

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo

**PRIMERJAVA IZJEM PRI DDV MED
ČLANICAMI EU**

Urška Kristan

Ljubljana, januar 2013

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

DIPLOMSKO DELO

PRIMERJAVA IZJEM PRI DDV MED ČLANICAMI EU

Kandidatka: Urška Kristan
Vpisna številka: 04036079
Študijski program: Visokošolski strokovni študijski program Uprava I. Stopnja
Mentorica: izr. prof. dr. Maja Klun

Ljubljana, januar 2013

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Urška Kristan, študentka Visokošolskega strokovnega študija, program Uprava I. stopnje, z vpisno številko 04036079, sem avtorica diplomskega dela z naslovom: Primerjava izjem pri DDV med članicami EU.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je priloženo delo izključno rezultat mojega lastnega raziskovalnega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric, ki jih uporabljam v predloženem delu, navedena oz. citirana v skladu s fakultetnimi navodili;
- sem pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti prenesena v predloženo delo, in sem to tudi jasno zapisala v predloženem delu;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerimi so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Uradni list RS, št. 21/95), kršitev pa se sankcionira tudi z ukrepi po pravilih Univerze v Ljubljani in Fakultete za upravo;
- se zavedam posledic, ki jih dokazano plagiatorstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo;
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko diplomskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Diplomsko delo je lektorirala: Tjaša Jazbec.

Ljubljana, 29. 1. 2013

Podpis avtorice: Urša Kristan

POVZETEK

Na začetku diplomskega dela sta predstavljena zgodovina davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in zakonodaja davčnega sistema v Evropski uniji (v nadaljevanju EU). V nadaljevanju je opisana izjema, njeni razlogi in postopki za sprejem. V osrednjem delu sledi primerjava izjem med izbranimi članicami Evropske unije. Obravnavane države so Slovenija, Italija, Avstrija, Nizozemska ter ustanovne članice EU.

Izjeme prinašajo prednosti v sistem DDV, zmanjšujejo davčne vrtiljake, utaje davkov in povečujejo možnost nadzora pobiranja DDV s strani davčnih organov. Namen izjem DDV je, pomoč državam članicam k postopnemu privajanju v sistem DDV Evropske unije. Članice uporabljajo izjeme v primerih, ko sama direktiva ne obsega problematičnega področja dovolj podrobno. Izjeme se nanašajo na področja davčne zakonodaje v članicah, kjer so take izjeme nujno potrebne. Izjem glede na število članic ni veliko, so pa nekatere globoko ukoreninjene v davčne sisteme. Najbolj izstopajo pri ustanovitvenih članicah, saj so le-te začele z njihovo uvedbo že na samem začetku snovanja davčne zakonodaje skupne Evrope. DDV je obširen sistem, katerega na kratko ni mogoče povzeti.

Ključne besede: davek na dodano vrednost, izjema, Evropska unija, direktiva o DDV

SUMMARY

COMPARISMENT OF VAT EXCEPTION BETWEEN EU MEMBER STATES

At the beginning of the thesis are presented history of value added tax (hereinafter VAT) legislation and taxation system in the European Union. The following describes the exception, its grounds and procedures for admission. In the central part of the following exceptions comparison between the selected states of the European Union (EU). Of the country as Slovenia, Italy, Austria, the Netherlands and the founding members of the EU.

Exceptions to bring the benefits of the VAT system, reduces carousel fraud, tax evasion and increase the possibility of monitoring the collection of VAT by the tax authorities. The exceptions of VAT is to assist Member States to gradually adapting to the VAT system of the European Union. State exceptions in cases where the law itself-Directive does not cover the problem areas in sufficient detail. Exceptions relating to the areas of tax legislation in States where such exceptions are necessary. Exceptions to the number of members is not large, but they are deeply rooted in some tax systems. The most prominent of the founding members, as they began their introduction in the very early design of the tax laws of a common Europe. VAT is a comprehensive system shall, which is summarized briefly as possible.

Keywords: value added tax, the exemption, european union, VAT Directive

KAZALO

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA	iii
POVZETEK.....	iv
SUMMARY	v
KAZALO PONAŽORITEV	viii
KAZALO GRAFIKONOV.....	viii
KAZALO TABEL	viii
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	ix
SEZNAM TUJIH IZRAZOV.....	x
1 UVOD.....	1
2 ZGODOVINA DDV V EU.....	3
2.1 ZAKONODAJA DIREKTIVA SVETA, EU POGODBA.....	5
2.2 EU POGODBA	7
3 OPREDELITEV IZJEME	8
3.1 UPORABA IZJEME	9
3.2 RAZLOGI ZA UVELJAVITEV IZJEM.....	9
3.3 POSTOPEK ZA ZAPROSILO IZJEM.....	10
3.4 UPORABA V NACIONALNI DAVČNI ZAKONODAJI	11
3.5 VELJAVNOST IZJEM	11
3.6 PREGLED IZJEM V SLOVENIJI IN PRIMERJAVA Z EU	12

3.7	PRETEKLE IZJEME V SLOVENIJI	14
3.8	VELJAVNA IZJEMA V SLOVENIJI	18
4	IZJEME V AVSTRIJI	24
4.1	ODSTOPANJE OD 168. ČLENA (2009/1013/EU).....	24
5	IZJEME V ITALIJI	27
5.1	ODSTOPANJA OD DIREKTIVE O DDV.....	27
6	IZJEMA NA NIZOZEMSKEM.....	32
7	ANALIZA IZJEM USTANOVNIH ČLANIC EU	36
8	ZAKLJUČEK.....	39
	LITERATURA IN VIRI	40
	INTERNETNI VIRI IN OSTALI VIRI	40

KAZALO PONAZORITEV

KAZALO GRAFIKONOV

Grafikon 1: Število davčnih zavezancev	20
Grafikon 2: Davčni zavezanci	23
Grafikon 3: Prag obdavčitve	31

KAZALO TABEL

Tabela 1: Seznam nižanih stopenj DDV po odločbi 2006/774/ES	17
Tabela 2: Ustanovne članice in bistvene izjeme	36

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

BDP	bruto domači proizvod
COM	European commission - evropska komisija skupnosti
DDV	davek na dodano vrednost
DURS	davčna uprava Republike Slovenije
EEC	European Economic Community - evropska gospodarska skupnost
EGS	evropska gospodarska skupnost
EK	evropska komisija
ES	evropska skupnost
ESPJ	evropska skupnost za premog in jeklo
EU	evropska unija
EURATOM	European Atomic Energy Community - evropska skupnost za atomsko energijo
EUR	Euro – evropska denarna enota
GBP	Pound sterling – angleška denarna enota
MwSt.	Mehrwertsteuer – nemško poimenovanje davka na dodano vrednost
PLN	Polish zloty – poljska denarna enota
RS	Republika Slovenija
SEK	Svensk Kroner (Swedish kroner) - švedska denarna enota
SKD	standardna klasifikacija dejavnosti
SSKJ	slovar slovenskega knjižnega jezika
UL	uradni list
VB	Velika Britanija
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost

SEZNAM TUJIH IZRAZOV

Lex posterior derogat legi priori mlajši splošni pravni akt razveljavi starejšega

1 UVOD

V diplomski nalogi bom na izbranih državah prikazala prednosti in slabosti izjeme pri DDV. Le-to bom poskušala prikazati s preučitvijo davčne zakonodaje ter analiziranjem izjem držav članic EU. Prikazala bom izjeme starih članic, saj je njihova zakonodaja zaradi dolgoletnega sodelovanja in izkušenosti bolj transparentna in učinkovitejša glede na nove članice in pristopnice. Diplomaska naloga vsebuje predstavitev Direktive o DDV in v njenem okviru prikaz in razčlenitev slovenske izjeme v preteklosti in danes. Predstavljena je zakonodaja izbranih držav članic t. j. Italije, Nizozemske in Avstrije z analizo njihovih izjem. Italija in Avstrija mejita na Slovenijo in sta z vidika sosedskih držav zanimivi za analizo, hkrati pa sta zelo različni. Avstrija je ekonomsko in gospodarsko močna ter usmerjena v dosledno izvrševanje in optimizacijo pravil predpisanih s strani EU. Ravno nasprotno pa ima Italija, težave v finančni sferi in usmerjanju gospodarstva iz sive ekonomije. Nizozemska je zanimiva za analizo, saj je njeno gospodarstvo dobro stoječe in je ena ustanovnih članic EU (tako tudi Italija). Predstavljen je nastanek in uporaba omenjenih izjem. Obrazložen in analiziran je postopek pristopa k predaji izjeme kot zahteve za potrditev Evropski komisiji in način njene potrditve v Evropskem svetu.

Namen diplomskega dela je podrobneje raziskati in prikazati dovoljene izjeme DDV v izbranih državah EU v smislu ugotavljanja, zakaj so potrebna odstopanja od Direktive in državne zakonodaje na področju DDV. Poskušala bom prikazati uvajanje sistema izjem v EU.

Republika Slovenija je že leta 1999, torej pred vstopom v EU, na področju davčne zakonodaje spremenila prometni davek z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). Zakon o DDV ne omogoča veliko izjem, zato se je z njegovo uvedbo znatno zmanjšala možnost davčnih utaj in goljufij. Da gre pri davčni zakonodaji za živo tvorbo, je jasno vidno z vidika vseh sprememb, ki so sledile Zakonu o davku na dodano vrednost od leta 1999 do danes. Pri vstopu v EU, je bilo potrebno prilagoditi zakonodajo v skladu s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 in kasneje v letu 2007 uskladiti z novo direktivo Sveta o DDV 2006/112/ES, s katero smo prilagodili naš zakon o DDV. Kot članica EU se mora Slovenija držati vseh uredb in direktiv ter napotil na področju davčne in druge zakonodaje, vedeti pa je potrebno, da nam Direktiva DDV o skupnem davku na dodano vrednost v 395. členu dovoljuje uvedbo posebnih ukrepov, kateri odstopajo od določb direktive o DDV.

V Italiji so z uvedbo izjeme želeli dvigniti prag letnega prometa, do katerega so davčni zavezanci oproščeni plačila DDV, da bi s tem zmanjšali sivi trg. Nizozemska je zaprosila za uporabo posebnih davčnih ukrepov v konfekcijski industriji, z uporabo prenosa obveznosti plačila DDV davčnim organom. V Avstriji je v uporabi izjema, ki pomeni poenostavitev obračunavanja DDV tako, da se v celoti izključi pravica do odbitka DDV za blago in storitve, katere se uporabljajo večinoma za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene.

Pri preučevanju zgoraj navedenega problema sem uporabila naslednje metode: opisno metodo, ki se nanaša na opisovanje davčne zakonodaje, izjem, njihovega nastanka in uporabe; zgodovinsko metodo, ki se nanaša na pregled zakonodaje Slovenije v obdobju 1999–2012 in samo zgodovino DDV ter primerjalno metodo, s katero sem primerjala izjeme držav članic z izjemo v Sloveniji.

Diplomsko delo je sestavljeno iz sedmih delov. V prvem delu je na kratko predstavljena zgodovina DDV v EU in z njo povezana zakonodaja, ki je botrovala k ustvarjanju Direktive o DDV.

Sledi del o izjemi, ki je bistveni del diplomskega dela. Razlogi za njen obstoj, postopki sprejemanja, uporaba v nacionalnih zakonodajah in njena veljavnost v sistemu DDV. V poglavjih, ki sledijo, so podrobneje analizirane izjeme Republike Slovenije, Republike Avstrije, Italije in Kraljevine Nizozemske ter njihova primerjava z drugimi državami članicami EU. Na koncu sledi analiza izjem ustanovnih članic EU, ki so krojile sistem DDV v EU in se še danes opirajo na vse stare izjeme, ki so jih uvedle v svoje davčne sisteme.

2 ZGODOVINA DDV V EU

Zgodovina Evropske unije sega v leto 1951, ko je bila sklenjena Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo (ESPJ). V petdesetih letih sta bili nato sklenjeni še Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za atomsko energijo (EURATOM) in Pogodba o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti (EGS), imenovana tudi Rimska pogodba, ki je začela veljati 1. 1. 1958. Pogodba iz Maastrichta, ki je bila podpisana leta 1992, je poleg sprememb vseh treh ustanovnih pogodb prinesla še novo, četrto ustanovno pogodbo, in sicer Pogodbo o ustanovitvi Evropske unije. Z Maastrichtsko pogodbo so se vse tri Evropske skupnosti preimenovala v Evropsko unijo, Pogodba o ustanovitvi EGS pa v Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti. Do zadnjih sprememb ustanovnih pogodb je prišlo z Amsterdamsko in Niško (Nicejsko) pogodbo, ki sta začeli veljati v letu 1999 (Evropa v dvanajstih poglavjih, 2012).

V času ustanovitvenih sprememb in novih pogodb se je kreirala tudi zgodovina na področju davkov, ki je eden glavnih virov financiranja EU. Države so se dogovorile, da bodo kot pravni instrument na tem področju uporabile direktive, pravne akte, s katerimi se bodo določali skupni okviri delovanja na nekem področju in katere morajo upoštevati vse države članice, medtem ko oblikujejo nacionalne predpise.

Že v Rimski pogodbi so se države članice zavezale k spoštovanju načela nediskriminatornosti v nacionalni davčni zakonodaji. Kar pomeni, da nobena država članica na blago iz drugih držav ne sme zaračunati večjih davkov kot na domače blago. Prav tako so definirali načelo prepovedi neposrednega spodbujanja izvoza, tako da bi bil znesek davka, ki se vrne ob izvozu blaga, višji od dejansko plačanega zneska.

Na podlagi prve direktive o DDV dne 11. aprila 1967 so države članice zamenjale svoje splošne sisteme posrednih davkov s skupnim sistemom, da bi dosegle preglednost pri neobdavčevanju izvoza in obdavčevanju uvoza v trgovini znotraj EGS. Obdavčevanje glede na namembnost kraja, ki velja za transakcije med državami članicami, je bil glavni vzrok za potrebo po svežnjih v davčni zakonodaji EU. Po tem sistemu so prihodki od stopnje DDV in trošarin pripadale državi blagajni države, v kateri je bila končna poraba. Metoda, s katero je bil ta sistem uveljavljen, zahteva fizično kontrolo na meji. Ko je trgovano blago zapustilo eno državo, je bilo "neobdavčeno" in ob vstopu v drugo državo "ponovno obdavčeno". Kompleksna dokumentacija je bila potrebna za blago, ki je bilo v tranzitu države članice.

V zgodnjih 70-ih so vse takratne države članice uvedle DDV. Aprila 1970 je bila sprejeta odločitev, da se proračun EGS financira iz lastnih sredstev Skupnosti. To so bila sredstva na podlagi plačil od deleža DDV in pridobljena z uporabo skupne davčne stopnje od osnove za odmero, določene v skladu s pravili Skupnosti.

V letu 1977 je Svet Evropske skupnosti našel pot do harmonizacije nacionalnih davčnih sistemov med svojimi članicami z izdajo Šeste direktive 77/388/EEC (17. maj 1977), s katero se zagotovi enotna osnova za obdavčenje in nadomesti Drugo direktivo razglašeno leta 1967 (Vraničar in Beč (2007), Zakon o DDV). Šesta direktiva zaznamuje EU o DDV in davek na splošno uskladi s programom držav članic za porabo blaga in storitev, opredeli obdavčljive transakcije v EU. Hkrati postavi sistem DDV kot posel, ki vključuje ponudbo blaga, opravljanje storitev in uvoz blaga.

Leta 1985 je Evropska komisija objavila v "beli knjigi, del III", ki zajema odpravo davčnih ovir, velik sveženj zakonodajnih predlogov, objavljenih med letoma 1987 in 1990. Med pomembnimi mejniki v zgodovini DDV v EU je tudi leto 1992, ko so bile odpravljene davčne meje med takratnimi državami članicami Evropske skupnosti (Evropa v dvanajstih poglavjih, 2012).

Številne naknadne spremembe direktive so poskušale odstraniti nepreglednosti. Nazadnje Direktiva o DDV sprejeta leta 2007, katera združuje različne spremembe Šeste direktive o DDV iz preteklih let na enem mestu, s čimer se je poenostavila in razjasnila zakonodaja na tem področju. Prenovitev združuje različne določbe v enem samem zakonodajnem aktu in zagotavlja jasnejši pregled davčne zakonodaje EU.

2.1 ZAKONODAJA DIREKTIVA SVETA, EU POGODBA

Evropska direktiva določa cilje, ki jih morajo uresničiti države članice, način uresničevanja teh ciljev pa prepusti državam. Naslovnik direktive je država članica, več držav članic ali vse države članice. Nacionalni zakonodajalec mora s posebnim pravnim aktom prenesti direktivo v domače pravo in nacionalno zakonodajo uskladiti s cilji direktive, šele potem v njej zapisana načela veljajo za državljane (Uporaba prava Evropske unije, 2012). Direktiva določi datum, do katerega jo je treba prenesti v nacionalno pravo. Države članice lahko pri prenosu upoštevajo domače posebnosti, prenos v domačo zakonodajo pa morajo izvesti v določenem roku. Direktiva se uporablja za usklajevanje nacionalnih zakonodaj, predvsem v zvezi z delovanjem enotnega trga.

Direktiva o DDV je trenutno veljavna direktiva o sistemu DDV na področju davčne zakonodaje ozemlja članic EU.

Direktivo je Svet Evropske unije sprejel 28. novembra 2006. Svet Evropske unije sestavljajo ministri držav članic, ki sprejemajo predpise in usklajujejo politike (Direktiva Sveta DDV, 2006; Svet EU, 2012).

Dokumenti, ki spreminjajo oziroma dopolnjujejo Direktivo o DDV, so:

- Direktiva Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 o spremembi Direktive 2006/112/ES v zvezi z nekaterimi začasnimi določbami o stopnjah DDV;
- Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev;
- Direktiva Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo DDV, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici;
- Direktiva Sveta 2008/117/ES z dne 16. decembra 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV zaradi boja proti davčnim goljufijam, povezanih s transakcijami znotraj Skupnosti;
- Direktiva Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost;
- Direktiva Sveta 2009/69/ES z dne 25. junija 2009 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede davčne utaje, povezane z uvozom;
- Direktiva Sveta 2009/132/ES z dne 19. oktobra 2009 o določitvi področja uporabe 143 (b) in (c) Direktive 2006/112/ES glede oprostitve DDV na končni uvoz določenega blaga;
- Seznam zlatnikov, ki ustrezajo merilom iz točke 2 člena 344 (1) Direktive Sveta 2006/112/ES (Posebna ureditev za investicijsko zlato) – Velja za leto 2010;

- Direktiva Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovezetnih za goljufije;
- Direktiva Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov;
- Direktiva Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje.

Veljavna direktiva je razdeljena na 15 naslovov, naslovi na poglavja, poglavja na oddelke, oddelki na pododdelke. Naslovi določajo osnovne elemente obdavčenja z DDV, kot je določitev predmeta obdavčitve, stopenj, oprostitev itd.

Slovenija je z vstopom v EU kot pogoj ob pridružitvi morala prenesti Direktivo v nacionalno zakonodajo, rok za prenos je bil 1. 1. 2008. Naprej je bil sprejet Zakon o DDV, z njim Pravilnik o izvajanju Zakona o DDV ter Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o DDV, čez čas so tudi njemu sledile spremembe. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o DDV (ZDDV-1C), Zakon o spremembah ZDDV (ZDDV-1F), Zakon o spremembah in dopolnitvah ZDDV (ZDDV-1E), Zakon o spremembah in dopolnitvah ZDDV (ZDDV-1B).

2.2 EU POGODBA

Evropska unija temelji na načelih pravne države. Vsak njen ukrep temelji na pogodbah, ki so po demokratičnem postopku sprejete v vseh državah članicah EU. Pogodba je zavezujoč dogovor med državami članicami EU, s katero se določijo cilji, pravila za institucije, postopki odločanja ter odnos med EU in državami članicami.

Evropske pogodbe s spremembami postajajo učinkovitejše in preglednejše, omogočajo pristop novih držav članic in vzpostavljajo nova področja sodelovanja – enotno denarno enoto ipd. V skladu s pogodbami lahko institucije EU sprejemajo zakonodajo, države članice pa jo izvajajo. Glavne pogodbe nastanka EU od leta 1958 do danes so, Lizbonska pogodba (2009) njen namen je, da bi bila EU bolj demokratična, učinkovitejša in enotnejša pri reševanju globalnih problemov. Glavne spremembe prejšnje pogodbe so, da je evropski parlament dobil več pristojnosti, da so se spremenili postopki glasovanja v Svetu, da je bila uvedena državljanska pobuda, da ima Evropski svet stalnega predsednika ter dodane so bile nove funkcije visokega predstavnika za zunanje zadeve ter nova diplomatska služba EU.

Predhodnica Lizbonske pogodbe je bila Pogodba o ustavi za Evropo (2004), ki je bila predstavljena s podobnimi cilji kot Lizbonska, bila podpisana, vendar nikoli ratificirana. Predhodnica je bila Pogodba iz Nice (2003), njen namen je bil, da se reformira institucije za učinkovito delovanje EU po razširitvi na 25 držav članic. Spremenila je sestavo Komisije in prenovila sistema glasovanja v Svetu. Dolgo veljavna Amsterdamska pogodba (1999) je bila priprava na prihod novih članic v Evropsko skupnost. Pogodba o Evropski uniji – Maastrichtska pogodba (1993) je bila predvsem priprava na evropsko monetarno unijo in uvedbo nekaterih elementov politične unije (državljanstvo, skupna zunanja in notranja politika). Pred Maastrichtsko pogodbo je Enotni evropski akt (1986) uvedel reformiranje institucij evropske unije ter hitrejše odločanje pri oblikovanju enotnega trga. Predhodnica akta je bila Pogodba o združitvi – Bruseljska pogodba (1967), s katero so se oblikovale enotna Komisija in enoten Svet za tedanje tri evropske skupnosti (EGS, Euratom, ESPJ). Razveljavila jo je Amsterdamska pogodba.

Nastanek sedanje združene Evrope pod pravnim okriljem obdanim s pogodbami in zakoni se je začel z Rimsko pogodbo ter s pogodbama EGS in EURATOM (1958), njihov namen je bil ustanovitev EGS in EURATOMA. Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo (1952) je vzpostavila medsebojne odvisnosti pri proizvodnji premoga in jekla, tako da nobena država ne bi mogla mobilizirati svojih vojaških sil brez vednosti drugih, predvsem zaradi nezaupanja in medsebojnih napetosti po drugi svetovni vojni. Pogodba ESPJ je prenehala veljati leta 2002 (Pogodbe EU, 2012).

3 OPREDELITEV IZJEME

Ob pristopanju držav v Evropsko skupnost je prihajalo do vedno večjih razlik na področju nacionalnih zakonodaj na temo davkov. Sama priprava k vstopu v Evropsko skupnost od države pristopnice terja prilagoditev na vseh področjih. Direktive so se skozi čas dopolnjevale zaradi potreb po poenotenju davčne zakonodaje, težnje po bolj svobodnem gibanju stvari in blaga na trgu ter predvsem v izogib davčnim goljufijam. Ker je davčno področje živa tvorba, potrebuje določeno nego, rast in prilagoditve. Da pa vse skupaj ni preveč togo in nedostopno, so v Direktivo vključili tudi pojem derogacije, ki pomeni delen ali popoln odvzem veljavnosti pravnemu predpisu z novim pravnim predpisom oziroma razveljavitev le-tega (SSKJ, 2012).

Derogacija je delna razveljavitev predpisa ali omejitev, medtem ko je abrogacija popolna odprava predpisa. Obstaja veliko situacij, kjer derogacija pripelje do zapletov. Ob uveljavitvi derogacije lahko prihaja do težav zaradi njihove morebitne dvoumnosti ali pravnih praznin.

Odstopanje oz. izjema je določba v evropski zakonodaji, ki omogoča posameznikom, skupinam ali organizacijam, da se uporabi le del pravnega akta ali celoten pravni akt drugače kot določa sama direktiva o DDV. Ali pa prekinja samo uporabo. Možnost odstopanja se pogosto dodeli državam članicam ter socialnim partnerjem. V zvezi s tem izjema ni določba, temveč je izbira, saj omogoča večjo prožnost pri uporabi prava, kar državam članicam ali socialnim partnerjem daje možnost, da se upoštevajo posebne okoliščine.

Klasična metoda za derogacijo predpisa je sprejetje novega predpisa, ki je v jasnem konfliktu z obstoječim predpisom. Čeprav se zakonodajalci temu izogibajo, je to včasih nujno potrebno. V takem primeru pravni strokovnjaki ugotovijo, da je bil del originalnega predpisa razveljavljen (*Lex posterior derogat legi priori*), vendar preostanek originalnega zakona še vedno velja. Na primer v procesu liberalizacije se včasih zgodi, da vlade derogirajo starejše predpise, ki jih sicer ne morejo v celoti odpraviti, in tako spremenijo način uporabe prvotnega predpisa. V izrednih razmerah se lahko zgodi tudi začasna derogacija – nekateri predpisi se suspendirajo, če je to v javnem interesu ali v interesu državne varnosti, vendar morajo biti vzroki jasno definirani. V takih primerih se točno določi, kateri členi se ne bodo uporabljali ter koliko časa se jih ne bo uporabljalo.

3.1 UPORABA IZJEME

Vsaka izjema ima svojo zgodovino, namen in korist za državo članico, katere izjema je v veljavi. Izjema je del Direktive o DDV v 395. členu. »Na podlagi člena 395 Direktive 2006/112/ES (prej 27. člen Šeste direktive o DDV) se omogoča državam članicam, da uporabijo posebna pravila, ki odstopajo od določb te direktive za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom« (Direktiva Sveta DDV, 2006). Države članice lahko zaprosijo za posamezna odstopanja in s posebnimi ukrepi, ki so začasni in prilagojeni zadevnim nacionalnim razmeram, poenostavijo postopek pobiranja DDV ali preprečijo določene oblike davčne utaje ter izogibanja plačilu davka.

3.2 RAZLOGI ZA UVELJAVITEV IZJEM

Razlogi za zahtevo in uveljavitev izjem izhajajo predvsem iz skrbi, da bi večje spremembe davkov povzročile dvig inflacije, saj bi se celotno povečanje poznalo v cenah. Predvsem je to čutiti pri novih članicah, katere se morajo prilagoditi na nov davčni sistem. S prilagoditvam, kot so na področju nižanja višine letnega prometa, do katerega pravnim subjektom ni potrebno vstopiti v sistem DDV, poskušajo olajšati poslovanje. Zahteve, ki se nanašajo na višino prometa, pod katerim lahko podjetja odločijo, da se pravni subjekt izključi iz sistema DDV (prag obdavčenja). Vpliv na državni proračun je morda prevladujoč motiv tako za države članice EU kot za države prosilke. Razlog za to je, da imajo države članice možnost spreminjanja davčne stopnje za obračun DDV za storitve, ki ne konkurirajo prek meja, kot so npr. frizerstvo, čiščenje oken in popravilo oblačil ter drugega blaga.

Odobrena odstopanja državam članicam olajšajo nadzor nad davčnimi zavezanci in uspešnost pridobivanja davka s strani zavezancev nasproti davčnim upravam. Pomagajo pri zapletenih vprašanih obdavčevanja – koliko obdavčiti in kako obdavčiti, da bodo dosegli smotno obdavčljivost v primerih, kot so plačevanje DDV od storitev, ki se opravijo na lokacijah, katere mejijo med dvema državama EU ipd.

Drugi razlogi so, da Evropska komisija obravnava nekatere davčne oprostitve dovoljene s strani nacionalnih organov, ki so v nasprotju z načeli enotnega trga, saj lahko dovolijo, da bi podjetja v eni državi članici nepošteno tekmovala s tistimi iz druge države članice. Eden od razlogov uvedbe izjem je, preprečevanje, da bi razlike v stopnjah in sistemih posrednega obdavčenja izkrivljale konkurenco na enotnem trgu (DDV, Evropski parlament, 2012).

3.3 POSTOPEK ZA ZAPROSILO IZJEM

Odstopanja od pravil oziroma določb Direktive o DDV, s katero je vzpostavljen skupni sistem DDV v EU, so bila posameznim državam članicam EU bodisi:

- Odobrena v času sprejemanja navedene direktive oziroma direktive Sveta 77/388/EGS, ki je bila s 1. 1. 2007 zaradi številnih sprememb od njenega sprejetja leta 1977 dalje preoblikovana v Direktivo o DDV;
- Izpogajana v okviru pogajanj o pristopu posameznih držav članic k EU;
- Odobrena s strani Sveta EU v skladu s 395. členom Direktive o DDV, po katerem le-ta soglasno dovoli katerikoli članici EU, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te Direktive, v zvezi s poenostavitvijo postopka obračunavanja DDV ali preprečevanja nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom.

Po mnenju Komisije se vsem članicam da možnost, da uporabljajo odstopanja, ne da bi za to potrebovala posamezna dovoljenja. Postopek za zaprosilo izjem se izvede tako, da mora država članica, ki želi uvesti omenjene ukrepe, o le-teh obvestiti Komisijo in posredovati vlogo, v kateri mora navesti vse potrebne informacije. Če Komisija meni, da ni vseh potrebnih informacij, o tem, v roku dveh mesecev od prejema vloge, obvesti zadevno državo članico in podrobno navede, katere dodatne informacije potrebuje. Ko ima Komisija vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo zahteve, v roku enega meseca o predlaganih ukrepih uradno obvesti državo članico, ki je zahtevo vložila in zahtevo v izvornem jeziku posreduje drugim državam članicam. Komisija v treh mesecih od uradnega obvestila, prejetega s strani zadevane države članice, Svetu predloži ustrezen predlog za sprejetje odstopanja. Če zahtevanemu odstopanju nasprotuje, obvesti zadevano članico o zavrnitvi z obrazložitvijo. Postopek sprejemanja ali zavrnitve zahteve se v vsakem primeru zaključi v osmih mesecih, potem ko Komisija prejme vlogo (395. člen Direktive o DDV, 2006).

Na podlagi 395. člena Direktive o DDV lahko Svet na predlog Komisije soglasno dovoli katerikoli državi članici, da s tretjo državo ali mednarodno organizacijo sklene sporazum, ki lahko vsebuje odstopanja od te Direktive. Država članica, ki želi skleniti omenjen sporazum, pošlje vlogo Komisiji in ji posreduje vse potrebne informacije za sprejem sporazuma.

Postopek za države članice, ki so 1. januarja 1977 uporabljale posebne ukrepe, je bil snovan tako, da so lahko ukrepe ohranile pod pogojem, če so o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestile Komisijo, če so bila takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka ter so bila v skladu z zahtevo za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom (Direktiva Sveta DDV, 2006).

Kljub temu da je postopek pridobivanja izjem okoren ter podaljševanje izjem zahtevno, so se nekatere izjeme izkazale za uspešne pri preprečevanju izogibanja in utaje davkov. Izjeme zajemajo probleme, ki so skupni več državam članicam. Po mnenju Zelene knjige, bi lahko Evropska komisija, na podlagi ustrezno utemeljene zahteve države članice, na hitro sprejela začasna odstopanja in s tem zaščitila države članice ter ukrepala proti goljufijam (Zelena knjiga, 2010).

3.4 UPORABA V NACIONALNI DAVČNI ZAKONODAJI

Z okviri, zadanimi v evropskih pogodbah in direktivah, se je morala vsaka članica soočiti že z vstopom v EU, implementacija Direktive o DDV je bil eden od pogojev pristopa. Vsaka država članica je odgovorna za izvajanje zakonodaje EU (sprejetje izvedbenih ukrepov pred določenim rokom, skladnost in pravilna uporaba) v okviru svojega pravnega sistema v skladu s pogodbami (258. člen Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU), 141. člen Pogodbe Euratom) (Sporočilo Komisije EU, 2012).

Komisija EU je odgovorna za zagotavljanje, da se zakonodaja EU pravilno uporablja. V kolikor država članica ne ravna v skladu z zakonodajo EU, ima Komisija pooblastila za ukrepe proti kršitvam, lahko pa zadevo predloži tudi Sodišču Evropske unije (Evropska komisija, 2012). Postopek implementacije odobrenih odstopanj (v primeru Slovenije), ki zahtevajo spremembo Zakona o davku na dodano vrednost, ki določa sistem in obveznost plačevanja DDV na ozemlju RS v skladu z direktivo o DDV, je enak kot v zvezi s preostalimi (novimi) rešitvami, s katerimi se posega v obstoječo zakonsko ureditev, t. j. priprava ustreznega predloga spremembe oziroma dopolnitve ZDDV-1 v skladu s predvidenim zakonodajnim postopkom (Ministrstvo za finance, 2012).

3.5 VELJAVNOST IZJEM

Izjeme naj bi bile izdane praviloma za krajše obdobje. Predvsem je njihov namen, da se v času njihove veljave država članica pripravi na spremembe in opusti izjemo po njenem preteku. Seznam izjem je objavljen na spetni strani Evropske komisije. V seznamu so zajete vse veljavne izjeme držav članic EU (Table of derogation, 2012).

Država članica mora pravočasno predložiti ustrezno zahtevo v podaljšanje. Če tega ne stori, se izjemo odstrani s seznama, kar pomeni, da je potrebno področje, katero je bilo urejeno z izjemo, urediti na način predpisan v Direktivi o DDV. Ob vsaki izdaji uredbe s strani Komisije je odstopanje omejeno na obdobje uporabe. Komisija s tem želi, da se na podlagi ustreznih informacij, ki jih predloži država članica, lahko redno ocenjuje, ali pravni in dejanski razlogi za uporabo izjeme še vedno obstajajo (Predlog odločbe Sveta, 2009).

3.6 PREGLED IZJEM V SLOVENIJI IN PRIMERJAVA Z EU

Republika Slovenija je 16. aprila 2003 skupaj z devetimi drugimi državami (Ciper, Češka, Estonija, Latvija, Litva, Madžarska, Malta, Poljska, Slovaška) podpisala pogodbo o pristopu k Evropski uniji. Pogodba se je uveljavila s 1. majem 2004. S tem dnem je Slovenija postala članica skupnega evropskega trga, kar ima pomembne posledice tudi za obdavčevanje prometa blaga in storitev. Ob vstopu Slovenije v EU na mejnih prehodih z drugimi državami članicami EU carinska služba ni bila več navzoča (DURS, Davki, predpisi in pojasnila/DDV, 2012).

Takratni temeljni pravni akt Evropskih skupnosti na področju posrednega obdavčevanja prometa blaga in storitev je bila Šesta direktiva Evropskega sveta. Celotni ZDDV je bil ob vstopu v EU usklajen z navedeno direktivo. V omenjeni direktivi je bila vsem novim članicam omogočena uporaba 27. člena, ki je določal, da na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb Šeste direktive za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje. Država članica, ki želi uvesti omenjene ukrepe, mora o njih obvestiti Komisijo in ji dati na razpolago vse potrebne informacije (Šesta direktiva, 1977).

Slovenija je v prvotnih pogajalskih izhodiščih o pristopu k EU zahtevala izjemo za zadržanje nižje stopnje DDV za pripravo jedi, vino, za vse nosilce besede, slike in zvoka (ne le knjige), gradnjo, obnovo in vzdrževanje (vseh) stanovanjskih objektov ter posebnih objektov za bivanje in življenje invalidov. V naknadnih dopolnilnih in pogajalskih izhodiščih je Slovenija spremenila nekatere zahteve po izjemah v zahteve po predhodnem obdobju, nekatere pa je umaknila in se zavezala, da bo stopnje prilagodila najpozneje z dnem vstopa v EU.

V skladu z odobreno izjemo v okviru pogajanj o pristopu je lahko Slovenija z odstopanjem od Šeste direktive Sveta 77/388/EGS ohranila:

- do 31. 12. 2007 ali konca prehodnega obdobja iz 28. člena Šeste direktive, nižjo stopnjo DDV, ki ni nižja od 8,5 odstotka, od priprave jedi;
- do 31. 12. 2007 nižjo stopnjo DDV, ki ni nižja od 5 odstotkov, od gradnje, obnove in vzdrževanja stanovanjskih objektov, ki se ne opravljajo v okviru socialne politike, z izjemo gradbenih materialov (Vraničar in Beč, 2007, Zakon o DDV, str. 296).

Izjema nižje stopnje DDV za gradnjo in obnovo stanovanj z dne 31. 12. 2010 ni več v uporabi.

Poleg znižane stopnje je leta 2006 v dopisu, poslanem generalnemu sekretariatu Komisije, Slovenija zaprosila za odstopanje od člena 17(1) Direktive 77/388/EGS, da si lahko davčni zavezanci odbijejo DDV, ko je dobavitelj izplačan. Ta odlog odbitka bi se uporabljal samo pri poenostavljeni ureditvi po plačani realizaciji. Izjema po plačani realizaciji je trenutno veljavna izjema do 31. 12. 2012.

V Sloveniji je Vlada 5. 7. 2012 sklenila, da na podlagi prvega odstavka 395. člena Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV na Evropsko komisijo posreduje zahtevo za dovoljenje, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od točke 15 člena 287 navedene Direktive in poviša prag letnega prometa, pod katerim je davčnim zavezancem omogočena uporaba sheme za male davčne zavezance in s tem oprostitev obračunavanja DDV, iz sedanjih 25.000 evrov na 50.000 evrov obdavčljivega prometa. Zahteva po izjemi, predana Evropski komisiji, o zvišanju praga letnega prometa, pod katerim je davčnim zavezancem omogočena uporaba sheme za male davčne zavezance in s tem oprostitev obračunavanja DDV, je v trenutnem postopku (DURS medijsko središče, 2012).

Sedanji prag obdavčljivega prometa za uporabo sheme za male davčne zavezance je vključen v 94. člen ZDDV. Povečanje praga, ki ga v vlogi predlaga Slovenija kot odstopanje, pa je vključeno v Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o DDV. Uveljavitev povišanja praga po navedenem predlogu spremembe ZDDV-1 bo vezana na predhodno odobritev odstopanja Sloveniji s strani Sveta EU, ki bo o vlogi Slovenije odločal na podlagi predloga Evropske komisije. Izjeme, ki so bile in so uveljavljene v državi RS, so terjale veliko prilagoditev tako za državne organe kot tudi za samo gospodarstvo (DURS medijsko središče, 2012).

V Latviji je prag po izvedbenem sklepu določen na 50.000 EUR (Odločba Sveta 2010/584/EU Latvija, 2010). Litva je z izjemo dosegla prag obdavčitve do 45.000 EUR (Odločba Sveta 2011/335/EU, 2011). Povečanje zgornje meje na 30.000 EUR je Poljski omogočilo poenostavitev upravnih postopkov za večji delež malih podjetij, pri čemer se je meja omejila le na tista z najnižjim prometom in tako prispevala k njihovem razvoju (Odločba Sveta 2009/790/ES, 2009). Romunija se na splošno sooča z velikim problemom nespoštovanja predpisov o DDV. V podporo so službe Komisije Romuniji nudile tehnično pomoč, da bi lahko ocenile pomanjkljivosti romunskega davčnega urada pri nadzoru nad DDV in nespoštovanju predpisov o DDV. Povišanje praga iz 35.000 EUR na 65.000 EUR so dopolnili zlasti z uvedbo pavšalne ureditve za mala podjetja v skladu z 281. členom Direktive o DDV, ki velja za mala podjetja, ki ne želijo uporabljati tega poenostavitvenega ukrepa (Thresholds, 2012).

Za lažjo predstavo o aktualnostih izjem v EU je koristna navedba podatka, kolikšno število izjem je trenutno aktualnih v EU. Ne smemo pa zanemariti podatka, da gre za informacije, katerih podatki so dnevno spremenljivi. Po eno samo izjemo poleg Slovenije uporabljajo Češka, Estonija, Finska, Litva, Portugalska in Romunija. Izjeme se dotikajo področja gradnje in načrtovanja mejnega mostu med državami članicami, področja obračunavanja DDV, oprostitev plačila ali odbitek DDV pod posebnimi pogoji ter obrnjene davčne obveznosti.

Po dve izjemi sta v uporabi v Avstriji, Latviji, na Švedskem in tri na Poljskem. Bistvo sega v področje pravice do odbitka DDV, uporabo obračuna DDV kot obrnjeno davčno obveznost, določitev pragu oprostitve plačila DDV za davčne zavezance, določitev ozemeljske uporabe DDV ter plačilo DDV davčnim organom po plačani realizaciji.

Za članice pridružene po letu 2004 – Bolgarija, Ciper, Madžarska, Malta, Slovaška – v seznamu derogacij ni izjem, ki bi bile v trenutni uporabi, kar pomeni, da so bile ali zavrnjene ali pa so še v postopku odobritve. Španija je edina stara članica (pridružena leta 1986), ki ni predlagala izjeme oziroma v trenutni uporabi nima odstopanj od Direktive o DDV. Vse ostale države članice EU beležijo od tri do največ 20 izjem (Nemčija) (Evropska unija, države, 2012).

3.7 PRETEKLE IZJEME V SLOVENIJI

V rednem poročilu Komisije o napredku Slovenije za vstop v EU leta 2000, so objavili, da je Slovenija uspešno preoblikovala davčno upravo in učinkovito izvajala zakon od DDV. Uvedba DDV 1. julija 1999 je nastopila brez zvišanja cen ali likvidnostnih težav in je bila v skladu s pričakovanji Ministrstva za finance. Proračun se je povečal tudi s strani DDV, ki je zamenjal prometni davek in deloval kot spodbuda v registracijo prej sive ekonomije (Evropa redno poročilo, 2000).

V poročilu leta 2003 je bilo zapisano:

“Slovenija je na področju posrednih davkov skorajda povsem usklajena s pravnim redom EU o DDV, prevzem preostalih zadev pa poteka po programu. Slovenija mora še vedno uskladiti svojo zakonodajo glede obsega znižanja stopnje DDV na nekaterih področjih, oprostitve plačila DDV za poštne storitve, opredelitve novih prevoznih sredstev in vračila DDV tujim davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža na ozemlju Skupnosti. Poleg tega je treba obravnavati manjše razlike na področju opredelitve davčnih zavezancev in obdavčljivih transakcij. Sloveniji so bila odobrena prehodna obdobja za znižanje stopnje DDV za gradbena, prenovitvena in vzdrževalna dela za stanovanjske objekte, ki niso določena kot del socialne politike (do 31. decembra 2007), in znižane stopnje DDV za pripravo obrokov (do 31. decembra 2007) ter odstopanja za uporabo oprostitve plačila DDV in registracijskega praga v višini 25.000 EUR za majhna in srednje velika podjetja ter oprostitvev plačila DDV za mednarodni potniški promet. Na tem področju so ustanovljene vse potrebne upravne strukture in tudi ustrezno delujejo.” (Poročilo o napredku Sloveniji pri vstopu v EU, 2003).

Slovenija je od pravnih pravil na področju davka na dodano vrednost z EU dosegla nekatera prehodna obdobja. Odstopanja so bila v skladu s Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS:

- Odstopanje od 28. člena Šeste direktive o uporabi znižane davčne stopnje (8,5 %) za pripravo hrane, v kolikor ne bi nastopila nova smernica, je izjema veljala do 31. 12. 2007. Po preteku veljavnosti je nastopila splošna stopnja obdavčitve (20 %), za pripravo hrane.
- Odstopanje o uporabi znižane stopnje, ki ni nižja od 5 %, za gradnjo, obnovo in vzdrževanje stanovanjskih objektov, ki se ne opravljajo v okviru socialne politike, z izjemo gradbenih materialov. Veljavno do 31. 12. 2007.

Slovenija je ohranila izjemo, s katero se ne uporablja DDV za storitve mednarodnega in medskupnostnega pomorskega, železniškega in zračnega prometa. Poleg naštetega je Sloveniji odobrena izjema, da trajno ohrani prag letnega prometa, do katerega so oproščeni davčni zavezanci plačila DDV v znesku 5 milijonov tolarjev (poveča do 25.000,00 eur) za dejavnost kmetijstva in gospodarstva 1,5 milijona tolarjev (poveča do 7.500,00 eur) (PETAUER, 2004, DDV po vstopu Slovenije v EU).

Uporaba nižje stopnje DDV se uporablja in je primerna predvsem za blago in storitve, ki so namenjene za zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb (socialna komponenta) in v primeru prodaje končnemu potrošniku, ki uporablja izdelke in storitve za svoje lastne potrebe, ne pa davčnemu zavezancu, ki ima pravico odbitka DDV.

V blago in storitve nižje stopnje sodijo hrana za ljudi in živali, semena, sadike, rastline in priprava jedi, prodaja pijač in hrane iz prodajnih avtomatov, zdravila in izdelki za nadzorovanje rojstev, izdelki za higiensko zaščito, medicinska oprema in pripomočki, prevoz oseb in osebne prtljage, knjige in druga tiskana gradiva, avtorske pravice in storitve izvajalskih umetnikov, uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin, nakup umetniških predmetov, stanovanjski objekti za trajno bivanje, živali za pitanje, storitve v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu, nastanitvene zmogljivosti, uporaba športnih objektov, storitev pokopa in upepelitev ter javna higiena (Vraničar in Beč, 2007, Zakon o DDV).

Konec leta 2010 je poteklo prehodno obdobje, ko je Slovenija še lahko uporabljala znižano stopnjo DDV tudi od stanovanjskih objektov, ki niso del socialne politike. Od leta 2011 je za pravilno uporabo stopnje DDV med drugim potrebno ugotoviti tudi, kakšen je status objekta, ki se gradi, obnavlja, popravlja ali prodaja.

Dobava in gradnja stanovanj se obdavči po nižji davčni stopnji le, če so stanovanjski in drugi objekti, ki so namenjeni za trajno bivanje, del socialne politike. Za namene DDV se šteje, da so del socialne politike tista stanovanja, namenjena za trajno bivanje, katerih uporabna površina ne presega 120 m² v večstanovanjskih hišah oziroma 250 m² v individualnih hišah.

Po nižji stopnji se obdavčijo obnova in popravila stanovanj le primerih:

- za stanovanja, ki so del socialne politike;
- stanovanja, ki niso del socialne politike, pa se nižja (8,5 %) stopnja lahko upošteva le, ko gre za zasebna stanovanja, ko so storitve zaračunane neposredno investitorju in gre za storitve, ki se uvrščajo v SKD F/gradbeništvo, kadar vrednost dobavljenih materialov ne presega 50 % celotne vrednosti ter ko ne gre za storitve novogradnje (Novosti pri obračunavanju DDV, 2011).

Znižana stopnja DDV v EU je omejena na 5 %. Poleg Slovenije so za uporabo znižane stopnje zaprosile tudi Češka, Ciper, Latvija, Madžarska, Malta, Poljska, Finska, Grčija, Belgija, Španija, Luksemburg, Francija, Italija, Nizozemska, Portugalska ter Velika Britanija (samo otok Man) (Odločba Sveta 2006/774/ES, 2006).

Z odločbo Sveta 2006/774/ES z dne 7. 11. 2006 o dovoljenju za nekatere države članice, da uporabljajo nižjo stopnjo DDV za določene delovno intenzivne storitve v skladu s postopkom iz člena 28 (6) Direktive 77/388/EGS je bila Sloveniji in ostalim državam članicam odobrena podaljšana uporaba nižja stopnja DDV do 31. 12. 2010.

Tabela 1: Seznam nižanih stopenj DDV po odločbi 2006/774/ES

države/odstopanje od nižane stopnje DDV	manjša popravila: koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila	obnova in popravila zasebnih stanovanj	storitve domačega varstva	čiščenje oken in čiščenje zasebnih stanovanj	friziranje
Belgija	✓	✓			
Češka		✓	✓	✓	
Grčija	✓	✓	✓		
Francija					
Španija		✓	✓	✓	✓
Italija		✓	✓		
Ciper		✓	✓		
Latvija		✓			✓
Luksemburg	✓			✓	✓
Madžarska	✓	✓	✓		
Malta	✓		✓		
Nizozemska	✓	✓			✓
Poljska	✓	✓			✓
Portugalska		✓	✓		
Slovenija		✓			
Finska	✓				✓
Otok Man (VB)		✓			

Vir: Odločba Sveta 2006/774/ES (2006)

Uporaba odstopanja od Direktive in obračunavanje storitev po nižani stopnji DDV v zgornji tabeli kaže, da so države članice v veliki meri koristile uporabo le-te. Osem držav je odstopanje koristilo za manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov ter oblačil in gospodinjskega perila ter za storitve domačega varstva (na primer pomoč na domu ter nega otrok, starejših oseb, bolnikov ali prizadetih oseb). Šest držav je nižano davčno stopnjo uvedlo za storitve frizerstva. Za čiščenje oken in zasebnih stanovanj so nižano davčno stopnjo koristile le tri države. Največ držav (kar 13 od 25 članic EU) je izjemo za obračunavanje nižane davčne stopnje koristilo za obnovo in popravila zasebnih stanovanj (Vat rates, 2012).

Koristi in razlogi pri zmanjševanju DDV, ki se dotaknejo družbe in podjetji, so različni. Z vidika gospodarske koristi bi znižana stopnja lahko povečala zaposlenost in zmanjšala sivo ekonomijo ter davčne utaje. Raziskavo so opravili v Angliji, na otoku Man, kjer so prišli do zanimivih ugotovitev. Znižana stopnja je na Otoku povzročila manj pritiska na gradbenike, da bi delali na črno in ne upoštevali plačevanja davka. Prav tako je znižana stopnja vplivala na dobičkonosnost na podlagi zadovoljstva strank in delavcev. V Belgiji je znižana stopnja povzročila rast in zaposlovanje. Znižana davčna stopnja je Franciji doprinesla ustanovitev novih delovnih mest (43.000) in rast prihodka v gradbeništvu. V Italiji je uvedba znižane davčne stopnje ustanovila 65.000 do 75.000 novih delovnih mest v gradbeništvu ter pripomogla, da je 35.000 podjetij izšlo iz sive ekonomije in začelo s plačevanjem DDV. Na Portugalskem so ustanovili nova podjetja s povečano rastjo gradbenih podjetij (Cut Vat Rates, 2012).

Odločbo (2006/774/ES) sprejeto 7. novembra 2006 z veljavnostjo od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 je Direktiva Sveta o skupnem sistemu DDV (2006/112/ES) razveljavila. Zaradi spremembe Šeste direktive o DDV v Direktivo o DDV dne 28. 11. 2006 so se izjeme o znižani stopnji iz prej 28. člena prenesle na začasne določbe od 123. do 130. člena Direktive o DDV. V 129. členu je zapisano, da Slovenija lahko do 31. 12. 2010 še naprej uporablja znižano stopnjo, ki ni nižja od 5 %, od gradnje, obnove in vzdrževanja stanovanjskih objektov, ki se ne opravljajo v okviru socialne politike, z izjemo gradbenih materialov (Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE EK COM 381, 2007).

3.8 VELJAVNA IZJEMA V SLOVENIJI

Na podlagi 395. člena Direktive o DDV 2006/112/ES, ki je nadomestil 27. člen Šeste direktive o DDV, je Slovenija zaprosila za odstopanje od 167. člena Direktive o DDV, ki pravi »Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.« Odstopanje od 167. člena omogoča, da se odloži nastanek pravice do odbitka DDV, dokler ta ni plačan dobavitelju blaga ali ponudniku storitev, za davčne zavezance, katerih letni promet ne presega 208.646,00 EUR. To pomeni, da so upravičeni do izbirne ureditve (imenovane po plačani realizaciji), po kateri v skladu s 66.(b) členom Direktive o DDV obveznost obračuna DDV na njihove izstopne transakcije nastane ob prejemu plačila.

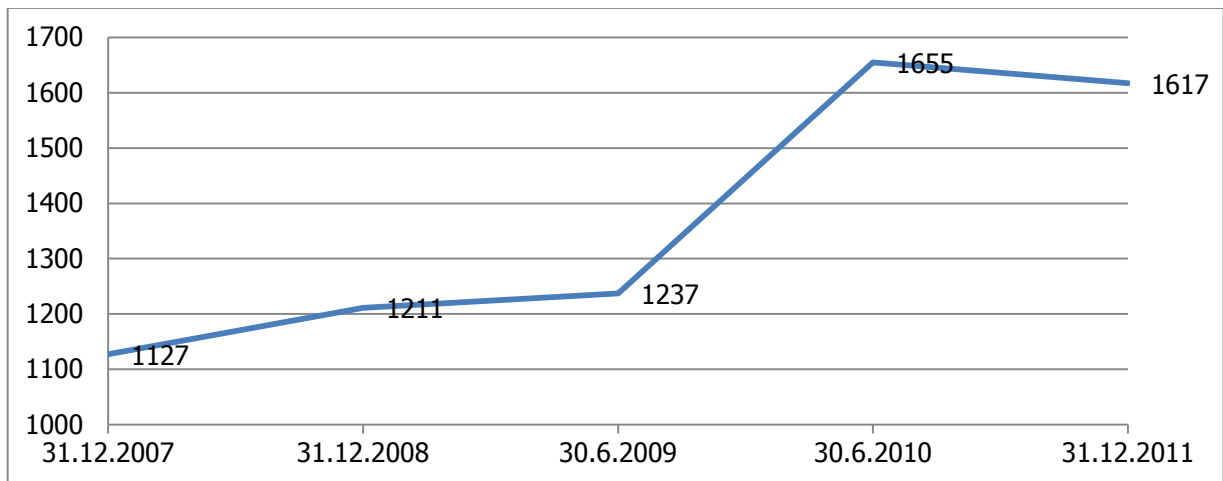
Sloveniji je bilo z Odločbo Sveta 2007/133/ES z dnem 30. januarja 2007 odobreno, da uporabi posebno odstopanje od člena 167. Direktive o DDV do 31. decembra 2009. Za podaljšanje je Slovenija z dopisom zaprosila Generalni sekretariat Komisije. V dopisu je predlagala podaljšanje ukrepa odstopanja in povišanje letnega prometa do 400.000,00 EUR, za davčne zavezance, ki so upravičeni do te ureditve. Slovenija je navedla, da bi takšno povišanje omogočilo zmanjšanje upravne obremenitve večjemu številu malih podjetij in obenem izboljšalo stanje njihovega denarnega toka. Po ocenah naj bi povišanje omogočilo uporabo ureditve še 8.787 davčnim zavezancem (Proposal for a COUNCIL DECISION COM 608, 2009).

Razlog, zakaj so se odločili za dvig pragu letnega prometa na 400.000,00 EUR, je izboljšanje likvidnosti slovenskega gospodarstva, ki se zaradi svetovne finančne krize poslabšuje. Zaradi manjšega priliva likvidnih sredstev v gospodarstvo so podjetja prisiljena podaljševati plačilne roke ali pa svojih obveznosti sploh niso več zmožna poravnati, to pa vodi v začaran krog zmanjševanja likvidnosti.

V Sloveniji je bil podan predlog zakona za zvišanje praga obdavčljivega prometa, do katerega sme davčni zavezanec obračunavati in plačevati DDV po plačani realizaciji iz 208.000,00 evrov na 7.300.000,00 evrov. Znesek 7.300.000,00 evrov se je predlagal zato, ker je ta znesek eden od pogojev, po katerem se po Zakonu o gospodarskih družbah šteje podjetje za majhno podjetje (prihodki od prodaje v dvanajstih mesecih ne smejo preseči 7.300.000 evrov). Sprememba bi ugodno vplivala le na majhna podjetja, ki so v razmerah te krize tudi najbolj ogrožena. Predlagali so tudi, da se skrajša rok za vračilo preplačanega DDV na 7 dni po predložitvi obračuna DDV (EU davki, 2012).

Komisija je 7. decembra 2009 sklenila, da Sloveniji na podlagi odločbe 2009/939/EU dovoli odstopanje od člena 167. Direktive 2006/112/ES do 31. 12. 2012. V odločbi Sveta je bil Sloveniji odobren dvig letnega prometa na 400.000,00 EUR za uporabo tako imenovane ureditve po plačani realizaciji. Omenjena ureditev je poenostavljena izbira davčne ureditve, namenjena malim podjetjem, ki niso upravičena do oprostitve davka. Ta davčnim zavezancem omogoča, da uporabijo preprost predpis, po katerem na podlagi datuma plačila svojih vstopnih stroškov in izstopnih transakcij določijo trenutek, v katerem bodo ustrezno uveljavili pravico do odbitka DDV in plačali davek davčnim organom. Ukrep za poenostavitev obračuna DDV je ugoden zlasti za podjetja, ki imajo v okviru normalnih predpisov težave pri določitvi datuma obveznosti obračuna svojih vstopnih in izstopnih transakcij, ter podjetja, ki ne vodijo računovodstva na podlagi nastanka poslovnih dogodkov. Ureditev zagotavlja prednosti na področju denarnega toka predvsem podjetjem, katerih izkazani stroški večinoma niso zavezani k DDV (npr. plače) ali pa so ti stroški nastali kot posledica zaostanka plačil večjih zneskov njihovih strank, ki pa jih ne morejo prenesti na svoje dobavitelje (Odločba Sveta 2009/939/EU, 2009).

Grafikon 1: Število davčnih zavezancev



Vir: lasten (DURS, 2012)

Iz grafika je razvidno, da se uporaba ureditve po plačani realizaciji z leti povečuje. Med leti 2010 in 2011 je viden rahel upad. Glede na gospodarstvo bi lahko sklepali, da gre za podjetja, ki so se zaradi krize zaprla, šla v stečaj ali presegla prag, dovoljen za uporabo izjeme.

Izjema se uporablja po navodilih, ki so objavljena na spletni strani davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS). Za uporabo je najprej potrebno predložiti priglasitev na DURS. Prav tako je priglasitev potrebna v primeru prenehanja uporabe. Uporaba ureditve po plačani realizaciji se v Sloveniji uporablja prostovoljno (Obvestilo o prenehanju uporabe, DURS, 2012 in Obvestilo o uporabi posebne ureditve, DURS, 2012).

Po podatkih DURS, obračun DDV po plačani realizaciji uporablja le 1,9 odstotka podjetji, katera izpolnjujejo pogoje, da njihov letni promet ne presega 400.000,00 EUR. Mnenja o uporabi omenjene izjeme so različna. Računovodje se zaradi neinformiranosti in dodatnim administrativnim nalogami izogibajo uporabi posebnega obračunavanja DDV po plačani realizaciji. Tako bi morali spremljati plačila, vključevati neplačane terjatve in neplačane obveznosti ter obveščati DURS o le-teh ob koncu leta. Prilagoditev računovodskih programov bi terjala večjo investicijo, kar s finančnega vidika podjetji, katera bi lahko uporabljala ni rentabilno. (Finance, 2011).

Odstopanja od 167. člena Direktive o DDV poleg Slovenije uporabljajo tudi Estonija, Švedska, Velika Britanija ter Severna Irska. V Estoniji se izjema nanaša samo na registrirane samostojne podjetnike, katerih letni promet ne presega zgornje meje, ki jo Estonija določi v skladu z Direktivo o DDV v nacionalni denarni enoti do protivrednosti največ 200.000,00 EUR. Na podlagi odločbe Sveta 2009/1022/EU je izjema podaljšana do 31. 12. 2012. Na Švedskem to velja za 3.000.000,00 SEK, v Veliki Britaniji so podali prošnjo za povečanje iz 1.350.000,00 GBP na 1.500.000,00 GBP. Odobrena izjema velja za Švedsko, Veliko Britanijo in Severno Irsko do 31. 12. 2012. V Veliki Britaniji se ureditev po plačani realizaciji ne sme uporabljati v primeru, ko davki niso bili poravnani, ko je bil davčni zavezanec obsojen za kaznivo dejanje ali v primeru, kadar mu je bila izrečena kazen zaradi davčne utaje v zadnjem letu in ko letni prag doseže 1.500.000,00 GBP.

Pogoji za začetek uporabe posebne ureditve po plačani realizaciji v Sloveniji so (Vraničar in Beč, 2007):

- na prvi dan katerega koli davčnega obdobja davčni zavezanec predloži vse obračune DDV, ki jih je bil dolžan predložiti, in je plačal vse zapadle obveznosti iz naslova DDV;
- pred prehodom na posebno ureditev ni bil pravnomočno obsojen zaradi storitve kaznivega dejanja ali bil kaznovan za hujši prekršek v zvezi z DDV;
- v obdobju 12 mesecev pred prehodom na posebno ureditev ni uporabljal te posebne ureditve;
- v svojem knjigovodstvu zagotovi izpolnjevanje pogojev za uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji;
- vsaj 15 dni pred začetkom uporabe posebne ureditve obvesti pristojni davčni urad o davčnem obdobju, v katerem bo začel z uporabo

V Sloveniji so iz posebne ureditve po plačani realizaciji izvzete transakcije:

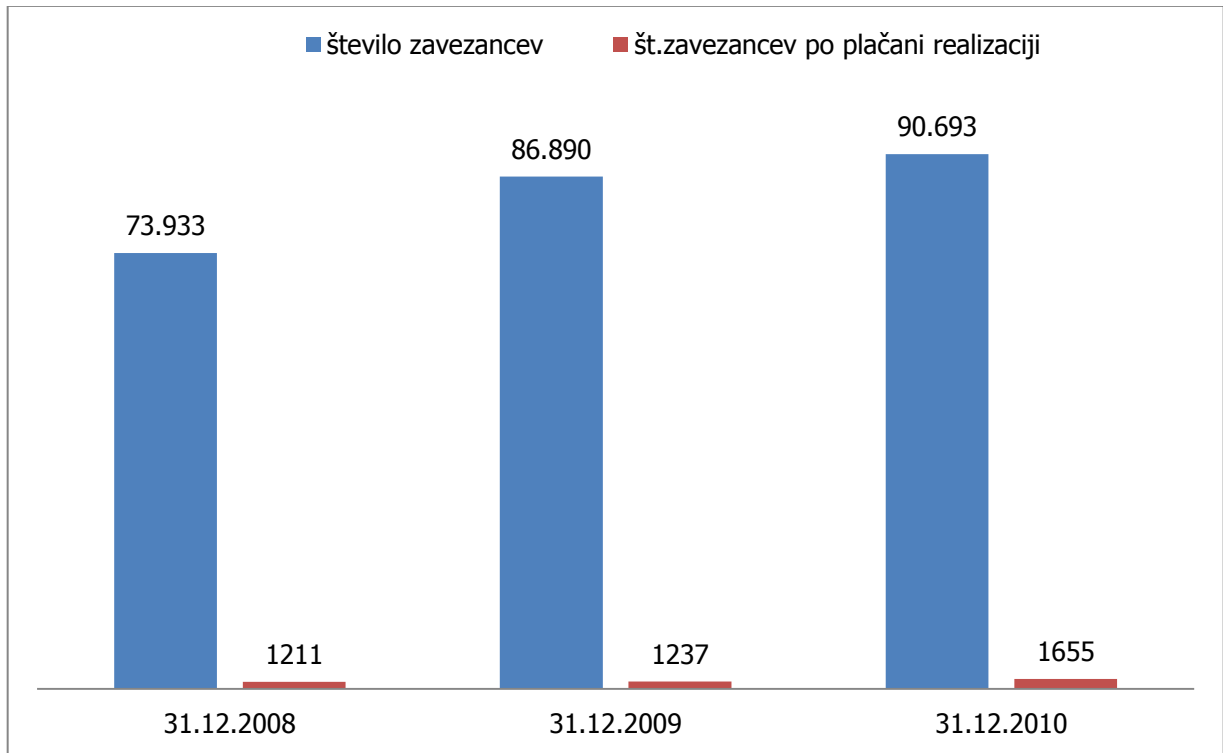
- uvoz in izvoz blaga ter pridobitve in dobave blaga znotraj Unije;
- transakcije, kjer je bil račun izdan, preden je bila opravljena dobava blaga oz. storitev;
- transakcije na podlagi pogodb o finančnem najemu, o prodaji oz. nakupu blaga s pridržkom lastninske pravice, na podlagi kreditnih oz. posojilnih pogodb;
- transakcije, kjer je plačilni rok daljš od šestih mesecev.

V Veliki Britaniji je izvzeto: uvoz in izvoz blaga ter pridobitve in dobave blaga znotraj Unije, odstranitve blaga iz carinskega skladišča ali proste cone, v primeru, da je izstavljen račun z DDV, katerega zapadlost ima daljšo dobo od 6 mesecev, v primeru, ko je račun izstavljen pred opravljeno storitvijo oz. dobavo blaga in ko gre za nakup ali prodajo blaga za zakup, najem ali kreditno prodajo. Ko gre za naštete izvzete primere obračunavanja DDV, je potrebno upoštevati standardni obračun DDV (Cash accounting Scheme, 2012).

Prednosti, ki jih vidi Britanija v tej izjemi, so predvsem, da pomaga pri denarnem toku v primeru strank, katerih plačilna disciplina je slaba. Ugodno je predvsem to, da davčni zavezanec državi plačuje davek šele takrat, ko od kupcev prejme plačilo za prodano blago ali storitev. To naj bi izboljšalo likvidnostni položaj, kar je zlasti pomembno za mala podjetja, ki nasploh težje kot velika podjetja prenašajo breme plačilne nediscipline, ki je pogosta tudi v Sloveniji. Prednost in hkrati slabost v angleškem sistemu (in tudi v Sloveniji) je, da DDV ni nikoli potrebno plačati državi, v kolikor kupec ni poravnal izdanega računa. Vendar to velja le za davčne zavezance kateri ne presežejo letnega praga dovoljenega za uporabo posebne ureditve ali do takrat ko prenehajo z uporabo posebne ureditve.

V trenutku, ko se zgodi ena od navedenih situacij, je potrebno ves DDV, ki ni bil plačan državnemu organu, plačati ali obračunati, ne glede na plačilo prejeto s strani naročnika. Slabosti so sorazmerne s prednostmi v primeru, ko sami ne poravnamo računa dobavitelju in si v tem primeru ne moremo odbiti DDV. To se nam lahko zgodi, če odpiramo podjetje in poskušamo s kreditom nakupiti vse potrebno za sam zagon (mehanizacijo, osnovna sredstva, stroje, zalogo ipd.). Torej se povračila za DDV plačan ob vložku, da samega poplačila kredita, ne more zahtevati.

Grafikon 2: Davčni zavezanci



Vir: lasten (DURS, 2012)

Po podatkih DURS bi lahko odstopanje leta 2008 izkoristilo 73.933 davčnih zavezancev, 86.890 davčnih zavezancev leta 2009 ter leta 2010 90.693 aktivnih davčnih zavezancev, kar je 85,7 % vseh aktivnih zavezancev za DDV. Iz podatkov o številu zavezancev v Sloveniji, katerih letni promet ne presega dovoljenega zneska za uporabo odstopanja od Direktive DDV, je razvidno predvsem to, da izjeme ne uporablja več kot 90 % zavezancev. Iz tega lahko sklepamo, da gre za prezahtevno uporabo, saj uporaba izjeme prinaša več administracije za manj učinka, ne zagotavlja večje plačilne discipline in boljšega denarnega tokokroga. Po podatkih DURS sta le 2 % podjetij, ki DDV obračunavajo po plačani realizaciji.

4 IZJEME V AVSTRIJI

Republika Avstrija se je leta 1995 skupaj s Finsko in Švedsko pridružila že obstoječi dvanajsterici EU. Z vstopom v EU je Avstrija vstopila v sistem pravil EU o DDV, kot del enotnega evropskega gospodarskega trga. Direktiva o DDV, izdana s strani EU, vključuje tudi Avstrijo.

Avstrija je sistem DDV, imenovan MwSt. (Mehrwertsteuer), vključila leta 1973. Od leta 1984 je splošna davčna stopnja v Avstriji 20 %, enaka kot v Sloveniji. Znižana davčna stopnja je 12 % in 10 % za hrano, knjige, nastanitev v najemu ter drugo blago in storitve (International VAT Services, 2012).

Odstopanje od Direktive o DDV, kateri sta v uporabi v Avstriji, se nanašata na 168. in 193. člen. 168. člen določa splošno načelo pravice do odbitka in je namenjen poenostavitvi postopka za obračunavanje DDV. 193. člen Direktive o DDV navaja, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, ko je DDV dolžna plačati druga oseba.

4.1 Odstopanje od 168. člena (2009/1013/EU)

Izjema Republike Avstrije pomeni, da se v celoti izključi pravica do odbitka DDV za blago in storitve, ki se več kakor 90-odstotno uporabljajo za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene. Sprejet ukrep odstopa od 168. člena Direktive 2006/112/ES, ki določa splošno načelo pravice do odbitka in je namenjen poenostavitvi postopka za obračunavanje DDV. Ukrep le v zanemarljivem obsegu vpliva na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje (Odločba sveta 2009/1013/EU, 2009).

V Direktivi sveta 2006/112/ES je navedeno, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

- DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;
- DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu z 18. členom direktive, ki pojasnjuje transakcije, katere obravnavajo dobavo blaga (uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti, ki ga proizvede, konstruira, izkoplje, predela, kupi ali uvozi v okviru takšne dejavnosti, kjer za takšno blago, če bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV);

- DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ko gre za motorna kopenska vozila, če je dobava opravljena v šestih mesecih od datuma, ko so bila prvič dana v uporabo, ali če vozilo nima prevoženih več kot 6.000 km;
- DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členoma 21. in 22. (blago, ki ga davčni zavezanec potrebuje za potrebe svojega podjetja, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice, v kateri je bilo blago proizvedeno, črpano, predelano, kupljeno ali pridobljeno, ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo).

Namen predloga odločbe je poenostavitev postopka obračunavanja DDV v zvezi z blagom in storitvami, ki se v velikem obsegu uporabljajo za neposlovne namene, in ima zato potencialno pozitiven učinek. Odstopanje je v uporabi tudi v Franciji in Nemčiji. Pravica do odbitka vstopnega DDV je temeljnega pomena za zagotovitev, da ima davek nevtralen učinek za podjetja. DDV se praviloma odbije z izravnavo odbitnega DDV z DDV, ki ga je treba plačati. DDV ima nevtralen učinek in se mora pri blagu in storitvah, ki se uporabljajo za obdavčene ekonomske dejavnosti, v celoti odbiti. Kadar se blago ali storitve uporabljajo za več namenov (obdavčene dejavnosti, oproščene dejavnosti ali neposlovni nameni) in se te uporabe spreminjajo v celotni ekonomski življenjski dobi blaga ali storitve, je takšno nevtralnost, s katero se zagotavljajo enaki konkurenčni pogoji za podjetja po EU, težko doseči. Omejitve pravice do odbitka so potrebne, kadar se blago ali storitve uporabljajo tudi za neposlovne namene (predvsem zasebna potrošnja). Pavšalne omejitve lahko rešijo problem, kadar je razmerje med poslovno in zasebno uporabo težko ugotoviti ali pa ga sploh ni mogoče ugotoviti, vendar bi morale ustrezati gospodarskim razmeram in ne bi smele biti način ustvarjanja dodatnega prihodka. Avstrija se je odločila, da z odstopanjem od Direktive DDV poenostavi postopek odbitka DDV, v primeru, kjer sta nakup in uporaba pretežno za neposlovne namene (Martina Sarkany, Anton Paar GmbH, 2012).

Glede na podatke pridobljene s strani podjetja Anton Paar GmbH, se izjeme ne upoštevata v celoti, ker se vsakršen nakup izvede izključno v poslovne namene. Sklepam lahko, da gre pri odstopanju predvsem za uporabo odbitka DDV v malih podjetjih. Mala podjetja (npr. samostojni podjetniki) pri nakupih sredstev velikokrat zabrišejo mejo med neposlovno in poslovno uporabo. Sem sodijo predvsem vozila, prehrana, uporaba mobilnega telefona, interneta in drugi stroški poslovanja, kjer gre za omejitev odbitka vstopnega DDV, četudi bi uporaba v poslovne namene znašala 90 ali več odstotkov.

V Sloveniji davčni zavezanec ne sme odbiti DDV od:

- jaht in čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev tesno povezanih s tem, razen od plovil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- zrakoplovov, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev tesno povezanih s tem, razen od zrakoplovov, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev tesno povezanih s tem, razen od vozil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo, vozil, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje v skladu z veljavnimi predpisi, kombiniranih vozil za opravljanje dejavnosti javnega linijskega in posebnega linijskega prevoza ter osebnih specialnih vozil, prilagojenih izključno za prevoz pokojnikov;
- stroškov reprezentance (pri čemer se kot stroški reprezentance štejejo zgolj stroški pogostitve in zabave ob poslovnih in družabnih stikih);
- stroškov prehrane (vključno s pijačo) in stroškov nastanitve, razen stroškov, ki so davčnemu zavezancu nastali pri teh dobavah v okviru opravljanja njegove dejavnosti (ZDDV, 2010).

V zakonu o DDV je v 66. členu predpisana omejitev pravice do odbitka DDV, posebnega odstopanja kot ga imajo Francija, Avstrija in Nemčija, v Sloveniji ni. Lahko bi trdili, da niti ni potrebno, saj je že v 66. členu ZDDV podrobno opisana omejitev odbitka DDV.

5 IZJEME V ITALIJI

Republika Italija je bila ena izmed ustanovnih članic EU. Leta 1951 je skupaj z ostalimi ustanovitvenimi članicami podpisala Pariško pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo, ki je temeljila na prosti medsebojni trgovini in skupni carinski politiki. V Italiji je bil DDV uveden leta 1973. Odlok s katerim je bil uveden DDV, je še danes osnova za vsa pravila v zvezi z DDV, čeprav je bilo v teh letih vnesenih na stotine sprememb.

5.1 Odstopanja od Direktive o DDV

Italija ima trinajst izjem, ki odstopajo od Direktive o DDV. Ker gre za staro članico EU, jih večina še temelji na Šesti direktivi o DDV. Vseh deset izjem s pravno podlago Šeste direktive je časovno neomejenih. Le tri se nanašajo na novo direktivo o DDV.

V nadaljevanju je predstavljena primerjava izjem Republike Italije z izjemami članic EU:

- področja uporabe DDV
Kar v primeru Italije pomeni, da se za dobavo plovil, ki so namenjena za razrez, ne uporablja DDV. Podobno izjemo imajo na Danskem, kjer so določene storitve in nabave blage izjema od pravila uporabe DDV. Tudi Finska, Francija in Velika Britanija na področju pravila uporabe po 2. členu Šeste direktive odstopajo v primerih, ko gre za storitve ali dobavo davčnih zavezancev, katerih zaloge imajo izključno ničelno stopnjo davka, oziroma odlog plačila DDV predno gredo izdelki na trg.
- ozemeljske uporabe DDV
Odstopanje od 3. člena Šeste direktive o DDV (sedanji 5. člen Direktive o DDV 2006/112/ES), poenostavitev obračunavanja DDV za vzdrževanje mejnega predora s Francijo. Uporabo izjeme glede na ozemlje uporabe DDV koristijo prav tako Francija, Nemčija, Luksemburg, Nizozemska, Poljska in Češka.
- dobave blaga (5. člen Šeste direktve, 16. člen Direktive o DDV 2006/122/ES)
Za Italijo velja odstopanje obdavčitve od dobave surovega zlata z ničelno stopnjo DDV. Na Irskem za živila in določene storitve velja 10 % stopnja obdavčenja namesto 0 %.

- opravljanje storitev (6. člen Šeste direktive o DDV, 24. člen Direktive o DDV 2006/122/ES). V Italiji določene opravljene storitve niso obdavčljive in odstopajo od direktive, ki definira, kaj je opravljanje storitev. Takšne storitve so: avtorske pravice, storitve sodelovanja pri spremljanju kakovosti proizvodov in uporabo znakov kakovosti. Nizozemska obravnava obdavčitev opravljanja storitev s posebnim dogovorom pri reklamiranju blaga na dražbi. Na Irskem obravnavajo posojanje nepremičnin kot opravljanje storitev.
- obveznosti obračuna davka in obdavčljiv dogodek (10. člen Šeste direktive o DDV, 62. člen Direktive o DDV 2006/112/ES). S tem so izpoljeni pravni pogoji za nastanek obveznosti obračuna DDV. V Italiji se uporablja odstopanje za odložitev plačila davka za prodajo kmetijskih in ribiških proizvodov za zadruge, z namenom njihove nadaljnje prodaje v imenu proizvajalcev.
- določitev davčne osnove za obračun DDV (11. člen Šeste direktive o DDV, 72. člen Direktive o DDV 2006/112/ES). V Italiji, Luksemburgu in na Nizozemskem prihaja do odstopanja od določitve osnove za DDV pri dobavi tobačnih izdelkov. V Italiji še za dobavo vžigalic in revij ter pri igrah na srečo. V Angliji davčni upravi odstopanje omogoča, da določijo minimalno davčno osnovo v primerih, ko gre za tržno strukturo nekaterih podjetij, katerih prodaja temelji na prodaji njihovih izdelkov neregistriranim preprodajalcem.
- določitev oseb, katere so dolžne plačati DDV oblastem (21. člen Šeste direktive o DDV, 192.a do 205. člen Direktive o DDV 2006/112/ES). V Italiji se uporablja odstopanje za plačilo DDV v primeru javnega telefona in javnega prevoza, pri čemer se plačilo DDV prenese na končnega uporabnika. V Latviji se soočajo s problemi davčnih utaj, zato so odstopanje od 193. člena uporabili, da so določili osebo zavezano plačila DDV, prejemnika storitev ali prejemnika dobave blaga na trgu prodaje lesa. Podobno obravnavajo situacijo v Litvi, na Nizozemskem, v Belgiji, Romuniji, Nemčiji in Avstriji. Z odstopanjem določajo plačnika davka prejemnika storitve ali blaga. Posebnost odstopanja od 193. člena je obrnjena davčna obveznost, katera prenese plačilo davka na končnega potrošnika.
- pravice do odbitka DDV (168. člen Direktive o DDV 2006/112/ES). Z odstopanjem od člena 168 so države želele doseči omejitev odbitka DDV v postopku obračuna davka davčnih zavezancev. Italija je dosegla omejitev na odbitek DDV pri motornih vozilih. Na Poljskem so določili pravico do odbitka DDV za vozila (razen osebnih avtomobilov, ki se lahko uporabljajo tako za poslovne kot zasebne namene) na 60 % DDV, obračunanega pri nakupu/ odkupu znotraj Skupnosti, uvozu, najemu ali zakupu, do največ 6.000 PLN, da se prepreči prekomerni odbitek DDV na luksuzne

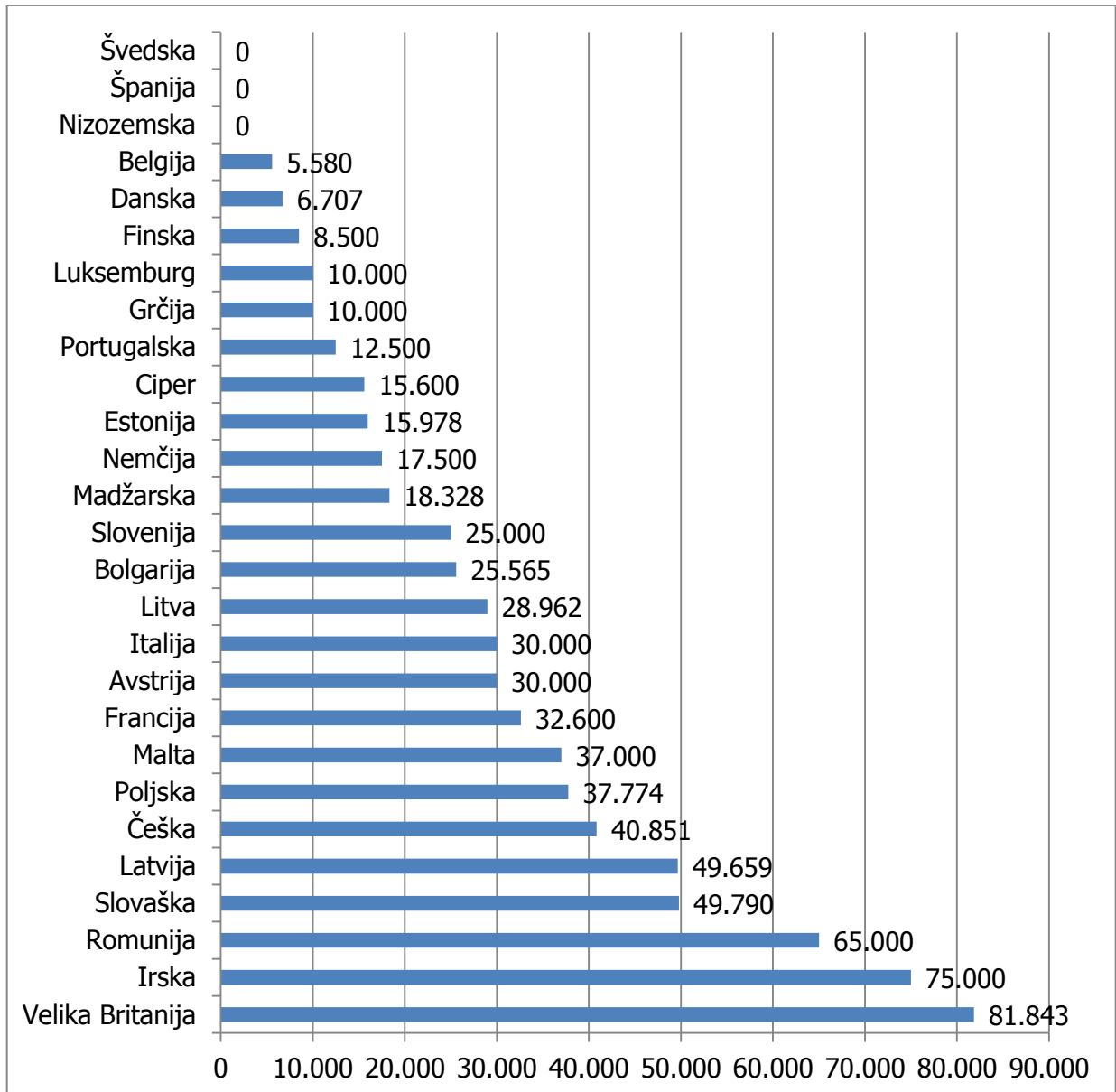
avtomobile, za katere je bolj verjetno, da se bodo uporabljali v zasebne namene. Tako davčni zavezanec ne bi bil več dolžan plačati izstopnega davka na zasebno rabo vozila (Izvedbeni sklep Sveta Poljska, 2010). Portugalska je z učinkom posebne ureditve določila ustrezna pooblaščen podjetja (namesto številnih potujočih prodajalcev na drobno) za imetnike pravice do odbitka DDV, ki so ga dolžni plačati ali so ga plačali ti prodajalci na drobno za blago, ki so jim ga podjetja dobavila, in določitev pooblaščenih podjetij za zavezance za plačilo davka za dobavo blaga končnim potrošnikom, ki jo opravijo ti prodajalci na drobno. Ta pooblaščen podjetja morajo izpolniti obveznosti predložitve obračuna DDV in plačila DDV, katerega so njihovi prodajalci na drobno oproščeni (Izvedbeni sklep Sveta Portugalska, 2010). Romunija se srečuje s težavami na trgu lesa zaradi narave tega trga in te dejavnosti. Na trgu je veliko malih podjetij, ki jih romunski organi težko nadzirajo. Najpogostejša oblika davčnih utaj zajema izstavitev računa dobavitelja za dobavo in nato izginotje brez plačila davka pristojnim organom, medtem ko stranke prejmejo veljaven račun, s katerim so upravičene do davčne olajšave. Z določitvijo prejemnika kot davčnega zavezanca za plačilo DDV v primeru, da davčni zavezanci dobavijo lesne proizvode in v primeru, da davčni zavezanci, z izjemo trgovcev na drobno, ki so v postopku insolventnosti, dobavijo blago in zagotovijo storitve, se z izjemo odpravijo težave, ki so nastale, brez vplivanja na znesek dolgovanega davka. S tem se lahko preprečijo nekatere vrste izogibanja davkom ali davčnih utaj (Izvedbeni sklep Sveta Romunija, 2010). Kot že navedeno v Avstriji, Nemčiji in Franciji upoštevajo odstopanje od pravice do odbitka DDV za stroške, ki niso povezani s poslovnim procesom oziroma le 10 %, kar pomeni, da si v teh primerih davka ne morejo odbiti. V Veliki Britaniji je dovoljeno, da se najemniku ali zakupniku omeji pravico do višine 50 % odbitka vstopnega DDV v zvezi z najemom ali zakupom osebnega avtomobila, če se avtomobil ne uporablja izključno za poslovne namene ter da se zasebna raba avtomobila, ki ga za poslovne namene najame ali zakupi davčni zavezanec, ne šteje za opravljanje storitev za plačilo. Zaradi ukrepa za poenostavitev najemniku ali zakupniku ni treba zapisovati razdalj, prevoženih za zasebne namene s službenimi avtomobili, in prijaviti DDV za dejanske razdalje, prevožene za zasebne namene vsakega avtomobila (Izvedbeni sklep Sveta VB, 2011).

- oprostitev davčnih zavezancev plačila DDV (285. člen Direktive 2006/112/ES). Italija je leta 2010 zaprosila za dovoljenje, da uporabi ukrep, ki odstopa od 285. člena Direktive 2006/112/ES, da bi še naprej oproščala določene davčne zavezance plačila DDV (Izvedbeni sklep Sveta, Italija, 2010). Višji prag v posebni ureditvi lahko znatno zmanjša obveznosti DDV za najmanjša podjetja, obenem pa posebna ureditev za davčne zavezance ni obvezna in se podjetja lahko odločijo za običajne ureditve DDV. Komisija je leta 2004 državam članicam predlagala povečanje praga

letnega prometa, do katerega so davčni zavezanci oproščeni plačila DDV, na 100 000 EUR, kar bi državi članici dalo samostojnost pri vzpostavljanju najbolj primerne ureditve glede na strukturo njihovega nacionalnega gospodarstva. Poleg tega je Komisija zahtevala, da mora biti v pravnem besedilu jasno, da lahko države članice uporabljajo različen prag, da lahko na primer razlikujejo med davčnimi zavezanci, ki dobavljajo blago ali tistimi, ki dobavljajo storitve. To razlikovanje mora biti brez diskriminacije in na podlagi objektivnih meril (Predlog direktive in sprememba uredbe COM 2004/728, 2004).

V Italiji samostojna podjetja, ki dosegajo promet do 30.000 €, ne obračunavajo DDV. Plačajo samo davek od dobička v višini 20 % in ne vodijo knjigovodstva. Ker ima veliko število davčnih zavezancev zelo nizek letni promet, je Italija leta 2007 zaprosila za odstopanje, da bi poenostavila obveznosti DDV za majhne gospodarske subjekte in nacionalni davčni upravi olajšala pobiranje davka.

Grafikon 3: Prag obdavčitve



Vir: lasten (Thresholds, 2012)

Grafikon 3 prikazuje prag letnega prometa članic Evropske skupnosti, pod katerim je davčnim zavezancem omogočena uporaba sheme za male davčne zavezance in s tem oprostitev obračunavanja davka na dodano vrednost (Thresholds, 2012).

6 IZJEMA NA NIZOZEMSKEM

Ena izmed ustanovitvenih članic EU je Nizozemska. To je visoko razvita evropska država, ki ima razvito gospodarstvo z visokim BDP na prebivalca in enakomerno porazdeljenimi prihodki v proračunu. Ima nizko stopnjo nezaposlenosti in inflacije. Kmetijski sektor predstavlja 3 % BDP in zaposluje 2 % delovnega prebivalstva. Nizozemska zelo intenzivno izrablja kmetijske površine in ima bogate žetve. Skoraj 60 % kmetijske proizvodnje izvozijo, nekaj neposredno, nekaj pa v obliki prehranskih izdelkov. Najpomembnejši kmetijski pridelki so žita, krompir in vrtnarski pridelki. Industrijski sektor prispeva skoraj četrtno BDP. Najpomembnejše so živilska industrija, metalurgija, petro-kemična industrija ter proizvodnja transportne opreme. Nizozemska je tudi ena izmed glavnih proizvajalcev in distributerjev nafte ter zemeljskega plina. Storitveni sektor predstavlja več kot 70 % BDP. Prevladujejo transport, distribucija, logistika, bančništvo in zavarovalništvo. Na Nizozemskem je bil vpeljan DDV 1. januarja 1969. Nizozemska spada med tiste države članice, katere pravna podlaga za ohranitev odstopanja od Direktiv o DDV je 27. člen Šeste direktive o DDV (Izvozno okno, Nizozemska, 2012).

27. člen pravi: »Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo (ukrepi za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom, ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje).« Pri izjemah, ki se nanašajo na 27. člen Šeste direktive, gre predvsem za ukrepe, kateri so bili pred letom 1978 v uporabi in jih je Nizozemska obdržala kot posebne ukrepe (Šesta direktiva, 1977).

- področje uporabe DDV .Predmet DDV je dobava blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo ter uvoz blaga. Pri tem odstopanju želijo izvzeti področje uporabe DDV pri prodaji kave, katera je obdavčena z 0 % le, dokler ne zapusti skladišča.
- ozemeljske uporabe DDV (3. člen Šeste direktive o DDV, 5. člen Direktive o DDV 2006/112/ES). Gre za poenostavitev obračunavanja DDV za vzdrževanje ozemeljskih področij, katera mejijo z drugimi državami EU. Izjemo, glede na ozemeljsko uporabo DDV, imajo tudi Francija, Nemčija, Luksemburg, Nizozemska, Poljska in Češka.

- opravljanje storitev (6. člen Šeste direktive o DDV, 24. člen Direktive o DDV 2006/122/ES). Nizozemska obravnava posebna odstopanja za storitev pri reklamiranju blaga na dražbi, Italija določene opravljene storitve ne obdavčuje, Irsko pa obravnava posojanje nepremičnin kot opravljanje storitev.
- odstopanje od 10. člena Šeste Direktive o DDV, kateri pravi: »Obdavčljivi dogodek, je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.« ter »Obveznost obračuna davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.« (Šesta direktiva, 1977). Kaj je in kdaj nastane izjema obdavčljivega dogodka, se med državami razlikuje. Predvsem se izjeme uporabljajo za primere, ko se obveznost plačila davka prestavi na predhodne faze, ko gre za uporaba ničelne stopnje DDV.
- 11. člen Šeste direktive o DDV (72. člen Direktive o DDV 2006/112/ES) pojasnjuje, kaj je davčna osnova in kaj se v davčno osnovo ne vključuje. Nizozemska, Anglija, Francija, Nemčija in Luksemburg uporabljajo odstopanje od omenjenega člena, zlasti za določitev davčne stopnje pri igrah na srečo, storitvah in blagu s popustom ter posebnih dobrinah. Določitev posebnih primerov določanja davčne osnove še ne pomeni, da se od vsakega takšnega prometa obračuna DDV. Gre namreč le za pravila, kako določiti davčno osnovo.
- 17. člen Šeste direktive o DDV (167. do 172. člen Direktive o DDV 2006/112/ES) določa splošno načelo in nastanek pravice do odbitka ter je namenjen poenostavitvi postopka za obračunavanje DDV. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, razen v primerih odstopanja. Na Nizozemskem so z izjemo uredili posebna pravila odbitka DDV za preprodajalce živih živali. Avstrija in Nemčija v celoti izključujeta pravico do odbitka DDV za blago in storitve, ki se uporabljajo več kakor 90-odstotno za zasebne namene davčnega zavezanca oziroma njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene.
- 21. člen Šeste direktive o DDV (193. člen Direktive o DDV 2006/112/ES) predpisuje, katere osebe so dolžne plačati davek oblastem. V 193. členu je zapisano: »DDV je dolžan plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen v primerih, v katerih je davek v skladu s členi 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.« (Direktiva Sveta DDV, 2012).

Z uporabo odstopanja 193. člena je Nizozemski v konfekcijski industriji do 31. 12. 2012 dovoljena uporaba sheme za prenos obveznosti plačila DDV davčnim organom od proizvajalcev na oblačilno družbo. Ta shema predstavlja postopek obrnjenega bremena za operacije proti toku v trgovski verigi in se posledično ne uporablja za operaterje, ki prodajajo končnemu potrošniku. Ta postopek ima namen izvajanja boja proti goljufijam posebne narave na domačem proizvodnem trgu, kar se je v preteklosti pokazalo kot učinkovit preprečevalni ukrep v sektorju, v katerem je pobiranje DDV zaradi težav z identifikacijo in nadzorom dejavnosti podizvajalcev težko. Na kraju proizvodnje konfekcijskih oblačil vplivajo nizki stroški dela in proizvajalci se brez težav selijo iz ene države v drugo. Ukrep uporabe odstopanje je Kraljevini Nizozemski omogočil postopno vračanje stabilnosti v konfekcijski sektor.

Enotno obravnavo domačih transakcij in transakcij znotraj EU se dosega z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri domačih transakcijah med poslovnimi subjekti. S tem se rešuje problem endemične dovzetnosti sedanjega sistema DDV za goljufije. Komisija je ugotovila, da se mehanizma obrnjene davčne obveznosti ne sme izključiti, vendar pa ga nikoli ne bi mogli uvesti kot neobvezni mehanizem, ne da bi s tem ogrozili delovanje enotnega trga.

Čeprav ne kot izjemo, smo v Sloveniji s 1. 1. 2010 na podlagi 199. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost uvedli uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Kot pravno podlago, da lahko države članice v posebnih primerih določijo prejemnika dobav kot osebo, ki je dolžna plačati in obračunati DDV (mehanizem obrnjene davčne obveznosti). Takšen ukrep poenostavlja pravila in preprečuje davčne utaje in izogibanje plačilu davka v določenih sektorjih in pri določenih vrstah transakcij. Davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, ki dobavljajo blago in storitve, 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. Uporaba se nanaša na določene storitve v gradbenem sektorju, storitve najemanja osebja v zvezi z opravljanjem storitev v gradbenem sektorju, dobave zemljišč in zgradb, za katere je dobavitelj uporabil opcijo posebne obdavčitve ter pri dobavah odpadkov, ostankov in rabljenega materiala.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporablja v Avstriji, Nemčiji, Italiji ter Veliki Britaniji, kjer so osebe, ki so zavezane k plačilu DDV iz 193. člena Direktive 2006/112/ES, davčni zavezanci, ki dobavljajo blago. Namen odstopanj je, naložiti navedeno obveznost davčnemu zavezancu, za katerega se dobave opravijo, vendar samo pod določenimi pogoji in le v zvezi z določenimi proizvodi – v primerih dobave mobilnih telefonov in naprav z integriranimi vezji.

Veliko število trgovcev z določenimi proizvodi, zlasti mobilnimi telefoni in napravami z integriranimi vezji, po prodaji proizvodov utajijo plačilo DDV davčnim organom. Vendar so njihovi kupci upravičeni do davčne olajšave, ker imajo veljaven račun. V skrajnih primerih takšne davčne utaje se isto blago po shemi „vrtiljaka“ dobavi večkrat brez plačila DDV davčnim organom. Odstopanje odpravlja možnost navedene oblike davčne utaje, saj določa, da je oseba, ki mora v teh primerih plačati DDV, oseba, ki se ji blago dobavi. Uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Latviji omogoča, da pri poslih z lesom še naprej določa prejemnika kot osebo, ki je zavezana k plačilu DDV (Izvedbeni sklep Sveta, Latvija, 2012). Romunija je odkrila primere davčne utaje v trgovanju z nekaterimi nepredelanimi kmetijskimi pridelki, žiti in semeni oljnic. Nekateri subjekti v državno blagajno ne plačujejo DDV, potem ko dobavijo svoje izdelke, zlasti tiste, pridobljene brez plačila vstopnega davka. Njihovi kupci pa kljub temu z veljavnim računom uveljavljajo pravico do odbitka DDV. Določitev davčnega zavezanca, kateremu je blago dobavljeno, kot zavezanca za DDV je začasna rešitev odobrena s strani Evropske komisije, da se prepreči davčne utaje.

Litva in Romunija sta imeli zaradi kakovosti trga in vrste poslov težave na trgu lesa, na katerem prevladujejo majhne družbe, mnogo je preprodajalcev in posrednikov, ki jih davčna služba težko nadzoruje. Najbolj običajno izogibanje davkom predstavlja izstavitev računa za dobavo, ki ji sledi izginotje podjetja brez plačila davka, obenem pa stranka prejme veljaven račun za odbitek davka.

Iz navedenega sklepam, da gre za preprosto a vendar administrativno obsežno rešitev pobiranja davkov in izogibanja davčnim vrtiljakom, saj izstavljanje računov in njihovo knjiženje vpeljuje upravna bremena tako državnim organom kot podjetjem. Vendar ima obrnjena davčna obveznost namen zmanjšati proračunski primanjkljaj iz davčnih utaj, katerih največji odstotek naj bi se pojavljal predvsem na področju storitvenih dejavnosti.

7 ANALIZA IZJEM USTANOVNIH ČLANIC EU

Evropska unija je nastala v želji, da se nehajo pogoste in krvave medsosedske vojne, ki so svoj vrh dosegle v drugi svetovni vojni. Trajni mir naj bi uresničili z Evropsko skupnostjo za premog in jeklo, ki je leta 1950 začela gospodarsko in politično povezovati evropske države. Držav ustanoviteljice so: Belgija, Francija, Italija, Luksemburg, Nemčija in Nizozemska. Stare članice glede na svoj staž v EU izkoriščajo možnost veljavnih izjem številčneje kot ostale članice.

V pregledu veljavnih izjem se nahajajo podatki, da ima Nemčija 20 veljavnih izjem, Italija in Nizozemska 13, Belgija 12, Francija 10 ter Luksemburg 8, ostale članice jih imajo v povprečju po 3. Edina, ki odstopa od ostalih članic (neustanoviteljic), je Velika Britanija, ki jih ima 12. Večino izjem ustanovnih članic EU ima pravno podlago še v stari Direktivi o DDV. Glede na 27. (5.) člen Šeste direktive o DDV, ki pravi, da države članice, ki so 1. januarja 1977 uporabljale posebne ukrepe, lahko te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo. Vsak člen stare zakonodaje je obnovljen in razširjen v novi direktivi o DDV. Pri pregledu odstopanj sem se osredotočila na najbolj pogoste izjeme. Predstavljene so v tabeli 2.

Tabela 2: Ustanovne članice in bistvene izjeme

države/členi odstopanj od Direktive	2*.člen predmet davka	3*.člen ozemeljska uporaba DDV	10*. obdavčljiv dogodek	11*. davčna osnova	17*. odbitki DDV	21*. plačniki DDV
Belgija			✓	✓		✓
Francija	✓	✓	✓	✓	✓	
Italija	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Luksemburg		✓	✓	✓		
Nizozemska	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Nemčija		✓	✓	✓	✓	✓

*členi iz Šeste Direktive o DDV

Vir: Šesta direktiva, 1977, Tabela 2

2. člen Šeste direktive o DDV, danes 1. člen Direktive o DDV, se nanaša na »Predmet in področje uporabe DDV« in pravi, da je predmet DDV dobava blaga in storitev opravljena s strani davčnega zavezanca na ozemlju države članice za plačilo ter uvoz blaga. Pri odstopanju želijo članice izvzeti določeno blago in storitve s področja uporabe DDV ter jih obdavčiti strožje ali mileje. V Franciji izzemajo plačila DDV uvoz in preprodajo ovčjih vlaken in drugih surovih vlaken. Italija izvezema plačilo DDV pri nabavi plovil, katera so namenjena za razrez. Na Nizozemskem prodajo kave obdavčijo z 0 %, le dokler ne zapusti skladišča.

Pri odstopanju od ozemeljske uporabe DDV (3. člen Šeste direktive o DDV, 5. člen Direktive o DDV 2006/112/ES) gre predvsem za poenostavitev obračunavanja DDV za vzdrževanje ozemeljskih področij, katera mejijo med državami EU. Izjemo, glede na ozemeljsko uporabo DDV, koristijo Francija, Nemčija, Luksemburg, Nizozemska, Poljska in Češka. Z izjemo določajo, katera država bo obračunavala DDV pri vzdrževanju, pri zaračunavanju plačila cestnine, mostnine ali uporabnine cest, predorov in mostov.

10. člen Šeste direktive o DDV (danes razdeljen v več členov – 62. do 65. ter 70. in 71. v 2006/112/ES) pojasnjuje obdavčljivi dogodek. To je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka ter obveznosti obračuna davka, ki nastanejo v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži. Vse obravnavane ustanovne članice uporabljajo odstopanje od omenjenega člena. Izjema obdavčljivega dogodka se razlikuje od države, katera je odstopanje sprejela. Izjeme uporabljajo za primere, ko se obveznost plačila davka prestavi na predhodne faze, ko gre za uporabo ničelne stopnje DDV. Izjeme natančno določajo, na katero blago ali storitev ne bo obračunan DDV; na primer dragi kamni v Belgiji in Nemčiji, pobiranje DDV že pri samem uvozu za izdelavo tobaka v Luksemburgu in v Nizozemski. Italija uporablja odstopanje za odložitev plačila davka za prodajo kmetijskih in ribiških proizvodov za zadrage, z namenom njihove nadaljnje prodaje v imenu proizvajalcev.

11. člen (danes 72. člen Direktive o DDV) pojasnjuje, kaj je davčna osnova. Ustanovne članice uporabljajo odstopanje od omenjenega člena pri določanju minimalne davčne stopnje pri določenih davčnih transakcijah, kot so igre na srečo, določene storitve in blago s popustom ter v primeru posebnih dobrin, pri uporabi službenih vozil v zasebne namene. Določitev posebnih primerov določanja davčne osnove še ne pomeni, da se od vsakega takšnega prometa obračuna DDV, gre namreč le za pravila, kako določiti davčno osnovo.

17. člen Šeste direktive o DDV (danes 167. do 172. člen) določa splošno načelo in nastanek pravice do odbitka ter je namenjen poenostavitvi postopka za obračunavanje DDV. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka, razen v primerih odstopanja. V Nizozemski so z izjemo uredili posebna pravila odbitka DDV za preprodajalce živih živali. Nemčija je v celoti izključila pravico do odbitka DDV za blago in storitve, ki se uporabljajo več kakor 90-odstotno za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali na splošno za neposlovne namene. Slovenija, kot je že omenjeno v poglavju o izjemah v Sloveniji, uporablja tako imenovano plačilo DDV po plačani realizaciji. Kot je ugotovljeno, se le peščica zavezancev odloči za uporabo izjeme.

21. člen Šeste direktive o DDV (193. člen Direktive o DDV 2006/112/ES) predpisuje, kdo so osebe, ki so dolžne plačilo davka oblastem. Z uporabo odstopanja je v Nizozemski v konfekcijski industriji uporabljena shema za prenos obveznosti plačila DDV davčnim organom od proizvajalcev na oblačilno družbo. Tako imenovana obrnjena davčna obveznost. Nemčija uporablja izjemo v primerih dobave mobilnih telefonov in naprav z integriranimi vezji, Italija ravno tako, Belgija uporablja izjemo pri pavšalnih zneskih, vendar izključno pri dogovorih, tam, kjer se spremljata kakovost in skladnost zdravil, prehranskih izdelkov, kozmetike in izdelkov za osebno higieno. Obrnjena davčna obveznost je zelo razširjena tudi v drugih državah članicah, saj naj bi z uporabo le-te zmanjšali davčne vrtiljake in uspeli pobrati večino DDV, ki bi se moral steči v državne blagajne. Kako uspešne so države pri nadzoru, ni znano, vendar sodeč po podatkih vse večje uveljavitve in uporabe obrnjene davčne obveznosti tudi pri novih članicah kaže na uspešnost izjeme.

Naštete izjeme so le peščica izmed vseh, katere uporabljajo najstarejše ustanovitvene članice. Njihova obstoj in uporaba v članicah sta za večno zapečateni, saj večina izjem niti nima datuma, s katerim bi ji prenehala veljavnost, tako kot na primer v Sloveniji, ko bo 31. 12. 2012 potekla edina veljavna izjema, če na Evropsko komisijo ne bomo posredovali utemeljitve za njeno podaljšanje.

Odstopanja, odobrena državam članicam, kažejo, da države članice (nekatero med njimi še posebej) nesorazmerno posegajo po odstopanjih, pa tudi po podaljšanjih njihove veljavnosti. Komisija upravičeno poudarja, da ta različnost povzroča zmedo, dodatne stroške, izkrivljanje konkurence, pogosto pa pomeni tudi pomoč pri goljufijah. Komisija pa vseeno soglaša in hkrati meni, da bi bilo treba opraviti celovit pregled izjem, ki bi zagotovil, da so nekatera obstoječa odstopanja še vedno upravičena (UL EU C, 318/91, 1991).

8 ZAKLJUČEK

V diplomskem delu sem se ukvarjala z analiziranjem in primerjavo izjem DDV v EU. Pri analizi in primerjavi sem prišla do ugotovitve, da države članice premalo posegajo po izjemah, predvsem je vidna razlika med starimi in novimi članicami. Stare članice imajo vsaj 5 izjem ali več. Na podlagi tega sklepam, da so stare članice bolj vpeljane v koriščenje možnosti, ki jih ponuja davčni sistem, katerega podlaga je Direktiva o DDV. Po drugi strani pa bi lahko rekli, da so stare članice zakrnele in ne osvežijo svojega davčnega sistema tako, da ne bi potrebovale izjem. Pri novih članicah in pristopnicah pa je ravno obratno, saj imajo le po eno ali dve izjemi. Torej lahko trdim, da so pogajanja za vstop v EU tako zaostrena, da se že na začetku osredotočijo na uvedbo davčnega sistema, ki terja od pristopnic veliko prilagoditev. Izjema, pri kateri se prenese plačilo DDV na končnega potrošnika, t. i. obrnjena davčna obveznost, se je izkazala za zelo učinkovito, saj je pot, po kateri potujejo računi, lažje sledljiva in šele na koncu se na računu zaračuna DDV.

Shema po plačani realizaciji, uporabljena tudi kot edina trenutno veljavna izjema v Sloveniji, je po mojem mnenju v teh kriznih časih zelo koristna možnost, katero bi lahko izkoristilo veliko več davčnih zavezancev, kot jih to uporablja sedaj. Želijo nam pokazati, da ne obstaja samo eno pravilo, po katerem bi se lahko ravnali vsi, temveč imamo možnost izbire. Možnost, da se odločimo in naredimo tako, da bo našemu sistemu lažje, da se bomo lahko prilagodili in s časom opustili izjemo ali pa z njo, kot je razvidno pri starih članicah, nadaljevali dokončno.

Kako koristno je, da se izjema uporablja neskončno, neomejeno in brez nadzora? V postopnem opuščanju stare navade se lahko zagotovi uspešna prilagoditev na nov sistem. Glavno orodje katerega so/smo ustvarili, je poenoten davčni sistem, zapisan v direktivah. Ne moremo mimo tako kompleksnega sistema, kot so davki. Davki nas spremljajo povsod in brez njih bi se državni aparat in blagostanje države lahko samo zrušila.

Zaradi izogibanja plačila DDV se pojavlja siva ekonomija. Pri tem gre predvsem za neprijavljeno in zato neobdavčeno delo plačano z gotovino, tihotapljenje, ilegalno trgovino, popravila v lastni režiji, prodajo lastne pridelave na črnem trgu. Prihaja tudi neresničnih, prirejenih prijav podatkov. Evropska komisija se z direktivami in izjemami bori proti vsem temu.

Vsaka članica, ki se je pridružila EU, ostaja svoja tvorba in želi pri davčni zakonodaji obdržati del svojih posebnosti ter s tem podpirati in pomagati svojemu gospodarstvu. V povezavi s tem je možnost odstopanja od Direktive sveta 2006/112/ES nujno potrebna.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Petauer, Boštjan (2004). *DDV po vstopu Sloveniju v EU*. Založba Legat, Ljubljana.
2. Vrničar, Mateja in Beč, Nevenka (2007). *Zakon o DDV*. GV Založba. Ljubljana. Str. 296.

INTERNETNI VIRI IN OSTALI VIRI

1. 395. člen Direktive o DDV. (2006). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://www.ddvasistenca.si/direktivaoddv>
2. Cash accounting Scheme. (2012). Dostopno 12. 05. 2012 na: <http://www.hmrc.gov.uk/vat/start/schemes/cash.htm>
3. Cut Vat Rates. (2012). Dostopno 27. 07. 2012 na: http://www.getbritainbuilding.co.uk/assets/uploaded/downloads/Cut_VAT_doc.pdf
4. DDV, Evropski parlament. (2012). Dostopno 27. 07. 2012 na: http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7322_sl.htm
5. Direktiva Sveta DDV. (2006). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://www.ddvasistenca.si/direktivaoddv>
6. DURS medijsko središče. (2012). Dostopno 09. 08. 2012 na: http://www.mf.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/article/3/1303/18e19aca418a24bd9d4d9281924defcd/

7. DURS, Davki – predpisi in pojasnila/DDV. (2012). Dostopno 07. 07. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Davek_na_dodano_vrednost/Pojasnila/Arhiv_pojasnil/Promet_bлага/novostiddv060104.pdf
8. EU davki. (2012). Dostopno 27. 07. 2012 na: <http://www.eudavki.si/index.php?S=1&Folder=1088>
9. Evropa redno poročilo. (2000). Dostopno 07. 07. 2012 na: <http://www.evropa.gov.si/fileadmin/dokumenti/pdf/redno-porocilo-00.pdf>
10. Evropa v dvanajstih poglavjih. (2012). Dostopno 09. 08. 2012 na: http://europa.eu/abc/12lessons/lesson_2/index_sl.htm
11. Evropska komisija. (2012). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://www.evropa.gov.si/si/institucije-in-organi/evropska-komisija/>
12. Evropska unija, države. (2012). Dostopno 24.07.2012 na: http://europa.eu/about-eu/countries/index_sl.htm
13. Finance. DDV po plačani realizaciji ne izboljšuje likvidnosti podjetij (26. 11. 2011). Dostopno 31. 07. 2012 na: <http://podjetnistvo.finance.si/328264>
14. International VAT Services (2012). Dostopno 15. 08. 2012 na: <http://www.tmf-vat.com/vat/austria-vat.html>
15. Izvedbeni sklep Sveta Poljska. (2010). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:256:0024:0025:sl:PDF>
16. Izvedbeni sklep Sveta Portugalska. (2010). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:019:0005:0006:sl:PDF>
17. Izvedbeni sklep Sveta Romunija. (2010). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:256:0027:0028:sl:PDF>

18. Izvedbeni sklep Sveta VB. (2011). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:019:0011:0012:sl:PDF>
19. Izvedbeni sklep Sveta, Italija. (2010). Dostopno 08. 09. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:294:012:013:sl:PDF>
20. Izvedbeni sklep Sveta, Latvija. (2012). Dostopno 08. 09. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:347:0030:0030:sl:PDF>
21. Izvozno okno, Nizozemska. (2012). Dostopno 08. 09. 2012 na: http://www.izvoznookno.si/Dokumenti/Podatki_o_drzavah/Nizozemska/Predstavite_v_drzave_4259.aspx
22. Martina Sarkany, računovodja Anton Paar GmbH. L.(2012).
23. Ministrstvo za finance. (2012). Dostopno 10. 08. 2012 na: http://www.mf.gov.si/nc/si/medijsko_sredisce/novica/article//1303/
24. Novosti pri obračunavanju DDV. (2011). Dostopno 27. 07. 2012 na: <http://blog.birobonus.si/2011/01/novosti-v-ddv-na-podrocju-gradbenistva-in-storitev/>
25. Obvestilo o prenehanju uporabe. (2012). Dostopno 24. 07. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Dohodnina/Obrazci-PRAVNE_OSEBE/134.pdf
26. Obvestilo o uporabi posebne ureditve. (2012). Dostopno 15. 05. 2012 na: http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davki-predpisi_in_pojasnila/Dohodnina/Obrazci-PRAVNE_OSEBE/132.pdf
27. Odločba Sveta (2006/774/ES). (2006). Dostopno 27. 07. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:314:0028:0032:SL:PDF>

28. Odločba Sveta 2006/774/ES. (2006). Dostopno 15. 05. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:314:0028:0032:SL:PDF>
29. Odločba sveta 2009/1013/EU. (2009). Dostopno 03. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:348:0021:0021:sl:PDF>
30. Odločba Sveta 2009/790/ES. (2009). Dostopno 09. 08. 2012 na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:283:0053:0054:sl:PDF>
31. Odločba Sveta 2009/939/EU. (2009). Dostopno 27. 07. 2012 na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:325:0064:0065:sl:PDF>
32. Odločba Sveta 2010/584/EU Latvija. (2010). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:256:0029:0029:SL:PDF>
33. Odločba Sveta 2011/335/EU. (2011). Dostopno 09. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:150:0006:0007:sl:PDF>
34. Pogodbe EU. (2012). Dostopno 13. 05. 2012 na: http://europa.eu/about-eu/basic-information/decision-making/treaties/index_sl.htm
35. Poročilo o napredku Sloveniji pri vstopu v EU. (2003). Dostopno 27. 07. 2012 na: http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CEwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.svez.gov.si%2Ffileadmin%2Fsvez.gov.si%2Fpageuploads%2Fdocs%2Fredna_poroc_ek_o_napredku_Slo%2FCelovito_poricilo_2003.doc&ei=3JARUMmKJ4OE4gTrloD4CA&usq=A
36. Predlog direktive in sprememba uredbe COM 2004/728. (2004). Dostopno 10. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0728:FIN:sl:PDF>
37. Predlog odločbe Sveta. (2009). Dostopno 27. 07. 2012 na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0608:FIN:sl:PDF>

38. Proposal for a COUNCIL DECISION COM 608. (2009). Dostopno 27. 07. 2012 na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0608:FIN:EN:PDF>
39. Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE EK COM 381. (2007). Dostopno 27. 07. 2012 na: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/com\(2007\)381_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/com(2007)381_en.pdf)
40. Sporočilo Komisije EU. (2012). Dostopno 13. 05. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0154:FIN:SL:PDF>
41. SSKJ. (2012). Dostopno 13. 05. 2012 na: http://bos.zrc-sazu.si/cgi/a03.exe?name=sskj_testa&expression=ge=derogacija
42. Svet EU. (2012). Dostopno 12. 05. 2012 na: http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/council-eu/index_sl.htm
43. Šesta direktiva. (1977). Dostopno 20. 08. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31977L0388:SL:PDF>
44. Table of derogation. (2012). Dostopno 12. 05. 2012 na: Taxation: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf.
45. Thresholds. (2012). Dostopno 10. 08. 2012 na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_in_ec_annexi.pdf
46. UL EU C(318/91). (2011). Dostopno 27. 07. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:SL:PDF>
47. Uporaba prava Evropske unije. (2012). Dostopno 09. 08. 2012 na: http://ec.europa.eu/eu_law/directives/directives_sl.htm

48. Vat rates. (2012). Dostopno 12. 05. 2012 na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
49. ZDDV. (2010). Dostopno 07. 08. 2012 na: <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=201010&stevilka=392>
50. Zelena knjiga. (2010). Dostopno 12. 05. 2012 na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:SL:PDF>