamo k preprečevanju davčnih utaj.

Ne glede na spremembe, ki jih je prinesel nov ZDDV, pri prometu blaga znotraj Skupnosti še vedno prevladuje načelo namembnega kraja, razen določenih izjem. Za dokončni koncept, ki teži k izključni obdavčitvi po načelu porekla blaga, povzročajo največje težave neusklajene davčne stopnje. Obdavčitev po načelu države izvoznice bi ustrezala predvsem velikim

izvoznikom, pri čemer bi se davčni prihodek teh držav povečal, medtem ko bi bile pretežno uvozne države v slabšem položaju, saj bi se njihov prihodek iz pobranega DDV znotraj Skupnosti zmanjšal.

6 LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. Beč Nevenka, Šircelj Andrej, Vraničar Mateja: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem in podzakonskimi akti, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1999,
2. Čokelc Stanko: Metode davčnih utaj, Ljubljana, Ekonomska fakulteta,
3. Coronna Marjana: Skupni trg in prosti pretok blaga, 1. del, Ljubljana, 2004,
4. Gabrijelčič Igor: Spremembe v pravilniku o DDV, Finance, Ljubljana, avgust 2004, str. 10,
5. Grilj Stojan: Novosti pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo, Ljubljana, Davčna uprava RS, 2003,
6. Kostanjevec Boris: Nekateri pogledi na davčno reformo Slovenije v odnosu do Evropske unije, Podjetje in delo, Ljubljana, 2002,
7. Krnc Gorazd: Utajevanje davkov v Sloveniji, Denar, Ljubljana 10/1997,
8. McLure Charles E.: Tax policy in Central Europe, San Francisco: International Center for economic Growth, 1995, 177 str.,
9. Ošljaj Biserka: Davek na dodano vrednost 2 – kratko in jedrnato, Ljubljana: MFB Consulting, 2000,
10. Petauer Boštjan, Urbanija Tanja: DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo, Lesce: Legat, 2004,
11. Povh Dragica: Prevare, korupcija in notranji revizor; Revizor 4-5, maj 2003,
12. Pernek Franc: Finančno pravo in javne finance, Pravna fakulteta, Maribor, 1999,
13. Petauer Boštjan, Urbanija Tanja: DDV po vstopu Slovenije v EU, Lesce, Založba Legat, 2004,
14. Pezdernik Tanja: Pomen prevozne listine po 1. maju 2004, Davčno-finančna praksa, Ljubljana 5/2004,
15. Prezelj Tamara: Knjigovodstvo po 1. maju 2004, Denar, Ljubljana 14/2004,
16. Prezelj Tamara: Obračun DDV po 1. maju 2004, Denar, Ljubljana 14/2004a,
17. Prezelj Tamara: Pravica do odbitka vstopnega DDV, Denar, Ljubljana 14/2004b,
18. Prezelj Tamara: Samoobdavčitev: Odbitek vstopnega DDV, Denar, Ljubljana 14/2004c,
19. Prezelj Tamara: Dobava blaga zavezancu v EU, Denar, Ljubljana, 5/2004e,

20. Prezelj Tamara: Boj proti zlorabam; Denar; Ljubljana, 15. november 2006, letnik XVI.,
21. Prezelj Tamara: Ko gre DDV v neprave roke. Ukrepi za preprečevanje utaj DDV., Denar 2006, 12, 11-16,
22. Prusnik Matjaž, Zalokar Nuša: Evidence in obračun DDV, IKS, Ljubljana 7/2004,
23. Prusnik Matjaž, Prislan Barbara, Zalokar Nuša: Davek na dodano vrednost, IKS, Ljubljana 9-10/2005,
24. Režek Erika: Za obračun DDV v EU naj bi bil dovolj račun, Finance, Ljubljana, 26.10.2004,
25. Samuelson Paul A., Nordhaus William D.: Economics, 16. edition, Boston, Irwin/McGraw-Hill, 1998,
26. Selinšek Liljana: Davčni prekrški v luči prekrškovne reforme, Maribor, 2003,
27. Stanovnik Tine: Javne finance, Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 2002,
28. Svilar Branka: Vse o davku na dodano vrednost, praktični napotki, novosti, spremembe in podzakonski akti, Lesce, Založba Oziris, 2001,
29. Škofič Andreja: Kaj bo novega pri izdajanju računov po 1. maju 2004, Finance, Ljubljana, 12.3.2004,
30. Škofič Andreja: Spet spremembe pravilnika o DDV: Odbijanje DDV pri domačih nabavah, Finance, 19.11.2004,
31. Štravs Simona: Davek na dodano vrednost in davčno administriranje po vstopu v Evropsko unijo, Jesenice, Saturnus embalaža, 2004,
32. Tuš Niko: Pogledi na reforme; Ljubljana, Fakulteta za družbene vede,
33. Zalokar Nuša: Novosti pri obračunavanju DDV po 1. maju 2004, IKS 7, Ljubljana
34. Wakounig Marian: Davki v EU: kaj lahko pričakuje Slovenija po 1. maju 2004, posebej na področju DDV, Evropsko pravo, Ljubljana, 29/2003,
35. Wakounig Marian: Davek na dodano vrednost z vidika evropske harmonizacije, Maribor, Davčno-finančni raziskovalni inštitut, 2002.

Viri:

1. Carinski zakon (Ur. l. RS, št. 1/1995),
2. Davčna uprava Republike Slovenije, <http://www.durs.gov.si/>, (dostop 20.3.2008),
3. Mladina on-line 2005, <http://mladina.si>, (dostop 20.8.2008)

4. Tax Harmonization versus tax competition in Europe
<http://europa.eu.int/comm/internal> , (dostop 5.4.2008),
5. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 79/2002, 17/2004),
6. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/2006, 120/2007, 21/2008),
7. Šesta smernica Sveta 77/388/EGS, Skupni sistem DDV: enotna osnova za odmero (UL L št. 145, z dne 13.6.1977),
8. Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 89/1998, 134/2003 ZDDV-UPB1),
9. Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 117/2006 ZDDV-1, 52/2007)
10. Zakon o odgovornosti pravnih oseb za kazniva dejanja – ZOPOKD-UPB1 (Ur. l. RS, št. 98/2004).

7 PRILOGE

PRILOGA 1: Knjiga izdanih računov.....	2
PRILOGA 2: Knjiga prejetih računov.....	3
PRILOGA 3: Knjiga prejetih računov za pridobitve blaga iz Skupnosti.....	4
PRILOGA 4: Knjiga prejetih računov za dobave blaga v Skupnost.....	5
PRILOGA 5: Posebna evidenca o vstopnem DDV pri uvozu blaga.....	6
PRILOGA 6: Obrazec PE-7.....	7
PRILOGA 7: Obrazec PE-17.....	8
PRILOGA 8: Obrazec DDV-O.....	9
PRILOGA 9: Priloga k obrazcu DDV-O.....	10
PRILOGA 10: Kvartalno poročilo.....	11
PRILOGA 11: Zahtevki za izdajo identifikacijske številke.....	12
PRILOGA 12: Struktura identifikacijskih številke za DDV v državah članicah EU.....	13