

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

OBRAČUNAVANJE DAVKA NA DODANO  
VREDNOST V EVROPSKI UNIJI

SONJA HOF

izr. prof. dr. FRANKO MILOST  
SONJA HOF

KOPER, 2007



## **POVZETEK**

Slovenija je z dnem vstopa v Evropsko unijo postala članica skupnega evropskega trga, kar ima pomembne posledice pri obdavčevanju prometa blaga in storitev. Ukinjene so bile meje in nadzor na mejah z državami članicami EU. Mesto kontrole pretoka blaga, ki ga je do 01.05.2004 izvajal carinski organ, je prevzel računalniško podprt sistem VIES. To je informacijski sistem za izmenjavo podatkov za potrebe nadzora DDV. Trenutno sistem povezuje petindvajset držav članic v katerega so vključene vse davčne uprave EU, preko katerega se izmenjujejo registracijski podatki o zavezancih za DDV in podatki o dobavah blaga znotraj EU. Sistem VIES je sestavljen iz dveh ključnih modelov: zajem podatkov pridobljenih od zavezancev skozi rekapitulacijska poročila in izmenjava podatkov z drugimi državami v več smereh in na več načinov.

*Ključne besede:* EU – Evropska unija, VIES – Value Added Tax Information Exchange System, DDV – Davek na dodano vrednost, ID – identifikacijska številka, pridobitev - dobava, RP – rekapitulacijsko poročilo, CLO – Central Liaison Office, SCAC – Standing Committee for Administrative Cooperation.

## **ABSTRACT**

Slovenia has become a member of common European market and that has important consequences in taxation of supply of goods and services. Borders were abolished and so was customs control among the EU Member States. Goods flow control had been by the customs authority until 01.05.2004 and after that it was taken over by a computer supported system called VIES. It is an information exchange system for VAT control needs. The system connects 25 EU Member States and all Tax Administrations of EU are included. Registration data about taxable persons, identified for VAT purposes and Intra - community goods supply data are exchanged through that system. The VIES system is composed of two essential modules: obtaining data from taxable persons quarterly statements and exchanging data with other EU Member States in many directions and in many ways.

*Key words:* EU – European Union, VIES – Value Added Tax Information Exchange System, VAT – Value Added Tax, ID – identification number, An acquisition, A supply, A quarterly statement, CLO – Central Liaison Office, SCAC – Standing Committee for Administrative Cooperation.

**UDK: 336.22:061.1EU(043.2)**

## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod .....</b>	<b>8</b>
<b>2</b>	<b>Evropska unija in davčni sistem.....</b>	<b>10</b>
<b>3</b>	<b>Davek na dodano vrednost.....</b>	<b>11</b>
3.1	Davčni zavezanec .....	12
3.2	Registracija .....	13
3.3	Identifikacijska številka za DDV .....	14
3.3.1	Funkcije in namen identifikacijske številke .....	14
3.3.2	Oblika in sestava identifikacijske številke .....	15
3.3.3	Struktura ID številke držav članic Evropske unije.....	16
3.3.4	Pridobitev ID številke za DDV .....	19
3.4	Davčna stopnja .....	20
<b>4</b>	<b>Rekapitulacijsko poročilo.....</b>	<b>22</b>
4.1	Izpolnjevanje rekapitulacijskega poročila .....	22
4.2	Kontrola obrazca RP-O .....	24
<b>5</b>	<b>Prost pretok blaga v Evropski uniji .....</b>	<b>25</b>
5.1	Dobava blaga znotraj Evropske unije .....	26
5.2	Pridobitve blaga znotraj Evropske unije.....	27
5.3	Načelo namembne države.....	27
5.3.1	Načelo države porekla .....	28
5.3.2	Posebna pravila.....	29
5.3.3	Tristranski posli .....	29
<b>6</b>	<b>Sistem za izmenjavo podatkov »Vies«.....</b>	<b>32</b>
6.1	Splošno o sistemu Vies .....	32
6.2	Podatki v posameznih državah članicah Evropske unije.....	34
<b>7</b>	<b>Davčna utaja tipa »Vrtiljak« .....</b>	<b>36</b>
7.1	Udeleženci davčne utaje tipa »vrtiljaka« .....	37
7.2	Splošne značilnosti davčne utaje tipa »vrtiljak«.....	38
7.3	Missing trader .....	40
7.4	Dejavnosti pri davčnih utajah .....	40
7.5	Ukrepi za odkrivanje vrtiljakov .....	41
<b>8</b>	<b>Sklep.....</b>	<b>42</b>

## **SLIKE**

Slika 5.1 Potek tristranskih poslov .....	31
---	----

## **TABELE**

Tabela 3.1 Struktura identifikacijske številke za DDV .....	17
Tabela 3.2 Davčne stopnje za DDV v drugih državah članicah Evropske unije.....	21
Tabela 4.1 Vzorec rekapitulacijskega poročila .....	23
Tabela 4.2 Primer izpolnjenega rekapitulacijskega poročila.....	24

## KRAJŠAVE

EU	Evropska unija
DDV	Davek na dodano vrednost
RP	Rekapitulacijsko poročilo
DDV-O	Obrazec za davek na dodano vrednost
RP-O	Obrazec rekapitulacijsko poročilo
VIES	Value Added Tax Information Exchange System
ID	Identifikacijska številka
SCAC	Standing Committee for Administrative Cooperation.
CLO	Central Liaison Office
PZDDV	Pravilnik zakona o davku na dodano vrednost
ZDDV-2	Zakon o davku na dodano vrednost
RDZ	Register davčnih zavezancev
DURS	Davčni urad Republike Slovenije

## 1 UVOD

Republika Slovenija je 16. aprila 2003 skupaj z devetimi državami podpisala pogodbo o pristopu k Evropski uniji. Pogodba je stopila v veljavo 01.05.2004. S tem je Slovenija postala članica skupnega evropskega trga, kar ima pomembne posledice tudi za obdavčenje prometa blaga in storitev. Vstop Slovenije v Evropsko unijo (EU) je tako za gospodarske subjekte prinesel korenite spremembe, saj so bili prestavljeni v poslovno okolje enotnega evropskega trga.

Ob vstopu Slovenije v EU na mejnih prehodih z drugimi državami članicami carinska služba ni več navzoča. Spremenil se je sistem nadzora v povezavi s transakcijami znotraj Evropske unije, kajti potrebno je upoštevati dejstvo, da z vstopom v Evropsko unijo, carinske službe na mejah z državami članicami ni več in je pristojnost davčnega nadzora nad prometom z državami EU prešla na Davčno upravo Republike Slovenije.

Temeljni pravni akt Evropske unije na področju posrednega obdavčenja prometa blaga in storitev je šesta direktiva Evropskega sveta. Celotni Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV) je usklajen z navedeno direktivo. (Ošljaj 2004, 7)

Osnovni namen moje diplomske naloge je prikazati kako deluje sistem posrednega obdavčevanja - torej obdavčitev z davkom na dodano vrednost v povezavi z blagovnimi transakcijami znotraj držav Evropske unije.

V uvodu sem opisala prehod nalog iz carinske službe na Davčno upravo Republike Slovenije ter predstavila posamezna poglavja, ki sem jih navedla v kazalu svoje diplomske naloge.

V poglavju Evropska unija in davčni sistem sem opisala nastanek Evropske unije ter navedla razloge za uvedbo enotnega davčnega sistema na celotnem ozemlju Evropske unije.

V tretjem poglavju sem najprej opisala kaj je davek na dodano vrednost, kdo do davčni zavezanci, kako se registrirajo ter podrobneje predstavila identifikacijsko številko, njene funkcije in namen, obliko in sestavo ter strukturo identifikacijske številke ter način pridobitve identifikacijske številke za davek na dodano vrednost.

V četrtem poglavju sem opredelila naziv rekapitulacijsko poročilo. V nadaljevanju sem opisala splošne značilnosti rekapitulacijskega poročila ter kontrolo samega obrazca RP-O, kar sem ponazorila in predstavila tudi s primeri.

Peto poglavje ima naslov »Prost pretok blaga v Evropski uniji«. V njem sem opisala dobave blaga znotraj Evropske unije, prav tako sem opisala pridobitve blaga znotraj Evropske unije. Predstavila in razložila sem načelo države porekla, posebna pravila in tristranske posle.



V šestem poglavju sem opisala in predstavila delovanje sistema Vies. Predstavljen je tudi način in vloga upravnega sodelovanja in vzajemne pomoči med državami članicami, konkretno izmenjava informacij med Davčnimi uradi v Evropski uniji. Za kvaliteten nadzor med državami članicami je izmenjava informacij med davčnimi službami še kako pomembna, zato je v vsaki članici vzpostavljen tudi informacijski sistem VIES – VAT Information Exchange System. (Dacar 2004,12) V nalogi je na posameznih primerih predstavljena vloga sistema VIES v povezavi s transakcijami znotraj Evropske unije.

V zadnjem poglavju sem predstavila pojav davčne utaje tipa »vrtiljak«. Opisala sem udeležence davčne utaje tipa »vrtiljak«, splošne značilnosti davčne utaje ter podrobneje opisala »missing traderja« in v katerih gospodarskih dejavnostih se največkrat pojavljajo. Na koncu pa sem predstavila ukrepe za odkrivanje in preprečevanje »vrtiljakov«.

Skušala sem podati tudi nekaj smernic za reševanje morebitnih problemov, ki se lahko pojavijo pri transakcijah z blagom in storitvami znotraj Evropske unije in upravnem sodelovanju ter vzajemni pomoči med državami članicami Evropske unije, konkretnije izmenjavi informacij med Davčnimi upravami v Evropski uniji.

V sklepu sem opisala svoje ugotovitve, ki sem jih pridobila skozi samo diplomsko nalogo.

## **2 EVROPSKA UNIJA IN DAVČNI SISTEM**

Prvi pomembni ustanovitveni akt v Evropski uniji je nastal 25.3.1957, ko so države Francija, Nemčija, Italija, Nizozemska, Belgija in Luksemburg s podpisom sklenila Rimsko pogodbo (sporazum) in s tem ustanovile skupno tržišče - Evropsko unijo (EU). V Rimski pogodbi je bilo v 95. in 98. členu opredeljena uskladitev davčnih sistemov držav članic EU.

Razlogi, ki so privedli do usklajevanja davčnih sistemov:

- zagotavljanje svobodne konkurence,
- neskladja v stroških proizvodnje,
- rentabilnost investiranega kapitala,
- prosto gibanje oseb, blaga, storitev in kapitala,
- zagotavljanje financiranja proračuna Evropske unije (določen % DDV držav članic bo napajal evropski proračun).

Dne 11. 04. 1967 sta bili sprejeti 1. in 2. direktiva, s katerima se je določil sprejem davka na dodano vrednost v vseh državah članicah Evropske unije (nadomestitev obstoječih sistemov) in sicer na načelih splošnega davka na potrošnjo, z uporabo kreditne metode (metoda odbitka) in da se davek na dodano vrednost plačuje na promet proizvodov in storitev znotraj države in na uvoz izdelkov. Izvoz bo v celoti neobdavčen in se uporablja načelo namembnosti kraja.

### **3 DAVEK NA DODANO VREDNOST**

V Sloveniji smo uvedli DDV s 01. 07. 1999. Davek na dodano vrednost je vrsta davka od prometa proizvodov in storitev. Slovenski Zakon o davku na dodano vrednost temelji na šesti smernici, ki so jo leta 1977 sprejele države Evropske unije in je od uveljavitve doživela dve večji sistemski spremembi: prvo oktobra 2002 in drugo 01. 05. 2004, ko je Slovenija postala članica EU.

Razlogi za uvedbo davka na dodano vrednost so pomemben finančni učinek davka, nevtralnost obdavčenja in učinkovitost pobiranja davka.

Profesor dr. Franko Milost v svoji knjigi z naslovom *Obdavčitev podjetij* poudarja pomen sprejema smernic:

«Najpomembnejši pravni viri, ki urejajo sistem davka na dodano vrednost v državah Evropske zveze so smernice. Pri tem velja omeniti zlasti prvo, drugo in šesto smernico. S sprejemom pve smernice so se države zavezale, da nadomestijo enofazni prometni davek z davkom na dodano vrednost.» (Milost 2001, 50)

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV) temelji na potrošni obliki DDV, to je v obliki, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah EU. Slovenska ureditev DDV temelji na:

- ozemeljskem načelu, kar pomeni, da se uporablja za promet opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije,
- načelu namembnega kraja, po katerem so proizvodi obdavčeni v namembni državi in ne v državi odpošiljanja.

DDV se lahko obračunava po treh metodah (odštevalni, kreditni in seštevalni). Slovenski zakon temelji na kreditni metodi, po kateri davčni zavezanec odšteje znesek DDV, obračunan ob nabavah, od zneska obračunanega ob dobavah. Kreditna metoda je za EU obvezna. (Zalokar, Prisljan in Prusnik 2005)

Najpomembnejša značilnost DDV-ja je, da ga zavezanec državi ne plača toliko, kolikor ga obračuna v svojih prodajnih in drugih listinah, temveč plača razliko med tem ter tistim zaračunanim njemu v prejetih nabavnih listinah oziroma pri uvozu in tistim, ki ga je sam obračunal v okviru obvezne samoobdavčitve. Tako DDV bremeni le tiste kupce proizvodov in storitev, ki nimajo pravice do poročuna vstopnega DDV, to pa so predvsem občani – končni potrošniki. Pravice do delnega ali popolnega poročuna vstopnega DDV nimajo še nekateri drugi, predvsem tisti, ki opravljajo DDV oproščene dejavnosti, med njimi je največ takih, ki se financirajo iz proračuna, torej iz sredstev, zbranih z dajatvami npr. zasebni zobozdravniki in zasebni zdravniki.

Za DDV je značilno, da ima malo davčnih stopenj. V Sloveniji sta dve davčni stopnji in sicer sta do 31.12.2001 stopnji 8% in 19% od 01.01.2002 pa 8,5% in 20%.

Predpisi, ki urejajo obračunavanje in plačevanje DDV pa so:

- Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni List RS, št.117/06 – uradno prečiščeno besedilo; odslej ZDDV-2),
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/04, 45/04, 84/04, 122/04, 29/05, 37/05, 60/05 in 141/06 odslej pravilnik),
- Pravilnik o izvajanju 29. člena zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 53/04),
- Pravilnik o pogojih in načinu oprostitve dajatev za diplomatska predstavništva, konzulate ter mednarodne organizacije v skladu z mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo (Uradni list RS, št. 45/04),
- Pravilnik o uveljavljanju oprostitev plačila davka na dodano vrednost in trošarin v mednarodnem potniškem prometu (Uradni list RS, št. 43/04),
- pogodba med državami članicami EU in državami pristopnicami, ki v 6. poglavju obravnava posebnosti, ki jih Slovenija lahko uporabi pri obdavčitvi prometa blaga in storitev z DDV (Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 3/04).

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali storitev opravljena, to je takrat, ko je izdan račun za blago ali storitev. Rok plačila naveden na izdanem računu, morebitni odlog plačila ali kreditiranje dobave ne vplivajo na nastanek davčne obveznosti.

### **3.1 Davčni zavezanec**

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno oziroma samostojno opravlja katerokoli dejavnost – vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Sama dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je le ta namenjena trajnemu doseganju dohodka. (ZDDV 2006, 13. člen)

Obsega lahko opravljanje dejavnosti neodvisno, torej samostojno, če jo opravlja za svoj račun in na svojo odgovornost. Fizična oseba, ki opravlja dejavnost deloma neodvisno (samostojno) in deloma odvisno (nesamostojno) je davčni zavezanec le v delu, ki se nanaša na neodvisno dejavnost.

Sam namen ali rezultat opravljanja dejavnosti nista pomembna za obstoj zavezanosti za DDV, prav tako ne vpis v sodni register oziroma v kateri koli drug register oziroma predpisano evidenco. V skupino davčnih zavezancev spada tudi vsaka oseba, ki v drugo državo članico EU občasno dobavi novo prevozno sredstvo nezavezancu oziroma osebi, ki ne obračunava DDV od pridobitve prevoznih sredstev v

EU. Izrecno so kot zavezanci določeni tudi organizatorji storitev s področja kulture, umetnosti, znanosti, izobraževanja, športa in zabavnih prireditev.

Načeloma je davčni zavezanec tudi tuja oseba, ki ima sedež oziroma bivališče zunaj Slovenije, v kolikor opravi obdavčljiv promet ali storitev v Sloveniji. Za tujo osebo, ki v Sloveniji opravlja pridobitno dejavnost preko podružnice, obračunava in plačuje DDV ta podružnica. Tuja oseba ni dolžna ustanoviti podružnice v Sloveniji, a bo opravila promet v Sloveniji, se identificira za namene DDV in lahko imenuje davčnega zastopnika, ki v njenem imenu izpolnjuje obveznost iz naslova DDV.

Vsak davčni zavezanec, ki v Sloveniji opravi obdavčljivo transakcijo, mora upoštevati določila našega Zakona o davku na dodano vrednost glede identificiranja pri davčnem organu, zaračunavanja DDV, izdajanja računov, vlaganja obračunov DDV, vodenja knjigovodstva DDV, plačevanja DDV, sme pa uveljavljati možnosti za odbijanje vstopnega DDV. S pomočjo identifiacijske številke za DDV zavezančevemu poslovanju in ravnanju glede obračunavanja DDV sledijo ne le domači, ampak tudi davčni organi drugih držav članic EU. (Ošljaj 2004, 24)

### **3.2 Registracija**

Davčni zavezanec je dolžan davčnemu organu sporočiti kdaj se njegova dejavnost, zaradi katere mora obračunavati in plačevati DDV, prične, spremeni ali preneha.

Davčni zavezaec postane registriran za namene DDV s pridobitvijo identifikacijske številke za DDV. (PZDDV, 131. člen, Ur. List št. 141/2006)

Vsaka oseba, ki prvič postane oziroma lahko postane davčna zavezanka, mora pri davčnem organu vložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke (ID) na obrazcu DDV - P2 najkasneje v mesecu, v katerem je opravila oziroma je verjetno, da bo opravila promet blaga oziroma storitev, vreden več kot je mejni znesek 25.000 EUR. Dokler zavezanec ni registriran za DDV, povračila DDV niso možna, kar velja tudi za novoustanovljena podjetja. To pomeni, da za vlaganja v osnovna sredstva pred registracijo ni odbitkov vstopnega davka.

O registraciji za DDV prejme zavezanec s strani Davčnega urada, kateremu pripada, odločbo o vpisu v davčni register, ki jo izda davčni organ v petnajstih dneh po prejemu prijave. Davčni urad izda na zahtevo davčnega zavezanca odločbo o prenehanju registracije za DDV. Navedeno zahtevo lahko zavezanec poda, kadar v obdobju zadnjih 12 mesecev oziroma v zadnjem koledarskem letu ni dosegel prometa v višini, ki je določena kot prag za obvezno registracijo za DDV.

V primeru prenehanja opravljanja dejavnosti davčni organ odloči o prenehanju registracije za DDV po uradni dolžnosti, zavezanec pa mora pred tem obračunati in plačati DDV od vseh dobav do dneva objave, pri katerih nabavah je deloma ali v celoti

odbil vstopni DDV. Od s popisom ugotovljenih zalog blaga je dolžan obračunati DDV, kot da gre za jemanje blaga za lastno rabo. Odločbo o prenehanju registracijo za DDV izda davčni organ po plačilu vseh davčnih obveznosti.

### **3.3 Identifikacijska številka za DDV**

Z odpravo carine, ki je opravljala nalogo nadzora pretoka blaga med državami in plačevanja DDV od tega prometa in ker še dalje ostaja v veljavi načelo obdavčitve z DDV v državi namembnosti blaga, med državami članicami pa se blago giblje brez plačevanja DDV, je bilo potrebno zagotoviti instrumente za nadzor nad gibanjem blaga oziroma inštrumente za možnost nadziranja nad pravilnim plačevanjem DDV. Vse države članice so zavezane, da vsem ki so udeleženi v toku prometa blaga znotraj EU, podeljujejo identifikacijske številke za DDV, pod katerimi morajo zavezanci poslovati in pod katerimi se zbirajo podatki o opravljenih dobavah v računalniški bazi podatkov. (Ošljaj 2004, 45) Na ta način je dana možnost Davčnim uradom v državah članicah preverjanja toka prometa blaga med identificiranimi zavezanci.

Identifikacijska številka je sestavljena iz prepone SI in obstoječe davčne številke. (ZDDV-2, 2006, 59.člen)

S pomočjo identifikacijske številke se ločuje davčne zavezance, ki so vključeni v sistem davka na dodano vrednost od tistih, ki to niso, spreminja pa tudi pojem registracije za namene DDV v identifikacijo za namene DDV. V potrdilu o identifikaciji za DDV, ki ga izda DURS je naveden datum, s katerim oseba, ko ji je potrdilo izdano, postane identificirana za DDV.

#### **3.3.1 Funkcije in namen identifikacijske številke**

Identifikacijska številka za DDV je ključ za udeležbo v prometu znotraj Evropske unije. Vsak zavezanec, razen malih zavezancev s prebivališčen v državi članici EU, mora pridobiti ID številko v tej državi članici ali eni izmed ostalih članic. V kolikor jo ima tudi kupec v drugi državi EU, prodajalec lahko opravi dobavo brez zaračunanega DDV.

Velik pomen ima ID številka pri naročilu oziroma nakupu v drugih državah članicah, saj kupec z navedbo svoje ID številke da informacijo prodajalcu, da opravlja nabavo blaga za namen opravljanja svoje dejavnosti in je zavezanec za DDV v svoji državi, kjer nastane obveznost do plačila DDV od pridobitve blaga znotraj Evropske unije. Prodajalec lahko dobavi blago, brez da bi zaračunal DDV. Zaradi zmanjšanja utaj DDV in izogib kasnejšim težavam je dolžnost vsakega prodajalca, da preveri resničnost in veljavnost ID številke, katero mu je posredoval kupec. Namreč kupcu je lahko identifikacija za DDV že prenehala, kupec sploh ni identificiran za DDV, ID številka pripada drugemu kupcu, v takih primerih ne gre za oproščeno dobavo znotraj EU na podlagi 31. a člena ZDDV.

Sama pravilnost ID kupca v drugi državi članici EU je eden od najpomembnejših elementov, ki jo mora dokazati domači zavezanec za oproščene dobave, ko se opravlja davčna kontrola oproščenih dobav v drugo državo članico EU poleg drugega elementa, ki je dokazilo, da je bilo blago tja res odposlano oziroma odpeljano.

Namen uporabe ID številke:

- ID številka dobavitelja in kupca sta potrebni za pravilno izdajo računa, ki ga nalagajo zakoni o DDV v vseh državah članicah EU,
- dobavitelj potrebuje ID številko za DDV kupca v drugi državi EU, saj sme le tako dobaviti blago, ne da bi zaračunal DDV kupcu. Če je prejemnik blaga imetnik identifikacijske številke za DDV v drugi državi članici EU bo tam obračunal DDV od pridobitve blaga v Evropski uniji s predpostavko, da je bilo blago res poslano tja,
- dobavitelj iz vsake države Evropske unije mora v trimesečnem poročilu svoji davčni službi sporočiti vrednost dobav v druge države članice Evropske unije po posameznem kupcu, pri tem pa mora navesti tudi njihove identifikacijske številke za DDV, vključno s svojo saj ga domača davčna služba vodi pod to številko,
- imetnik ID številke mora, ko nabavlja blago iz drugih držav članic EU, obračunati DDV od pridobitve blaga iz EU v svoji državi, ki mu je identifikacijsko številko dodelila,
- identifikacijska številka za DDV je pomembna tudi za primere ko Zakon o davku na dodano vrednost določa kraj oziroma državo opravljanja storitev, to je državo, ki ji pripada DDV, tako da je kraj odvisen od države, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV prejemniku storitev. (Ošlaj 2004, 45)

### ***3.3.2 Oblika in sestava identifikacijske številke***

Vse države EU morajo zavezancem dodeljevati identifikacijske številke za DDV saj na ta način vzpostavljajo identifikacijski sistem, ki zagotavlja razlikovanje različnih zavezancev. Številka je sestavljena iz dveh delov, in sicer iz dvočrkovne oznake za državo, kodo države, v kateri je zavezanec registriran in do dvanajstmestne številke. Veljavni znaki so 0-9 in A-Z (Dacar, marec 2004, 12). Slovenija za številčni del identifikacijske številke uporablja osemestno davčno številko, nekatere države kot npr. Nemčija pa za zavezance identificirane za DDV podeljujejo posebno identifikacijsko številko. Težavo pri uporabi identifikacijske številke za DDV pri poslovanju z davčnimi zavezanci znotraj Evropske unije predstavlja različna struktura ID števil.

Sistem VIES (VAT Information Exchange sistem), informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV, je računalniška podpora davčnim zavezancem, saj

omogoča preveritev identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah Evropske unije. (Dacar, marec 2004, 12)

Z izpolnjenimi odgovori na vprašanja kateri davčni zavezanec pridobiva blago oziroma dobavlja blago, kam ga dobavlja oziroma od kod ga pridobiva, ter kdo je plačnik DDV v skladu z 12. členom ZDDV lahko določimo obveznost plačila davka na dodano vrednost oziroma oprostitev. Pomen identifikacijske številke tako slovenskih davčnih zavezancev kot tudi davčnih zavezancev drugih držav Evropske unije je velik. Slovenski davčni zavezanci identificirani za DDV lahko preverijo ali je identifikacija veljavna ali ne, na spletnem naslovu Evropske komisije: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/en/vieshome.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm), v Oddelku za mednarodno izmenjavo podatkov na Glavnem uradu Davčne uprave, na vseh območnih uradih in Posebnem davčnem uradu ter preko portala E - davki.

Slovenskim davčnim zavezancem identificiranim za namene DDV, ki imajo poslovne partnerje na območju EU, zaposleni na davčni upravi priporočajo, naj tudi sami pridobijo potrdilo o identifikacijski številki za namen DDV od kupcev, saj potrdilo poleg identifikacijske številke vključuje tudi druge podatke, kot so naziv podjetja, naslov, saj v sistem VIES določene države članice Evropske unije, posredujejo le informacije o veljavnosti ID številke.

### ***3.3.3 Struktura ID številke držav članic Evropske unije***

Legenda:

9 – številka

X – črka ali številka

S – črka, številka, »+« ali »\*«

L – črka

- 1 – Prvi in zadnji znak je lahko črka ali številka; oba znaka ne moreta biti številki.
- 2 – Na 10. mestu, ki sledi prefiksu, je vedno črka »B«.
- 3 – Na 1. mestu, ki sledi prefiksu, je vedno črka »U«.
- 4 – Identificira trgovce glede na stroko.
- 5 – Identificira organe vlade.
- 6 – Identificira zdravstvene oblasti.



Strukturo identifikacijske številke za DDV prikazuje tabela 3.1:

Tabela 3.1 Struktura identifikacijske številke za DDV

Naziv države	Struktura identifikacijske številke za DDV		Oblika številke za DDV (brez kode države)
	Koda države	Številka za DDV (brez kode države)	
Belgija	BE	999.999.999	3 skupine 3 številc
Danska	DK	99 99 99 99	4 skupine 2 številc
Nemčija	DE	999999999	1 skupina 9 številc
Grčija	EL	999999999	1 skupina 9 številc
Španija	ES	X9999999X <sup>1</sup>	1 skupina 9 znakov
Francija	FR	XX 999999999	1 skupina 2 znakov, 1 skupina 9 številc
Irska	IE	9S99999L	1 skupina 8 znakov
Italija	IT	99999999999	1 skupina 11 številc
Luksemburg	LU	99999999	1 skupina 8 številc
Nizozemska	NL	999999999B99 <sup>2</sup>	1 skupina 12 znakov
Avstrija	AT	U99999999 <sup>3</sup>	1 skupina 9 znakov
Portugalska	PT	999999999	1 skupina 9 številc
Švedska	SE	999999999999	1 skupina 12 številc
Finska	FI	99999999	1 skupina 8

*Davek na dodano vrednost*

			številka
Velika Britanija	GB	999 9999 99	1 skupina 3 številka, 1 skupina 4 številka in
			1 skupina 2 številka, ali
		999 9999 99 999 <sup>4</sup>	1 skupina 3 številka, 1 skupina 4 številka,
			1 skupina 2 številka in 1 skupina 3 številka, ali
		GD999 <sup>5</sup>	1 skupina 5 znakov
		HA999 <sup>6</sup>	
Ciper	CY	999999999L	1 skupina 9 znakov
Češka	CZ	99999999	1 skupina 8 številka, ali
		999999999	1 skupina 9 številka, ali
		9999999999	1 skupina 10 številka
Estonija	EE	999999999	1 skupina 9 številka
Latvija	LV	99999999999	1 skupina 11 številka
Litva	LT	999999999	1 skupina 9 številka, ali
		999999999999	1 skupina 12 številka
Madžarska	HU	99999999	1 skupina 8 številka
Malta	MT	99999999	1 skupina 8 številka

Poljska	PL	999-99-99-999	1 skupina 3 števil, ki ji sledita 2 skupini
			2 števil in 1 skupina 3 števil, ali
		999-999-99-99	1 skupina 3 števil, ki ji sledi 1 skupina 3 števil,
			ki ji sledita 2 skupini 2 števil, ali
		9999999999	1 skupina 10 števil
Slovenija	SI	99999999	1 skupina 8 števil
Slovaška	SK	999999999	1 skupina 9 števil ali
		9999999999	1 skupina 10 števil

Vir: Pravilnik o izvajanju davka na dodano vrednost – PZDDV, 2004, Priloga IX

### 3.3.4 Pridobitev ID številke za DDV

Vsem davčnim zavezancem, ki so bili registrirani za DDV pred vstopom Slovenije v EU je slovenski davčni organ po uradni dolžnosti izdal identifikacijsko številko za DDV. (ZDDV 2006, 68. člen)

Ko oseba začne opravljati dejavnost, ji je lahko dodeljena identifikacijska številka za DDV, če obvesti pristojno davčno službo o začetku opravljanja obdavčljivih transakcij z zahtevkom za pridobitev identifikacijske številke. Seveda pa je na strani zavezancev obveznost, da se pod določenimi okoliščinami morajo identificirati za namene DDV. Davčni organ na podlagi zahtevka izda identifikacijsko številko za DDV najkasneje do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po vložitvi zahtevka.

Davčni zavezanec je v Sloveniji identificiran za namene DDV od datuma izdaje ID številke za DDV. (ZDDV, 2006, 58.člen)

### **3.4 Davčna stopnja**

Od blaga pridobljenega v Evropski uniji, davčni zavezenec obračuna DDV, po stopnjah, ki jih določa ZDDV-2. 24a. člen določa davčno stopnjo v Sloveniji, to je 8,5% in 20%, kar je enaka stopnja, kot če bi blago dobavljali od zavezancev na območju Slovenije.

Evropa je določila, da standardna minimalna stopnja DDV v državah članicah znaša 15%, neobvezne znižane stopnje pa najmanj 5%. Zato se stopnje med državami članicami in med določenimi vrstami proizvodov ali storitev razlikujejo. Znižane stopnje so mogoče za določeno blago ali storitve, v glavnem gre za osnovno blago, kot so živila in zdravila ali blago in storitve, ki niso konkurenčne blagu ali storitvam iz druge države članice, denimo na stanovanjskem področju. Oprostitve DDV so predvidene tudi za storitve splošnega pomena (bolnišnice, izobraževanje itd.). (Ošljaj 2004, 37)

Za primerjavo navajam v tabeli 3.2 davčne stopnje v drugih državah članicah Evropske unije:

Tabela 3.2 Davčne stopnje za DDV v drugih državah članicah Evropske unije

Naziv države	Koda države	Nižja davčna stopnja	Splošna davčna stopnja
Belgija	BE	6	21
Danska	DK	0	25
Nemčija	DE	7	16
Grčija	EL	9	19
Španija	ES	7	16
Francija	FR	5,5	19,6
Irska	IE	13,5	21
Italija	IT	10	20
Luksemburg	LU	6	15
Nizozemska	NL	6	19
Avstrija	AT	10	20
Portugalska	PT	5 in 12	21
Švedska	SE	6 in 12	25
Finska	FI	8 in 17	22
Velika Britanija	GB	5	17,5
Ciper	CY	5 in 8	15
Češka	CZ	5	19
Estonija	EE	5	18
Latvija	LV	5	18
Litva	LT	5 in 9	18
Madžarska	HU	5 in 15	20
Malta	MT	5	18
Poljska	PL	7	22
Slovenija	SI	8,5	20
Slovaška	SK	0	19

Vir: URL: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_rates/index_en.htm)

#### **4 REKAPITULACIJSKO POROČILO**

Rekapitulacijsko poročilo RP-O je poročilo, ki ga je potrebno vsake tri mesece predložiti pristojnemu davčnemu uradu in je zakonsko predpisano tudi v Zakonu o davku na dodano vrednost. S spremembo zakonodaje se kvartalno poročilo preimenuje v rekapitulacijsko poročilo, namen in oblika poročila pa ostaneta ista (Denar, september 2005, 18). Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki dobavlja blago drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici, mora dobave znotraj EU prikazati v RP-O. Rok za predložitev je do 10. dne drugega meseca, ki sledi četrtletju, za katero se poroča. Podatki se vpisujejo po posameznih prejemnikih blaga, vključno z njihovimi identifikacijskimi številkami v drugi državi EU, ki jim je bilo brez zaračunanega DDV iz Slovenije dobavljeno blago, tako da njihov davčni organ lahko nadzira ali so v svoji državi obračunali DDV od pridobitve blaga. (ZDDV-2 2006, 39.člen)

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki dobavlja blago drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici, mora dobave blaga znotraj EU izkazati v rekapitulacijskem poročilu na obrazcu RP-O skladno z 39. in 39. a členom ZDDV. Izkazati je potrebno dobave blaga znotraj EU za obdobje poročanja. V poročilo se vpisujejo le tiste dobave, ki so obdavčljive v namembni državi. Prometa med slovenskimi davčnimi zavezanci se v obrazec RP-O ne vpisuje. Prav tako se v rekapitulacijsko poročilo ne vpisuje podatkov za začasni promet blaga in prodaje na daljavo, saj gre pri prodaji na daljavo praviloma za kupca, ki je fizična oseba in ni identificirana za namene DDV. Poleg dobav za obdobje poročanja je potrebno v rekapitulacijskem poročilu za določeno obdobje sporočiti morebitne popravke za pretekla obdobja poročanja.

V rekapitulacijsko poročilo je potrebno navesti identifikacijsko številko partnerja iz druge države članice, skupno vrednost dobav temu partnerju v obdobju poročanja. To pomeni, da mora program zavezancu omogočiti sortiranje prometa po identifikacijski številki za DDV za posamezno obdobje poročanja. Identifikacijska številka je torej nujna za pravilno izpolnjevanje obrazca. (Zalokar 2005, 169)

##### **4.1 Izpolnjevanje rekapitulacijskega poročila**

V obrazec RP-O se vpišejo podatki o dobavah blaga in tristranskih dobavah blaga znotraj Evropske unije od zaporedne številke 21, 22, 23, 24, 25, 26.

Pod oznako 21: se vpiše koda države, v kateri je davčni zavezanec – prejemnik blaga.

Pod oznako 22: se vpiše identifikacijska številka za DDV davčnega zavezanca-prejemnika blaga, brez kode države.

Pod oznako 23: se vpiše skupna vrednost dobav blaga znotraj Evropske unije v EUR po posameznemu davčnem zavezancu – prejemniku blaga oziroma pridobitelju blaga v tristranskem poslu (tu se vpisuje podatke po izdanih računih dobavitelj blaga v tristranskem poslu, ki izda račun pridobitelju blaga); podatki se zajemajo iz knjige izdanih računov za dobave blaga znotraj Evropske unije in za promet blaga v drugih državah članicah.

Pod oznako 24: se vpiše skupna vrednost tristranskih dobav blaga znotraj Evropske unije v EUR, po posameznem davčnem zavezancu – prejemniku blaga v tristranskem poslu (vpisujejo se torej izdani računi s strani pridobitelja v tristranskem poslu, ki izda račune prejemniku blaga) v obdobju poročanja.

Pod oznako 25: se vpiše seštevek skupne vrednosti dobav blaga znotraj Evropske unije in za promet blaga v drugih državah članicah.

Pod oznako 26: se vpiše seštevek skupne vrednosti tristranskih dobav blaga znotraj Evropske unije. (PZDDV 2004, 134.člen)

V nadaljevanju prikazujem v tabeli 4.1 vzorec rekapitulacijskega poročila:

Tabela 4.1 Vzorec rekapitulacijskega poročila

Identifikacijska številka kupca (prejemnika oz. pridobitelja)		Skupna vrednost dobave v SIT (23)	Skupna vrednost tristranskih dobav v SIT (24)
Koda države (21)	Številka za DDV (brez kode države) (22)		
	Skupna vrednost vseh dobav (kontrolni postopek)	(25)	(26)

Primer:

Davčni zavezanec A1 dobavi blago davčnemu zavezancu B2, ki je predložil veljavno avstrijsko identifikacijsko številko za DDV (DE99999999). Dobava je opravljena 1.6.2007 in istega dne je izdan račun v višini 1.500 EUR. Prevoz je organiziral A1, ki je najel prevoznika C3. C3 je izstavil račun z obračunanim slovenskim DDV naročniku A1 skupaj z original CMR (prevozna listina za cestni promet), na katerem je bil opis blaga, tak kot je na računu. Prevozni list je bil podpisan tudi s strani kupca B2, ki potrjuje prevzem blaga v Avstriji.

V tem primeru sta izpolnjena oba pogoja za oprostitev. A1 izstavi račun avstrijskemu zavezancu B2 brez vstopnega DDV.

Obveznost za obračun DDV-ja bi v tem primeru nastala najkasneje zadnji dan v septembru, vendar je bil prej izdan račun, in sicer 01.06.2007. Vrednost po računu je tako 1.500 EUR. Tako izdan račun vpišemo v obrazec I-RAČ-D in v rekapitulacijsko poročilo (obrazec RP-O). V obrazec RP-O vpisujemo zneske v celih EUR.

Spodaj prikazujem v tabeli 4.2 Vzorec rekapitulacijskega poročila za davčnega zavezanca A1 za drugi kvartal 2007:

Tabela 4.2 Primer izpolnjenega rekapitulacijskega poročila

Identifikacijska številka kupca (prejemnika oz. pridobitelja)		Skupna vrednost dobave v SIT (23)	Skupna vrednost tristranskih dobav v SIT (24)
Koda države (21)	Številka za DDV (brez kode države) (22)		
AT	U12345678	1.500	
	Skupna vrednost vseh dobav (kontrolni postopek)	(25) 1.500	(26)

#### 4.2 Kontrola obrazca RP-O

Zavezanci za DDV morajo biti pri izpolnjevanju rekapitulacijskega poročila pozorni in sicer:

- v kolikor je to edini promet v knjigi izdanih računov za dobave blaga znotraj Evropske unije (obrazec I-RAČ-D) v obdobju april – junij 2007, mora biti seštevek iz obrazca I-RAČ-D stolpec 7 enak obrazcu RP-O pod 25,
- prav tako pa se mora zgoraj omenjeni promet ujemati s podatki, ki so navedeni v obrazcu DDV-O rubrika 16 = RP-O rubrika 25.

Posebno pozornost pri izpolnjevanju rekapitulacijskega poročila (obrazca RP-O) mora nameniti pri tristranskih poslih drugi člen, imenovan pridobitelj blaga, saj mora le ta označiti obstoj tristranske dobave in mora imeti transportne listine, s katerimi dokazuje pot blaga, saj bi se sicer moral registrirati v državi prejemnika blaga.



## **5 PROST PRETOK BLAGA V EVROPSKI UNIJI**

Prost pretok blaga na celotnem ozemlju Evropske unije, je eno izmed štirih temeljnih načel evropske gospodarske integracije. Za uresničitev načela prostega pretoka blaga je bilo potrebno vzpostaviti carinsko unijo, z odpravo medsebojnih carinskih dajatev in uvedbo enotne carinske stopnje nasproti tretjim državam, prav tako pa je bilo potrebno odpraviti količinske omejitve uvoza in izvoza med državami članicami EU. Na ta način je omogočena enaka možnost izdelku za prodor na celoten trg EU, kot tudi na trg države, kjer je izdelek izdelan. (Ilešič 2003, 5)

Na trge med državami članicami Evropske unije tako ni več notranjih meja. Znotraj velja prost pretok blaga, na zunanjih mejah, s tako imenovanimi tretjimi državami pa se uporablja skupna carinska tarifa. Evropski carinski predpisi določajo dve osnovni vrsti porekla: nepreferencialno poreklo (statistično), ki ne nudi carinskih ugodnosti in preferencialno poreklo, ki je povezano s carinskimi ugodnostmi.

V okviru pravil, ki določajo preferencialno poreklo pa je treba ločiti med pravili, ki določajo vzajemno preferencialno obravnavo med EU in tretjimi državami in pravili, ki določajo enostransko preferencialno obravnavo med EU in tretjimi državami in pravili, ki določajo enostransko preferencialno obravnavo s strani EU (npr. za najmanj razvite države). Pravila o preferencialnem poreklu blaga so v evropskem prostoru zelo usklajena. Tako so pravila v različnih preferencialnih bilateralnih sporazumih različna le v členih, ki govorijo o komunikaciji (bilateralna ali diagonalna ali polna) in določilih prepovedi povračila carine.

Tako o znotraj skupnostnem prometu govorimo, ko gre za transakcije na območju Evropske unije. Lahko gre za intrakomunitarno dobavo (dobavo blaga oziroma prodajo znotraj EU) ali intrakomunitarno nabavo (nabavo blaga oziroma nakup iz članice EU). Pri prometu znotraj držav članic Evropske unije velja ponovno poudariti, da je administracija iz carine prešla na davčne zavezance. Zaradi odprave davčnih meja pri znotraj skupnostnih transakcijah nimamo več opravka s carino. Pri znotraj skupnostnem prometu veljata dva bistvena načela in sicer načelo namembne države in načelo države porekla. Ta dva načela podrobneje razlagam v nadaljevanju diplomske naloge.

Za znotrajskupnostni promet, kamor se štejejo tako dobave kot nabave, veljajo posebna določila glede obdavčitve. Nespoštovanje izpolnjevanja evidenc in obračunov ima lahko za posledico naložitev dodatne obveznosti iz naslova DDV, seveda brez pravice do odbitka. Sama kontrola ne poteka le na ozemlju Republike Slovenije, ampak se kontrolni podatki v okviru EU pridobivajo tudi od tujih davčnih uprav, preko sistema za izmenjavo podatkov VIES. (Petauer 2004, 52)

### **5.1 Dobava blaga znotraj Evropske unije**

V primeru, da bomo blago prodali oziroma dobavili v Italijo bomo opravili intrakomunitarno dobavo blaga oziroma dobavo blaga znotraj Evropske unije, oproščeno plačila DDV na podlagi 31. a člena ZDDV. Vsa administracija povezana z dobavo je na eni strani prodajalca na drugi strani pa kupca.

Izdan račun za intrakomunitarno dobavo je zaenkrat še potrebno vpisati v knjigo izdanih računov za dobave znotraj Evropske unije, kot to določa ZDDV, prav tako pa je promet potrebno vključiti v rekapitulacijsko poročilo, (na podlagi 39.a in 39.b člena ZDDV-2) in obračun davka na dodano vrednost. Na samem izdanem računu je potrebna navedba ustrezne klavzule o oprostitvi DDV. Davčni zavezanec, ki dobavlja blago v drugo državo članico mora na izdan račun navesti poleg točnega naziva in naslova kupca tudi njegovo identifikacijsko številko za DDV. Računi za dobavo so v večini primerov izstavljeni v valuti EUR. (Petauer 2004, 53)

Primer intrakomunitarne dobave:

Davčni zavezanec identificiran za DDV X proda blago v Italijo zavezancu Y. Le ta mu predloži identifikacijsko številko za DDV IT00123456789 in ima transportne oziroma druge dokumente s katerimi dokazuje dobavo blaga v Italijo. Veljavna identifikacijska številka in ustrezni transportni dokumenti dajejo možnost slovenskemu zavezancu X za izdajo računa brez slovenskega DDV. Davčni zavezanec X izpolnjuje pogoje za oprostitev plačila DDV iz 31.a člena ZDDV-2. Ni potrebno opraviti nobenega izvoznega postopka, ker gre za intrakomunitarno dobavo, in ni potrebno kontaktirati carine oziroma špedicije. Dolžnost zavezanca Y je izdaja pravilnega računa v skladu s 34. členom ZDDV, vključno z ID številko in klavzulo, da ni obračunan slovenski DDV, promet pa evidentirati v zaporedno številko 16 obrazca DDV-O in v RP-O.

Na podlagi izkušenj držav članic, ki določbe v povezavi z intrakomunitarnim prometom uporabljajo že od leta 1973, so manjkajoče in nepopolne prevozne listine eden glavnih vzrokov za naknadni obračun DDV v postopkih inšpekcijskega nadzora. Davčni zavezanec identificiran za namene DDV kot dokazilo, da je opravil dobavo blaga oproščeno plačila DDV na podlagi 31. a člena ZDDV predloži: račun s podpisanimi podatki, prevozno listino, s katero dokazuje, da je blago zapustilo ozemlje Slovenije. Najpogosteje so uporabljene mednarodne prevozne listine kot so:

- za cestni promet – obrazec CMR,
- za železniški promet – obrazec CIM,
- za letalski prevoz – obrazec AWB,
- za ladijski prevoz –B/L.

Blago lahko odpelje v namembno državo tudi pridobitelj sam. V takih primerih služi kot dokazilo pisna izjava prevzemnika blaga o prevozu v drugo državo članico, ki pa mora vsebovati poleg podatkov na računu še prevozno sredstvo, s katerim je blago

odpeljano, namembni kraj, navedbo da je kupec pripravljen slovenskemu davčnemu uradu sporočiti kakršnekoli informacije glede namembnega kraja. (Zalokar 2006, 165)

## **5.2 Pridobitve blaga znotraj Evropske unije**

Intrakomunitarna nabava blaga pomeni nakup oziroma nabavo blaga od drugega davčnega zavezanca s sedežem v Evropski uniji. V ZDDV je pridobitev blaga znotraj Evropske unije opredeljena v 28.a do 28.c členu. V tem primeru opravljamo nabavo blaga iz Evropske unije pri čemer odpadejo uvozni carinski postopki. Prodajalcu iz Evropske unije predložimo našo identifikacijsko številko za DDV, in ker ima prodajalec dokazilo, da je blago odposlano h kupcu, ki je v drugi državi članici kot prodajalec, nam bo izstavil račun brez svojega DDV. Na podlagi 3.a člena v povezavi z 19.a členom ZDDV-2 moramo kot prejemnik obračunati DDV, ta isti DDV pa si bomo lahko odbili kot vstopni DDV na podlagi 40.člena ZDDV-2. Takemu načinu obdavčitve pravimo samoobdavčitev. (Zalokar 2005, 57)

Intrakomunitarne nabave se ne vpisujejo v obrazec rekapitulacijsko poročilo, ker to ni opravljena dobava blaga znotraj Evropske unije, temveč pridobitev blaga znotraj Evropske unije. Posledično to pomeni, da imamo razmerje z dobaviteljem in ne s kupcem, saj se v rekapitulacijsko poročilo vpisuje promet za dobave blaga znotraj Evropske unije – torej opravljen promet s kupcem in ne z dobaviteljem.

Primer:

Davčni zavezanec A1 iz Slovenije kupi blago v Italiji od davčnega zavezanca B2 in tujemu dobavitelju predloži identifikacijsko številko za DDV SI98765432. Podjetje B2 ima veljavno identifikacijsko številko podjetja A1 in transportne dokumente s katerimi dokazuje dobavo v Slovenijo. Slovenski zavezanec A1 opravi intrakomunitarno nabavo blaga. B2 mu izda račun brez IVE ( brez italjanskega DDV). Obveznost obračuna DDV se prenese na davčnega zavezanca A1. To pomeni da mora zavezanec A1 kot prejemnik blaga obračunati DDV in si tako obračunani DDV lahko upošteva kot vstopni DDV. Pri tem je pomembno, da A1 kot prejemnik obračuna DDV po slovenskih predpisih in stopnjah, torej kot jih določa 21.a člen, 23. člen in 24. a člen ZDDV-2.

## **5.3 Načelo namembne države**

V poslovanju med davčnimi zavezanci velja načelo namembne države, pri poslovanju s končnimi potrošniki pa velja načelo države porekla, se pravi države, v kateri ima sedež podjetje, ki opravi promet blaga oziroma storitev.

Blagovne transakcije med zavezanci za DDV so z DDV obdavčene po načelu namembnega kraja. Izvoz blaga je oproščen plačila DDV, blago pa je obdavčeno tam,

kjer je porabljeno. Na ta način je zagotovljena enakopravna davčna obravnava blaga, ki izvira iz drugih davčnih območij, in na davčnem območju proizvedenega blaga. Vsako suvereno davčno območje torej vsaka država je en kraj opravljenega prometa, uvoza, pridobitve blaga. Določilo o kraju v Zakonu o DDV pomeni, v kateri državi je transakcija obdavčljiva, torej v kateri državi je treba obračunati in plačati DDV in jo obravnavati kot oproščeno.

Prost pretok blaga med državami članicami EU je sicer zagotovljeno, vendar države s svojimi proračuni in davčnimi zakoni ostajajo vsaka zase še naprej. Pobiranje DDV in prost pretok blaga je za vsako izmed držav članic zahtevna naloga. Države želijo imeti nadzor nad pravilnim obračunavanjem DDV, ki se prosto giblje v različno davčno suverenih državah. Opisana pravila za obdavčitev v državi prejemnici blaga, velja le za transakcije med identificiranimi zavezanci za DDV. Kadar blago oziroma storitev kupuje oseba, ki ni identificirana za DDV je promet obdavčen po kraju izvora, to je v državi članici, kjer je blago kupljeno oziroma storitev opravljena, izjema so le nova prevozna sredstva, ki so vedno obdavčijo po načelu namembnosti blaga, torej državi kupca. Slovenski DDV mora slovenski zavezanec od pridobitve znotraj Evropske unije obračunati sam. Dobava blaga iz Slovenije v Evropski uniji je oproščena plačila DDV, obdavčenje je v državi članici EU kjer je blago prejeto oziroma porabljeno. (Petauer 2004, 59)

Primer:

Davčni zavezanec A1 iz Slovenije proda svoje blago davčnemu zavezancu v Nemčijo B2, ki mu predloži veljavno identifikacijsko številko za DDV DE 987654321. A1 ima veljavno identifikacijsko številko od davčnega zavezanca B2, prav tako pa razpolaga s transportnimi oziroma z drugimi dokumenti, s katerimi dokazuje, da je blago v celoti dobavljeno v Nemčijo. To pomeni, da se blago obdavčuje po načelu namembne države, saj je B2 predložil ustrezne transportne ali druge dokumente, s katerimi dokazuje intrakomunitarno dobavo blaga znotraj Evropske unije in veljavno identifikacijsko številko za DDV davčnega zavezanca B2. Glede na že omenjeno načelo namembne države bo A1 izdal račun brez slovenskega DDV. Izpolnjeni so pogoji za oprostitvev plačila DDV na podlagi 31.a člena ZDDV-2.

### ***5.3.1 Načelo države porekla***

Načelo države porekla pomeni, da se obdavči blago z DDV-jem v državi prodajalca in kupec kupi blago z obračunanim DDV v skladu z državo, kjer ima prodajalec sedež.

Načelo države porekla se uporablja v sledečih primerih npr. če gre za zasebni promet končnim potrošnikom, ki ne predložijo veljavne identifikacijske številke za DDV, oziroma če pri pošiljčnih poslih končnim potrošnikom, ki ne predložijo veljavne identifikacijske številke za DDV in osebam z enakim davčnim statusom, ko letne mejne

dobave v namembni državi niso prekoračene, kar pa ne velja za trošarinsko blago in nova prevozna sredstva ali če pri dobavah določenim osebam, ki opravljajo oproščen promet, osebam, ki niso zavezanci za DDV, če letne nabave ne presežejo 10.000 EUR, kar ne velja za trošarinske izdelke in nova prevozna sredstva, ki se ne všttevajo v kvoto 10.000 EUR. (Petauer 2004, 83).

Primer:

Fizična oseba Franz pride v Slovenijo in kupi izdelek v športni trgovini. Slovenski trgovec proda blago s slovenskim DDV, katerega Franz ne more dobiti povrnjenega v smislu vračila DDV v potniškem prometu na podlagi 55. člena ZDDV, saj ima na ozemlju Evropske unije stalno prebivališče. Prav tako Franz ni predložil identifikacijske številke za DDV, tako da prodajalec nima dokazil, da je blago zapustilo območje Republike Slovenije. Pogoj za oprostitev po 31. a členu ZDDV, torej za oproščeno dobavo ni izpolnjen, zato mora slovenski prodajalec izstaviti račun s slovenskim DDV. Prometa mu ni potrebno vpisati v rekapitulacijsko poročilo, na podlagi 39.a in 39.b člena ZDDV-2 saj blago ni obdavčeno v skladu z načelom namembne države, torej na podlagi 31. a člena ZDDV-2, temveč v skladu z načelom države porekla.

### ***5.3.2 Posebna pravila***

Pri transakcijah znotraj Evropske unije obstajajo tudi izjeme. Ena od njih je prodaja na daljavo, ko davčni zavezanec v eni državi članici prodaja končnemu potrošniku v drugi državi članici po pošti, oziroma na drugačen način pošiljanja in prekorači mejno vrednost letnih dobav blaga, ki je določena v drugi državi članici. V takih primerih se tak promet obdavčuje v tej drugi državi. Izjema velja tudi za tristranske posle, kjer so udeleženi trije zavezanci za DDV iz treh držav članic, blago pa gre od prvega direktno k tretjemu, ter verižne posle.

### ***5.3.3 Tristranski posli***

O tristranskih in verižnih poslih govorimo takrat, ko se blago prodaja med udeleženci v verigi, na osnovi računov, fizični tok blaga pa je od dobavitelja do zadnjega kupca v verigi, pri čemer število členov ni omejeno. Kraj opravljenega prometa je kraj, kjer se blago nahaja ob koncu prevoza. Tovrstni posli so z davčnega vidika najzahtevnejši, saj ni določenih nekih splošnih pravil, ampak je način obdavčitve prepuščen državam članicam, iz katerih so podjetja, ki so udeležena pri poslu. (Mohorič junij 2004, 52)

Pravi tristranski – trikotni posli so poseben primer verižnih poslov, za katere v Šesti smernici obstoja posebna ureditev, katere namen je poenostaviti način obdavčenja tovrstnih poslov in sicer tako, da se DDV obračuna le enkrat. Omenjena poenostavitev, ne velja za kakršnekoli tristranske posle ampak samo za tiste, ki izpolnjujejo pogoje:

- udeleženci morajo biti trije davčni zavezanec z veljavnimi identifikacijskimi številkami za DDV iz treh različnih držav članic,
- fizični pretok blaga je med dvema državama članicama; blago potuje od prvega udeleženca k tretjemu, torej ne more biti začetek posla v drugi ali tretji državi,
- udeleženec iz druge države nima sedeža ali poslovne enote v tretji državi,
- potrebno je izstaviti ustrezen račun in izpolniti ostale administrativne obveznosti.

Prvi davčni zavezanec v trikotniku, ki pošilja blago zadnjemu se imenuje dobavitelj. Drugi davčni zavezanec v trikotniku, ki blaga nikoli ne vidi in prejme račun od prvega davčnega zavezanca in izstavi najprej svoj račun zadnjemu davčnemu zavezancu v trikotniku, se imenuje pridobitelj. 28.c člen ZDDV-2 je podlaga, da drugemu v verigi ni potrebno obračunati DDV, seveda če so izpolnjeni zgoraj navedeni pogoji. Tretji v verigi je davčni zavezanec, ki prejme blago in račun od drugega davčnega zavezanca, se imenuje prejemnik, kar določa tretji odstavek 18.e člena ZDDV-2. Pridobitev blaga znotraj Evropske unije je opravljena v tisti državi, kamor blago z odpošiljanjem oziroma prevozom prispe. (Petauer 2004, 92)

Primer:

Kupec C3 je naročil pri družbi B2 iz Nemčije blago. Ker Nemeč blaga ni imel na zalogi, ga je naročil pri družbi D4 iz Francije. Francoz je blago neposredno dostavil kupcu iz Slovenije. Najprej je potrebno preveriti tok računov in spremljati tok blaga. Če pogledamo tok računov, izda Francoz račun Nemcu za npr. 200 enot, Nemeč pa Slovencu za 250 enot. Blago gre neposredno od Francoza k Slovencu.

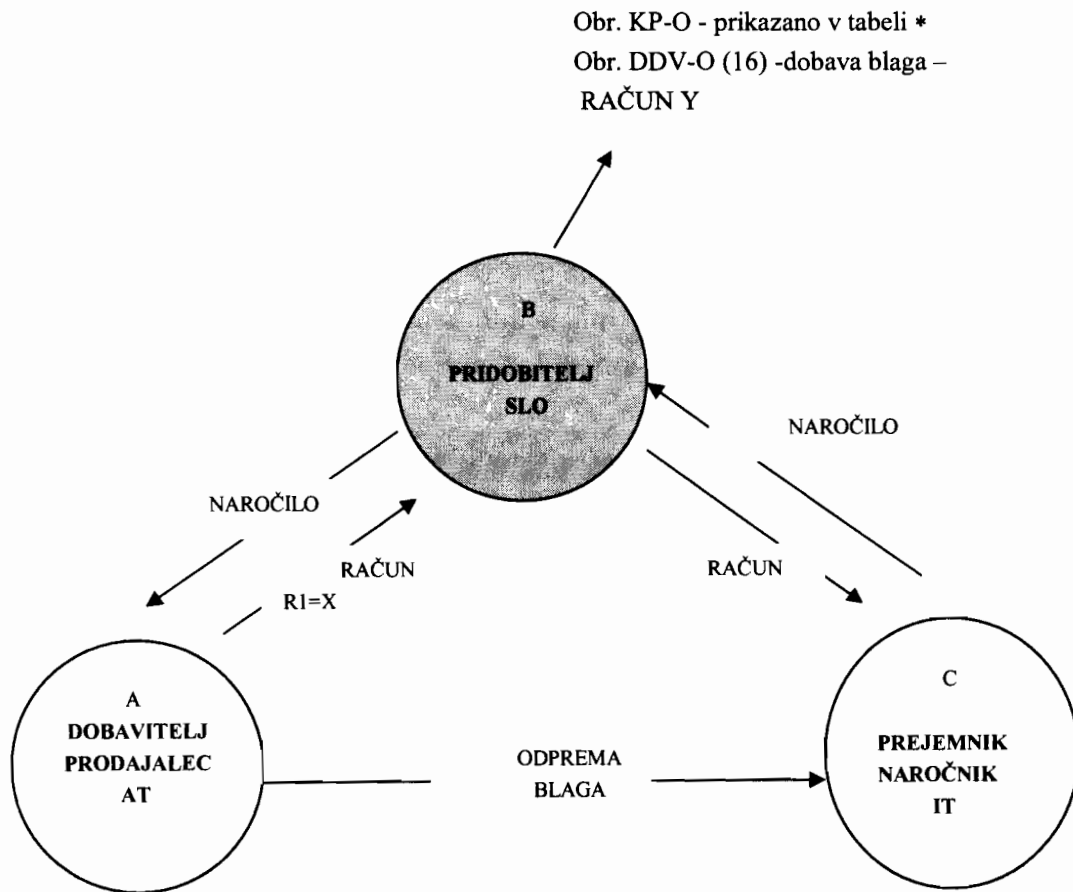
Dobavitelj – prvi člen v trikotniku: je Francoz, ki izda račun Nemcu brez obračunanega francoskega DDV, ker je Nemeč predložil identifikacijsko številko za DDV in ima Francoz dokaz, da je blago zapustilo ozemlje Francije oziroma ima ustrezno listino s katero dokazuje ustrezno oproščeno dobavo znotraj Evropske unije. V svojih obrazcih Francoz navede za transakcijo kot kupca Nemca, kateremu je izdal račun, in ne Slovenca, ki je v tem primeru samo prejemnik blaga in kateremu Francoz ne pošlje računa.

Pridobitelj – drugi člen v trikotniku: je Nemeč, ki izda račun Slovencu za 250 enot. Pri tem Nemcu zaradi poenostavitvenih določb ni treba obračunati DDV, niti se registrirati za DDV v Sloveniji. Dejansko Nemeč opravi intrakomunitarno dobavo v Slovenijo, Slovencu izda račun brez DDV pri čemer se sklicuje na ustrezno nemško določbo zakona, ki določa oprostitev.

Prejemnik – tretji člen v trikotniku je Slovenec na katerega preide obveznost za obračun DDV, po 4. točki 12.člena ZDDV-2, obračunani DDV pa si lahko prizna kot vstopnega po 4. točki drugega odstavka 40. člena ZDDV-2. (Petauer 2004, 94)

Spodaj prikazuje slika 5.1 potek tristranskih poslov:

**Slika 5.1 Potek tristranskih poslov**



Vir: DURS, februar 2005

## **6 SISTEM ZA IZMENJAVO PODATKOV »VIES«**

S sistemom Vies (Value Added Tax Information Exchange System) si države članice Evropske unije pomagajo izmenjavati podatke o medsebojnem sodelovanju med seboj.

### **6.1 Splošno o sistemu Vies**

Sistem VIES služi za izmenjavo podatkov o poslovnih poslih med državami članicami EU. Poteka v treh nivojih:

1. nivo posredovanje podatkov po državah,
2. nivo posredovanja podatkov po zavezancih,
3. stopnja izmenjave – posredovanje dodatnih informacij.

Na 1. nivoju se kvartalno posredujejo informacije o skupni dobavi v posamezno državo članico EU. Obveznost vsake države članice je, da kvartalno posreduje podatke o skupni vrednosti dobav v druge države članice. Tako ostale države članice preko VIES baze podatkov pridobijo podatke o celotni vrednosti nabav njihovih davčnih zavezancev, razčlenjeno po posamezni državi.

Posredovanje podatkov iz 1. nivoja poteka avtomatično. Kontrolor pridobi podatke o skupni vrednosti dobav davčnih zavezancev v države članice EU oziroma nabav iz držav članic EU. Podatki o dobavah in nabavah omogočajo navzkrižno primerjavo podatkov in ugotavljanje odstopanj. 1. nivo posredovanja podatkov se lahko razširi v 2. nivo posredovanja podatkov. Drugi nivo zadeva podatke o intrakomunitarnih dobavah, račlenjenih po dobavitelju.

Davčni kontrolor za DDV kvartalno pridobi podatke o davčnih zavezancah, ki so v preteklem trimesečju opravljali intrakomunitarne transakcije preko VIES baze podatkov. Podatki so centralno posredovani v VIES bazo podatkov kot 2. nivo podatkov, do katerega imajo dostop pristojne osebe znotraj davčnega organa, zaposleni v CLO ter ostale države članice. Obdelava tako posredovanih podatkov se vrši na lokalnem nivoju s strani pristojnih kontrolorjev. Kontrolor na podlagi tako pridobljenih podatkov pridobi podatke o dobavah posameznega davčnega zavezanca in odstopanja od podatkov, posredovanih s strani davčnega zavezanca, ter podatkov, pridobljenih preko VIES baze podatkov.

Uredba Sveta o pravni pomoči predvideva postopek informiranja v treh stopnjah. 1. in 2. stopnja potekata avtomatsko na podlagi shranjenih podatkov rekapitulacijskih poročil, tako da se 3. stopnja kot prošnja za pridobitev posameznih informacij v glavnem uporablja le takrat, ko podatki 1. in 2. stopnje ne zadoščajo več. Vložiti jo je mogoče, če informacije, izdane na 1. in 2. stopnji ne zadoščajo, če so lastni viri informacij organov drugih držav članic izčrpani, če vlada načelo vzajemnosti in če število in vrsta prošenj za posredovanje informacij zaprošenim organom ne povzroča nesorazmerno visokih upravnih stroškov. Tako bi si lahko v posameznih primerih



priskrbeli podrobne informacije o posamezni vrsti prometa, torej o eni sami dobavi znotraj Evrske unije, enemu samemu nakupu znotraj Evropske unije ali več dobavah, oziroma nakupih znotraj Evropske unije.

Prošnja za pridobitev informacij mora izpolnjevati naslednje tri funkcije:

1. posredovanje informacij,
2. potrditev informacij,
3. popravek informacij.

Poizvedovalni ukrepi se izvajajo v skladu s procesnimi predpisi, ki veljajo v posamezni državi članici EU za poizvedovanje o dajatvah. To pomeni, da so lahko zajeti vsi ukrepi, ki jih predvidevajo nacionalni zakoni o pobiranju dajatev. Pristojni organ za odgovarjanje na prošnje o posameznih informacijah drugih držav članic EU mora v smislu Uredbe o pravni pomoči izdati poizvedujočemu organu druge države članice informacije pod pogojem, da:

- število in vrsto prošenj za posredovanje informacij tega poizvedujočega organa v določenem časovnem obdobju zaprosenemu organu ne povzroči nesorazmerno velikih upravnih stroškov,
- ko so izčrpani vsi običajni viri informacij, ki bi jih v danih pogojih lahko uporabil za pridobitev zahtevanih informacij, ne da bi s tem ogrozil doseg pričakovanih rezultatov,
- poizvedujoči organ zaprosi za pravno pomoč le takrat, kadar je sam v položaju, da poizvedujočemu organu države članice nudi enako pomoč.

V primerih, ko podatki, pridobljeni na 1. in 2. nivoju, niso zadostni, lahko države članice v vsakem trenutku za določene specifične primere zahtevajo dodatne informacije. Te informacije se nanašajo na številko računa, datum, vrednost posamezne transakcije med zavezanci v državah članicah. 3. nivo posredovanja informacij zajema reševanje zahtevkov iz drugih držav članic in poteka preko tako imenovanih SCAC (Standing Committee for Administrative Cooperation) obrazcev. Ti olajšujejo standardizirano elektronsko izmenjavo podatkov na področju DDV med odgovornimi administrativnimi organi posameznih držav članic EU.

V primeru nepravilnosti oziroma neupravičenosti zaznamka intrakomunitarnih transakcij na rekapitulacijskemu poročilu oziroma odstopanja podatkov iz obrazca DDV-O ter VIES baze podatkov oziroma v primerih dodatne preveritve dokumentacije davčnega zavezanca davčni kontrolor naslovi izpolnjen SCAC obrazec na naslov CLO.

Obrazec SCAC: Stalni odbor za administrativno sodelovanje (SCAC) se je na področju posredne obdavčitve novembra 1997 odločil, da preveri možnosti za izboljšanje oblike in spodbujanje uporabe standardnih obrazcev za izmenjavo podatkov. Novi obrazec SCAC 2004 olajšuje standardizirano elektronsko izmenjavo podatkov na področju DDV zadev med odgovornimi administrativnimi organi posameznih držav članic ali EU. Obrazec se uporablja za pisanje zaprosil za pomoč pri DDV v Evropski

uniji in za sestavljanje zaprosil. Uporablja se za zahteve in spontano izmenjavo podatkov.

Na zahtevo organa prosilca zaprošeni organ sporoči informacije z namenom pomagati pri pravilni izvedbi odmere DDV. Z namenom posredovanja informacij zaprošeni organ poskrbi za izvedbo kakršnikoli uradnih preiskav, ki so potrebne za pridobitev takih informacij.

Spontana izmenjava informacij: Vse države članice EU lahko z avtomatično izmenjavo druga drugi posredujejo informacije, ki jih zaznajo, z namenom poročanja za pravilno izvedbo odmere DDV, npr. posredovanja informacij, ki jih država pridobi v inšpekcijskem pregledu in za katere smatra, da bi utegnile zanimati drugo državo.

Obrazec je na voljo v vseh jezikih. Sestavljen je iz tekstovnega dela (vprašanja in opombe, ki se ne morejo spreminjati) in dela za prosto besedilo. Obrazec se lahko uporablja v kateremkoli uradnem jeziku EU.

Pri reševanju zahtevka je potrebno upoštevati časovne roke in sicer je potrebno zahtevke rešiti čimprej, vendar pa ne kasneje kot v treh mesecih po prejemu zahtevka oziroma v enem mesecu, če država članica prejemnica zahtevka že razpolaga z zahtevanimi informacijami.

Vrednost zahtevka, ki se nanaša na določenega zavezanca v zaprošeni državi članici, se nanaša na skupno vrednost, brez DDV, ki je večja od 1.500,00 EUR.

V primerih, ko podatki, pridobljeni na 1. in 2. stopnji niso zadostni, lahko države članice v vsakem trenutku zahtevajo dodatne informacije za določne specifične primere, ko gre za:

- odstopanje podatkov iz obrazca DDV-O in VIES baze podatkov,
- nepravilnost oziroma neupravičenost evidentiranja dobav znotraj EU,
- dodatna preveritev dokumentacije davčnega zavezanca,
- sum goljufije – fizični davčni zavezanec.

V ta namen se izpolni obrazec SCAC in se ga pošlje v elektronski obliki pristojnemu organu zadevne države članice. (DURS, avgust 2004)

## **6.2 Podatki v posameznih državah članicah Evropske unije**

Rekapitulacijsko poročilo se poleg ostalih temeljnih elementov, kot sta identifikacijska številka in potrdilo o veljavnosti tuje identifikacijske številke, šteje za jedro postopka nadzora ter predstavlja prošnjo za pravno pomoč v avtomatičnem postopku v skladu z Uredbo o sodelovanju.

Funkcija nadzora se pri tem nanaša na takojšnjo, neposredno in direktno zahtevo tistih standardnih informacij, ki so na podlagi rekapitulacijskega poročila shranjene v bazah podatkov držav članic.

Na 1. stopnji te izmenjave informacij lahko poizvedujoča država članica dobi vse identifikacijske številke, ki jih je dodelila, vključno s skupno vrednostjo vseh pošiljk

blaga, ki so jih prejeli podjetniki z omenjenimi identifikacijskimi številkami, v povezavi s skupnim številom vseh podjetnikov tiste države članice EU, ki izdaja informacije, ki so zadevne pošiljke blaga dostavili.

Za boj proti davčnim utajam se lahko v obratni smeri pod identifikacijsko številko vseh podjetnikov, ki so izvedli zgoraj omenjene dobave znotraj Evropske unije, izda skupna vrednost dobav od skupnega števila vseh podjetnikov, ki imajo identifikacijske številke poizvedujoče države. Omenjene informacije se lahko navezujejo na četrtletje in vrednosti so vselej navedene v valuti zadevne države.

Te informacije se še na 2. stopnji lahko specificira tako, da se razčleni skupno vrednost na identifikacijsko številko nekega podjetnika na državo članico. Vse te informacije morajo biti dostopne vsem poizvedujočim državam članicam najpozneje v treh mesecih od konca koledarskega četrtletja, na katerega se informacije nanašajo.

Postopek avtomatičnega posredovanja ni torej nič drugega kot pravna pomoč, ki jo opravi vsak davčni kontrolor na pristojnem davčnem uradu – še pred konkretnimi preverjanji na sedežu podjetja – kot pripravo na vsak postopek nadzora v okviru intenzivnega preučevanja listin.

Rekapitulacijsko poročilo predstavlja torej tako s strani dobavitelja kot tudi s strani kupca nekakšno kontrolno poročilo oziroma kontrolno sporočilo, tako za slovensko davčno upravo, kot tudi za davčne uprave poslovnih partnerjev v drugih državah članicah.

Sam postopek poizvedovanja je le ena od možnosti, v okviru katere je mogoče pridobiti znanje o postopkih, ki so povezani z DDV na notranjem trgu. Je nekakšen predpogoj za določene postopke. Jasnost pa lahko omogoči le preverjanje dejanskega dogajanja v podjetju in najbolje je, da zajame vso Evropsko unijo.

Velik in predvsem materialnopraven potencial za napake pa predstavljajo predvsem razmejitve med popravki in spremembami oziroma vprašnji evidentiranje vrnjenega blaga.

Podatki iz VIES baze podatkov so podatki, iz katerih so razvidne nabave slovenskih davčnih zavezancev v drugih državah članicah. Podatki se pridobijo po obdelavi (vnosu rekapitulacijskih poročil ter vnosu ustreznih popravkov) s strani drugih držav članic in so pomemben element pri kontroli slovenskega davčnega zavezanca.

Potek iz VIES baze podatkov o identifikacijski številki za DDV kupca ali prodajalca za davčnega kontrolorja pomeni podatek, kateri slovenski davčni zavezanec je opravil dobave ali pridobitve blaga v določeni državi članici, podatek o skupni vrednosti dobave pa pomeni nabavo oziroma pridobitev tujega davčnega zavezanca. Tako pridobljeni podatki se navzkrižno pregledujejo s podatki iz obrazca DDV-O. Kontrolo podatkov vrši davčni kontrolor s pomočjo računalniške podpore.

## **7 DAVČNA UTAJA TIPA »VRTILJAK«**

Na splošno lahko definiramo davčno utajo tipa »vrtiljak«, kot sistemsko utajo DDV z načinom pogostih nakupov in prodaj (resničnih ali fiktivnih) med sodelujočimi davčnimi zavezanci, vendar se pri tem praviloma vsaj en udeleženec nahaja v drugi državi EU. Utaja DDV tipa »vrtiljak« deluje na principu zahtevkov za vračilo DDV-ja, ki v verigi dobav nikoli ni bil vplačan. Davčni zavezanci, ki so vključeni v »vrtiljak« so lahko resnične firme, fiktivne firme ali mešanica obojih.

Osnovna ideja davčne utaje tipa »vrtiljak« je doseči hitri dobiček z neplačevanjem DDV z uporabo DDV zakonodaje v povezavi z mednarodnim tveganjem, vključno s posebnimi pravili za dobave znotraj Evropske unije in s tem doseči prodajo blaga pod normalno tržno ceno. Sheme vrtiljakov so vedno financirane z enim ali več »missing trader« družbami, ki svoje obveznosti iz naslova obračunanega DDV niti ne prijavijo (ne predložijo obračuna DDV), niti je ne plačajo, in so ustanovljene izključno za te namene.

Vrtiljak vsebuje naslednje udeležence:

- podjetje A (conduit company); registrirano v 1. državi članici opravi oproščeno dobavo blaga podjetju B, ki je registrirano v 2. državi članici,
- podjetje B (missing trader); opravi pridobitev blaga znotraj Evropske unije, brez obračunenega DDV, ker je pridobil blago brez plačila DDV,
- podjetje C (broker); registrirano v 2. državi članici, kateremu podjetje B dobavi blago z obračuninim DDV (promet blaga znotraj države članice Evropske unije). Podjetje C pa dobavi to blago podjetju A, ki je registrirano v državi 1.

Sam 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 (izgine). Podjetje C, ki opravi dobavo blaga znotraj Evropske unije podjetju A v 1. državi članici, si od svojih nakupov od podjetja B odbije vstopni DDV, ki ga podjetje C plača podjetju B (oziroma ga uveljavi kot vračilo vstopnega DDV).

Da bi se prikrija povezava med podjetjem B (missing trader) in podjetjem C (broker), se v vrtiljaku pogosto pojavi tudi podjetje D (buffer), katerega izključni namen je otežiti delo davčnim preiskovalcem – inšpektorjem. Tako dobava poteka indirektno preko podjetja D, z namenom prikriti povezavo med podjetjema B in C.

Podjetje A lahko ponovno opravi dobavo znotraj Evropske unije podjetju C (preko podjetja B in D) in tako se vzorec lahko ponovi nešteto krat, zato je tudi izguba DDV neomejena, prodaja pa se isto blago.

Potrebno je poudariti, da ne glede na to, da se osnovna firma pojavi v prvi državi članici, izguba DDV-ja dejansko nastane v drugi državi članici. Prav tako v praksi vrtiljaki niso tako enostavni kot v opisanem primeru, saj je vpletnih več podjetij v več državah članicah. Možnosti in kombinacije vrtiljakov so neomejene.

Položaj posamene članice EU v vrtiljaku je različen in se lahko zelo hitro spremeni. V nekaterih državah so trenutno najpogostejši manjkajoči člani (missing

trader), to so države, ki utrpijo izgubo DDV, medtem ko v drugih delujejo le »conduit companies«.

»Missing trader« podjetja so pogostejša v velikih državah članicah z več kot milijonom DDV zavezancev ter v urbanih okoljih z veliko koncentracijo zavezancev, saj jih je tako težje odkriti. Ali je država sposobna nadzirati tako veliko število zavezancev je v tem primeru bistvenega pomena. V praksi se je namreč že izkazalo, da so se v primeru, ko so se države resno lotile odkrivanja manjkajočih podjetij, organizatorji preselili v druge države. Mislim, da je slovensko ozemlje trenutno zelo privlačno za nastanek manjkajočih podjetij.

Osnovna podjetja (conduit companies) običajno delujejo v sosednjih državah in so tesno poslovno povezane z državami članicami v katerih delujejo »missing trader«-ji. Države članice, ki imajo strogo zakonodajo glede varovanja bančnih podatkov, so idealne za delovanje osnovnih podjetij.

### **7.1 Udeleženci davčne utaje tipa »vrtiljaka«**

V vrtiljaku praviloma sodelujejo »missing trade«, »buffer«, »broker« in »conduit company«.

»Missing trader« - manjkajoči trgovec oziroma člen vrtiljaka. To je podjetje, ki ne izpolnjuje davčne obveznosti. Praviloma je znan le njegov poštni predal ali bivališče. Najpogosteje deluje v statusni obliki zasebnega podjetja (direktor ima vlogo slamnatega moža) oziroma je v ozadju tuje podjetje, ki deluje v t.i. »tax haven« državi. Davčna administracija nima dostopa do njegovih poslovnih knjig ali katerih koli drugih listin. V verigi navideznih transakcij se »missing trader« pojavlja kot pridobitelj blaga znotraj Evropske unije, lahko pa opravlja tudi kombinacijo različnih transakcij (z namenom zakrivanja) in kot dobavitelj blaga (dobava znotraj države članice) bufferjem ali brokerjem.

»Buffer« - vez med missing traderjem, drugim bufferjem ali brokerjem. Buffer kupi blago od missing traderja in ga takoj proda brokerju. Deluje skladno z zakonodajo, izkazuje DDV obveznost oziroma presežek. Njegova naloga je davčnim preiskovalcem onemogočiti odkritje neposredne povezave med missing traderjem in udeležencem, ki je zahteval vračilo DDV. Podjetja kot »bufferji« niso nujno prisotna v vrtiljaku, njihovo število pa je odvisno od kompleksnosti vrtiljaka. Praviloma posluje z majhimi maržami in ni obremenjen s kompliciranim rizikom.

»Broker« - končna vez. Broker kupi blago od bufferja in blago dobavi stranki s sedežem znotraj EU (dobava znotraj Evropske unije) in tudi omogoči promet blaga v drugo državo članico ali opravi prodajo na domačem trgu. V primeru, ko »broker« opravi dobavo znotraj Evropske unije, zahteva vračilo DDV-ja, v primeru, da opravi

prodajo blaga na nacionalnem trgu, pa je to podjetje, ki plača DDV. »Broker« je vedno ustanovljen v isti državi članici kot »missing trader«.

»Conduit company« - osnova vrtiljaka. Conduit company vedno deluje v drugi državi članici. Pojavlja se kot dobavitelj (prodajalec) blaga v drugo državo članico EU, torej podjetje, ki opravi dobavo blaga znotraj Evropske unije. Potrebno je poudariti, da izgube DDV-ja v državi članici, kjer deluje »conduit« podjetje ni. Conduit company je ponavadi ustanovljena za potrebe servisiranja mehanizma vrtiljaka utaje. Lahko pa je tudi le podjetje (grosist), ki pa se zaveda, da je del mehanizma utaje.

## **7.2 Splošne značilnosti davčne utaje tipa »vrtiljak«**

Pri davčni utaji tipa vrtiljak gre za:

- Organizirano utajo.
- Mednarodni obseg.
- Dobave znotraj EU.
- Večje število udeležencev.
- Hitra izmenjava dobaviteljev in kupcev.
- Neplačilo DDV-ja.
- Tok blaga.
- Ponovitveni značaj.
- Gotovinska plačila.
- Poznavanje delovanja davčne uprave.

Maček je v internem gradivu Davčne uprave Republike Slovenije opredelil organiziranost družb:

«V ozadju družb, ki sodelujejo pri organizaciji davčnega vrtiljaka je vedno organizirana in povezana družba fizičnih oseb, ki si na koncu delijo dobiček iz vrtiljaka. Če odkrijemo, kam je »izginil« denar iz vrtiljaka, odkrijemo resnične organizatorje vrtiljaka.» (Maček 2006, 3)

Mednarodni obseg trgovanja vedno poteka med registriranimi trgovci v najmanj dveh državah članicah. Sistem DDV omogoča dobave blaga znotraj EU obdavčene z ničelno stopnjo davka. V nadaljni prodaji utajevalec obračuna in odtuji DDV ter s tem poveča lastni dobiček. Več kot je vključenih držav, težje je delo preiskave. V DDV vrtiljaku gre vedno za dobave znotraj držav članic.

Večje ko je število udeležencev v verigi več je tudi vmesnih podjetij »brokerjev«, katerih namen je onemogočiti odkritje podjetja, ki izvrši utajo (missing traders). To so podjetja, ki redno izpolnjujejo svoje davčne obveznosti in ponavadi izkazujejo le majhen presežek DDV. Z navadnimi kontrolnimi postopki ali analizami rizičnosti

zavezancev jih je zelo težko odkriti. Njihov namen je ostati v ozadju in se ne izpostavljati, z namenom prikriti davčno utajo, ki jo izvrši missing trader.

Hitra menjava dobaviteljev in kupcev omogoča vrtiljaku preprečevanje razkritja, organizatorji hitro in redno menjavajo dobavitelje in nadomeščajo manjkajoče trgovce (missing traders) z novimi podjetji, ki prevzamejo vlogo večjega trgovca.

Pri davčnem vrtiljaku gre vedno za neplačilo DDV. Prvi člen v verigi vrtiljak – manjkajoči trgovec, je podjetje, ki svojim kupcem obračuna in pobere DDV, vendar ga ne odvede, oziroma plača davčni upravi. Na ta način lahko svoje blago proda po nižji ceni, kot je nabavna vrednosti tega blaga. DDV je zanj v tem primeru marža.

Čeprav so transakcije pogosto le navidezne (ni blagovnega toka), pa lahko v vrtiljaku dejansko obstaja tok blaga, z odgovarjajočim tokom plačil. V takšnih primerih gre v glavnem za blago visoke vrednosti, ki je enostavno za transport (računalniške komponente, mobilni telefoni).

Poudarek ponovitvenega značaja v internem gradivu Davčnega urada Republike Slovenije je opisal Maček kot:

«Vrtiljak ima ponovitveni značaj. Ugotovljeno je bilo, da gre isto blago večkrat skozi vrtiljak, kar omogoča organizatorjem, da si z utajenim DDV povrnejo celotne stroške, ki so jih imeli z blagom oziroma si omogočijo prodajo blaga znatno pod tržno ceno (nelojalnost konkurence).« (Maček 2006, 7)

Čeprav gre pri vrtiljakih za ogromne količine denarja, so plačila običajno gotovinska. Normalni kreditni aranžmaji v tovrstnih poslih ne obstajajo. V dosedanjih odkritih vrtiljakih, kjer ni bilo plačila z gotovino, je bilo plačilo opravljeno preko bančnih računov (denar je običajno na banki zelo kratek čas, lastnik bančnega računa pa podjetje, ob tem pa ni navedena odgovorna oseba podjetja). V nekaterih primerih je bilo plačilo izvršeno s strani tretjih oseb oziroma podjetij, ki pa ni podjetje, kateremu je bil račun izdan.

Organizatorji vrtiljakov zelo dobro poznajo zakonodajo držav članic ter njihovo uporabo in izvajanje v praksi, prav tako sledijo vsem spremembam zakonodaje. To jim omogoča pridobitev DDV registracije in vračil DDV z minimalnim tveganjem, saj znajo pravočasno oceniti, kdaj je čas za strukturne spremembe v vrtiljaku, oziroma kdaj je potrebno aktivnosti preusmeriti v drugo državo članico.

Glede na prej navedene značilnosti, je potrebno, da so davčni inšpektorji pri inšpekcijskem pregledu pozorni predvsem na sledeče pokazatelje oziroma indikatorje, ki se lahko kažejo na to, da je družba, ki jo inšpicirajo udeležena v davčni utaji tipa vrtiljak. Indikatorji pravne osebe so predvsem, da podjetje posluje z davčnimi zavezanci iz več držav članic, mednarodno trgovanje poteka z lahko transportljivim blagom, gre za nenavadno metodo naročanja in fakturiranja blaga, gre za gotovinska plačila, pojavlja se

neskladje med računi, plačili in prevozi blaga, značilno je hitro menjavanje dobaviteljev za enako blago, dobavitelji so novoregistrirane družbe s hitrim in močnim porastom prometa, velik porast dobav blaga znotraj Evropske unije oziroma izvoza blaga, pojavljajo se precejšnji in stalni zahtevki za vračilo DDV, ter dobavitelji inšpiciranega zavezanca ne predlagajo obračune DDV in ga ne plačujejo.

### **7.3 Missing trader**

Za »missing trader« družbo so značilni pokazatelji, ki dokazujejo, da je davčni zavezanec oziroma »missing trader«. Gre za tipično »papirno družbo«. Resnični lastnik (ustanovitelj) družbe je skrit za posrednikom. Pogosto gre za novoregistrirano družbo (zavezanec za DDV) ali neregistrirana družba, ki zlorabi identifikacijsko številko drugega davčnega zavezanca. Registriran ima resnični naslov ali samo poštni predal in nima primernih poslovnih prostorov oziroma skladišč. Življenska doba družbe je od 3 do 6 mesecev in ima zelo visok promet v zelo kratkem času. Večina blaga nabavlja oziroma pridobiva iz drugih držav članic oziroma tretjih držav. Ponavadi ima enega do dva trgovska partnerja v državi in tudi izven države. Značilni so veliki in hitri transferji denarja na obstoječih računih. Podjetje ne predlaga obračunov DDV in ne plačuje DDV. Pojavljajo pa se predvsem v večjih urbanih središčih (mestih). In kar je pomembno, da izginejo vse sledi družbe, lastnikov, direktorja in dejanja, če ne ukrepamo dovolj hitro, kar pomeni, da povračilo oziroma izterjava od »missing trader«-ja ni možna.

### **7.4 Dejavnosti pri davčnih utajah**

Po izkušnjah držav EU se davčne utaje tipa »vrtiljak« pojavljajo s preprodajo blaga visoke vrednosti glede na svojo težo, kar pomeni, da so stroški transporta, glede na vrednost blaga minimalni. Trenutno so v državah članicah EU poznani trije najbolj rizični sektorji. V prvem sektorju gre za promet z mobilnimi telefoni (kurantno blago). V drugem sektorju gre za promet z računalniškimi komponentami (enostaven transport). V tretjem sektorju pa gre za promet z plemenitimi izdelki zlato, platina, briljanti (enostaven transport). Davčne utaje pa so se odkrile tudi že pri prodaji avtomobilov, prometu s kovninskimi odpadki, dejavnostjo gradbeništva, prodajo tekstilnih izdelkov in prodaji mesa.

V primeru, da novoregistrirani davčni zavezanec, ki zahteva identifikacijsko številko za DDV, posluje v rizičnem sektorju je potrebno obvezno izvesti informativni inšpekcijski pregled novoregistriranih davčnih zavezancev v izogib širjenju davčnih utaj tipa »vrtiljak«.



## **7.5 Ukrepi za odkrivanje vrtiljakov**

Najučinkovitejši ukrep za preprečevanje davčnih vrtiljakov je preventivna metoda in to je, da ne dovolimo registracije »missing trader«-ja. Zato je potrebno v sistemu davčnega nadzora organizirati ukrepe preventivne narave, ki se uporabljajo pred in pri identifikaciji davčnega zavezanca za namene DDV. Pomembni pa so tudi ukrepi, ki se nanašajo na zaustavitev že zaznanih in odkritih davčnih vrtiljakov ter povračilo utajenega DDV.

Pred registracijo in dodelitvijo identifikacijske številke za DDV je potrebno preveriti ali se je zavezanec registriral v dejavnosti, ki je opredeljena kot rizična. V obrazcu za registracijo morajo biti navedeni podatki kot so domači naslov, naslovi računovodij ali odvetnikov ali naslovi, ki niso primerni za opravljanje prijavljene dejavnosti. Na obrazcu ni navedenih kontaktnih oseb, niso navedene telefonske številke ali pa so podane le številke mobilnih telefonov. Pomemben je način, kako je bila vloga predložena predvsem ali je bila poslana po pošti, preko e – pošte ali pa je bila vložena preko posrednikov. Preveriti je potrebno delovanje zavezanca v preteklosti (ali ima dolg, ali so osebe, ki se na novo registrirajo mogoče v preteklosti že imele opravka z propadlimi podjetji). Ugotoviti je potrebno ali podjetje deluje v tujini in ali direktor oziroma delničarji živijo v tujini in imajo že registrirano podjetje v tujini. Na obrazcu mora biti naveden bančni račun, ki pa ga ne sme uporabljati več podjetij.

Opredelitev najučinkovitejših ukrepov s strani davčnega inšpektorja davčnim uradom pri odkrivanju davčnih utaj tipa »vrtiljakov«:

«Ukrepi, ki predstavljajo nujni pogoj pri učinkovitem odkrivanju davčnih vrtiljakov je uvedba sistema analize rizika, ki bi s pomočjo razpoložljivih podatkovnih baz (DDV aplikacije, VIES, RDZ – register davčnih zavezancev) ugotovljale potencialne davčne vrtiljake.» (Maček 2006, 14)

Na koncu pa bi želela opozoriti na resnost problema davčnih utaj tipa »vrtiljak«. Čeprav ni točnih podatkov o višini utajenega davka na dodano vrednost v Evropski uniji s pomočjo vrtiljakov, pa je jasno, da gre za izredno visoke zneske, torej za izredno velike davčne izgube. Predvsem se je potrebno zavedati, da pri tovrstnih utajah ni zgornje meje za davčno izgubo, davčna izguba se komulira dokler deluje mehanizem vrtiljaka. Prav tako je pomembno, da so zneski utaj iz leta v leto večji. Po študiji Evropske komisije znaša povprečno utajeni DDV na posamezni vrtiljak 2,4 milijona EUR.

## 8 SKLEP

Država opravlja zelo pomembno vlogo pri pobiranju davkov. Davek na dodano vrednost dobro opravlja le fiskalno vlogo, saj zagotavlja proračunu države v primerjavi z drugimi davki relativno veliko prihodkov.

Države članice Evropske unije si med seboj niso povsem enotne na določenih področjih, zato včasih prihaja tudi do posameznih odstopanj. Namen skupnega sistema DDV pa je odprava diskriminacije in omogočanje zdrave konkurence z značilnostmi notranjega tržišča, zato je sodelovanje med članicami nujno potrebno.

Vstop Slovenije v EU ni prinesel le večjega trga, odpravo davčnih meja, prinesel je tudi večje možnosti davčnih utaj. V praksi je takoimenovano goljufanje z DDV, dogovorjeno med večimi subjekti, s točno določenim ciljem, da bi ena država pridobila vračilo davka, ki nikoli ni bil plačan. Torej prikritje dejanskega končnega kupca, bodisi z neplačilom ali pa z neupravičeno refundacijo DDV. Davčne utaje je skoraj nemogoče odkriti brez sodelovanja z davčnimi upravami drugih držav članic EU. Kontrolni postopki s pomočjo računalniške podpore VIES imajo pomembno vlogo pri nadzoru transakcij znotraj Evropske unije. Kot že omenjeno se v sistemu izmenjujejo informacije iz kvartalnih poročil, s spremembo zakonodaje 01.01.2007 – rekapitulacijskih poročil (intra – community supply). Tovrstni podatki so poslani v državo članico Evropske unije, v kateri ima prejemnik blaga sedež, avtomatično ob koncu četrtertletja, ki sledi obdobju, v katerem je bila transakcija opravljena. Na ta način se vrši davčni nadzor nad preprečevanjem zlorab.

Sistem VIES je res lahko poglobilni element davčnega nadzora ob predpostavki da podatke, ki jih nudi učinkovito uporabljamo, tako davčni zavezanci, saj preko sistema lahko preverijo veljavnost identifikacijske številke kupca, kot davčne uprave. Davčne uprave s pomočjo podatkov, ki jih nudi VIES, kot so registrski podatki, prometni podatki, neskladje med VIES bazo in podatki iz obračuna DDV, laže ugotavljajo rizičnost zavezancev za DDV, in zmanjšujejo možnost davčnih utaj tipa »vrtiljak«, po drugi strani pa tovrstne informacije pomagajo k pravilni odmeri DDV.

V diplomski nalogi sem na koncu želela predstaviti udeležence, ki sodelujejo v davčni utaji tipa »vrtiljak«, dejavnosti pri davčnih utajah, predstaviti »missing trader«-ja ter načine oziroma najučinkovitejše ukrepe za odkrivanje vrtiljakov.

Kljub dobremu delovanju sistemu VIES, ki ga uporabljajo vse članice Evropske unije sem ugotovila, da sam sistem VIES ne more preprečiti vseh pojavov davčnih utaj tipa »vrtiljak«. Največ lahko pripomorejo k preprečitvi pojava davčnih utaj zaposleni sami na davčnih uradih z dobro kontrolo poslovanja vseh davčnih zavezancev ter z medsebojnim sodelovanjem.

## LITERATURA

- Kos, Marko. 1998. *Slovenija in EU*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
- Grilc Peter in Ilešič Tomaž. 2001. *Pravo Evropske unije 1,2*. Ljubljana: Cankarjeva založba.
- Ilešič, Tomaž. 2003. *Prost pretok blaga in pravo intelektualne lastnine*. Ljubljana: GZS.
- Kos, Marko. 1998. *Slovenija in EU*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
- Mohorič, Iztok. 2004. Poslovanje v Evropski uniji. *Obrtnik*.Ljubljana:GZS. 52-53.
- Moussis, Nicolas.1999. *Evropska Unija*. Ljubljana: Littera picta d.o.o.
- Ošljaj Biserka. 2004. *Davek na dodano vrednost v EU*. Ljubljana: MFB Consulting.
- Petauer Boštjan in Urbanija Tanja. 2004. *DDV po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo*. Lesce: Oziris.
- Prek, Miro. 2003. *Davki*. Ljubljana: GZS.
- Prezelj, Tamara. 2006. Finančne in zavarovalne storitve. *Revija Denar*.16: 14-18.
- Raspet, Karla. 2004. *DDV preglednik – sistem branja zakona in pravilnika o DDV*. Ljubljana: Karena.
- Trstenjak, Verica in Kocbek Marijan. 2004. *Evropsko pravo gospodarskih družb*. Ljubljana: GV Založba.
- Zalokar, Nuša. 2005. Gradiva za računovodske šole. *Davek na dodano vrednost*. Ljubljana: Zveza računovdij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 63.
- Zalokar, Nuša. 2005. DDV novosti. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 9-10.
- Zalokar, Nuša. 2005. DDV – podpis, stampiljka in žig na listini. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 33-40.
- Zalokar, Nuša. 2004. DDV – promet blaga in storitev z drugimi državami.*IKS*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 107-140.
- Zalokar, Nuša, Prisljan Barbara in Matjaž Prusnik. 2005. Davek na dodano vrednost. *IKS*. Ljubljana: Zveza računovdij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 11-32.

## VIRI

- Direktiva Sveta. Ur. List RS 139/1999.
- Evropska komisija. 2004. *Vstopna stran*:[Http://ec.europa.eu/taxation/.htm](http://ec.europa.eu/taxation/.htm). (16.04.2007)
- Glasilo Davčne uprave Republike Slovenije. *Uporaba Vies sistema*. 2004. 12.
- Interno gradivo Davčne uprave Republike Slovenije. 2007. *Novosti DDV*.
- Interno gradivo Davčne uprave Republike Slovenije. 2006. *Davčna utaja tipa »vrtiljak«*.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Uradni list RS. 10/2006.
- Zakon o davku na dodano vrednost. Uradni list RS. 21/2006.
- Zakon o davku na dodano vrednost. Uradni list RS. 117/2006.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Uradni list RS. 10/2006.

**PRILOGE**



