Uradni list
Evropske unije

SL
Serija L

2023/2493

16.11.2023

IZVEDBENA UREDBA KOMISIJE (EU) 2023/2493

z dne 15. novembra 2023

o obravnavi nepobranega DDV za namene nacionalnih računov zaradi goljufij na področju DDV in insolventnosti (razlika med teoretičnimi in dejanskimi prejemki DDV) za uporabo Uredbe (EU) 2019/516 Evropskega parlamenta in Sveta o uskladitvi bruto nacionalnega dohodka po tržnih cenah

(Besedilo velja za EGP)

EVROPSKA KOMISIJA JE –

ob upoštevanju Pogodbe o delovanju Evropske unije,

ob upoštevanju Uredbe (EU) 2019/516 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. marca 2019 o uskladitvi bruto nacionalnega dohodka po tržnih cenah in razveljavitvi Direktive Sveta 89/130/EGS, Euratom in Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 1287/2003 (Uredba BND) ([1]) ter zlasti člena 5(3) Uredbe,

ob upoštevanju naslednjega:

(1) Obravnava nepobranega davka na dodano vrednost (DDV) je eno od vprašanj, vključenih v Delegirano uredbo Komisije (EU) 2020/2147 ([2]), v kateri so navedene vsebine, ki jih je treba obravnavati v vsakem ciklu preverjanja, da se zagotovijo zanesljivost, izčrpnost in primerljivost podatkov o bruto nacionalnem dohodku po tržnih cenah (v nadaljnjem besedilu: BND).

(2) Da bi bili podatki o BND zanesljivi, izčrpni in primerljivi, je treba pojasniti, kako se v nacionalnih računih obravnava nepobrani DDV zaradi goljufij na področju DDV in insolventnosti.

(3) Taka obravnava lahko zahteva prilagoditev, povezano s komponento razlike med teoretičnimi in dejanskimi prejemki DDV, ki se lahko pripiše utaji, ki ne vključuje spregleda kupca („brez sostorilstva“), in nepobranim DDV zaradi insolventnosti.

(4) Agregati BND in njihove komponente bi morali biti primerljivi v vseh državah članicah, prav tako pa bi morali biti skladni z ustreznimi opredelitvami in računovodskimi pravili Evropskega sistema računov 2010 (ESR 2010), kakor je določeno v Prilogi A k Uredbi (EU) št. 549/2013 Evropskega parlamenta in Sveta ([3]).

(5) Obravnavo, določeno v Odločbi Komisije 98/527/ES, Euratom ([4]), bi bilo treba nadomestiti s to izvedbeno uredbo ob upoštevanju rezultatov dela, opravljenega v zvezi s tem vprašanjem v okviru preverjanja BND.

(6) Odločbo 98/527/ES, Euratom bi bilo zato treba razveljaviti.

(7) Ukrepi iz te izvedbene uredbe so v skladu z mnenjem Odbora za evropski statistični sistem iz člena 8 Uredbe (EU) 2019/516 –

([1]) UL L 91, 29.3.2019, str. 19.
([2]) Delegirana uredba Komisije (EU) 2020/2147 z dne 8. oktobra 2020 o dopolnitvi Uredbe (EU) 2019/516 Evropskega parlamenta in Sveta z opredelitvijo seznama vsebin, ki jih je treba obravnavati v vsakem ciklusu preverjanja (UL L 428, 18.12.2020, str. 9).
([3]) Uredba (EU) št. 549/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. maja 2013 o Evropskem sistemu nacionalnih in regionalnih računov v Evropski uniji (UL L 174, 26.6.2013, str. 1).
([4]) Odločba Komisije 98/527/ES, Euratom z dne 24. julija 1998 o ravnanju z goljufijami DDV pri nacionalnih računih (razlike med teoretičnimi DDV in dejanskimi DDV prejemki) (UL L 234, 21.8.1998, str. 39).

SPREJELA NASLEDNJO UREDBO:

Člen 1

1. Države članice izračunajo vrednost nepobranega DDV tako, da uporabijo metode, navedene v Prilogi k tej izvedbeni uredbi. Vrednost nepobranega DDV vključuje DDV, ki ni bil pobran zaradi utaje „brez sostorilstva“, in če je relevantno, DDV, ki ni bil pobran zaradi insolventnosti.

2. Države članice za izračun iz prvega odstavka določijo teoretične in dejanske prejemke DDV ter izračunajo razliko med tema zneskoma z uporabo naslednje splošne formule:

nepobrani DDV = teoretični prejemki DDV *minus* dejanski prejemki DDV *minus* manjkajoči prihodki (zaradi utaje „s sostorilstvom“).

3. Dejanski prejemki DDV so prikazani kot davki D.211, kot je določeno v odstavkih 4.26–4.28 ESR 2010. Glede na vir, iz katerega izhajajo dejanski prejemki DDV (iz zneskov, evidentiranih z odmerami in napovedmi, ali iz gotovinskih prejemkov), so možne naslednje tri možnosti za oceno nepobranega DDV v okviru zgornje splošne formule:

(a) možnost 1a (na podlagi odstavka 4.27a – D.211 ESR 2010, ki izhaja iz odmer in napovedi, prilagojenih s koeficientom, ki odraža odmerjene in prijavljene zneske, ki niso bili nikoli pobrani):

nepobrani DDV (zaradi utaje brez sostorilstva in insolventnosti) = teoretični prejemki DDV, *minus* dejanski prejemki DDV, evidentirani z odmerami in napovedmi, prilagojenimi s koeficientom, *minus* manjkajoči prihodki (zaradi utaje „s sostorilstvom“);

(b) možnost 1b (na podlagi odstavka 4.27a – D.211 ESR 2010, ki izhaja iz odmer in napovedi; kapitalski transfer D.995 ustreznim prikazanim sektorjem, kar odraža odmerjene in prijavljene zneske, ki niso bili nikoli pobrani):

nepobrani DDV (zaradi utaje brez sostorilstva) = teoretični prejemki DDV *minus* dejanski prejemki DDV, evidentirani v odmerah in napovedih *minus* manjkajoči prihodki (zaradi utaje „s sostorilstvom“);

(c) možnost 2 (na podlagi odstavka 4.27b – D.211 ESR 2010, ki izhaja iz časovno prilagojenih denarnih prejemkov):

nepobrani DDV (zaradi utaje brez sostorilstva in insolventnosti) = teoretični prejemki DDV *minus* dejanski prejemki DDV na podlagi časovno prilagojenih denarnih prejemkov *minus* manjkajoči prihodki (zaradi utaje „s sostorilstvom“).

4. Države članice po potrebi prilagodijo ocene dodane vrednosti in poslovnega presežka, vključene v njihove ocene bruto nacionalnega dohodka po tržnih cenah in bruto domačega proizvoda po tržnih cenah v skladu z Uredbo (EU) 2019/516, tako da jima dodajo vrednost nepobranega DDV, izračunano po formuli iz odstavka 2. Ta prilagoditev v okviru dodane vrednosti (in posledično v poslovnem presežku) se izvede s prilagoditvijo proizvodnje in/ali vmesne porabe.

Člen 2

Da bi države članice lahko opravile prilagoditev, opisano v členu 1, lahko uporabijo metodo, ki je enakovredna tisti iz člena 1 in ki prinaša primerljive rezultate.

Člen 3

Države članice v svoj seznam virov in metod, uporabljenih za pripravo agregatov BND in njihovih komponent v skladu z ESR 2010 (v nadaljnjem besedilu: opis metodologije BND), vključijo opis uporabljenih virov in metod ter navedejo vrednost opravljenih prilagoditev.

Člen 4

Če lahko država članica Komisiji dokaže, da je enakovredna obravnava nepobranega DDV implicitno že vključena v njene račune, se člen 1 za to državo članico ne uporablja. Vsaka država članica, ki želi dokazati, da je enakovredna obravnava nepobranega DDV implicitno že vključena v njene račune, zagotovi ustrezen opis v opisu metodologije BND.

Člen 5

Ne glede na to, ali država članica uporablja metodo iz člena 1 ali metodo iz člena 2 ali se poslužuje enakovredne obravnave, ki zagotavlja implicitno vključitev nepobranega DDV v njene račune, kakor je določeno v členu 4, vsaka država članica najmanj vsakih pet let primerja teoretični DDV in dejanske prejemke DDV, analizira razliko in rezultate te analize vključi v opis metodologije BND, začenši z opisom metodologije BND za ciklus preverjanja za obdobje 2025–2029.

Člen 6

Odločba 98/527/ES, Euratom se razveljavi.

Člen 7

Ta uredba začne veljati dvajseti dan po objavi v *Uradnem listu Evropske unije*.

Ta uredba je v celoti zavezujoča in se neposredno uporablja v vseh državah članicah.

V Bruslju, 15. novembra 2023

Za Komisijo
predsednica
Ursula VON DER LEYEN

PRILOGA

Vrednost nepobranega DDV (zaradi utaje, ki ne vključuje spregleda kupca („brez sostorilstva“) in, če je ustrezno, zaradi insolventnosti) se izračuna z uporabo naslednjih dveh spremenljivk:

(1) vrednost teoretičnih prejemkov DDV;

(2) razlika med teoretičnimi prejemki DDV in prejemki DDV, ki so bili dejansko pobrani.

Izračun teoretičnih prejemkov DDV

Teoretični prejemki DDV so zneski DDV, ki bi bili pobrani, če bi vsi zavezanci za DDV ta davek plačali, kakor zahteva zakon.

Teoretični DDV ni niti koncept niti agregat ESR 2010. Lahko se oceni z *ad hoc* modelom izračuna, ki izloči neodbitni DDV, ki je implicitno vključen na odhodkovni strani računov (tj. vključen, vendar ni razkrit v odhodkih, vrednotenih v kupčevih cenah).

Natančneje, da bi izračunali teoretične prejemke DDV, je treba najprej osnovo DDV uskladiti s trenutno zakonodajo: z drugimi besedami, opredeliti vse transakcije, za katere velja neodbitni DDV. Ta izračun je narejen z uporabo najpodrobnejših razčlenjenih podatkov nacionalnih računov. Osnova DDV se izračuna glede na celotno sedanjo zakonodajo in predpise, ki urejajo DDV.

Drugi korak je uporaba ustrezne stopnje DDV za vsako transakcijo, ki tvori osnovo DDV, kakor je določena v prejšnjem odstavku. Uporabljene stopnje DDV morajo biti tiste, ki so veljavne v letu, za katero je bila izračunana osnova za DDV (ob upoštevanju vseh sprememb, do katerih pride med letom). Teoretični prejemki DDV se izračunajo po sedanji zakonodaji in predpisih, ki veljajo za DDV.

Za identifikacijo vseh transakcij v gospodarstvu, pri katerih bi bilo treba obračunati neodbitni DDV, je potrebna zelo podrobna analiza izdatkov (končna potrošnja, vmesna potrošnja, bruto investicije v osnovna sredstva), da se razbere, katere transakcije so obdavčljive in kateri kupci ne morejo odbiti DDV (kar je odvisno od kombinacije dejavnikov, kot so institucionalni sektor, gospodarska dejavnost in velikost). Pri izračunu teoretičnega DDV bi bilo treba upoštevati naslednje kategorije transakcij (za del, ki je predmet neodbitnega DDV):

— izdatki gospodinjstev za končno potrošnjo (domači koncept, tj. izdatki na domačem ozemlju),

— vmesna potrošnja sektorja S.13 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za sektor),

— vmesna potrošnja sektorja S.15 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za sektor),

— vmesna potrošnja sektorjev S.11, S.12 in S.14 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za posamezne dejavnosti),

— socialni transferji v naravi, ki jih kupi sektor S.13,

— socialni transferji v naravi, ki jih kupi sektor S.15,

— bruto investicije v osnovna sredstva sektorja S.13 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za sektor),

— bruto investicije v osnovna sredstva sektorja S.15 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za sektor),

— bruto investicije v osnovna sredstva sektorjev S.11, S.12 in S.14 (po uporabi sorazmernega deleža neodbitnosti za posamezne dejavnosti) ter

— pridobitve minus odtujitve vrednostnih predmetov.

Za nekatere vrste transakcij je treba uporabiti „sorazmerni delež neodbitnosti“, da se upošteva dejstvo, da so le deli zadevnih izdatkov danega institucionalnega sektorja ali dejavnosti predmet neodbitnega DDV. V teh primerih je treba uporabiti tak sorazmerni delež neodbitnosti, in sicer na podlagi deleža oproščene proizvodnje glede na celoten izložek danega sektorja/dejavnosti.

Poleg tega bi bilo treba izdatke za nekatere proizvode, ki so predmet nacionalnih omejitev glede pravice do odbitka vstopnega DDV (npr. službeni avtomobili in z njimi povezani izdatki, „stroški za reprezentanco“ itd.), obravnavati na splošno, ne glede na sorazmerni delež neodbitnosti za dejavnosti ali sektorje (kakor je ustrezno).

Model bi moral – kolikor je mogoče – upoštevati nekatere druge posebnosti, kot so na primer:

— obstoj posebnih ureditev DDV za mala podjetja pod določenim pragom za registracijo,

— obstoj drugih posebnih ureditev DDV: kmetje pavšalisti, maržna ureditev za organizatorje potovanj itd.,

— pravilna izključitev potrošnje blaga iz lastne proizvodnje,

— pravilna izključitev nakupov, oproščenih davka, v brezcarinskih prodajalnah,

— vključitev transakcij, ki niso v računu blaga in storitev, vendar so lahko predmet neodbitnega DDV, npr. nakup stavbnega zemljišča.

Davek za vsako od navedenih transakcij, ki sestavljajo osnovo za DDV, se oceni z uporabo ustrezne stopnje DDV: npr. če je transakcija ovrednotena na 150 po kupčevi ceni in obdavčena z 20 %, bi se implicitni DDV zanjo ocenil na 150 / 1,2 × 0,2 = 25).

Ta izračun bo morda treba prilagoditi, če je zadevna transakcija predmet goljufije na področju DDV s sostorilstvom stranke, glede na to, da v nacionalnih računih kupčeva cena transakcij, ki so predmet take goljufije, ne bi vključevala tako utajenega DDV. Če je torej v tem primeru znano, da vrednost blaga/storitve, ki je predmet goljufije na področju DDV s sostorilstvom, vključena v kupčevo ceno, znaša 30 (in je znano, da povezani utajeni DDV ni vključen v skupni znesek 150), bi se vrednost DDV, vključenega v kupčevo ceno, izračunala kot: (150 – 30) / 1,2 × 0,2 = 20. Neto vrednost „regularnih“ transakcij in transakcij, ki so predmet goljufije na področju DDV brez sostorilstva, od katerih je bil DDV zajet v kupčevi ceni, bi bila 100, s tem povezan DDV, vključen v kupčevo ceno, bi bil 20, vrednost transakcij, ki so predmet goljufije na področju DDV s sostorilstvom, bi bila 30, DDV s sostorilstvom, vključen v kupčevo ceno pa – 0. DDV, utajen s sostorilstvom, bi znašal 30 × 0,2 = 6. Končna vrednost teoretičnega DDV bi znašala 20 + 6 = 26.

Glede na raven podrobnosti, ki je potrebna za izračun teoretičnega DDV, bi moral ta izračun temeljiti na najbolj razčlenjenih podatkih nacionalnih računov, ki so na voljo, po proizvodih. Tabele ponudbe in porabe zagotavljajo ustrezen okvir za tak izračun. Vendar niti najbolj podrobni podatki iz tabel ponudbe in porabe ne bodo zagotovili razčlenitve, ki bi v celoti ustrezala podrobnostim obdavčitve DDV za posamezne proizvode, dejavnosti ali sektorje. Zato je treba v vsakem primeru preučiti dodatne informacije iz drugih virov, da bi se natančno upoštevala veljavna zakonodaja o DDV. Ti viri vključujejo podrobne davčne in/ali upravne evidence ali statistične raziskave. V nekaterih primerih je treba za določitev potrebnih razmejitev uporabiti enkratne študije, različne vzorce ponderiranja, strokovne ocene ali predpostavke.

Izračun razlike med teoretičnimi in dejansko pobranimi prejemki DDV ter njena analiza

Razlika med teoretičnimi prejemki DDV (izračunanimi po sedanji zakonodaji in pravilih) in dejanskimi prejemki DDV zajema dve komponenti:

(1) utaja, ki vključuje spregled kupca (s sostorilstvom) (primeri, ko kupec prodajalcu ne plača DDV; to pomeni, da DDV ni bil zaračunan);

(2) utaja DDV, ki ne vključuje spregleda kupca (brez sostorilstva) (primeri, ko kupec prodajalcu plača DDV, ta pa ga ne nakaže davčnim organom, vključno s primeri insolventnosti prodajalca; to pomeni, da je bil DDV zaračunan, zato bi bilo treba tu upoštevati tudi primere goljufije na področju DDV z neplačujočim gospodarskim subjektom).

Zato se vrednost nepobranega DDV (zaradi utaje „brez sostorilstva“ in, če je ustrezno, zaradi insolventnosti) izračuna tako, da se DDV, ki je bil utajen „s sostorilstvom“, odbije od razlike med teoretičnimi in dejanskimi prejemki DDV.

nepobrani DDV = teoretični prejemki DDV *minus* dejanski prejemki DDV *minus* manjkajoči prihodki (zaradi utaje „s sostorilstvom“).

Dejanski prejemki DDV so zneski, ki so jih davčni organi dejansko pobrali v obdobju, na katero se izračun teoretičnih prejemkov DDV nanaša. Dejanski prejemki DDV so prikazani kot davki D.211, kot je določeno v odstavkih 4.27–4.28 ESR 2010. Ti davki D.211 morajo biti prikazani po obračunskem načelu v skladu z odstavkom 4.26 ESR 2010. Dejanski prejemki DDV se lahko izpeljejo iz zneskov, evidentiranih z odmerami in napovedmi, prilagojenimi s koeficientom, ki odraža odmerjene in prijavljene zneske, ki niso bili nikoli pobrani (možnost 1a), iz odmer in napovedi z uporabo kapitalskega transferja (D.995) za zneske, ki niso bili nikoli pobrani (možnost 1b), ali iz časovno prilagojenih denarnih prejemkov (možnost 2).

Možni so primeri, v katerih sedanja zakonodaja davčnim organom omogoča opraviti odpise terjatev DDV v primerih insolventnosti. V takih primerih bi bili zneski DDV, ki niso bili pobrani zaradi insolventnosti, vključeni v D.211, če je D.211 izpeljan iz odmer in napovedi s kapitalskim transferjem D.995, ki odraža odpise (možnost 1b), in ne bi bili vključeni v D.211, če se uporabijo časovno prilagojeni denarni prejemki ali odmere in napovedi s koeficientom D.211 (možnost 1a in možnost 2).

Vrednost utajenega DDV „s sostorilstvom“ se lahko izračuna po dogovoru, pri čemer se upoštevajo dejavnosti, za katere je bila izvedena prilagoditev zaradi neprijavljenega dela.

Z uporabo te metode, s prilagoditvijo zaradi neprijavljenega dela, opravljeno za proizvodnjo v panogah gospodarske dejavnosti, in z množenjem ustreznih zneskov neprijavljene prodaje po ustreznih stopnjah DDV, je možno oceniti vrednost „manjkajočih“ prejemkov DDV, za katere so bili davčni organi prikrajšani zaradi utaje DDV „s sostorilstvom“.

Na primer: če se po prilagoditvi za neprijavljeno delo ocena gospodinjske potrošnje nekega proizvoda brez DDV poveča za 15 % in če je stopnja DDV, ki velja za nakupe tega proizvoda, 20 %, lahko znesek, ki ga dolgujemo davčnemu organu, izračunamo takole:

manjkajoči prejemki DDV zaradi utaje „s sostorilstvom“ = vrednost prodaje proizvoda pred prilagoditvijo × 15 % × 20 %.

Drugi možni pristopi k razlikovanju med goljufijami na področju DDV s sostorilstvom in brez njega vključujejo npr. uporabo davčnih podatkov ali strokovne predpostavke o tem, katere dejavnosti so vpletene v različne vrste goljufij.

Prikazovanje nepobranega DDV v nacionalnih računih

Ob predpostavki, da se transakcije, ki niso sporočene davčnim organom, prav tako ne sporočajo statističnim organom, in razen če so vrednosti nepobranega DDV (zaradi utaje brez sostorilstva in zaradi insolventnosti) že implicitno vključene v račune, bi bilo treba, kadar je ustrezno, transakcije nacionalnih računov prilagoditi, da se upošteva nepobrani DDV, izračunan v skladu z zgoraj opisano metodo (ali enakovredno metodo):

(1) na strani proizvodnje: vrednost nepobranega DDV se vključi v dodano vrednost prodajalca;

(2) na strani prihodkov: vrednost nepobranega DDV se vključi v poslovni presežek prodajalca;

(3) na strani odhodkov: vrednost nepobranega DDV se vključi v kupčevo ceno blaga ali storitve. Zato bi bilo treba vrednost nepobranega DDV vključiti v končno potrošnjo gospodinjstev in v bruto investicije v osnovna sredstva. Glede na vire in metode, uporabljene za oceno kategorij izdatkov, se lahko zadevni zneski vključijo že v izvorne podatke (npr. če se uporabi raziskava o porabi v gospodinjstvih) ali bi jih bilo treba izrecno dodati (npr. če se uporabijo posredne metode, kot sta metoda obsega blagovnega prometa ali količinsko-cenovna metoda).

DDV, ki je bil utajen v goljufiji s sostorilstvom, se ne prikaže v računih, ker ga kupec ne plača. DDV, ki ga je plačal kupec, vendar ni bil pobran zaradi utaje brez sostorilstva in/ali insolventnosti, se prikaže v ustreznih kategorijah, navedenih v točkah 1–3 zgoraj.