

**UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA**

MARUŠA POZVEK

**VSTOPNI DAVEK, KOT KONCEPT
ZAGOTAVLJANJA NEVTRALNOSTI DAVKA NA
DODANO VREDNOST**

Diplomsko delo

Maribor, 2012

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**VSTOPNI DAVEK, KOT KONCEPT
ZAGOTAVLJANJA NEVTRALNOSTI DAVKA NA
DODANO VREDNOST**

Študentka: Maruša Pozvek

Številka indeksa: 71168334

Študijski program: UNI-PRAVO

Študijska smer: Javno pravo

Mentor: red. prof. dr. Bojan Škof

Maribor, september 2012

Ipsa scientia potestas est.
sir Francis Bacon

*Za strokovno pomoč, usmerjanje, motivacijo in spodbudne besede
pri nastajanju diplomskega dela se zahvaljujem mentorju prof. dr. Bojanu Škofu.*

KAZALO

POVZETEK	6
ABSTRACT	7
1. Uvod.....	8
2. Splošno o davku na dodano vrednost.....	10
2.1. Davčni zavezanec	12
2.2. Davčna osnova	12
2.3. Predmet obdavčitve	13
2.4. Kraj obdavčitve	13
2.4.1. Kraj kjer je opravljen promet blaga.....	13
2.4.2. Kraj kjer je opravljena storitev	13
2.5. Izdaja računov	14
2.6. Rekapitulacijsko poročilo.....	14
3. Odbitek davka na dodano vrednost v Sloveniji.....	15
3.1. Pogoji za odbitek DDV	17
3.2. Obseg pravice do odbitka DDV	19
3.3. Omejitev pravice do odbitka	24
3.4. Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV	25
3.5. Odbitni delež vstopnega DDV	26
3.6. Popravek odbitka vstopnega davka	29
4. Vračilo DDV	32
4.1 Vračilo DDV na podlagi obračuna DDV	32
4.2. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici.....	33
4.3. Omejitev pravice do vračila zaradi omejitve pravice do odbitka DDV v državi članici sedeža	35
4.4. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v Sloveniji v drugi državi članici	38
4.5. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi	39
4.6. Vračilo DDV v potniškem prometu	41
5. Uveljavljanje odbitka DDV pri neplačanih računih	43
6. Davčni vrtiljaki.....	45
7. Zaključek	56
8. Literatura	59

POVZETEK

Diplomska naloga se bo osredotočila na odbitek vstopnega davka, ki predstavlja temeljno pravico zavezanca v sistemu davka na dodano vrednost. Davek na dodano vrednost se obračunava in plačuje v vsaki fazi proizvodnje in prodaje. Njegova temeljna značilnost je nevtralnost, kar pomeni, da nikogar ne postavlja v slabši položaj in posledično ne zmanjšuje konkurenčnosti. Nevtralnost DDV se v praksi kaže tako, da je zavezancu omogočena pravica odbitka vstopnega davka. S tem je zavezanec popolnoma rešen bremena davka, ki ga je moral plačati v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Najprej so na kratko obravnavane temeljne značilnosti davka na dodano vrednost. Po obravnavi temeljnih značilnosti se osredotočam na odbitek vstopnega davka. Predstavljeni so pogoji in obdobje v katerem je mogoče zahtevati odbitek vstopnega davka na dodano vrednost, obseg pravice do odbitka, uveljavljanje pravice, popravek odbitka in delni odbitek vstopnega davka. V nalogi obravnavam vračilo davka na podlagi obračuna DDV, vračilo davka davčnim zavezancem s sedežem v Sloveniji v drugi državi članici, vračilo davka davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi in vračilom davka v potniškem prometu. Vračilo DDV tujim davčnim zavezancem ima enako vlogo kot odbitek DDV pri davčnih zavezancih, ki so identificirani za namene DDV v Sloveniji in na ta način podpira načelo nevtralnosti sistema DDV v mednarodnem trgovanju. V sistemu davka na dodano vrednost velik problem predstavljajo davčni vrtiljaki, preko katerih poteka izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV, do katerega pride v primeru nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega davka oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo davka. V nalogi je uporabljena sodna praksa Slovenskega sodišča in sodišča Evropske unije, saj nam določbe šeste direktive ne morejo dati vseh odgovorov.

Ključne besede: odbitek vstopnega DDV, pravica od odbitka, vračilo DDV, koncept nevtralnosti, davčni vrtiljak

ABSTRACT

The focus of my diploma work will be on the deduction of input tax, which provides a fundamental right of taxpayers in the system of value added tax. Value added tax is calculated and paid at each stage of production and sales. Its basic characteristic is neutrality, which means that no one is not disadvantaged and therefore does not reduce competition. Neutrality of the VAT in practice means that a taxpayer may claim the right to deduct input tax. The taxpayer is completely resolved the tax burden, which he had paid in the course of economic activity. First I briefly discussed the basic characteristics of value added tax. I continue my research with the deduction of input VAT. I write about the conditions and the period in which the taxpayer may claim a deduction of input value added tax, the adjustment of deductions and extent of the deduction. I am describing the right to relate the partial deduction and the deduction of input VAT. My work includes the correction of partial deduction and the deduction of input VAT. I write about the VAT refund to taxable persons established in Slovenia in another Member State. Research continues with tax refunds to taxable persons established in a third country and the tax refund in passenger traffic. Refund of VAT to foreign taxable persons have the same function as a tax deduction for taxpayers who are identified for VAT purposes in Slovenia and in this way supports the principle of neutrality of VAT in international trade. In the system of value added tax, a major problem is the missing trader fraud. These is organized fraud, caused by the exploitation of the VAT system, which occurs in the case of unlawful deduction of input tax or unlawful claim for refund. I also use examples of case law Slovenian courts and courts of the European Union because a Sixth VAT Directive does not provide all the answers.

Keywords: deduction of input Value Added Tax(VAT), the right of deduction, VAT refund, the concept of neutrality, missing trader fraud

1. Uvod

Davek na dodano vrednost je vrsta prometnega davka (v nadaljevanju DDV). DDV je posredni davek, in z ostalimi prometnimi davki predstavlja najpomembnejši prihodek proračuna Republike Slovenije, saj presegajo polovico njenih prihodkov.

DDV je v svoj pravni sistem uvedla večina najrazvitejših držav v svetu, zato ga pravni teoretiki označujejo kot moderni način obdavčevanja prometa.¹ Ta davek se razlikuje od vseh prejšnjih davkov in predstavlja kompromis med enofaznim in večfaznim bruto davkom na promet.² DDV se obračunava in plačuje v vsaki fazi proizvodnje in prodaje. Njegova temeljna značilnost je nevtralnost, kar pomeni, da nikogar ne postavlja v slabši položaj in posledično ne zmanjšuje konkurenčnosti.

Evropska unija je svojo politiko zasnovala na načelu fiskalne nevtralnosti, ki omogoča prost pretok blaga in storitev in s tem zagotavlja državam članicam nemoteno delovanje notranjega trga. Nevtralnost DDV se v praksi kaže tako, da je zavezancu omogočena pravica odbitka vstopnega davka. S tem je zavezanec popolnoma rešen bremena davka, ki ga je moral plačati v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti. Za blago in storitve morajo biti zagotovljeni enaki principi obdavčenja, tako v državi izvora kot v državi destinacije.

Value-added tax ali skrajšano VAT (angleški naziv za davek na dodano vrednost) je urejen v Šesti direktivi, ki je temeljni predpis na področju davka na dodano vrednost v Evropski uniji. Celotna direktiva temelji na načelu davčne nevtralnosti. Direktiva določa, da so nekatere dejavnosti in storitve oproščene plačila davka na dodano vrednost, kar pomeni, da prodaja ni obdavčena, zato vstopnega davka ni mogoče zahtevati. Davek se pobira v različnih državah različno. V Sloveniji poleg že omenjene šeste direktive DDV ureja Zakon o davku na dodano vrednost, Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost in drugi podzakonski predpisi.

DDV je vrsta davka od prometa nepremičnin, blaga in storitev. Slovenski zakon o davku na dodano vrednost uveljavljen leta 1999, je temeljil na tako imenovani šesti smernici (direktivi Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977), ki so jo leta 1977 sprejele države članice Evropske skupnosti. Ta je bila z uveljavitvijo direktive 2006/112/ES, ki velja od 1. januarja 2007, v

¹ Primerjaj B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni inštitut, Maribor 2007, str. 368

² Primerjaj Pernek Franc, Preoblikovanje našega davka na porabo v davek na dodano vrednost, Podjetje in delo, 1995, št. 1, str. 61.

celoti nadomeščena in Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1)³ je usklajen z njo. Zakon temelji na potrošni obliki davka na dodano vrednost, to je obliki, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah Evropske unije. Slovenska ureditev temelji na ozemeljskem načelu, kar pomeni, da se uporablja za promet, opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije, in načelu namembnega kraja, po katerem je blago obdavčeno v namembni državi, ne v državi odpošiljatve. DDV se lahko obračunava po treh metodah: po odštevalni, kreditni in seštevalni. Slovenski zakon temelji na kreditni metodi, po kateri davčni zavezanec odšteje znesek davka na dodano vrednost, obračunan ob nabavah, od zneska obračunanega ob dobavah. Kreditna metoda je za države članice Evropske unije obvezna.⁴

V tej nalogi najprej obravnavam značilnosti DDV, ki zajemajo predmet obdavčitve, davčno osnovo, davčno stopnjo, davčne zavezance in administracijo, nato podrobneje obravnavam pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki je temeljna značilnost DDV in osnovna pravica davčnih zavezancev, ugotavljam pogoje in obdobje v katerem je mogoče zahtevati odbitek vstopnega davka na dodano vrednost in popravek odbitka vstopnega davka. Raziskavo nadaljujem z institutom vračila DDV. V nalogi obravnavam tudi davčni vrtiljak, ki predstavlja izkoriščanje sistema obdavčitve z DDV, do katerega pride v primeru nezakonitega uveljavljanja odbitka vstopnega davka na dodano vrednost oziroma do nezakonitega zahtevka za vračilo DDV.

Določbe šeste direktive nam ne morejo dati odgovorov na vsa pravna vprašanja na področju odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, zato v nalogi uporabljam sodno prakso Sodišča Evropske Unije in Slovensko sodno prakso. Nalogo zaključim s sklepnimi mislimi in ugotovitvami.

³ Zakon o davku na dodano vrednost ZDDV-1-UPB3Ur.l. RS, št. 13/2011

⁴ Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 17

2. Splošno o davku na dodano vrednost

DDV je moderna oblika obdavčevanja prometa blaga in storitev. Je vsefazni prometni davek, kar pomeni, da je obračunan in plačan v vsaki fazi prometa, vendar pa se davek, kot vstopni DDV, vrača tistim, ki so zavezanci za DDV. Tako v sistemu DDV ni kaskadnosti. Obdavčitev temelji na fakturirani realizaciji in kreditni metodi obračuna.⁵ Tako dejansko plača v proračunsko blagajno le razliko med davkom, ki ga je zaračunal pri prodaji, naslednji fazi ali končnemu potrošniku, ter davkom, ki je bil njemu zaračunan pri dobavi. Končni potrošnik je oseba, ki jo celotni davek bremeni.⁶ DDV zaradi svojega delovanja povečuje na eni strani racionalno obdavčevanje davčnih zavezancev, hkrati pa omogoča tudi smotrnejšo organiziranost in delovanje davčne administracije. Številne oprostitve, številne davčne stopnje ter uporaba nične davčne stopnje zmanjšujejo učinkovitost in povečajo stroške pobiranja in administriranja DDV. Pri DDV način obračuna omogoča dvojni nadzor, tako pri kupcu in prodajalcu (z izjemo v zadnji fazi prometa ko je izdelek prodan končnemu potrošniku), kar zmanjšuje davčne utaje in povečuje donose DDV v primerjavi z ostalimi oblikami prometnih davkov.⁷

DDV je v slovenskem zakonu opredeljen kot davek, ki se plačuje v vseh fazah prometa blaga in storitev in temelji na naslednjih načelih:

- je potrošna oblika davka
- temelji na ozemeljski podlagi
- obračun davka temelji na kreditni metodi t.i. metodi odbitka
- pri mednarodni menjavi blaga je uporabljeno načelo namembnega kraja⁸

Davek na dodano vrednost (v angleščini value added tax: VAT, kratica, ki se je tudi pri nas uveljavila, če ne zaradi drugega pa prav gotovo zaradi svoje zvočnosti in uporabnosti) je prva uvedla Francija v letu 1954. V svoje davčne sisteme so ga v letih od 1968 do 1973 postopoma vključile tudi druge države EGS. Od leta 1977 je postala vgraditev VAT v davčni sistem med pogoji, ki jih mora izpolniti "kandidatka" za pridobitev pridruženega članstva v EU.⁹

⁵ Glej mag. Leonida Maver, Mojca Zupančič, Nada Dončič, Davek na dodano vrednost novosti, spremembe in dopolnitve, ter sodna praksa, Založba OZIRIS, Lesce 2003, str. 15

⁶ Branka Svilar in Nada Drobnič, Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem, Založba Oziris, Lesce, marec 1999, str. 32 in 33

⁷ Primerjaj Andrej Šircelj Davek na dodano vrednost v državah Evropske unije, Center Marketing International, Ljubljana 1996 str. 40 in 41

⁸ Branka Svilar in Nada Drobnič, Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem, Založba Oziris, Lesce, marec 1999, str. 35

⁹ Primec Andreja, Davek na dodano vrednost (VAT), Pravna praksa, 1996, št. 353, str. 30.

Med temeljne značilnosti davka na dodano vrednost sodijo nevtralnost, preferencialnost in regresivnost. Preferencialnost se v okviru davka na dodano vrednost kaže v zniževanju davčne osnove oziroma v oprostitvah plačila davka. Mnoge storitve in finančne dejavnosti, kakor tudi izobraževanje, zdravstvene storitve, ter prispevki k dobrodelnim organizacijam so oproščene plačila DDV. Poleg številnih pozitivnih lastnosti, ki jih pripisujejo DDV, je regresivnost najizrazitejša negativna lastnost. Regresivnost se odraža v asocialni funkciji, kar je razumljivo, saj je obseg obdavčitve pri dodani vrednosti, veliko večji, število stopenj pa omejeno. Zaradi ekonomske nevtralnosti je asocialna komponenta davka na dodano vrednost logična. Vgrajevanje blažilcev socialnih razlik v sistem DDV siromaši ekonomsko nevtralnost davka in s tem osnovni namen uvedbe. Za pravičnejšo porazdelitev davčnega bremena mora država poskrbeti z drugimi davki, predvsem z davki od dohodka.¹⁰ DDV je lahek vir državnega dohodka, tesno povezan s povečanjem porabe in je postal odločilni del državnega dohodka, za vse države, ki ga uporabljajo.¹¹

Različna pot blaga (enostopenjska ali večstopenjska podjetja) oziroma različna predhodna obremenitev (materialno intenzivna ali delovno intenzivna podjetja) pa tudi različno ustvarjanje dodane vrednosti davčnih zavezancev vplivajo le na sestavo celotne obremenitve, ne pa na razmerja med plačilnim bremenom in vstopnim DDV posameznih stopenj (faz prometa). Na ta način ostane vsota vstopnih DDV in plačanih bremen (celotna obremenitev) nespremenjena. DDV je sistemsko torej konkurenčno nevtralen, kumulativni učinek je ničelno izključen.¹²

Države uporabljajo standardno in eno ali več znižanih davčnih stopenj. Zmanjševanje številnih davčnih oprostitev povečuje regresivno delovanje davka.¹³ V sistemu DDV pomeni davčno nevtralnost to, da ta obdavčitev ne vpliva ali pa čim manj vpliva na odločitve proizvajalcev oz. izvajalcev storitev o tem, kaj bodo proizvajali oz. katere storitve bodo opravljali. Hkrati pomeni davčno nevtralnost tudi to, da potrošniki ne bodo sprejemali odločitev o tem, kaj bodo kupovali zaradi DDV.¹⁴

Za DDV je značilno, da ima malo davčnih stopenj (v državah članicah od ene do štirih). Slovenski zakon ima dve davčni stopnji 8,5% in 20%, ki se uporabljata tako za promet blaga kot tudi za promet storitev. Poleg končnih potrošnikov pravice do delnega ali popolnega odbitka DDV nimajo še nekateri drugi, predvsem tisti, ki opravljajo DDV oproščene

¹⁰Barbara Guzina, Robert Potočnik, Davek na dodano vrednost: priročnik za nabavnike, prodajnike, finančnike, računovodje, Nucleus Consulting, Ljubljana 1999str. 18

¹¹ Glej dr. Bojan Škof, Damjan Špes, dipl.oec., Davek na dodano vrednost: pričakovane spremembe in posledice, Bilans 1998 str. 27

¹² Glej Ivan Simič, dr. Marian Wakounig, Priročnik o davko na dodano vrednost, Simič in Bohorič 1999 str. 18

¹³ Primerjaj B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007, str. 368

¹⁴ Ferlinc Andrej, DDV skozi nekatera temeljna načela davčnega prava, Pravna praksa, 2008, št. 13, str. 22

dejavnosti, in med njimi je največ takih, ki se financirajo iz proračuna, torej iz sredstev, zbranih z dajatvami.¹⁵

2.1. Davčni zavezanec

Davčni zavezanec je vsaka domača ali tuja oseba (pravna ali fizična), ki kjerkoli na ozemlju Slovenije neodvisno (samostojno: za svoj račun in na svojo odgovornost) opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost ne glede na njen namen ali rezultat, in pri tem ni pomembno, ali je vpisana v ustrezeni register oziroma evidenco ali ne.¹⁶ Z dnem vpisa v davčni register pride oseba, ki opravlja promet blaga in storitev od katerega se lahko obračunava in plačuje DDV, pod nadzor davčne administracije. Vzpostavitev in vzdrževanje ustreznega davčnega registra vseh zavezancev za DDV, je torej bistvenega pomena za uspešno vzpostavitev in delovanje sistema DDV.¹⁷ Identifikacijska številka za DDV je davčna številka s predpono SI.¹⁸ V sistemu DDV poznamo tudi male davčne zezavance, ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV in so oproščeni obračunavanja DDV, ker v obdobju zadnjih 12 mesecev niso presegli oziroma ni verjetno, da bo presegli 25.000 evrov obdavčljivega prometa in se niso prostovoljno odločili za obdavčitev. Plačniki DDV so z vidika notranjega trga osebe, ki pridobivajo blago in storitve v Evropski uniji, če dobavo oziroma storitve opravljajo davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Sloveniji. Davčni zavezanec mora plačati DDV v državni proračun najpozneje zadnji delovni dan naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja.

2.2. Davčna osnova

Pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav.¹⁹

¹⁵Primerjaj Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 17

¹⁶Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 23

¹⁷Primerjaj Branka Svilar in Nada Drobnič, Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem, Založba Oziris, Lesce, marec 1999, str. 339

¹⁸ Glej drugi odstavek 79. člena ZDDV-1

¹⁹ Glej prvi odstavek 36. člena ZDDV-1

2.3. Predmet obdavčitve

Predmet obdavčitve z DDV so transakcije blaga in storitev. Zakon natančno definira, v katerih primerih je pridobitev blaga iz druge države EU obdavčljiva transakcija v Sloveniji in kateri prenos blaga iz drugih držav EU v Slovenijo ne predstavljajo obdavčljivega prometa oziroma storitve. Da ugotovimo ali se transakcija šteje kot promet blaga oziroma dobava blaga, ni pomemben prenos lastništva, ampak prenos pravice do razpolaganja.²⁰

2.4. Kraj obdavčitve

2.4.1. Kraj kjer je opravljen promet blaga

Načeloma se za kraj dobave blaga šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga. To načelo se ne uporablja v primerih, kadar se odpošiljanje ali prevoz blaga začne v tretji državi. V tem primeru se šteje, da je kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, in kraj vsakršnih poznejših dobav, v državi članici uvoza blaga. Izjeme od splošnega pravila določitve kraja dobave določajo, da je kraj dobave država članica, kjer se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je blago dobavljeno davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, katerih pridobitev blaga znotraj EU niso predmet DDV, ali katerikoli drugi osebi, ki ni davčni zavezanec. Naslednji pogoj, ki mora biti izpolnjen za uporabo tega pravila o kraju dobave je, da predmet dobave niso nova prevozna sredstva ali blago, ki se sestavi ali instalira, s čimer se prepreči možnost dvojne obdavčitve, saj je kraj omenjene dobave blaga določen po drugih pravilih.²¹

2.4.2. Kraj kjer je opravljena storitev

Za kraj, kjer je bila opravljena storitev, se šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravljena storitev, oziroma če takega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva. Pravila o kraju opravljanja storitev za namene obdavčenja z DDV mora poznati tako tisti, ki opravi storitev, kot tudi tisti, ki mu je opravljena (prejemnik).²²

Če sta izvajalec in prejemnik storitve iz iste države na splošno velja, da mora DDV obračunati in plačati izvajalec.

²⁰ Primerjaj B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007, str. 216

²¹ B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007, str. 409

²² Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 39

Na podlagi 199. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost lahko države članice v posebnih primerih določijo prejemnika dobav kot osebo, ki je dolžna plačati in obračunati davek na dodano vrednost (mehanizem obrnjene davčne obveznosti, v angleškem jeziku »reverse charge mechanism«). Takšen ukrep poenostavlja pravila in preprečuje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v določenih sektorjih in pri določenih vrstah transakcij. Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1B je določba prenesena v nov 76. a člen, podrobnejša pravila o izvajanju tega člena pa so vključena v nov 127. a člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, ki dobavljajo blago in storitve iz 76. a člena ZDDV-1, morajo upoštevati, da se pri teh dobavah uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Prav tako morajo davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, ki so prejemniki teh dobav vedeti, da morajo obračunati in plačati DDV namesto dobaviteljev blaga in storitev. Davčni zavezanci, ki opravljajo dobave blaga ali storitev iz 76. a člena, morajo v roku 30 dni od prve dobave obvestiti davčni organ o začetku opravljanja teh dobav.²³ Samoobdavčitev v sistemu DDV pomeni, da mora prejemnik blaga oziroma storitve plačati DDV na podlagi zakonsko določene obrnjene davčne obveznosti.

2.5. Izdaja računov

Izdajanje računov je obveznost davčnega zavezanca. ZDDV-1 določa katere podatke mora račun vsebovati. V sistemu DDV je račun temeljna davčna listina, katero je davčni zavezanec dolžan izdati za vsak opravljen promet blaga oziroma za vsak opravljen promet storitev. Zaradi kreditne metode obračunavanja DDV, tudi sama izvedba sistema DDV temelji na izdanih in prejetih računih, se na podlagi računov tudi ugotavlja in dokazuje davčna obveznost davčnega zavezanca. Z računom davčni zavezanec dokazuje tudi pravico do odbitka vstopnega davka, saj lahko odbije vstopni DDV le pod pogojem, da je davek izkazan na zakonsko predpisanem računu, ki ga je prejel od drugega davčnega zavezanca (dobavitelja).²⁴

2.6. Rekapitulacijsko poročilo

V rekapitulacijskem poročilu davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, izkaže dobave blaga in storitev, ki jih v obdobju poročanja, to je koledarskem mesecu, opravil osebam, identificiranim za DDV v drugih državah članicah EU. Rekapitulacijsko poročilo, ki

²³ Uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih v skladu s 76. a členom ZDDV-1, Pojasnilo DURS, št. 4230-356/2009-1, 31. 12. 2009

²⁴Primerjaj Branka Svilar in Nada Drobnič, Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem, Založba Oziris, Lesce, marec 1999, str. 232

se sestavi za vsak koledarski mesec lahko razumemo kot informacijo davčnih zavezancev, ki poslujejo na notranjem trgu, o dobavah drugim davčnim zavezancem v EU.²⁵

Davčni zavezanec mora za davčno obdobje sam ugotoviti davčno obveznost in jo izkazati v obračunu DDV, in sicer na obrazcu, ki ga mora predložiti davčnemu organu. Davčno obdobje je koledarski mesec.²⁶ Davčni zavezanec mora predložiti obračun DDV za davčno obdobje in v roku, ki ga s sklepom določi davčni organ, če v inšpekcijskem nadzoru ugotovi, da obstaja utemeljen sum, da obračunani DDV od določene dobave ne bo plačan. Ta rok ne sme biti krajši od 2 dni od dneva, ko je davčni organ vročil sklep zavezancu.²⁷

3. Odbitek davka na dodano vrednost v Sloveniji

Kot pove že ime davka, se z DDV obdavči le dodana vrednost. Da bi lahko sledili tej osnovni opredelitvi, je nujno, da hkrati, ko pri dobavitelju oziroma izvajalcu nastane obveznost za obračun DDV, kupec oziroma naročnik pridobi pravico do odbitka obračunanega DDV. Tako se na naslednji stopnji poslovanja obdavči le povečanje davčne osnove pri naročniku oziroma vrednost, ki jo je na tej stopnji dodal blagu oziroma storitvi. Če tega pravila ne bi dosledno upoštevali, bi prišlo do vštevanja DDV v davčno osnovo oziroma do kopičenja DDV. To pa bi bilo v neskladju z osnovnim načelom obdavčitve z DDV.²⁸

Vstopni DDV je DDV:

- ki je izkazan na računih za nabave blaga in storitev, ki so jih zavezancu dobavili drugi zavezanci
- ki je izkazan na računih od dobaviteljev za dano jim predplačilo
- ki ga je obračunal carinski organ pri uvozu blaga
- ki ga je zavezanec sam obračunal od pridobitve blaga iz EU, in
- ki ga je zavezanec plačal (izkazal v obračunu DDV) kot prejemnik blaga ali naročnik storitev, kadar je zaradi obrnjenega davčnega bremena namesto tujega izvajalca storitve obračunal DDV.

Ta DDV je pod določenimi pogoji lahko terjatev do države.²⁹ Pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV.³⁰ Da bi se izognili zlorabam ureditve DDV, morajo biti ob uveljavitvi pravice do odbitka DDV izpolnjene še nekatere druge formalne zahteve. Tako davčni zavezanec svojo pravico lahko uveljavi šele v davčnem

²⁵ Primerjaj B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007, str. 481

²⁶ Glej prvi odstavek 89. člena ZDDV-1

²⁷ Glej prvi odstavek 88. a člena ZDDV-1

²⁸ Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 74

²⁹ Biserka Ošlaj, Davek na dodano vrednost v EU kratko in jedrnat, MFB Consulting, Zbirka Denar, Ljubljana 2004, str. 39

³⁰ 62. člen ZDDV-1UPB uradno prečiščeno besedilo

obdobju, v katerem prejme račune oziroma druge ustrezne listine za njemu opravljene dobave blaga in storitve. Dodatna pogoja, ki ju mora davčni zavezanec izpolniti sta, da je odbitni DDV dolžan plačati oziroma ga je plačal in da je blago oziroma storitve, od katerih mu je bil obračunan odbitni DDV, uporabil za namene svojih z DDV obdavčenih transakcij. Ob izpolnjevanju nekaterih pogojev za odbitek DDV pa ne moremo dokončno presoditi v obračunskem obdobju v katerem se DDV odbija, saj se lahko v poznejših obdobjih spremenijo dejavniki, ki so v obdobju dobitka odločilni zanj. V takih primerih je treba odbitek DDV popraviti.³¹

Pravica do odbitka lahko nastopi hkrati z nastankom obračunske obveznosti in po nastanku obračunske obveznosti. Pravica do odbitka DDV pri kupcu blaga oziroma naročniku storitev je v tesni soodvisnosti od nastanka obračunske obveznosti pri dobavitelju blaga oziroma izvajalcu storitve.³²

S hkratnim nastankom obveznosti za obračun DDV in z nastankom pravice do odbitka DDV je dejansko zagotovljena nevtralnost delovanja sistema DDV, hkrati pa je onemogočeno, da bi prišlo do zlorab na račun državnega proračuna, s tem ko bi bila pravica do odbitka DDV priznana prej, preden bi nastala obveznost za obračun DDV. Za davčne obveznosti in pravico uveljavljanja odbitka DDV do drugih davčnih oblasti mora zavezanec upoštevati pravila, ki jih določajo zakonodaje tiste države, v kateri je slovenski zavezanec določen davek na nabavo blaga ali storitve plačal.³³

Davčni zavezanci, ki so oproščeni plačila DDV za dejavnosti, ki so v javnem interesu in zavezanci, ki so oproščeni plačila DDV, ne smejo odbiti vstopnega DDV pri svojih davčnih obračunih. To praktično pomeni, da davčni zavezanci, ki opravljajo te storitve:

- DDV ne obračunavajo in ga ne zaračunavajo naročnikom svojih storitev
- vstopni DDV plačujejo pri vhodnih računih skupaj z vrednostjo blaga in naročenih storitev, vendar ga ne smejo odšteti
- vstopni DDV praktično postane del stroškov

Davčni zavezanci ne smejo odbiti vstopnega DDV od blaga in storitev, ki so bile uporabljene za opravljanje dejavnosti izven Slovenije, če pravica do odbitka ni dovoljena pri opravljanju dejavnosti v Sloveniji.³⁴

³¹ Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 74

³² Mag. Damijan Špes, DDV poznavalec.si komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 1.1.2010 naprej, Davčna hiša Bilans d.o.o. 2010 str. 178

³³ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 476

³⁴ Janez Čučnik, Zakon o davku na dodano vrednost s strokovnim predgovorom in tipičnimi primeri in Zakon o trošarinah, Skriptorij KA, Hiša odprtih vrat, Radovljica d.o.o., Radovljica 1999 str. 47 in 48

Pravice do odbitka nimajo mali davčni zavezanci, ki niso presegli 25.000 evrov obdavčenih transakcij v obdobju zadnjih 12 mesecev in tudi ni verjetno, da ga bodo presegli v prihodnosti. Nadalje pravice do odbitka vstopnega DDV od blaga in storitev nimajo davčni zavezanci, za dejavnosti, za katere je predpisana oprostitvev. Prav tako pravica od odbitka ne pripada davčnim zavezancem, ki opravljajo dejavnost kmetijstva in gozdarstva, niso identificirani za namene DDV in plačujejo davek od dohodka po katasterskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč, pod pogojem da skupni dohodek vse članov gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 evrov.

3.1. Pogoji za odbitek DDV

Davčni zavezanec lahko odbije DDV, ko so izpolnjeni tile pogoji:

1. nastala je obveznost za obračun odbitnega DDV
2. v davčnem obdobju, v katerem si odbija DDV, je prejel račun
3. odbitni DDV je dolžan plačati oziroma je plačal
4. blago oziroma storitve, od katerih je bil obračunan odbitni DDV, je oziroma bo uporabil za transakcije, obdavčene z DDV, ali druge transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka DDV.³⁵

Če obveznost za obračun DDV še ni nastala, DDV pa smo si odbili, gre za napako pri obravnavi, ne za spremembo dejavnikov, odločilnih v obdobju odbitka. Ker v poslovnem procesu dobava sledi nabavi, se je zakonodajalec odločil dopustiti odbijanje DDV že ob predvidevanju uporabe za obdavčljive transakcije, ne šele ob dejanski uporabi blaga in storitev zanje. Če se prvotna prizadevanja glede namena uporabe izkažejo za napačna, mora davčni zavezanec ustrezno popraviti odbitni DDV. Zato je pogoj dokončno izpolnjen šele po uporabi za transakcije, obdavčene z DDV.³⁶ Rešitev, vsebovana v drugem stavku 62. člena, ni slovenska posebnost, ampak izhaja iz sodb ESP. Konkretna rešitev temelji na sodbi C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH v. Finanzamt Osterholz-Scharmbeck z dne 29. aprila 2004, v kateri je sodišče presodilo, da je mogoče uveljavljati odbitek DDV šele v tistem davčnem obdobju, v katerem sta izpolnjena oba predpisana pogoja – storitev je opravljena oziroma blago je dobavljeno, zavezanec – prejemnik blaga oziroma naročnik storitve pa razpolaga z računom ali drugim dokumentom (ang. Holds the invoice), ki v skladu s četrtnim odstavkom 81. člena velja kot račun.³⁷

³⁵Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 74 in 75

³⁶Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 75

³⁷Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 477

V trenutku izvedbe določene transakcije je pomembno, da davčni zavezanec, ki uveljavlja pravico do odbitka DDV ve, za katere transakcije bo uporabil dobavljeno blago oziroma opravljene storitve, v odvisnosti seveda od strukture svojih transakcij in od načina izračunavanja odbitnega deleža, v kolikor le tega izračunava skladno z določili 65. člena ZDDV-1. Davčni zavezanci lahko uveljavljajo pravico do odbitka DDV za namene svojih obdavčenih transakcij, kot tudi del oproščenih ter neobdavčenih³⁸ transakcij z vidika opredelitve kraja dobave blaga ali opravljanja storitev (ki bi se štete, da so obdavčene, če bi bil kraj opravljanja storitev ali dobave blaga na ozemlju Slovenije, je pa izven Slovenije).³⁹

Zadeva C-174/08, NCC Construction Danmark A/S proti Skatteministeriet,

Opis situacije:

Družba NCC je podjetje, ki deluje v stavbnem sektorju, zlasti kot nadzornik. Opravlja gradbena dela, zlasti inženirska, načrtovalna, svetovalna in dela v gradbenem sektorju tako za druge kot za svoj račun. Prodaja nepremičnin, ki jih je zgradila za svoj račun, ni glavna dejavnost tožeče stranke, ampak ločena dejavnost, izpeljana iz dejavnosti tega podjetja kot zavezanca za DDV na gradbenem področju. Ker je z danskim zakonom o DDV prodaja nepremičnin, zgrajenih za svoj račun, oproščena DDV, je družba NCC, ker je mešani davčni zavezanec, morala izračunati delež, da bi ugotovila znesek, na katerega se nanaša njena pravica do odbitka DDV, ki jo je lahko zahtevala za skupne stroške obeh projektov (splošne stroške). Pri izračunu družba NCC ni upoštevala prometa iz prodaje nepremičnin, zgrajenih za njen račun. Presodila je namreč, da se mora prodaja nepremičnin šteti za priložnostno transakcijo z nepremičninami v smislu člena 19(2), drugi stavek, Šeste direktive. Po spremembi svoje prakse 1. aprila 2002 so danski davčni organi menili, da se prodaja nepremičnin, ki jo je opravilo gradbeno podjetje, ne more enačiti s priložnostno transakcijo z nepremičninami. To za podjetje pomeni, da je vstopni DDV za skupne stroške od takrat le delno odbiten.

Predhodna vprašanja:

1. Ali je treba pojem priložnostna transakcija z nepremičninami iz drugega stavka člena 19(2) Šeste direktive o DDV razlagati tako, da se nanaša na dejavnosti gradbenega podjetja, zavezanca za DDV, v okviru poznejše prodaje nepremičnine, ki jo je gradbeno podjetje z

³⁸ Potrebno je ločiti pojem neobdavčenih transakcij (transakcije, kjer se DDV ne obračuna, saj je npr. kraj opravljanja storitev izven ozemlja Slovenije) od pojma neobdavčljivih transakcij (transakcij, ki niso predmet DDV, npr. zamudne obresti).

Povzeto po mag. Damijana Špes, DDV poznavalec.si Komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 1.1.2010 naprej, Davčna hiša Bilans d.o.o., str. 180

³⁹ Mag. Damijana Špes, DDV poznavalec.si Komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 1.1.2010 naprej, Davčna hiša Bilans d.o.o., str. 180

namenom ponovne prodaje zgradilo za lasten račun v okviru dejavnosti, ki je v celoti predmet DDV?

2. Ali se za namene odgovora na prvo vprašanje upošteva obseg, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane ločeno, vključena uporaba blaga in storitev, obdavčenih z DDV?

3. Ali je skladno z načelom nevtralnosti DDV, da ima gradbeno podjetje, ki mora v skladu z zakonodajo zadevne države članice – na podlagi člena 5(7) in člena 6(3) Šeste direktive – plačati DDV za dobavo znotraj podjetja v okviru gradnje objektov za lasten račun z namenom poznejše prodaje, pravico le do delnega odbitka DDV za splošne stroške v zvezi z gradbeno dejavnostjo, ob upoštevanju tega, da je poznejša prodaja nepremičnine v skladu z zakonodajo države članice o DDV oproščena plačila DDV na podlagi člena 28(3)(b) Šeste direktive o DDV v zvezi s točko 16 Priloge F k isti direktivi?“

Sodba sodišča

Člen 19(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotno osnovo za odmero je treba razlagati tako, da če gradbeno podjetje prodaja nepremičnine, ki jih je zgradilo za svoj račun, te prodaje ni mogoče šteti za priložnostno transakcijo z nepremičninami v smislu te določbe, če ta dejavnost pomeni neposredno, trajno in nujno razširitev obdavčljive dejavnosti podjetja. V teh okoliščinah ni treba konkretno oceniti obsega, v katerem je v prodajne dejavnosti, obravnavane ločeno, vključena uporaba blaga in storitev, za katere je treba plačati DDV.

Menim, da je namen pravice do odbitka, da se podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. S skupnim sistemom DDV je posledično zagotovljena nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV. Prodaja nepremičnin, ki jo je gradbeno podjetje opravilo za svoj račun, se po mojem mnenju ne more šteti za priložnostno dejavnost ob njegovi obdavčljivi poslovni dejavnosti, ki vključuje gradnjo nepremičnin za druge ali za svoj račun, saj izhaja iz iste gradbene dejavnosti in pomeni njeno neposredno razširitev. Menim, da načelo davčne nevtralnosti ne more nasprotovati temu, da gradbeno podjetje, ki plačuje DDV za gradbene storitve, ki jih opravlja za svoj račun (dobava samemu sebi), ne bi moglo v celoti odbiti DDV od splošnih stroškov, nastalih pri opravljanju teh storitev, če je promet od prodaje tako zgrajenih nepremičnin oproščen DDV.

3.2. Obseg pravice do odbitka DDV

Člen 63 ZDDV-1 ureja obseg pravice do odbitka DDV ter določa, kateri davek sme davčni zavezanec v svojem obračunu izkazati kot odbitek. Načelno izhodišče je, da sme zavezanec

odbiti tisti znesek DDV, ki ga je dolžan plačati pri svojih nabavah, če je nabavljeno blago ali storitve uporabil za upravljanje svojih obdavčenih transakcij. Zakon v povezavi z odbitkom izrecno uporablja besede « ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal », s čimer zakonodajalec izrecno poudari, da odbitek DDV praviloma ni vezan na izvršeno plačilo. Tako kot obveznost za obračun DDV načeloma nastane ne glede na prejeta plačila, tudi pravica do odbitka DDV ni vezana na to, kdaj je zavezanec DDV dejansko tudi plačal svojemu dobavitelju.⁴⁰

Davčni zavezanec ima torej pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, in sicer: DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, DDV, ki ga je dolžan plačati za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga ali storitev.⁴¹ Med te transakcije zakon uvršča uporabo blaga, ki ga davčni zavezanec proizvede, zgradi, nabavi, predela ali uvozi v okviru opravljanja dejavnosti, za namene opravljanja njegove dejavnosti, če od takega blaga, če bi ga nabavil od drugega davčnega zavezanca, ne bi imel pravice do celotnega odbitka DDV.

Ne glede na prvi odstavek 63. člena, ima davčni zavezanec tudi pravico do odbitka DDV, če se blago in storitve uporabijo za namene:

- transakcij, ki jih je opravil zunaj Slovenije, če bi bil upravičen do odbitka DDV, če bi bile opravljene v Sloveniji⁴²
- transakcij, ki so oproščene DDV⁴³
- transakcij, ki so oproščene DDV, če ima naročnik sedež zunaj Unije ali če so te transakcije neposredno povezane z blagom, namenjenim za izvoz iz Unije.⁴⁴

Omenili smo že, da se pravica do odbitka DDV načeloma prizna, če se nabavljeno blago oziroma storitve uporabljajo za opravljanje obdavčene dejavnosti zavezanca ter za nekatere, v zakonu izrecno navedene dejavnosti, od katerih ni treba obračunati DDV, bodisi ker gre za oproščene dejavnosti, bodisi ker gre za dejavnosti, ki se opravljajo zunaj ozemeljske uporabe slovenskega zakona. Tako se v skladu z drugim odstavkom 63. člena pravica do odbitka DDV prizna, če je nabavljeno blago zavezanec uporabil za izrecno določene transakcije, ki so oproščene plačila DDV. Gre za transakcije, ki jih imenujemo prave DDV oprostitve, saj le v teh primerih DDV ne bremeni stroškov zavezanca.⁴⁵

⁴⁰ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 479

⁴¹ Točka b prvega odstavka 63. člena

⁴² Točka a 2. odstavka 63. člena ZDDV-1

⁴³ Točka b 2. odstavka 63. člena ZDDV-1

⁴⁴ Točka c 2. odstavka 63. člena ZDDV-1 UPB3

⁴⁵ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 484

Zadeva C-118/11 Eon Aset Menidžmant OOD proti Direktor na Direkcija

Opis situacije:

Eon Aset je družba s sedežem v Bolgariji, ki svoje gospodarske dejavnosti opravlja na različnih področjih. Pristojni organi so pri opravljanju davčnega nadzora za obdobje od 1. julija 2008 do 31. oktobra 2009 ugotovili, da je družba Eon Aset z eno družbo sklenila pogodbo o najemu avtomobila za obdobje od 1. oktobra 2008 do 1. marca 2009, z drugo družbo pa pogodbo o lizingu, ki se nanaša na drug avtomobil, za obdobje 48 mesecev. Družba Eon Aset je v davčnem obdobju, v katerem je račune prejela, odbila DDV, ki je bil izkazan na izdanih računih. Navedeni organi so presodili, da je zaradi pomanjkanja dokazov treba šteti, da se vozili nista uporabljali za namene gospodarske dejavnosti družbe Eon Aset.

Na podlagi točke 2 člena 70(1) zakona o DDV je bila družbi Eon Aset zavrnjena pravica do odbitka ustreznega DDV. Eon Aset je v upravnem postopku izpodbijala odmero in ker je bila odločba delno potrjena, je družba vložila tožbo. V teh okoliščinah je Administrativen sod Varna prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo vprašanja.

Vprašanja za predhodno odločanje:

1. Pod katerimi pogoji člen 168(a) Direktive o DDV davčnemu zavezancu omogoča, da odbije DDV, plačan, po eni strani, na podlagi pogodbe o najemu avtomobila ter, po drugi strani, za najem avtomobila na podlagi pogodbe o lizingu, in kdaj morajo biti ti pogoji izpolnjeni glede na nastanek pravice do odbitka?
2. Ali je člen 70(1), točka 2, zakona o DDV, ki omogoča izključitev pravice do odbitka za blago in storitve, ki so namenjeni brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, združljiv s členoma 168 in 176 Direktive o DDV.

Sodba sodišča:

Sodišče je razsodilo, da je člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost treba razlagati tako, da:

- se šteje, da se najet avtomobil uporablja za namene obdavčenih transakcij davčnega zavezanca, če obstaja neposredna in takojšnja povezava med uporabo tega vozila in gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca, in da pravica do odbitka nastane po izteku obdobja, na katero se nanaša posamezno plačilo, ter da je treba takrat tudi upoštevati obstoj takšne povezave;
- se šteje, da se avtomobil, najet na podlagi pogodbe o lizingu in opredeljen kot investicijsko blago, uporablja za namene obdavčenih transakcij, če davčni zavezanec, ki deluje kot tak, to blago pridobi in ga v celoti vključi v premoženje svojega podjetja, pri čemer se vstopni davek

na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati, v celoti in takoj odbije in se vsaka uporaba navedenega blaga za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za namene, ki niso nameni njegovega podjetja, šteje za opravljanje storitev za plačilo.

Člena 168 in 176 Direktive 2006/112 ne nasprotujeta nacionalni zakonodaji, ki določa izključitev pravice do odbitka za blago in storitve, namenjene brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca, če blago, ki je opredeljeno kot investicijsko blago, ni vključeno v premoženje podjetja.

Po mojem mnenju ima davčni zavezanec v skladu s členom 168 Direktive pravico do odbitka DDV, če se blago uporablja za namene njegovih obdavčenih transakcij. Naloga nacionalnega sodišča pa je, da ugotovi, če zavezanec izpolnjuje pogoje za nastanek pravice do odbitka DDV, kar pomeni da se mora blago uporabljati za namene njegove gospodarske dejavnosti. Nacionalno sodišče mora presoditi ali je avtomobil vključen v premoženje podjetja in določiti obseg pravice do odbitka. Presoditi mora tudi ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med najemom avtomobila in gospodarsko dejavnostjo družbe Eon Aset.

Zadeva C-153/11 Klub OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpolnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

Opis situacije:

Družba Klub, ki upravlja hotel v bolgarskem počitniškem kraju Varna je maja 2009 kupila dvoetažno stanovanje v Sofiji, namenjeno prebivanju. DDV je bil v zvezi s tem nakupom odbit, vendar organom ni bila poslala nobena davčna napoved za plačilo krajevnih davkov za stanovanje. Družba Klub ni spremenila namembnosti te nepremičnine in na svoje ime tudi ni odprla računa za dobavo vode in elektrike. Davčni organi so na podlagi tega sklepali, da je stanovanje iz postopka v glavni stvari namenjeno prebivanju, in ne poslovni uporabi. Ker so menili, da se stanovanje ne uporablja za poslovno dejavnost, so šteli, da z njegovo pridobitvijo ni nastala pravica do odbitka vstopnega DDV, in so zato družbi Klub izdali popravek odločbe o odmeri davka. Družba Klub je to odločbo izpodbijala. Družba Klub je pred tem sodiščem navedla, da je nepremičnina v postopku v glavni stvari namenjena poslovni uporabi, saj jo namerava uporabljati za sestanke, na katerih se bo pogajala s potovalnimi agencijami. Nato je bila vložena davčna napoved za krajevne davke, v kateri je navedeno, da se to stanovanje uporablja kot poslovni prostor.

Vprašanje za predhodno odločanje:

1. Ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da pravica do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plačan pri pridobitvi nepremičnine, ki je investicijsko blago, vključeno v poslovna sredstva podjetja, nastane v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, ne glede na to, da se nepremičnina ni takoj začela uporabljati v poslovne namene?
2. Ali je mogoče davčnemu zavezancu pravico do odbitka vstopnega davka, ki je bil plačan za investicijsko blago, ki ga je pridobil ta davčni zavezanec, zavrniti z obrazložitvijo, da se to blago uporablja za zasebne potrebe?

Sodba sodišča:

Sodišče je razsodilo, da je Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost treba razlagati tako, da ima davčni zavezanec, ki je kot tak pridobil investicijsko blago in ga vključil v poslovna sredstva podjetja, pravico do odbitka davka na dodano vrednost v zvezi pridobitvijo tega blaga v davčnem obdobju, v katerem je davek zapadel v plačilo, ne glede na to, da se to blago ne uporabi takoj za poslovne namene. Nacionalno sodišče mora presoditi, ali je davčni zavezanec investicijsko blago pridobil za potrebe svoje gospodarske dejavnosti in po potrebi presoditi o obstoju nezakonitih ravnanj.

S sodbo sodišča se strinjam. Ko pravica do odbitka enkrat že obstaja, ostane pridobljena, vendar samo takrat, kadar ne gre za goljufijo ali zlorabo. Če bo torej nacionalno sodišče ugotovilo, da davčni zavezanec zaradi okoliščin, na katere ne mora vplivati, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti investicijskega blaga, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka, ta pravica šteje za pridobljeno. saj v tem primeru ni nobenega tveganja za goljufijo ali zlorabo. Od zavezanca zaradi prej naštetih pogojev, tudi ne bo možno zahtevati vračila odbitih zneskov. Ko bo nacionalno sodišče ugotovilo, da je družba Klub zadevno nepremičnino dejansko pridobila za potrebe svoje gospodarske dejavnosti, bo ta družba dobila pravico, da v celoti in takoj odbije DDV, čeprav se blago ne bo takoj uporabilo za namene njene gospodarske dejavnosti.

3.3. Omejitev pravice do odbitka

Izjemo od splošnega načela predstavlja določba 66. člena, saj v primerih, ki so navedeni v tem členu, uveljavljanje pravice do odbitka DDV ni mogoče, ne glede na to ali se v določbi navedeno blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčene ali oproščene dejavnosti. S to določbo želi zakonodajalec preprečiti zlorabe na tem področju, predvsem pa preprečiti, da bi se v končni porabi znašlo blago ali storitve, od katerih ne bi bil obračunan DDV. Na občutljivost problematike, ki jo obravnava ta določba, kaže tudi vsebina Direktive o DDV, saj države članice EU še niso bile sposobne določiti enotnih pravil o omejitvi odbitka DDV. Direktiva le načelno določa, da je omejitev odbitka možna v primeru, če stroški niso nastali za strogo poslovne namene, kot na primer stroški za luksuz, zabavo in pogostitev.⁴⁶ Med primere iz 66. člena od katerih davčni zavezanec ne sme odbiti DDV, sodijo npr. jahte in čolni, namenjenih za šport in razvedrilo. Za plovila, zrakoplove in vozila, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, določbe 66. člena ne veljajo.

Vstopni DDV si lahko odbijejo tovorna vozila razvrščena v ustrezno carinsko tarifo, za opravljanje dejavnosti. Spremembe 106. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost so podrobno definirale, katera vozila sodijo med osebne avtomobile v skladu s c. točko 66. člena v kateri so določene omejitve pri uveljavitvi odbitka vstopnega DDV. Davčnemu zavezancu ne pripada pravica do odbitka vstopnega DDV od nabave motornih vozil iz tarifne oznake KN 8703, ki so konstruirana predvsem za prevoz ljudi, vključno z motornimi vozili za kombiniran prevoz ljudi in blaga. Vozila, ki izpolnjujejo pogoje, da jih lahko uvrstimo v tarifno oznako KN 8704 (tovorno vozilo), pa zagotavljajo pravico do odbitka DDV.

V skladu s 76. členom Zakona o davčnem postopku mora zavezanec za davek dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. V 77. členu istega zakona je določeno, da če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi. Torej v primeru, če zavezanec uveljavlja pravico do odbitka DDV (torej znižuje svojo davčno obveznost), mora to z listinami tudi dokazati. V skladu s 67. členom ZDDV-1 to pomeni, da mora davčni zavezanec, ki mora plačati DDV kot naročnik, kupec ali prejemnik blaga oziroma storitev, za uveljavljanje pravice do odbitka DDV do roka za predložitev obračuna DDV imeti račun ali drug dokument, ki vsebuje podatke, potrebne za zagotovitev pravilnega obračuna DDV, in v obračunu DDV izkazati podatek o znesku DDV, ki ga je dolžan plačati.⁴⁷

⁴⁶ Primerjaj Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 501

⁴⁷ Mag. Mojca Kunšek članek je na voljo na <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=79221>

3.4. Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV

Za uveljavljanje pravice do odbitka pri DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, mora davčni zavezanec imeti račun, ki vsebuje vse obvezne sestavine in je izdan na način, kot predpisuje zakon. Poleg računa mora zavezanec za odbitke v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Unije v obračunu navesti vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV, ki ga je dolžan plačati za svoje pridobitve.

Za DDV, ki ga je zavezanec dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji v zvezi z uvozom blaga, mora imeti uvozni dokument, na katerem je naveden kot prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek DDV, ki ga je dolžan plačati, oziroma omogoča izračun tega zneska.⁴⁸

Davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja. Če davčni zavezanec ne opravi odbitka DDV v tem davčnem obdobju, lahko odbije ta znesek DDV kadarkoli po tem davčnem obdobju, vendar ne pozneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV.⁴⁹ Pred novelo ZDDV-1B pravica do odbitka z določbami zakona ni bila omejena in je v praksi prihajalo do težav.

Davčni zavezanec lahko odbije znesek pavšalnega nadomestila v davčnem obdobju, v katerem je pavšalno nadomestilo plačal. V primeru, ko zavezanec prejme račun, na katerem je izkazan DDV od osebe, ki ga po tem zakonu ne sme izkazati, ne sme odbiti DDV, ne glede na to, ali nepooblaščen oseba ta DDV plača. Zavezanec, ki prejme račun, na katerem je izkazan višji znesek DDV, kot bi moral biti po zakonu, višjega zneska ne sme odbiti, ne glede na to, da je bil DDV plačan. Davčni zavezanec ne sme odbiti DDV pred davčnim obdobjem, v katerem je prejel račune za opravljeno dobavo blaga ali storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago.

Zakon v 67. členu določa formalne pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, zato da bi zavezanec lahko uveljavil odbitek DDV ter način uveljavljanja odbitka. Zakon določa posebej formalne pogoje za uveljavitev odbitka za vsako vrsto transakcij posebej. Za katere zneske njemu zaračunanega DDV lahko uveljavlja odbitek, določa 63. člen zakona. Določba 67. člena med formalnimi pogoji za uveljavljanje odbitka DDV navaja praviloma le posedovanje računov oziroma drugih dokumentov. Le v nekaterih primerih so določeni še drugi pogoji. Za pravilno izvajanje 67. člena je treba biti pozoren na vse določbe zakona in PZDDV, ki urejajo vprašanje odbitka DDV, in ne le posamezni člen. Za pravilno izvajanje 67. člena mora

⁴⁸ Prvi odstavek 67. člena ZDDV-1

⁴⁹ Drugi odstavek 67. člena ZDDV-1

zavezanec upoštevati tudi vsa druga pravila uveljavljanja odbitka DDV, kot na primer pravila glede izračunavanja odbitnega deleža, glede prepovedi odbitka DDV za določene stroške.⁵⁰

3.5. Odbitni delež vstopnega DDV

Če davčni zavezanec poleg prometov, ki prinašajo pravico do odbitka DDV, opravlja tudi promete, ki te pravice ne prinašajo, postane presoja pravice do odbitka veliko bolj zapletena. Davčni zavezanec sme praviloma odbiti DDV le od nabav, ki jih je oziroma jih bo uporabil za promete obdavčene z DDV, in tiste s pravo oprostitvijo. Od nabav, ki jih uporabi za neobdavčljive promete oziroma za promete oproščene obračuna DDV, pri katerih ni pravice do odbitka DDV (v nadaljevanju promet z nepravo oprostitvijo), si DDV ne sme odbiti. Davčni zavezanec mora za potrebe obračunavanja DDV razdeliti svoje prihodke na neobdavčljive, ki so zunaj ureditve DDV, in tiste iz naslova obdavčljivega prometa, povezanega z obračunavanjem DDV.⁵¹ Pri izračunu deleža odbitka so izvzeti tisti promet, ki jih davčni zavezanci opravljajo občasno.⁵²

Določba 65. ZDDV-1 člena vsebuje temeljna pravila glede ugotavljanja odbitka za tiste zavezanec, ki opravljajo obdavčeno in oproščeno dejavnost. V skladu z osnovnim izhodiščem 62. in 63. člena zakona sme zavezanec uveljavljati odbitek DDV le, če nabavljeno blago in storitve uporablja za opravljanje obdavčene dejavnosti ter točno določene oproščene dejavnosti. Če torej zavezanec poleg obdavčene dejavnosti opravlja še drugo oproščeno dejavnost, sme odbiti le tisti del DDV, ki se nanaša na odbitno dejavnost..⁵³

Odbitni delež se določi tako, da se navede:

- **v števcu:** skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten
- **v imenovalcu:** skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in na transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, vključno s

⁵⁰ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 505

⁵¹ Primerjaj Iks Revija za računovodstvo in finance, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, letnik XXXIX, Ljubljana februar 2012 str. 301 in 302

⁵² Po 65/ ZDDV-1se pri izračunu deleža odbitka ne upoštevajo zneski prometa, ki se nanašajo na: dobave osnovnih sredstev, ki jih davčni zavezanec uporablja za namene svoje dejavnosti, priložnostne transakcije z nepremičninami in priložnostne finančne transakcije. Povzeto po Iks Revija za računovodstvo in finance, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, letnik XXXIX, Ljubljana februar 2012 str. 304

⁵³ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 492,493

subvencijami,⁵⁴ razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz prvega odstavka ZDDV-1.⁵⁵

Pri izračunu odbitnega deleža se ne upoštevajo zneski prometa, ki se nanašajo na dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti, znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne transakcije z nepremičninami in znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne finančne transakcije.⁵⁶

Odbitni delež se ugotavlja glede na obseg obdavčene dejavnosti zavezanca v okviru njegove celotne dejavnosti. Pri tem je treba upoštevati kot obdavčeno dejavnost skupni znesek prometa (brez DDV), ki ga je zavezanec opravil v koledarskem letu in v zvezi s katerim mu je po 63. členu priznana pravica do odbitka DDV. Odbitni delež se ugotavlja enkrat letno in velja za celo koledarsko leto, ne glede na to, ali v posameznem davčnem obdobju zavezanec opravi več obdavčenih ali več oproščenih dejavnosti. V tekočem letu zavezanec uveljavlja odbitek DDV sprva z začasnim odbitnim deležem, ki se določi glede na poslovanje v preteklem letu, po koncu koledarskega leta pa mora zavezanec določiti dokončen odbitni delež, in če je potrebno glede na okoliščine primera, popraviti odbitek, ki ga je uveljavljal med letom.⁵⁷

Delež odbitka se začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Odbitki, opravljeni na podlagi takšnega začasnega deleža, se morajo popraviti, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni delež odbitka za preteklo leto. Davčni zavezanec dokončno določi odbitek DDV, ko so znani podatki o dejanskem obsegu prometa v letu, za katero se odbitek določa. Če ugotovi, da je bil odbitek DDV na podlagi začasnega deleža odbitka obračunan v večjem ali manjšem znesku, kot bi smel biti glede na dejanske podatke o obsegu prometa v tekočem letu, se ustrezno popravi.⁵⁸ Davčni zavezanec, ki preneha opravljati dejavnost, ali davčni zavezanec, ki mu preneha identifikacija za namene DDV na podlagi odločbe davčnega organa med koledarskim letom, v katerem je ugotavljal začasni odbitni delež, ugotovi dejanski odbitni delež na dan, preden je prenehal opravljati dejavnost, oziroma na dan pred prenehanjem identifikacije za namene DDV. Nastale razlike med odbitkom DDV

⁵⁴ Če subvencija pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev, se namreč obravnava v skladu z določbami ZDDV-1 kot obdavčen ali oproščen promet, saj so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje. Če pa subvencije niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, temveč se nanaša na celotno poslovanje davčnega zavezanca, mora v skladu z drugim odstavkom 65. člena zakona davčni zavezanec, ki opravlja tako obdavčeno kot tudi oproščeno dejavnost, te prejete subvencije vključiti v izračun odbitnega deleža, in sicer v imenovalce. To posledično pomeni, da mu prejete subvencije znižujejo znesek vstopnega davka, ki ga lahko odbije, saj povečujejo znesek oproščenega prometa, od katerega nima pravice do odbitka vstopnega davka. Drugače pa se davčno obravnavajo subvencije ali dotacije, ki niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitve in ki jih prejme davčni zavezanec, ki opravlja le obdavčeno dejavnost. V tem primeru namreč prejete subvencije ali dotacije ne vplivajo na višino odbitka vstopnega davka, saj ima davčni zavezanec, kljub prejetim zneskom pomoči v celoti priznano pravico do odbitka vstopnega davka, ker opravlja le obdavčeno dejavnost. Povzeto po Branka Svilar Mugoša, Obračunavanje davka na dodano vrednost po 1.1.2010 v teoriji in praksi, Inštitut za računovodstvo, Brezovica pri Ljubljani april 2010, str. 419

⁵⁵ Drugi odstavek 65. člena ZDDV-1

⁵⁶ Tretji odstavek 65. člena ZDDV-1 UPB3

⁵⁷ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 494

⁵⁸ Iks Revija za računovodstvo in finance, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, letnik XXXIX, Ljubljana februar 2012 str. 306 in 307

na podlagi začasnega odbitnega deleža in odbitkom DDV, ki bi ga smel odbiti glede na dejanski odbitni delež se upoštevajo v obračunu DDV za davčno obdobje, v katerem je davčni zavezanec prenehal opravljati dejavnost, oziroma v davčnem obdobju, v katerem je davčnemu zavezancu prenehala identifikacija za namene DDV.⁵⁹

Zadeva C-25/11 Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA proti Fazenda Pública

Opis situacije:

Družba Varzim Sol na podlagi koncesijske pogodbe za prirejanje iger na srečo na stalnem območju Póvoa de Varzim, sklenjene 14. decembra 2001, vodi igralnico. Ta pogodba jo zavezuje k prirejanju določenega števila umetniških in kulturnih animacijskih prireditev, a tudi k sodelovanju pri promociji območja, na katerem je igralnica. Družba Varzim Sol opravlja tako dejavnosti na področju iger na srečo, ki so oproščene plačila DDV, kot tudi dejavnosti na področjih gostinstva in animacije, za katere se DDV plačuje, ter dejavnosti na upravnem in finančnem področju z delnim odbitkom DDV. Na področjih, za katere se DDV plačuje, se odbitek plačanega DDV opravi po metodi dejanske uporabe, in sicer v skladu s členom 23(2) zakonika o DDV. Poleg tega je družba Varzim Sol v skladu z veljavno ureditvijo in koncesijsko pogodbo portugalski državi zavezana plačati začetno protidajatev, pa tudi letno protidajatev, izračunano na podlagi prometa, ustvarjenega na področju iger na srečo. Od te letne protidajatve sme odbiti del stroškov, ki so nastali v zvezi z izpolnitvijo njenih obveznosti animacije in turistične promocije. Znesek tega odbitka je odvisen od zneska nastalih stroškov in od zneska prihodkov od dejavnosti prirejanja iger na srečo. Po tem, ko so davčne službe opravile nadzor, je bila za družbo Varzim Sol izdana dopolnilna odločba o odmeri zneska 496.697,14 EUR za leta od 2002 do 2004. Ti popravki temeljijo na izpodbijanju metode, ki jo je družba Varzim Sol uporabila za izračun zneska DDV, plačanega na področjih gostinstva in animacije, ki se ga lahko odbije. Fazenda Pública navaja, da je odbitek od letne protidajatve kot nadomestilo za stroške animacije in promocije treba opredeliti kot subvencijo za poslovanje v smislu člena 23(4) zakonika o DDV. Meni, da je treba – če se za to subvencijo DDV ne plačuje – dejavnosti gostinstva in animacije šteti za mešane dejavnosti. Zato bi moral biti odbitek DDV, plačanega na teh področjih, opravljen na podlagi deleža, ki omogoča, da se upoštevajo tako dejavnosti, ki so plačala davka oproščene, kot obdavčljive dejavnosti. Družba Varzim Sol je zahtevane zneske plačala, vendar je vložila tožbo. Tribunal administrativo e fiscal do Porto je tožbo zavrnilo. Družba Varzim Sol je pri Supremo Tribunal Administrativo vložila revizijo. Družba Varzim Sol navaja, da tudi če je

⁵⁹ Sedmi –deveti odstavek 105. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost

treba odbiti znesek opredeliti kot subvencijo – kar v tem primeru ne velja – to ne more vplivati na odbitek DDV v zvezi z davčnimi zavezanci, ki v okviru metode dejanske uporabe izvajajo samo obdavčljive transakcije, ne pa tistih, ki so oproščene plačila davka, kot so gostinstvo in animacija, pri katerih se vstopni DDV lahko odbije.

Predhodna vprašanja:

1. Ali je člen 23 zakonika o D DV v skladu s členoma 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je določitev – na podlagi navedenega člena 23 – posebnega odbitnega deleža, ki ga plačajo davčni zavezanci, ki opravljajo le obdavčene transakcije, pa čeprav na podlagi dejanske uporabe, zaradi obstoja neobdavčenih subvencij za ta sektor („inputs“), v skladu s členoma 17(2) in (5) ter 19 navedene direktive?“

Sodba sodišča:

Sodišče je odločilo, da je člena 17(2) in (5) ter 19 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da država članica – če mešanim davčnim zavezancem dovoli opraviti odbitek, določen v navedenih določbah, glede na uporabo vsega blaga in storitev ali njihovega dela – znesek, ki se lahko odbije, za področja, na katerih ti davčni zavezanci izvajajo samo obdavčljive transakcije, izračuna tako, da v imenovalcu ulomka, s katerim se določa odbitni delež, vključi neobdavčljive „subvencije“.

Menim, da je, kadar odbitek pomeni subvencijo za poslovanje, za katero se DDV ne plačuje, potrebno dejavnosti gostinstva in animacije obravnavati kot mešane dejavnosti. Po mojem mnenju je potrebno odbitek plačanega DDV na teh področjih opraviti na podlagi deleža, ki omogoča, da se upoštevajo tako dejavnosti, ki so oproščene plačila davka, kot obdavčljive dejavnosti.

3.6. Popravek odbitka vstopnega davka

Pravica do odbitka DDV je vezana na izpolnjevanje formalnih in vsebinskih pogojev za odbitek. Tako si davčni zavezanec sme odbiti le DDV od nabave, ki je bila plačana in uporabljena za namene, ki dajejo pravico do odbitka. Ker si sme DDV odbiti že ob nabavi, pred dokončnim plačilom in porabo blaga oziroma storitev, mora v primerih, ko se po nabavi

spremní znesek plačila ali pa namen uporabe, odbiti DDV popraviti. Sprememba lahko poveča ali zmanjša prvotno izkazani odbitni DDV.⁶⁰

Davčni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen. Ne glede na prej navedeno, davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti.⁶¹

Za osnovna sredstva se popravek odbitka DDV razporedi na obdobje 5 let, razen za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot osnovna sredstva, za katere se popravek razporedi na obdobje 20 let. Obdobje za popravek odbitka začne teči z začetkom uporabe osnovnega sredstva. Za začetek uporabe pa se šteje davčno obdobje, v katerem je izvršen (oziroma ni izvršen) odbitek DDV. Letni popravek znaša $\frac{1}{5}$ oziroma $\frac{1}{20}$ zneska DDV, ki je bil zaračunan na osnovna sredstva. Popravek se izvede na podlagi sprememb v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago prvič uporabljeno. Popravek odbitka DDV se ne izvrši, če znaša razlika do 10 evrov.⁶²

Če davčni zavezanec v obdobju popravka osnovno sredstvo proda, se šteje, kakor da se osnovno sredstvo uporabi za njegovo ekonomsko dejavnost do konca obdobja popravka. Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti obdavčena, če je dobava osnovnih sredstev obdavčena. Šteje se, da je ekonomska dejavnost v celoti oproščena, če je dobava osnovnih sredstev oproščena.⁶³ Popravek odbitka se izvede le enkrat za celotno preostalo obdobje popravka.

V primeru zastaranja obveznosti do dobaviteljev ni treba popravljati odbitka DDV, če se davčna osnova pri tem ni spremenila. Davčni zavezanec ima po prvem odstavku 63. člena pravico, da odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Z zastaranjem preneha pravica zahtevati izpolnitev obveznosti. Z zastaranjem preneha pravica do sodnega varstva, sama obveznost pa ne preneha. Pravica zahtevati prisilno izpolnitev preneha zaradi poteka določenega časa in zaradi pasivnosti upravičenca. ZDDV-1 v 68. členu določa, da mora davčni zavezanec prvotni odbitek DDV popraviti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen. Sem spadajo tudi primeri nezmožnosti poplāčila, ko se

⁶⁰ Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010, str. 77

⁶¹ 68. člen ZDDV-1

⁶² Glej 69. člen ZDDV-1

⁶³ 70. člen ZDDV-1

popravi davčna osnova v skladu z 39. členom ZDDV-1. Med te dejavnike pa ne spadajo primeri, ko obveznost davčnega zavezanca zastara, če se davčna osnova pri tem ni spremenila. V primeru zastaranja obveznosti do dobaviteljev ni treba popravljati odbitka DDV, če se davčna osnova pri tem ni spremenila.⁶⁴

Pri popravku odbitka DDV je določeno, da mora najprej kupec blaga oziroma storitve znižati vstopni davek in o tem pisno obvestiti dobavitelja in šele nato lahko dobavitelj blaga zniža izstopni davek. Razlog za takšen vrstni red zniževanja vstopnega in izstopnega DDV je, da ponavadi kupec blaga nima interesa, da bi zmanjšal odbitek DDV (hkrati pa ima interes kupiti blago s popustom oziroma storitve po znižanih cenah), ker bo s tem plačal manj DDV. Ne smemo pozabiti na fiskalni interes države : država ne more priznati zmanjšanja davčne obveznosti, če ni hkrati uveljavljeno tudi zmanjšanje pravice do odbitka DDV. Davčni zavezanec sme tako opraviti popravek davčne obveznosti ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel pisno obvestilo od kupca blaga oziroma storitve, oziroma ko je spremenjena davčna osnova.⁶⁵

Sodba I U 1124/2010

Opis situacije:

Z izpodbijano odločbo je prvostopenjski organ zavrnil zahtevo tožnika za popravek odbitka vstopnega DDV za obračunsko obdobje oktober – december 2007 v višini 22.715,42 EUR za osnovna sredstva, ki jih je imel tožnik na zalogi dne 18. 10. 2007. Iz obrazložitve je razvidno, da je tožniku v skladu z 149. dne 30. 6. 2007 prenehala identifikacija za namene DDV po uradni dolžnosti ter je tožnik po 4. odstavku 132. člena Pravilnika o izvajanju Zakona davka na dodano vrednost na dan pred prenehanjem identifikacije obračunal DDV vsega prometa, ki ga je opravil do dneva prenehanja identifikacije za namene DDV in od zalog blaga ter osnovnih sredstev, za katere je uveljavljal odbitek vstopnega DDV. Tožnik se je 18. 10. 2007 ponovno identificiral za namene DDV ter je 29. 11. 2007 oddal obrazec DDV-O za oktober. Davčni organ navaja, da v obrazcu ni navedel osnove za obračun vstopnega DDV iz naslova nabavne vrednosti drugih osnovnih sredstev niti obračunal presežka iz tega naslova. V zadevi ni sporno, da gre za davčnega zavezanca iz 1. odstavka 94. člena ZDDV-1. Iz dejanskega stanja je razvidno, da je tožniku 30. 6. 2007 po 3. odstavku prehodne določbe 149. člena ZDDV-1 prenehala identifikacija za namene DDV po uradni dolžnosti ter da je skladno z 4. odstavkom 132. člena PZDDV-1 pred prenehanjem identifikacije obračunal DDV od vsega prometa, ki ga je opravil do dneva prenehanja identifikacije za namene DDV in od zalog blaga ter od osnovnih sredstev, za katere je uveljavljal odbitek vstopnega DDV.

⁶⁴ Pojasnilo DURS, št. 4230-58562/2011-2, 23.2.2012

⁶⁵ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 519

Po povedanem je izpodbijana odločba nezakonita, zato je sodišče tožbi ter zadevo vrnilo prvostopenjskemu organu v ponoven postopek.

Menim, da je sodišče sprejelo pravilno odločitev, ko je zadevo vrnilo v ponovni postopek, saj v obravnavanem primeru prvostopni organ ni priznal popravka odbitka DDV. S tem, ko tožniku v obravnavanem primeru ni bila priznana pravica do popravka odbitka DDV, ki ga je obračunal pred identifikacijo za namene DDV, ko je opravljal oproščeno dejavnost, vsaj kar zadeva že kupljena osnovna sredstva in zaloge blaga, ki jih naj bi uporabil za opravljanje dejavnosti, od katere mora obračunavati DDV, je prišlo do neupoštevanja temeljnega načela nevtralnosti DDV.

4. Vračilo DDV

4.1 Vračilo DDV na podlagi obračuna DDV

Institut vračila DDV tujim davčnim zavezancem ima enako vlogo kot odbitek DDV pri davčnih zavezancih, ki so identificirani za namene DDV v Sloveniji in podpira načelo nevtralnosti sistema DDV v mednarodnem trgovanju. Institut vračila DDV tujim davčnim zavezancem pomeni po eni strani, da se država odpoveduje določenim prihodkom od DDV, ki so bili pobrani v prometu med davčnimi zavezanci, zato da zagotovi nevtralnost delovanja sistema DDV v mednarodnem trgovanju.⁶⁶

Lahko se zgodi, da je vstopni davek v davčnem obdobju večji od izstopnega. V tem primeru se razlika davčnemu zavezancu upošteva v plačila v naslednjih davčnih obdobjih; davčni zavezanec torej preplačilo poročuna z davčno obveznostjo v prihodnje.⁶⁷ Torej, če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, se presežek prenese v naslednje davčno obdobje. Ne glede na prej zapisano se davčnemu zavezancu na njegovo zahtevo presežek DDV vrne v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV. Davčnemu zavezancu, ki presežka DDV ne prejme v zakonsko določenem roku, pripadajo zamudne obresti po obrestni meri, določeni z zakonom, ki ureja davčni postopek, od prvega dne po poteku 21 dni od predložitve obračuna DDV. Če je davčnemu zavezancu potekel rok za plačilo drugih davkov, se presežek vrne po poplačilu davčnega dolga.⁶⁸

Kadar davčni organ dvomi o upravičenosti zahteve za vračilo DDV na podlagi obračuna ima preden izvrši vračilo, pravico zahtevati od davčnega zavezanca, naj v skladu z Zakonom o davčnem postopku predloži ustrezen instrument zavarovanja za zavarovanje izpolnitve

⁶⁶ Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str.541

⁶⁷ Barbara Guzina, Robert Potočnik, Davek na dodano vrednost: priročnik za nabavnike, prodajnike, finančnike, računovodje, Nucleus Consulting, Ljubljana 1999str. 54

⁶⁸ 73. člena ZDDV-1 UPB3 Opomba: določbe se uporabljajo za obračune DDV, ki se nanašajo na davčna obdobja po 31. 12. 2009

obveznosti. Po določbah 73. a člena je predloženi instrument zavarovanja ustrezen, če zagotavlja izpolnitev obveznosti v višini zahtevka za vračilo. Davčni organ za vračilo neupravičeno vrnjenega DDV unovči predloženo zavarovanje, če se izkaže, da zahteva za vračilo DDV ni upravičena, pa je bil DDV že vrnjen. V primeru, da je zahteva za vračilo DDV upravičena, davčni organ nemudoma sprostí zavarovanje in vrne predloženi instrument zavarovanja davčnemu zavezancu.

4.2. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici

Glavni cilj zakona v tem delu je, da se zmanjša administrativno breme davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri so nabavljali blago oziroma storitve s plačilom DDV. Zahtevke za vračilo DDV še naprej obravnava država članica, v kateri je bil DDV plačan, vračljiv znesek se določa po predpisih o odbitkih v državi članici, v kateri so stroški nastali, ta država pa bo plačala oziroma vrnila DDV neposredno davčnemu zavezancu, ki bo zahteval vračilo.⁶⁹

Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji ampak v drugi državi članici ima pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v Sloveniji, ali za uvoz blaga v Slovenijo, če izpolnjuje naslednje pogoje:

- v obdobju vračila v Sloveniji ni imel sedeža svoje ekonomske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere so se opravljale poslovne transakcije, ali če ni imel takšnega sedeža ali poslovne enote ali stalnega oziroma običajnega prebivališča;
- v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v Sloveniji, razen transakcij kot so prevozne storitve in s tem povezane pomožne storitve, ki so oproščene in opravljanja storitev prejemniku, ki je dolžan plačati davek.⁷⁰

⁶⁹ Branka Svilar Mungoša, Obračunavanje davka na dodano vrednost po 1.1.2010 v teoriji in praksi Institut za računovodstvo, Brezovica pri Ljubljani april 2010 str. 451

⁷⁰ Prvi odstavek 74. člena ZDDV-1 UPB3

Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici ima pravico do vračila tistih zneskov DDV, za katere bi lahko davčni zavezanec s sedežem v Sloveniji uveljavljal odbitek DDV v skladu s tem zakonom. Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici nima pravice do vračila:

- DDV, ki je bil v skladu z DDV-1 nepravilno zaračunan;
- DDV za dobavo blaga, ki je oproščena ali ki se lahko oprosti⁷¹

V primeru, ko vračilo zahteva davčni zavezanec, ki nima sedeža v EU, je vračilo možno le, če je zagotovljena vzajemnost, kar pomeni, da lahko slovenski davčni organ vrne v Sloveniji plačan DDV le davčnemu zavezancu, ki ima sedež v državi, v kateri bi tudi slovenski davčni zavezanec dosegel vračilo njemu zaračunanega DDV. Pri ugotavljanju vzajemnosti se pojavi vprašanje ali je treba ugotoviti in zagotoviti dejansko ali formalno vzajemnost. Kot formalno vzajemnost razumemo situacijo, v kateri se le ugotovi, ali ima tuja država vzpostavljen sistem vračila DDV tujim davčnim zavezancem, in če je odgovor pozitiven, se zavezancem iz te države vrača DDV po splošnih pravilih, za vse transakcije, v zvezi s katerimi bi lahko odbijal vstopni DDV, če bi bil identificiran za namena DDV v Sloveniji. Kot dejansko in materialno vzajemnost pa razumemo sistem, po katerem se tujemu davčnemu zavezancu vrne le DDV v zvezi s tistimi transakcijami, za katere bi lahko slovenski davčni zavezanec uveljavil vračilo DDV v tej državi. V tem primeru gre torej za natančno ujemanje pravice do vračila. V slovenskem sistemu ugotavljanja vzajemnosti prevladuje formalna vzajemnost.⁷²

V Pojasnilu DURS, št. 4230-123/2010-2, 27. 5. 2010 je zapisano, da oblika pooblastila za zastopanje v postopku vračil DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici, ni predpisana. Iz pooblastila pa morajo biti razvidni natančni podatki davčnega zavezanca pooblastitelja (ki se navajajo tudi v zahtevku za vračilo DDV) in pooblaščenca, navedba, da je pooblastilo izdano za namen zastopanja v postopku vračil DDV v Sloveniji, datum pričetka in konca veljavnosti pooblastila (lahko je navedeno, da pooblastilo velja do preklica), datum in kraj izdaje pooblastila ter podpisi obeh strank. V primeru, da pooblastitelj želi, da se znesek vračila DDV, do katerega je upravičen, vrne na račun pooblaščenca, mora to v pooblastilu tudi navesti. V zahtevku za vračilo DDV se navede tudi podatek o transakcijskem računu, na katerega se znesek vračila DDV nakaže. To je lahko tudi transakcijski račun pooblaščenca. *Slovenija ne zahteva predložitve kopije računov v postopku vlaganja zahtevka za vračilo DDV.* V skladu z 20. členom te direktive in drugim odstavkom 74. e člena ZDDV-1 pa ima slovenski davčni organ, ki odloča o vračilu DDV, pravico, da od vlagatelja zahteva tudi dodatne informacije – tudi predložitev originalnih računov ali kakšnih drugih listin, ki jih potrebuje pri presoji o upravičenosti do vračila DDV.

⁷¹ Tretji in četrti odstavek 74. člena ZDDV-1 UPB3 uradno prečiščeno besedilo

⁷² Mateja Vraničar, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007, str. 547 in 548

Zadeva C-294/11 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate proti Elsacom NV

Opis situacije:

Davčna uprava je zavrnila vračilo DDV, ki ga je družba Elsacom plačala na podlagi računov, prejetih od svojih pogodbenih partnerjev v Italiji leta 1999 in svojo zavrnitev utemeljila z zamudo pri vložitvi zahtevka za vračilo. Ustrezen zahtevek za vračilo je bil vložen 27. julija 2000, moral pa bi biti vložen najpozneje 30. junija 2000. Commissione tributaria provinciale di Roma je ugodila tožbi družbe Elsacom zoper to odločbo davčne uprave z utemeljitvijo, da je šestmesečni rok, ki sledi koncu leta, na katero se davek nanaša, in ki je določen v členu 7(1), prvi pododstavek, zadnji stavek, Osme direktive o DDV, zgolj instrukcijski in da tako ne gre za prekluzivni rok. Davčna uprava je vložila pritožbo zoper to odločbo na Commissione tributaria del Lazio, ki je potrdila odločbo Commissione tributaria provinciale di Roma. Davčna uprava je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo na predložitveno sodišče z utemeljitvijo, da je navedeni rok prekluziven.

Predhodno vprašanje:

Ali je rok šestih mesecev od konca koledarskega leta, v katerem je nastala davčna obveznost, predviden za vložitev zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost s strani davčnih zavezancev, katerih sedež ni na ozemlju države, prekluziven, to je določen za prenehanje pravice do vračila?

Sodba sodišča:

Šestmesečni rok za vložitev zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost iz člena 7(1), prvi pododstavek, zadnji stavek, Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS), je prekluziven.

S sodbo sodišča se strinjam. Rok za vračilo mora biti prekluziven, saj je potrebno varovati načelo pravne varnosti. Poleg tega je Elsacom družba in v takih primerih zakon določa še večjo skrbnost, kot je predpisana za fizične osebe. Prekluzivni rok določa čas, v katerem je potrebno dejanje opraviti. Če se rok izteče, dejanje pa ni opravljeno, nastopi zamuda. Družba je imela dovolj časa, da bi vložila zahtevek za vračilo, a tega ni storila.

4.3. Omejitev pravice do vračila zaradi omejitve pravice do odbitka DDV v državi članici sedeža

Da je davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici upravičen do vračila DDV v Sloveniji, mora v državi članici, v kateri ima sedež, opravljati transakcije, za katere ima

pravico do odbitka DDV. Če davčni zavezanec v državi članici sedeža opravlja transakcije, za katere ima pravico do odbitka DDV, in transakcije, za katere nima pravice do odbitka DDV, se v Sloveniji vrne le tak delež DDV, ki se v skladu s pravili o odbitnem deležu v državi članici sedeža lahko pripiše transakcijam, za katere ima pravico do odbitka DDV.⁷³

Zahtevek za vračilo, je zahtevek za vračilo DDV, ki je bil v Sloveniji zaračunan davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici, za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v Sloveniji, ali za uvoz blaga v Slovenijo. Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici uveljavlja vračilo DDV v Sloveniji tako, da zahtevek za vračilo DDV vloži prek elektronskega portala v državi članici, v kateri je pridobil identifikacijsko številko za DDV ali davčno sklicno številko, na podlagi katere zahteva vračilo.⁷⁴

Ob vložitvi v zahtevku navede naslednje: svoje ime in polni naslov, elektronski naslov, opis svoje poslovne dejavnosti, za katero je pridobil blago in storitve, obdobje vračila, za katero vlaga zahtevek. V skladu z določbo tretjega odstavka 74. b člena ZDDV-1 mora predložiti tudi izjavo, da v obdobju vračila ni opravil dobav blaga ali storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v Sloveniji, svojo identifikacijsko številko za DDV ali davčno sklicno številko in podatke o bančnem računu, vključno s kodo enotnega standarda za zapis transakcijskega računa (IBAN) in bančno identifikacijsko kodo (BIC).

Za vsak račun ali uvozni dokument mora poleg zgoraj naštetih podatkov, zahtevek vsebovati tudi ime in polni naslov dobavitelja, identifikacijsko številko DDV dobavitelja, ki mu jo je dodelila Slovenija, razen pri uvozu, datum in številko računa ali uvoznega dokumenta, davčno osnovo in znesek DDV, izražen v evrih, znesek odbitnega DDV izražen v evrih, morebitni odbitni delež izražen v odstotkih in vrsto pridobljenega blaga ali storitev, označeno s predpisanimi oznakami.⁷⁵

Vložnik mora popraviti znesek DDV, ki je predmet zahtevka ali ki je že povrnjen, če je po predložitvi zahtevka za vračilo popravil prvotni odbitni delež DDV. Popravek se vključi v zahtevek za vračilo v koledarskem letu, ki sledi koledarskemu letu, v katerem je bil DDV zaračunan, oziroma v poseben zahtevek, poslan prek elektronskega portala v državi članici, v kateri ima vložnik sedež, če vložnik v tem koledarskem letu ne vloži nobenega zahtevka za vračilo. Pristojni davčni urad upošteva popravek predhodnega zahtevka za vračilo s povišanjem ali znižanjem vrnjenega zneska oziroma s samostojnim plačilom ali povračilom, če je bil vložen poseben zahtevek.⁷⁶

⁷³ Tretji in četrti odstavek 74. a člena ZDDV-1

⁷⁴ Prvi in drugi odstavek 74. b člena ZDDV-1

⁷⁵ Glej četrti odstavek 74. b člena ZDDV-1

⁷⁶ Glej četrti odstavek 74. c člena ZDDV-1

Zahtevek za vračilo se nanaša na:

- nakupe blaga in storitev, za katere so bili v obdobju vračila izdani računi, pod pogojem, da je obveznost obračuna DDV nastala pred ali ob izdaji računa, oziroma za katere je obveznost obračuna DDV nastala v obdobju vračila pod pogojem, da je bil račun izdan pred nastankom obveznosti obračuna davka;
- uvoz blaga v obdobju vračila;
- račune ali uvozne listine, ki niso bile sestavni del prejšnjih zahtevkov za vračilo in se nanašajo na transakcije, končane v zadevnem koledarskem letu.⁷⁷

Zahtevek za vračilo, ki ga vložnik vloži v državi članici, v kateri je pridobil identifikacijsko številko za DDV ali davčno sklicno številko, na podlagi katere zahteva vračilo, je treba v Republiki Sloveniji, kadar je država članica vračila, predložiti najpozneje do 30. septembra po poteku koledarskega leta, v katerem je bil DDV zaračunan. Šteje se, da je zahtevek predložen, če je vložnik v njem navedel vse podatke določene z zakonom. Zahtevek za vračilo se lahko vloži za obdobje vračila, ki ne sme biti krajše od treh mesecev koledarskega leta in ne daljše od koledarskega leta. Zahtevek se lahko nanaša tudi na obdobje krajše od treh koledarskih mesecev, če to obdobje pomeni preostanek koledarskega leta. Če se zahtevek nanaša na obdobje vračila, krajše od enega koledarskega leta in ne krajše od treh mesecev, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 400 evrov. Če se zahtevek nanaša na obdobje koledarskega leta ali na preostanek koledarskega leta, znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 50 evrov.⁷⁸

Pristojni davčni urad v elektronski obliki nemudoma obvesti vložnika o datumu prejema zahtevka, ki ga je prejel od države članice njegovega sedeža. O zahtevku mora odločiti v štirih mesecih od prejema zahtevka. Če pristojni davčni urad presodi, da nima na voljo dovolj ustreznih informacij, na podlagi katerih bi se lahko odločil o zahtevku za vračilo, lahko v štirih mesecih od prejema zahtevka za vračilo zahteva od vložnika ali pristojnega organa države članice sedeža dodatne informacije v elektronski obliki. Če dodatne informacije zahteva od druge osebe, zahtevek pošlje v elektronski obliki le, če je ta naslovniku zahtevka na voljo. Če pristojni davčni urad utemeljeno dvomi o veljavnosti in pravilnosti določenega zahtevka za vračilo, lahko zahteva tudi predložitev izvirnika ali kopije računa ali uvoznega dokumenta. Dodatne informacije mora naslovnik zahtevka po dodatnih informacijah pristojnemu davčnemu uradu zagotoviti v enem mesecu po prejemu zahtevka. Če pristojni davčni urad zahteva dodatne informacije, odloči o zahtevku za vračilo v dveh mesecih od datuma, ko je prejel zahtevane dodatne informacije, oziroma v dveh mesecih od datuma, ko

⁷⁷ Glej prvi odstavek 74. d člena ZDDV-1

⁷⁸ Glej drugi - četrti odstavek 74. c člena ZDDV-1

naslovnik zahtevka po dodatnih informacijah zahtevke prejme, če odgovora na svojo zahtevo ni prejel. Rok za odločitev glede celotnega zahtevka ali dela zahtevka je v vsakem primeru najmanj šest mesecev od datuma, ko pristojni davčni urad prejme zahtevek za vračilo.⁷⁹

Če pristojni davčni urad zahteva še druge nadaljnje informacije, odloči o zahtevku za vračilo najpozneje v osmih mesecih od prejema zahtevka. Obrazložitev odločbe o vračilu DDV davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici lahko vsebuje samo kratko obrazložitev zavezančeve vloge, pravno podlago ter ob zavrnitvi ali delni zavrnitvi razlog za zavrnitev. Znesek vračila se izvede na račun vložnika v Sloveniji ali na zahtevo vložnika na njegove stroške na račun v drugo državo članico.⁸⁰

Če je bilo vračilo pridobljeno z goljufijo ali na kakšen drug nepošten način, pristojni davčni urad brez poseganja v določbe o vzajemni pomoči, za izterjavo DDV nemudoma začne postopek povračila zneskov, ki so bili izplačani neupravičeno, vključno z morebitnimi denarnimi kaznimi, globo ali zamudnimi obrestmi. Če so bile naložene denarna kazen, globa ali zamudne obresti in ta kazen, globa ali obresti niso bile plačane, pristojni davčni urad pri naslednjih vračilih vrne vložniku znesek DDV, zmanjšan za znesek denarne kazni, globe in zamudnih obresti, ki tečejo od dneva vračila do dneva povračila neupravičeno plačanih zneskov. Obresti se obračunajo od dneva, ki sledi zadnjemu dnevu za plačilo, določenemu v petem odstavku 74. e člena ZDDV-1 do dneva, ko je bilo vračilo dejansko izvedeno, in sicer v višini, ki jo za zamudne obresti določa zakon, ki ureja davčni postopek.⁸¹

4.4. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v Sloveniji v drugi državi članici

Davčni zavezanec s sedežem v Sloveniji, ki ima pravico do vračila DDV v drugi državi članici, vloži zahtevek za vračilo pri pristojnem davčnem uradu v elektronski obliki. Zahtevek mora davčni zavezanec vložiti najpozneje do 30. septembra po poteku koledarskega leta, v katerem je bil DDV zaračunan. Šteje se, da je zahtevek vložen, če je davčni zavezanec v zahtevku navedel vse podatke, ki jih zahteva država članica vračila. Država članica vračila je država članica, v kateri je bil davčnemu zavezancu s sedežem v Sloveniji zaračunan DDV za blago, ki so mu ga dobavili ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico. Pristojni davčni urad po prejemu zahtevka za vračilo, vložniku nemudoma pošlje elektronsko potrdilo o prejemu zahtevka za vračilo.⁸²

Pristojni davčni urad prejeti zahtevek za vračilo v elektronski obliki pošlje pristojnemu organu države članice vračila. Pristojni davčni urad v elektronski obliki obvesti vložnika

⁷⁹ Glej prvi, drugi in tretji odstavek 74. e člen ZDDV-1

⁸⁰ Glej četrti, peti in šesti odstavek 74. e člen ZDDV-1

⁸¹ Glej 74. g člen ZDDV-1

⁸² Glej prvi- četrti odstavek 74. h člen ZDDV-1

zahtevka, da zahtevke za vračilo ne bo poslan državi članici, če niso izpolnjeni pogoji za vračilo.

4.5. Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi

Davčni zavezanec, ki v Uniji nima sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote, iz katere so opravljene poslovne transakcije, niti stalnega ali običajnega prebivališča (v nadaljnjem besedilu: davčni zavezanec s sedežem v tretji državi), ima ob pogojih, določenih z zakonom, pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije, ali zaračunanega ob uvozu blaga v Slovenijo. Davčni zavezanec s sedežem v tretji državi ima pravico do vračila DDV, če v predpisanem obdobju ni opravil dobav blaga oziroma storitev, za katere se šteje, da so bile opravljene v Sloveniji (razen prevoznih in s prevozom povezanih storitev, za katere velja oprostitev in storitev, od katerih mora plačati DDV izključno oseba, kateri so bile storitve opravljene). Pravico do vračila ima tudi, če se blago in storitve uporabljajo za namene transakcij, ki so oproščene plačila DDV in opravljanja storitev, od katerih mora DDV plačati izključno oseba, kateri so bile storitve opravljene;⁸³

Davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi pravica do vračila ne pripada za DDV pri dobavi blaga, ki se lahko oprosti ali pa je oproščena obdavčitve in za DDV, ki je bil nepravilno zaračunan.

Davčni zavezanec s sedežem v tretji državi mora davčnemu organu predložiti zahtevek za vračilo DDV najpozneje do 30. junija po poteku koledarskega leta, v katerem je bil DDV zaračunan. Ob zahtevku mora kot priloge predložiti račune oziroma elektronske uvozne carinske deklaracije, potrdilo pristojnega organa države, v kateri ima sedež, da je zavezanec za DDV v tej državi, ki ne sme biti starejše od enega leta. Z izjavo mora potrditi, da v obdobju, za katero prosi za vračilo DDV, ni opravil dobave blaga oziroma storitev, ki bi se štela za dobavo, opravljeno v Sloveniji, zavezati se mora tudi, da bo povrnil kateri koli neupravičeno pridobljen (vrnjen) znesek DDV. Če davčni zavezanec izpolnjuje vse zgoraj pogoje iz 74. i člena, pridobi pravico do vračila DDV.

Zahtevek za vračilo lahko davčni zavezanec s sedežem v tretji državi predloži za obdobje, ki je krajše od enega koledarskega leta in ne krajše od šestih mesecev, vendar znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 400 evrov za obdobje koledarskega leta ali na preostanek koledarskega leta. Ta zahtevek se lahko nanaša tudi na račune ali uvozne dokumente, ki niso bili sestavni del prejšnjih zahtevkov, in se nanašajo na transakcije, končane v tekočem koledarskem letu, vendar znesek DDV, katerega vračilo se zahteva, ne sme biti nižji od 50 evrov.

⁸³ Glej prvi in drugi odstavek 74. i člena ZDDV-1

Vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi se prizna samo, če je zagotovljena vzajemnost. Davčni organ mora o zahtevku odločiti v osmih mesecih od vložitve zahtevka. Obrazložitev odločbe o vračilu DDV davčnim zavezancem s sedežem v tretji državi lahko vsebuje samo kratko obrazložitev zavezančeve vloge, pravno podlago, ter ob zavrnitvi ali delni zavrnitvi razlog za zavrnitev. Če pristojni davčni organ zahtevku za vračilo ugotovi, se vračilo izvede na račun vložnika v Sloveniji ali, na zahtevo vložnika na njegove stroške, na račun v tujino. Davčni zavezanec s sedežem v tretji državi predloži zahtevek za vračilo in priloge davčnemu organu v elektronski obliki.⁸⁴

Sodba I U 1748/2009

Opis situacije:

V obravnavani zadevi je sporno, ali gre tožeči stranki vračilo DDV po 74. členu ZDDV-1. Na podlagi 3. odstavka 63. člena ZDDV-1 davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji in ni identificiran za namene DDV v Sloveniji, uveljavlja pravico do odbitka DDV preko instituta vračila DDV, če so izpolnjeni pogoji iz 74. člena ZDDV. Na podlagi 74. člena ZDDV-1 vlagajo zahtevek za vračilo DDV davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Sloveniji.

Sodba sodišča:

Z izpodbijano odločbo je organ prve stopnje odločil, da se zahtevku tožeče stranke za vračilo DDV za obdobje od januarja do decembra 2006 v višini 90.049,98 EUR ne ugotovi. V obrazložitvi organ prve stopnje navaja, da je tožeča stranka 30. 4. 2007 vložila zahtevo za vračilo DDV za obdobje od januarja do decembra 2006 po 74. členu ZDDV-1. K zahtevku je priložila račune, ki so bili izstavljeni s strani slovenskih davčnih zavezancev, in sicer A. d.o.o., in B. d.o.o., na podlagi katerih je bil DDV obračunan. Ker je bil zahtevek nepopoln je bil tožeči stranki poslan poziv na dopolnitev vloge 21. 5. 2007. V postavljenem roku in vse do dneva izdaje odločbe zahtevek ni bil dopolnjen z vso zahtevano dokumentacijo. Tožeča stranka v dopolnitvi ni navedla natančnega pojasnila o storitvah, zaračunanih na predloženih računih in obrazložitve, kako so predloženi računi povezani z vlagateljevo dejavnostjo v Avstriji, kdo je naročnik projektantskih storitev in ni predložila naročila, dogovora ali pogodbe sklenjene med tožečo stranko in naročnikom storitve. V obrazložitvi organ prve stopnje ugotavlja, da tožeča stranka nima sedeža v Republiki Sloveniji in da ni identificirana za namene DDV v Republiki Sloveniji, zato na podlagi 3. odstavka 63. člena ZDDV-1 lahko

⁸⁴ Glej peti - deseti odstavek 74. i člena ZDDV-1 UPB3 uradno prečiščeno besedilo

uveljavlja pravico do odbitka DDV preko instituta vračila DDV, če so izpolnjeni pogoji iz 74. člena ZDDV-1.

V tem primeru je sporno ali tožeči stranki pripada vračilo DDV. Določba 3. odstavek 63. člena ZDDV-1 davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v Sloveniji in ni identificiran za namene DDV v Sloveniji, daje pravico, da uveljavi odbitek DDV preko instituta vračila DDV, če so izpolnjeni pogoji iz 74. člena. V skladu s 1. odstavkom 74. člena ZDDV-1 ima davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža svoje dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, niti stalnega ali običajnega prebivališča (pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije, ali zaračunanega ob uvozu blaga v Slovenijo. Na podlagi 74. člena ZDDV-1 vlagajo zahtevek za vračilo DDV davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Sloveniji. Davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža svoje dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije, niti stalnega ali običajnega prebivališča ima ob pogojih, določenih z ZDDV-1, pravico do vračila DDV, zaračunanega za blago ali storitve, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju Slovenije, ali zaračunanega ob uvozu blaga v Slovenijo (1. odstavek 74. člena ZDDV-1). Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pravico do vračila DDV, če v predpisanem obdobju ni opravil dobav blaga oziroma storitev, za katere se šteje, da so bile opravljene v Sloveniji. Na podlagi 4. odstavka 74. člena ZDDV-1 je davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, upravičen do vračila DDV, če pri pristojnem davčnem uradu vloži zahtevek za vračilo DDV na predpisanem obrazcu najpozneje v šestih mesecih po poteku koledarskega leta, v katerem je bil DDV obračunan. V postopku je organ prve stopnje ugotovil, da so na spornih računih, zaračunane storitve izdelave projektne dokumentacije po različnih fazah za postavitev trgovin z živili na različnih lokacijah po Sloveniji. Sodišče se strinja z organom prve stopnje, da je tožeča stranka po povedanem v Sloveniji opravila obdavčljiv promet storitev.

Menim, da ugovor tožeče stranke ni relevanten, da ji gre odbitek vstopnega DDV, četudi se ni registrirala za DDV v Republiki Sloveniji. V konkretnem primeru je bil zahtevek za vračilo DDV vložen na podlagi 74. člena ZDDV-1, po katerem okoliščina, da je oseba, ki nima sedeža v Sloveniji, registrirana za namene DDV v Republiki Sloveniji, ni relevantna. Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ki opravlja dejavnost iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1 v Sloveniji, nima pravice do vračila DDV na podlagi 74. člena ZDDV-1, ima pa na podlagi predložitve obračuna DDV po 62. in 63. členu ZDDV-1 pravico do odbitka vstopnega DDV ob izpolnjevanju v ZDDV-1 predpisanih pogojev (114. člen PZDDV-1).

4.6. Vračilo DDV v potniškem prometu

V 75. členu je opredeljen način vračila DDV fizičnim osebam- potnikom, ki nimajo stalnega ali običajnega prebivališča (nanaša se na kraj naveden v potnem listu, osebni izkaznici ali v drugem identifikacijskem dokumentu, ki ga kot veljavnega priznava Slovenija) v Uniji.

Za dobavljeno blago, ki se prenaša v osebni prtljagi potnikov, se oprostitev uveljavlja s povračilom plačanega DDV. Vračilo DDV lahko zahteva potnik, ki nima prebivališča v Uniji. Blago pa mora biti izneseno iz Unije pred potekom tretjega meseca, ki sledi mesecu, v katerem se opravi dobava in skupna vrednost dobavljenega blaga, z DDV, mora biti višja od 50 evrov. Zahtevek za vračilo davčni zavezanec predloži v elektronski obliki. Pravica do vračila DDV se ne nanaša na mineralna olja, alkohol in alkoholne pijače ter na tobačne izdelke.

Če izvirniki računov niso overjeni (podpisani in ožigosani) s strani carinskega organa, pogoji za vračilo DDV niso izpolnjeni. Kupec blaga – potnik, ki nima prebivališča v Skupnosti, je ob izpolnjevanju predpisanih pogojev upravičen do izdaje obrazca DDV-VP in vračila DDV tudi, če blago plača druga oseba. Ko carinski organ vse to preveri, overi izvirnike računov in obrazec DDV-VP s podpisom in žigom ter v obrazec DDV-VP vnese datum iznosa blaga iz carinskega območja Skupnosti. Izvirnike računov in obrazec DDV-VP vrne kupcu, en izvod obrazca pa zadrži za potrebe naknadnega nadzora iznosa blaga iz Skupnosti. Na podlagi prvega odstavka 119. člena pravilnika se kupcu plačani DDV vrne, če v roku šestih mesecev od dneva izdaje obrazca DDV-VP dostavi izvirnik obrazca DDV-VP, ki ga overi carinski organ, skupaj z overjenimi izvirniki računov, prodajalcu oziroma drugi osebi, ki jo je prodajalec pooblastil za vračilo davka. Niti ZDDV-1 niti pravilnik ne določata, da mora kupec blago tudi sam plačati. Za samo vračilo DDV tako ni pomembno, kdo je dejanski plačnik računa, ampak kdo se izkaže kot kupec blaga. Iz navedenega izhaja, da je kupec blaga ob izpolnjevanju navedenih pogojev upravičen do izdaje obrazca DDV-VP in vračila DDV tudi, če blago plača druga oseba. Če se kot kupec blaga izkaže oseba, ki ima prebivališče v Sloveniji, pogoji za izdajo obrazca DDV-VP in vračilo DDV niso izpolnjeni.⁸⁵

⁸⁵ Pojasnilo DURS, št. 4230-462/2010-3, 21. 12. 2010

5. Uveljavljanje odbitka DDV pri neplačanih računih

Z novelo ZDDV-1D, je bil dodan nov 66. a člen⁸⁶ zakona. Iz Pojasnila DURS-a, št. 4230-2622/2011-1, 23. 3. 2011 izhaja, da se slovenskemu davčnemu zavezancu, ki ni poravnal obveznosti do svojega dobavitelja v rokih, kot so določeni z ZPreZP, s tem členom odvzame pravica do odbitka DDV. ZDDV-1D se ne uporablja račune, izdane pred uveljavitvijo tega zakona. Določbe ZDDV-1D se nanašajo le na uveljavljanje odbitka DDV pri neplačanih računih, ki jih je izdal davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV v Sloveniji. Ukrep iz prvega odstavka 66. a člena ZDDV-1 pa se ne nanaša na račune, na podlagi katerih davčni zavezanec prijavi denarne obveznosti v sistem večstranskega pobota⁸⁷ v skladu z ZPreZP, niti na račune, na katere se prej navedeni zakon ne nanaša.

⁸⁶ 66. a člen

(1) Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, ki dobavitelju v roku, določenem z zakonom, ki ureja preprečevanje zamud pri plačilih, računa ne plača ali ga plača le delno in ki je od neplačanega računa že uveljavil odbitek DDV, mora povečati svojo davčno obveznost v višini uveljavljenega zneska odbitka DDV po tem računu, ki je sorazmeren z neporavnanim delom obveznosti. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, ki dobavitelju v roku, določenem z zakonom, ki ureja preprečevanje zamud pri plačilih, računa ne plača ali ga plača le delno in ki od neplačanega računa še ni uveljavil odbitka DDV, ne uveljavi odbitka DDV v davčnem obdobju, v katerem je potekel rok za plačilo niti v kasnejših davčnih obdobjih.

(2) Prejšnji odstavek se ne nanaša na račune, na podlagi katerih davčni zavezanec prijavi denarne obveznosti v sistem obveznega večstranskega pobota v skladu z zakonom, ki ureja preprečevanje zamud pri plačilih, niti na račune, na katere se ne nanaša prej navedeni zakon.

(3) Davčni zavezanec, ki je že uveljavil odbitek DDV po neplačanem računu, mora povečati svojo davčno obveznost v davčnem obdobju, v katerem je, glede na zakon, ki ureja preprečevanje zamud pri plačilih, nastopila zamuda. Davčno obveznost davčni zavezanec poveča tako, da zmanjša znesek odbitka DDV.

(4) Če davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena naknadno plača račun v celoti ali delno, lahko uveljavi odbitek DDV po tem računu, in sicer v delu, ki se nanaša na poravnani del obveznosti. Odbitek DDV lahko uveljavi v davčnem obdobju, v katerem je poravnal obveznost.

(5) Davčni zavezanec mora davčnemu organu zagotoviti informacijo o neuveljavljanju odbitka DDV, povečanju ali zmanjšanju odbitka DDV v elektronski obliki, in sicer ob predložitvi obračuna DDV za zadevno davčno obdobje.

⁸⁷ Splošno pobotanje je urejeno v 311-318 členu Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju OZ), ki v našem pravu predstavlja temeljni pravni vir (lex generalis) tega pravnega instituta. Bistvo pobotanja je v poračunanju (odštetju) dveh obligacij, ki se glasita na generične dajatve, ob izpolnjenih zakonskih pogojih vzajemnosti, istovrstnosti in zapadlosti (dospelosti). Nedavno sprejeti ZPreZP pri plačilih je kot enega izmed institutov, ki naj bi po stališču zakonodajalca prispevali k preprečevanju plačilnih zamud, v 12-18. členu uredil in s tem v naš pravni red (znova) uvedel obvezno večstransko pobotanje (mandatno multilateralno kompenzacijo). S tem je pri ureditvi pobotanja odstopil od zgoraj omenjenih (in ustaljenih) pravil splošnega obligacijskega prava o vzajemnosti terjatev in (enostranske) dispozitivnosti pobotanja. Ker ZPreZP predstavlja specialni predpis glede na določbe splošnega obligacijskega prava, bo močno posegel v njih in za veliko število konkretnih primerov pobotanja nadomestil ureditev v OZ. Temeljna izjema pobotanja po določbah ZPreZP od pobotanja po splošnih pravilih obligacijskega prava je v odstopu od pogoja vzajemnosti iz 311. člena OZ. Druga temeljna od pobotanja po OZ je obveznost takšnega pobota. ZPreZP določa, da so dolžniki dolžni prijaviti terjatev v večstranski pobot pri upravljavcu takšnega pobota. Povzeto po Doc Dr. Aljoša Dežman Večstranski pobot po Zakonu o preprečevanju zamud pri plačilih, 19. posvetovanje o aktualni problematiki s področja gospodarskega prava Gospodarski subjekti na trgu - novosti in aktualna vprašanja gospodarskega prava, Pravna fakulteta Inštitut za gospodarsko pravo, Maribor 2011

Novela ZDDV-1F določa, da se 66. a člen črta. Omenjeni člen je po mojem mnenju posegal v splošna načela delovanja sistema DDV, predvsem v načelo nevtralnost, ki je, kot je že bilo omenjeno, temeljno načelo sistema DDV in se lahko konkretizira le v primeru, da je izpolnjen pogoj zakonitega poslovanja in plačevanja računov v dogovorjenih oziroma predpisanih rokih. Vse situacije v katerih prej omenjeni pogoj ni izpolnjen, povzročijo kršitev tega načela. Dobavitelj blaga ali izvajalec storitve pa je tisti, ki ga doletijo posledice kršitve načela nevtralnosti. Vplival je le na davčne zavezanca z identifikacijsko številko, ki si v celoti ali delno odbijajo DDV, ni pa vplival na male davčne zavezanca, ki opravljajo v celoti oproščeno dejavnost. Menim, da je 66. a člen vplival tudi na koncept delovanja sistema DDV in ga spreminjal. Izpostaviti moram tudi Uradni opomin- Kršitev št. 2011/4182 Evropske komisije zaradi uvedbe 66. a člena, ki ga je Republika Slovenija prejela februarja 2012. Evropska komisija z opominom očita Republiki Sloveniji, da s 66. a členom ukinja ali omejuje pravico do odbitka DDV, hkrati pa ne izpolnjuje svojih obveznosti iz 167. člena Direktive Sveta 2006/112/ES. Z ukinitvijo 66. a člena bo ukinjena tudi dodatna finančna obveznost, ki je nastala s povečanjem davčne obveznosti za znesek DDV vsebovan v računih, ki niso bili pravočasno plačani in niso bili prijavljeni v obvezni pobot po ZPreZP.

Z novelo je ukinjeno omejevanje pravice do odbitka DDV v primerih, ko davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, dobavitelju v roku, določenem z zakonom, ki ureja preprečevanje zamud pri plačilih, računa ne plača ali ga plača le delno ter neplačanega računa ne vključi v sistem obveznega pobota po ZpreZP. V pojasnilu DURS št. 4230-120156/2012-2, 29. 5. 2012 je zapisano, da mora davčnemu organu zagotoviti informacijo o uveljavljanju odbitka DDV po prehodnih in končnih določbah ZDDV-1F v elektronski obliki, ob predložitvi obračuna DDV za zadevno davčno obdobje. Navedena določba ne pomeni popravkov obračunov DDV, torej ne bo treba popravljati obračunov DDV za nazaj, ampak davčni zavezanec DDV, ki ga v skladu s 66. a členom ZDDV-1 ni odbijal, lahko vključi v tekoči obračun DDV (od meseca maja 2012 naprej). V obdobju, ko je veljal 66. a člen ZDDV-1, so davčni zavezanci v obračun DDV vpisali davčno osnovo po prejetih računih v tistem davčnem obdobju, kot so bili prejeti, oziroma če so bili prejeti do roka za predložitev, ne glede na to, ali je davčni zavezanec v tem obdobju odbijal DDV, delno odbijal DDV ali DDV ni odbijal.⁸⁸

Če se znesek obračunanega DDV zaradi povečanja davčne osnove naknadno spremeni, davčni zavezanec lahko uveljavlja odbitek vstopnega DDV v višini dejansko plačanega DDV (višjega) samo, če je dobavitelj za to povečanje plačila izdal račun in so izpolnjeni pogoji določeni z zakonom. Pravico do odbitka vstopnega DDV za uvoženo blago davčni zavezanec lahko uveljavi, ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem prejme carinsko deklaracijo za

⁸⁸ Pojasnilo DURS, št. 4230-120156/2012-2, 29. 5. 2012

spostitev blaga v prost promet ali postopek začasnega uvoza blaga z delno oprostitvijo plačila carine oziroma odločbo carinskega organa, na kateri je obračunan DDV.⁸⁹

6. Davčni vrtiljaki

Davčna uprava Republike Slovenije je v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v letu 2007 ugotavljala, da v določenih poslovnih dejavnostih prihaja do večjih utaj DDV. Enotni evropski notranji trg predstavlja davčno poslovanje znotraj Evropske unije med državami članicami – poslovanje v prostoru brez notranjih meja, znotraj katerega je zagotovljen prost pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v skladu z določbami PEU.⁹⁰ Z vstopom Republike Slovenije v EU in odpravo carinskih meja, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga iz in v Slovenijo, je v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV pri prometu blaga znotraj EU prišlo do bistvenih sprememb. Zaradi nenadzorovanega t.j. svobodnega pretoka blaga in storitev znotraj EU in s tem enormne širitve skupnega trga, so se med pozitivnimi učinki pojavili tudi negativni učinki in sicer v smislu povečanega obsega davčnih utaj.⁹¹ Največkrat gre za utaje tipa davčni vrtiljak, pri katerih sodeluje več oseb, med njimi slamnata podjetja ali tako imenovani missing traderji⁹² oziroma neplačujoči gospodarski subjekti. V praksi se pojavljajo tudi še druge vrste, pri katerih ne gre za navidezne pravne posle, pač pa gre za prave, vendar jih davčni zavezanci sklepajo samo zaradi pridobitve davčnih ugodnosti oziroma, da bi drugim osebam omogočili utajo davka. V takih primerih DURS uporabi institut solidarne odgovornosti, ki ga od 1. januarja predpisuje 76. člen ZDDV-1.⁹³

⁸⁹ Primerjaj Daša Oštir Predpisi o davku na dodano vrednost, Institut za javne finance Ljubljana 2005 str.109

⁹⁰ Bojan Škof, Davek na dodano vrednost na notranjem trg 101 primer 2. spremenjena in dopolnjena izdaja, Davčno- finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007 str. 9

⁹¹ http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/

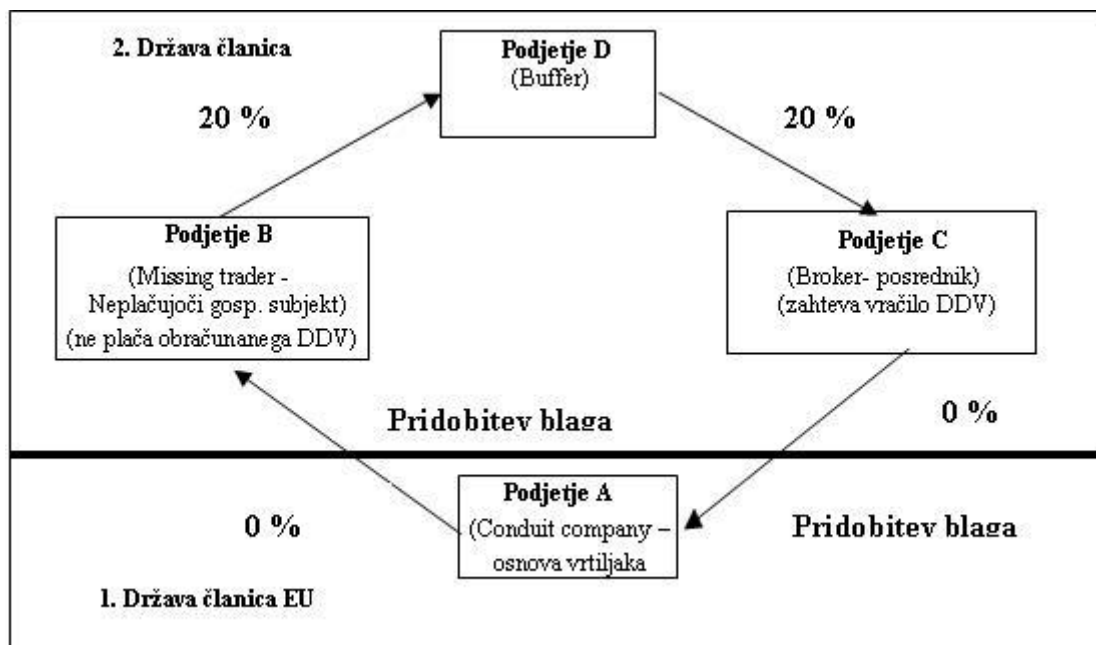
⁹² Missing trader" družba oziroma "neplačujoči gospodarski subjekt", kot takšne družbe imenuje Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004 so gospodarski subjekti oziroma družbe, ki so registrirani davčni zavezanci za DDV, ki morebiti z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV (pridobitev blaga znotraj EU) in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plačajo davčni upravi. V bistvu gre za navidezne družbe, ki so si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, zaradi česar se morajo registrirati za DDV, s čimer so preslepile davčni organ, pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, ki jo potem zlorabijo za namene davčne utaje. Tovrstne "družbe" ponavadi vodijo t.i. "slamnati" direktorji, (osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in dejansko same ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo posle po svoji volji), ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune, na podlagi katerih prejemniki teh računov uveljavljajo odbitek vstopnega DDV. V praksi "missing trader" družba pomeni samo davčno številko, brez premičnega oziroma 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 navedena gotovina ne uporabi za poslovanje družbe ampak druge (neznane) namene.

"Missing trader" podjetje, je ključni člen v verigi utaje DDV, kajti brez njega tovrstna utaja ni možna, pri tem pa je ključnega pomena to, da "missing trader" podjetje samo brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti.

(http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/)

⁹³ Primerjaj Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVIII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, junij 2011, str. 89

Poenostavljena shema davčnega vrtiljaka:



Z davčnim vrtiljakom povezana sistemska utaja DDV je tudi prikazovanje **navidezne dobave blaga znotraj Skupnosti**. Dobava blaga znotraj Skupnosti je namreč oproščena plačila DDV in če 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) na domačem tržišču na "črnem" trgu oziroma preko "missing trader" družb v sferi legalnega poslovanja.⁹⁴ Davčna uprava v boju zoper goljufije DDV izvaja ukrepe:

- Opozorili davčnim zavezancem in/ali zavarovanje izpolnitve obveznosti in naslova DDV
- Odvzem identifikacijske številke za DDV
- Odvzem pravice do odbitka DDV
- Zavrnitev oprostitve DDV
- Izrek kazni za davčne prekrške.

Davčni zavezanci sklepajo tudi posle, katerih edini namen je pridobitev davčnih ugodnosti zase ali to omogočiti drugim osebam. Tovrstni posli so pogosti med povezanimi osebami. Sklepajo se pogodbe o prodajah nepremičnin in osnovnih sredstev ali pa lizinske pogodbe za velikanske zneske zato je seveda tudi vrednost DDV, ki ga ena ali druga pogodbeni stranka

⁹⁴http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/

ne vplača v proračun, velika. Pri pogodbah o finančnem lizingu, po katerih je DDV prvotno obračunana pri lizingodajalcu in odbit pri lizingojemalcu, pride do poznejšega razdrtja pogodbe, ki bi morala imeti za posledico popravek tako odbitka DDV pri lizingujemalcu kot obračunanega DDV pri lizingodajalcu, vendar se dogaja, da lizingodajalec na podlagi potrjenega dobropisa lizingojemalca popravi (zmanjša) obračunani DDV, lizingojemalec pa ne popravi (poveča) odbitnega DDV. Tako prihaja do oškodovanja proračuna.⁹⁵

Sodna praksa

V nadaljevanju bo predstavljena sodna praksa. Predvsem gre za novejša sodbe v zvezi z nepriznavanjem odbitka vstopnega DDV oz. v zvezi s poslovanji z missing trader družbami. O vprašanju nepriznavanja odbitka vstopnega DDV je Upravno sodišče RS odločalo predvsem v letih 2009 oz. 2010. Iz sodb in v povezavi s sodbami Upravnega sodišča so razvidna načelna stališča glede najpogostejših ugovorov revidentov oz. tožnikov, ki se nanašajo na nemožnosti preverjanja dobaviteljev v spornih obdobjih (2005, 2006, 2007), ko so se upravljali DIN, očitkov retroaktivnosti uporabe predpisov, razlage in uporabe relevantnih sodb SEU in vprašanja dobrovernosti.⁹⁶

V zvezi s transakcijami, ki so namenjene izogibanju plačila DDV, se je v zadnjih nekaj letih nabralo kar precej sodne prakse – tako sodb upravnih sodišč v Sloveniji kot tudi sodb sodišča EU.⁹⁷ Sodbe sodišča EU so sestavni del prava EU in so jih dolžni upoštevati tako sodišča kot davčni organi držav članic EU.⁹⁸ Sodišče EU je dne 21. Junija 2012 v združenih zadevah C-80/11 in C-142 zavzelo stališče, da pravica odbitka vstopnega davka načeloma ne sme biti omejena. Z ureditvijo pravice do odbitka vstopnega DDV ni združljivo, da se davčnemu

⁹⁵ Glej Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVIII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, junij 2011, str.93

⁹⁶ Povzeto po Mag. Slavica Ivanovič Koca, Višja sodnica svetnica Vodja sodnega oddelka za carine in druge prometne davščine, Upravno sodišče Republike Slovenije, Strokovno gradivo Tradicionalni dnevi davčnih svetovalcev Portorož Maj 2012

⁹⁷ Priznavanje odbitka vstopnega DDV v primeru goljufije, je razrešilo Sodišče Evropskih skupnosti (v nadaljevanju Sodišče ES) s sodbo v združenih zadevah C-439/04 in C-440/04 z dne 6. julija 2006 (Axel Kittel), ko je odločilo, da se davčnemu zavezancu ne prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, kadar se glede na objektivne elemente ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje davka na dodano vrednost.

Sodišče ES v svoji presoji določi, da v primeru, če davčna uprava ugotovi, da je pravica do odbitka izvedena z goljufijo, je pooblaščen, da z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov.

Pri tem je sodišče še posebej poudarilo sledeče, da se pravica do odbitka vstopnega DDV zavrne, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaj DDV, tudi v primeru če sporna transakcija ustreza objektivnim merilom, na katerih temeljita pojma dobav blaga, ki jih opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak in ustreza objektivnim merilom gospodarske dejavnosti, lahko davčna uprava z učinkom za nazaj zahteva vračilo nezakonito odbitih zneskov DDV. Povzeto po http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/

⁹⁸ Primerjaj Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVIII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, junij 2011, str. 91

zavezancu, ki ni vedel ali ni mogle vedeti, da je bila transakcija del utaje DDV, zavrne pravica do odbitka. Pravo EU nasprotuje praksi nacionalnih organov, na podlagi katere davčni organ davčnim zavezancem zavrne pravico do odbitka vstopnega DDV, ker je izdajatelj računa ali katerih od njegovih ponudnikov ravnal nezakonito. Davčni organ je tisti, ki mora na podlagi objektivnih dejavnikov dokazati, da je davčni zavezanec vedel, da je transakcija povezana z goljufijo. Evropsko sodišče torej v celoti spreminja prakso naših davčnih organov, saj se večina odločb DURS-a od leta 2008 v izreku glasi: dobavitelj ni imel zaposlenih oseb, ni imel poslovnih prostorov, ni imel nobene opreme oz. sredstev, ni imel znanja za izvedbo opravljanja storitev, ni oddajal DDV obračunov niti ni plačeval DDV. S sodbo sodišča EU se strinjam, saj zgolj zato, ker se davčni zavezanec ni prepričal ali je dobavitelj lahko opravil dobavo blaga in ali je to blago sploh imel na voljo ter ali je redno predlagal obračune DDV in plačeval DDV, davčni organ ne sme zavezancu vzeti pravice do odbitka vstopnega DDV, če so izpolnjeni zakonski pogoji za uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni organ po mnenju sodišča EU ne more zahtevati, da preveri ali je dobavitelj lahko opravil dobavo blaga in ali je to blago sploh imel na voljo ali ga je lahko dobavil ali se je prepričal, če ni bilo v eni od prejšnjih faz nepravilnosti in goljufij. V nadaljevanju predstavljam starejšo sodbo sodišča EU in sodbo o združenih zadevah C-80/11 in C-142/11, ki negira početje naših davčnih organov. Obravnavam tudi odločitve naših davčnih organov, za katere predvidevam, da bodo v prihodnosti drugačne, saj je Slovenija del EU, sodišče EU pa je hirarhično najvišji organ, ki ga je davčna uprava dolžna upoštevati. V kolikor tega ne bo storila, bo evropska komisija primorana Slovenijo kaznovati.

Zadeva C-285/09 v kazenskem postopku proti R., ob udeležbi Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach

Opis situacije:

Portugalski državljani R., je bil direktor nemške družbe, ki je trgovala z luksuznimi vozili. Od leta 2002 izvedel več manipulacij, s katerimi je poskušal distributerjem s sedežem na ozemlju Portugalske republike omogočiti utajo DDV v tej državi članici s tem, da je prikričal identiteto resničnih kupcev vozil. Manipulacije so potekale tako, da je za potrebe računovodstva svoje družbe izdajal lažne račune na ime fiktivnih kupcev kot prejemnikov dobav. Na teh računih je bila vedno navedena firma domnevnega kupca, njegova identifikacijska številka za DDV, označba vozila, ki je bilo v resnici dobavljeno drugemu kupcu, nakupna cena in navedba dobava znotraj Skupnosti in prikazal, kot da bo DDV plačan na Portugalskem. Fiktivni kupci so bila resnična podjetja s sedežem na Portugalskem, med katerimi so nekatera vedela za uporabo njihove firme v te namene, druga pa za to niso vedela. Resnični kupci vozil so ta vozila prodajali zasebnim končnim kupcem na Portugalskem, ne da bi portugalske davčne organe obvestili o obstoju predhodne pridobitve blaga znotraj Skupnosti in ne da bi plačali

DDV za ta nakup. V davčnih obračunih je direktor R te transakcije opredelil kot dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene DDV.

Predhodno vprašanje:

Ali je treba člen 28c(A)(a) Šeste direktive razlagati tako, da za dobavo blaga v smislu tega člena prepoveduje oprostitvev od DDV, če je bilo blago sicer dejansko dobavljeno, vendar je na podlagi objektivnih okoliščin gotovo, da je prodajalec, ki je zavezan za plačilo davka,

(a) vedel, da je v okviru dobave udeležen pri transakciji z blagom, katere namen je utaja DDV,

ali

(b) nameraval s svojimi ravnanji prikriti dejanskega kupca, da bi njemu ali komu tretjemu omogočil utajo DDV?

Sodba sodišča:

Sodišče je razsodilo, da v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, ko je bila dobava blaga v drugo državo članico dejansko opravljena, vendar pa je ob tem dobavitelj prikriil identiteto resničnega pridobitelja, da bi mu s tem omogočil izognitev plačilu davka na dodano vrednost, država članica, iz katere je bila odpravljena dobava znotraj Skupnosti, lahko na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s prvim delom stavka iz člena 28c(A) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Menim, da se oprostitvev dobave znotraj Skupnosti lahko uporabi le, če je bila lastninska pravica na blagu prenesena na kupca in je dobavitelj dokazal, da je bilo to blago odposlano ali odpeljana v drugo državo članico in da je zaradi te pošiljke ali prevoza fizično zapustilo ozemlje države članice dobave. Davčni organi zaradi skupnega notranjega trga in odprave nadzora na mejah med državami članicami težje preverijo ali je blago fizično zapustilo ozemlje države članice. Da bi se izognili utajam, morajo države določiti pogoje, na podlagi katerih so dobave znotraj unije oproščene. V obravnavani zadevi je R: uveljavljal pravico do oprostitve DDV na podlagi okoliščine, da je odposlano blago dejansko zapustilo nemško ozemlje. Računi in obračuni, ki jih je davčnemu uradu predložil kot dokazilo o transakcijah znotraj Unije, pa so bili vsebinsko namenoma nepravilni. Na teh računih je namreč prikriil resnično identiteto pridobiteljev, da bi jim s tem omogočil, da se izognejo plačilu DDV na podlagi pridobitve blaga znotraj Unije, ki je bila opravljena na Portugalskem. Menim, da

lahko država članica, iz katere je bila odpravljena dobava na podlagi pristojnosti, ki jo ima v skladu s šesto direktivo, zavrne pravico do oprostitve v zvezi s to transakcijo.

Sodba v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11, Mahagében kft proti Nemzeti Adó - és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11), in Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11)

Sodba C-80/11

Opis situacije:

Družba Mahagében je 1. junija 2007 z družbo Rómahegy-Kert kft (v nadaljevanju: RK) sklenila prevozno pogodbo za prevoz neobdelanih akacijevih debel za obdobje od 1. junija 2007 do 31. decembra 2007. V tem obdobju je družba RK družbi Mahagében za prevoz in prodajo različnih količin akacijevih debel izstavila 16 računov. Pri 6 računih je v prilogi navedla tudi številko prevoznega lista. Družba RK je v davčni napovedi navedla račune, potrdila, da je prevoz izvedla, in po njegovi izvedbi plačala DDV. Tudi družba Mahagében je račune vključila v davčno napoved in uveljavljala pravico do odbitka. Količina akacijevih debel, ki jih je kupila pri družbi RK, je bila navedena v zalogi družbe Mahagében, ta pa jih je prodala naprej različnim podjetjem. V okviru preverjanja prodaje in nabave družbe RK je davčni organ ugotovil, da ta akacijevih debel ni imela na zalogi in da kupljena količina akacijevih debel leta 2007 ni zadostovala za uresničitev prodaje, za katero je družbi Mahagében izstavila račune. Pri preverjanju sta sopogodbenci izjavili, da prevoznih listin nista shranili, vendar je družba Mahagében pozneje pri reviziji kot dokaz za realizacijo zadevnih transakcij izročila kopije 22 prevoznih listin. Davčni organ je z odločbo z dne 1. junija 2010 ugotovil davčni dolg družbe Mahagében in ji poleg tega naložil globo in zamudne obresti, ker je menil, da družba Mahagében na podlagi navedenih računov družbe RK ni upravičena do odbitka. Ob upoštevanju rezultatov preverjanja pri tej družbi teh računov namreč ni mogoče šteti za verodostojne.

Predhodna vprašanja:

1. Ali je treba Direktivo 2006/112 razlagati tako, da bi bila lahko zavezancu za DDV, ki v skladu z določbami te direktive izpolnjuje vsebinske pogoje za odbitek DDV, možnost uveljavljanja te pravice odvzeta z nacionalno zakonodajo oziroma prakso, ki prepoveduje odbitek DDV, ki je bil plačan ob nakupu blaga, če je na voljo samo račun, ki kot verodostojna listina potrjuje, da je bila prodaja opravljena, in zavezanec nima dokumenta

izdajatelja računa, ki bi potreboval, da je imel ta blago na voljo, da ga je lahko prevažal in da je obveznost davčne napovedi izpolnil?

2. Ali sme država članica na podlagi člena 273 Direktive zaradi pravilnega pobiranja DDV in preprečevanja davčnih utaj zahtevati, da mora imeti prejemnik računa dokument, ki dokazuje, da je izdajatelj računa imel blago na voljo, ali potrjuje dobavo in prevoz za prejemnika računa?
3. Ali je pojem „potrebna skrbnost“, ki je določen v členu 44(5) zakona o DDV in za katerega davčni organ in ustaljena sodna praksa pri njegovi uporabi zahtevata, da se mora prejemnik računa prepričati, ali je izdajatelj računa zavezanec za zadevni davek, ali je zadevno blago knjižil, ali ima račun o njegovi nabavi in ali je svoje obveznosti glede napovedi in plačila DDV izpolnil, združljiv z načeloma davčne nevtralnosti in sorazmernosti, ki ju je Sodišče v zvezi z uporabo Direktive 2006/112 že večkrat priznalo?
4. Ali je treba člena 167 in 178(a) Direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji ali praksi, ki za uveljavljanje pravice do odbitka od davčnega zavezanca, ki je prejemnik računa, zahteva dokaz o zakonitem ravnanju družbe, ki je račun izdala?

Sodba C-142/11

Spor o glavni stvari v zadevi C-142/11 se nanaša na dva različna posla. Pri prvem poslu se je P. Dávid s podjetniško pogodbo zavezal, da bo opravil različna gradbena dela. Ko so bila maja 2006 dela opravljena, je pooblaščenec naročnika izdal potrdilo o izvedbi del, v skladu s katerim je število delovnih ur na podlagi list prisotnosti, na katerih so bili med drugim navedene ure in kraj dela, ime in priimek, datum rojstva in podpis vsakega delavca ter žig P. Davida, znašalo 1992. Med davčnim nadzorom tega posla je P. Dávid izjavil, da nima zaposlenih in da je dela izvedel s podizvajalcem, Z. Mátéjem. Ni pa mogel natančneje navesti nobenih osebnih podatkov delavcev, ki so bili zaposleni pri tem podizvajalcu. Cena, ki sta jo v pogodbi določila P. Dávid in Z. Máté, je bila plačana na podlagi potrdila o izvedbi del. Na podlagi davčnega nadzora je bilo ugotovljeno, da Z. Máté ni imel niti delavcev niti materiala, potrebnega za izvedbo del, ki jih je zaračunal, in da je predložil le račune drugega podizvajalca. Ta je bil tast Z. Mátéja, pri katerem v spornem obdobju ni bil zaposlen noben delavec in ki v zadevnem davčnem letu ni vložil davčne napovedi. Ob upoštevanju teh dejavnikov je davčni organ ugotovil, da z računi, ki jih je izstavljal zadnjevedeni podizvajalec, ni bilo mogoče verodostojno potrditi na njih navedenega gospodarskega posla in da Z. Máté dejansko ni izvedel nobene dejavnosti kot podizvajalec.

Pri drugem poslu se je P. Dávid leta 2006 zavezal, da bo za neko družbo opravil nekatera dela, ki jih je izvajal s podizvajalcem. Vendar je bil podizvajalec v času davčnega nadzora že v likvidaciji. Z njegovim prejšnjim direktorjem ni bilo mogoče stopiti v stik, navedeno

podjetje pa likvidacijskemu upravitelju ni predložilo nobenega dokumenta. Po mnenju davčnega organa z ničemer ni bilo dokazano, da so cena in osebe, navedene na računu, ki ga je izdal podizvajalec, resnične. Poleg tega naj P. Dávid ne bi ravnal s potrebno skrbnostjo, kot to določa navedeni zakon, ker se ni prepričal, ali je imel navedeni podizvajalec sredstva, potrebna za izvedbo zadevnih del.

Predhodna vprašanja:

1. Ali je treba do ločbe v zvezi z odbitkom DDV iz Šeste Direktive in glede leta 2007 iz Direktive 2006/112 razlagati tako, da lahko davčna uprava – na podlagi objektivne odgovornosti – omeji ali odvzame davčnemu zavezancu pravico do odbitka, ki jo ta želi uveljavljati, če izdajatelj računa ne more potrditi, da je druge podizvajalce najel zakonito?
2. Ali lahko davčna uprava, če gospodarski posel, ki je razviden z računa, zanjo ni sporen in če poleg tega ta račun izpolnjuje formalne zakonske pogoje, zakonito zavrne vračilo DDV, če ni mogoče ugotoviti identitete preostalih podizvajalcev, ki jih je uporabil izdajatelj računa, ali če podizvajalci pri izdaji računov ravnavo nezakonito?
3. Ali je davčna uprava, ki (v okoliščinah, kot so te, opisane v drugem vprašanju,) zavrne pravico do odbitka, v upravnem postopku dolžna dokazati, da je davčni zavezanec, ki uveljavlja pravico do odbitka, vedel, da so družbe, ki so v verigi podizvajalcev za njim, ravnale nezakonito, morda z namenom davčne utaje, ali celo, da je omenjeni davčni zavezanec ravnal v dogovoru z njimi?

Sodba sodišča:

Člene 167, 168(a), 178(a), 220, točka 1, in 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, na podlagi katere davčni organ davčnemu zavezancu zavrne pravico, da od davka na dodano vrednost, ki ga mora plačati, odbije znesek davka, ki ga dolguje ali ga je plačal za storitve, ki so bile zanj opravljene, ker je izdajatelj računa za te storitve ali kateri od njegovih ponudnikov ravnal nezakonito, ne da bi ta davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zadevni davčni zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug trgovec v dobavni verigi.

Člene 167, 168(a), 178(a) in 273 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni praksi, v skladu s katero davčni organ zavrne pravico do odbitka, ker se davčni zavezanec ni prepričal, ali je imel izdajatelj računa za blago, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel blago na voljo in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in plačila davka na dodano vrednost, oziroma ker navedeni davčni zavezanec razen tega računa nima drugih dokumentov, na podlagi katerih bi bilo mogoče dokazati, da so navedene okoliščine podane, čeprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki so v Direktivi 2006/112 določeni za uveljavljanje pravice do odbitka, in davčni zavezanec nima indicev, ki bi upravičeno kazali na nepravilnost ali goljufijo na področju dejavnosti izdajatelja računov.

S sodbo sodišča se strinjam. Pravica do odbitka načeloma ne sme biti omejena, saj je sestavni del sistema DDV. Pravico do odbitka je potrebno zavrniti, le kadar je na podlagi objektivnih dokazov ugotovljeno, da se na pravico sklicuje za goljufijo ali zlorabo. V obeh primerih so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, določeni za nastanek in uveljavljanje pravice do odbitka in ni navedeno ali dokazno, da bi katera od strank sama opravila nezakonita dejanja, zato menim, da razlogov za omejevanje pravice odbitka ni. Davčnega zavezanca, ki je vedel ali bi moral vedeti, da sodeluje pri utaji ne moremo obravnavati enako, kot tistega, ki ni vedel ali ni mogel vedeti. Davčni organ je tisti, ki bi moral dokazati, da obstajajo objektivni dejavniki iz katerih je razvidno, da je davčni zavezanec vedel, da sodeluje pri davčni utaji.

DURS v svojem pojasnilu poudarja, da je za pravilno razumevanje odločitve sodišča v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 potrebno upoštevati, da je bila sodba izdana v postopku predhodnega odločanja, kar pomeni, da je razlaga direktive povezana z ravnanjem (v konkretnem primeru madžarskega) davčnega organa. DURS se ne strinja s pavšalnimi navedbami, da je Davčna uprava RS pri nepriznavanju odbitka DDV pri davčnih zavezancih, ki so poslovali z missing traderji, ravnala v nasprotju s prakso Sodišča EU. Odločitve in stališča v tej zvezi so bila namreč presojana tudi s strani drugostopenjskega organa in sodišč Republike Slovenije, pri čemer so bile odločitve DURS-a praviloma potrjene.⁹⁹ V naslednjih sodbah, bi morda na podlagi nove sodbe o združenih zadevah sodišča EU lahko prišlo do drugačne razsodbe.

Sodba I U632/2010

Opis situacije:

Davčni zavezanec je v letih 2005 in 2006 nabavljal različen gradbeni material in si na podlagi prejetih računov zanj odbijal DDV. Ker v postopku DIN ni dokazal, da sta mu to blago

⁹⁹ Pojasnilo DURS v zvezi s sodbo Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU) v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 in prakso Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju davčna uprava) pri odločanju o pravici do odbitka DDV v primeru poslovanja s t.i. »missing trader« družbami (2. 8. 2012)

dejansko dobavila izdajatelja računov, mu je DURS odvzel pravico do odbitka DDV. Upravno sodišče RS je primer že obravnavalo in je potrdilo odločitev davčnega organa. Nekaj ugotovitev Upravnega sodišča RS:

- tožnik ni razpolagal z verodostojnimi listinami, ki bi dokazovale posamezne dobave blaga
- tožnik ni izkazal, da bi šlo za promet blaga, ki so mu ga opravili izdajatelji računov, in tudi ni pojasnil, kdo bi mu dejansko dobavil blago
- ni bilo sporno, da je bilo blago dobavljeno, pač pa to, kdo ga je dobavil. Pri tem ni pomembno kako ga je tožnik uporabil.
- Ugotovljena je bila neobičajna poslovna praksa, izdajatelji računov pa niso izkazali dobave blaga
- Družbi, ki sta izdali sporne račune, sta bili slamnati podjetji, nista vodili ustreznih evidenc za namene DDV, obračunanega davka tudi nista plačali v proračun. DURS jima je na teh in drugih ugotovitev odvzel ID številki za DDV.
- V postopku tudi ni šlo za kršitev načela nevtralnosti in niso bili izpolnjeni pogoji za odbitek DDV.¹⁰⁰

Sodba I U 1760/2010

Opis situacije:

Tožnik je od družbe A. d.o.o. prejel račun št. 566, izdan dne 19. 5. 2006 v višini 1.560.000,00 SIT z obračunanim DDV v znesku 312.000,00 SIT. Iz računa je bilo razvidno, da naj bi izdajatelj računa prejemniku izdelal 15.000 katalogov Hrvaška. Račun št. 635, ki je bil izdan 2. 6. 2006 v višini 4.140.000,00 SIT od tega DDV v višini 828.000,00 SIT (v nadaljevanju sporna računa). Iz računa je razvidno, da naj bi izdajatelj računa prejemniku zaračunaval fotografijo, obliko in izvedbo kataloga potovanja. Tožnik k prejetim računom v davčnem postopku ni predložil nobene naročilnice ali druge dodatne dokumentacije. Podal je zgolj izjavo iz katere izhaja, da vse tiskovine za tožnika izdeluje B. d.o.o. Zaradi prezasedenosti pa je kataloge izdelala druga družba, za katere naziv pa direktor tožnika ni vedel. Sporna računa sta bila izdana v skladu z dogovorjeno ceno. Z družbo A. d.o.o. direktor tožnika ni imel nobenih razgovorov in tudi ni vedel, da bo prejel račun od družbe A. d.o.o. Ker družba A. d.o.o. ni poslovala in opravljala dejavnosti, kot jo je priglasila davčnemu organu, ji je bila odvzeta ID številka za DDV dne 14. 2. 2007. Navedena družba opravlja dejavnost po registraciji 41.200 gradnja stanovanjskih hiš in nestanovanjskih stavb ter 45.210 splošna gradbena dela. Družba nima zaposlenih delavcev, niti ni mogoče ugotoviti, kdo bi lahko kataloge in storitve po obeh spornih računih izvedel. Davčni organ je navedel, da gre v

¹⁰⁰ Glej Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVIII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, junij 2011, str. 91

primeru družbe A. d.o.o. za izvajanje navideznih poslov sodbi Sodišča Evropskih Skupnosti št. C-439/04 in C-440/04. Sodišče Evropske Unije pojasnjuje, da je naloga nacionalnega sodišča, da zavrne pravico do odbitka, če se glede na objektivne elemente ugotovi, da je davčni zavezanec vedel oz. bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV. Prvostopni organ je ugotovil, da gre za missing traderja.

Sodba I U 1113/2010

Opis situacije:

Odločitev davčnega organa temelji na ugotovitvi, da ni izkazano, da bi storitve, navedene na obravnavanih dveh računih, opravila družba, ki je ta dva računa izstavila. Zato se davčnemu organu niti ne bi bilo treba ukvarjati z ugotavljanjem, ali je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti, da sodeluje pri davčni goljufiji. Odbitni DDV se namreč davčnemu zavezancu prizna za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec. Davčni organ ugotavlja, da bi tožeča stranka glede na to, da je mehanik vrednost storitev napisal na list in predlagal plačilo v gotovini (kar naj bi tožeča stranka zavnila in zahtevala račun), morala kot dober in skrben gospodar zaznati, da ne gre za običajen poslovni odnos. Tudi sicer naj bi bilo poslovanje tožeče stranke neobičajno in naj bi odstopalo od poslovne prakse, saj ni vedela s kom posluje in je neznani osebi prepustila tovorno vozilo odpeljati v neznano delavnico. Po mnenju davčnega organa gre za objektivne okoliščine, na podlagi katerih je tožeča stranka vedela ali bi morala vedeti, da sodeluje pri transakciji, ki je del utaje DDV. V obravnavanem primeru gre za nepriznavanje odbitka vstopnega DDV tožeči stranki na podlagi računov, za katere organ prve stopnje ugotavlja, da ju je izdal missing trader.

7. Zaključek

O vstopnem davku govorimo, kadar sme davčni zavezanec pri izračunu od svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev od drugega davčnega zavezanca, pri uvozu blaga ter kot prejemnik storitve, če je blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene opravljanja dejavnosti, od katere plačuje DDV. Kdor opravlja dejavnost, pa ni zavezanec za DDV, nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Pravice do odbitka vstopnega DDV-ja tudi nima davčni zavezanec, ki opravlja promet blaga in storitev, za katerega je predpisana oprostitvev plačila DDV-ja, razen v primerih določenih z Zakonom o DDV-ju.¹⁰¹

Skupni sistem DDV naj bi zagotavljal popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV. Kadar davčni zavezanec blaga ne uporablja za svoje gospodarske dejavnosti, temveč zasebno, ne more biti upravičen do nobenega odbitka. Zakonodaja Evropske unije prevlada nad nacionalno zakonodajo v vseh primerih, ko sta zakonodaja držav članic in zakonodaja Evropske Unije medsebojno neusklajeni ali celo v nasprotju. Države članice morajo upoštevati določila zakonodaje Evropske Unije, ki se lahko uporabljajo neposredno in sprejeti vse potrebne ukrepe, s katerimi bodo zagotovile izpolnitev svojih obveznosti, ki izhajajo iz članstva v Evropski uniji.

Med prebiranjem sodne prakse sem zasledila, da je sodišče EU dne 21.6.2012 izdalo sodbo v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 iz katere izhaja, da davčni organ davčnemu zavezancu ne sme zavrniti pravico odbitka DDV, ker je izdajatelj računa ali kateri od njegovih ponudnikov, ravnal nezakonito, ne da bi ta davčni organ na podlagi objektivnih dejavnikov dokazal, da je zavezanec vedel oziroma bi moral vedeti, da je bila transakcija, na katero se sklicuje pri utemeljitvi pravice do odbitka, povezana z goljufijo, ki jo je storil navedeni izdajatelj ali drug trgovec v dobavni verigi. Davčni organ tudi ne sme zavrniti pravice davčnega zavezanca do odbitka DDV, če se le ta ni prepričal, ali je imel izdajatelj računa v zvezi z blagom, glede katerega se uveljavlja pravica do odbitka, status davčnega zavezanca, ali je imel na voljo blago in ali ga je lahko dobavil ter ali je izpolnil obveznosti glede napovedi in plačila DDV oziroma, ker navedeni davčni zavezanec razen tega računa nima drugih dokumentov, na podlagi katerih bi bilo mogoče dokazati, da so navedene okoliščine podane, čeprav so izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji.

¹⁰¹ Branko Mayr, Božena Macarol, Zvezda Balič Fabe, Davek na dodano vrednost priročnik o uporabi, Gea College, Ljubljana april 1999 str. 113

Pri blagu ali storitvah, ki jih bo davčni zavezanec uporabil bodisi za transakcije pri katerih je DDV odbiten, bodisi za transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, je odbiten samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Menim, da se, v kolikor davčni organ ne dokaže obstoja malomarnega in naklepne ravnanja, ki se nanaša na utajo davkov, ki jo je mogoče pripisati izdajatelju računa, pri čemer se prejemnik računa (davčni zavezanec), takšnega dejanja ni zavedal in pri njem ni sodeloval, pravice do odbitka vstopnega DDV ne sme odvzeti.

DURS v pojasnilu v zvezi s sodbo Sodišča Evropske unije v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 in prakso Davčne uprave Republike Slovenije pri odločanju o pravici do odbitka DDV v primeru poslovanja s t.i. »missing trader« družbami (2. 8. 2012) piše, da je v zvezi s priznavanjem pravice do odbitka DDV oziroma uveljavljanja oprostitve plačila DDV v primeru goljufij, sodišče že pred obravnavano sodbo na to temo izdalo več sodb (npr.: C-439/04 in C-440/04 - Kittel/Recolta, C-255/02 – Halifax, C-285/09 – R., C-409/04), kjer se je opredelilo, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga DDV direktiva priznava in spodbuja. Prav tako je sodišče poudarilo, da sklicevanje na pravo Unije za namene goljufije ali zlorabe ni dovoljeno in da morajo nacionalni organi in nacionalna sodišča zavrniti pravico do odbitka DDV, če se na podlagi objektivnih dokazov ugotovi, da se je zavezanec na to pravico skliceval z goljufijo ali zlorabo. Hkrati sodišče v sodbah pooblašča davčno upravo, da v tovrstnih primerih goljufij z učinkom za nazaj zahteva vračilo odbitih zneskov DDV. DURS v tem pojasnilu zatrjuje, da v dokaznem postopku od zavezancev ne zahteva preverjanja dejstev, ki jih ne morejo preveriti, kot je to primer v predmetni sodbi (npr. da dobavitelj blaga, ki ga je dobavil sploh ni imel na zalogi oz. ni dokazil, da bi ga sploh nabavil oziroma, da dobavitelj ni plačal DDV, ki ga je zaračunal) ampak v postopku ugotavlja, ali je ob upoštevanju okoliščin primera davčni zavezanec ravnal s potrebno skrbnostjo. DURS se ne strinja z navedbami v objavljenih časopisnih člankih, da na splošno od zavezanca (prejemnika računa) zahteva preveritev dejstev in okoliščin, ki so nastale pri izdajatelju računa (»missing traderju«) in da zaradi nepreveritve teh okoliščin ne priznava pravice do odbitka DDV. Opredelitev »razumnih ukrepov«, ki jih je mogoče v posameznem primeru zahtevati od davčnega zavezanca, ki želi uveljavljati pravico do odbitka, da zagotovi, da njegove transakcije ne bodo del goljufije drugega trgovca, je kot navaja sodišče v obravnavani sodbi, v glavnem odvisna od okoliščin primera. In kadar obstajajo indici, ki kažejo na nepravilnost ali goljufijo, ob upoštevanju okoliščin primera, bi se davčni zavezanec moral pozanimati o drugem trgovcu, od katerega namerava kupiti blago ali storitve, da bi se prepričal o njegovi zanesljivosti. Pri preverjanju poslovnih partnerjev naj bi šlo za skrbnosti poslovnih subjektov na trgu.

V skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti in še posebej pravica do odbitka kot sestavni del mehanizma DDV pomenita temeljno načelo skupnega sistema DDV. EU je na področju DDV z načelom davčne nevtralnosti izrazila splošno načelo enakega obravnavanja.

Treba je poudariti, da splošno načelo enakega obravnavanja, v zvezi s katerim je načelo davčne nevtralnosti le njegov poseben izraz zahteva, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno. Zahteva zlasti, da so različni gospodarski subjekti, ki so v primerljivem položaju, zaradi preprečitve izkrivljanja konkurence na notranjem trgu obravnavani enako. Države članice so pri prenosu določb Šeste direktive morale upoštevati načelo enakega obravnavanja, tako kot druga splošna načela prava Skupnosti, ki imajo ustavno moč in jih zavezujejo, če delujejo na področju uporabe prava Unije.

DDV ima lastnost dvojnega nadzora, saj je dolžnost prodajalca, da skrbi za pravilnost obračuna DDV. Nadzor nad njim izvaja kupec, ki račune uporabi za odbitek vstopnega davka. Takšno medsebojno nadzorovanje, bi naj zmanjševalo možnost davčnih utaj. Pričujoče raziskovalno delo nas pripelje do drugačnega zaključka, saj se dandanes dogajajo različne utaje davkov. Ena zloglasnih utaj, davčni vrtiljak, je zelo pogost primer v praksi. Potrebno je razlikovati med subjekti, ki so namenoma vpleteni in tistimi, ki ne vedo in kljub potrebni skrbnosti postanejo del davčnega vrtiljaka. Z nezakonitim zahtevkom za vračilo, se zlorablja pravica do odbitka vstopnega DDV. Davčni organi so sprejeli mnogo novih ukrepov s katerimi skušajo ustaviti tovrstno početje. Izdali so tudi seznam indikatorjev, ki nakazujejo, da ima davčni zavezanec opravka z missing trader družbo.

Menim, da so to zahtevni, kompleksni in dolgotrajni postopki, predvsem v smislu dokazovanja ali je davčni zavezanec vedel, da je določena transakcija del utaje DDV oziroma o obstoju objektivnih okoliščin, ki bi dokazovale, da je davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da se je pravica do odbitka DDV uveljavljala z goljufijo. Morda bi bilo smiselno, da bi se skozi sodno prakso določilo, kaj pomeni je vedel oziroma bi moral vedeti. To bi olajšalo delo nacionalnih organov in hkrati vzpostavilo nek standard za dokazovanje. Davčni zavezanec pa mora zagotoviti, da njegove transakcije ne bodo del davčne utaje drugih zavezancev. Čas bo pokazal, če bo zgoraj omenjena sodba imela vpliv tudi na slovenske organe in sodišča in s tem tudi na njihovo prakso.

8. Literatura

Literatura in članki

Čučnik Janez, Zakon o davku na dodano vrednost s strokovnim predgovorom in tipičnimi primeri in Zakon o trošarinah, Skriptorij KA, Hiša odprtih vrat, Radovljica d.o.o., Radovljica 1999.

Dežman Aljoša, Večstranski pobot po Zakonu o preprečevanju zamud pri plačilih, 19 posvetovanje o aktualni problematiki s področja gospodarskega prava Gospodarski subjekti na trgu- novosti in aktualna vprašanja gospodarskega prava, Pravna fakulteta Inštitut za gospodarsko pravo, Maribor 2011.

Ferlinc Andrej, DDV skozi nekatera temeljna načela davčnega prava, Pravna praksa, 2008, št. 13.

Guzina Barbara, Robert Potočnik, Davek na dodano vrednost: priročnik za nabavnike , prodajnike, finančnike, računovodje, Nucleus Consulting, Ljubljana 1999.

Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVIII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, junij 2011.

Iks, Revija za računovodstvo in finance, Letnik XXXVII, Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, december 2010.

Iks, Revija za računovodstvo in finance, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, letnik XXXIX, Ljubljana februar 2012.

Ivanovič Koca, Slavica Višja sodnica svetnica Vodja sodnega oddelka za carine in druge prometne davščine, Upravno sodišče Republike Slovenije, Strokovno gradivo Tradicionalni dnevi davčnih svetovalcev Portorož Maj 2012.

Maver Leonida, Mojca Zupančič, Nada Dončič, Davek na dodano vrednost novosti, spremembe in dopolnitve, ter sodna praksa, Založba OZIRIS, Lesce 2003.

Mayr Branko, Božena Macarol, Zvezda Balič Fabe, Davek na dodano vrednost priročnik o uporabi, Gea College, Ljubljana april 1999.

Ošljaj Biserka, Davek na dodano vrednost v EU kratko in jedrnato, MFB Consulting, Zbirka Denar, Ljubljana 2004.

Oštir Daša, Predpisi o davku na dodano vrednost , Institut za javne finance Ljubljana 2005.

Pernek Franc, Preoblikovanje našega davka na porabo v davek na dodano vrednost, Podjetje in delo, 1995, št. 1.

Primec Andreja, Davek na dodano vrednost (VAT), Pravna praksa, 1996, št. 353.

Svilar Branka in Nada Drobnič, Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem, Založba Oziris, Lesce, marec 1999.

Svilar Mugoša Branka, Obračunavanje davka na dodano vrednost po 1.1.2010 v teoriji in praksi, Inštitut za računovodstvo, Brezovica pri Ljubljani april 2010.

Šircelj Andrej Davek na dodano vrednost v državah Evropske unije, Center Marketing International, Ljubljana 1996.

Škof Bojan, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007.

Škof Bojan, Damjan Špes, dipl.oec., Davek na dodano vrednost: pričakovane spremembe in posledice, Bilans 1998.

Škof Bojan, M. Wakounig, B. Tičar, S. Jerman, A. Kobal, A. Ferčič, Davčno pravo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno- finančni inštitut, Maribor 2007.

Škof Bojan, Davek na dodano vrednost na notranjem trg 101 primer 2. spremenjena in dopolnjena izdaja, Davčno- finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007.

Simič Ivan, dr. Marian Wakouing, Priročnik o davko na dodano vrednost, Simič in Bohorič 1999.

Špes Damijan mag., DDV poznavalec.si komentar ZDDV-1 s praktičnimi primeri od 1.1.2010 naprej, Davčna hiša Bilans d.o.o. 2010.

Vraničar Mateja, Nevenka Beč, Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV založba, Ljubljana 2007.

Viri

Zakon o davku na dodano vrednost ZDDV-1-UPB3Ur.l. RS, št. 13/2011

Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost Ur.l. RS, št. 141/2006 Spremembe: Ur.l. RS, št. 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010, 82/2011, 106/2011

Pojasnilo DURS, št. 4230-356/2009-1, 31. 12. 2009

Pojasnilo DURS, št. 4230-58562/2011-2, 23.2.2012 2010

Pojasnilo DURS, št. 4230-462/2010-3, 21. 12. 2010

Pojasnilo DURS-a, št. 4230-2622/2011-1, 23. 3. 2011

Pojasnilo DURS, št. 4230-120156/2012-2, 29. 5. 2012

Pojasnilo DURS, št. 4230-123/2010-2, 27. 5. 2010

Pojasnilo DURS v zvezi s sodbo Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU) v združenih zadevah C-80/11 in C-142/11 in prakso Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju davčna uprava) pri odločanju o pravici do odbitka DDV v primeru poslovanja s t.i. »missing trader« družbami (2. 8. 2012)

Spletni viri

<http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=79221> članek Mag. Kunšek Mojca

http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjekto_v_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/

Seznam sodnih odločb

Združeni zadevi C-80/11 in C-142/11 Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) in Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11) z dne 21. junija 2012.

Zadeva C-174/08 NCC Construction Danmark A/S proti Skatteministeriet z dne 29. oktobra 2009.

Zadeva C-118/11 Eon Aset Menidžmant OOD proti Direktor na Direkcija Obžalvane i upravljenje na izpolnienito – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite z dne 16. februarja 2012.

Zadeva C-153/11 Klub OOD proti Direktor na Direkcija Obžalvane i upravljenje na izpolnienito – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite z dne 22. marca 2012.

Zadeva C-25/11 Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA proti Fazenda Pública z dne 16. februarja 2012.

Zadeva C-294/11 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate proti Elsacom NV z dne 21. junija 2012.

Zadeva C-285/09 v kazenskem postopku proti R., ob udeležbi Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach z dne 7. decembra 2010.

Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 632/2010 z dne 26.10.2010.

Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1760/2010 z dne 22.02.2011.

Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1124/2010 z dne 18.05.2011.

Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1748/2009 z dne 05.10.2010.

Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 1113/2010 z dne 07.12.2010.