

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Magistrsko delo**

**PREDNOSTI IN SLABOSTI OBRNJENE  
DAVČNE OBVEZNOSTI**

**Magdalena Čengija**

**Ljubljana, maj 2012**

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA UPRAVO**

MAGISTRSKO DELO

**PREDNOSTI IN SLABOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI**

Kandidatka: Magdalena Čengija  
Vpisna številka: 04037979  
Študijski program: magistrski študijski program Uprava druga stopnja  
Mentorica: dr. Maja Klun

Ljubljana, maj 2012

## **IZJAVA O AVTORSTVU MAGISTRSKEGA DELA**

Podpisana Magdalena Čengija, študentka magistrskega študijskega programa Uprava II. stopnja, z vpisno številko 04037979, sem avtorica magistrskega dela z naslovom: »Prednosti in slabosti obrnjene davčne obveznosti«.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo 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 poskrbela, da so vsa dela in mnenja drugih avtorjev oz. avtoric navedena v seznamu virov, ki je sestavni element predloženega dela in je zapisan 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 plagiatstvo – predstavljanje tujih del, bodisi v obliki citata bodisi v obliki skoraj dobesednega parafraziranja bodisi v grafični obliki, s katerim so tuje misli oz. ideje predstavljene kot moje lastne – kaznivo po zakonu (Zakon o avtorstvu in sorodnih pravicah, Ur. 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 plagiatstvo lahko predstavlja za predloženo delo in za moj status na Fakulteti za upravo,
- je elektronska oblika identična s tiskano obliko magistrskega dela ter soglašam z objavo dela v zbirki »Dela FU«.

Magistrsko delo je lektorirala : Vida KRPIČ.

Ljubljana, 10.04.2012

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_



## POVZETEK

Davek na dodano vrednost je najpomembnejši vir prihodka v državnem proračunu tako držav članic Evropske unije kot v Republiki Sloveniji. Hkrati pa se zavezanci želijo izogniti plačilu davka na zakonit ali nezakonit način. Zavedanje Evropske komisije, da se iz leta v leto povečuje število davčnih utaj na področju DDV, je privedlo do spremembe davčne zakonodaje. Direktiva 2006/112/ES je v 199. členu dovolila državam članicam, da same določijo kot plačnika DDV, prejemnika dobave – sistem obrnjene davčne obveznosti. Ta ukrep preprečuje davčne utaje in izogibanje plačilu DDV v nekaterih najbolj rizičnih sektorjih in pri nekaterih vrstah transakcij.

V prvem delu magistrske naloge je predstavljen pomen davka na dodano vrednost, sistem obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji, sistem VIES, ocena davčnega primanjkljaja, davčne evidence, itd. Glavni namen magistrske naloge pa je predstavitev opravljene raziskave o prednostih in slabostih obrnjene davčne obveznosti. Slovenija je uvedla obrnjeno davčno obveznost na področju gradbeništva in za nekatere vrste transakcij z odpadki. Uvedba obrnjene davčne obveznosti je bila nujno potrebna, saj so bile davčne utaje na področju gradbeništva štete v nekaj milijonih evrov na leto.

Model obrnjene davčne obveznosti dolgo ni imel podpore drugih držav članic, saj so mu nasprotovale zaradi administrativne zapletenosti ter možnosti odprtja novih prevar. Evropska komisija je pred uvedbo obrnjene davčne obveznosti v Direktivi EU naročila študijo o uvedbi obrnjene davčne obveznosti, v kateri je sodelovalo 20 podjetij iz Belgije, Nizozemske, Madžarske in Velike Britanije. Raziskava je bila izvedena na podlagi dveh vnaprej določenih scenarijih, na podlagi katerih so ugotavljali, kakšne stroške bi ta sistem povzročil podjetjem. Ker v raziskavi ni sodelovala Slovenija, sem sama izvedla podobno študijo, kjer so bili vključeni slovenski zavezanci, ki uporabljajo sistem obrnjene davčne obveznosti. V zadnjem delu magistrske naloge so predstavljeni izsledki raziskave o stroških in administrativni zapletenosti, ki jo je prinesla uvedba sistema obrnjene davčne obveznosti slovenskim podjetnikom ter odgovori davčnih kontrolorjev na vprašanja, ali jim je sistem obrnjene davčne obveznosti olajšal delo pri odkrivanju davčnih utaj ter poenostavil postopke kontrole davčnih zavezancev.

Slovenija je z uvedbo obrnjene davčne obveznosti v panogi gradbeništva in nekaterih transakcijah z odpadki uspela zmanjšati davčne utaje na tem področju, vendar se je v zadnji raziskavi davčne uprave izkazalo, da se velike davčne utaje dogajajo tudi v drugih panogah. Zaradi vse večjega proračunskega primanjkljaja bo država prisiljena sprejeti določene ukrepe tudi na drugih področjih, kjer se dogajajo davčne utaje.

Ključne besede: davek na dodano vrednost, obrnjena davčna obveznost, davčna utaja, področje gradbeništva in odpadkov, raziskava o stroških in administrativni zapletenosti.

# SUMMARY

## **Advantages and disadvantages of a reverse charge mechanism**

Value added tax is the most important source of state budget revenues in the Republic of Slovenia as well as in all other Member States of the European Union. At the same time some taxpayers wish to avoid paying taxes by legal or illegal means. The awareness of the European Commission as to the yearly increase in the number of VAT evasion has led to changes in the tax legislation. Article 199 of the Directive 2006/112/EC allows for the Member States to define the recipient of the supply as the VAT payer – therewith establishing the so called "reverse charge system". This measure prevents tax evasion and VAT avoidance in certain high risk sectors and for certain types of transactions.

The first part of the thesis demonstrates the significance of value added tax, the reverse charge system in Slovenia, VIES, the estimation of fiscal deficit, tax records, etc. The main objective of the thesis is to present the research carried out with regard to the advantages and disadvantages of a reverse charge system. In Slovenia, the latter has been introduced in the construction sector and for certain types of waste management. Introduction of the reverse charge system was necessary since the total sum of tax evasions in the construction amounts to several million euros per year.

Reverse charge system has long lacked support from other Member States, because they were opposing it due to administrative complications and the possibility of generating new frauds. Before the introduction of the reverse charge system into the respective EU Directive, the European Commission ordered a study on its introduction, which included 20 enterprises from Belgium, the Netherlands, Hungary and Great Britain. The study was conducted on two pre-defined scenarios to ascertain the costs of this scheme for those enterprises. Slovenia did not participate in the study, but has undertaken a similar one, which included Slovenian taxpayers, using the reverse charge system. The last part of the master's thesis presents, firstly, the results of the study with respect to the costs and administrative complexity, incurred to the Slovenian entrepreneurs by the introduction of reverse charge system and secondly, the answers of the tax controllers to the question whether the reverse charge system has facilitated their detection of tax evasions and simplified the controlling of taxpayers.

By introducing the reverse charge system in the construction sector and for some waste management transactions, Slovenia succeeded in reducing tax evasions in these fields; however a recent study of the tax authorities demonstrated immense tax evasions taking place in other industries as well. Given the growing budget deficit, the country is forced to take certain measures in other areas affected by tax evasions.

Keywords: value added tax, reverse charge system, tax evasion, construction sector, waste management sector, study on the costs and administrative complexity.

# KAZALO VSEBINE

<b>IZJAVA O AVTORSTVU MAGISTRSKEGA DELA</b>	<b>iii</b>
<b>POVZETEK</b>	<b>v</b>
<b>SUMMARY</b>	<b>vi</b>
<b>KAZALO VSEBINE</b>	<b>viii</b>
<b>1 UVOD</b>	<b>1</b>
<b>2 DAVEK NA DODANO VREDNOST</b>	<b>5</b>
2.1 Splošno o davku na dodano vrednost	5
2.2 Primanjkljaj DDV	6
2.3 Ocenjevanje primanjkljaja DDV	9
2.3.1 Metoda od zgoraj navzdol	9
2.3.2 Metoda od spodaj navzgor	9
2.4 Ukrepi za zmanjševanje davčnih utaj	10
2.4.1 Solidarna odgovornost	10
2.4.2 Sistem VIES	12
2.5 Priporočila Evropske komisije državam članicam za bolj uspešno pobiranje DDV	13
2.6 Ukrepi Republike Avstrije	15
2.7 Ukrepi Slovenije	16
<b>3 OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST V SLOVENIJI IN DRUGIH DRŽAVAH ČLANICAH</b>	<b>17</b>
3.1 Davčni zavezanec	17
3.2 Identifikacija za namene DDV	18
3.3 Prenehanje identifikacije za namene DDV	19
3.4 Študija uvedbe neobveznega mehanizma obrnjene davčne obveznosti v Direktivi EU – končno poročilo Evropski komisiji	21
3.5 Obrnjena davčna obveznost v Sloveniji	24
3.5.1 Zavezanci, na katere se prevaljuje obveznost za obračun in plačilo DDV v gradbeništvu	24
3.5.2 Gradbena dela	27
3.5.3 Prijava dejavnosti	28
3.5.4 Izdajanje računov	29
3.5.5 Obračun in odbitek DDV	30
3.6 Obrnjena davčna obveznost pri transakcijah z odpadki	30
3.7 Poizkus uvedbe splošne obrnjene davčne obveznosti na ravni EU	32
3.7.1 Avstrijski zahtevek	32
3.7.2 Zahtevek Nemčije	32
3.7.3 Stališče Evropske komisije	33
3.8 Obrnjena davčna obveznost v Nemčiji, Italiji, Avstriji in Združenem kraljestvu	34
3.9 Izpeljanke modela obrnjene davčne obveznosti	35
3.10 Primerjava sistema obrnjene davčne obveznosti z obračunavanjem DDV po plačani realizaciji	37



3.11 Ocena uspešnosti in učinkovitosti obrnjene davčne obveznosti	39
<b>4 DAVČNE EVIDENCE</b>	<b>41</b>
4.1 Obračun davka na dodano vrednost	42
4.1.1 Primerjava obrazcev DDV-O 2008 in DDV-O 2010	43
4.1.2 Priloga A obrazca DDV-O	44
4.2 Poročilo o dobavah	44
4.3 Rekapitulacijsko poročilo	45
4.4 Evidenca izdanih in prejetih računov	46
<b>5 RAZISKAVA SISTEMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V SLOVENIJI</b>	<b>48</b>
5.1 Določitev vzorca	48
5.2 Predstavitev anketnega vprašalnika	50
5.3 Rezultati raziskave	51
<b>6 PREVERITEV HIPOTEZ</b>	<b>59</b>
<b>7 UPORABNOST REZULTATOV ZA STROKO IN ZNANOST</b>	<b>63</b>
<b>8 ZAKLJUČEK</b>	<b>64</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b>	<b>68</b>
<b>PRILOGE</b>	<b>75</b>

# KAZALO PONAZORITEV

## SEZNAM GRAFOV

Graf 1: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2011 .....	5
Graf 2: Izbrani podatki strukturne statistike podjetij po dejavnosti, Slovenija .....	49
Graf 3: Število zaposlenih za nedoločen čas po področjih dela .....	50
Graf 4: Ocena uspešnosti sistema obrnjene davčne obveznosti .....	52
Graf 5: Ocena obveščanja javnosti o spremembah v zakonodaji (splošno) .....	53
Graf 6: Informiranje uslužbencev davčne uprave ter spletne strani davčne uprave o spremembi zakonodaje v zvezi z DDV – zavezanci .....	53
Graf 7: Ali je sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do administrativne zapletenosti – zavezanci?.....	54
Graf 8: Ocena uspešnosti sistema obrnjene davčne obveznosti - davčni kontrolorji.....	56
Graf 9: Ali je sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do administrativne zapletenosti – davčni kontrolorji? .....	57

## SEZNAM TABEL

Tabela 1: Teoretični davek na dodano vrednost in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002-2008 .....	7
Tabela 2: Porazna slovenska davčna kultura .....	8
Tabela 3: Osebe, ki so povezane z obračunavanjem DDV .....	20
Tabela 4: Prevalitev davčne obveznosti na naročnika po 76. a členu ZDDV-1 .....	25
Tabela 5: Kode držav v EU .....	46

## **KAZALO PRILOG**

Priloga 1: Anketa – davčni zavezanci.....	75
Priloga 2: Anketa – davčni uslužbenci.....	79

## SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

BDP	Bruto domači proizvod
CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DDV	Davek na dodano vrednost
DDV-O	Davek na dodano vrednost – obračun
DIN	Davčno inšpekcijski nadzor
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
EUR	Evro
ID-števila	identifikacijska številka
IR	izdani računi
itd.	in tako dalje
ipd.	in podobno
npr.	na primer
ODO	obrnjena davčna obveznost
PR	prejeti računi
REK	obračun davčnih odtegljajev
RP-O	rekapitulacijsko poročilo
RS	Republika Slovenija
SURS	Statistični urad Republike Slovenije
t.i.	tako imenovani
UPB	uradno prečiščeno besedilo
Ur.l. RS	Uradni list Republike Slovenije
VIES	informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZVO-1	Zakon o varstvu okolja
P-ZDDV-1	Pravilnik o zakonu na dodano vrednost

## **SLOVAR SLOVENSKIH PREVODOV TUJIH IZRAZOV**

bottom up

missing trader

reverse charge mechanism

top down

od spodaj navzgor

neplačujoči gospodarski subjekt

obrnjena davčna obveznost

od zgoraj navzdol



# 1 UVOD

Zaradi velikega problema davčnih utaj v članicah Evropske unije, je Svet EU z Direktivo 2006/112/ES v 199. členu dovolil državam članicam, da za nekatere vrste dobav blaga oziroma storitev uvedejo sistem obrnjene davčne obveznosti. Od 1. januarja 2010 uporabljamo sistem obrnjene davčne obveznosti tudi v Sloveniji, dodali smo 76. a člen v zakonu o davku na dodano vrednost, kjer je zapisano, da uporabljamo sistem pri naslednjih dobavah:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami,
- posredovanje osebja v gradbeništvu,
- dobava nepremičnin iz 7. in 8. točke 44. člena ZDDV-1, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje v skladu s 44. členom tega zakona,
- dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev iz Priloge III a tega zakona,
- prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja.

To je eden najpomembnejših sprejetih ukrepov za preprečevanje davčnih goljufij, ki smo jih uvedli v našo zakonodajo. Da Slovenija ni izjema v primerjavi z drugimi državami članicami v davčnih utajah oziroma je še slabša, dokazuje zadnja raziskava, ki je pokazala, da so se davčne utaje v zadnjih letih povečale. Leta 2008 je znesek davčne utaje na ravni države znašal 90,5 milijonov evrov, leta 2011 pa že 162,5 milijonov evrov.

Temo prednosti in slabosti obrnjene davčne obveznosti sem izbrala, ker sem sama zaposlena na davčnem uradu in vem, kako težko je opravljati nadzor nad vsemi potencialnimi davčnimi utajevalci. Zato smo uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti v naš davčni sistem sprejeli z navdušenjem ter mnenjem, da bo sedaj lažja kontrola nad zavezanci ter bo davčno utajevanje onemogočeno v panogi gradbeništva in odpadkov. Z uvedbo dodatnih obrazcev, ki jih morajo zavezanci oddajati, se lahko naredi navzkrižna kontrola ter hitreje ugotoviš, ali gre pri kakšnem zavezancu za davčno goljufijo. Da bi se prepričala, da je temu res tako, sem morala narediti raziskavo med davčnimi kontrolorji, ki se s tem vsakodnevno srečujejo.

Drugi razlog za izbiro te teme je, da so evropski finančni ministri na neformalnem srečanju v Berlinu leta 2007 zavrnil predlog uvedbe obrnjene davčne obveznosti, razen Avstrije, ki je ta sistem uvedla že na področju gradbeništva in je bila velika zagovornica sistema obrnjene davčne obveznosti. Veliko držav ter gospodarstveniki so nasprotovali modelu obrnjene davčne obveznosti zaradi administrativne zapletenosti ter možnosti novih prevar. Gospodarstveniki so se bali dodatnih stroškov, ki bi jih uvedba novega sistema prinesla. Zaradi takega strahu pred novimi administrativnimi stroški sem se odločila sama narediti raziskavo in ugotoviti, ali so bili strahovi upravičeni. Tudi sama sem dobila prvi vtis, ko

sem brala razloge proti uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti, da bo to prineslo več slabosti kot koristi, ker so poudarjali samo stroške, ki bodo nastali zavezancem, prednosti sistema pa niso omenjali. Ker je vsaka stran zelo vneto zagovarjala svoja stališča, sem se odločila, da sama raziščem, kakšne stroške imajo zavezanci zaradi uvedbe obrnjene davčne obveznosti (v nadaljevanju ODO).

Namen magistrskega dela je bila raziskava, na podlagi katere sem ugotovila, ali ima sistem obrnjene davčne obveznosti več prednosti ali slabosti. Raziskovala sem, ali so postopki kontrole na davčnih uradih bolj enostavni ter ali so zavezanci res dodatno administrativno obremenjeni. Zaradi aktualnosti teme, ki jo do sedaj ni nihče raziskal, sem se odločila zadevo preučiti sama. Pred samo uvedbo obrnjene davčne obveznosti z Direktivo 2006/112/ES, se je Evropska komisija odločila, da razišče vpliv mehanizma ODO v nekaterih članicah EU. Raziskava je bila izvedena na podlagi osebnih intervjujev, namen raziskave pa ni bil zagotoviti popolne analize obsega obrnjene davčne obveznosti, ampak le raziskati nekatere od različnih možnosti vplivov mehanizma ODO. V raziskavi je sodelovalo 20 podjetij iz štirih držav, Belgije, Nizozemske, Madžarske in Velike Britanije. Ker v raziskavi ni sodelovala Slovenija, sem se odločila narediti raziskavo sama na podlagi anketiranja zavezancev, ki uporabljajo sistem obrnjene davčne obveznosti ter davčnimi kontrolorji, ki zavezance iz meseca v mesec spremljajo pri njihovem poslovanju.

V nalogi sem predstavila razlog za uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti, njene prednosti in slabosti ter sistem obrnjene davčne obveznosti v drugih državah članicah. Sistem obrnjene davčne obveznosti se v vseh državah uporablja po enakem načelu, samo vrste dejavnosti, za katere se uporablja sistem obrnjene davčne obveznosti, se razlikujejo od države do države.

Temeljni in glavni cilj magistrske naloge je z metodo anketiranja in analize dokazati, da sistem obrnjene davčne obveznosti prinaša več prednosti kot slabosti tako za davčne zavezance kot za davčne kontrolorje.

Magistrsko delo je sestavljeno iz osmih poglavij. Uvod magistrskega dela opisuje problem in predmet raziskovanja, predstavljene so hipoteze, namen in cilj raziskovanja ter ocena dotlej opravljenih raziskav. Osrednji del naloge predstavljajo trije sklopi, in sicer zgodovinsko-teoretični, analitično-eksperimentalni in zaključni oziroma perspektivni del.

V drugem poglavju naloge je predstavljen davek na dodano vrednost na splošno, kako pomemben delež predstavlja v državnem proračunu, kako se izračuna primanjkljaj DDV, kdo so davčni zavezanci in kako pridobijo identifikacijsko številko za DDV. Zaradi velikih davčnih utaj je Evropska komisija priporočila državam članicam, naj sprejmejo določene ukrepe z namenom preprečevanja in odkrivanja davčnih utaj, ki so predstavljeni v tem poglavju. V nadaljevanju naloge sem podrobneje predstavila sistem obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji na področju gradbeništva in odpadkov ter uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti v nekaterih državah članicah. V četrtem poglavju naloge sem se osredotočila na prikaz davčnih evidenc, ki jih morajo voditi davčni zavezanci. Davčni



obračun, poročilo o dobavah, evidence izdanih in prejetih računov ter rekapitulacijsko poročilo. Na podlagi anket in analize dobljenih rezultatov sem v petem poglavju predstavila raziskavo sistema obrnjene davčne obveznosti in prišla do ugotovitve, ali je sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do večje administrativne zapletenosti ali je zmanjšal možnosti davčnih utaj na področju gradbeništva in odpadkov.

V šestem poglavju sem podala odgovor na postavljene hipoteze, pri čemer sem prvo hipotezo v celoti potrdila, drugo in tretjo pa v celoti zavrnila. Sledi uporabnost rezultatov za stroko in znanost ter zaključek in navedba literature in virov.

Magistrsko delo sem zasnovala na podlagi naslednjih hipotez:

H1: Zaradi uvedbe obrnjene davčne obveznosti je v Sloveniji manj davčnih utaj in postopki kontrole na davčnih uradih so bolj enostavni.

Postavljeno hipotezo sem želela potrditi z metodo anketiranja izbranih kontrolorjev in metodo analize, ob tem sem uporabila tako primarne kot sekundarne vire. Na podlagi opravljenih anket med davčnimi kontrolorji sem skušala ugotoviti, ali je od uvedbe sistema obrnjene davčne obveznosti davčnim kontrolorjem lažje opravljati davčni nadzor nad zavezanci, ter ali se je število davčnih utaj zmanjšalo od uvedbe sistema v najbolj rizični dejavnosti – gradbeništvo. Prav tako so me seznanili s problemi, s katerimi se srečujejo zaradi pomanjkanja kadrov in težav, ki so jih imeli davčni zavezanci pri uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti.

H2: Z uvedbo obrnjene davčne obveznosti so davčni zavezanci v Sloveniji dodatno administrativno obremenjeni.

Opravljen raziskava med slovenskimi davčnimi zavezanci, ki morajo pri svojem delu uporabljati sistem obrnjene davčne obveznosti, je bila zelo uspešna. Zavezanci so podali svoja mnenja glede samega sistema, ocenili stroške zaradi uvedbe ODO mehanizma ter tudi sami podali kar nekaj rešitev, ki bi jim olajšale samo poslovanje.

Glede na prebrane članke in literaturo sem pred samo izvedbo ankete med davčnimi zavezanci pričakovala, da bo raziskava pokazala veliko nezadovoljstvo ob uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti. V magistrski nalogi sem uporabila deskriptivni pristop, metodo anketiranja, komparativno oziroma primerjalno metodo, metodo analize ter statistične metode za analiziranje podatkov, ki sem jih pridobila na podlagi opravljenih anket.

H3: Uporaba sistema obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji se lahko primerja z uporabo sistema v ostalih državah članicah EU.

Na podlagi opravljene raziskave o uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti v drugih državah članicah sem ugotovila, da se le-te veliko hitreje odzivajo na davčne utaje DDV v

določenih panogah, ter da sistem uporabljajo za več proizvodov kot Slovenija. Nad rezultatom raziskave sem bila zelo presenečena predvsem nad podatkom, kako dolgo že nekatere države članice uporabljajo sistem obrnjene davčne obveznosti Slovenija pa z veliko zamudo sprejema že preverjene ukrepe za preprečitev davčnih utaj.

Izsledki moje raziskave so uporabni predvsem za slovenski in ne toliko za mednarodni prostor. Raziskava lahko koristi pripravljavcem zakonodaje s področja davka na dodano vrednost in davčni upravi. Namen države ob uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti je bil preprečiti nadaljnje davčne utaje. Čeprav je rezultat že sedaj viden, menim, da bi sistem obrnjene davčne obveznosti morali razširiti še na druge »rizične« dejavnosti že od samega začetka po zgledu nekaterih drugih držav članic EU, ki se z uporabo sistema obrnjene davčne obveznosti uspešno borijo proti davčnim utajam in imajo manjši primanjkljaj DDV. Evropska komisija ne dovoli uvedbe splošne obrnjene davčne obveznosti, dovoli pa jo na posameznih »rizičnih« dejavnostih. Slovenija bi to širino lahko bolje izkoristila.

Sistem obrnjene davčne obveznosti je zelo pomemben ukrep v boju proti davčnim goljufijam, vendar ni edino sredstvo, s katerim preprečujemo davčne goljufije. Tega se zelo dobro zavedata državi Avstrija in Nemčija, ki sta predlagali Evropski komisiji, da jima da dovoljenje, da uvedeta splošno obrnjeno davčno obveznost. Evropska komisija dovoljenja ni dala, ker je mnenja, da morajo davčne uprave vložiti zelo malo truda v nadzor davčnih zavezancev, da bi si zagotovile večji prihodek od DDV. Komisija je mnenja, da se bodo po uvedbi splošnega sistema obrnjene davčne obveznosti pojavile nove oblike utaje davkov. Predvsem velika nevarnost utaje DDV je za »prodaje na črno«, za katere pa obrnjena davčna obveznost ni rešitev.

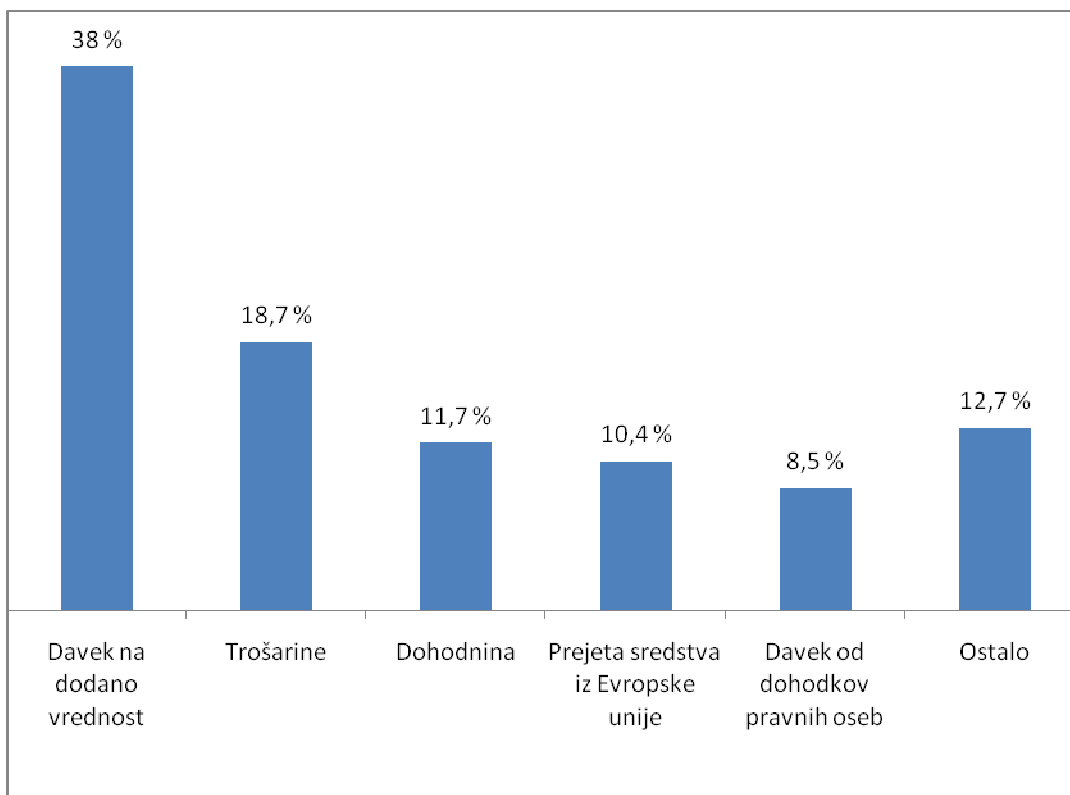
## 2 DAVEK NA DODANO VREDNOST

### 2.1 SPLOŠNO O DAVKU NA DODANO VREDNOST

Davek na dodano vrednost je oblika obdavčitve prometa blaga in storitev v državah članicah Evropske unije, ki je obvezna. Glavna značilnost DDV je obdavčitev vsake faze prometa blaga in opravljenih storitev. Davčni zavezanec plača razliko med zaračunanim izstopnim davkom in plačanim vstopnim davkom.

Sistem obveznega plačevanja DDV v Republiki Sloveniji je začel veljati 1. 7. 1999 na podlagi Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1, Ur. list RS, št. 117/06, 33/09, 85/09, 10/10-UPB2, 85/10, 13/11-UPB3, 18/11, 78/11). V 5. členu ZDDV-1 je zapisano, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. V istem členu je tudi zapisano, da ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. V ekonomsko dejavnost štejemo tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je to namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

**Graf 1: Delež posameznih prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2011**



Vir: Bilten javnih financ (2011)

Kot je razvidno iz zgornjega grafa, je prihodek davka na dodano vrednost najpomembnejši prihodek v proračun Republike Slovenije, zato je zelo pomembno, da se zmanjša davčni razkorak DDV še posebno v teh kriznih časih, ko je vsak evro zelo dobrodošel. Davek na dodano vrednost je leta 2011 znašal 38 % vsega prihodka proračuna Republike Slovenije, na drugem mestu so trošarine z 18,7 % prihodka in na tretjem mestu dohodnina, ki predstavlja 11,7 % prihodkov proračuna. Leta 2011 je davek na dodano vrednost skupaj s trošarinami predstavljal 56,7 % vsega prihodka proračuna.

DDV je najpomembnejši vir prihodka v proračunu tako držav članic Evropske unije kot v Republiki Sloveniji. Leta 2011 je bilo pobranega 2.992.405.079 €, kar predstavlja 38 % prihodkov državnega proračuna (7.833.308.320 €). Leta 2010 je ta delež znašal 39 % vseh prihodkov.

Leta 2010 je bilo v evidenco DDV, ki jo vodi DURS, vpisanih 98.970 zavezancev za DDV, leta 2009 pa 96.038 zavezancev za DDV (Poročilo o delu Davčni uprave RS v letu 2010, 2011, str. 2).

## **2.2 PRIMANJKLJAJ DDV**

Kot vsak davek tudi davek na dodano vrednost ni zaščiten pred zmotami in utajami, ki zmanjšujejo obseg pobranega DDV. Zaradi prostega pretoka blaga in storitev znotraj Evropske unije je DDV še bolj dovzeten za raznorazne zmote in utaje. Glavni vzroki za nastanek primanjkljaja DDV so (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 19):

- Zakonito izmikanje plačilu DDV (izognitev – koriščenje davčnih olajšav, zaobidenje – zloraba pravnih praznin v davčnih predpisih).
- Nezakonito izmikanje plačilu DDV (davčni vrtiljak, neregistriranje za DDV, siva ekonomija, ostale namerne utaje).
- Napačno obračunavanje DDV (nenamerne zmote).
- Neplačilo DDV (delno ali v celoti).

Evropska komisija je pri britanski družbi Reckon naročila oceno davčnega razkoraka med dejansko pobrano vsoto DDV in DDV, ki ga je potrebno plačati. Podatki se nanašajo na leto 2006. Zajetih je 24 evropskih držav. Razkorak se je ocenjeval po metodi od zgoraj navzdol (top down), ker ta pristop omogoča oceno celotnega gospodarstva. Davčni razkorak je v Sloveniji znašal leta 2006 samo 4 %. Najmanjši razkorak je zabeležen v Luksemburgu in znaša 1 %, sledita Irska in Španija z 2 % razkorakom, Nizozemska in Švedska imata 3 %, enak razkorak kot v Sloveniji pa imajo na Portugalskem in Danskem. Najvišji razkorak imata Slovaška 28 % in Grčija 30 %. Povprečje vseh 24 držav pa znaša 12 % (DURS, Poročilo, 2010, str. 17).

Revizija računskega sodišča RS je pokazala da je sistem pobiranja DDV v Republiki Sloveniji zadovoljiv. Računsko sodišče je ocenilo izpad DDV v Sloveniji v višini 6,4 % na

podlagi metode od spodaj navzgor (bottom up), pri izračunu je upoštevalo ugotovitve iz inšpekcijskih pregledov naključno izbranih zavezancev za DDV (DURS, Poročilo, 2010, str. 17).

V času opravljene revizije je Računsko sodišče ugotovilo, da ocene primanjkljaja DDV ne pripravljata niti DURS niti CURS. Na podlagi Odločbe Komisije evropskih skupnosti 98/527/EC z dne 24.7.1998 SURS izračunava vrednost utaj DDV brez sokrivde oz. privolitve ter utaje DDV s privolitvijo. Pri DDV utaji brez privolitve kupec ne ve, da bo prodajalec utajil davek, pri utaji s privolitvijo pa gre za dogovor med kupcem in prodajalcem. Pri izračunih utaj DDV brez privolitve mora SURS vrednost eksplicitno izračunavati, da jo lahko vključi v izračune dodane vrednosti gospodarstva oz. BDP in bruto nacionalnega dohodka. Države lahko izračunavajo utaje DDV na podlagi različnih metod. Vrednost davčne utaje brez privolitve SURS dobi v postopku letnega ocenjevanja BDP, vrednost davčnih utaj s privolitvijo pa je dobljena na podlagi razlike med teoretično in obračunsko vrednostjo DDV ter davčnimi utajami brez privolitve (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 31).

**Tabela 1: Teoretični davek na dodano vrednost in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002-2008, v milijonih EUR**

Mio EUR	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
<b>A TEORETIČNI DDV</b>	2020	2180	2353	2528	2721	3035	3341
1. končna potrošnja gospodinjstev	1243	1372	1517	1650	1732	1923	2137
2. država	318	334	360	389	444	497	558
2.1 vmesna potrošnja	188	179	185	210	228	230	262
2.2 transferji proizvodov v naravi	25	27	29	31	32	33	34
2.3 bruto investicije v osnovna sredstva	105	127	146	148	184	235	262
3. NPISG	32	30	30	25	26	30	33
3.1 vmesna potrošnja	27	26	26	19	21	24	25
3.2 bruto investicije v osnovna sredstva	4	4	4	5	5	6	8
4. drugi izvzeti sektorji in proizvodi	367	380	382	384	422	476	497
4.1 vmesna potrošnja	212	204	200	201	229	252	256
4.2 bruto investicije v osnovna sredstva	154	176	182	184	193	223	241
5. izdatki za osebne avtomobile poslovnega sektorja	60	65	64	80	96	109	116
<b>B DDV UTAJE BREZ PRIVOLITVE</b>	<b>24</b>	<b>27</b>	<b>31</b>	<b>39</b>	<b>41</b>	<b>47</b>	<b>50</b>
<b>C DDV UTAJE S PRIVOLITVIJO</b>	<b>27</b>	<b>29</b>	<b>25</b>	<b>33</b>	<b>51</b>	<b>90</b>	<b>153</b>
od tega NIZTERLJIVI DDV	13	14	16	17	18	25	27
<b>D DEJANSKO VPLAČANI OBRAČUNSKI DDV (A-B-C)</b>	1968	2124	2297	2456	2629	2897	3138
<b>TEORETIČNI DDV /DEJANSKO VPAČANI OBRAČUNSKI DDV %</b>	102,6	102,7	102,4	102,9	103,5	104,7	106,5

Vir: Statistični urad RS (2011)

SURS izračunava primanjkljaj DDV na podlagi utaj DDV, utaja je le eden od vzrokov za primanjkljaj, kar pomeni, da je celoten primanjkljaj veliko večji, kot ga prikazujejo izračuni SURS.

Da je utaja DDV v Sloveniji velik problem, nam pove podatek, da je utajevanje davkov iz leta v leto večje. Davčni inšpektorji so ugotovili, da je bilo leta 2008 davčnih utaj za dobrih 90 milijonov evrov, leta 2011 pa že 162 milijonov, od tega 100 milijonov evrov davka na dodano vrednost. Davčni inšpektorji so pri opravljenih pregledih v gradbeništvu odkrili 85 % nepravilnosti (MMC RTV SLO, 2012).

Da je utajevanje davkov v Sloveniji postal nacionalni šport, ugotavlja tudi Darko Končan iz Zbornice davčnih svetovalcev, ki pravi: »Plačevanje davkov pri Slovencih je žal zaradi pomanjkanja tradicije na zelo nizki ravni. To ugotavljamo v primerjavi z drugimi državami Evropske unije in širše« (MMC RTV SLO, 2012).

**Tabela 2: Porazna slovenska davčna kultura**

LETO	Davčne utaje na ravni države v milijonih evrov	Panoga	Davčne utaje v milijonih evrov
2011	162,5	Gradbeništvo (2008-2010)	64
2010	146,4	Promet s prevoznimi sredstvi (2008-2011)	50
2009	80,3	Prispevki za socialno varnost (2010-2011)	22
2008	90,5	Prijava premoženja (2011)	9,3
<b>SKUPAJ</b>	<b>479,8</b>	Davčne oaze (2010-2011)	8,6

Vir: MMC RTV SLO (2012)

Na podlagi zgornje tabele lahko ugotovimo, da so v letih 2008 - 2010 davčne utaje znašale 317,2 milijonov evrov, od tega je bilo davčnih utaj v gradbeništvu za 64 milijonov evrov, kar znaša 20 % davčnih utaj v tem obdobju. Obrnjeno davčno obveznost v Sloveniji uporabljamo od 1. januarja 2010 za gradbeno panogo in za nekatere vrste odpadkov, kljub temu davčne utaje iz leta v leto naraščajo. Davčne utaje so se iz gradbeništva preusmerile v druge panoge, kjer se obrnjena davčna obveznost ne uporablja ter jih je težko nadzorovati. Eden izmed razlogov, da se utajevanja davkov iz leta v leto večja, je tudi vse manjše število davčnih inšpektorjev, ki ne morejo nadzorovati vse več ustanovljenih družb. Veliko družb je ustanovljenih z namenom, da bodo sodelovale v davčnih utajah.

## **2.3 OCENJEVANJE PRIMANJKLJAJA DDV**

Da bi lahko približno ocenili letne izgube v državni blagajni zaradi primanjkljaja DDV, ki je v veliki večini posledica goljufij, moramo uporabiti eno od metod, s katerimi lahko ugotovimo obseg primanjkljaja. Računsko sodišče je pri Ministrstvu za finance, Davčni upravi RS, Carinski upravi RS in Statističnemu uradu RS izvedlo revizijo učinkovitosti pobiranja davka na dodano vrednost. V postopku revizije je ugotovilo, da obseg primanjkljaja DDV v Republiki Sloveniji ni znan. Ker CURS in DURS nista izvajali posameznih analiz ter niso ocenjevali primanjkljaja DDV, ni znano glavno tveganje primanjkljaja DDV po vrstah vzroka, velikosti davčnih zavezancev, vrsti dejavnosti in vrsti uvoženega blaga (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 4).

Republika Avstrija in Nemčija sta že leta 2005 in 2006, ko sta podali zahteve na Komisijo za odobritev uporabe splošne obrnjene davčne obveznosti, ocenjevali izgubo DDV zaradi »manjkajočih gospodarskih subjektov« v Nemčiji na 2 % vseh prihodkov, v Avstriji pa na 4,4 % vseh prihodkov (COM(2006) 404 konč., str. 4).

Obseg primanjkljaja lahko ocenjujemo na podlagi dveh metod (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 25):

- metode »od zgoraj navzdol«
- metode »od spodaj navzdol«

### **2.3.1 METODA OD ZGORAJ NAVZDOL**

Po metodi od zgoraj navzdol (top down) dobimo primanjkljaj DDV tako da obračunski DDV odštejemo od teoretičnega DDV. Teoretični DDV dobimo na podlagi izračuna, koliko DDV bi bilo plačanega v obračunskem obdobju, če bi vsi davčni zavezanci obračunali in plačali DDV v skladu z zakonodajo. Dejanska vrednost, ki jo dobimo pa se od teoretičnega razlikuje zaradi namernih ali nenamernih napak pri vplačilih, razliko imenujemo primanjkljaj DDV. Na podlagi dobljenih rezultatov po metodi od zgoraj navzdol lahko država oceni trend obsega primanjkljaja DDV, ob uporabi enotne metodologije in zbirke podatkov pa lahko dobljene rezultate primerjamo tudi z drugimi državami. Slabost metode od zgoraj navzdol je da ne razkrije vzroka primanjkljaja DDV. Pomanjkljivost metode je tudi v tem da se lahko napačno interpretira rezultate, če se pri plačilu DDV, ki se nanašajo na predhodno ali prihodnje obračunsko leto pravilno ne ugotovijo (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 25).

### **2.3.2 METODA OD SPODAJ NAVZGOR**

Metoda od spodaj navzgor (bottom up) temelji na operativnih podatkih prav tako tudi na ostalih virih podatkov, s katerimi se lahko ocenjuje obseg primanjkljaja DDV na specifičnih področjih zaradi različnih vzrokov. Ta metoda temelji na pridobljenih podatkih na podlagi

anket potrošnikov, raziskav trga, statističnih analizah podatkov ter analize rezultatov, dobljenih z nadzori davčnih zavezancev. Metoda od spodaj navzgor je manj natančna in bolj zapletena od metode od zgoraj navzdol, prednost te metode pa je v tem, da lahko iščemo neposredne vzroke za nastali primanjkljaj DDV na posameznih področjih. Ko poznamo vzroke za nastali primanjkljaj DDV, lahko izdelamo strategijo za zmanjševanje primanjkljaja. Slabost metode je tudi, da ne zagotavlja dokončne prave ocene obsega primanjkljaja DDV, če davčne službe ne poznajo vseh možnih vzrokov in področij, v katerih nastane primanjkljaj DDV. Ta metoda ugotavljanja primanjkljaja DDV ni uporabna za mednarodno primerjavo, kadar države pri ocenjevanju uporabijo drugačne metode pridobivanja podatkov (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 25-26).

Računsko sodišče je poudarilo pomen uporabe kombinacije obeh metod. Metoda od zgoraj navzdol nam da skupno oceno celotnega primanjkljaja DDV, ne pa razlogov za primanjkljaj. Zato je pomembno, da se pri ocenjevanju primanjkljaja DDV uporablja tudi metoda od spodaj navzgor, ki pokaže najpomembnejša tveganja.

V Republiki Sloveniji SURS izvaja ocenjevanje primanjkljaja DDV za del, ki se nanaša na utaje DDV po metodi od zgoraj navzdol.

Davčni zavezanci vseskozi iščejo nove možnosti zakonitega ali nezakonitega izogibanja plačevanja DDV; ker gre pri utajah za velike vsote denarja v teh kriznih časih, ko denarja primanjkuje na vseh področjih pa je še toliko bolj važno, da ugotovimo, koliko denarja se utaji in na katerem področju je to najbolj pogosto. Z bolj aktivnim pristopom ugotavljanja vzrokov za utajo DDV in preprečevanjem le-teh bomo utajo zmanjšali, nikoli pa je ne bomo v popolnosti preprečili.

## **2.4 UKREPI ZA ZMANJŠEVANJE DAVČNIH UTAJ**

K omejitvi davčnih utaj je država uvedla institut solidarne odgovornosti, zastavljen je zelo dobro, vendar ga je težko izvajati. Zelo dobro pa deluje sistem VIES, na podlagi katerega si države izmenjujejo informacije o zavezancih iz vseh držav članic.

### **2.4.1 SOLIDARNA ODGOVORNOST**

Solidarna odgovornost je eden izmed ukrepov preprečitve oziroma omejitve davčne utaje na področju obračunavanja DDV. V praksi se najpogosteje pojavlja davčna utaja tipa davčni vrtiljak in slamnata podjetja ter davčne utaje, pri katerih DURS uporablja institut solidarne odgovornosti.

DURS je v postopkih inšpekcijskega nadzora odkril, da se pojavlja vse več utaj DDV, ki so posledica odprave carinskih meja med Slovenijo in drugimi državami članicami EU. V davčni vrtiljak je tako vključenih več davčnih zavezancev lahko iz ene države članice ali



več držav članic EU, ki opravijo navidezni pravni posel. Eden izmed sodelujočih zavezancev v davčnem vrtiljaku si odbije DDV, ki ga drugi davčni zavezanec ne plača ter tako oškodujejo državni proračun. Pri čezmejnih dobavah blaga pa zavezanec neupravičeno prikaže oprostitev DDV, čeprav blago ne zapusti dobaviteljeve države (Zupančič, 2011, str. 90).

Davčne utaje DURS odkriva z navzkrižnimi kontrolami računov in drugih dokumentov v kontroli ali v postopkih davčno inšpekcijskega pregleda. V veliko pomoč so podatki, ki jih pridobi davčna uprava od drugih davčnih uprav iz držav članic EU. Ko davčni uslužbenci odkrijejo nepravilnosti, lahko davčnega zavezanca opozorijo, mu odvzamejo identifikacijsko številko za DDV, zavrnejo oprostitev DDV, odvzamejo pravico do odbitka DDV ter izrečejo kazen za davčni prekršek. Kateri ukrep bodo izrekli, se odločijo na podlagi vseh pridobljenih podatkov, saj niso vsi zavezanci »missing traderji« (Zupančič, 2011, str. 90).

Institut solidarne odgovornosti se uporablja za dobave blaga in storitev na ozemlju Slovenije. Za institut solidarne odgovornosti je značilno, da se uporablja za zakonite posle, katerih namen je izogniti se plačilu DDV. V prvem odstavku 76. b člena ZDDV-1 je zapisano, da je vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačila DDV. Če pri kontroli davčnih zavezancev davčni organ ugotovi, da je določena transakcija opravljena z namenom izogibanja plačilu DDV, davčni organ mora obvestiti davčnega zavezanca, ki sodeluje pri tej transakciji o obstoju teh okoliščin in njegovi solidarni odgovornosti za plačilo DDV, če bo še naprej udeleženec v teh transakcijah. Ko davčni zavezanec prejme obvestilo davčnega organa, se davčni zavezanec ne more več izogibati odgovornosti, saj je vedel, da sodeluje pri izogibanju plačila DDV. Od dneva prejema tega obvestila je dokazno breme preneseno z davčnega organa na davčnega zavezanca. Saj mora od dneva prejema obvestila dokazati, da ni vedel oziroma ni mogel vedeti, da sodeluje pri izogibanju plačila DDV. Kljub določbam zakona, ki ureja varovanje podatkov z oznako davčna tajnost lahko davčni organ davčnemu zavezancu, kateremu je bila opravljena dobava, na njegovo prošnjo razkrije informacije ali je dobavitelj, ki je sodeloval z njim predložil obračun DDV (76. b člen ZDDV-1).

Solidarna odgovornost se ne uporablja za navidezne posle, kar je značilno za davčne vrtiljake. Prav tako pa solidarne odgovornosti ne uporabljamo, če DDV ni plačan zaradi (Zupančič, 2011, str. 94):

- ❖ zadolženosti podjetja, na katero zavezanec nima vpliva,
- ❖ slabih poslovnih odločitev podjetja (nenamernih),
- ❖ nezmožnosti zavezančevega vpliva na plačilo DDV.

Davčni zavezanec ima možnost, da v postopku davčnega nadzora dokaže, da ni vedel oziroma ni mogel vedeti, da sodeluje v transakcijah, katerih poglavitni namen je izogniti se plačilu DDV ali dokaže, da transakcija ni bila izvedena s tem namenom. Takoj ob uvedbi instituta solidarne odgovornosti so se pojavljali dvomi, kako dokazati, da je davčni

zavezanec »vedel oz. bi moral vedeti«. DURS izvede postopek za potrebe ugotavljanja solidarne odgovornosti. Na podlagi predloženega obračuna ali izdane odločbe se zavezancu naložijo obveznosti plačila DDV. Če davčni zavezanec ne plača obveznosti in dolga ni mogoče izterjati od njega, se na podlagi suma, da gre za izogibanje plačila DDV, uvede davčni inšpekcijski nadzor pri solidarnem dolžniku. Če se v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovi, da je solidarni dolžnik vedel oz. bi moral vedeti, da sodeluje pri izogibanju plačila DDV, se mu naloži obveznost plačila DDV. Dolg se prenese od prvotnega dolžnika na solidarnega dolžnika. Da bi se davčni zavezanci izognili statusu solidarnega dolžnika za DDV, je DURS podal nekaj predlogov, na kaj naj bodo davčni zavezanci pozorni pri svojem poslovanju. Splošni ukrepi, kako najbolje zaščititi svoje poslovanje z vidika goljufij DDV so objavljeni na spletni strani Davčne uprave RS v rubriki medijsko središče - Gradivo: Utaje na področju DDV, 11. 1. 2008:

- da dobro poznajo poslovanje v svoji dejavnosti,
- dobro poznavanje svojih kupcev,
- da je transakcija na pogled resnična in da obstaja tudi dober občutek o resničnosti transakcije,
- da uporabijo »razumne« kontrole, in sicer:
  - preverijo ali blago, ki ga kupujejo, obstaja in da je takšno kot je opisano,
  - preverijo integriteto svojih kupcev in prodajalcev,
  - preverijo obstoj komercialne in razvojne možnosti transakcij,
  - preverijo realističnost plačilnih pogojev in dobičkonosnosti posla.

#### **2.4.2 SISTEM VIES**

Sistem VIES (VAT Information Exchange System) je sistem za mednarodno izmenjavo podatkov o DDV za potrebe davčnega nadzora, ki temelji na podatkih o vseh dobavah med državami članicami Evropske unije. Z uvedbo enotnega trga znotraj Skupnosti 1. januarja 1993 so bile kontrole na notranjih mejah odpravljene, potrebno pa je bilo uvesti nov sistem nadzora DDV – VIES sistem. Z uvedbo enotnega trga znotraj Skupnosti se je zmanjšala administrativna obremenitev podjetij, saj je bilo odpravljenih okoli 60 milijonov carinskih dokumentov na leto (VIES enquiries, 2010).

Znotraj Skupnosti je dobava blaga oproščena DDV v državi članici odpreme, če bo davčni zavezanec ob prihodu v svojo državo članico plačal DDV. Zelo pomembno je, da vsak davčni zavezanec (prodajalec) preveri, ali je njegova stranka v drugi državi članici identificirana za namene DDV. To lahko vsak zavezanec preveri na spletni strani sistema VIES. Zavezanec (prodajalec), ki želi preveriti drugega davčnega zavezanca (kupca), mora samo izbrati državo, iz katere izhaja prejemnik blaga ali storitve ter vpisati njegovo davčno številko. Sistem VIES izpiše podatke o nazivu zavezanca in naslovu, če je zavezanec identificiran, v primeru, da ni, polja ostanejo prazna (VIES enquiries, 2010).

Računalniški sistem za izmenjavo podatkov o DDV (VIES) je ustanovljen z namenom, da se omogoči lažji pretok podatkov znotraj držav članic. Sistem omogoča, da podjetja dobijo hitro podatek o tem ali je poslovni partner identificiran za namene DDV ter omogoča

davčnim uradom spremljanje in nadzor trgovinskih tokov znotraj Skupnosti za odkrivanje vseh vrst nepravilnosti. V skladu z Uredbo Sveta (ES) številka 1798/2003 o upravnem sodelovanju na področju davka na dodano vrednost je bila odgovornost za izvajanje mednarodnega sodelovanja dodeljena Centralnemu uradu za zvezo (CLO), ki je odgovoren za mednarodno izmenjavo informacij (izmenjava poteka avtomatično, spontano – brez predhodnega zahtevka) in ima neposreden dostop preko VIES do baze podatkov DDV v drugih članicah (VIES enquiries, 2010).

Sistem VIES omogoča odkrivanje nepravilnosti med mesečnimi obračuni DDV in kvartalnimi poročili DDV. Pri davčno inšpekcijskih nadzorih, ki so bili izvedeni zaradi ugotovljenih razlik v sistemu VIES, je Davčna uprava RS ugotovila, da ne prinašajo pričakovanih rezultatov, ker je do razlike največkrat prihajalo zaradi zamika v obdobjih poročanja oziroma napak pri izpolnjevanju kvartalnih poročil ali obračunov DDV. Za lažje spremljanje tveganih zavezancev Centralni urad za zvezo pripravi seznam desetih davčnih zavezancev z največjimi razlikami (minus ali plus) ter jih posreduje pristojnim davčnim uradom v podroben pregled, pri katerem lahko odkrijejo razlog za tako veliko razliko (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 40).

Evropska komisija je odgovorna za vzdrževanje spletne strani za izboljšanje dostopa do davčnih zavezancev ter preverjanja dobav znotraj Skupnosti in preverjanja identifikacijskih številok za DDV (VIES enquiries, 2010).

Evropska komisija pa ne sprejema odgovornosti glede pridobljenih podatkov, saj mora vsaka država članica sama poskrbeti, da ima svoje baze podatkov popolne, točne in ažurne (VIES enquiries, 2010).

Veliko držav se je pritoževalo, da je sistem VIES počasen, trimesečno obdobje za poročanje pa je bilo predolgo za nadzor utaj DDV. Sistem je omogočal odkritje utaje, vendar je velikokrat bilo že prepozno, da bi lahko ukrepali ter povrnili izgubljeni DDV. Zaradi problema prepoznih podatkov je Direktiva sveta 2008/117/ES skrajšala rok za poročanje ter za uskladitev in pripravo podatkov, ki ga imajo države članice EU o transakcijah znotraj EU za lažje odkrivanje davčnih goljufij s treh mesecev na en mesec.

Kot ukrep k omejitvi davčnih utaj je država poleg instituta solidarne odgovornosti ter sistema VIES uvedla tudi sistem obrnjene davčne obveznosti, ki pa ga bom predstavila v nadaljevanju.

## **2.5 PRIPOROČILA EVROPSKE KOMISIJE DRŽAVAM ČLANICAM ZA BOLJ USPEŠNO POBIRANJE DDV**

Komisija mora vsaka tri leta predstaviti poročilo Evropskemu parlamentu in Svetu o postopkih, ki jih uporabljajo države članice za registriranje davčnih zavezancev, o uspešnosti pobiranja DDV ter o rezultatih nadzora DDV. V poročilu morajo biti tudi možne

izboljšave. Namen prejšnjih poročil je bil doseči boljše rezultate v boju proti davčnim goljufijam ter poenostaviti nekatere postopke davčnim zavezancem (Komisija Evropskih skupnosti, 2005, str. 3).

Peto poročilo je podalo priporočilo državam članicam na podlagi obravnave petnajstih držav članic, ker v času obravnave niso bile še vključene ostale države članice. Priporočila, ki jih je podala Komisija za lažje odkrivanje davčnih utaj in boljše poslovanje uprav, so naslednja (Komisija Evropskih skupnosti, 2005, str. 4-7):

❖ Organizacija, struktura in politika DDV

Evropska skupnost pozna sistem DDV približno štirideset let, vendar v vseh teh letih ni bilo poizkusov, da bi se poenotila organizacija nadzora DDV ali struktura uprav. Vsaka država članica ima različno organizacijo davčnih služb, vendar se nobena država članica ni lotila združevanja že utečenih davčnih služb. Komisija je mnenja, da bi se morale davčne naloge prenesti na eno ali večjemu nekaj maloštevilnih služb. To bi pripomoglo k boljšemu sodelovanju pri davčnem nadzoru, kjer se včasih moraš povezati tudi z drugimi službami. Tako lahko dosežemo večjo učinkovitost. Kljub vse večjemu zagovarjanju državljanskih in človekovih pravic ter prizadevanjem za manjšo upravno obremenitev gospodarstva so nekatere davčne uprave uvedle v svoj sistem solidarno odgovornost, poostren nadzor nad pravico do odbitka vstopnega DDV ter možnost zavarovanja za tvegane zevalance.

❖ Človeški viri

Davčne uprave naj bi skrbele za stalno usposabljanje svojih zaposlenih, ker samo tako lahko pridejo do rezultatov.

❖ Registracija

Države članice in Komisija so prišle do sklepa, da je potrebno vsakega davčnega zavezanca pred dodelitvijo identifikacijske številke za DDV preveriti. Preverilo naj bi se, ali so zevalanci v preteklosti že goljufali. Če se ugotovi, da je zavezanec »rizičen«, se pred dodelitvijo identifikacijske številke zahteva predložitev varščine ter pogostejše obračunavanje davkov.

❖ Nadzor

Komisija priporoča, naj se davčni nadzori izvajajo v poslovnih prostorih zavezanca, saj so se izkazali pregledi pri zevalancih bolj primerni od pregleda knjigovodskih listin v pisarni uslužbenca. Prav tako Komisija svetuje državam članicam, da ustanovijo specializirane oddelke, ki bi se ukvarjali z nadzorom velikih podjetij ter podjetij, ki se ukvarjajo z obdavčljivimi in neobdavčljivimi dejavnostmi. Države članice naj uvedejo nadzorni program, ki bo omogočal lažjo in hitrejšo obdelavo podatkov. Zaradi večje in boljše preglednosti nad opravljenimi nadzori Komisija spodbuja države članice, naj vodijo boljše evidence in statistike o uspešnosti opravljenih nadzorov.

- ❖ Izterjava dolga in izvršba  
Da bi dolgovi bili izterjani pravočasno in brez dodatnih izvršilnih ukrepov, je potrebno spremljati zavezanca in njegovo finančno stanje, prepoznati zavezanca, ki je potencialni neplačnik ter hitro ukrepati v primeru zamude s plačili. Prav tako je zelo pomembna dobra povezava med službami znotraj uprave.
- ❖ Prostovoljno ravnanje v skladu s predpisi  
Davčne zavezance je potrebno prepričati, da je davčni sistem pravičen in učinkovit. Samo tako bodo upoštevali predpise ter jih ne bo potrebno opozarjati na ne predložene obračune, neplačane davke, samoobdavčitev, itd.
- ❖ Informatizacija  
Od davčne uprave, ki je informatizirana, imajo korist tako zavezanci kot uprava sama. Za davčno upravo odpade veliko administrativnega dela, zavezanci pa zmanjšajo stroške, ki so jih imeli zaradi izpolnjevanja in pošiljanja obrazcev.

## **2.6 UKREPI REPUBLIKE AVSTRIJE**

V Republiki Avstriji sta davčna in carinska uprava združili moči in izpopolnili sistem kontrole in inšpiciranja. Leta 2005 sta ustanovili posebni informacijski analitski center (nemško Risiko – Informations – und Anisizentrum), RIA, ki pomaga v boju proti davčnim goljufijam. Glavna naloga RIA je s pomočjo elektronske obdelave podatkov razviti nove pristope za boj zoper organizirani kriminal. Pri davčnem pregledu zavezancev je zelo pomembno, da je pregled hiter, da lahko čim hitreje odkrijejo navidezna podjetja, ponarejene listine in davčni vrtiljaki. V Avstriji imajo izdelane strategije za boj zoper čezmejno utajevanje DDV. V ta namen imajo znotraj davčne uprave organizirane posebne skupine, katerih temeljna naloga je izdelava strategij za boj proti davčnim utajevalcem z namenom (Betrugsbekämpfung, 2007, str. 22):

- ❖ Zagotoviti čim boljše tehnične pogoje za izmenjavo podatkov
- ❖ Zagotoviti stalno izmenjavo podatkov z davčnimi inšpektorji, ki se ukvarjajo z davčnimi goljufijami
- ❖ Priprava in izvajanje izobraževanj
- ❖ Zbiranje informacij o davčnih goljufih iz drugih držav
- ❖ Sodelovanje s tujimi strokovnjaki, ki se ukvarjajo s problematiko davčnih goljufij
- ❖ Dobiti čim boljši pregled nad izpadi davčnih prihodkov iz naslova davčnih utaj v Avstriji

V Avstriji se je za zelo dober ukrep izkazala obvezna prisotnost prosilca za pridobitev identifikacijske številke na davčnem uradu pred samo izdajo identifikacijske številke. Pred izdajo identifikacijske številke davčni uslužbenec opravi razgovor z zavezancem o njegovem poslovanju, poslovnih prostorih, načrtih za prihodnja leta, itd. Na podlagi pogovora davčni uslužbenec dobi vtis o resnosti poslovanja zavezanca. V Avstriji so uvedli sistem obrnjene davčne obveznosti že 1. januarja 2004 za vse opravljene storitve (razen

za uporabo cest) v zvezi z vgradnjo materiala in storitve v gradbeništvu (ne velja za dobave blaga), ki jih opravlja nerezident v Avstriji.

Obrnjena davčna obveznost velja tudi za naslednje dobave (PricewaterhouseCoopers, 2005, str. 13):

- ❖ Gradbene storitve
- ❖ Zavarovanje blaga
- ❖ Blago preneseno v pogojno prodajo
- ❖ Električno energijo in zemeljski plin za davčne zavezance v Avstriji

Tuji davčni zavezanec ne sme zaračunati DDV ter mu ni potrebno voditi evidence DDV v Avstriji. Prejemnik storitve mora obračunati DDV ter mora voditi ločeno evidenco za dobave z različno davčno stopnjo.

Naknadno so zaprosili za dovoljenje za uporabo obrnjenega davčnega bremena še za druge dejavnosti, ki so naštetje v nadaljevanju.

## **2.7 UKREPI SLOVENIJE**

Slovenija je v zadnjih letih naredila veliko na področju boja proti davčnim goljufijam. Najpomembnejši dejavniki so:

- ❖ Izboljšanje informacijskega sistema
- ❖ Sodelovanje s tujimi državami
- ❖ Zbiranje informacij o davčnih goljufih iz drugih držav
- ❖ Ustanovitev posebnih skupin, ki nadzorujejo zavezance, ki poslujejo v davčnih oazah
- ❖ Ciljno usmerjeni inšpekcijski pregledi
- ❖ Zavarovanje davčne obveznosti ob dvomu o upravičenosti zahtevka za vračilo DDV, ob identifikaciji za DDV ter ob pridobitvi prevoznega sredstva iz EU
- ❖ Solidarna odgovornost
- ❖ Odvzem identifikacijske številke
- ❖ Preveritev prvega oddanega obračuna DDV po identifikaciji

V postopku dodelitve identifikacijske številke imamo poostren nadzor pred samo izdajo ID številke. Osebnih razgovorov ne opravljamo v fazi dodelitve identifikacijske številke, kot to počnejo v Avstriji, čeprav včasih naredimo kakšno izjemo in zavezanca povabimo na krajši informativni razgovor ali pa ti sami pridejo v želji, da bi identifikacijsko številko pridobili čim hitreje. Pri nas se osebni razgovor z zavezancem opravi, ko ta odda prvi davčni obračun po identifikaciji za DDV. Vsak začetnik mora pri oddanem prvem obračunu predložiti tudi knjigo izdanih in prejetih računov. Kontrolor opravi razgovor osebno ali preko telefona na podlagi že vnaprej pripravljenega vprašalnika. Veliki večini zavezancev se ta razgovor ne zdi potreben. Po njihovem mnenju je to izguba časa. Prav tako je potrebno omeniti, da bo z novim informacijskim sistemom še lažje slediti davčnim goljufijam, ker bo sistem sam zaznal nepravilnost, ki jo bo moral davčni kontrolor preveriti.

## **3 OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST V SLOVENIJI IN DRUGIH DRŽAVAH ČLANICAH**

Obrnjena davčna obveznost je sprejeta v Sloveniji in drugih državah članicah z namenom, da prepreči davčne utaje in izogibanje plačevanja davka v določenih sektorjih. Sistem obrnjene davčne obveznosti se razlikuje od »navadnega« sistema po tem, da se po opravljeni storitvi, za katero velja uporaba sistema obrnjene davčne obveznosti, obračun DDV prevali z izvajalca na prejemnika storitev. V »navadnem« sistemu pa mora DDV obračunati izvajalec dela.

### **3.1 DAVČNI ZAVEZANEC**

Za lažje razumevanje obračunavanja davka na dodano vrednost je potrebno najprej opredeliti pojma davčni zavezanec ter identificirani davčni zavezanec. »Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti.« (5. člen ZDDV-1). Pri tej definiciji se zavezanci velikokrat vprašajo, kaj vse spada pod ekonomsko dejavnost. To je navedeno v drugem odstavku 5. člena ZDDV-1, kjer piše, da ekonomska dejavnost obsega: proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost prav tako obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjena trajnemu doseganju dohodka. Identificirani davčni zavezanec oz. zavezanec z redno ID-številko je zavezanec, ki je v zadnjih 12 mesecih oziroma je verjetno, da bo dosegel vrednost obdavčljivega prometa 25.000 € ali več ter kmetije, ki so imeli v preteklem koledarskem letu več kot 7.500 € katastrskega dohodka.

Tu so še tuje osebe, ki nimajo sedeža v Sloveniji, bo pa promet blaga oz. storitev opravljena na ozemlju Slovenije, ki prav tako pridobijo redno ID-številko.

Poleg pojma redni davčni zavezanec se pojavlja tudi pojem mali davčni zavezanec, ki predstavlja osebe, ki s svojo ekonomsko dejavnostjo ne presegajo predpisanega mejnega zneska 25.000 € oz. 7.500 € katastrskega dohodka. Tudi mali davčni zavezanci imajo možnost pridobiti ID-številko, tako da vstopijo prostovoljno v sistem DDV. Če se davčni zavezanec prostovoljno identificira za namene DDV, mora biti v sistemu 60 mesecev (5 let).

Ali je davčni zavezanec identificiran za DDV ali ne lahko ugotovimo praviloma že na prvi pogled, saj identificirani davčni zavezanci uporabljajo pred dodeljeno davčno številko oznako SI npr. SI12345678, neidentificirani davčni zavezanci pa samo davčno številko brez predznaka SI. Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, mora davčni upravi mesečno ali trimesečno oddajati obračune.

### 3.2 IDENTIFIKACIJA ZA NAMENE DDV

Vsak davčni zavezanec mora pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo ID-številke za DDV preko e-davkov, ko preseže oz. je verjetno, da bo presegel predpisano vrednost obdavčljivega prometa blaga in storitev. Predpisane mejne vrednosti za obvezno vključitev v sistem DDV so (Zupančič, 2010, str. 25):

- Davčni zavezanec, ki pričakuje da bo v obdobju 12 mesecev dosegel oz. presegel vrednost 25.000 €
- Kmet z več kot 7.500 € katastrskega dohodka
- Pridobitelji blaga iz drugih držav članic, ki so pridobili za manj kot 10.000 € blaga (prostovoljna vključitev po četrtem odstavku 4. člena ZDDV-1)
- Pridobitelji blaga iz drugih držav članic, ki so pridobili za več kot 10.000 € blaga
- Davčni zavezanci tujci, katerih dobave v Slovenijo so presegle 35.000 €
- Davčni zavezanci, ki opravljajo oziroma prejemajo nekatere storitve iz tujine

Najpogostejši razlog za identifikacijo za namene DDV je verjetnost, da bo presežena oz. je presežena vrednost prometa v zadnjih 12 mesecih. Zavezanec mora ves čas spremljati vrednost svojega prometa, da lahko pravočasno pridobi ID-številko.

Zaradi vse več utaj DDV je DURS poostril postopek dodelitve ID-številke za DDV. Nadzor je poostren nad osebami, ki so začetniki, zato mora vsak začetnik po 129. členu P-ZDDV-1 predložiti dokazilo o opravljanju dejavnosti, kot je pogodba, predpogodba, poslovni načrt, dokazila o nabavah blaga itd. Veliko zavezancev se pritožuje, da jim je s tem onemogočeno poslovanje, ker da poslovni partnerji ne želijo skleniti pogodbe, dokler zavezanec nima ID –številke.

Prav tako je poostren nadzor nad zavezanci, ki niso začetniki, se pa ukvarjajo z rizičnimi dejavnostmi, kot so gradbeništvo, trgovanje z naftnimi derivati, trgovanje z rabljenimi avtomobili in tovornimi vozili, trgovanje z odpadnimi surovinami, trgovanje z računalniškimi komponentami, itd. Pri nekaterih zavezancih na podlagi dejavnosti ne moreš ugotoviti, ali je rizičen ali ne. Ugotoviš pa to na podlagi izdanih in prejetih računov, bančnih izpiskov, ne predloženih REK obrazcih, bilancah, itd.

Referenti morajo biti pred registracijo davčnega zavezanca pozorni tudi na naslednje dejavnike:

- Podjetje je registrirano na »sumljivem« naslovu
- Gre za kupljeno oz. spečo družbo
- Ustanovitelj oz. zastopnik je fizična oseba, ki je bila že v preteklosti povezana s sumljivimi posli oz. utajo DDV

Davčni organ lahko od zavezanca zahteva ustrezen inštrument zavarovanja ob identifikaciji za DDV. Zavarovanje davčne obveznosti je urejeno v Zakonu o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-ZDoh-2D, 47/09 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 110/09 (1/10 popr.), 43/10, 97/10, 13/11-



UPB4 ), v členih od 111 do 124. Zakon o davčnem postopku v 117. členu določa vrste možnih inštrumentov za zavarovanje:

- Bančna garancija, ki jo izda banka
- Garantno pismo zavarovalnice
- Cirkulirani certificirani ček, če je trasat banka
- Avalirana menica, če jo je avalirala banka
- Gotovinski polog
- Drugi inštrumenti za zavarovanje, če enakovredno zagotavljajo izpolnitev davčne obveznosti

Zavezanec lahko prosto izbere med danimi možnostmi inštrumentov za zavarovanje, davčni organ pa lahko predlagani inštrument zavrne, če je mnenja, da zavarovanje ni zanesljivo.

Davčni organ izda ID- številko za DDV najpozneje do zadnjega dne meseca, ki sledi mesecu vložitve zahtevka zanjo (130. člen P-ZDDV-1).

Velikokrat pride do težav, ko zavezanec preseže z naslednjim izdanim računom mejo 25.000 €, nima pa še ID- številke. V takih primerih mora zavezanec obračunati DDV, vendar pa ga na računu ne sme izkazati. Če davčni zavezanec izda račun, na katerem ni izkazal DDV, ga je pa obračunal, lahko po pridobitvi ID-številk izdani račun popravi. Prejšnji račun stornira in izda nov račun z DDV, seveda se ta račun mora sklicevati na številko storniranega računa.

Od 1. januarja 2010 morajo tudi mali davčni zavezanci, ki so prejemniki storitev ali opravijo storitev na ozemlju druge države članice zaprositi DURS za izdajo ID-številk za DDV, ki jo imenujemo posebna ID-številka za DDV (78. člen ZDDV-1). To številko je potrebno pridobiti že za mesec, v katerem je verjetno, da bo zavezanec storitev opravil ali prejel. Izjeme so pravne osebe, ki jim ni potrebno vložiti zahtevka za pridobitve znotraj Skupnosti, če pridobitve niso presegle 10.000 € v zadnjem koledarskem letu (7. odstavek, 129. člena P-ZDDV-1). Seznam zavezancev za DDV je objavljen na spletni strani DURS (sezname davčnih zavezancev se osvežujejo dnevno med 7. in 8. uro zjutraj):

[http://www.durs.gov.si/si/seznami\\_davcnih\\_zavezncev/](http://www.durs.gov.si/si/seznami_davcnih_zavezncev/)

### **3.3 PRENEHANJE IDENTIFIKACIJE ZA NAMENE DDV**

Davčni zavezanec lahko preneha z identifikacijo za DDV na dva načina (132. člen P-ZDDV-1):

- Preneha opravljati ekonomsko dejavnost
- Nima več prometa v obsegu 25.000 €, za kmete 7.500 € katastrskega dohodka (šteje se obdobje zadnjih 12 mesecev, za kmete katastrski dohodek vseh članov kmečkega gospodinjstva)

Davčni organ odloči o prenehanju na podlagi (132. člen P-ZDDV-1):

- Prejetega zahtevka zavezanca
- Po uradni dolžnosti (za tiste, ki prenehajo opravljati ekonomsko dejavnost)

Davčni organ lahko odvzame ID-številk po uradni dolžnosti tudi tistim zavezancem, ki še poslujejo, vendar niso predložili obračuna DDV v zadnjih 6. mesecih (pri tujcih v zadnjih 3. mesecih) ali če obstaja sum zlorabe identifikacijske številke za DDV oz. je davčni organ ugotovil, da je zavezanec zlorabil ID-številk, tako da je drugim zavezancem omogočil neupravičen odbitek DDV.

V zadnjem letu je bilo veliko prenehanj zaradi stečaja ali likvidacije. Prav tako pa je dokaj pogosto prenehanje zaradi statusnega preoblikovanja (iz s.p. v d.o.o.).

DURS je zaradi vse večjega števila odvzemov ID-številk objavil na spletni strani [http://www.durs.gov.si/si/seznami\\_davcnih\\_zavezancev/](http://www.durs.gov.si/si/seznami_davcnih_zavezancev/), seznam zavezancev, katerim je bila odvzeta ID-številk na vlogo ali po uradni dolžnosti, se pravi po 1. odstavku 80. člena ZDDV-1 in seznam zavezancev, ki jim je bila ID-številk odvzeta zaradi suma zlorabe 2. odstavka 80. člena ZDDV-1.

**Tabela 3: Osebe, ki so povezane z obračunavanjem DDV**

<b>OPIS</b>	<b>ZDDV-1</b>	<b>Vsebina</b>
Davčni zavezanci	5/1 in 5/2	Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja katerekoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat njenega opravljanja.
Identificirani zavezanci za DDV oziroma Davčni zavezanci z redno ID-številk za DDV	94/1 in 2 ter 78	Davčni zavezanci, ki so imeli v zadnjih 12 mesecih več kot 25.000 evrov obdavčljivega prometa, opisanega v 94/7 ZDDV-1, in kmetje, ki so imeli v preteklem koledarskem letu več kot 7.500 evrov katastrskega dohodka, imajo redno ID-številk za DDV in morajo sestavljati obračune DDV za davčno obdobje (mesec ali trimesečje).
Mali davčni zavezanci	94/1, 94/7 in  94/2	Davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih niso presegli 25.000 evrov obdavčljivega prometa, opisanega v 94/7 ZDDV-1, in tisti, ki se ne glede na velikost prometa niso dolžni identificirati, saj njihova dejavnost ni naštet v 94/7 ZDDV-1.  Davčni zavezanci, ki opravljajo kmetijsko dejavnost in v preteklem koledarskem letu niso presegli 7.500 evrov katastrskega dohodka.  Opomba: Mali davčni zavezanci, ki ne presegajo predpisanih mejnih vrednosti, se lahko prostovoljno

		vključijo v sistem obračunavanja DDV, tako da zaprosijo za izdajo ID-številke za DDV.
Kmetje pavšalisti	95	Tiste male davčne zavezance, ki opravljajo kmetijsko dejavnost in imajo na podlagi posebnega dovoljenja DURS pravico do pavšalnega nadomestila, lahko imenujemo kmetje pavšalisti.
Dobavitelji novih prevoznih sredstev v EU	5/3	Dobavitelj novega prevoznega sredstva je vsaka oseba, ki iz Slovenije v drugo državo članico priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo (ni pomembno, kdo prevozno sredstvo odpelje iz Slovenije: prodajalec, kupec sam ali tretja oseba).
Pravne osebe, ki niso davčne zavezanke	5/4	Državni organi, organi lokalnih skupnosti in druge osebe, kadar opravljajo dejavnosti kot organi oblasti, čeprav prejemajo plačila, povezana s temi dejavnostmi (takse, prispevke, drugo). Če pa opravljajo (tudi) ekonomsko dejavnost, so (za ta del) davčni zavezanci, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.
Tuje osebe	94/1 in 94/6/b	Tuje osebe, ki opravljajo dejavnost v Sloveniji. Davčne obveznosti lahko izpolnjujejo same ali njihove podružnice v Sloveniji. Tuja oseba, ki nima podružnice in ima slovensko ID-številko za DDV, lahko imenuje davčnega zastopnika, ki v njenem imenu za njen račun izpolnjuje obveznosti po ZDDV-1.

Vir: Zupančič (2010, str. 23)

### **3.4 ŠTUDIJA UVEDBE NEOBVEZNEGA MEHANIZMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V DIREKTIVI EU – KONČNO POROČILO EVROPSKI KOMISJI**

Pred uvedbo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti se je Evropska komisija odločila, da razišče vpliv mehanizma ODO v nekaterih članicah EU. Raziskava je bila izvedena na podlagi osebnih intervjujev. Namen te raziskave ni bil zagotoviti popolne analize obsega ODO mehanizma, ampak le, da razišče nekatere od različnih možnosti vplivov mehanizma ODO. V raziskavi je sodelovalo 20 podjetij z namenom, da ugotovijo vpliv ODO mehanizma na naslednjih področjih (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 3):

- vpliv mehanizma obrnjene davčne obveznosti na upravne stroške (enkratni in tekoči stroški),
- vpliv ODO mehanizma na denarni tok,
- vpliv na konkurenčnost podjetij na enotnem trgu,

- druge kakovostne povratne informacije.

V raziskavi sta uporabljena dva možna hipotetična scenarija. V *prvem scenariju* se mehanizem ODO uporablja za vsak račun nad 5.000€. ODO mehanizem je potrebno uporabiti, ko podjetje prodaja ali kupuje blago. O nakupu in prodaji je potrebno voditi dnevni seznam, na katerem je potrebno navesti: DDV številko dobavitelja, številko stranke, številko računa, datum računa, davčno osnovo. V *drugem scenariju* se mehanizem ODO uporablja za račune, ki presegajo 5.000 € ali za vse račune, če je dobavitelj že obračunal 40.000 € - na stranko (skupni seštevki za en mesec). ODO mehanizem je potrebno uporabiti, ko podjetje prodaja ali nakupuje blago. Tu je potrebno voditi mesečni seznam, na katerem je celoten znesek prodaje za vsako stranko, za katero je bil uporabljen ODO mehanizem. Mesečni seznam vsebuje naslednje podatke: DDV številko dobavitelja, skupno davčno osnovo za vsako stranko ter davčno številko stranke (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 11).

V raziskavi so sodelovala tako velika kot mala in srednja podjetja iz različnih panog. Podjetja so bila izbrana naključno, kljub temu so poizkušali v raziskavo vključiti podjetja, ki se ukvarjajo z različnimi dejavnostmi (storitvena, industrijska) v različnih položajih v dobavni verigi (proizvajalci, trgovci) in s katerimi se srečujejo različne stranke (podjetja, fizične osebe). Podjetja, ki so sodelovala v raziskavi, so prihajala iz Belgije in Nizozemske (države članice, ki izvajajo splošni mehanizem ODO v skladu s členom 194 Direktive 2006/112/EC) ali Madžarske in Velike Britanije (države članice, ki ne izvajajo mehanizma ODO v skladu s členom 194 Direktive 2006/112/EC) (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 3-4).

Rezultati raziskave so naslednji:

- Vpliv mehanizma obrnjene davčne obveznosti na upravne stroške

Za ocenjevanje vpliva mehanizma ODO na upravne stroške (enkratne in tekoče stroške) so uporabili metodologijo Modela standardnih stroškov. Ta metodologija je bila prvič razvita na Nizozemskem in je bila oktobra 2005 predlagana s strani Evropske komisije kot skupna metodologija EU za merjenje administrativnih stroškov zakonodaje za državljanke in podjetja. Na podlagi raziskave so ugotovili, da mehanizem ODO privede do dodatnih administrativnih stroškov tako enkratnih kot tekočih. Zaradi majhnosti vzorca (15 podjetij) so ugotovili, da dobljenih rezultatov ne bi smeli uporabljati za namene ocenjevanja stroškov za podjetja na splošno. 25 % oziroma 5 podjetij je bistveno odstopalo s podatki od tistih, ki so jih dala druga podjetja, zato jih ni bilo mogoče upoštevati v raziskavi. Poudariti pa je potrebno, da ni razloga, da bi se ti stroški, ki so jih imela ta podjetja, precenjevali ali podcenjevali. Dejstvo, da so ta podjetja poročala o višjih ali nižjih administrativnih stroških od drugih podjetij, je zaradi posebnih lastnosti ali industrije ali podjetja samega, ki jih ni bilo mogoče najti v drugih podjetjih (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 4).

Raziskava je pokazala, da je najvišji upravni strošek tako enkratni kot tekoči, predstavljalo izdajanje računov v skladu prodaje. Podjetja so navedla, da je to predvsem zaradi zahteve po uporabi ODO mehanizma samo za transakcije, ki presegajo določen

prag (vrednost). To še posebej velja za skupni prag, ki je opredeljen kot del drugega scenarija. Da bi lahko izpolnili to obvezo (spremljanje računov), nekatera podjetja potrebujejo drago spremembo informacijskega sistema. To vodi do velikega enkratnega stroška, toda zmanjša tekoče stroške. Prav tako je raziskava pokazala, da bi se povečalo »ročno« delo pred izdajo računa – da se preveri ali se ODO mehanizem pravilno uporablja. Anketirana podjetja so izpostavila dejstvo, da je razlog za visoko stopnjo administrativnih stroškov krivo to, da mehanizem ODO ne velja za vse račune. Nekatera podjetja so nad ali pod določenim pragom, vendar še vedno naletijo na izjeme, te izjeme pa povzročijo dodatne stroške (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 5).

Najvišje tekoče stroške povzroča obveznost vodenja evidence o nakupu in prodaji v elektronski obliki, obveznost izdajanja računov v skladu z določenimi pravili in obveznost, da je register računov pravilen. Veliko prostora za napake so podjetja videla v dnevnem seznamu, zaradi težav pri popravljanju napak, ki bi lahko nastale v poslovanju, še posebej, če bi jih bilo potrebno popraviti tako, da se ujemajo z ustreznimi transakcijami z dobavitelji in kupci (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 5).

Mala in srednje velika podjetja so ocenila, da gre za relativno visoke stroške, saj se oni še vedno v veliki večini zanašajo na »ročno« delo ter vidijo veliko prostora za napake, ki pa so prav tako zamudne za popravljanje (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 5).

- Vpliv mehanizma ODO na denarni tok

Za vpliv mehanizma ODO na denarni tok je bil vzorec 20 podjetij premajhen, da bi ugotovili razloge za določeno situacijo. Denarni tok je odvisen predvsem od poslovnega modela podjetja in vpliva uvoza/izvoza kot tudi rokov plačila za dobavitelje in kupce. Povprečni vpliv denarnega toka za mala in srednje velika podjetja je bil negativen, medtem ko je povprečni vpliv na velika podjetja pozitiven. Nekatera podjetja so izpostavila dejstvo, da je odvisno od pogajalske moči, ki jo imaš na svoje kupce in dobavitelje. Prednost denarnega toka se delno prenese na najmočnejšo stranko, slabost pa na najšibkejšo (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 5-6).

- Vpliv na konkurenčnost podjetij na enotnem trgu

Večina podjetij (razen enega) ne vidi vpliva ODO mehanizma na konkurenčnost svojih podjetij in ne bi izbrala drugega dobavitelja v posameznih državah npr. v državah, kjer ni uveden mehanizem ODO. Podjetja so izpostavila problem nelojalne konkurence, ki DDV zakonodaje ne bi uporabljala pravilno (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 6).

- Druge kakovostne povratne informacije

Podjetja so poudarila težave s spremljanjem praga za vse račune ter izrazila zaskrbljenost zaradi pomanjkanja poenotenja pravil in inšpekcijskih pregledov. Podjetja so se strinjala, da bi z uporabo meril, kot so preprostost in enotnost (alternativne rešitve) morda bolj učinkovito rešili probleme zaradi goljufij kot predlagani model ODO. Prav tako so se vsa podjetja strinjala, da je zaradi kumulativnega praga scenarij 2 bolj zapleten kot scenarij 1 (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 6).

Namen raziskave ni bil preučiti mehanizma ODO, kot ga predlagajo nekatere države članice, kot sta Nemčija in Avstrija. Države članice bodo same določile natančne pogoje splošnega mehanizma ODO, kot so: raven praga, določitev poročanja (dnevno ali mesečno poročanje), obseg ODO mehanizma ter poročanje v obračunu DDV (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 10).

### **3.5 OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST V SLOVENIJI**

Sistem obrnjene davčne obveznosti je bil sprejet z namenom, da prepreči davčne utaje in izogibanje plačevanju davka v nekaterih sektorjih in pri nekaterih vrstah transakcij. Ta ukrep smo lahko sprejeli na podlagi Direktive 2006/112/ES, ki v 199. členu za nekatere vrste dobav blaga oziroma storitev dovoljuje državam članicam EU, da prejemnika dobave določi kot plačnika DDV. Na podlagi 76. a člena zakona o davku na dodano vrednost od 1. januarja 2010 uporabljamo obrnjeno davčno obveznost za nekatere dobave med zavezanci, ki imajo slovensko identifikacijsko številko tudi v Sloveniji (Prislan, 2010, str. 65).

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporablja pri naslednjih dobavah (ZDDV-1, 76. a člen):

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami,
- posredovanje osebja v gradbeništvu,
- dobava nepremičnin iz 7. in 8. točke 44. člena ZDDV-1, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje v skladu s 44. členom tega zakona,
- dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev iz Priloge III a tega zakona,
- prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja.

#### **3.5.1 ZAVEZANCI, NA KATERE SE PREVALJUJE OBVEZNOST ZA OBRAČUN IN PLAČILO DDV V GRADBENIŠTVU**

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporablja pri dobavah blaga in storitvah, ki jih opravi identificirani davčni zavezanec drugemu identificiranemu davčnemu zavezancu. Identificiran mora biti za namene DDV v Sloveniji, zato je pomembno, da zavezanci preverijo ali je prejemnik blaga ali storitve identificiran za namene DDV v Sloveniji.

Obveznost za obračunavanje davka po 76. a členu ZDDV-1 se ne prevaljuje na (Prislan, 2010, str. 65):

- zavezance, ki preko posrednika naročajo blago in storitve naštetih v 76. a členu ZDDV-1,

- državne organe in organizacije, organe lokalnih skupnosti in druge osebe javnega prava, ki naročajo blago oziroma storitev za potrebe dejavnosti, ki po petem odstavku 5. člena ZDDV-1 ni obdavčljiva,
- male zavezance brez identifikacijske številke,
- male zavezance z identifikacijsko številko, vendar je bila ta pridobljena le za potrebe samoobdavčitve pridobitve blaga in storitev od tujcev (ti zavezanci imajo pred davčno številko oznako P),
- zavezance, ki imajo tujo identifikacijsko številko (se pravi, da niso registrirani za namene DDV v Sloveniji),
- zavezanci s slovensko identifikacijsko številko, vendar jim storitev opravi tujec,
- zavezanci s slovensko identifikacijsko številko, ki mu drug slovenski zavezanec opravi storitev na nepremičnini v tujini.

**Tabela 4: Prevalitev davčne obveznosti na naročnika po 76. a členu ZDDV-1**

<b>Naročnik storitve</b>	<b>Izvajalec</b>	<b>Obveznost za obračun DDV se na naročnika</b>	
Zavezanec z ID- številko	Zavezanec z ID - številko	prevali (76. a člen ZDDV-1)	
Kdorkoli	Mali zavezanec		ne prevali, ker izvajalec ne obračuna DDV
Kdorkoli	Zavezanec brez slovenske ID - številko		ne prevali, ker izvajalec ne more obračunati slovenskega DDV; če je nepremičnina v Sloveniji, naročnik opravi samoobdavčit ev (tretji odstavek 76. člena ZDDV-1)
Mali zavezanec, končni potrošnik	Redni zavezanec		ne prevali
Zavezanec, ki naroči storitev prek posrednika	Redni zavezanec		ne prevali (tretji odstavek 127. a člena P-ZDDV-1)

Organ oblasti	za dejavnost, neobdavčljivi po petem odstavku 5. člena ZDDV-1	Redni zavezanec		ne prevali (četrty odstavek 127. a člena P-ZDDV-1)
	redni zavezanec z ID-številko za obdavčljivo dejavnost	Redni zavezanec	prevali (76. a člen ZDDV-1)	
	mali zavezanec z ID-številko za pridobitev blaga in storitev, naročenih za obdavčljivo dejavnost	Redni zavezanec		ne prevali
Zavezanec z dejavnostjo, oproščeno po 42. in 44. členu ZDDV-1	redni zavezanec z ID-številko	Redni zavezanec	prevali (76. a člen ZDDV-1, ne glede na pravico do odbitka DDV)	
	mali zavezanec z ID-številko za pridobitve blaga in storitev	Redni zavezanec		ne prevali
	mali zavezanec brez ID-številke	Redni zavezanec		ne prevali

Vir: Prislan (2010)

Za lažje razumevanje zgoraj navedenih pravil bom v nadaljevanju predstavila nekaj najbolj pogostih situacij, ki so predstavljale težave zavezancem, kdaj in kako je potrebno uporabljati sistem obrnjene davčne obveznosti.

Zavezanec Janez Novak s.p., ki je identificiran za namene DDV, naroči gradbene storitve pri Zidaku d.o.o., ki je prav tako identificiran za namene DDV. Ko zavezanec Zidak d.o.o. opravi naročeno, izda račun naročniku, vendar ta ne obračuna DDV, temveč obveznost za obračun prevali na Janeza Novaka s.p., mora pa Zidak d.o.o. poročati v poročilu po 76. a



členu ZDDV-1 o prevajeni davčni obveznosti. Naročnik storitve Janez Novak s.p. opravi samoobdavčitev DDV, ki ga izkaže kot obveznost, ki jo mora plačati. Se pravi, kolikor DDV je plačal, toliko ga lahko tudi odbije.

Zavezanci so na samem začetku imeli težave, kako uporabiti ODO mehanizem pri malih davčnih zavezancih, ki naročijo gradbeno storitev. Zavezanec, katerega obdavčljivi promet ne presega 25.000 €, naroči gradbeno storitev ter ni identificiran za namene DDV. Za malega davčnega zavezanca ne velja ODO mehanizem, se pravi, da izvajalec gradbene storitve zaračuna DDV na podlagi svojega dela. Ker se tu uporabi splošno pravilo obračuna DDV, izvajalec ne izpolni poročila po 76. a členu ZDDV-1.

Občina naroči obnovo sejne sobe (popravila razpokanih sten), ki jo sama uporablja za neobdavčljivo dejavnost (sestanki občinskega sveta, podelitev priznanj, itd). Sejno sobo lahko najamejo tudi ostali občani za svoje lastne potrebe, se pravi, da jo občina uporablja tudi za obdavčljivo dejavnost, saj od tega dobi najemnino. Kako obračunati DDV v takih primerih, je bilo zelo pogosto vprašanje. Občina mora sporočiti izvajalcu gradbenih storitev delež odbitka DDV za namene obdavčljive dejavnosti ter delež za neobdavčljive dejavnosti. Ko občina sporoči delež obdavčljive dejavnosti, izvajalec za ta del prevale obveznost na občino ter o tem poroča v poročilu po 76. a členu. Za del neobdavčljive dejavnosti pa mora izvajalec obračunati DDV po splošnih pravilih.

### **3.5.2 GRADBENA DELA**

Kaj vse sodi pod kategorijo gradbena dela, lahko najdemo v standardni klasifikaciji dejavnosti pod šifro F/Gradbeništvo, ki je bila objavljena v Uradnem listu RS 17/08. Pod šifro F spadajo poglavja:

- ❖ F41 Gradnja stavb
  - ❖ Organizacija izvedbe stavbnih projektov
  - ❖ Gradnja stanovanjskih in nestanovanjskih stavb
- ❖ F42 gradnja inženirskih objektov
  - ❖ Gradnja cest in železnic
  - ❖ Gradnja objektov oskrbne infrastrukture
  - ❖ Gradnja drugih inženirskih objektov
- ❖ F43 specializirana gradbena dela
  - ❖ Pripravljalna dela na gradbišču
  - ❖ Inštaliranje pri gradnjah
  - ❖ Zaključna gradbena dela
  - ❖ Krovstvo in druga specializirana gradbena dela

V Uradnem listu ali na spletni strani Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) lahko dobimo podrobno opredelitev del, ki sodijo oziroma ne sodijo v poglavje F/Gradbeništvo. Za razvrščanje dejavnosti je pristojen Statistični urad Republike Slovenije.

Obrnjena davčna obveznost se uporablja ne glede na to, ali gre za dobavo znotraj gradbenega sektorja ali zunaj gradbenega sektorja, če dobavitelj zaračuna storitev, ki spada pod poglavje F/Gradbeništvo, prav tako morata biti zavezanca identificirana za namene DDV v Sloveniji. Za potrebe DDV pa ni pomembno ali ima dobavitelj dejansko registrirano dejavnost, ki jo opravlja ali ne (Prislan, 2010, str. 70).

Pri svojem delu ugotavljam, da zelo veliko zavezancev nima registriranih vseh dejavnosti, ki jih opravljajo. Prav tako imajo kot glavno dejavnost registrirano, dejavnost, ki je sploh ne opravljajo. Veliko zavezancev pri registraciji družbe, podjetja, registrira tudi po sto različnih dejavnosti, za katere obstaja velika verjetnost, da jih ne bodo nikoli opravljala, ker pa jim je to zakonsko omogočeno, to tudi izkoriščajo.

Največji problem zavezancem predstavlja opredelitev storitve, ali se uvršča v poglavje F/Gradbeništvo ali ne. Da lahko pravilno opredelimo storitev, moramo natančno določiti, kakšna dobava je naročena in opravljena. Na primer: za dobavo betona ni potrebno uporabljati obrnjene davčne obveznosti, prav tako za prevoz betona, vgradnja betona pa je že gradbena storitev, zato se obveznost prevali na naročnika (Prislan, 2010, str. 70).

Zavezanci so se v primeru dvoma obračali na davčne urade, AJPES in SURS, ki pa je tudi najboljši naslov za to, saj je ta organ pristojen za uvrstitev dejavnosti.

V gradbeništvu se lahko na podlagi ene pogodbe zaračuna več storitev, nekatere se uvrščajo v gradbeništvo druge ne. Problem se pojavi, ko je potrebno izdati račun in ne veš, kako navesti postavke, ločeno ali kot celoto. Na podlagi odločitve Sodišča Evropskih skupnosti v sodbi Levob (C-41/04) je zadeva bolj jasna, kajti sodišče je odločilo, da kadar sta dve dejanji ali več, ki ju izvajalec opravi za potrošnika, tako tesno povezani, da sestavljata celoto ter bi razdelitev teh dejanj bila umetna, so ta dejanja z vidika davka na dodano vrednost enotna transakcija. Celotna dobava se obravnava na podlagi 76. a člena in se obveznost za obračun DDV prevali na naročnika (Prislan, 2010, str. 71).

Obrnjena davčna obveznost velja tudi za posredovanje oz. posojanje osebja v gradbenih dejavnostih. Pozorni moramo biti predvsem v tem ali gre za delovno silo, ki bo opravljala gradbeno storitev ali gre za osebe, ki bodo zaposlene v gradbeništvu na podlagi dogovora med najemnikom in najemodajalcem (Prislan, 2010, str. 72).

### **3.5.3 PRIJAVA DEJAVNOSTI**

Vsak zavezanec, ki opravlja dobave blaga ali storitev, za katere je prejemnik (kupec) zavezanec, ki mora obračunati DDV v skladu s 76. a členom ZDDV-1, mora v 30 dneh od prve dobave obvestiti davčni organ o začetku opravljanja takih dobav. Pred spremembo zakona o davku na dodano vrednost so morali vsi zavezanci, ki so bili prijavljeni, oddajati poročila o dobavah po 76. a členu, tudi če prometa niso imeli. Da bi se izognili oddajanju praznih obrazcev, so se zavezanci pogosto prijavljali in odjavljali, zlasti tisti, ki so gradbene dejavnosti opravljali občasno.

V Uradnem listu RS, št. 78/11 je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1E), ki je začel veljati in se uporabljati 20. oktobra 2011. V zakonu so črtali 78. a člen ZDDV-1, tako, da zavezancem ni potrebno prijavljati pričetka opravljanja ali prenehanja dobav blaga ali storitev po 76. a členu ZDDV-1. Prav tako so zmanjšali administrativno obremenitev za davčne zavezance s tem, ko so odpravili obveznost predložitve praznih poročil, ki je bila določena v 92. a členu ZDDV-1. Določeno je, da se poročilo odda le za tisto obdobje, v katerem je davčni zavezanec opravil te dobave ali v katerem mora popraviti podatke o teh dobavah iz preteklih obdobj. Zavezanci so te spremembe zelo pohvalili, saj so od samega začetka nasprotovali »nesmislu« oddajanja praznih poročil. Zavezanec odda prijavo preko sistema e-Davki na obrazcu PD-Obv- Obvestilo o začetku/prenehanju dobav blaga ali storitev, za katere je prejemnik plačnik DDV.

### **3.5.4 IZDAJANJE RAČUNOV**

Zavezanci, ki izdajo račun, s katerim so zaračunali storitev, ki je predmet obrnjene davčne obveznosti, morajo na računu obvezno imeti vpisane naslednje podatke (Prislan, 2010, str. 74):

- ❖ ID številko prejemnika dobave
- ❖ Klavzulo, da gre za obrnjeno davčno obveznost po 76. a členu ZDDV-1
- ❖ Davčne osnove, od katerih se DDV prevaljuje, po posameznih davčnih stopnjah
- ❖ Znesek DDV, ki se prevaljuje in ni vštet v skupni znesek obračunanega DDV

Zelo pomembno je, da izvajalec storitve, ki prevaljuje obračun DDV na prejemnika storitve preveri, ali je ta identificiran za namene DDV. Posebej velja opozoriti, da imajo lahko zavezanci izdano ID-številko zaradi pridobitve blaga in storitev znotraj Skupnosti in se ne obravnavajo kot »redni« zavezanci z ID-številko. Veliko zavezancev ne preveri prejemnika računa in morajo potem naknadno popravljati račun, obračun, poročila itd., kar zahteva veliko časa, saj je zadevo veliko težje popravljati, kot je samo preverjanje zavezanca pred izdajo računa.

Na spletni strani DURS lahko vsak preveri v seznamu davčnih zavezancev, ali je določeni zavezanec redni zavezanec in je na tem seznamu označen z \*, ali ima oznako P, kar pomeni, da je zavezanec identificiran za namene DDV zaradi pridobitve blaga in storitev znotraj Skupnosti in ne izpolnjuje pogojev za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti. V primeru, da zavezanec nima oznake \*, mora DDV obračunati dobavitelj (izvajalec). Seznam se na spletni strani DURS vsakodnevno osvežuje, tako da so podatki ažurni.

Če povzamem zgoraj navedeno, je zelo pomembno, da preden prevalimo obveznost obračuna DDV na naročnika, poznamo status naročnika (ali je identificiran za namene DDV, ali gre za posrednika, organ oblasti, ...) ter za kakšno dejavnost gre – pomembno je preveriti šifro v SKD.

### **3.5.5 OBRAČUN IN ODBITEK DDV**

Izvajalec, ki na podlagi 76. a člena ZDDV-1 prevali obveznost DDV na prejemnika, v svojem obračunu ne izkazuje obveznosti. Za opravljeno storitev je dolžan izdati račun in o tem poročati v poročilu po 76. a členu ZDDV-1, v katerem poroča o osnovi za DDV za vsakega prejemnika posebej.

Prejemnik je dolžan obračunati in plačati obveznost za DDV, kar tudi izkazuje v svojem obračunu. Kdaj obveznost nastane, je zapisano v 33. členu ZDDV-1, v katerem je pod prvo točko navedeno, da obveznost nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Prav tako je v 33. členu ZDDV-1 navedeno, da če račun ni izdan, blago pa je bilo dobavljeno oziroma storitev opravljena, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

V 62. členu ZDDV-1 je zapisano, da pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Kar pomeni, da pri samoobdavčitvi nastane pravica do odbitka hkrati z obveznostjo za obračun DDV.

V primerih, ko pride do predplačila med zavezancema, mora davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV in je plačnik DDV, obračunati DDV tudi od danih predplačil na dan izvršitve predplačila. Prejemnik predplačila ni dolžan obračunati DDV (36. c člen, P-ZDDV-1). Kljub temu da prejemnik predplačila nima obveznosti za obračun DDV mora izdati račun za predplačilo, v katerem prikaže tudi DDV (Prislan, 2010, str. 76).

### **3.6 OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST PRI TRANSAKCIJAH Z ODPADKI**

Poleg gradbeništva obrnjeno davčno obveznost uporabljamo tudi za dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter z nekaterimi povezanimi storitvami. Obrnjena davčna obveznost tudi tu velja le med slovenskimi davčnimi zavezanci, ki imajo identifikacijsko številko za DDV. Pri transakcijah z odpadki veljajo ista pravila prevaljevanja obveznosti kot pri gradbeništvu.

Pravna podlaga za uporabo obrnjene davčne obveznosti pri transakcijah z odpadki je v 199. členu direktive Sveta 2006/112/ES, ki državam članicam EU daje pooblastilo, da prejemnik dobave plača DDV (Zupančič, 2010, str. 94).

Iz priloge III a ZDDV-1 je razvidno, kaj vse spada pod seznam dobav odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev, v zvezi s katerimi so plačniki DDV prejemniki tega blaga ali storitev. Ob uvedbi obrnjene davčne obveznosti pri transakcijah z odpadki je bila Priloga III a ZDDV-1 dosti daljša in je zajemala naslednje storitve:

- ❖ »Dobavo kovinskih in nekovinskih odpadkov, ostankov in rabljenega materiala, vključno s polizdelki od predelave, izdelave ali taljenja železnih in neželeznih kovin ter njihovih zlitin

- ❖ Dobava železnih in neželeznih pol predelanih izdelkov ter s tem povezane storitve predelave
- ❖ Dobava ostankov in drugega materiala, ki ga je mogoče reciklirati in vsebuje železne in neželezne kovine, njihove zlitine, žlindro, pepel, škajo in industrijske ostanke, ki vsebujejo kovine ali njihove zlitine ter opravljanje storitev izbiranja, rezanja, ločevanja na dele in stiskanje za te izdelke
- ❖ Dobava odpadkov iz železa in neželeznih kovin kot tudi ostružkov, ostankov, odpadkov, rabljenega materiala, ki ga je mogoče reciklirati, ki vsebujejo odpadno steklo, steklo, papir, karton, lepenko, krpe, kosti, usnje, umetno usnje, pergament, surovo kožo z dlako ali brez nje, kite, tetive, motvoze, vrvi, konopce, kable, gumo in plastiko, ter s tem povezane storitve predelave
- ❖ Dobava materiala, navedenega v tej prilogi, po predelavi v obliki čiščenja, loščenja, izbire, rezanja, drobljenja, stiskanja ali vlivanja v ingote
- ❖ Dobave ostankov in odpadkov po obdelavi osnovnih materialov«

S spremembo zakona o davku na dodano vrednost s 1.1.2011 pa se uporaba 76. a člena ZDDV-1 v zvezi z dobavami odpadkov omeji na dobave in predelave odpadkov iz železnih in barvnih kovin. Razlog za spremembo zakona je dejstvo, da se davčne utaje ne dogajajo pri vseh možnih vrstah odpadkov. Pri nekaterih odpadkih pa je šlo za majhne zneske, uvedba obrnjene davčne obveznosti pa je strankam naložila še več administracije, učinka več pobranega DDV pa tudi ni bilo.

Ravnanje z odpadki je urejeno v Zakonu o varstvu okolja (Ur. list RS, št. 41/2004, 17/2006, 20/2006, 39/2006-UPB1, 70/2008, 108/2009), ki v 3. členu pravi, da je, odpadek določena snov ali predmet, ko ga njegov povzročitelj ali druga oseba, ki ima snov ali predmet v posesti, zavrže, namerava ali mora zavreči. Zakon o varstvu okolja določa tudi pravila ravnanja z odpadki, na podlagi tega zakona pa je izdana še vrsta podzakonskih predpisov, ki klasificirajo odpadke in ravnanje z njimi (Zupančič, 2010, str. 94).

Zavezanec, ki opravlja storitve povezane z odpadki (dobavitelj) mora na podlagi 78. člena ZDDV-1, opraviti prijavo dejavnosti v 30 dneh od prve dobave, prijavo odda elektronsko preko e-davkov davčnemu organu. Nato mora na obrazcu Poročilo o dobavah (76. a člen) poročati o dobavah odpadkov ali opravljenih storitvah v zvezi z odpadki, pa tudi o prejetih predplačilih. Enako kot pri izdanih računih v gradbeništvu mora tudi za izdane račune povezane z odpadki izdati račun z vsemi predpisanimi podatki.

Pojavljajo se primeri, ko je odpadki, ki še ima tržno vrednost, podarjen drugemu zavezancu brez plačila. V takem primeru upoštevamo pravilo, da so obdavčene z DDV dobave in storitve, ki so opravljene za plačilo. ZDDV-1 pa pozna tudi nekaj izjem, ki kljub temu, da niso opravljene za plačilo, obravnavamo kot da so (7. člen ZDDV-1).

Ob uvedbi obrnjene davčne obveznosti se je veliko vprašanj pojavljajo s strani osnovnih šol, ki prodajo papir, ki ga zberejo učenci. Ker šola opravlja oproščeno dejavnost in ne obračunava DDV, ji zaradi zbiranja denarnih sredstev, ki je organizirana priložnostno in

izključno v njihovo korist, ni potrebno uporabiti sistema obrnjene davčne obveznosti. S spremembo zakona pa je odkup papirja izključen iz ODO mehanizma.

Dobave odpadkov iz tujine ali v tujino ne obravnavamo po sistemu obrnjene davčne obveznosti, temveč se držimo člena v ZDDV-1, ki ureja dobave/pridobitve blaga ali storitev v druge države članice.

### **3.7 POIZKUS UVEDBE SPLOŠNE OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI NA RAVNI EU**

Nekatere države članice, predvsem Nemčija, Avstrija in Velika Britanija, so pri iskanju učinkovitih metod boja proti DDV goljufijam dolgo razpravljale o spremembi sistema obračunavanja DDV. Na predlog Komisije lahko Svet soglasno dovoli kateri koli državi članici uporabo posebnih ukrepov, ki odstopajo od Šeste direktive Sveta 77/388/EGS. Uporaba posebnih ukrepov se dovoli, če ta poenostavi postopek obračunavanja davka ali prepreči davčne utaje. Avstrija in Nemčija sta podali zahtevek za odstopanje od navedene direktive (COM(2006) 404 konč., str. 2).

#### **3.7.1 AVSTRIJSKI ZAHTEVEK**

Republika Avstrija je 27. oktobra 2005 zaprosila, da se ji dovoli uvedba obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev v okviru medpodjetniškega poslovanja (B2B), kjer bi vrednost računa presegla 10.000 €. Pri računih, ki ne presegajo 10.000 € pa bi se obrnjena davčna obveznost uporabila, če bi dobave kupcu v obračunskem obdobju presegle 40.000 €. Avstrija je zahtevek, ki ga je poslala Komisiji utemeljila s tem, da gre za sistem, ki preprečuje goljufije, kot sta davčni vrtiljak ali manjkajoči gospodarski subjekt. Zahtevo so podkrepili s pozitivnimi izkušnjami, ki so jih pridobili pri uvedbi obrnjene davčne obveznosti na področju gradbeništva. Avstrija je vseskozi trdila, da se davčnih goljufij predvsem v obliki davčnih vrtiljakov in izdaja fiktivnih računov ne more preprečiti z običajnimi metodami. Velik problem so predstavljali zavezanci, ki izginejo, ne da bi plačali DDV. Avstrija je želela uvesti obveznost, da mora zavezanec mesečno poročati o prometu po posameznih poslovnih strankah (COM(2006) 404 konč., str. 2).

#### **3.7.2 ZAHTEVEK NEMČIJE**

Zvezna republika Nemčija je 18. aprila 2006 prav tako zaprosila Komisijo, da se ji dovoli uvedba ukrepov, ki bi odstopali od 21 člena Direktive 77/388/EGS. Nemčija je podala predlog, da bi uvedla obrnjeno davčno obveznost za vse dobave blaga in storitev, ki bi presegle vrednost 5.000 € v okviru medpodjetniškega poslovanja. Zavezanec bi moral preveriti veljavnost kupčeve identifikacijske številke za DDV ter v primeru, da ima kupec veljavno identifikacijsko številko za DDV, on sam ne obračuna DDV za dobavo, temveč ga mora kupec prijaviti kot vstopni davek, za katerega ima pravico odbitka. Zavezanec bi moral poleg preveritve veljavnosti identifikacijske številke za DDV, elektronsko obvestiti davčno upravo o uporabi obrnjene davčne obveznosti ter prijaviti vrednost dobave. Kupec

pa ločeno prijavi prejete dobave na podlagi obrnjene davčne obveznosti. Davčna uprava nato navzkrižno preveri dobljene podatke s strani dobavitelja in kupca. Za razliko od avstrijskega sistema je nemški sistem predvidel veliko več poročanja davčnih zavezancev, ki bi morali hkrati upoštevati običajni sistem DDV ter sistem obrnjene davčne obveznosti (COM(2006) 404 konč., str. 3).

### **3.7.3 STALIŠČE EVROPSKE KOMISIJE**

Komisija se zaveda problema davčnih vrtiljakov ali manjkajočih gospodarskih subjektov. Vendar po izkušnjah v državah članicah evropska komisija meni, da morajo davčne uprave vložiti zelo malo truda v nadzor, da si zagotovijo večji prihodek od DDV, ker naj bi v vseh članicah skupaj 80 % DDV plačalo manj kot 10 % davčnih zavezancev. Kolikšna je izguba zaradi DDV goljufij, ve zelo malo držav članic. Zaradi davčnih goljufij na področju DDV Avstrija ocenjuje, da izgubi 4,4 % vseh prihodkov od DDV. Nemčija pa ocenjuje da je izguba na področju DDV zaradi goljufij okoli 2 % (COM(2006) 404 konč., str. 4).

Komisija je mnenja, da se bodo po uvedbi splošnega sistema obrnjene davčne obveznosti pojavile nove oblike utaje davkov. Predvsem velika nevarnost utaje DDV je pri zadnjem podjetju v dobavni verigi, saj se bo potrudilo, da pridobi dobave »na črno«, DDV pa bo moral obračunati od skupnega zneska in nič več od dela, ki se nanaša na njegovo »dodano vrednost«. Obrnjena davčna obveznost ni rešitev za »prodaje na črno« (COM(2006) 404 konč., str. 4).

Komisija je preučila zahtevek Avstrije in Nemčije ter podala mnenje, da bi s sprejetjem danih predlogov odpravila eno od temeljnih značilnosti sistema DDV, to je delitev plačila. Mnenje Komisije je, da sta Avstrija in Nemčija očitno nesposobni za nadzorovanje podjetij, ki se ukvarjajo z goljufijami »manjkajoči gospodarski subjekt« (COM(2006) 404 konč., str. 5) .

Zahtevka Nemčije in Avstrije o uvedbi splošne obrnjene davčen obveznosti nista prestala preverjanj Komisije, ker bi sprejetje takih zahtev prineslo več zapletov kot poenostavitev ter omogočilo še več davčnih utaj. Komisija je že prej predlagala Svetu, da državam članicam dovoli uporabo obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih, predvsem v gradbenem in lesnem sektorju, sektorju odpadkov, itd. Obrnjena davčna obveznost potuje navzgor po dobavni verigi, odstrani se šibki del na začetku verige, saj so to največkrat družbe, podjetja, ki so majhna, odgovornost pa se prenese na večja podjetja, ki jih je lažje nadzorovati (COM(2006) 404 konč., str. 5).

Če bi Komisija dovolila posameznim državam članicam uporabo splošnega mehanizma obrnjene davčne obveznosti, bi to povzročilo ukinitve skupnega notranjega trga za namene DDV. Podjetja bi glede na vrednost proizvoda lahko naletela na nasprotujoča si pravila in postopke, ki se bi uporabljala znotraj držav članic za notranje dobave. Kar bi krepko preseglo uporabo člena 27 Šeste direktive o DDV (COM(2006) 404 konč., str. 6).

V nasprotju s cilji Lizbonske strategije je tudi prenos odgovornosti z davčne uprave na podjetja. Saj bi na podlagi obrnjene davčne obveznosti podjetja morala prevzeti tveganja nase, ko bi se odločala, ali bodo obračunala DDV ali ne glede na status kupca. Status kupca morajo preveriti sami, zato so tudi sami odgovorni za način obračunavanja DDV (COM(2006) 404 konč., str. 7).

Ena od slabosti predlaganih sprememb Nemčije in Avstrije je tudi to, da bi bil predlagani sistem veliko bolj zapleten od sedanjega sistema DDV. Komisija kot rešitev problemov Nemčije in Avstrije vidi v večjem nadzorovanju DDV (COM(2006) 404 konč., str. 7).

### **3.8 OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST V NEMČIJI, ITALIJI, AVSTRIJI IN ZDRUŽENEM KRALJESTVU**

Zaradi velikega števila trgovcev, ki pri prodaji določenih proizvodov, zlasti mobilnih telefonov, naprav z integriranim vezjem in nekaterih drugih sorodnih izdelkov, utajujejo DDV, so se Nemčija, Italija, Avstrija in že nekaj let prej Združeno kraljestvo odločile, da zaprosijo za dovoljenje, da uporabljajo obrnjeno davčno obveznost. Sprejet je bil posebni ukrep, ki dovoljuje odstopanje od člena 139 Direktive 2006/112/ES, v točki, kjer je določena oseba, ki mora plačati davek na dodano vrednost. Velik problem je nastal, ker so, kupci, ki so kupili proizvod od trgovca, upravičeni do davčne olajšave, ker imajo veljaven račun, trgovec pa DDV ni nikoli plačal (Evropska komisija, 2010).

V prvem členu izvedbenega sklepa Sveta COM(2010) 175. konč. je zapisano, da se *Nemčiji* dovoli uporaba obrnjene davčne obveznosti za naslednje proizvode:

- ❖ »mobilni telefoni, ki so naprave, narejene ali prilagojene za uporabo v povezavi z licenčnim omrežjem in delujejo na posebnih frekvencah, če so namenjeni drugi uporabi ali ne
- ❖ naprave z integriranimi vezji, kot so mikroprocesorji in centralne procesne enote, v stanju, preden se vstavijo v proizvod za končnega uporabnika«

Odstopanje se uporablja v zvezi z dobavo blaga, za katero je obdavčeni znesek enak ali večji kot 5 000 EUR.

V drugem členu izvedbenega sklepa Sveta COM(2010) 175. konč. je zapisano, da se *Italiji* dovoli uporaba obrnjene davčne obveznosti za naslednje proizvode:

- ❖ »mobilni telefoni, ki so naprave, narejene ali prilagojene za uporabo v povezavi z licenčnim omrežjem in delujejo na posebnih frekvencah, če so namenjeni drugi uporabi ali ne, njihovi sestavni deli in dodatki
- ❖ osebni računalniki, njihovi sestavni deli in dodatki«

Za Italijo ni naveden znesek za odstopanje v zvezi z dobavo blaga.

V tretjem členu izvedbenega sklepa Sveta COM(2010) 175. konč. je zapisano, da se *Avstriji* dovoli uporaba obrnjene davčne obveznosti za naslednje proizvode:



- ❖ »mobilni telefoni, ki so naprave, narejene ali prilagojene za uporabo v povezavi z licenčnim omrežjem in delujejo na posebnih frekvencah, če so namenjeni drugi uporabi ali ne
- ❖ naprave z integriranimi vezji, kot so mikroprocesorji in centralne procesne enote, pred njihovo vgradnjo v končne proizvode
- ❖ elektronski mediji za shranjevanje in računalniške kartice za uporabo z računalniki ali katero koli napravo iz točk (a) in (d)
- ❖ elektronske naprave za shranjevanje, obdelavo ali zapisovanje elektronskih podatkov
  - ročne naprave za snemanje ali predvajanje zvoka in/ali slik,
  - ročni digitalni avdio predvajalniki,
  - ročni digitalni video predvajalniki in prenosni DVD predvajalniki,
  - brezžične naprave, ki omogočajo uporabo elektronske pošte, telefona, sms sporočil, brskanje po internetu in drug brezžični dostop do informacij, ter ročni računalniki,
  - ročne ali prenosne naprave za določitev položaja pri satelitskih navigacijskih sistemih,
  - igralne konzole z ekranom ali takšne, ki se uporabljajo s televizorjem ali računalnikom.«

Odstopanje se uporablja v zvezi z dobavo blaga, za katero je obdavčeni znesek enak ali večji kot 5 000 EUR.

*Združenemu kraljestvu* pa je Svet odobril uporabo obrnjene davčne obveznosti pri dobavi mobilnih telefonov in naprav z integriranimi vezji že aprila leta 2007 z Odločbo Sveta 2007/250/ES ter jim je samo podaljshal dovoljenje do 31. decembra 2014. Za Združeno kraljestvo ni naveden znesek za odstopanje v zvezi z dobavo blaga. (Evropska komisija, 2010).

Nemčija, Italija in Avstrija so dobile dovoljenje za uporabo obrnjene davčne obveznosti za zgoraj naštete proizvode do 31. decembra 2014 oz. do dneva začetka veljavnosti pravil Unije, ki bodo vsem državam članicam omogočala sprejetje takih ukrepov (Evropska komisija, 2010).

### **3.9 IZPELJANKE MODELA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI**

Nekatere države članice predvsem Nemčija in Avstrija že dolgo uporabljajo sistem obrnjene davčne obveznosti, ker se zavedajo, da jim ta sistem omogoča preprečitev utaje davkov.

Davčne uprave, predstavniki gospodarstva in akademiki iz večjih držav članic so proučevali možnosti spremembe delovanja obstoječega sistema DDV, da bi rešili problem davčnega vrtiljaka. Nekaj predlogov je bilo da bi se znotraj Skupnosti enako obravnaval DDV. In sicer, da bi bila oproščena plačevanja DDV domača podjetja, ki poslujejo med

seboj ali pa bi uvedli dejansko plačilo DDV na poslovanje med podjetji znotraj Skupnosti (COM(2004) 260 final str. 15). Vsi predlogi/modeli izhajajo iz osnovnega modela obrnjene davčne obveznosti.

Iz osnovnega modela obrnjenega davčnega bremena je mogoče dobiti kar nekaj izpeljank:

❖ *Odlog ali oprostitvev plačila DDV pri vseh vrstah prometa med identificiranimi davčnimi zavezanci v državi*

Finančne izgube so posledica davčnih vrtiljakov, kjer navidezna firma obračuna DDV, ki ga ne plača, drugi davčni zavezanec pa si davek odbije kot vstopni, seveda to velja samo za identificirane davčne zavezance. Oprostitev plačila DDV pri prodajah blaga med identificiranimi davčnimi zavezanci prepreči možne utaje DDV, ker zavezanec ne obračuna DDV ga tudi ne more uveljavljati kot vstopnega. Vendar so se pri tem modelu začela porajati vprašanja, kako učinkoviti bodo ti ukrepi. Prvi problem se je pojavil pri tem, kako spremeniti direktivo, da ne ogroziš enega od osnovnih načel DDV. Sprememba modela mora omogočiti samokontrolo znotraj sistema in jasno določiti pristojnost in odgovornost med kupcem in prodajalcem. V sistemu oprostitve plačila DDV celotno breme pobiranja davkov pade na prodajalca, kar ustvarja nove priložnosti za davčne goljufije. Pri prodaji med identificiranimi davčnimi zavezanci, kjer se DDV ne bi obračunal, mora celotni davek obračunati in plačati prodajalec. Goljufije so možne zaradi plačilne nesposobnosti dolžnika ter prodaje blaga končnim potrošnikom, kot davčnim zavezancem (siva ekonomija). Ta model bi zahteval od davčne uprave več osebja in tehnologije, zaradi navzkrižnega preverjanja zavezancev, predvsem prodajalcev, kar bi predstavljajo dodatne stroške, kar pa v tem času ni priljubljena tema. Dodatni strošek bi imela tudi podjetja, saj bi morala vse transakcije prijaviti davčnim uradom ter bi morali preverjati statusse svojih strank (ali je stranka identificirana za namene DDV ali ne) (COM(2004) 260 final str. 15)

❖ *Uporaba modela obrnjene davčne obveznosti za določene sektorje ali določene gospodarske subjekte*

Ta model se uporablja v točno določenih sektorjih. Slabost modela je da znotraj ene države obstajata dva sistema obračunavanja DDV (COM(2004) 260 final str. 16).

❖ *Dejansko plačilo DDV na vse transakcije znotraj Skupnosti*

Ta model določa obračun DDV na vse transakcije znotraj Skupnosti. DDV se obračuna v državi porekla (po davčni stopnji, ki tam velja) in ne v namembni državi. Plačevanje DDV v državi porekla pomeni, da je plačilo razdrobljeno, pri čemer je potrebno poskrbeti za veliko samokontrolo sistema. Finančno tveganje s fiktivnimi trgovci je veliko manjše, če se na vse dobave in pridobitve blaga obračuna DDV, saj je obdavčljiva le razlika med obračunanim (izstopnim) in vstopnim DDV. Model dejanskega plačila DDV na vse transakcije znotraj Skupnosti bi davčne vrtiljake, ki se dogajajo v veljavnem sistemu, onemogočil. Ta sistem je Komisija predstavila kot idealnega na področju intrakomunitarnega prometa blaga, toda sistem zahteva

mehanizem za prerazporeditev prihodkov med državo porekla in namembno državo. Tak sistem lahko obstaja samo v harmoniziranem sistemu DDV, kjer imajo države članice enake davčne stopnje. Na kratki rok doseči usklajenost med različnimi ureditvami v državah članicah, ki same določajo višino davčne stopnje, je nemogoče. Ta sistem lahko deluje tudi na podlagi uporabe stopnje namembne države članice, vendar bi bili stroški za gospodarske subjekte večji, saj bi dobavitelj moral za vsako nabavo v Skupnosti obračunati DDV namembne države, namesto da bi bil oproščen DDV. Davčni zavezanci bi morali poznati vse davčne stopnje v drugih državah članicah (COM(2004) 260 final str. 16-17).

❖ *Dejanska plačila DDV za določene posle znotraj Skupnosti*

Največ davčnih vrtiljakov vključuje blago visoke vrednosti, ki se lahko enostavno transportira, kot so računalniške komponente in mobiteli. Rešitev je, da se obračunavanje in plačevanje DDV v intrakomunitarnem prometu omeji le na te sektorje. Vendar se ponovno pojavi vprašanje razdelitve prihodkov med državami in davčne harmonizacije kot v prejšnjem modelu, ki temelji na načelu države porekla. Ta sistem lahko uporabimo za prodajo blaga, kot so avtomobili, tekstil, telefonske kartice, hrana, brezalkoholne pijače, kovinske izdelke, alkohol, bencin in drugih. Ti ukrepi bi zagotovo prizadeli davčne utajevalce v občutljivih sektorjih, vendar bi ti davčne goljufije lahko prenesli na druge sektorje (COM(2004) 260 final str. 17).

❖ *Vežanje odbitka DDV na plačilo davka pri dolžniku*

Davčne uprave razmišljajo o spremembi sistema priznavanja vstopnega DDV tako, da ga vežejo na plačilo obveznosti. Seveda to v praksi ni izvedljivo, saj bi s tem bila kršena temeljna pravica sistema DDV, ki daje zavezancu pravico do vstopnega DDV, v kolikor izpolnjuje zakonske pogoje zanjo (COM(2004) 260 final str. 17).

### **3.10 PRIMERJAVA SISTEMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI Z OBRAČUNAVANJEM DDV PO PLAČANI REALIZACIJI**

Vsak model ima neke prednosti in slabosti, zato ni izjema niti sistem obrnjene davčne obveznosti. V nadaljevanju sem primerjala sistem obrnjene davčne obveznosti z obračunavanjem DDV po plačani realizaciji. Obračunavanje DDV po plačani realizaciji v Sloveniji poznamo od prvega januarja 2006. Posebna ureditev obračunavanja DDV je urejena v Zakonu o davku na dodano vrednost v členih 131. do 137. ZDDV-1.

Posebno ureditev obračunavanja DDV po plačani realizaciji lahko uporabljajo davčni zavezanci, ki v zadnjih 12 mesecih niso presegli 400.000 evrov obdavčenega prometa ter ni verjetno, da bodo ta znesek presegli v naslednjih 12 mesecih in izpolnjujejo še druge predpisane pogoje. Davčni zavezanec, ki obračunava DDV od plačane realizacije, lahko DDV obračunava glede na plačane račune in ne glede na izdane oziroma prejete račune. Zavezanec lahko uveljavlja vstopni DDV po izvršitvi plačila in ne ob prejemu računa. Vsak davčni zavezanec, ki želi obračunavati DDV po plačani realizaciji, mora davčni organ o tem obvestiti. Davčni organ ima možnost zavrnila zavezanca, če ugotovi, da ne izpolnjuje

pogojev ali gre za zlorabo. Posebna ureditev ne velja za uvoz in izvoz blaga ter dobav in pridobitev znotraj Skupnosti ter za nekatere transakcije na domačem trgu.

Sistem plačane realizacije je neke vrste posebnost v sistemu DDV tako kot obrnjena davčna obveznost, oba sistema imata prednosti in slabosti. Za boljše razumevanje tako enega kot drugega sistema sem izbrala najpogostejše scenarije zaradi katerih pride do DDV primanjkljaja ter jih primerjala med seboj, da bi ugotovila, kateri sistem se v določeni situaciji izkaže za bolj koristnega. Najpogostejši vzroki za davčni primanjkljaj so:

❖ **Plačilna nesposobnost davčnih zavezancev**

Sistem obrnjene davčne obveznosti je v veliki meri preprečil goljufije v gradbeništvu. Za velik primanjkljaj v državnem proračunu pa je kriva tudi plačilna nesposobnost davčnih zavezancev, kupca ali prodajalca. Če bi zavezanci obračunavali DDV po sistemu plačane realizacije, plačilna nesposobnost nima negativnih učinkov na proračun. Kupec si namreč lahko odbija DDV, ko ga plača prodajalcu, v primeru, da je kupec plačilno nesposoben, ne bo plačal računa, tako da obveznost za DDV ne bo nastala.

Pri modelu obrnjene davčne obveznosti izvajalec prevali obveznost DDV na prejemnika, v svojem obračunu pa ne izkaže obveznosti. Če je zavezanec plačilno nesposoben, ne bo plačal DDV in prav tako ne bo imel pravice do odbitka. Ni učinka na davčne prihodke.

❖ **Davčni vrtiljak**

Goljufije z davčnimi vrtiljaki so vedno vsebovale račune z velikimi zneski. Če zavezanec, ki posluje po sistemu plačane realizacije, želi sodelovati v davčnem vrtiljaku, mora zahtevati vračilo DDV, ker je imel več izstopnega kot vstopnega DDV. Zaradi velikih zneskov vračila bi na davčnih uradih avtomatično izvedli navzkrižno kontrolo, kjer bi poizkus davčne prevare hitro odkrili.

Model obrnjene davčne obveznosti prepreči davčni vrtiljak, ker zavezancem ne daje možnosti da bi izvajalec dolgoval DDV, ki bi ga kupec že odbijal brez predhodnega plačila izvajalca. Ker izvajalec mora preveliti obveznost DDV na prejemnika storitve ni negativnih posledic na proračun.

❖ **Neupravičen odbitek vstopnega DDV**

Pri plačani realizaciji je zelo lahko odkriti zavezanca, ki bi si neupravičeno želel odbiti DDV. Pri preverjanju podatkov iz knjige prejetih računov bi ugotovili nepravilnost ter s tem preprečili neupravičen odbitek vstopnega DDV. Najzanesljivejša kontrola zavezanca pa se izvede na podlagi izpiska transakcijskega računa, kjer lahko preverimo plačani DDV.

Pri modelu obrnjene davčne obveznosti pa možnosti neupravičenega odbitka vstopnega DDV ni možna, saj prejemnik lahko odbija DDV, kolikor ga plača.

Model obrnjene davčne obveznosti pa ne rešuje klasičnih goljufij, kot so prodaja brez računa in neobdavčljive rabe blaga za zasebne namene.

Nekateri vidijo slabost tudi v tem, da imamo dualni sistem, kjer lahko pride do namernih ali nenamernih napak, ko zavezanci ne vedo, kako pravilno obračunati DDV. Sama se s to kritiko ne strinjam, saj davčni kontrolorji preverjajo davčne obračune ter hitro ugotovijo, ali je prišlo do namerne ali nenamerne napake. Kot slabost obrnjene davčne obveznosti se omenja tudi možnost uporabe neveljavne identifikacijske številke ali identifikacijske številke drugega zavezanca. Tudi v teh primerih zavezanci vedo, da morajo vsako davčno številko preveriti, preden izdajo račun.

### **3.11 OCENA USPEŠNOSTI IN UČINKOVITOSTI OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI**

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti je eden od sprejetih ukrepov v boju proti davčnim goljufijam. Ker davčne goljufije negativno vplivajo na davčne prihodke, so nekatere države članice, med njimi tudi Slovenija, uvedle v svojo zakonodajo mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Da bi lahko ocenili uspešnost sprejetega ukrepa, je Evropska komisija podala predlog, da bi države članice, ki uporabljajo mehanizem obrnjene davčne obveznosti v obliki poročila ocenile goljufije pred in po uporabi mehanizma, ki bi ga posredovale Komisiji. Komisija pa se bo na podlagi dobljenih podatkov odločila o podaljšanju ali razširitvi področij, za katera se lahko uporablja obrnjena davčna obveznost (Poročilo o predlogu direktive sveta, 2010).

Prvotni predlog Komisije je bil, da oni določijo merila, po katerih se bo ocenjevala učinkovitost uporabe obrnjene davčne obveznosti. Nekaj mesecev kasneje so v Direktivo Sveta 2010/23/EU zapisali, da države članice same določijo merila, na podlagi katerih bodo ocenjevale uspešnost obrnjene davčne obveznosti pred in po njeni uvedbi. V poročilo morajo vključiti tudi stroške, ki jih imajo davčni zavezanci zaradi uvedbe mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Države članice morajo predložiti poročilo Komisiji najpozneje do 30. junija 2014 (Direktiva Sveta 2010/23/EU, 2010).

V Sloveniji je bilo največ utajevanj na področju gradbeništva. Davčna uprava je zaradi tega uvedla »projekt gradbeništvo«, kjer je poostreno nadzirala gradbeno panogo in ugotovila, da je bilo od leta 2008 do leta 2010 na tem področju za 64 milijonov davčnih utaj (MMC RTV SLO, 2012). Kmalu po uvedbi obrnjene davčne obveznosti se je opustil tudi »projekt gradbeništvo«. Zaradi opustitve projekta ni mogoče oceniti, koliko znašajo davčne utaje na področju gradbeništva po uvedbi obrnjene davčne obveznosti. Ocenjevanje davčnih utaj na področju gradbeništva je oteženo tudi zaradi krize v gradbeništvu, saj je glede na pretekla leta gradbeništvo skoraj obstalo. V Sloveniji nimamo konkretnih podatkov o učinkovitosti in uspešnosti obrnjene davčne obveznosti.

Zaradi neuspešnega iskanja podatkov o davčnih utajah pred in po uvedbi obrnjene davčne obveznosti v drugih državah članicah sem se obrnila na predstavništvo Evropske komisije v Sloveniji z upanjem, da je neka država članica že poročala o učinkovitosti in uspešnosti obrnjene davčne obveznosti. Glede na prizadevanja Avstrije in Nemčije pred nekaj leti, da bi uvedli splošno obrnjeno davčno obveznost sem upala, da sta pripravili neko analizo učinkovitosti in uspešnosti mehanizma za panoge, kjer so mehanizem že uporabljali. S predstavništva Evropske komisije v Sloveniji so odgovorili, da tega podatka nimajo, ker imajo države članice rok za predložitev poročila do 30. junija 2014, vmesnih rezultatov pa ni posredovala nobena država članica.

Vse države so si enotne, da je sistem obrnjene davčne obveznosti pripomogel k zmanjšanju davčnih utaj, konkretnih podatkov za koliko milijonov evrov pa nima nobena država. Več o uspešnosti in učinkovitosti sistema obrnjene davčne obveznosti bomo vedeli po 30. juniju 2014, ko bodo države članice, ki uporabljajo sistem obrnjene davčne obveznosti, Komisiji poslale poročila.

## 4 DAVČNE EVIDENCE

Zakon o davku na dodano vrednost določa v prvem odstavku 85. člena, da mora vsak davčni zavezanec zagotoviti dovolj podrobne podatke v svojem knjigovodstvu, da omogočijo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV in nadzor davčnega organa nad obračunanim in plačanim DDV.

Vsak zavezanec se lahko sam odloči, ali bo vodil knjigovodstvo v okviru svoje dejavnosti ali bo za to pooblastil drugo osebo. Oblika evidenc in nabor obveznih podatkov ni več predpisan, in sicer od 1. januarja 2007, ko je stopil v veljavo Pravilnik o zakonu davka na dodano vrednost. Kljub temu da davčna zakonodaja ne zahteva od davčnih zavezancev poenotenega vodenja davčnih evidenc, jih v to sili pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronskih evidencah (Uradni list RS, št. 59/07, 126/07, 107/09), ki se uporablja od 1. januarja 2008. Elektronske evidence vsebujejo podatke o obračunu in odbitku DDV ter podatke o prometu v glavni knjigi. Razlog zbiranja podatkov v takšni obliki se skriva v tem, da je davčnemu organu omogočena nadaljnja obdelava podatkov, predvsem za davčne inšpektorje (Prusnik, 2010, str. 353 - 363).

Pravilnik o zakonu davka na dodano vrednost je s 1. januarjem 2010 spremenil vsebino in obdobja obrazcev, ki so pomembni zaradi uvedbe obrnjene davčne obveznosti. Spremenil se je obrazec DDV-O, RP-O, na novo pa se je uvedel obrazec Poročilo o dobavah.

Podatke, ki so potrebni za obračun in kontrolo DDV zavezanci vodijo v dveh datotekah. V prvi datoteki so zapisani podatki o odbitnem DDV, v drugi pa podatki o obračunanem DDV.

Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 13/11-UPB4) v prvem odstavku 38. člena določa, da morajo zavezanci, ki elektronsko obdelujejo podatke, na zahtevo davčnega organa zagotoviti:

- Izpis podatkov iz svojih elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc v urejenih strukturiranih računalniških datotekah v standardi obliki, ki omogoča preprosto nadaljnje elektronsko obdelovanje podatkov
- Dostop in vpogled v podatke v svojih elektronsko vodenih poslovnih knjigah in evidencah
- Dostop in vpogled v programsko in strojno opremo ter baze podatkov, ki se uporabljajo v okviru sistema za elektronsko vodenje poslovnih knjig in evidenc ter omogočiti preizkušanje ustreznosti elektronskih programov in elektronske obdelave podatkov

V drugem odstavku 38. člena pa določa, da morajo biti podatki dostopni in zagotovljeni na elektronskih medijih, z uporabo sodobne telekomunikacijske storitve, z neposrednim

priklopom davčnega organa v sistem zavezanca za davek (lokalni priklop) ali s posrednim priklopom davčnega organa v sistem zavezanca za davek prek telekomunikacijskih poti (oddaljeni priklop).

Prav tako je v četrtem odstavku 38. člena zapisano, da mora zavezanec za davek, ki želi elektronsko obdelovati podatke za davčne namene:

- podatke, ki jih izdela ali prejme v elektronskem formatu, hraniti v elektronskem formatu in omogočiti dostop do njih v elektronskem formatu,
- zagotoviti berljivost originalnih podatkov,
- zagotoviti urejeno hranjenje podatkov za predpisano obdobje,
- zagotoviti dostop do elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc tudi, če so shranjene v elektronski obliki pri drugih osebah ali v drugi državi,
- hraniti podatke v primerni obliki, ki omogoča inšpiciranje v razumnem času.

Zavezanec mora zagotoviti avtentičnost izdanih dokumentov.

Davčni organ pridobiva podatke (39. člen ZDavP-2):

- avtomatično,
- na pisno zahtevo, če ni z zakonom drugače določeno,
- na kraju samem.

#### **4.1 OBRAČUN DAVKA NA DODANO VREDNOST**

Obrazec DDV-O (obračun davka na dodano vrednost za obdobje) predloži davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV. Na podlagi obrazca DDV-O davčni kontrolor dobi podatek, ali ima davčni zavezanec preplačilo ali doplačilo obveznosti iz DDV. Poleg podatka o obveznosti iz naslova DDV dobi kontrolor z obrazcem še druge pomembne podatke o prometu DDV v obravnavanem obdobju. Da lahko davčni zavezanec posreduje te podatke davčnemu uradu, mora voditi v svojem računovodstvu ali v ločenem davčnem knjigovodstvu evidence. Obrazec DDV-O je razdeljen na uvodni, osrednji in zaključni del. V uvodnem delu se vpišejo podatki o obdobju poročanja in davčnem zavezancu oz. njegovem zastopniku. Osrednji del je razdeljen na štiri sklope, in sicer na dobave blaga in storitev brez DDV, obračunani DDV, nabave blaga in storitev brez DDV ter odbitek DDV. V sklopu dobava blaga in storitev vpisujemo vse dobave blaga in storitev na ozemlju Slovenije, od katerih ima zavezanec pravico odbitka DDV, z izjemo dobav, ki so vezane na 76. a člen ZDDV-1. V to rubriko se vpisujejo tudi vrednosti danih dobropisov, prejetih predplačil ter davčno osnovo od iznosa blaga iz davčnega skladišča. Vrednosti se vpisujejo brez DDV, se pravi, samo davčna osnova. Zavezanci, ki obračunavajo DDV po posebnih ureditvah, morajo izpolniti to polje. Polje dobava blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik, je novost, saj se v to polje vpisuje vrednost dobav blaga in opravljenih storitev, pridobljena z gradbenim delom, posredovanjem osebja v gradbeništvu, dobavami nepremičnin iz 7. in 8. točke 44. člena ZDDV-1, če se dobavitelj odloči za obdavčenje v skladu s 45. členom ZDDV-1, ter dobavami odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev iz priloge III a ZDDV-1. V sklopu dobav blaga in storitev



brez DDV se vpisuje tudi dobava blaga in storitev v druge države članice EU, prodaja blaga na daljavo, montiranje in inštaliranje blaga v drugi državi članici ter oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV (Prusnik, 2010, str. 274).

V sklopu obračunani DDV se vpisuje DDV obračunan po splošni stopnji 20 % in nižji stopnji 8,5 % od dobav blaga in storitev, pri katerih je obveznost nastala v Sloveniji. Prav tako se v tem sklopu v za to namenjene rubrike vpisujejo še vrednosti od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %, od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %, od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %, od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %, na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 20 %, na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 8,5 %, na podlagi samoobdavčitve od uvoza (Prusnik, 2010, str. 275).

V tretjem sklopu obrazca DDV-O se vpisujejo podatki o nabavi blaga in storitev, nabavi blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik, pridobitvi blaga iz drugih držav članic EU, prejetih storitvah iz drugih držav članic EU, oproščenih nabavah blaga in storitev ter oproščenih pridobitvah blaga, nabavni vrednosti nepremičnin (vpisuje se nabavna vrednost nepremičnin, ki je obdavčljiva po ZDDV-1), nabavni vrednosti drugih osnovnih sredstev (Prusnik, 2010, str. 276).

V zadnjem sklopu vpišemo odbitek obračunanega DDV po splošni stopnji 20 %, ki si ga davčni zavezanec sme odbiti ne glede na vrsto prometa. Prav tako zavezanec vpiše DDV obračunan po nižji stopnji 8,5 %. Zavezanci, ki imajo priznano pavšalno nadomestilo, vpišejo znesek obračunanega DDV po stopnji 8 % od odkupne vrednosti blaga oziroma storitev. Ko imamo izpolnjene vse zgoraj navedene rubrike, v rubriko obveznost za DDV vpišemo dobljeno vrednost, le če je ta večja kot odbitek, to pa dobimo tako, da seštejemo skupne obveznosti (seštejemo rubrike iz drugega sklopa obračunani DDV) za DDV ter od tega zneska odštejemo vse odbitke DDV (seštejemo rubrike iz sklopa odbitek DDV). Presežek DDV pa izračunamo tako, da od odbitka DDV odštejemo obveznost za DDV. Vrednost se vpisuje, če je odbitek večji kot obveznost (Prusnik, 2010, str. 277).

#### **4.1.1 PRIMERJAVA OBRAZCEV DDV-O 2008 IN DDV-O 2010**

Obrazec DDV-O 2008 je veljal od 1. januarja 2008 do 1. januarja 2010, ko smo začeli uporabljati obrazec DDV-O 2010. V obrazec DDV-O 2010 sedaj vpisujemo podatek o dobavah blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik. To je novost, ki jo je prinesla obrnjena davčna obveznost, prav tako se sedaj v obrazec vpisujejo tudi storitve, ki se prevalijo na naročnika v EU. Sprememba obrazca je prinesla tudi to, da se sedaj ločeno vpisujeta podatka o prejetih storitvah iz drugih držav članic EU po stopnji 20 % in prejete storitve iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %, v obrazcu DDV-O 2008 se ni ločevala vrednost po stopnjah. Prav tako se je glede vpisovanja podatkov o samoobdavčitvi uvedlo ločeno vpisovanje podatkov za 8,5 % in 20 % stopnjo DDV. Novost v DDV-O 2010 je tudi podatek o nabavi blaga in storitev v Sloveniji, od katerih

obračuna DDV prejemnik, ki je stopil v veljavo od 1. januarja 2010 (Prusnik, 2010, str. 279).

Kot vidimo, se je obrazec DDV-O spremenil, tako, da morajo zavezanci vpisati več podatkov, nekateri so dodani zaradi spremembe zakona, nekateri pa so posledica večje preglednosti in lažje kontrole.

#### **4.1.2 PRILOGA A OBRAZCA DDV-O**

Obrazec DDV-O ima prilogo A, ki jo uporabljajo davčni zavezanci, ki so obdavčeni po plačani realizaciji. V prilogi se poroča o razlikah med obračunom DDV po plačani realizaciji in DDV, ki bi ga zavezanec izkazoval po zaračunani realizaciji. Priloga A je prilagojena obrazcu DDV-O. V obrazec vpisujemo razliko zaradi neplačanih računov, ki si bilo izdani v tekočem obdobju, nato vpišemo še nastalo razliko zaradi v tekočem obdobju plačanih računov iz preteklih obdobj (Prusnik, 2010, str. 280).

#### **4.2 POROČILO O DOBAVAH**

Vsak zavezanec, ki opravi storitev ali dobavi blago za prejemnika, ki je hkrati plačnik DDV na podlagi 76. a člena ZDDV-1 mora te dobave evidentirati v posebnem obračunu, ki se imenuje poročilo o dobavah. DURS mora poročilo predložiti do zadnjega dne meseca, ki sledi obdobju poročanja. Poročilo se odda preko sistema e-Davki.

V Uradnem listu RS, št. 78/11 je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1E), ki je začel veljati in se uporabljati 20. oktobra 2011. V zakonu so črtali 78. a člen ZDDV-1, tako da zavezancem ni potrebno prijavljati pričetka opravljanja ali prenehanja dobav blaga ali storitev po 76. a členu ZDDV-1. Prav tako so zmanjšali administrativno obremenitev za davčne zavezance s tem, ko so odpravili obveznost predložitve praznih poročil, ki je bila določena v 92. a členu ZDDV-1.

Poročilo o dobavah izpolnjujemo, ko opravljamo storitve v dejavnosti za katero velja obrnjena davčna obveznost, to so po 76. a členu ZDDV-1:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami,
- posredovanje osebja v gradbeništvu,
- dobava nepremičnin iz 7. in 8. točke 44. člena ZDDV-1, če se je dobavitelj odločil za obdavčenje v skladu s 44. členom tega zakona,
- dobave odpadkov, ostankov in rabljenega materiala ter storitev iz Priloge III a tega zakona,
- prenos pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so opredeljene v zakonu, ki ureja varstvo okolja.

V poročilu se vpisuje podatke iz evidence izdanih računov. Pri davčnem zavezancu, ki je storitev opravil, mora biti skupna vrednost dobav blaga in storitev v obrazcu Poročilo o dobavah enaka vrednosti v obrazcu DDV-O, pod rubriko dobave blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik. Na podlagi oddanega poročila o dobavah in prejetim obračunom DDV lahko davčni kontrolor odkrije morebitne nepravilnosti pri obračunu DDV. Zavezanec, ki mu je bila storitev opravljena, mora v obračunu DDV-O, pod rubriko nabave blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik, vpisati vse prejete storitve. Če je zavezanec prejel samo eno storitev od enega izvajalca, se mora vrednost v poročilu o dobavah, ki ga izpolni izvajalec in vrednost v Obračunu DDV-O, ki ga izpolni prejemnik storitve ujemati. Na podlagi dobljenih podatkov iz obrazcev davčni kontrolor izvede navzkrižno kontrolo, če se podatki ujemajo. Če pa zavezanec prejme več storitev od različnih izvajalcev, mora davčni kontrolor zahtevati knjigo izdanih in prejetih računov, iz katere lahko preveri resničnost navedenih podatkov.

### **4.3 REKAPITULACIJSKO POROČILO**

Davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji in dobavlja blago ali opravlja storitve davčnim zavezancem, ki so identificirani za namene DDV v druge države članice, mora davčni upravi poročati o opravljenih dobavah in storitvah na obrazcu rekapitulacijsko poročilo, skrajšano RP-O. Obrazec je potrebno predložiti DURS do 20. dne meseca, ki sledi obdobju poročanja. Obrazec se odda preko sistema e-Davki.

Zavezanec mora oddati rekapitulacijsko poročilo in obrazec DDV-O do 20. dne meseca, ki sledi obdobju poročanja. Nekateri zavezanci so trimesečni zavezanci za oddajo DDV-O, toda z oddajo obrazca RP-O postane mesečni zavezanec tudi za obračunavanje DDV na obrazcu DDV-O. Zavezanci, ki se jim spremeni davčno obdobje iz koledarskega trimesečja v koledarski mesec, morajo upoštevati novo davčno obdobje, in sicer morajo obračun oddati tisti koledarski mesec, ki sledi zadnjemu mesecu koledarskega trimesečja, v katerem je bil oddan prvi obrazec RP-O. Zavezanec, ki je trimesečni zavezanec za obračun DDV, ki odda RP-O februarja, bo zadnji trimesečni obračun na obrazcu DDV-O oddal aprila za prvo trimesečje v letu. Nato pa bo moral vsak mesec oddajati obračuna na obrazcu DDV-O, obrazec RP-O pa za tiste mesece, ko bo opravil dobave ali storitve. Po poteku koledarskega leta DURS ponovno določi obdobje za oddajo obrazca DDV-O (Prusnik, 2010, str. 378).

V obrazec RP-O se vpisujejo naslednji podatki (Prusnik, 2010, str. 378):

- Dobave blaga znotraj EU, ki jih opravi slovenski davčni zavezanec, identificiran za namene DDV davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici (tuji davčni zavezanec je oproščen plačila DDV v Sloveniji, zaradi odpreme blaga v drugo državo članico)
- Dobave blaga znotraj EU, ki jih opravi slovenski davčni zavezanec, identificiran za namene DDV drugemu davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici za blago, ki je bilo uvoženo po carinskih postopkih 42 in 63
- Tristranske dobave blaga znotraj EU

- Dobave storitev znotraj EU, ki jih opravi slovenski davčni zavezanec, identificiran za namene DDV davčnemu zavezancu (fizični ali pravni osebi), ki ni davčna zavezanka je pa identificirana za namene DDV v drugi državi članici, za te storitve mora biti plačnik DDV izključno prejemnik

Pri vpisovanju podatkov v obrazec RP-O pri tristranskih poslih je potrebno poznati kodo države, v kateri je prejemnik identificiran za namene DDV.

**Tabela 5: Kode držav v EU**

<b>Oznaka</b>	<b>Država</b>	<b>Oznaka</b>	<b>Država</b>
<b>AT</b>	Avstrija	<b>IE</b>	Irska
<b>BE</b>	Belgija	<b>IT</b>	Italija
<b>BG</b>	Bolgarija	<b>LT</b>	Litva
<b>CY</b>	Ciper	<b>LU</b>	Luksemburg
<b>CZ</b>	Češka	<b>LV</b>	Latvija
<b>DE</b>	Nemčija	<b>MT</b>	Malta
<b>DK</b>	Danska	<b>NL</b>	Nizozemska
<b>EE</b>	Estonija	<b>PL</b>	Poljska
<b>EL</b>	Grčija	<b>PT</b>	Portugalska
<b>ES</b>	Španija	<b>RO</b>	Romunija
<b>FI</b>	Finska	<b>SE</b>	Švedska
<b>FR</b>	Francija	<b>SI</b>	Slovenija
<b>GB</b>	Velika Britanija	<b>SK</b>	Slovaška
<b>HU</b>	Madžarska		

Vir: Prusnik (2010)

V 9. točki prvega odstavka 141. člena ZDDV-1, je zapisano, da če davčni zavezanec, ki je lahko pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ne predloži davčnemu organu rekapitulacijskega poročila v roku oziroma ga ne predloži, se za navedeni prekršek kaznuje z globo od 200 do 4.100 evrov.

#### **4.4 EVIDENCA IZDANIH IN PREJTIH RAČUNOV**

Iz evidence izdanih računov dobimo podatke, ki jih potrebujemo za izpolnitev rekapitulacijskega poročila, obračuna po 76. a členu ter davčni obračun.

V evidenci prejetih računov dobimo podatke za sestavo davčnega obračuna ter vrednost odbitka DDV.

Poleg evidenc izdanih in prejetih računov zavezanci morajo voditi tudi evidence blaga, odpeljanega iz Slovenije ter evidenco blaga, prejetega v Slovenijo, to je zakonsko določeno v drugem odstavku 85. člena ZDDV-1 in 3. členu ZDDV-1.

## **5 RAZISKAVA SISTEMA OBRNJENE DAVČNE OBVEZNOSTI V SLOVENIJI**

Že pred uvedbo obrnjene davčne obveznosti sta se oblikovala dva tabora, in sicer zagovorniki ODO mehanizma, ki so bili enotni, da bo sistem učinkovito preprečil organizirane davčne goljufije ter nasprotniki ODO mehanizma, ki trdijo, da je administrativno zapleten in odpira nove možnosti prevar. Pred uvedbo ODO mehanizma z Direktivo EU se je Evropska komisija odločila za manjšo raziskavo, v katero je bilo vključenih 20 podjetij iz Nizozemske, Belgije, Madžarske in Velike Britanije. Ker Slovenija sistem obrnjene davčne obveznosti uporablja že nekaj časa in v raziskavi Evropske komisije ni sodelovala, sem se odločila, da sama naredim raziskavo, s katero sem ugotovila, ali je bil strah pred uvedbo ODO mehanizma upravičen glede administrativne zapletenosti ter povzročitve večjih stroškov zavezancem.

### **5.1 DOLOČITEV VZORCA**

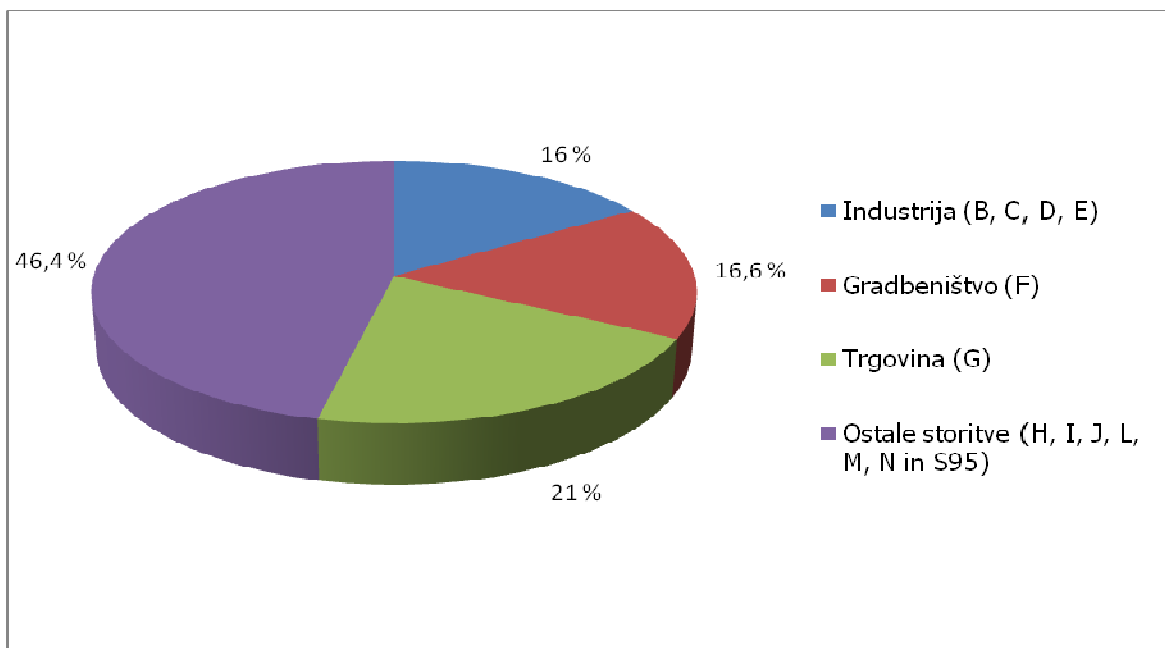
Da bi dobila čim boljše rezultate, sem pred samim pisanjem naloge pridobila podatke o računovodskih servisih, ki vodijo poslovne knjige zavezancem, na katere se nanaša ODO mehanizem. To je bilo zelo pomembno, kajti veliko računovodskih servisov ne želi voditi knjig zavezancem, ki morajo obračunavati DDV po ODO mehanizmu, zato je bilo potrebno take izključiti iz ankete. V pogovoru z računovodskimi servisi so kot razlog največkrat izpostavili problem, da gre v veliki večini primerov za tujce, ki ne plačujejo redno za vodenje knjig ter ne posredujejo dokumentacije, na podlagi katere bi le-ti lahko vodili z zakonom predpisano evidenco.

Na anketo je odgovorilo 25 anketirancev, od tega 5 zavezancev, ki imajo v svojem podjetju lastno računovodstvo. Ostalih 20 anket so izpolnili pooblaščenih računovodski servisi. Nekateri računovodski servisi, ki so sodelovali v anketi, vodijo knjige samo gradbenikom, tako da so odgovarjali v imenu vseh teh zavezancev. Na podlagi posredovanih podatkov s strani računovodskih servisov, koliko zavezancev imajo, ki morajo pri svojem poslovanju uporabljati ODO mehanizem, sem dobila število zavezancev 177. Končni rezultat raziskave je pokazal, da je bilo v 25 anketah zajetih 182 zavezancev.

Na podlagi izbranih podatkov strukturne statistike podjetij po dejavnosti se vidi, da se je število gradbenih podjetij leta 2010 v primerjavi z letom 2009 zmanjšalo z 19.499 na 19.160. Od vseh dejavnosti se je v gradbeništvu leta 2010 najbolj zmanjšala zaposlenost, prihodki od prodaje in dodana vrednost v primerjavi z letom 2009 (Statistični urad RS, 2011).

V grafu 1 lahko vidimo, kolikšen delež predstavlja dejavnost gradbeništva v Sloveniji glede na vse dejavnosti.

**Graf 2: Izbrani podatki strukturne statistike podjetij po dejavnosti, Slovenija**



Vir: Statistični urad RS (2011)

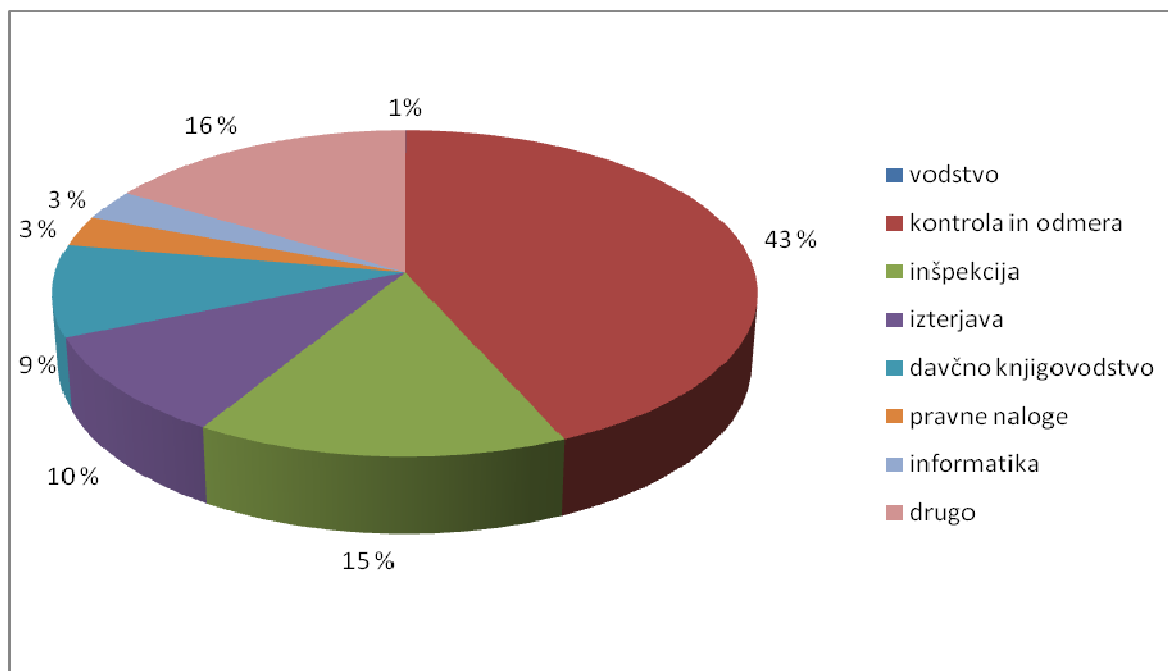
Na podlagi izkušenj, ki sem jih pridobila z zaposlitvijo na davčnem uradu, lahko z gotovostjo trdim, da je v Sloveniji veliko manj gradbenih podjetij, ki v resnici tudi poslujejo. Zelo veliko je takih, ki so ustanovljena »na rezervo« ali z razlogom, da lahko državljan tretje države pridobi delovno vizo na podlagi statusa, ki ga ima v nekem podjetju. Če je oseba direktor neke družbe, je to podlaga, da dobi delovno vizo in pride v Slovenijo. Prav tako ima veliko družb registrirano glavno dejavnost po Standardni klasifikaciji dejavnosti – SKD 2008, pod oznako F- gradbeništvo, ukvarjajo se pa z kakšno drugo dejavnostjo, ki ne spada pod oznako F. Tudi finančna kriza je pustila velike posledice na gradbeništvu saj so se gradnje stanovanjskih objektov zelo zmanjšale in gradbeniki nimajo dela, družbe pa puščajo registrirane, čeprav ne poslujejo, v upanju, da se bodo razmere na trgu izboljšale in bodo dobili delo. Zaradi zgoraj navedenih razlogov in krize v gradbeništvu je zelo težko napovedati točno število gradbenih podjetij, ki res poslujejo in niso podjetje samo na papirju.

Da bi lahko morebitno administrativno zapletenost spoznali tudi s strani davčnih kontrolorjev, sem izvedla tudi raziskavo med 15. davčnimi kontrolorji. Anketo sem izvedla osebno ali preko telefonskega pogovora. Zaradi zelo podobnih odgovorov se mi ni zdelo smiselno vključevati še več davčnih kontrolorjev.

Na podlagi Poročila o delu Davčne uprave RS v letu 2010 sem prišla do podatka o številu zaposlenih na davčni upravi po področjih dela. Graf 2 prikazuje število zaposlenih za nedoločen čas po področjih dela, kjer je vidno, da je na področju kontrole in odmere bilo na dan 31.12.2010 zaposlenih za nedoločen čas 1.050 javnih uslužbencev od 2.442 vseh

zaposlenih na davčni upravi. Področji registracije in informiranja davčnih zavezancev sta tudi vključeni pod področje kontrole in odmere (Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010, 2011).

**Graf 3: Število zaposlenih za nedoločen čas po področjih dela**



Vir: Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010 (2011)

Področje kontrole in odmere je zelo veliko, zato tudi število zaposlenih ne preseneča, saj je daleč največje število zaposlenih prav na tem področju. Problem je v tem, da je toliko različnih nalog zajetih na tem področju, tako da se dejansko s samo kontrolo davčnih zavezancev ukvarja majhno število kontrolorjev glede na celotno število zaposlenih. Kolikšen je ta procent, je zelo težko ugotoviti, saj je od urada do urada organizacija drugačna ter se glede na uvedbo novega informacijskega programa spreminja glede na potrebe urada.

## 5.2 PREDSTAVITEV ANKETNEGA VPRAŠALNIKA

Z anketiranjem zavezancev in davčnih kontrolorjev sem želela pridobiti čim več uporabnih podatkov in informacij, ki bi pripomogle k moji raziskavi. Anketni vprašalnik sem zavezancem poslala po predhodnem telefonskem pogovoru preko elektronske pošte, odgovore pa sem zbirala od oktobra 2011 do januarja 2012. Posredovala sem 30 vprašalnikov; 5 velikim podjetjem, ki imajo svoje lastno računovodstvo: od tega so bili trije, ki se ukvarjajo z transakcijami z odpadki, eno veliko gradbeno podjetje ter en upravljavec z nepremičninami, 20 vprašalnikov pa sem posredovala računovodskim



servisom, ki so odgovarjali v imenu svojih zavezancev. Davčne kontrolorje pa sem anketirala osebno ali preko telefonskega pogovora. V anketi je sodelovalo 15 kontrolorjev. Glede na obravnavano tematiko sem izbrala anketo zaprtega tipa, večinoma so bili odgovori ponujeni vnaprej.

V prvem delu anketnega vprašalnika sem postavila vprašanja, ki se nanašajo na oceno uspešnosti sistema obrnjene davčne obveznosti, ki je bil uveden zaradi preprečevanja davčne utaje na področju gradbenih storitev in dobav odpadkov ter kako bi ocenili mehanizem ODO glede zaščite pred davčnimi goljufijami. Zaradi pogostih sprememb zakonodaje me je zanimalo, kako bi ocenili obveščanje javnosti o spremembah zakonodaje na splošno ter kako bi ocenili informiranje s strani uslužbencev davčne uprave ter spletne strani davčne uprave v zvezi s spremembami Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. Želela sem pridobiti mnenje tako zavezancev kot davčnih kontrolorjev o tem, ali je ODO sistem privedel do večje administrativne zapletenosti. Zavezanci so odgovarjali tudi na vprašanje, ali je Poročilo o dobavah razumljivo in enostavno za izpolnjevanje ter ali so zaradi uvedbe ODO sistema spreminjali obstoječi informacijski sistem. Zaradi velike bojzani gospodarstva, da bo ODO mehanizem prinesel velike stroške me je zanimalo, ali so se administrativni stroški (enkratni in tekoči stroški) zaradi uvedbe sistema v zadnjih dveh letih povečali ter zakaj. Zavezanci so tudi podali mnenje o tem, ali jih ODO sistem ovira pri razvoju. Zadnji del anketnega vprašalnika je bil namenjen predlogom in pripombam, želela sem vedeti, ali so zavezanci že kdaj podali svoje pripombe ali predloge na elektronski naslov programa za odpravo administrativnih ovir. Na koncu pa so zavezanci podali svoje predloge in pripombe glede nadaljnjega zmanjševanja administrativnih stroškov.

Prvi del anketnega vprašalnika namenjen davčnim kontrolorjem se je nanašal na oceno uspešnosti sistema ODO ter oceno informiranja zaposlenih v zvezi s spremembo Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost.

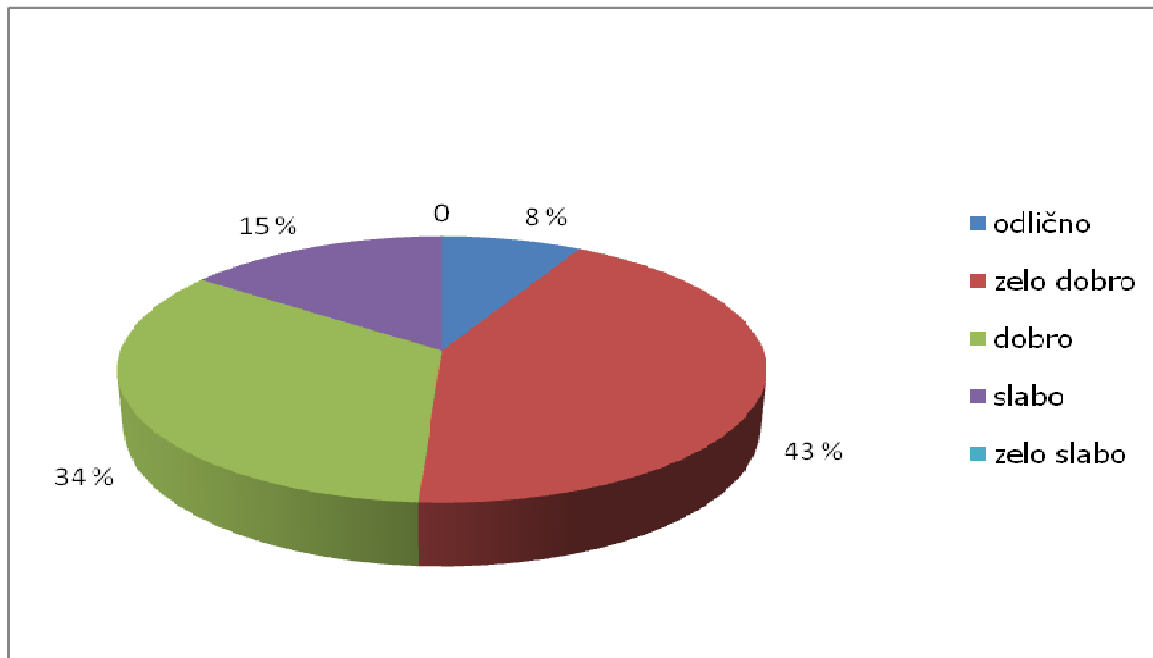
Želela sem pridobiti tudi mnenje, če je z uvedbo Poročila o dobavah lažje odkrivati morebitne utaje DDV ter ali imajo sedaj več dela s kontrolo zavezancev kot prej. V zadnjem delu anketnega vprašalnika sem želela pridobiti še odgovor na vprašanje, kaj predstavlja največji problem kontrolorjem ter kaj je razlog za negodovanje zavezancev pri uvedbi ODO sistema.

### **5.3 REZULTATI RAZISKAVE**

Glede na to, da sem izvedla dve anketi, bom najprej predstavila rezultate ankete, na katero so odgovarjali zavezanci. V prvem vprašanju so zavezanci ocenjevali uspešnost sistema ODO, ki je bil uveden zaradi preprečevanja davčne utaje na področju gradbenih storitev in dobav odpadkov, 15 zavezancev (8 %), je ocenilo sistem ODO kot odličnega, 78 zavezancev (43 %) kot zelo dobrega, 62 zavezancev (34 %) kot dobrega, 27

zavezancev (15 %) kot slabega. Nihče od anketiranih pa sistema ni ocenil z oceno zelo slabo (Anketa, 2011).

**Graf 4: Ocena uspešnosti sistema obrnjene davčne obveznosti**



Vir: lasten, Anketa (2011)

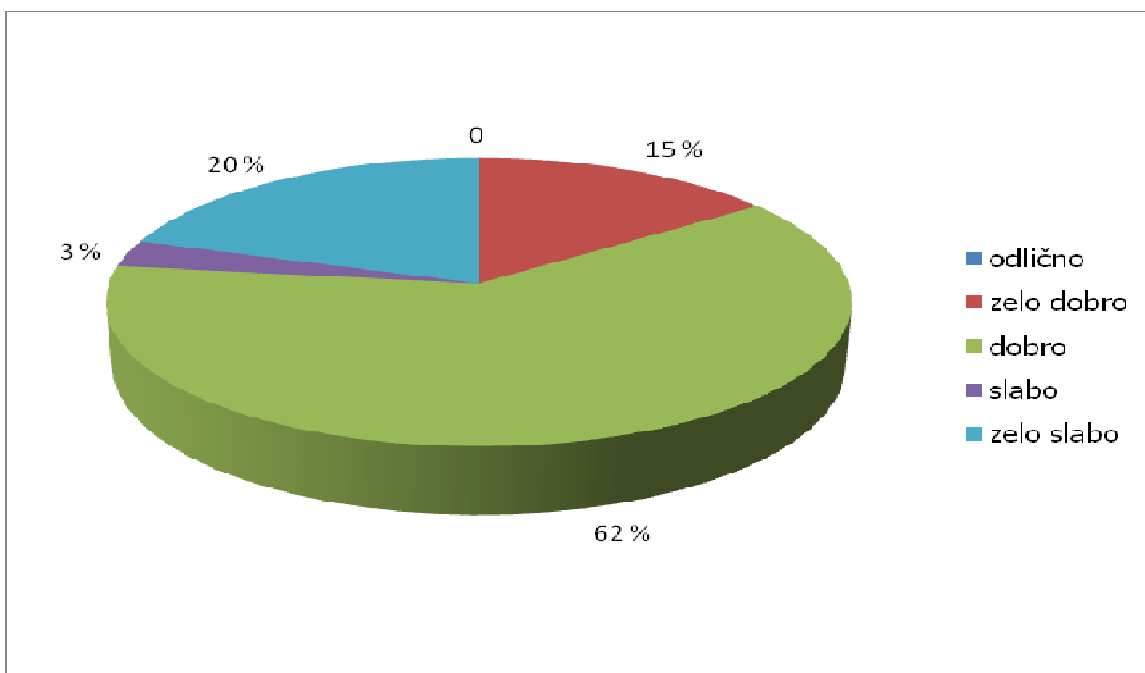
Glede zaščite zavezancev pred davčnimi goljufijami z uvedbo ODO sistema je 64 zavezancev (35 %) odgovorilo, da so sedaj odlično zaščiteni pred goljufijami, 13 zavezancev (7 %) je odgovorilo, da je stanje enako kot prej, ostalih 105 zavezancev (57 %) pa je sistem ocenilo kot dober (Anketa, 2011). Razlog, da je 57 % zavezancev dalo oceno dobro je v tem, da je večina zavezancev že prej pazila, da se ne bi zapletli v mrežo sumljivih zavezancev, tako da jim nov sistem ni prinesel veliko večje zaščite, saj so že od začetka poslovanja sami pazili, s kom so poslovali.

Velikokrat se zavezanci pritožujejo na prehitro spreminjanje zakonodaje ter da o spremembah niso obveščeni. Menijo, da bi moral zakonodajni organ bolje obveščati o spremembah zakonov. Na vprašanje, kako bi ocenili obveščanje javnosti o spremembah v zakonodaji (na splošno), je 27 zavezancev odgovorilo (15 %) da je obveščanje zelo dobro, 114 zavezancev (62 %) je podalo oceno dobro, 5 (3 %) zavezancev kot slabo in 36 zavezancev (20 %) zelo slabo (Anketa, 2011).

Prav tako so zavezanci v anketi ocenjevali informiranje s strani uslužbencev davčne uprave ter spletne strani davčne uprave v zvezi s spremembami Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. Tu so bile ocene boljše glede na ocene o obveščanju sprememb zakonodaje na splošno, in sicer 5 (3 %) zavezancev je ocenilo informiranje z oceno odlično, 51 (28 %) zavezancev z oceno

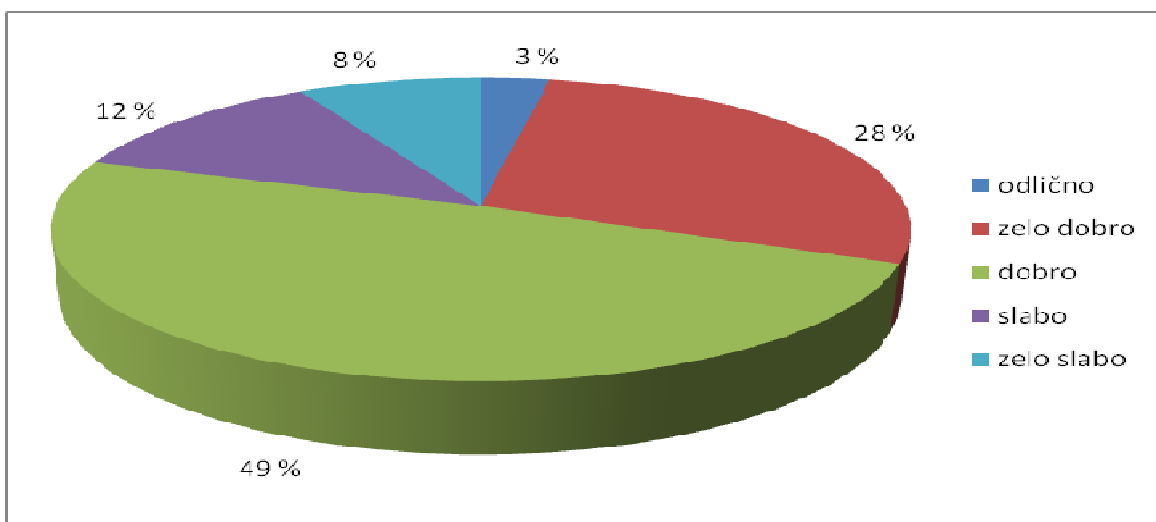
zelo dobro, 90 (49 %) z oceno dobro, 21 (12 %) z oceno slabo in 15 (8 %) z oceno zelo slabo. Iz zgoraj navedenega lahko sklepamo, da se davčna uprava trudi ob spremembah zakonodaje na področju DDV o tem čim boljše obvestiti zavezance, saj se zavedajo, da le tako lahko olajšajo delo zavezancem ter s tem davčnim uslužbencem (Anketa, 2011).

**Graf 5: Ocena obveščanja javnosti o spremembah v zakonodaji (na splošno)**



Vir: lasten (Anketa, 2011)

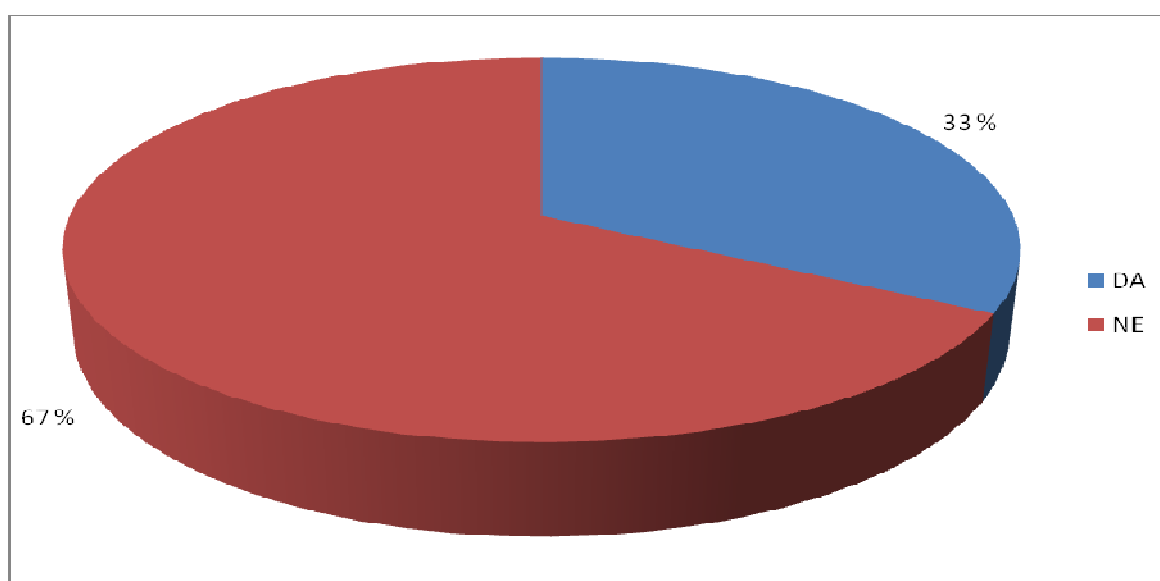
**Graf 6: Informiranje uslužbencev davčne uprave ter spletne strani davčne uprave o spremembi zakonodaje v zvezi z DDV – zavezanci**



Vir: lasten (Anketa, 2011)

Na eno izmed najpomembnejših vprašanj v anketi, ali je sistem ODO privedel do večje administrativne zapletenosti, je 122 zavezancev (67 %) odgovorilo, da ni privedel do administrativne zapletenosti, 60 zavezancev (33 %) pa je odgovorilo, da je sistem sedaj bolj administrativno zapleten. Tisti, ki so navedli, da je sistem sedaj bolj administrativno zapleten, so kot glavne razloge navedli dodatna poročanja, nejasnost pri določitvi storitve, predvsem, kaj sodi po SKD v šifro F- gradbeništvo ter vodenje posebnih evidenc. Največji strah gospodarstva in eden glavnih razlogov, zakaj niso podprli predloga obrnjene davčne obveznosti že leta 2007 na neformalnem srečanju v Berlinu, se je izkazal kot neutemeljen, kar kaže tudi graf 7 (Anketa, 2011).

**Graf 7: Ali je sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do administrativne zapletenosti? Zavezcanci:**



Vir: lasten (Anketa, 2011)

Glede razumljivosti in enostavnosti izpolnjevanja Poročila o dobavah (76. A člen), ki ga morajo izpolnjevati zaradi uvedbe ODO mehanizma, je 172 (95 %) zavezancev odgovorilo, da je poročilo razumljivo in ni nobenih posebnosti, 10 (5 %) zavezancem pa se zdi izpolnjevanje Poročila o dobavah nerazumljivo. Nekateri zavezcanci so navedli, da je potreben samo en vnos dobav v glavno knjigo, hkrati s tem vnosom se samodejno izpolni tudi Poročilo o dobavah, tako da ostane samo še kontrola ob koncu meseca (Anketa, 2011).

V raziskavi, ki jo je naročila Evropska komisija pred uvedbo ODO mehanizma, se je pojavilo tudi vprašanje stroškov zaradi spremembe informacijskega sistema, kjer so nekatera podjetja izrazila strah pred velikim stroškom, ki bi ga imeli zaradi spremembe informacijskega sistema. Tudi sama sem naše zavezance povprašala o stroških, ki so jih imeli zaradi potrebne spremembe informacijskega sistema in dobila naslednje rezultate: 116 (64 %) zavezancem ni bilo potrebno spreminjati obstoječega

informatijskega sistema, 66 (36 %) zavezancev pa je zaradi spremembe moralo nadgraditi obstoječi sistem. Vsi zavezanci so morali nadgraditi obstoječi informacijski sistem, vendar veliki večini to ne predstavlja ne tehničnega ne finančnega problema. Ko sem zadevo raziskala, sem prišla do naslednjih podatkov: večina uporabnikov določenih informacijskih sistemov in programov mesečno plačuje lastniku tega informacijskega sistema za vzdrževanje le-tega. Tako ob vsaki potrebi nadgradnji sistema iz takih ali drugačnih razlogov le-ta zadevo uredi tako, da si uporabniki sami preko določene povezave naložijo spremenjen program. To se jim dodatno ne zaračunava, ker so vse potrebne posodobitve sistema vštete v ceno, ki jo uporabniki plačujejo mesečno za redno vzdrževanje programa (Anketa, 2011).

Administrativni stroški (enkratni in tekoči stroški) se 93 % zavezancem v zadnjih dveh letih zaradi uvedbe sistema ODO niso povečali, 7 % pa jih je odgovorilo, da so bili stroški višji v zadnjih dveh letih. Glavni razlog za povečanje stroškov je nejasnost predpisov in nenehne spremembe predpisov. Stroškov zaradi preverjanja statusa kupcev (ali je davčni zavezanec ali ni) in izpolnjevanjem Poročila o dobavah zavezanci nimajo. Na začetku uvedbe sistema ODO so imeli težave pri določanju, ali gre pri določeni opravljeni storitvi za sistem ODO ali ne. Tu so zavezanci delali največ napak in imeli dodatno delo zaradi popravljanja računov in določenih evidenc. Sedaj je zadeva že veliko bolj jasna tako, da se tudi napake pojavijo redko (Anketa, 2011).

Pred uvedbo sistema ODO so gospodarstveniki poleg administrativne zapletenosti navajali kot razlog proti uvedbi sistema tudi to, da bodo različni sistemi DDV ovirali razvoj podjetja. Na vprašanje v anketi, ali jih sistem ODO ovira pri razvoju, je 124 zavezancev (68 %) odgovorilo da ne, 58 zavezancev (32 %) niti ne – niti da (Anketa, 2011).

Glede na to, da se ob vsakokratni spremembi zakonodaje veliko zavezancev pritožuje, da so zakoni nelogični, neživiljenjski in zapleteni, sem jih povprašala, ali so kdaj predložili svoje pripombe/predloge glede odprave administrativnih ovir na e-naslov [oao.predlogi@gov.si](mailto:oao.predlogi@gov.si). Vsi sodelujoči v anketi so odgovorili, da niso nikdar posredovali predlogov ali mnenj na ta naslov. Glavni razlog je, da niso vedeli, da to možnost sploh imajo ter kam bi jo lahko naslovili. Večina anketiranih je povedala, da svoja mnenja (pa tudi slabo voljo) povedo uslužbencem, s katerimi so v navezi zaradi določene spremembe zakonodaje, saj menijo, da v večini primerov ne bi bilo posluha za njihove predloge, to pa je tudi glavni razlog za njihovo neaktivnost na tem področju (Anketa, 2011).

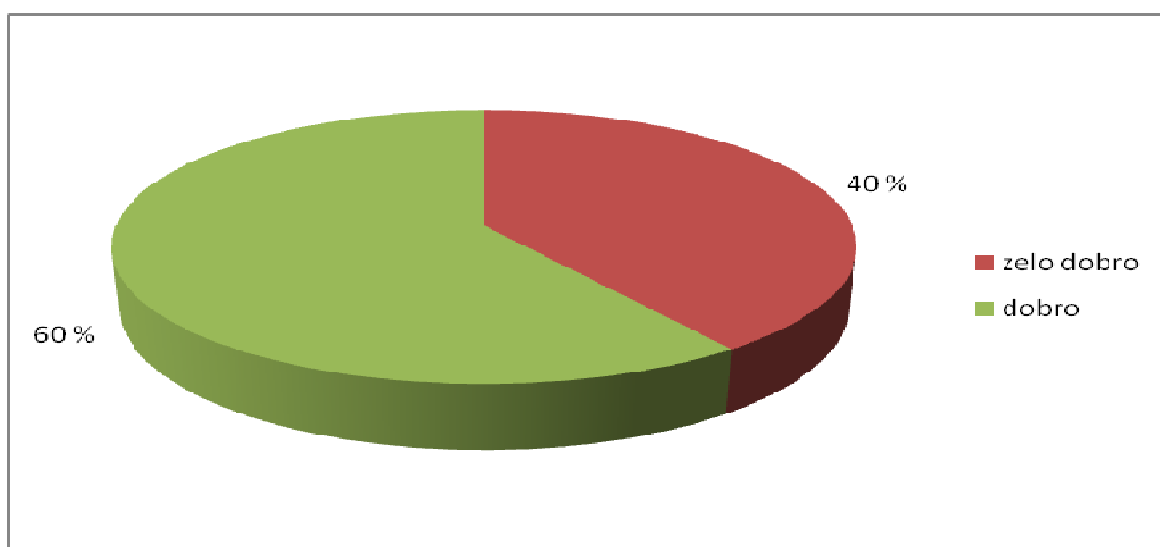
V zadnjem delu ankete so imeli zavezanci možnost podati svoja mnenja in predloge glede zmanjševanja administrativnih stroškov. Kar nekaj zavezancev je podalo predloge v smeri večje povezanosti med davčna upravo, centrom za socialno delo, AJPES, ZZZS in ZPIZ. Predlagali so tudi čim manjše spremembe zakonov oz. da bi bili napisani bolj razumljivo, da ne bi prihajalo do nepravilnosti zaradi napačnega razumevanja zakona. Podana je bila tudi kritika, da se z administracijo davčnih obveznosti že zdaj preveč ukvarjajo, da bi moral biti sistem odmerjanja, plačevanja in izterjave bolj enostaven, da se lahko podjetje ukvarja s svojimi osnovnimi dejavnostmi in ne z administracijo. Izmed predlogov in

mnenj, ki so jih podali zavezanci, bi rada izpostavila še mnenje zavezanca, da je napaka države, ker omogoča »svobodno gospodarsko pobudo«, da lahko vsak ustanovi podjetje, ki potem ne posluje v skladu z veljavno zakonodajo, zaradi premajhnega števila inšpektorjev pa je verjetnost, da bi takega zavezanca odkrili, minimalna. Prav tako so mnenja, da računovodski servisi niso zadostna podpora poslovnim subjektom – v veliki meri samo prepisujejo – knjižijo, ne izvajajo pa sami davčne kontrole – večina servisov je materialno odvisna od naročnikov, zato jih niti ne upajo kaj dosti prepričevati o napakah. Velikokrat jim ne pustijo oddajati določenih obrazcev, iz katerih bi nastale obveznosti za plačilo – ni oddanih obrazcev ni dolga, ker se ne izkaže obveznost. Velik problem v naši državi je tudi to, da je lahko vsaka oseba računovodja. Nekaj pobud je bilo že danih, da bi morala država to urediti s certificiranjem oseb, ki proti plačilu vodijo knjige za naročnike (Anketa, 2011).

Po predstavitvi anketnega vprašalnika, na katerega so odgovarjali zavezanci, bom na kratko predstavila še rezultate, dobljene na podlagi pogovora z davčnimi kontrolorji, ki se konkretno ukvarjajo z nadzorom davčnih zavezancev. Zaradi ponavljajočih se odgovorov sem anketirala 15 davčnih kontrolorjev.

Na vprašanje, kako bi ocenili uspešnost sistema ODO, je 6 (40 %) anketirancev podalo oceno zelo dobro in 9 (60 %) oceno dobro. Za druge dane možnosti se niso odločili, kot je razvidno iz grafa 8. Razlog za tako dobro oceno sistema ODO se skriva v tem, ker mora naročnik storitve plačati in odbiti DDV, s tem pa se zmanjša možnost odbitka DDV, ki ni bil plačan (Anketa, 2011).

**Graf 8: Ocena uspešnosti sistema obrnjene davčne obveznosti- davčni kontrolorji**



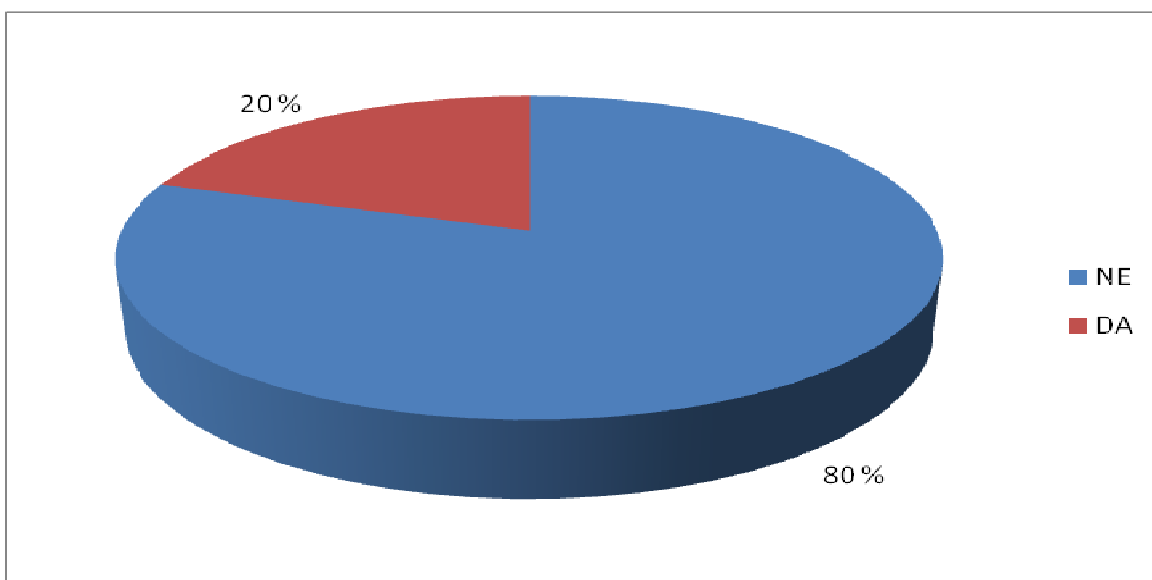
Vir: Anketa (2011)

Zaposleni so v zvezi s spremembami Zakona o davku na dodano vrednost dobro in Pravilnikom o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost dobro obveščeni, kar potrjuje

tudi rezultat ankete. Kar 13 (90 %) uslužbencev je ocenilo obveščanje kot zelo dobro in 2 (10 %) kot dobro. Vodje oddelkov obvestijo uslužbence na pomembnejše spremembe, tako da so ti seznanjeni o novostih, podrobneje pa se z zadevo seznanijo sami (Anketa, 2011).

Pri vprašanju administrativne zapletenosti sem dobila še boljši rezultat, kot pri zavezancih, saj 12 (80 %) davčnih kontrolorjev meni, da sistem ODO ni privedel do večje administrativne zapletenosti, 3 (20 %) uslužbenci pa menijo, da je uvedba sistema ODO privedla do večje administrativne zapletenosti, kar je razvidno tudi iz grafa 9 (Anketa, 2011).

**Graf 9: Ali je sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do administrativne zapletenosti? Davčni kontrolorji:**



Vir: lasten (Anketa, 2011)

Na podlagi Poročila o dobavah davčni kontrolorji lažje odkrivajo morebitne utaje DDV. To je pokazala tudi anketa, v kateri se je z navedenim strinjalo 12 uslužbencev (80 %), 3 (20 %) uslužbenci pa niso bili tega mnenja. Vendar so priznali, da je zaradi velike količine zavezancev to včasih tudi naključje in ne vedno pravilo (Anketa, 2011).

Od uvedbe sistema ODO imajo davčni kontrolorji še več dela s kontrolo zavezancev kot prej. Največ napak se je pojavljalo takoj ob uvedbi sistema ODO, saj zavezanci niso vedeli, kaj vse se obdavčuje po novem sistemu. Po uvedbi sistema ODO je zelo važno, da kontrolor navzkrižno preverja Poročilo o nabavah, ki ga odda izvajalec ter DDV-O, ki ga mora oddati prejemnik in o tej pridobitvi poročati v za to posebej namenjeni rubriki v DDV obračunu (Anketa, 2011).

Davčnim uslužbencem predstavlja največji problem količina dela oz. število zavezancev, ki jih mora spremljati kontrolor. To število je zelo veliko in je vedno večje, saj je zaposleni kader na davčni upravi starejši in je posledično zadnjih nekaj let več upokojitev, novih zaposlitev pa ni, tako da se delo samo porazdeli po drugih kontrolorjih (Anketa, 2011).

Davčni zavezanci so se največkrat pritoževali zaradi nejasnosti predpisov in nenehne spremembe predpisov. Nekaj težav jim dela tudi preverjanje statusa kupca, saj večkrat sploh ne preverijo, ali ima določeni prejemnik storitve veljavno ID številko ali ne (Anketa, 2011).



## 6 PREVERITEV HIPOTEZ

V uvodu magistrske naloge sem postavila tri hipoteze, in sicer:

H1: Zaradi uvedbe obrnjene davčne obveznosti je v Sloveniji manj davčnih utaj in postopki kontrole na davčnih uradih so bolj enostavni.

H2: Z uvedbo obrnjene davčne obveznosti so davčni zavezanci v Sloveniji dodatno administrativno obremenjeni.

H3: Uporaba sistema obrnjene davčne obveznosti v Sloveniji se lahko primerja z uporabo sistema v ostalih državah članicah EU.

**Prvo hipotezo lahko potrdim, drugo in tretjo pa zavrnem.** Obrazložitev sledi v nadaljevanju.

Na podlagi raziskave lahko **potrdim prvo hipotezo**, kajti obrnjena davčna obveznost je pripomogla k zmanjšanju davčnih utaj na področju gradbeništva in odpadkov v Sloveniji. Prav tako pa davčni kontrolor lažje odkrije morebitno davčno utajo kot pred uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti.

Ob uvedbi obrnjene davčne obveznosti v našo davčno zakonodaja so se zakonodajalci odločili, da bomo v Sloveniji sistem uporabljali za gradbeništvo in odpadke. Toda že leto kasneje se je pokazalo, da so se davčne utaje »preselile« na druge dejavnosti, ki jim prej ali nismo posvečali dovolj pozornosti zaradi »manjših« zneskov utaje ali se jim nismo mogli posvetiti zaradi projektno vodenih in ciljno usmerjenih davčnih inšpekcijskih nadzorov. Nadzor se je opravljal na področjih gradbeništva in prometa s prevoznimi sredstvi, ki sta veljali za najbolj rizični dejavnosti. Naša zakonodaja se rada zgleduje po avstrijskem modelu, vendar smo pri uvedbi obrnjene davčne obveznosti v gradbeništvo zamudili »zlato dobo gradbeništva«, ko je bilo to na vrhuncu in so se lahko utajevali milijoni evrov.

Davčni inšpektorji so leta 2008 ugotovili za dobrih 90 milijonov evrov davčnih utaj, leta 2011 pa za 162 milijonov evrov, od tega kar 100 milijonov evrov pri davku na dodano vrednost. V gradbeništvu je bilo od leta 2008-2010 za 64 milijonov evrov davčnih utaj. Če seštejemo zneske utajenega DDV od leta 2008 do leta 2011 dobimo 479,8 milijonov evrov, znesek, ki bi lahko pokrival marsikatero proračunsko luknjo (MMC RTV SLO. Porazna slovenska davčna kultura, 2012).

Postopki, ki jih vodijo davčni kontrolorji in davčni inšpektorji so vedno bolj obsežni in zahtevajo vse več znanja in časa. Zaskrbljujoče pa je dejstvo, da se število davčnih kontrolorjev in število inšpektorjev iz leta v leto zmanjšuje. V obdobju od leta 2007 do 2009 se je število davčnih kontrolorjev zmanjšalo za 87 zaposlenih. Ob ustanovitvi davčne uprave v letu 1996 je bilo zaposlenih 465 inšpektorjev, konec leta 2009 je bilo to število le

še 355 (Poročilo davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov, 2010, str. 51).

Davčni kontrolorji z uvedbo obrnjene davčne obveznosti v panogi gradbeništvo in odpadki laže kontrolirajo morebitne davčne utaje. Kontrolor sedaj navzkrižno kontrolira oddana Poročila o dobavah, ki ga odda izvajalec ter DDV-O, ki ga mora oddati prejemnik storitve. Kontrola sedaj poteka hitreje in bolj enostavno. Vse naštetu je razlog, da so davčni kontrolorji zadovoljni z uspešnostjo sistema obrnjene davčne obveznosti, kljub temu da jim je sistem prinesel več dela, kot so ga imeli doslej. Vsak kontrolor vodi mesečno poročilo o učinkih, ki jih je dosegel za ta mesec. Ker zaradi uvedbe ODO mehanizma laže odkrijejo morebitno utajo DDV, imajo lahko kontrolorji večji mesečni učinek pobranega DDV.

Problem je le v tem, da davčni kontrolorji zaradi vse večjega števila zavezancev ne zmorejo pregledati niti tistih zavezancev, ki se ukvarjajo z rizičnimi dejavnostmi. Davčni kontrolorji imajo ogromno znanja, s katerim lahko odkrijejo davčne utaje ter preprečijo nadaljnje, vendar zaradi količine dela ne zmorejo opravljati svojih nalog, kakor bi želeli. Davčni kontrolorji so priznali, da se jim večkrat zgodi, da odkrijejo davčnega utajevalca po naključju ter se sprašujejo, koliko takih gre lahko skozi sistem, ne da ga opazijo, ker je premalo zaposlenih davčnih kontrolorjev. Država bi morala razmisliti, ali ji je res v interesu imeti »kadrovsko podhranjeno« davčno upravo.

**Drugo hipotezo lahko zavrnem.** Raziskava med slovenskimi zavezanci je potrdila, da z uvedbo obrnjene davčne obveznosti niso dodatno administrativno obremenjeni. Eden izmed ukrepov v boju proti davčnim goljufijam je bila uvedba obrnjene davčne obveznosti. Predlog obrnjene davčne obveznosti še leta 2007 ni imel podpore evropskih finančnih ministrov, 1. 1. 2010 pa smo sistem obrnjene davčne obveznosti uvedli tudi v našo zakonodajo. Predstavniki gospodarstva so mu nasprotovali zaradi administrativne zapletenosti ter bojazni, da bi se povečali upravni stroški. Upor gospodarstvenikov je bil velik, vendar se je izkazal za neupravičenega.

Raziskava, ki jo je pred uvedbo obrnjene davčne obveznosti naročila Evropska komisija v nekaterih članicah EU je pokazala, da sistem ODO privede do dodatnih administrativnih stroškov tako enkratnih kot tekočih. Zaradi majhnosti vzorca je Evropska komisija poudarila, da se dobljeni rezultati ne smejo uporabljati za ocenjevanje stroškov na splošno. Velik strošek je predstavljala draga sprememba informacijskega sistema (PricewaterhouseCoopers, 2007, str. 4).

Na podlagi navedenega sem sklepala, da bo tudi raziskava opravljena med slovenskimi zavezanci pokazala, da so dodatno administrativno obremenjeni. Toda izkazalo se je, da imajo računovodski servisi zelo dobre programerje, ki jim namestijo nove verzije računovodskih programov, ki so jim potrebne za delo brez dodatnega zaračunavanja stroškov, saj jim stroške (v katere je zajeta tudi nadgradnja sistema) vzdrževanja programa plačujejo mesečno. Programi so narejeni zelo dobro, tako da računovodje ne izgubljajo veliko časa zaradi sprejetih novosti.

Ob uvedbi sistema so imeli probleme pri določitvi, katera storitev se mora zaračunati po sistemu obrnjene davčne obveznosti, toda kaj kmalu so zadeve postale jasne ter jim ne predstavljajo več problema.

Na podlagi opravljene raziskave in ugotovitev bi rada podala še nekaj svojih predlogov, mnenj in opažanj.

Pred začetkom pisanja magistrske naloge sem na podlagi prebranega članka »Predlog obrnjene davčne obveznosti brez podpore« in pogovora z nekaterimi zavezanci dobila občutek, da bo sistem obrnjene davčne obveznosti prinesel samo še več administracije za davčne zavezance ter še eno dodatno delo več davčnim kontrolorjem, ki pa ne bo prineslo pričakovanega rezultata. Ob uvedbi sistema ODO so bile na začetku velike težave tako na strani davčnih zavezancev kot kontrolorjev. Zavezanci so se morali prilagoditi novemu modelu obračunavanja DDV, davčni kontrolorji pa še bolj kontrolirati izdajo računov, saj je bilo pričakovati veliko »začetniških napak«. Zavezanci so v pogovoru pred samo uvedbo ODO mehanizma dejali, da se bojijo administrativne zapletenosti ter novih stroškov, ki bi jih sistem prinesel gospodarstvu, ki jih ima že tako ali tako preveč z nepotrebno birokracijo. Gospodarstveniki so bili tako »glasno proti« sistemu ODO tudi v drugih državah članicah, da so celo evropski finančni ministri leta 2007 predlog o uvedbi ODO mehanizma zavrnil. Vse skupaj mi je dalo občutek, da bi ta sistem res prinesel veliko zapletenosti v že obstoječi sistem ter prinesel veliko dodatnih stroškov gospodarstvu. Po opravljeni raziskavi pa sem ugotovila, da se za glasnimi posamezniki, ki so bili tako proti sistemu ODO, skrivajo podjetja, ki nimajo težav z uporabo sistema ODO niti jim ni ta povzročil večjih upravnih stroškov. Med opravljanjem raziskave sem ugotovila, da tudi sami podpirajo sistem ODO, saj se sedaj počutijo bolj varne pred morebitnimi davčnimi vrtiljaki.

Glede na to, da so zavezanci, ki se ukvarjajo z gradbeništvom in odpadki, tako dobro sprejeli sistem ODO brez večjih upravnih stroškov, bi predlagala, da uvedemo sistem ODO tudi na druge rizične panoge, kot so npr. svetovalne in raziskovalne dejavnosti, mobilne telefone in računalniško strojno opremo, itd. Glede na dejstvo, da se davčne utaje v Sloveniji iz leta v leto večajo, proračunske luknje pa so vedno večje, bi bilo dobro razmisliti o dopolnitvi zakona o davku na dodano vrednost ter ODO sistem razširiti še na druge dejavnosti. Prav tako bi bilo potrebno, da država okrepi nadzor nad davčnim zavezanci, tako da kadrovsko okrepi davčno upravo, ki bi lažje izvajala nadzor.

V Sloveniji se pojavlja problem, ker vsak lahko ustanovi podjetje brez predhodne kontrole. Pri svojem delu sem odkrila že nešteto zavezancev, ki ustanavljajo podjetja »na rezervo« in so ustanovljena le z namenom, da bodo vključena v davčne utaje. Vsekakor je potrebno zavezancem omogočiti čim lažji začetek poslovanja in zmanjšati birokracijo, vendar se sistem, ki ga imamo sedaj, da lahko podjetje ustanoviš iz »naslonjača«, tudi ni izkazal za dobrega. Zelo dobro bi bilo preveriti dosedanje poslovanje, preden se nekomu omogoči ustanovitev družbe.

Kar nekaj računovodskih servisov je dalo predlog, da bi morala država urediti področje računovodskih servisov s certificiranjem oseb, ki proti plačilu vodijo poslovne knjige zavezancem. Veliko nenamernih utaj se odkrije zaradi napak »računovodje«, za katerega se velikokrat izkaže, da nima osnovnega računovodskega znanja. Ta predlog se mi zdi zelo smiseln, saj tudi sama pri svojem delu srečujem računovodje, ki ne oddajajo predpisanih obrazcev za določenega zavezanca, na podlagi katerih bi nastale obveznosti za plačilo, kar lahko štejemo za namerno utajo davkov.

Tudi **tretjo hipotezo lahko zavrnem**. Raziskava o uporabi sistema obrnjene davčne obveznosti v Nemčiji, Italiji, Avstriji in Združenem kraljestvu je pokazala, da so te države korak pred Slovenijo. Zavedajo se, da se utajevanje DDV seli iz ene dejavnosti v drugo in je potrebno hitro ukrepati ob ugotovitvah v katerih dejavnostih se dogajajo velike utaje DDV. Sam sistem uporabljajo za več proizvodov, kot Slovenija. Evropska komisija ne dovoli uvedbe splošne obrnjene davčne obveznosti, dovoli pa jo na posameznih »rizičnih« dejavnostih. To možnost je izkoristila tudi Avstrija, ki je sistem obrnjene davčne obveznosti najprej uvedla v gradbeništvo, od leta 2010 pa so sistem obrnjene davčne obveznosti razširili tudi na trgovanje z mobilnimi telefoni, napravami z integriranim vezjem, elektronskimi mediji za shranjevanje in nekaterimi drugimi sorodnimi izdelki. Slovenija bi to širino, ki jo dopušča Komisija lahko bolje izkoristila.

DURS je mnenja da bi bilo potrebno obrnjeno davčno obveznost razširiti na vse storitvene dejavnosti, ker je opaziti, da se vse več fiktivnih računov nanaša na storitve, pri katerih je težko preverjati resničnost izvedbe (svetovalne, raziskovalne storitve) (Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost, 2008, str. 76). Slovenija bi morala biti na tem področju bolj ažurna. Sistem obrnjene davčne obveznosti smo uvedli v gradbeništvo leta 2010, ko je bilo to že v zatonu in so se vse večje davčne utaje že izvedle. Sedaj, ko se davčne utaje DDV dogajajo v drugih panogah pa le nemo opazujemo dogodke in čakamo, da se vse večje davčne utaje izvedejo in preselijo na drugo dejavnost.

Republika Avstrija in Nemčija sta že leta 2006 dali zahtevek o uvedbi obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev v okviru medpodjetniškega poslovanja, pri katerih bi vrednost dobave presegla 10.000 € v Avstriji in 5.000 € v Nemčiji. Evropska komisija je oba zahtevka zavrnila zaradi bojazni, da bi dovoljenje uporabe obrnjene davčne obveznosti za vse dobave blaga in storitev posameznim državam povzročilo ukinitvev skupnega notranjega trga za namene DDV.

## 7 UPORABNOST REZULTATOV ZA STROKO IN ZNANOST

V uvodu sem že zapisala, da bodo dobljeni rezultati moje raziskave verjetno bolj uporabni za slovenski in ne toliko za mednarodni prostor.

Glavni prispevek k stroki v mojem delu je ta, da sem z raziskavo dokazala, da je sistem obrnjene davčne obveznosti zelo dobro zasnovan in v veliki meri preprečuje davčne utaje na področju, kjer se sistem uporablja.

Po začetnem velikem strahu gospodarstva, da bo uvedba obrnjene davčne obveznosti prinesla administrativno zapletenost in s tem povečala stroške gospodarstvu, se je izkazalo, da temu ni tako, da je bil strah neupravičen. Zavezanci so prebrodili začetniške težave ter spoznali, da sistem ni tako administrativno zapleten, kot so si predstavljali. Tudi davčni kontrolorji niso bili navdušeni nad uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti zaradi dodatnih nalog, ki so jih dobili, vendar so se zavedali, da bo to pripomoglo k manjši utaji davka na dodano vrednost.

Raziskava lahko koristi pripravljavcem zakonodaje, da razmislijo o razširitvi sistema obrnjene davčne obveznosti še na druge rizične dejavnosti. Z raziskavo sem prišla do rezultatov, ki kažejo, da z uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti zavezanci nimajo velikih administrativnih stroškov. Magistrska naloga je lahko prav tako v pomoč tudi davčnim zavezancem ter pripomore k njihovemu boljšemu poznavanju samega sistema obrnjene davčne obveznosti.

Iz celotne magistrske naloge je mogoče razbrati, kako pomembno je bilo, da uvedemo sistem obrnjene davčne obveznosti v našo davčno zakonodajo, kljub temu da nimamo konkretnih podatkov o zmanjšanju davčnih utaj po njeni uvedbi. Davčne goljufije so se zmanjšale na področju gradbeništva, kar kaže tudi opustitev »projekta gradbeništvo« na davčni upravi, so se pa povečale na drugih področjih, zato bi bilo dobro, da ministrstvo za finance razmisli o uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti še na druge rizične dejavnosti, kot so to storile Nemčija, Italija, Avstrija in Velika Britanija.

Podala sem nekaj rešitev, ki bi v prihodnosti lahko prispevale k večjemu prihodku v državnem proračunu in večji davčni kulturi.

## 8 ZAKLJUČEK

Z uvedbo enotnega trga znotraj Skupnosti 1. januarja 1993 so bile kontrole na notranjih mejah odpravljene, potrebno pa je bilo uvesti nov sistem nadzora DDV. Z uvedbo enotnega trga znotraj Skupnosti se je zmanjšala administrativna obremenitev podjetij, odprle pa so se nove možnosti davčnih goljufij. Zaradi vse večjih davčnih utaj je Evropska komisija morala posredovati. Eden izmed ukrepov, ki ga je vpeljala, je bil tudi sistem obrnjene davčne obveznosti.

Namen magistrske naloge je bil preučitev sistema obrnjene davčne obveznosti. V Sloveniji imamo sistem od leta 2010 dalje. Nekatere države so ga začele uporabljati že leta prej.

Od leta 2008 do leta 2010 je samo v gradbeništvu ocenjena davčna utaja na 64 milijonov evrov. Zato je bila uvedba obrnjene davčne obveznosti nujno potrebna, bojim pa se, da smo zamudili glavni »naval« utajevanja v gradbeništvu, ko je bilo gradbeništvu v razcvetu. Današnja kriza je gradbeništvu skorajda ustavila, zato so se davčni goljufi preusmerili v druge panoge, kjer pa nimamo uvedenega sistema obrnjene davčne obveznosti.

Davek na dodano vrednost predstavlja 38 % delež prihodkov proračuna Republike Slovenije za leto 2011 ali 2.992.405.079 €, zato je zelo pomembno, da država naredi vse, kar je v njeni moči, da prepreči utajevanje davkov. Revizija računskega sodišča RS je pokazala, da je sistem pobiranja DDV v Republiki Sloveniji zadovoljiv.

Avstrija je uvedla obrnjeno davčno obveznost na področju gradbeništva že leta 2002. Po neuspešnem poizkusu uvedbe splošne obrnjene davčne obveznosti pa so zaprosili za odstopanje od člena 139 Direktive 2006/112/ES. Evropski Svet je dovolil Avstriji, Nemčiji, Italiji in Združenemu kraljestvu, da lahko obrnjeno davčno obveznost uporabljajo za proizvode, ki spadajo pod »rizično« dejavnost. Te države so ugotovile, da se veliko davčnih goljufij pojavlja pri prodaji mobilnih telefonov, naprav z integriranimi vezji, elektronskimi mediji za shranjevanje, računalniških kartic, itd. Avstrija se zelo hitro odziva na spremembe, predvsem negativne za državni proračun ter poizkuša preprečiti nadaljnje davčne goljufije. Tudi Slovenija bi se morala zgledovati po sosednji državi in čim prej zaprositi za odstopanje od člena 139 Direktive 2006/112/ES, da ne bomo »zamudili« glavnih goljufij, kot smo jih pri gradbeništvu.

Slovenija je poleg obrnjene davčne obveznosti uvedla v svojo zakonodajo tudi institut solidarne odgovornosti, ki je prav tako eden izmed ukrepov preprečitve oziroma omejitve davčne utaje na področju obračunavanja DDV. V praksi se največkrat pojavlja davčna utaja tipa davčni vrtiljak in slamnata podjetja, pri katerih DURS lahko uporabi institut solidarne odgovornosti. Z obrnjeno davčno obveznostjo poizkušamo preprečiti davčne

utaje za institut solidarne odgovornosti pa je značilno da se uporablja za zakonite posle, katerih namen je izogniti se plačilu DDV.

Pred samo uvedbo obrnjene davčne obveznosti z Direktivo je Evropska komisija opravila raziskavo v nekaterih državah članicah EU, kako bi vplival mehanizem obrnjene davčne obveznosti na poslovanje podjetij. Raziskava je bila opravljena zaradi velikega upora gospodarstva pred uvedbo obrnjene davčne obveznosti. Nekateri države in gospodarstveniki, so trdili, da bo sistem prinesel samo dodatno administrativno breme, koristi pa ne bo. Zato je v raziskavi sodelovalo 20 podjetij iz štirih držav: Belgije, Nizozemske, Madžarske in Velike Britanije. Rezultati raziskave so pokazali, da je najvišji upravni strošek predstavljajo izdajanje računa v skladu s pravili. Prav tako so nekatera podjetja potrebovala drago spremembo informacijskega sistema. Dodatne stroške jim je povzročalo tudi »ročno« delo pred izdajo računa. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti ne velja za vse izdane račune, potrebna je velika kontrola pred samo izdajo le-teh. Drugih večjih težav niso zaznali, so pa predlagali da bi z uporabo meril, kot so preprostost in enotnost morda bolj učinkovito rešili probleme davčnih goljufij kot pa z uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti.

Raziskava, opravljena pri naših zavezancih, me je pozitivno presenetila. Zavezanci so v večini sistem obrnjene davčne obveznosti ocenili kot zelo dobrega. Največ pripomb pa so podali zaradi prehitre spremembe zakonodaje ter slabe obveščeniosti o spremembah zakona. Da sistem ni privedel do administrativne zapletenosti, je menilo 67 % davčnih zavezancev. Tudi pri izpolnjevanju Poročila o dobavah, ki je bil uveden na novo zaradi lažjega spremljanja morebitnih davčnih goljufij, zavezanci nimajo težav ter jim ne povzroča dodatnih administrativnih stroškov. Za razliko od raziskave Evropske komisije, kjer so podjetja odgovorila, da jim uvedba novega informacijskega sistema predstavlja velik strošek, ga pri naših zavezancih ni. Velika večina zavezancev ima sklenjene pogodbe z lastniki informacijskih sistemov, ki skrbijo, da je vsaka sprememba zakona vključena v njihov informacijski sistem. Zavezanci plačujejo mesečno vzdrževanje, v to ceno pa je vključena tudi nadgradnja sistema zaradi spremembe zakonodaje.

Zavezanci so v anketah podali nekaj predlogov, ki bi jim olajšali poslovanje, med najbolj zanimivimi bi izpostavila večjo povezanost med davčno upravo, centrom za socialno delo, AJPES, ZZZS in ZPIZ. Veliko zavezancev pa je izpostavilo, da država dela veliko napako, ker omogoča »svobodno gospodarsko pobudo«, da lahko vsaka fizična oseba ustanovi podjetje, ki se ukvarja z računovodsko dejavnostjo. Ti računovodski servisi ne poslujejo v skladu z veljavno zakonodajo, zaradi premajhnega števila davčnih inšpektorjev pa je verjetnost, da bi takega zavezanca odkrili, zelo majhna. Posledično je zaradi takih »kreativnih računovodskih servisov« tudi več davčnih goljufij, za ostale usposobljene računovodje pa predstavljajo nelojalno konkurenco.

Davčni kontrolorji so mnenja, da je sistem obrnjene davčne obveznosti uspešen, vendar jim zaradi velikega števila davčnih zavezancev, ki jih morajo kontrolirati, ni dana možnost, da bi vsakega navzkrižno kontrolirali. Vsako leto je v evidenco DDV vpisanih več

zavezancev. Leta 2010 jih je bilo vpisanih že 98.970. Davčnih kontrolorjev pa je iz leta v leto manj.

Davčni zavezanci so morali ob uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti vsak mesec predložiti davčnemu uradu rekapitulacijsko poročilo in poročilo o dobavah iz 76. a člena ZDDV-1, kljub temu da v tem mesecu niso imeli nobenih dobav storitev, za katere bi morali poročati. Vlada je po enem letu zakon spremenila, ker teži k cilju realizacije enega izmed ukrepov programa »Odprava administrativnih bremen« in programa »minus 25 %«, kjer je cilj zmanjšati administrativno obremenjenost, doseči večjo učinkovitost pri pobiranju davka, boljši nadzor nad davčnimi zavezanci in ustvariti kvaliteten servis za davčne zavezance na področju davka na dodano vrednost. S tem ukrepom pripomorejo tudi k učinkovitejši uporabi časa zaposlenih na Davčni upravi RS. Te spremembe so bili veseli tako davčni zavezanci kot zaposleni na davčnih uradih.

Velik korak naprej so naredile članice Evropske unije z uporabo sistema VIES, ki je sistem za mednarodno izmenjavo podatkov o DDV za potrebe davčnega nadzora, ki temelji na podatkih o vseh dobavah v EU. Sistem VIES je ustanovljen z namenom, da omogoči lažji in hitrejši pretok podatkov znotraj članic EU. Na podlagi sistema VIES davčni kontrolor odkrije nepravilnosti med mesečnimi obračuni DDV in kvartalnimi poročili DDV. Centralni urad za zvezo sam pripravi seznam desetih davčnih zavezanecov z največjimi razlikami (minus plus) ter jih posreduje pristojnemu davčnemu uradu, kjer se opravi podroben pregled. Da bi bil sistem še bolj učinkovit pri boju proti davčnim goljufijam, se je na podlagi Direktive sveta 2008/117/ES skrajšal rok za poročanje, za uskladitev in pripravo podatkov o transakcijah znotraj EU s treh mesecev na en mesec.

Tudi že pri sami dodelitvi identifikacijske številke se je nadzor povečal, vsakega zavezanca pred dodelitvijo identifikacijske številke na davčnem uradu preverijo. Preverijo njegovo poslovanje v preteklosti, ali je že sodeloval pri davčnih goljufijah. Zavezanec, ki je začetnik mora predložiti verodostojno dokazilo, da bo dejavnost res opravljal. Brez dokazila se mu zahtevke za izdajo identifikacijske številke zavrne. Prav tako se že identificiranem davčnem zavezancu pri odkritju zlorabe identifikacijske številke za DDV ta odvzame.

Vsaka tri leta Evropska komisija predstavi poročilo Evropskemu parlamentu in Svetu o postopkih, ki jih uporabljajo države članice za registriranje davčnih zavezanecov, o uspešnosti pobiranja DDV in o rezultatih nadzora DDV. V poročilu so vedno navedene tudi izboljšave. Priporočila, ki jih Komisija poda za lažje odkrivanje davčnih utaj in boljše poslovanje, so zelo dobrodošla, saj so povzeta od ostalih držav članic. V zadnjem poročilu je predlagala poenotenje organizacije nadzora DDV. Davčne uprave naj bi skrbale za stalno usposabljanje svojih zaposlenih, registracijski postopki naj se razširijo, priporoča tudi več davčnega nadzora na sedežu zavezanecov in informatizacijo davčne uprave. Slovenija že sedaj upošteva vsa priporočila Evropske komisije, edino o usposabljanju zaposlenih menim, da davčna uprava naredi premalo. Usposabljanj je vedno manj, znanja pa je potrebno imeti vedno več, če želiš biti uspešen pri svojem delu.



Slovenija je v zadnjih dveh letih naredila velik korak naprej v boju proti davčnim goljufijam, predvsem z uvedbo sistema obrnjene davčne obveznosti in uvedbo instituta solidarne odgovornosti. Seveda je potrebno še veliko narediti, da se preprečijo nadaljnje davčne utaje, saj vidimo, da se kljub temu da smo uvedli sistem obrnjene davčne obveznosti, institut solidarne odgovornosti in upoštevamo vsa priporočila Evropske komisije za preprečitev davčnih utaj, le-te iz leta v leto povečujejo.

Na koncu ugotovimo, da je bil upor pred uvedbo obrnjene davčne obveznosti nepotreben, da zavezanci nimajo velikih težav zaradi samega sistema, ki pa je preprečil velike davčne utaje na področjih, kjer se uporablja. Potrebno bi bilo razmisliti o uvedbi obrnjene davčne obveznosti še na kakšno drugo dejavnost, kjer se sedaj dogajajo velike davčne goljufije. Seveda pa je potreben tudi večji nadzor nad samim delom zavezancev, kajti velik problem so tudi prodaje na črno, ki jih z obrnjeno davčno obveznostjo ne moremo rešiti. Država bo morala okrepiti davčno upravo, da bo lažje nadzirala delo zavezancev in pripomogla k zmanjšanju davčnega primanjkljaja.

## LITERATURA IN VIRI

### Samostojne publikacije:

1. CORPUT, Walter (2007). *EU VAT compass 2007*. IBFD Publications, Amsterdam.
2. ČUČNIK, Janez (1999). *Zakon o davku na dodano vrednost s strokovnim predgovorom (in s tipičnimi primeri), in Zakon o trošarinah*. Skriptorij KA, Radovljica.
3. DONČIČ, N (2001). *DDV zakonodaja s sodno prakso v Sloveniji in EU*. Present, Ljubljana.
4. GUZINA, Barbara. POTOČNIK, Robert (1999). *Davek na dodano vrednost : priročnik za nabavnike, prodajnike, finančnike in računovodje*. Nucleus Consulting, Ljubljana.
5. LEJEUNE, Ine. DENBERGHE, Walter (2004). *The enlargement of the European Union : a guide for the entrepreneur*. Chichester (England).
6. LOVELL, William (1990). *Understanding VAT*. Pitman, London.
7. MCLURE, Charles E. (1995). *Tax policy in Central Europe*. International Center for Economic Growth, San Francisco.
8. OŠLAJ, Biserka (2004). *Davek na dodano vrednost v EU*. MFB Consulting, Ljubljana.
9. PETAUER, Boštjan. URBANIJA, Tanja (2004). *DDV po vstopu Slovenije v Evropsko Unijo*. Oziris, Lesce.
10. POTOČNIK, Vekoslav (1999). *Kalkulacije in DDV za podjetnike, obrtnike, trgovce*. Gospodarski vestnik, Ljubljana.
11. PRISLAN, Barbara (2009). *Ukrepi proti davčnim goljufijam*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2009, let. XXXVI, št. 12/09, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
12. PRISLAN, Barbara (2010). *Obrnjena davčna obveznost v gradbeništvu*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVII, št. 5/2010, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
13. PRUSNIK, Matjaž (2010). *Obračunavanje DDV, ponazoritve in zgledi*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVII, št. 11-12/10, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
14. PRUSNIK, Matjaž (2010). *Evidence in obračuni DDV po 1. januarju 2010*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVII, št. 1-2/10, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

15. PRUSNIK, Matjaž. ZALOKAR, Nuša (2010). *Dokončni poračun odbitka DDV za leto 2009*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVII, št. 3/10, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
16. RASPET, Karla (2005). *DDV preglednik : sistem branja zakona in pravilnika o DDV*. Marbona, Klarena, Ljubljana.
17. SHOME, Parthasaranthi (1995). *Tax Policy handbook*. International monetary fund. Washington.
18. SMITH, Stephen (1997). *The definitive regime for VAT: an assessment of the European Commissions proposals*. The Institute for Fiscal Studies.
19. ŠKOF, Bojan (2007). *Davek na dodano vrednost na notranjem trgu : 101 primer*. Davčni inštitut, Maribor.
20. ŠOŠTARIČ, Marjeta (1999). *Predpisi o DDV in trošarinah*. Uradni list RS, Ljubljana.
21. TANZI, Vito. PELLECHIO Anthony (1995). *The reform of tax administration*. IMF Working paper. Washington.
22. TERRA, B.J.M. KAJUS, Julie (2009). *A guide to the European VAT directives*. IBFD, Amsterdam.
23. THOMAS, Andrew (1996). *An introduction to financial accounting*. McGraw-Hill, London.
24. TSOUKALIS, Loukas (2004). *What kind of Europe?*. Oxford University press. Oxford, New York.
25. ZALOKAR, Nuša (2009a). *DDV – spremembe zakona*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2009, let. XXXVI, št. 12/09, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
26. ZALOKAR, Nuša (2009b). *DDV – mali davčni zavezanci in pravne osebe nezavezanke*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2009, let. XXXVI, št. 12/09, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
27. ZALOKAR, Nuša (2010). *DDV – druge spremembe zakona*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVI, št. 12/09, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
28. ZUPANČIČ, Mojca (2009). *DDV – spremembe pri obdavčitvi storitev po 1. januarju 2010*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2009, let. XXXVI, št. 12/09, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
29. ZUPANČIČ, Mojca (2010). *DDV- obrnjena davčna obveznost pri transakcijah z odpadki*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2010, let. XXXVI, št. 5/10, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

30. ZUPANČIČ, Mojca (2011). *Solidarna odgovornost za DDV*. IKS, revija za računovodstvo in finance. 2011, let. XXXVIII, št. 6/11, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

#### Članek v reviji:

31. BARTOL, Mojca (2010). *DDV, dolgovan na podlagi računa : popravki, če je izkazan napačno oziroma neupravičeno*. Denar. 2010, let. 20, št. 1, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 17-21.

32. DRAŽNIK, Rosana (2010). *Popravek DDV po davčni odločbi: popravek obračuna oz. odbitka*. Denar. 2010, let. 20, št. 1, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 16-17.

33. GRAH WHATMOUGH, Andrej (2009). *Pasti novega postopka vračil DDV iz drugih držav članic Skupnosti*. Denar. 2009, let. 19, št. 19/20, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 22-26.

34. OŠLAJ, Biserka (2009). *DDV ponekod v EU ni po pravilih EU: francoski čezmorski departmaji*. Denar. 2009, let. 19, št. 5, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 22-23.

35. POGAČNIK, Anka (2009). *Vračilo DDV po 1.1.2010 : nova pravila prinašajo poenostavitve*. Denar. 2009, let. 19, št. 11, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 16-19.

36. Uredništvo revije Denar (2005). *Projekt dveh držav in DDV : EU dopušča poenostavitve*. Denar. 2005, let. 15, št. 10, MFB Consulting d.o.o., Ljubljana, str. 15.

#### Predpisi:

37. (2006). Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (P-ZDDV-1) Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11.

38. (2007). Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek, Uradni list RS, št. 59/07, 126/07, 107/09.

39. (2006). Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Uradni list RS, št. 117/06, 33/09, 85/09, 10/10-UPB2, 85/10, 13/11-UPB3, 18/11, 78/11.

40. (2006). Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2), Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-ZDoh-2D, 47/09 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 110/09 (1/10 popr.), 43/10, 97/10, 13/11-UPB4.

41. ( 2004). Zakon o varstvu okolja (ZVO-1), Ur. list RS, št. 41/2004, 17/2006, 20/2006, 28/2006 Skl.US: U-I-51/06-5, 39/2006-UPB1, 49/2006-ZMetD, 66/2006 Odl.US: U-I-51/06-10, 112/2006 Odl.US: U-I-40/06-10, 33/2007-ZPNačrt, 57/2008-ZFO-1A, 70/2008, 108/2009.

Viri z interneta:

42. BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN (2007). *Betrugsbekämpfung*. Dostopno april 2007 na:  
[https://www.bmf.gv.at/presse/pressearchiv2007/folder\\_betrugsbekaempfung.pdf?q=RIA](https://www.bmf.gv.at/presse/pressearchiv2007/folder_betrugsbekaempfung.pdf?q=RIA).
43. BILTEN JAVNIH FINANC (2012). *Državni proračun 1992-2011*. Dostopno 10.02.2012 na:  
[http://www.mf.gov.si/si/delovna\\_podrocja/tekoca\\_gibanja\\_v\\_javnih\\_financah/bilten\\_javnih\\_financ/](http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/tekoca_gibanja_v_javnih_financah/bilten_javnih_financ/)
44. CARTWRIGHT, Terry (2009). *Information on VAT Form VAT Rate VAT ID in Start up Business*. Dostopno 15.4.2009 na:  
<http://www.articlesbase.com/finance-articles/information-on-vat-form-vat-rate-vat-id-in-start-up-business-867856.html>
45. COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2004). COM(2004) 260 final. *Report from the commission to the council and the european parliament on the Use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud*. Dostopno 16.4.2004 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:EN:PDF>.
46. Davčna uprava Republike Slovenije (2008): *Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti*. Dostopno 11.1.2008 na:  
[http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj\\_je\\_dobro\\_vedeti\\_o\\_davcnem\\_inspekcijskem\\_nadzoru/poslovanje\\_z\\_neplacujocimi\\_gospodarskimi\\_subjekti\\_in\\_odgovornost\\_gospodarskih\\_subjektov\\_za\\_placilo\\_utajenih\\_davcnih\\_obveznosti/#c17819](http://www.durs.gov.si/si/storitve/kaj_je_dobro_vedeti_o_davcnem_inspekcijskem_nadzoru/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/#c17819)
47. Davčna uprava Republike Slovenije (2011). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2010*. Dostopno 7.12.2011 na:  
[http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni\\_uradi\\_in\\_uradne\\_ure/Letna\\_poročila\\_o\\_delu\\_DURS/Porocilo\\_o\\_delu\\_DURS\\_v\\_2010.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_poročila_o_delu_DURS/Porocilo_o_delu_DURS_v_2010.pdf).
48. EUROPEAN COMMISSION (2012). *VIES (VAT information exchange system) Enquiries*. Dostopno 25.1.2012 na:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_number/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_number/index_en.htm)
49. EVROPSKA KOMISIJA (2010). *Izvedbeni sklep Sveta o dovoljenju Nemčiji, Italiji in Avstriji, da uvedejo posebni ukrep z odstopanjem od člena 193 Direktive*

- 2006/112/ES*. Dostopno 26.4.2010 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0175:FIN:S HTML>
50. EVROPSKI PARLAMENT (2010). *Poročilo o predlogu direktive Sveta o spremembi Direktive 2006/112/ES v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za dobavo nekaterega blaga in storitev, dovezetnih za goljufije*. Dostopno 2.2.2010 na:  
<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=//EP//TEXT+REPORT+A7-2010-0008+0+DOC+XML+V0//SL>
51. *European VAT ID (2010)*. Dostopno 1.2.2010 na:  
[http://www.tecnick.com/public/code/cp\\_dpdp.php?aiocp\\_dp=eu\\_vat\\_id](http://www.tecnick.com/public/code/cp_dpdp.php?aiocp_dp=eu_vat_id).
52. FISCHER, Kay (2003). *A Short Guide to VAT for Translators in the EU*. Dostopno 6.12.2003 na:  
<http://www.translatorscafe.com/cafe/article24.htm>.
53. HADRO, Matt (2010). *Beware of a Value Added Tax*. Human Events. Dostopno 9.4.2010 na:  
<http://www.humanevents.com/article.php?id=36421>«
54. Kapital (2003). *Prenehanje registracije zavezancev za DDV*. Dostopno 22.9.2003 na:  
<http://www.revijakapital.com/kapital/svetovanje.php?idclanka=1730>.
55. KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI (2005). KOM(2004) 855. Končno. Poročilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu. *Peto poročilo o postopkih za Pobiranje in nadzor DDV po členu 12 Uredbe (EGS, Euratom) št. 1553/89*. Dostopno 10.1.2005 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0855:FIN:SL:PDF>.
56. KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI (2006). COM(2006) 404 konč. *Sporočilo komisije Svetu v skladu s členom 27(3) Direktive 77/388/EGS*. Dostopno 19.7.2006 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:SL:PDF>.
57. KOMISIJA EVROPSKIH SUPNOSTI (2006). *Sporočilo Komisije Svetu v skladu s členom 27(3) Direktive 77/388/EGS*. Dostopno 19.7.2006 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0404:FIN:SL:PDF>
58. KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI (2006). *Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru*. Dostopno 31.5.2006 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0254:FIN:SL:PDF>
59. KOMISIJA EVROPSKIH SKUPNOSTI (2008). *Poročilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu*. Dostopno 11.11.2008 na:

- <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0719:FIN:SL:PDF>
60. MIKLAVŽIN, Primož (2010). *Največ nadzora v gradbeni dejavnosti*. Dnevnik. Dostopno 26.4.2010 na:  
<http://www.b2.eu/LinkClick.aspx?fileticket=f4sAUahb13w%3D&tabid=968>
  61. MMC RTV SLO (2012). *Porazna slovenska davčna kultura*. Dostopno 25.2.2012 na:  
<http://www.rtv slo.si/gospodarstvo/porazna-slovenska-davcna-kultura/277625>
  62. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2005). *Value Added tax in Austria. A guide for non-resident businesses September 2005*. Dostopno 6.2.2012 na:  
[https://globalvatonline.pwc.com/uk/tls/gvol2/gvol2.nsf/8251ad1d2f797fee80256b1e003a44b7/886471e7d49cfa8f802570ba004665ef/\\$FILE/VAT\\_Guide\\_english.pdf](https://globalvatonline.pwc.com/uk/tls/gvol2/gvol2.nsf/8251ad1d2f797fee80256b1e003a44b7/886471e7d49cfa8f802570ba004665ef/$FILE/VAT_Guide_english.pdf)
  63. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2007): *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive. Final Report to the European Commission*. Dostopno 20.6.2007 na:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultation/tax/4209\\_study\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultation/tax/4209_study_en.pdf).
  64. RAČUNSKO SODIŠČE RS (2008). *Revizijsko poročilo: Učinkovitost pobiranja davka na dodano vrednost*. Dostopno 7.12.2011 na:  
[http://www.rsrs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/\\$file/DV\\_RSP.pdf](http://www.rsrs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K850D70A9739DE1E6C125748700400768/$file/DV_RSP.pdf)
  65. SMREKAR, Tanja (2011). *Kako boste po novem plačevali DDV*. Dostopno 7.12.2011 na:  
[http://www.apo-vizija.si/tuji\\_lanki.html](http://www.apo-vizija.si/tuji_lanki.html).
  66. STATISTIČNI URAD RS (2011). *Poslovanje podjetij po dejavnosti, Slovenija, 2010 – začasni podatki*. Dostopno 10.11.2011 na:  
[http://www.stat.si/novica\\_prikazi.aspx?id=4282](http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=4282).
  67. STATISTIČNI URAD RS (2011). *Teoretični davek na dodano vrednost in podatki o davčni vrzeli za obdobje 2002-2008*. Dostopno 30.9.2011 na:  
<http://www.stat.si/doc/vsebina/03/Teoreticni%20davek%20na%20dodano%20vrednost.pdf>
  68. SVET EVROPSKE UNIJE (2010). *Direktiva Sveta 2010/23/EU z dne 16. Marca 2010 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovezetnih za goljufije*. Dostopno 20.3.2010 na:  
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2010:072:0001:01:SL:HTML>
  69. ŠUBIC, Petra (2010). *Ni še jasno, pri katerih dobavah plačnik plača DDV*. Dostopno 10.8.2010 na:  
<http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=286583>

70. VEČER. *Predlog obrnjene davčne obveznosti brez podpore. V žarišču.*

Dostopno 23.4.2007 na:

<http://ris.vecer.com/arhivi/clanek.aspx?id=30213173406C384057505A767837&tip=A&Tabela=2007>



# PRILOGE

## Priloga 1: Anketa – davčni zavezanci

### ANKETA

Spoštovani,

sem študentka magistrskega študijskega programa Uprava II na Fakulteti za upravo Univerze v Ljubljani. V svojem magistrskem delu z naslovom »Prednosti in slabosti obrnjene davčne obveznosti« bom skušala ugotoviti, ali je uvedba obrnjene davčne obveznosti privedla do administrativne zapletenosti.

Vljudno vas prosim, da si vzamete 20 minut časa za izpolnitev spodnje ankete. Anketa je anonimna, podatki pa bodo uporabljeni izključno v raziskovalne namene.

Za sodelovanje se vam že vnaprej iskreno zahvaljujem.

Magdalena Čengija

1. Kako bi ocenili uspešnost sistema obrnjene davčne obveznosti, ki je bil uveden zaradi preprečevanja davčne utaje na področju gradbenih storitev in dobav odpadkov?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo

2. Kako bi ocenili obrnjeni davčni mehanizem glede vaše zaščite pred davčnimi goljufijami?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo
- enako kot prej

3. Kako bi ocenili obveščanje javnosti o spremembah v zakonodaji (na splošno)?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo

4. Kako bi ocenili posredovanje informacij s strani uslužbencev davčne uprave ter spletne strani davčne uprave v zvezi s spremembami Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo

5. Ali je po vašem mnenju sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do večje administrativne zapletenosti?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

Navedite razloge:

---



---



---



---

---

---

6. Ali je Poročilo o dobavah (76. a člen) razumljivo in enostavno za izpolnjevanje?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

Navedite razloge:

---

---

---

---

---

---

7. Ali ste zaradi uvedbe sistema obrnjene davčne obveznosti spreminjali obstoječi informacijski sistem?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

Navedite razloge:

---

---

---

---

---

---

8. Ali so se vaši administrativni stroški (enkratni in tekoči stroški) zaradi uvedbe sistema obrnjene davčne obveznosti v zadnjih dveh letih povečali?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

9. Kako bi ocenili naslednje administrativne stroške, ki nastanejo zaradi?

*NAVODILO: Prosim, da označite na lestvici od 1 = jih ni do 5 = zelo veliki.*

	1	2	3	4	5
<b>preverjanje statusa kupcev (ali je davčni zavezanec ali ne)</b>					
<b>izpolnitev Poročila o dobavah (76. a člen)</b>					
<b>Preverjanje, ali gre pri opravljeni storitvi za obrnjeno davčno obveznost</b>					
<b>ukvarjanje s tremi različnimi sistemi (z običajnim sistemom, s sistemom ODO, s sistemom znotraj Skupnosti)</b>					
<b>nejasnost predpisov</b>					
<b>nenehne spremembe predpisov</b>					

10. Ali menite, da uvedba sistema obrnjene davčne obveznosti ovira razvoj podjetja?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- zelo ovira
- ovira
- niti ne – niti da
- ne ovira

11. Ali ste že kdaj predložili svoje pripombe/predloge glede odprave administrativnih ovir na e-naslov [oao.predlogi@gov.si](mailto:oao.predlogi@gov.si)?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

12. Ali imate trenutno kakšen predlog glede nadaljnjega zmanjševanja administrativnih stroškov?

Predlogi:

---

---

---

---

---

---

13. Mnenja in predlogi

---

---

---

---

---

---

**Priloga 2: Anketa – davčni uslužbenci**

**ANKETA**

Spoštovani,

sem študentka magistrskega študijskega programa Uprava II na Fakulteti za upravo Univerze v Ljubljani. V svojem magistrskem delu z naslovom »Prednosti in slabosti obrnjene davčne obveznosti« bom skušala ugotoviti, ali je uvedba obrnjene davčne obveznosti privedla do administrativne zapletenosti.

Vljudno vas prosim, da si vzamete 20 minut časa za izpolnitev spodnje ankete. Anketa je anonimna, podatki pa bodo uporabljeni izključno v raziskovalne namene.

Za sodelovanje se vam že vnaprej iskreno zahvaljujem.

Magdalena Čengija

1. Kako bi ocenili uspešnost sistema obrnjene davčne obveznosti, ki je bil uveden zaradi preprečevanja davčne utaje na področju gradbenih storitev in dobav odpadkov?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo

2. Kako bi ocenili informiranje zaposlenih v zvezi s spremembami Zakona o davku na dodano vrednost in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

- odlično
- zelo dobro
- dobro
- slabo
- zelo slabo

3. Ali je po vašem mnenju sistem obrnjene davčne obveznosti privedel do večje administrativne zapletenosti?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

Navedite razloge:

---

---

---

---

---

---

4. Ali z uvedbo Poročila o dobavah lažje odkrivata morebitne utaje DDV?

*NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.*

DA

NE

Navedite razloge:

---

---

---

---

---

---

5. Ali imate sedaj več dela s kontrolo zavezancev kot prej?

NAVODILO: Obkrožite ustrezen odgovor.

DA

NE

Navedite razloge:

---

---

---

---

---

6. Kaj vam pri kontroli zavezancev predstavlja največji problem?

---

---

---

---

---

7. Kaj je po vaši oceni razlog za negodovanje zavezancev pri uvedbi sistema obrnjene davčne obveznosti?

NAVODILO: Prosim, da označite na lestvici od **1= jih ne moti** do **5 = jih zelo moti**.

	1	2	3	4	5
preverjanje statusa kupcev (ali je davčni zavezanec ali ne)					
izpolnitev Poročila o dobavah (76. a člen)					
preverjanje, ali gre pri opravljeni storitvi za obrnjeno davčno obveznost					
ukvarjanje s tremi različnimi sistemi (z običajnim sistemom, s sistemom ODO, s sistemom znotraj Skupnosti)					
nejasnost predpisov					
nenehne spremembe predpisov					

Drugo:

---

---

---

---

---

---

8. Mnenja in predlogi

---

---

---

---

---

---