

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA OBRAČUNA DDV NA PODLAGI POSEBNE UREDITVE
ZA POTOVALNE AGENCIJE**

Ljubljana, september 2024

IZA BOŽIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Iza Božič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza obračuna DDV na podlagi posebne ureditve za potovalne agencije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.
11. da sem preverila verodostojnost informacij, ki izhajajo iz zapisov na podlagi uporabe orodij umetne inteligence.

V Ljubljani, dne 26.09.2024

Podpis študentke: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	POSLOVANJE POTOVALNIH AGENCIJ	2
2.1	Pomen turizma	2
2.1.1	Turizem v svetu	2
2.1.2	Turizem v Evropi	3
2.1.3	Turizem v Sloveniji	4
2.2	Poslovanje potovalnih agencij	4
2.2.1	Število podjetij	5
2.2.2	Neto promet	6
2.2.3	Dodana vrednost	6
2.2.4	Število zaposlenih	7
2.2.5	Vpliv koronavirusne bolezni 2019 na poslovanje potovalnih agencij	8
2.2.6	Vpliv digitalizacije na poslovanje potovalnih agencij	8
3	POSEBNA UREDITEV ZA POTOVALNE AGENCIJE	9
3.1	Opredelitev davka na dodano vrednost	9
3.2	Namen posebne ureditve	10
3.3	Zavezanec za uporabo posebne ureditve	11
3.3.1	Posredniška prodaja	12
3.3.2	Identifikacija za namene davka na dodano vrednost	13
3.4	Kraj opravljenе storitve	13
3.5	Uporaba posebne ureditve za potovalne agencije	14
3.5.1	Potovalna agencija preprodaja dodatne storitve	14
3.5.2	Potniku je zaračunana le ena storitev	15
3.5.3	Prodaja jezikovnih izobraževanj	15
3.5.4	Uporaba ureditve med potovalnimi agencijami	16
4	OBRAČUN DAVKA NA DODANO VREDNOST ZA POTOVALNE AGENCIJE	16
4.1	Izračun marže in obračun davka na dodano vrednost	16
4.1.1	Davčna osnova	16
4.1.2	Potovanja po Sloveniji	17

4.1.3	Potovanja po tujini	20
4.2	Pravica do odbitka in vračila davka	21
4.3	Obračun davka na dodano vrednost od predplačil pri potovalnih agencijah	22
4.3.1	Izdaja računa za predplačilo in izdaja končnega računa	23
4.3.2	Primer obračuna davka na dodano vrednost od predplačil	23
5	PREDLOG REFORME POSEBNE UREDITVE	27
5.1	Dosežki posebne ureditve	27
5.2	Pomanjkljivosti posebne ureditve	28
5.2.1	Opredelitev pojmov	29
5.2.1.1	Definicija turističnih storitev	29
5.2.1.2	Posamezne turistične storitve	30
5.2.2	Veleprodaja	31
5.2.3	Poslovanje s podjetji	34
5.2.4	Mešani paketi	36
5.2.5	Izračun marže	37
5.2.6	Potovalne agencije iz tretjih držav	38
5.3	Analiza predlogov za reformo	39
5.3.1	Opredelitev pojmov	39
5.3.2	Obseg posebne ureditve	41
5.3.3	Izračun marže	44
5.3.4	Pravilo o kraju opravljanja storitev	44
5.4	Ugotovitve in priporočila	47
6	SKLEP	48
	LITERATURA IN VIRI	49

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Izračun načrtovane marže za potovanje po Sloveniji	18
Tabela 2:	Prejeti računi potovalne agencije	19
Tabela 3:	Končni obračun potovanja	19
Tabela 4:	Izračun načrtovane marže za potovanje po tujini	20
Tabela 5:	Storitve razdeljene na delež po Evropski uniji in na delež po tujini	21
Tabela 6:	Razdelitev načrtovane marže na obdavčen in oproščen promet	21

Tabela 7: Izračun načrtovane marže, davčne osnove in davka na dodano vrednost	24
Tabela 8: Izračun davka na dodano vrednost v predplačilu	24
Tabela 9: Izračun dejanske marže, davčne osnove in davka na dodano vrednost.....	25
Tabela 10: Evidenca davka na dodano vrednost v knjigi izdanih računov in na obrazcu DDV-O	25
Tabela 11: Knjiženje prejetega predplačila	26
Tabela 12: Knjiženje izdaje končnega računa	26
Tabela 13: Davčna obremenitev posameznih poslovnih subjektov zaradi različne obravnave veleprodajne dobave nastanitve.....	34
Tabela 14: Predlogi sprememb opredelitve pojmov	40
Tabela 15: Predlogi sprememb obsega posebne ureditve.....	41
Tabela 16: Primer obračuna davka na dodano vrednost v primeru izključitve veleprodaje iz posebne ureditve	42
Tabela 17: Obračun davka na dodano vrednost po splošnih pravilih pri večkratni dobavi.	42
Tabela 18: Obračunani davek na dodano vrednost v vsaki državi članici.....	43
Tabela 19: Predlogi sprememb izračuna marže.....	44
Tabela 20: Predlogi sprememb pravila o kraju opravljanja storitev.....	45
Tabela 21: Predlogi obravnave davka na dodano vrednost ob upoštevanju 2. predloga Evropske komisije	46

KAZALO SLIK

Slika 1: Turizem na svetovni ravni v letu 2022.....	3
Slika 2: Turizem v Evropi v letu 2022	3
Slika 3: Turizem v Sloveniji v letu 2022.....	4
Slika 4: Število podjetij v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti	5
Slika 5: Neto promet v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti	6
Slika 6: Dodana vrednost v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti	7
Slika 7: Število zaposlenih v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti	7
Slika 8: Vpliv pandemije koronavirusne bolezni 2019 na ključne kazalnike.....	8
Slika 9: Primer neskladnosti zaradi nejasne definicije turističnih storitev.....	30
Slika 10: Ilustracija veleprodajne dobave nastanitve	32
Slika 11: Problem vključitve B2B dobav v posebno ureditev	36

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

B2B – (angl. Business to business); poslovanje podjetji

B2C – (angl. Business to consumer); poslovanje s potrošniki

BDP – bruto domači proizvod

CLIA – (angl. Cruise Lines International Association); Mednarodno združenje križarjenj

COVID-19 – (angl. coronavirus disease 2019); koronavirusna bolezen 2019

DČ – država članica

DDV – davek na dodano vrednost

ECTAA – (angl. The European Travel Agent's and Tour Operators' Associations); Evropsko združenje turističnih agencij in organizatorjev potovanj

ETOA – (angl. European tourism association); Evropsko turistično združenje

EU – (angl. European Union); Evropska unija

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

SKD – standardna klasifikacija dejavnosti

SURS – Statistični urad Republike Slovenije

WTTC – (angl. World Travel & Tourism Council); Svetovni potovalni in turistični svet

ZDDV-1 – Zakon o davku na dodano vrednost

1 UVOD

V sistem davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je zakonodajalec vključil številne posebne ureditve, med katerimi je tudi posebna ureditev za potovalne agencije. Uvedena je bila zaradi poenostavitve pri obračunavanju DDV. Potreba po poenostavitvi obstaja zaradi specifične dejavnosti, saj so mnoga potovanja sestavljena iz raznovrstnih storitev, pri katerih bi bila obdavčitev po splošnih pogojih zelo kompleksna (European Commission, 2021).

Posebna ureditev za potovalne agencije je v veljavi od sprejetja skupnega sistema DDV leta 1977 in se od takrat ni spremenila. Pri njeni uporabi so se med državami članicami začele pojavljati razlike, kar je skozi leta vodilo v številne sodb Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU). Do odstopanj prihaja bodisi zaradi različnih razlag skupnih pravil, ki niso dovolj jasno opredeljena, ali pa zaradi dejstva, da države članice ne spoštujejo vseh pravil, kot jih tolmači Sodišče EU (European Commission, 2017).

Uporaba ureditve je obvezna takrat, ko zavezanec deluje v svojem imenu in pri zagotavljanju storitve uporablja blago in storitve drugih davčnih zavezancev. V praksi se je pokazalo, da mnogi zmotno mislijo, da jih ta ureditev ne zadeva, ker niso registrirani kot potovalna agencija ali kot organizator potovanj, ampak temu ni tako, saj to ne vpliva na obravnavo dejavnosti z vidika DDV in na obveznost uporabe posebne ureditve. Uporabljati jo morajo tudi gospodarske družbe, društva, javni in zasebni zavodi in drugi, če v svojem imenu zaračunavajo potovalne storitve (Zupančič, 2019).

Posebna ureditev zasleduje dva glavna cilja, in sicer poenostaviti uporabo običajnih pravil DDV in zagotoviti, da gre DDV v državo članico, v kateri poteka končna potrošnja vsake posamezne komponente enotne storitve. DDV na storitve, korišćene med potovanjem, kot so hoteli, restavracije ali prevoz, bo šel v državo članico, v kateri popotnik prejme storitev, medtem ko se DDV na marže potovalnih agencij obračuna v državi članici, kjer je agencija ustanovljena. V praksi posebni režim ni bil enotno uporabljen s strani držav članic, kar je vodilo v potencialno dvojno obdavčitev, izkrivljanje konkurence in morebitno nepravilno razdelitev prihodkov od DDV med državami članicami. Obstaja več razlogov za to, med drugim tudi administrativna kompleksnost in prakse panoge, zaradi česar je bila dosledna uporaba pravil težko dosegljiva (European Commission, 2017).

Leta 2021 je Evropska komisija predstavila poročilo o oceni posebne ureditve, ki so ga države članice podprle na sestanku Delovne skupine za davčna vprašanja aprila istega leta. Glavne ugotovitve poročila so pokazale potrebo po posodobitvi pravil, zlasti ob upoštevanju digitalizacije gospodarstva in odpravi izkrivljanja konkurence med potovalnimi agencijami v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) in tistimi zunaj nje (Svet Evropske unije, 2021).

Namen magistrskega dela je preučiti, kako se pravilno obračuna DDV pri potovalnih agencijah, ki uporabljajo posebno ureditev, izpostaviti problematiko posebne ureditve in analizirati predloge za reformo.

Preučevana tema magistrskega dela bo v pomoč računovodjem, ki se srečujejo z obračunom DDV pri potovalnih agencijah, saj bodo znotraj naloge predstavljene različne dileme, o katerih je odločalo Sodišče EU.

Cilji magistrskega dela so naslednji:

- Predstaviti posebno ureditev za potovalne agencije.
- Analizirati sodbe Sodišča EU in iz njih zbrati pravila o obračunu DDV pri potovalnih agencijah.
- Predstaviti probleme trenutne ureditve za potovalne agencije.
- Analizirati predloge reforme.

V prvem delu magistrskega dela je predstavljen pomen turizma in poslovanje potovalnih agencij. Analiziran je trg potovalnih agencij in vpliv pandemije koronavirusne bolezni 2019 (angl. coronavirus disease 2019, v nadaljevanju COVID-19) na njihovo poslovanje. Drugo poglavje zajema analizo posebne ureditve za potovalne agencije, kjer so analizirane sodbe Sodišča EU, preko katerih so se oblikovala dodatna pravila za uporabo posebne ureditve. V tretjem delu so predstavljeni različni praktični primeri obračuna DDV za potovalne agencije. Predstavljen je primer izračuna davčne osnove, marže in celoten obračun na primeru potovanja po Sloveniji in v tujini. Zadnji del magistrskega dela obravnava dosežke in pomanjkljivosti posebne ureditve. Glavne pomanjkljivosti, ki povzročajo največ težav, so podrobno predstavljene. Prav tako so predstavljeni in analizirani tudi predlogi za reformo.

2 POSLOVANJE POTOVALNIH AGENCIJ

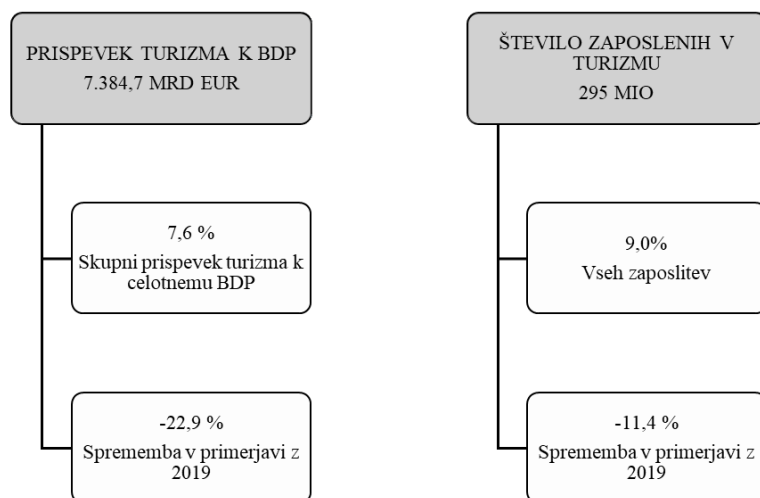
2.1 Pomen turizma

Turizem je ena izmed pomembnejših gospodarskih panog na svetu. V letu 2019 je predstavljal dobro desetino svetovnega bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP). V slovenskem in evropskem BDP ta predstavlja podoben delež (Kukanja, 2022).

2.1.1 Turizem v svetu

Globalni turizem je v razcvetu. Pred pandemijo je turizem predstavljal 10,4 % svetovnega BDP. Prispevek turizma k svetovnemu BDP se je v letu 2022 povečal za 22 % glede na prejšnje leto in tako predstavlja 7,6 % celotnega BDP, kljub temu pa je to še vedno 23 % manj kot v vrhuncu leta 2019. Turizem v Latinski Ameriki, Severni Ameriki in Evropi okreva najhitreje, saj se že skoraj približuje ravni iz leta 2019. Svetovni sektor turizma je v letu 2022 ustvaril 21,6 milijona novih delovnih mest, s čimer se je skupno število povečalo na 295 milijonov (WTTC, 2023a). Na sliki 1 so predstavljeni podatki o turizmu na svetovni ravni za leto 2022.

Slika 1: Turizem na svetovni ravni v letu 2022

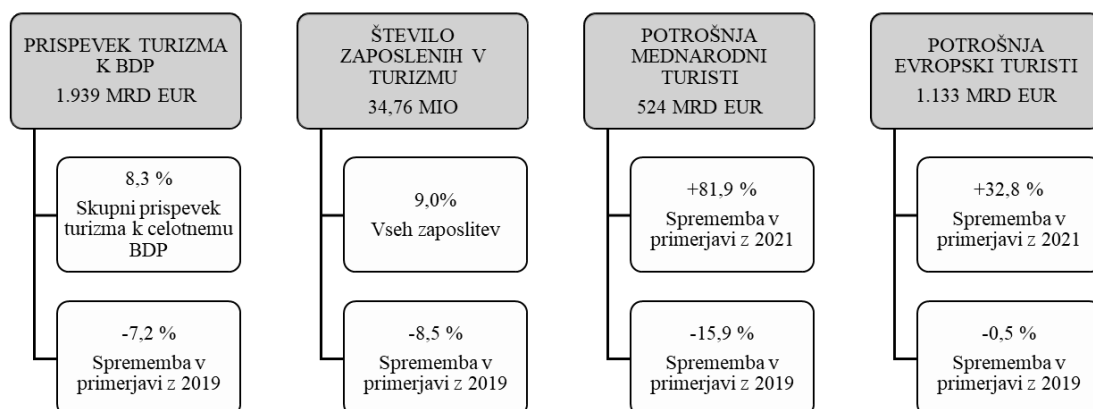


Vir: prirejeno po WTTC (2023a).

2.1.2 Turizem v Evropi

Skupni prispevek turizma v BDP se je v Evropi v letu 2022 povečal za 40,1 % glede na prejšnje leto in tako predstavlja 8,3 % celotnega BDP, kar je za 7,2 % nižje kot v letu 2019. Skupno število zaposlenih v turizmu je v letu 2022 predstavljalo 9 % vseh zaposlitev, kar je 34,76 milijonov delovnih mest. V primerjavi z letom 2021 se je število delovnih mest povečalo za 9,2 %, v primerjavi z letom 2019 pa zmanjšalo za 8,5 %. V Evropi so mednarodni turisti leta 2022 potrošili 524,1 milijard EUR, kar je 81,9 % več kot v letu 2021 in 15,9 % manj kot v letu 2019. Domači oz. evropski turisti pa so v letu 2022 v Evropi potrošili 1.133 milijarde EUR, kar je 32,8 več kot v letu 2021 in 0,5 % manj kot v letu 2019 (WTTC, 2023b). Na sliki 2 so predstavljeni podatki za leto 2022.

Slika 2: Turizem v Evropi v letu 2022

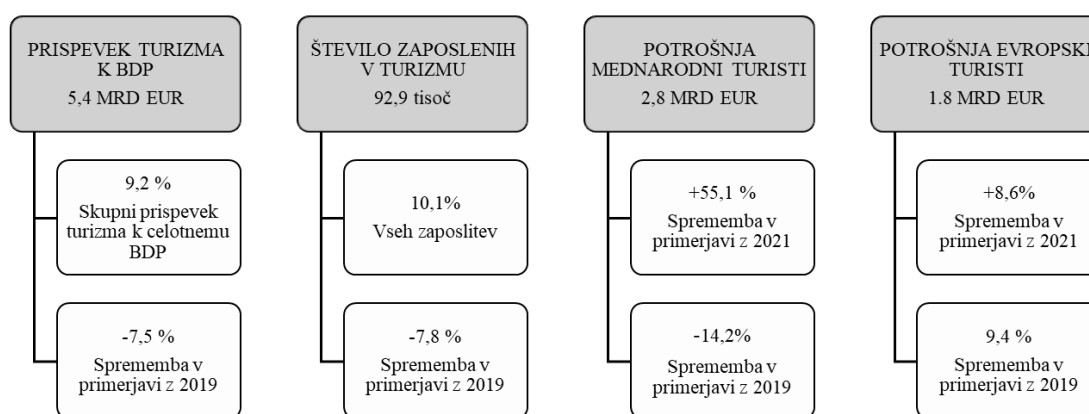


Vir: prirejeno po WTTC (2023b).

2.1.3 Turizem v Sloveniji

V Sloveniji se je skupni prispevek turizma v BDP v letu 2022 povečal za 26,1 % glede na leto 2021, v primerjavi z letom 2019 pa je nižji za 7,5 %. V zadnjem poročilu Slovenija 2023 navajajo, da je bilo leta 2022 v turizmu zaposlenih 92.900 ljudi, kar predstavlja 10,1 % vseh zaposlitev. Število delovnih mest se je v primerjavi s prejšnjim letom povečalo za 9,9 %, v primerjavi z letom 2019 pa se je zmanjšalo za 7,8 %. Glede na podatke Svetovnega potovalnega in turističnega sveta (angl. World Travel & Tourism Council – WTTC) so tuji turisti v Sloveniji potrošili 2,8 milijarde evrov, kar je 55,1 % več kot v letu 2021, a 14,2 % manj kot v letu 2019. Domači turisti pa so v letu 2022 v Sloveniji potrošili 1,8 milijarde evrov, kar je 8,6 % več kot prejšnje leto in 9,4 % več kot leta 2019 (WTTC, 2023c). Na sliki 3 so predstavljeni zgoraj opisani podatki za Slovenijo za leto 2022.

Slika 3: Turizem v Sloveniji v letu 2022



Vir: prirejeno po WTTC (2023c).

2.2 Poslovanje potovalnih agencij

To panogo vse bolj poganja tehnologija, ki je povzročila spreminjanje tradicionalnih poslovnih modelov. Vzpon digitalnega potrošnika in porast povpraševanja po potovanjih prav tako povzročata motnje in preobrazbo v tem sektorju (European Commission, 2021).

Poslovanje potovalnih agencij je v nadaljevanju predstavljeno s štirimi kazalniki, in sicer s številom podjetij, neto prometom, dodano vrednostjo in s številom zaposlenih. Predstavljeni podatki se nanašajo na leto 2021 in 2022, razen kazalnik dodana vrednost, saj ti podatki za leto 2022 še niso bili objavljeni.

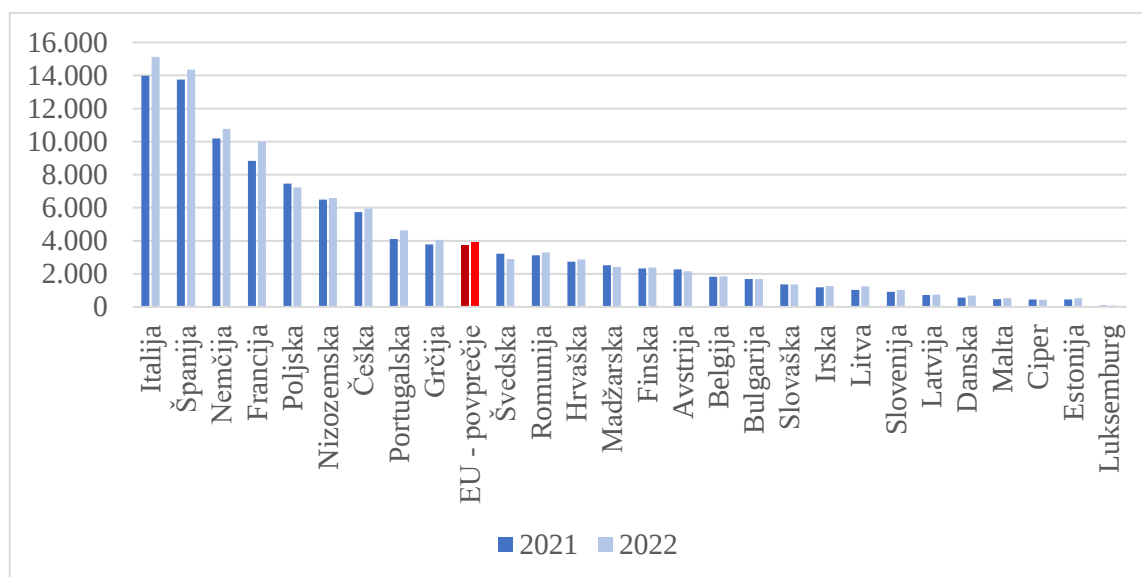
Podatki vključujejo dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti. Med dejavnosti potovalnih agencij (Šifra standardne klasifikacije dejavnosti (v nadaljevanju SKD): N79.110) spada dejavnost agencij, ki se ukvarjajo s prodajo potovanj, potovalnih aranžmajev, prevoza, namestitve tako posameznikom kot

poslovnim strankam za nadaljnjo prodajo. Med dejavnosti organizatorjev potovanj (SKD:N79.120) Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju SURS) uvršča dejavnost organiziranja in sestavljanja potovalnih aranžmajev, ki jih organizatorji prodajajo sami ali preko potovalne agencije. Potovanje lahko na primer zajema prevoz, nastanitev, prehrano in obiske muzejev, zgodovinskih in kulturnih krajev in podobno. Rezervacije in druge s potovanjem povezane dejavnosti (SKD:N79.900) pa predstavljajo rezervacije prevozov, nastanitve, izposoje vozil, turistično promocijo, nudenje turističnih informacij, prodajo vstopnic za kulturne, športne in zabavne prireditve in podobno (Ministrstvo za digitalno preobrazbo Republike Slovenije, 2023).

2.2.1 Število podjetij

Več kot polovica (54 %) podjetij v dejavnosti potovalnih agencij v EU je bila leta 2021 lociranih v petih državah članicah, in sicer 13.981 v Italiji, 13.757 v Španiji, 10.181 v Nemčiji, 8.840 v Franciji in 7.451 na Poljskem. Kot je razvidno iz slike 4, so nad EU povprečjem poleg zgoraj omenjenih držav še Nizozemska, Češka, Portugalska in Grčija. Število podjetij je v EU v enem letu naraslo za 4,8 %. Glede na preteklo leto je delež podjetij v dejavnosti potovalnih agencij najbolj narasel v Estoniji (21,41 %), Litvi (20,45 %) in na Danskem (18,74 %). V Sloveniji je bilo leta 2021 registriranih 971 podjetij, ki so spadala v dejavnost potovalnih agencij in organizatorjev potovanj, v letu 2022 je to število naraslo na 1.026 (Eurostat, 2024a).

Slika 4: Število podjetij v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti

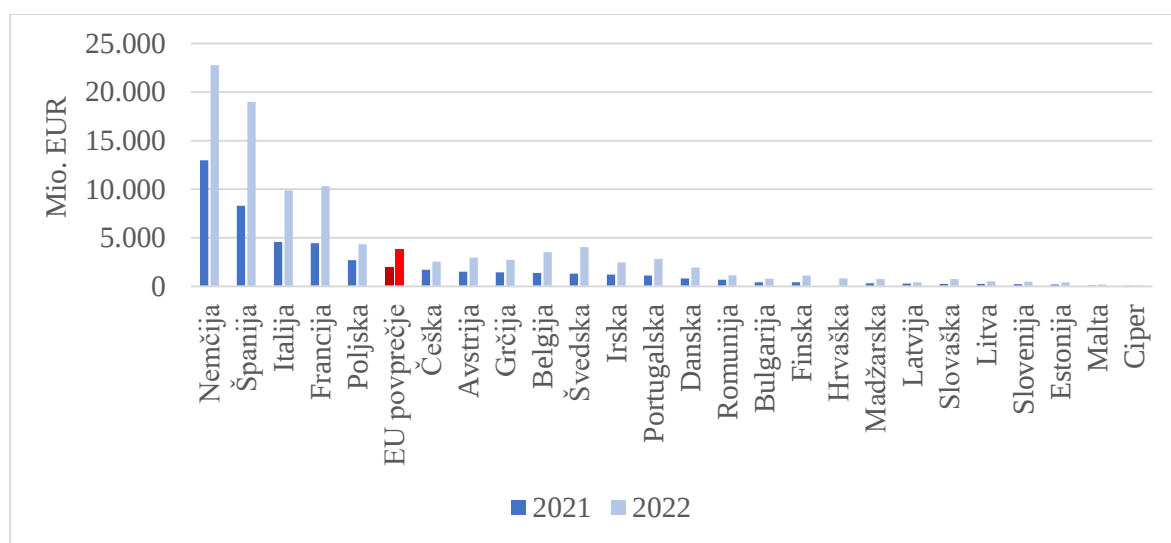


Vir: lastno delo na podlagi Eurostat (2024a).

2.2.2 Neto promet

Kot je prikazano na sliki 5, je v dejavnosti potovalnih agencij v letu 2021 največ neto prometa imela Nemčija, in sicer 12.968,05 milijonov EUR, kar predstavlja 27,76 % celotnega neto prometa potovalnih agencij v EU. Nemčija, Španija in Italija so proizvedle več kot polovico prometa (55,31 %). V letu 2022 je celoten neto promet v EU strmo narasel, in sicer za 107 % glede na prejšnje leto, narasel je za 50.128,41 milijonov EUR. Neto promet v Sloveniji je leta 2021 znašal 223,62 milijonov EUR in je v letu 2022 narasel za 118 % (Eurostat, 2024a).

Slika 5: Neto promet v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti, v mio. EUR



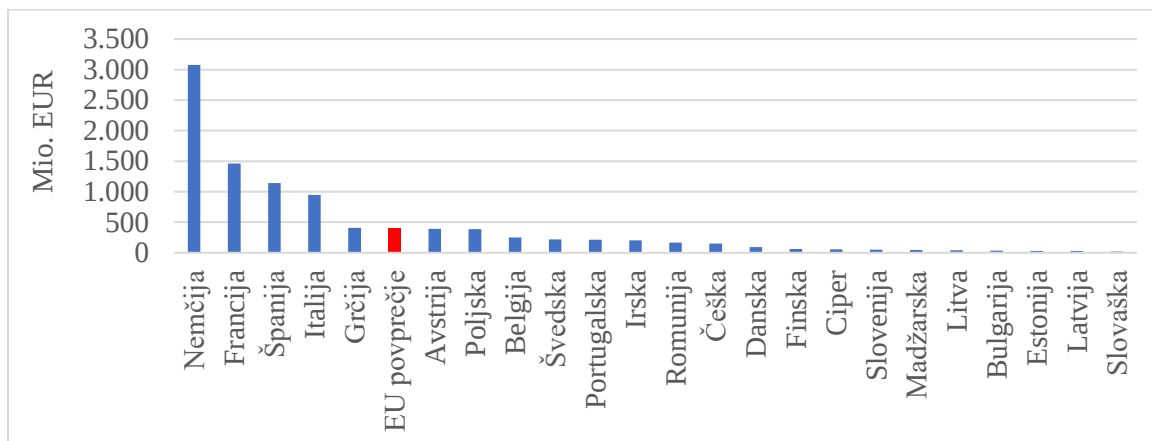
Vir: lastno delo na podlagi Eurostat (2024a).

2.2.3 Dodana vrednost

Dodana vrednost je ključni ekonomski kazalnik, ki meri novo ustvarjeno vrednost, ki jo podjetje ustvari v enem letu. Izračuna se kot kosmati donos iz poslovanja minus stroški blaga, materiala in storitev ter drugi odhodki iz poslovanja. Gre za temeljno merilo gospodarske aktivnosti in uspeha podjetja (AJPES, brez datuma). Na sliki 6 je predstavljena dodana vrednost v milijonih EUR za 25 držav EU.

Podatki za Hrvaško, Luksemburg in Nizozemsko niso bili na voljo. Pri indikatorju dodana vrednost se na vrhu ponovno pojavijo iste države, to so Nemčija, Francija, Španija in Italija, in skupaj predstavljajo skoraj 70 % celotne dodane vrednosti dejavnosti potovalnih agencij. Dodana vrednost v Sloveniji znaša 51,51 milijonov EUR (Eurostat, 2024a).

Slika 6: Dodana vrednost v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti, v mio. EUR

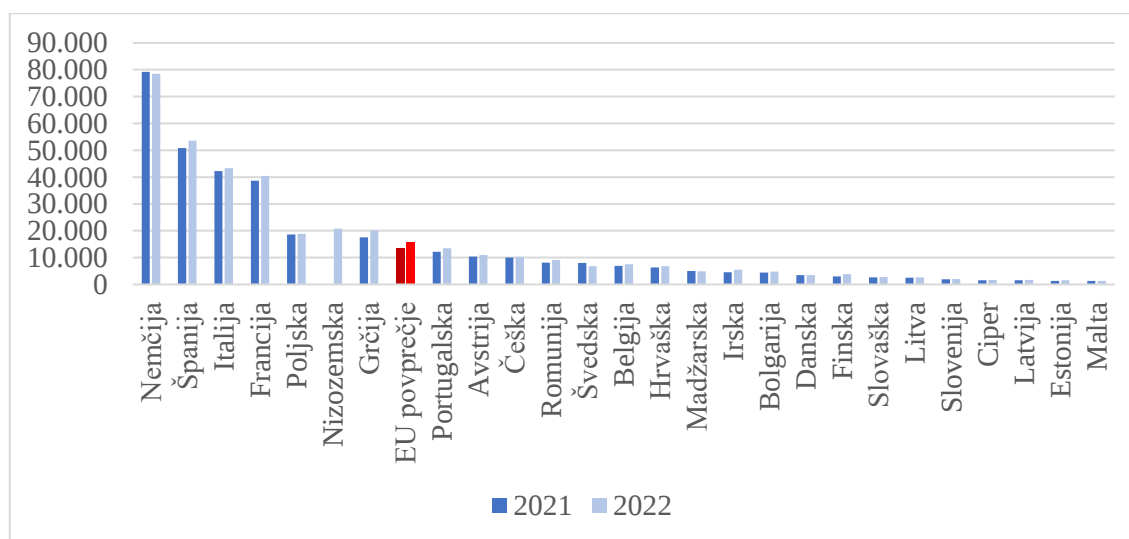


Vir: lastno delo na podlagi Eurostat (2024a).

2.2.4 Število zaposlenih

Če pogledamo razpoložljive podatke o zaposlovanju v državah članicah EU, je bila Nemčija na vrhu z 79.161 zaposlenih v dejavnosti potovalnih agencij, sledijo ji Italija, Francija in Španija. Število zaposlenih je v letu 2022 glede na preteklo leto naraslo. Največjo rast opazimo na Finskem (24,10 %) in Irskem (21,31 %). Več kot polovica zaposlenih v tej dejavnosti prihaja iz Nemčije, Španije in Italije. Slovenija je imela v letu 2021 zaposlenih 1.913 ljudi, v letu 2022 pa 2.093. Na sliki 7 je prikazano število zaposlenih v letu 2021 in 2022 (Eurostat, 2024a).

Slika 7: Število zaposlenih v dejavnosti potovalnih agencij, organizatorjev potovanj in s potovanji povezanih dejavnosti

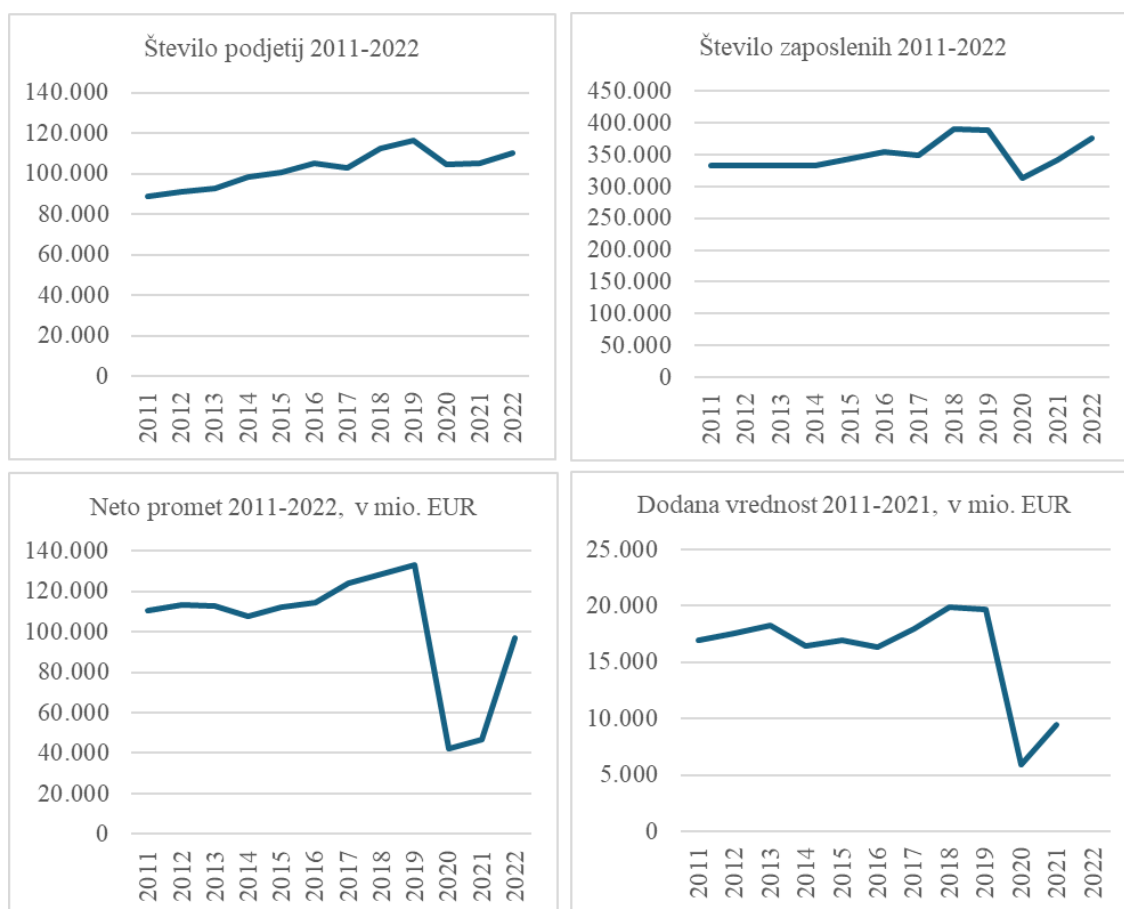


Vir: lastno delo na podlagi Eurostat (2024a).

2.2.5 Vpliv koronavirusne bolezni 2019 na poslovanje potovalnih agencij

Slika 8 prikazuje zgoraj predstavljene indikatorje od leta 2011 do leta 2022, izjema je kazalnik dodana vrednost, za katerega so zadnje objavljeni podatki za leto 2021. V obdobju do leta 2019 pri vseh kazalnikih opazimo konstantno rast. Leta 2020 je vpliv pandemije COVID-19 povzročil dramatičen padec neto prometa in dodane vrednosti (padec za 68 % in 70 % glede na leto 2019). Število zaposlenih in število podjetij je leta 2020 prav tako upadlo, in sicer za 20 % v primerjavi s preteklim letom. Počasno okrevanje se je začelo leta 2021, ko so vsi kazalniki narasli glede na leto 2020 (Eurostat, 2024a; Eurostat 2024b).

Slika 8: Vpliv pandemije koronavirusne bolezni 2019 na ključne kazalnike



Vir: lastno delo na podlagi Eurostat (2024a) in Eurostat (2024b).

2.2.6 Vpliv digitalizacije na poslovanje potovalnih agencij

V zadnjih letih sta bila sektor potovanj in turizma pod pritiskom, da modernizirata in digitalizirata svoje delovanje. Z vzponom digitalno naravnanih podjetij, kot sta Airbnb in Uber, so bili tradicionalni igralci v panogi prisiljeni ponovno preučiti svoje poslovanje ter sprejeti digitalne rešitve, procese in tehnologije, da bi ostali relevantni in konkurenčni (Digital Adoption Team, 2024).

Digitalizacija je preoblikovala panogo potovalnih agencij, kar prinaša velike izzive in priložnosti. Prihodnjo obliko te panoge je težko napovedati, saj tradicionalne vloge postajajo nejasne in vse manj pomembne. Osnovni operativni procesi potovalnih agencij so lahko že povsem avtomatizirani, digitalizirani ali izvedeni na daljavo. Ker se vse bolj uporabljajo platforme, ki ne potrebujejo fizičnih sredstev, fizična poslovna prisotnost ni več potrebna. Zaradi tega postaja načelo obdavčitve na kraju ustanovitve potovalne agencije neustrezno, saj ne zagotavlja enakih konkurenčnih pogojev, ker so večji spletni igralci locirani zunaj EU (European Commission, 2021).

3 POSEBNA UREDITEV ZA POTOVALNE AGENCIJE

V sistem DDV je zakonodajalec vključil številne posebne ureditve, med katerimi je tudi posebna ureitev za potovalne agencije. Uvedena je bila leta 1977 s šesto Direktivo o DDV kot poenostavitev, saj ne uporablja splošnih pravil DDV o kraju dobave, obdavčljivem znesku in odbitku vstopnega davka. Ta posebna ureitev je trenutno opredeljena v členih 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost UL L 347/1 (v nadaljevanju Direktiva o DDV) in se ni spremenila od sprejetja skupnega sistema DDV v EU. Pri uporabi posebne ureditve so se med državami članicami začele pojavljati razlike, kar je skozi leta vodilo v številne sodbe Sodišča EU. Evropska komisija je leta 2002 sprejela predlog za reformo te posebne ureditve, ampak ker Svet ni prišel do soglasja, je bil predlog dokončno umaknjen leta 2014, saj je po vrsti drugih odločitev Sodišča EU zastarel (European Commission, 2021).

3.1 Opredelitev davka na dodano vrednost

DDV je ena izmed oblik prometnega davka, s katerim se obdavčuje dodana vrednost blaga in storitev. Ta oblika prometnega davka sledi poti blaga ali storitev od proizvajalca do končnega potrošnika, pri čemer se dodana vrednost obdavči v vsakem koraku menjave (FURS, brez datuma).

DDV je davek na potrošnjo, saj na koncu ni breme podjetja, ampak končnega potrošnika. Čeprav davek plača prodajalec blaga ali storitev, ki je zavezanec za namene DDV, ga dejansko končni kupec plača prodajalcu kot del cene, zato ga uvrščamo med posredne davke. Zaračunava se kot odstotek cene izdelka ali storitve, kar pomeni, da se davčno breme pokaže na vsaki stopnji proizvodnje ali distribucije. S pravico do odbitka davka, ki je že bil plačan v predhodnih fazah, se preprečuje dvojno obdavčitev (European Commision, brez datuma).

Davek se pobira preko sistema delnih plačil, kjer davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, od zneska pobranega DDV (izstopni DDV) odbijejo znesek davka, ki so ga plačali drugim davčnim zavezancem za blago in storitve, za namene opravljanja svoje dejavnosti (vstopni DDV). Tak sistem zagotavlja, da je davek nevtralen ne glede na število transakcij (European Commision, brez datuma).

DDV se obračunava v vsej Evropski uniji, vendar lahko vsaka država članica sama določi davčne stopnje (Your Europe, brez datuma). V EU je 27 držav članic in med njimi velja prost pretok blaga. Pri dobavi blaga v drugo državo članico slovenski davčni zavezanci upoštevajo 46. člen Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19 in 196/21 in kupcu, ki je davčni zavezanec v drugi državi članici, ne zaračunavajo slovenskega DDV, ker je blago obdavčeno po načelu porabe. Pri nabavi blaga iz druge države članice pa zavezanci naredijo samoobdavčitev, saj gre za pridobitev blaga iz EU. Države članice so določile ozemlja, na katerih se Direktiva o DDV ne uporablja in jim pravimo tretja ozemlja. Za njih veljajo drugačna pravila za namene DDV. Prav tako pa je na ozemlju EU tudi nekaj držav, s katerimi ima ta sklenjene posebne sporazume. Tu govorimo o tem, da z EU tvorijo carinsko unijo, in o tem, da se štejejo kot del EU. V primeru, ko davčni zavezanec trguje z blagom iz tretjih držav ali s tretjih ozemelj, mora pri vnosu ali iznosu blaga vložiti carinsko deklaracijo (Kostelec, 2018).

Torej storitve, ki se prodajajo strankam v tujini, ali blago, ki se prodaja za izvoz, običajno niso predmet DDV. Da se ohrani pravičen sistem za proizvajalce EU, pa je uvoz obdavčen. Tako lahko pod enakimi pogoji na evropskem trgu konkurirajo dobaviteljem zunaj EU (European Commission, brez datuma).

V Republiki Sloveniji je bil 1. julija 1999 uveden sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z DDV. Nov zakon o DDV pa je stopil v veljavo 1. januarja 2007, ki pa se večkrat novelira, predvsem zaradi sprememb Direktive o DDV, ki jih mora Slovenija kot članica EU prenesti v svoj pravni red. Upoštevati je potrebno tudi uredbe s področja DDV, ki se ne prenašajo, ampak učinkujejo neposredno. Pri razlagi zakonodaje o DDV so pomembnega pomena tudi sodbe Sodišča EU (FURS, brez datuma).

Zavezanec za plačilo davka davčni upravi (v Sloveniji: Finančni urad Republike Slovenije –FURS) je načeloma dobavitelj. V določenih primerih pa lahko obveznost plačila pade tudi na kupca. Taka primera sta pridobitev blaga iz druge države članice EU ali obrnjena davčna obveznost v primeru posebnih storitev (FURS, brez datuma).

3.2 Namen posebne ureditve

Posebna ureditev za potovalne agencije je bila uvedena zaradi poenostavitve pri obračunavanju DDV. Potreba po poenostavitvi pa obstaja zaradi specifične dejavnosti, saj so mnoga potovanja sestavljena iz raznovrstnih storitev in dobav blaga, pri katerih bi bila obdavčitev po splošnih pogojih zelo kompleksna (Zupančič in drugi, 2023).

Posebna ureditev zasleduje dva glavna cilja (European Commission, 2021):

- Poenostavitev uporabe običajnih pravil DDV. To še zlasti velja za dobavo potovalnih paketov, tako da se potovalna agencija izogne registraciji za namene DDV v vsaki državi

članici, kjer so storitve, ki jih ponuja v svojih potovanjih, opravljene. Pomembno je vedeti, da potovalne agencije običajno za opravljanje svoje dejavnosti uporabljajo storitve za neposredno korist potnika od ponudnikov storitev, ki so ustanovljeni v drugi državi članici EU ali v tretji državi in te storitve nato prodajo potniku v svojem imenu. Uporaba običajnih pravil DDV bi torej pomenila, da bi se morala v takem primeru potovalna agencija registrirati v vsaki državi članici, v kateri je storitev opravljena. Z uvedbo tako imenovane enotne storitve se vse transakcije v zvezi s potovanjem štejejo kot enotna dobava, ki je obdavčena v državi članici, kjer je potovalna agencija ustanovljena. Na ta način posebna ureditev odpravlja potrebo po večkratni registraciji za DDV.

- Zagotoviti, da gre DDV v državo članico, v kateri poteka končna potrošnja vsake posamezne komponente enotne storitve – potovanja. Po posebni ureditvi potovalne agencije DDV obračunavajo le od dosežene razlike v ceni. DDV, ki ga plača potovalna agencija v zvezi z dobavami, opravljenimi v neposredno korist potnika, torej ni upravičen do odbitka ali vračila v nobeni državi članici. Učinek obdavčitve marže je, da bo DDV od storitev, ki jih dobavi med potovanjem, kot so hotelska nastanitev, restavracijske storitve ali prevoz, šel v državo članico, v kateri potnik prejme storitev, medtem ko se DDV od marže vrne v državo članico, v kateri ima potovalna agencija sedež, na tak način je zagotovljena pravična porazdelitev davka med državami članicami. Tako na koncu davek od vsakega elementa potovalnega paketa pristane v državi potrošnje.

Poleg tega bi morale potovalne agencije, ki organizirajo potovanja znotraj EU, brez te posebne ureditve povrniti DDV, ki jim je bil zaračunan v drugih državah članicah, za dobave, kot so nastanitev, vodeni ogledi, prevoz, obroki ali križarjenja. Ne samo da bi to povzročilo znatno upravno zapletenost, ampak bi bile posledično takšne storitve predmet DDV ne v državi članici, v kateri so bile dejansko opravljene in porabljene, ampak v državi članici, v kateri je bil paket kupljen. DDV bi se tako preusmeril od držav članic, ki zagotavljajo turistične destinacije, k tistim, ki zagotavljajo turiste.

3.3 Zavezanec za uporabo posebne ureditve

Posebna ureditev za potovalne agencije je urejena v členih od 97 do 100 ZDDV-1 in po teh določbah se za potovalno agencijo šteje tudi organizator potovanj. Uporaba posebne ureditve je obvezna, ko potovalna agencija deluje v svojem imenu in pri organizaciji potovanj uporablja storitve in blago drugih davčnih zavezancev. Na uporabo posebne ureditve ne vpliva pravnoorganizacijska oblika davčnega zavezanca, kot tudi ne registracija dejavnosti, če ta zavezanec prodaja potovanja (Zupančič in drugi, 2023).

Velikokrat prihaja do zmotnega mišljenja, da posebna ureditev velja le za tiste davčne zavezance, ki so registrirani kot potovalne agencije ali organizatorji potovanj, vendar temu ni tako. Vse naštetu ne vpliva na obveznost uporabe posebne ureditve ali na obravnavo

dejavnosti z vidika DDV. Ureditev morajo uporabljati tudi društva, javni in zasebni zavodi, gospodarske družbe in drugi, ki v svojem imenu zaračunavajo potovalne storitve, ki vključujejo prevoz, vstopnine, prenočitve in podobno. Pojem »potovalne storitve« je širok in zajema tudi izlete, pod pogojem, da vključujejo nastanitev in prevoz. Potovalna storitev je torej sestav blaga in storitev, ki so pridobljeni od drugih davčnih zavezancev, ki je nato kot ena storitev zaračunana potniku, ki je lahko pravna ali fizična oseba (Zupančič, 2019).

V Sodbi Sodišča EU C-308/96 in C-94/97 z dne 22. oktober 1998 je sodišče odločalo, ali mora zavezanec, ki je lastnik hotela, uporabljati posebno ureditev za potovalne agencije, če svojim strankam v paketu ponuja tudi avtobusni prevoz od njihovega doma do hotela in mu to storitev zagotavlja drugi davčni zavezanec. Madgett in Baldwin sta trdila, da njuno poslovanje ne spada pod posebno ureditev, saj ne delujeta kot turistična agencija ali organizator potovanj. Trdila sta, da se je njuno poslovanje osredotočalo na upravljanje hotela in da je bil prevoz z avtobusom organiziran samo za udobje strank in bi ga morali obravnavati, kot dodatna storitev poslovanja hotela. Sodišče je poudarilo, da posebna ureditev velja za vse davčne zavezance, ki organizirajo potovanja v svojem imenu in pri tem uporabljajo storitve drugih davčnih zavezancev, tudi če davčni zavezanec ni uradno agencija ali organizator potovanj. V primeru hotelirjev obstajajo izjeme, in sicer kadar hotelir ponuja storitve, ki so običajno povezane s potovanji in predstavljajo manjši delež cene paketa in hkrati ne predstavljajo cilja stranke, ampak je le sredstvo za boljše uživanje glavne storitve. V takem primeru davčni zavezanec ni vključen v posebno ureditev, saj so kupljene storitve le dodatek k glavni interni storitvi. V tem primeru je sodišče odločilo, da prevoz, ki ga je zagotovil hotel, ni viden kot le dodatek h glavni storitvi, saj storitev presega tiste, ki jih običajno ponujajo hotelirji.

3.3.1 Posredniška prodaja

Posebna ureditev pa ne velja za potovalno agencijo, ki deluje kot posrednik, torej v imenu in za račun potnika. V takem primeru posrednik pri določanju davčne osnove uporablja točko c) šestega odstavka 36. člena ZDDV-1 (Zupančič in drugi, 2023).

Zgornjo situacijo najlažje predstavimo na primeru, ko potovalna agencija potniku proda letalsko vozovnico, ki je ne ponuja v nobenem aranžmaju. Agencija na zahtevo stranke poišče primerno vozovnico in ji jo izroči. Taka vozovnica je specifična za naročnika in je agencija ne more prodati drugi stranki. V primeru, da je let odpovedan, bo stranka to reševala z letalsko družbo, ki mora zagotoviti storitev, in ne s potovalno agencijo. Ta je le izvedla storitev prodaje vozovnice končnemu kupcu v imenu letalske družbe (Bajuk Mušič, 2021).

Zgoraj smo predstavili primer, ko potovalna agencija deluje v imenu in za račun potnika. V nadaljevanju pa je predstavljen primer, ko posrednik dela v imenu in za račun potovalne agencije.

Posrednik po pogodbi, sklenjeni s potovalno agencijo, nastopa tudi kot njen agent. Posrednik torej zaračuna provizijo za svoje storitve potovalni agenciji in ne potniku. Temu pa mora izdati posebno listino, iz katere je razvidno, da dela v imenu in za račun potovalne agencije. Posrednik na podlagi 36/6/c ZDDV-1 od zneskov, prejetih za plačilo potovanja, ne obračuna DDV, prav tako izdanih računov ne evidentira v svojih davčnih evidencah (Zupančič in drugi, 2023).

3.3.2 Identifikacija za namene davka na dodano vrednost

V Sloveniji se mora davčni zavezanec identificirati za namene DDV, če je v zadnjih 12 mesecih presegel, oziroma je verjetno, da bo presegel 50.000 EUR obdavčljivega prometa (FURS, 2023). Ob ustanovitvi potovalne agencije se postavi vprašanje, kateri promet je potrebno upoštevati pri ugotavljanju, ali bo prag 50.000 EUR iz 94. člena ZDDV-1 presežen. Zavezanec mora za identifikacijo za namene DDV upoštevati celoten obdavčljiv promet, ne glede na to, da bo po vključitvi v sistem DDV ta davek obračunaval le od ustvarjene razlike v ceni. V obdavčljiv promet se vključuje promet od prodanih potovanj po Sloveniji, drugih članicah EU in po tujini (Zupančič in drugi, 2023).

O podobnem vprašanju je odločalo tudi Sodišče EU v Sodbi C-388/18, ko je odločilo, da se za namene pridobitve ID-številke za DDV pri obdavčljivih preprodajalcih upošteva njihov celotni promet in ne le vrednost marže. To velja za vse zavezance, ki uporabljajo posebne ureditve. Če bi se v obdavčljivi promet vključevala le marža, bi ugodnosti, ki so namenjene le majhnim podjetjem, uživala tudi večja podjetja, ki imajo visok promet in dosegajo nizko razliko v cenah. To pa ni v skladu s cilji posebne ureditve, prav tako bi to za večja podjetja pomenilo konkurenčno prednost.

3.4 Kraj opravljene storitve

Potovalne agencije oz. vsi, ki uporabljajo posebno ureditev za potovalne agencije, ne uporabljajo splošne določbe za določitev kraja opravljene storitve, saj je zaradi narave njihovega dela ta otežena. Uporabljajo posebno pravilo, in sicer storitev potovalne agencije je obdavčljiva v tisti državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež ali poslovno enoto, iz katere opravlja svojo storitev (Zupančič in drugi, 2023).

V Sodbi z dne 9. decembra 2010 v zadevi C-31/10 je razvidno, da so potovanja sestavljena iz različnih storitev, predvsem prevoza in nastanitve, ki se lahko opravljajo tako v državi, v kateri ima potovalna agencija sedež, kot tudi v tujini. Zaradi vseh teh raznovrstnih storitev in krajev, kjer se opravljajo, bi uporaba splošnih pravil o kraju obdavčenja, vračilu DDV in davčni osnovi, za te davčne zavezance pomenila praktične težave in bi tako posledično to predstavljalo oviro njihovega poslovanja.

O kraju obdavčitve je odločalo Sodišče EU v Sodbi C-260/95 z dne 20. februarja 1997. DFDS je bila danska potovalna agencija, ki je imela poslovno enoto v Veliki Britaniji. DFDS je trdil, da bi morale biti storitve obdavčene tam, kjer ima potovalna agencija sedež, torej na Danskem. Sodišče EU se s tem stališčem ni strinjalo, vendar je menilo, da čeprav bi bil enoten kraj obdavčitve za vse storitve, opravljene v okviru posebne sheme, prednost v smislu enostavnosti, ne bi vodilo do racionalnega rezultata, saj ne bi upoštevalo kraja, kjer so bile storitve tržene. Takšen pristop bi prav tako povzročil izkrivljanje konkurence, saj bi lahko potovalne agencije spodbudili k ustanovitvi svojega poslovanja v mnogih državah članicah z ugodnim režimom za potovalne storitve. V skladu s tem je potrebno za dobave v okviru posebne ureditve šteti, da so opravljene v državi članici, v kateri se nahaja stalna poslovna enota. Sodišče EU je nato obravnavalo okoliščine, v katerih naj bi potovalna agencija imela stalno poslovno enoto. Upoštevati je potrebno stopnjo neodvisnosti poslovne enote. Podjetje iz Velike Britanije je bilo hčerinsko podjetje v 100 % lasti DFDS, ki mu je naložilo različne pogodbene obveznosti. Zaradi tega je Sodišče EU britansko podjetje opisalo kot pomožni organ matičnega podjetja. Skladno s tem ni bilo neodvisno od svoje matične družbe. Sodišče je tudi ugotovilo, da ima družba iz Velike Britanije značilnosti stalne poslovne enote.

3.5 Uporaba posebne ureditve za potovalne agencije

Uporaba posebne ureditve za potovalne agencije je med državami članicami zelo različna. Zaradi tega je Evropska komisija že večkrat vložila tožbe proti posameznim državam članicam z namenom poenotiti uporabo posebne ureditve. Posledično je Sodišče EU o posebni ureditvi že večkrat odločalo in tako se je izoblikovala sodna praksa, ki je obračunavanje DDV po državah članicah vsaj delno poenotila.

Storitev potovalne agencije se mora nanašati na izvedbo potovanja, da je dovoljena uporaba posebne ureditve. V Sodbi Sodišča EU C-31/10 je Sodišče v 16. točki zapisalo, da je posebna ureditev izjema od splošne ureditve in jo je mogoče uporabiti le v obsegu, ki je nujen za doseganje cilja.

Tako v prejšnjih, kot tudi v nadaljnjih poglavjih se pri obrazložitvi konceptov ali kot primer za lažje razumevanje opiramo na sodbe Sodišča EU. Da bi se izognili ponavljanju, so v nadaljevanju podrobneje predstavljene le sodbe, ki niso omenjene v ostalih poglavjih, vendar so zanimive in pomembne za razumevanje posebne ureditve.

3.5.1 Potovalna agencija preprodaja dodatne storitve

V Sodbi Sodišča EU C-31/10 (Minerva) je bilo postavljeno vprašanje, ali se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja tudi za prodajo vstopnic za opero, ki jih je potovalni agent prodajal ločeno, ne da bi opravil dodatne storitve. Sodišče EU je v tej sodbi razsodilo, da kadar storitev ni združena s potovalno storitvijo, predvsem z nastanitvijo in prevozom, ne spada na področje uporabe posebne ureditve. Potovalna agencija torej ne sme uporabljati

posebne ureditve za prodajo vstopnic za opero, če ta ni združena s potovalno storitvijo. Na tem mestu pa je treba omeniti tudi, da bi uporaba posebne ureditve v tem primeru pomenila izkrivljanje konkurence, saj bi se prodaja vstopnice obdavčila drugače glede na to, ali jih prodaja potovalna agencija ali kateri drug gospodarski subjekt.

3.5.2 Potniku je zaračunana le ena storitev

V Sodbi C-163/91 (Van Ginkel) je Sodišče EU razsodilo, da uporaba posebne sheme ni pogojena z zagotavljanjem dodatnih storitev, kar pomeni, da potovalna agencija, ki zagotavlja le nastanitev, mora uporabljati posebno ureditev.

Drugače pa se je Sodišče EU odločilo v Sodbi C-220/11 z dne 1. marca 2012 v zadevi (Star Coaches), in sicer družba, ki opravlja samo prevozno storitev, tako da potovalnim agencijam ponuja prevoz, ne more uporabljati posebne ureditve za potovalne agencije, saj ne opravlja nobene druge storitve, kot sta na primer vodenje in nastanitev. Iz te sodbe lahko tako pridemo do zaključka, da bi bila uporaba posebne ureditve obvezna, če bi prevozna družba poleg prevoza nudila še kakšno drugo storitev.

Sodbi si delno nasprotujeta v tem smislu, da Van Ginkel omogoča uporabo posebne ureditve tudi za posamezne storitve v paketu, medtem ko Star Coaches zahteva, da so vključene različne vrste storitev. Vendar je v sodbi Star Coaches poudarjeno, da posebna ureditev ne velja za podjetja, ki nudijo samo eno vrsto storitve, kar pa za primer Van Ginkel ne velja.

3.5.3 Prodaja jezikovnih izobraževanj

Sodba Sodišča EU C-200/04 (iSt) je zanimiva in poučna, saj obravnava primer, v katerem je davčni zavezanec prodajal jezikovna izobraževanja za dijake in študente. Zavezanec je želel te storitve obravnavati kot oproščene izobraževalne storitve, vendar je Sodišče EU ugotovilo, da gre za tipično storitev potovalne agencije, saj izvajalec deluje v svojem imenu in pri zagotavljanju storitve uporablja storitev drugih davčnih zavezancev.

Podjetje iSt iz Nemčije je ponujalo dva programa High-School za dijake in College za študente. Osebe, ki se prijavijo, so nastanjene pri sprejemnih družinah, iSt pa organizira tudi ogled države. Program vključuje povratni let, nastanitev in prehrano pri sprejemni družini, izobraževanje ter dodatne storitve. Sodišče EU je obravnavalo vprašanje, ali turistični paketi, ki vključujejo jezikovno izobraževanje in bivanje v tujini, spadajo med storitve potovalnih agencij, za katere velja posebna ureditev. Nekatere države članice so menile, da zaradi namena in dolžine potovanja takšne storitve ne spadajo pod posebno ureditev za potovalne agencije. Vendar Sodišče EU ni pritrdilo tem trditvam, saj Direktiva o DDV, ki uvaja posebno ureditev, ne vsebuje pogojev glede namena in trajanja potovanja. Odločitev Sodišča EU je bila, da kadar podjetje opravlja storitve, kot sta programa High-School in College, ki

vključujeta jezikovna potovanja in študij v tujini z bivanjem ter uporablja storitve drugih davčnih zavezancev, gre za storitve, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije.

3.5.4 Uporaba ureditve med potovalnimi agencijami

Države članice pojem potnika razlagajo na dva različna načina. Nekateri zagovarjajo ozko razlago, medtem ko drugi podpirajo širšo razlago. Po prvi razlagi naj bi pojem vključeval zgolj končne potrošnike, torej fizične osebe. Po drugi razlagi pa bi pojem zajemal tudi pravne osebe, ki kupujejo potovanja za svoje zaposlene, člane, ali celo za nadaljnjo prodajo (Zupančič, 2019).

Evropska komisija je v zvezi s tem sprožila tožbo proti več državam članicam na Sodišču EU. V Sodbi C-189/11 (Kraljevina Španija) je komisija tožila Španijo, ker ni dovolila uporabe posebne ureditve med potovalnimi agencijami. Komisija je zagovarjala pristop glede na potnika, medtem ko so vse države članice uporabile pristop glede na stranko. Komisija je trdila, da bi cilje posebne ureditve bolje dosegli s pristopom glede na stranko, vendar je menila, da Direktiva o DDV državam članicam ne dovoljuje tega pristopa. Sodišče EU je odločilo, da je treba sprejeti pristop glede na stranko. Z drugimi besedami, posebna ureditev se ne nanaša samo na prodajo potovalnih storitev potnikom, temveč na vse prodaje potovalnih storitev kakršnim koli strankam.

4 OBRAČUN DAVKA NA DODANO VREDNOST ZA POTOVALNE AGENCIJE

Potovalne agencije ne obračunavajo DDV v skladu z običajnimi pravili, saj zanje veljajo posebna pravila. DDV obračunavajo na podlagi razlike v ceni, ki jo dosežejo na ravni posameznega potovanja (Müller, 2021).

V ZDDV-1 so poleg določb o kraju obdavčitve storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj še določbe glede davčne osnove, oproščenih transakcijah in odbitku ter vračilu DDV. Posebna ureditev je kratka in jedrnata in posledično prihaja do problemov in dilem, kako pravilno obračunati in poročati DDV.

4.1 Izračun marže in obračun davka na dodano vrednost

4.1.1 Davčna osnova

Davčna osnova je razlika med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije. Te stroške predstavljajo tiste storitve in dobave blaga, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, prav tako pa mora biti neposredni uporabnik teh storitev potnik (97. člen ZDDV-1).

Pogoj, da potovalna agencija nabavi storitve od drugih davčnih zavezancev, ni dovolj, da bi te sodile v okvir posebne ureditve. Za primer lahko vzamemo storitev oglaševanja ali dobavo elektrike, ki sicer so nabavljene od drugih davčnih zavezancev, a njihov neposredni uporabnik ni potnik (Zupančič in drugi, 2023).

Pri izračunu davčne osnove potovalne agencije ne smejo upoštevati lastnih storitev. O tem je odločalo tudi Sodišče EU v zadevi C-557/11. V omenjeni sodbi je bilo vprašanje, ali mora potovalna agencija za prevoz, ki ga zagotavlja z uporabo svojih lastnih avtobusov, uporabljati posebno ureditev za potovalne agencije. Sodišče je razsodilo, da je potovalna agencija ravnala pravilno, ko je storitev prevoza, ki jih je opravila v lastni režiji, obravnavala ločeno.

Davčna osnova se določi za vsako posamezno potovanje, ki jo potovalna agencija opravi potniku. O tem je odločalo tudi Sodišče EU v tožbi proti Zvezni republiki Nemčiji. Razsodilo je, da Nemčija ni ravnala pravilno, ko je potovalnim agencijam dovolila, da lahko davčno osnovo določijo za vse storitve v okviru posameznega davčnega obdobja (Sodba Sodišča EU C-380/16).

Če ima potovalna agencija za določeno potovanje stroške višje od prihodkov, torej doseže negativno razliko v ceni, te ne sme evidentirati kot negativno obveznost za DDV. Torej v primeru, ko potovalna agencija ne doseže razlike v ceni ali je ta negativna, je davčna osnova nič (Zupančič in drugi, 2023).

4.1.2 Potovanja po Sloveniji

Prikazan bo primer izračuna marže in obračuna DDV za potovanje po Sloveniji. Pri potovanjih po Sloveniji, ki jih organizira potovalna agencija s sedežem v Sloveniji, je marža obdavčena po splošni stopnji DDV (Zupančič in drugi, 2023).

Primer: Potovalna agencija načrtuje, da bo potovanje prodala 30 potnikom. Prodaja ga sama, pa tudi preko posrednika, s katerim sta dogovorjena za 10 % provizijo. Posrednik torej deluje v imenu in za račun potovalne agencije (Zupančič in drugi, 2023). Prvi korak pri obračunu DDV je izračun načrtovane marže, kot je prikazano v tabeli 1.

Najprej seštejemo vse stroške storitev, pridobljenih od drugih davčnih zavezancev, nato prištejemo maržo in dobimo skupno ceno potovanja, ki jo bodo potniki plačali potovalni agenciji. Načrtovana razlika v ceni oz. marža mora pokrivati lastne splošne, upravne in druge stroške ter pribitek. Nato lahko tudi izračunamo ceno potovanja na potnika, ker se nam lahko kasneje stroški spreminjajo na primer zaradi manjše udeležbe in je tako lažje izračunati razliko (Zupančič in drugi, 2023).

Tabela 1: Izračun načrtovane marže za potovanje po Sloveniji

Zap. Št.	Izračun načrtovane marže in ugotovitev osnove DDV	V EUR
1.	Prevoz	800,00
2.	Nočitev	1.800,00
3.	Kosilo	450,00
4.	Skupaj storitve drugih (1. + 2. + 3.)	3.050,00
5.	Načrtovana razlika v ceni (marža)	300,00
6.	Skupaj cena potovanja (4. + 5.)	3.350,00
7.	Cena potovanja na potnika (6. / št. potnikov)	111,67
8.	Načrtovana razlika v ceni na potnika (5. / št. potnikov)	10,00
9.	V razliko v ceni vračunan DDV na potnika (8. × 0,180328)	1,80
10.	Osnova za obračun DDV na potnika (8. – 9.)	8,20
11.	V razliko v ceni vračunan DDV na potovanje (5. × 0,180328)	54,00
12.	Osnova za obračun DDV na potovanje (5. – 10.)	246,00

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Za izračun zneska DDV, ki je vsebovan v marži, uporabljamo preračunano stopnjo, ki se izračuna po enačbi (1). Marža je obdavčena po splošni stopnji DDV (22 %), torej preračunana stopnja znaša 18,0328 % (Horvat, 2010).

$$\text{Preračunana davčna stopnja} = \frac{\text{Stopnja DDV} \times 100}{100 + \text{stopnja DDV}} \quad (1)$$

Potovalna agencija je prodala potovanje 15 potnikom neposredno in 10 preko posrednika. Posrednik nakaže potovalni agenciji pobrana plačila za 10 potovanj po 111,67 EUR, torej 1.116,70 EUR.

Potovalna agencija je prejela predplačila za 25 potnikov in predvidela maržo v vrednosti 250 EUR (načrtovano razliko v ceni na potnika se pomnoži s številom prodanih potovanj). Davčna osnova znaša 204,92 EUR (250 – 45,08), ki se v DDV-O obrazec vpiše v polje 11 (dobave blaga in storitve), DDV pa znaša 45,08 EUR (250 × 0,180328) in se vpiše v polje 21 obrazca DDV-O (Obračunani DDV po stopnji 22 %) (Zupančič in drugi, 2023).

Potovalna agencija ne sme odbiti davka, ki ji je zaračunan s strani drugih davčnih zavezancev za storitve, ki so v neposredno korist potnika. Pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV pa ima za transakcije, ki niso v neposredno korist potnika, kot na primer elektrika, oglaševanje in podobno (Maver in drugi, 2003).

V tabeli 2 so prikazani prejeti računi potovalne agencije. Za vsak račun je prikazano tudi ali je znesek DDV odbiten ali neodbiten.

Vrednost računa za kosilo je manjši od načrtovanega, saj se je potovanja udeležilo le 25 potnikov, namesto načrtovanih 30. Davčna osnova od prejetih računov znaša 3.037,46 EUR, ki se v DDV-O obrazec vpiše v polje 31 (nabava blaga in storitev). DDV, ki si ga potovalna

agencija lahko odbija pa znaša 128,34 EUR in se vpiše v polje 41 (Odbitek DDV od nabav blaga in storitev po stopnji 22 %) (Zupančič in drugi, 2023).

Tabela 2: Prejeti računi potovalne agencije

Zap. Št.	Vsebina	Vrednost računa v EUR	Davčna osnova v EUR	DDV			
				Stopnja v %	Znesek v EUR	Neodbitni v EUR	Odbitni v EUR
1.	Prevoz	800,00	733,94	9,5	66,06	66,06	
2.	Nočitev	1.500,00	1.376,15	9,5	123,85	123,85	
3.	Kosilo	375,00	344,04	9,5	30,96	30,96	
4.	Oglaševanje	400,00	327,87	22	72,13		72,13
5.	Posredovanje	111,67	91,53	22	20,14		20,14
6.	Elektrika	200,00	163,93	22	36,07		36,07
7.	Skupaj		3.037,46			220,87	128,34

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Potovalna agencija po zaključenem potovanju vsem potnikom pošlje račune. Takrat naredi tudi končni obračun DDV glede na dejanske podatke. V tabeli 3 je predstavljen končni obračun DDV in izračun razlike, za katero je potrebno davčni obračun popraviti.

Tabela 3: Končni obračun potovanja

Zap. Št.	Vsebina	Načrtovano	Že vključeno v obrazec DDV-O	Doseženo	Razlika
1.	Število potnikov	30		25	
2.	Cena potovanja na potnika v EUR	111,67		111,67	
3.	Prihodki v EUR	3.350,00		2.791,75	
4.	Storitve drugih v EUR	3.050,00		2.675,00	
5.	Razlika v ceni (3.-4.) v EUR	300,00	250,00	116,75	133,25
6.	V razliko v ceni vračunan DDV (18,0328 %) v EUR	54,00	45,08	21,05	-24,03
7.	Razlika v ceni brez DDV – davčna osnova (5.-6.) v EUR	246,00	204,92	95,70	-109,22

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Potovalna agencija je bila zaradi prejetih plačil predračunov dolžna poročati DDV v davčnem obdobju, ko je plačilo prejela. Ta poslovni dogodek se je zgodil, preden je bila storitev opravljena in potovalna agencija še ni imela točnih zneskov računov od dobaviteljev, zato je poročala DDV glede na načrtovano maržo. Po opravljeni storitvi, ko so dejanski stroški potovanja znani, potovalna agencija izda račun in izvede popravek obračunanega DDV (Zupančič, 2019).

V zgornjem primeru bi torej potovalna agencija v obrazec DDV-O v polje 11 vpisala znesek -109,22 EUR, v polje 21 pa -24,03 EUR. Zneski so negativni, ker je zaradi nižje udeležbe tudi marža manjša od pričakovane (Zupančič in drugi, 2023).

4.1.3 Potovanja po tujini

Davčna osnova se enako kot za potovanja po Sloveniji izračuna tudi za potovanja po tujini. V primerih ko potovanje poteka po članicah EU, je marža obdavčena z DDV države, v kateri ima potovalna agencija sedež. Slovenske potovalne agencije torej obračunavajo DDV po stopnji 22 % (Zupančič in drugi, 2023).

Potovanja zunaj EU (deloma ali v celoti) so po 99. členu ZDDV-1 oproščena obračuna DDV. Če potovanje v celoti poteka po tujini, se torej DDV ne obračuna. Na računu mora potovalna agencija navesti klavzulo, da je DDV obračunan po posebni ureditvi za potovalne agencije (oprostitev po 99/1 ZDDV-1 in 309/1 direktive o DDV). V primeru, da del potovanja poteka po Sloveniji in EU, drugi del pa po tretjih državah, se za del po Sloveniji in EU DDV obračuna (Zupančič in drugi, 2023).

Prikazan bo primer izračuna marže in obračuna DDV za potovanje, ki deloma poteka v EU in deloma po tujini. Primer: Potovalna agencija organizira potovanje v Beograd z avtobusnim prevozom in načrtujejo udeležbo 25 potnikov. V tabeli 4 so prikazani stroški potovanja in načrtovana marža potovalne agencije.

Tabela 4: Izračun načrtovane marže za potovanje po tujini

Zap. Št.	Izračun načrtovane marže in ugotovitev osnove DDV	V EUR
1.	Prevoz	500,00
2.	Vstopnina	300,00
3.	Vodenje	200,00
4.	Kosilo	375,00
5.	Skupaj storitve drugih (1. + 2. + 3. +4.)	1.375,00
6.	Načrtovana razlika v ceni (marža)	200,00
7.	Skupaj cena potovanja (5. + 6.)	1.575,00
8.	Cena potovanja na potnika (7. / št. potnikov)	63,00
9.	Načrtovana razlika v ceni na potnika (6. / št. potnikov)	8,00

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Potovalna agencija mora ločeno beležiti, kakšen delež stroškov se nanaša na potovanje po EU in kakšen delež na potovanje po tujini. V tabeli 5 je prikazana razdelitev storitev drugih davčnih zavezancev na del, ki se nanaša na EU, in na del, ki se nanaša na potovanje po tretji državi.

Tabela 5: Storitve razdeljene na delež po Evropski uniji in na delež po tujini

Vrsta storitve	Vrednost storitve	Delež storitev po EU		Delež storitev po tretji državi	
		Odstotek	Vrednost	Odstotek	Vrednost
Prevoz	500,00	80	400,00	20	100,00
Vstopnina	300,00			100	300,00
Vodenje	200,00	5	10,00	95	190,00
Kosilo	375,00			100	375,00
SKUPAJ	1.375,00		410,00		965,00
Odstotek glede na skupno vrednost storitve		30		70	

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Delež storitev smo morali razdeliti na del po EU in na del po tujini, ker bomo na tak delež razdelili tudi maržo in s tem prišli do zneska obdavčenega in oproščenega prometa. Ta izračun je prikazan v tabeli 6.

Tabela 6: Razdelitev načrtovane marže na obdavčen in oproščen promet

Pot po EU				Pot po tujini	
Odstotek	Vrednost marže	Vračunani DDV	Vrednost brez DDV	Odstotek	Vrednost marže
30	60,00	11,00	49,00	70	140,00

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

V zgornjem primeru bi torej potovalna agencija, ki načrtuje maržo v vrednosti 200,00 EUR, v obrazec DDV-O v polje 11 vpisala znesek 189,00 EUR (140,00 EUR + 49,00 EUR), v polje 21 pa 11,00 EUR (Zupančič in drugi, 2023).

4.2 Pravica do odbitka in vračila davka

DDV se pri potovalnih agencijah obračuna le od razlike v ceni in posledično nima pravice do odbitka vstopnega DDV od blaga in storitev, ki jih pridobijo od drugih davčnih zavezancev in jih nudijo neposredno potniku (Maver in drugi, 2003).

V primeru, ko so storitve drugih davčnih zavezancev obdavčene s tujim DDV, ta ne bo povrnjen. Potovalna agencija v nobeni EU državi nima pravice do odbitka ali vračila DDV, ki ji ga zaračunajo drugi davčni zavezanci. Ta DDV povečuje stroške potovalne agencije in posledično zmanjšuje razliko v ceni (Zupančič in drugi, 2023).

4.3 Obračun davka na dodano vrednost od predplačil pri potovalnih agencijah

Opravljenе dobave in storitve so predmet DDV in v večini primerov to že predstavlja obdavčljivi dogodek in s tem obveznost za obračun DDV. Izjema so predplačila, saj pri njih nastane obveznost za poročanje za namene DDV in obračun DDV že ob prejemu predplačila (Zupančič, 2022).

Področje nastanka davčne obveznosti pri predplačilih ni posebej urejeno v posebni ureditvi, zato se uporablja 33. člen ZDDV-1. V tem členu je zapisano, da v primeru, ko je plačilo izvršeno, preden je storitev opravljena ali blago dobavljeno, nastane obveznost DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska (33. člen ZDDV-1).

Če potovalna agencija za svoje storitve pobere predplačila, mora ugotoviti, kolikšen del marže predstavlja prejeta predplačila. Na računu za prejeta predplačila mora torej potovalna agencija obračunati DDV od davčne osnove, ki je enaka marži, to je tako imenovana kalkulatívna razlika v ceni (144. člen ZDDV-1). Ko je potovanje zaključeno in so znani vsi stroški, potovalna agencija ugotovi še dejansko maržo in ustrezno popravi obračunani DDV (Zupančič, 2022).

O obravnavi predplačil pri potovalnih agencijah je odločalo tudi Sodišče EU v Sodbi C-422/17. Vprašanje se je nanašalo na to, ali je potovalna agencija dolžna obračunati DDV od prejetih predplačil in kako naj določi davčno osnovo. Družba Skarpa Travel je trdila, da mora potovalna agencija za določitev davčne osnove izračunati dejansko maržo, kar pa lahko naredi šele, ko so znani vsi stroški. Tako bi morala obveznost obračuna davka nastati šele, ko je ustvarjena marža dokončna.

Sodišče EU se z mnenjem družbe Skarpa ni strinjalo, saj potovalna agencija, ki prejme predplačilo, tega lahko veže na jasno opredeljeno storitev, ki jo bo opravila. Obveznost obračuna DDV nastane torej takrat, ko je predplačilo prejeta, in edini pogoj pri tem je, da so predvidene storitve jasno opredeljene.

V sodbi so odgovorili tudi na vprašanje glede davčne osnove. Sodišče EU je razložilo, da se DDV obračuna na podlagi ocenjene marže, ko pa je potovanje zaključeno in s tem izračunana tudi dejanska marža, se izvede popravek obračunanega DDV.

Potovalna agencija lahko od potnika zahteva plačilo are v znamenje, da je pogodba o potovanju sklenjena. Tega se potovalne agencije ne poslužujejo prav pogosto, razen v primerih, ko organizira potovanje za točno določenega potnika ali za večjo skupino, s tem se potovalna agencija zavaruje, da potnik ne bo odpovedal pogodbe, ko bo celotno potovanje že organizirano. V takem primeru ara ni zavezana k obračunu DDV (Zupančič in drugi, 2023).

4.3.1 Izdaja računa za predplačilo in izdaja končnega računa

Davčni zavezanec mora izdati račun za vsako prejeto predplačilo, ki je na zadnji dan davčnega obdobja, v katerem ga prejme, še vedno odprto. Rok za izdajo računa za predplačilo ni predpisan, a mora davčni zavezanec paziti, da podatke vključi v pravo davčno obdobje (Zalokar, 2012).

Račun za predplačilo, ki je izdan drugemu davčnemu zavezancu, mora poleg zneska DDV, ki je vračunan v ceno, navesti tudi podatke o količini in vrsti blaga ali opis in obseg storitev, ki bodo dobavljene oziroma opravljene za prejeto predplačilo. Znesek na računu za predplačilo je lahko izračunan z uporabo preračunane davčne stopnje ali pa je sestavljen tako, da je DDV obračunan od davčne osnove. Pomembno je le, da je znesek na računu za predplačilo enak plačanemu znesku (Zalokar, 2016).

Davčnemu zavezancu ni potrebno izdati računa za predplačilo, če je v istem davčnem obdobju, kot je prejel predplačilo, izdal tudi končni račun za opravljeno storitev oziroma dobavljeno blago. Račun za predplačilo je potrebno izdati le v primeru, da predplačilo plača davčni zavezanec, ne pa fizična oseba. Ali se bo fizični osebi izdalo račun za predplačilo, je torej odločitev dobavitelja. Ne glede na to, kako se odloči, mora vseeno DDV obračunati na dan prejema predplačila (Zalokar, 2016).

Pri izdaji končnega računa potovalna agencija upošteva določbe 82. člena ZDDV-1. Račun vsebuje samo znesek za plačilo, saj potovalna agencija ni dolžna napisati dosežene razlike v ceni kot davčne osnove in zneska DDV, zato je obvezna navedba klavzule »posebna ureditev – Potovalne agencije«. Za potovanja po tretjih državah, kjer marža ni obdavčena, je potrebno navesti tudi podlago za oprostitev plačila DDV (Zupančič in drugi, 2023).

4.3.2 Primer obračuna davka na dodano vrednost od predplačil

Praksa potovalnih agencij je, da za večja potovanja izstavijo več predračunov. V nadaljevanju bomo prikazali, kako se v takem primeru naredi obračun DDV in kako se določene poslovne dogodke knjiži.

Potovalna agencija organizira petdnevno potovanje po Italiji za skupino 50 potnikov iz Nemčije, ki bo potekalo od 1. do 5. avgusta. Cena celotnega potovanja znaša 50.000 EUR. Potovalna agencija je s stranko dogovorjena, da bodo potovanje plačali v treh delih, in sicer po dveh predračunih, zadnji del pa bodo plačali s končnim računom po izpeljanem potovanju.

Plačnik predplačila je zavezanec z ID-številko iz druge države EU, v našem primeru iz Nemčije, in njegove obveznosti in pravice so, da se ravna po predpisih iz svoje države. Potovalna agencija je slovenski zavezanec z redno ID-številko. Kraj opravljene storitve je Slovenija, kljub temu da bo potovanje potekalo po Italiji, saj za potovalne agencije ne velja

splošna določba za določitev kraja opravljene storitve, ampak uporablja posebno pravilo, ki pravi, da je storitev potovalne agencije obdavčena v tisti državi, kjer ima potovalna agencija sedež. Potovalna agencija ima v tem primeru obveznost obračunati slovenski DDV v davčnem obdobju, v katerem prejme predplačilo, in izdati račun za prejeto predplačilo (Zupančič in drugi, 2023; Zalokar, 2016).

Pred izdajo predračunov mora potovalna agencija narediti načrt oziroma oceno stroškov in izračun načrtovane marže, saj je ta ključna za izračun davčne osnove. Izračun načrtovane marže, davčne osnove in DDV za celotno potovanje je prikazan v tabeli 7. Omenjen izračun mora potovalna agencija imeti pripravljen že pred izdajo predračunov, saj to predstavlja podlago za izračun DDV od predplačil.

Tabela 7: Izračun načrtovane marže, davčne osnove in davka na dodano vrednost

Zap. Št.	Izračun načrtovane marže in ugotovitev osnove DDV	V EUR
1.	Skupaj storitve drugih	40.000,00
2.	Načrtovana razlika v ceni (marža)	10.000,00
3.	Skupaj cena potovanja (1. + 2.)	50.000,00
4.	Cena potovanja na potnika (3. / št. potnikov)	1.000,00
5.	Načrtovana razlika v ceni na potnika	200,00
6.	V razliko v ceni vračunan DDV (18,0328 %) na potnika	36,07
7.	Osnova za obračun DDV na potnika (5. – 6.)	163,93
8.	V razliko v ceni vračunan DDV (18,0328 %) na potovanje	1.803,28
9.	Osnova za obračun DDV na potovanje (2. – 8.)	8.196,72

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Potovalna agencija je mesečni davčni zavezanec. Prvo predplačilo je prejela 15. aprila v vrednosti 15.000 EUR. Prejeto predplačilo predstavlja 30 % načrtovane cene potovanja (50.000 EUR), vračunan DDV v predplačilu bo torej znašal 540,98 EUR ($10.000 \times 0,3 \times 0,180328$). Potovalna agencija 30. aprila izda račun za predplačilo. Drugo predplačilo so prejeli 10. julija v vrednosti 20.000 EUR, kar predstavlja 40 % celotne cene potovanja, vračunan DDV torej znaša 721,31 EUR, kar je 40 % v razliko v ceni vračunanega DDV za celotno potovanje (glej tabelo 7). Račun za drugo predplačilo je bilo izdano 30. junija. Vsi podani podatki so predstavljeni v tabeli 8.

Tabela 8: Izračun davka na dodano vrednost v predplačilu

Št. računa za predplačilo	Datum izdaje računa za predplačilo	Datum nakazila	Davčno obdobje	Delež v %	Osnova za obračun DDV v EUR	DDV v EUR
1	30. 4. 2023	15. 4. 2023	04. 2023	30	2.459,02	540,98
2	30. 6. 2023	10. 6. 2023	06. 2023	40	3.278,69	721,31

Vir: lastno delo.

Po opravljeni storitvi potovalna agencija naredi ponoven izračun marže, a tokrat z dejanskimi podatki. Stroški drugih davčnih zavezancev so bili za 800 EUR višji od načrtovanih in zato se je tudi pričakovana marža primerno znižala. Na sliki 9 je prikazan izračun dejanske marže, davčne osnove in DDV.

Tabela 9: Izračun dejanske marže, davčne osnove in davka na dodano vrednost

Zap. Št.	Izračun dejanske marže in ugotovitev osnove DDV	V EUR
1.	Skupaj storitve drugih	40.800,00
2.	Načrtovana razlika v ceni (marža)	9.200,00
3.	Skupaj cena potovanja (1. + 2.)	50.000,00
4.	Cena potovanja na potnika (3. / št. potnikov)	1.000,00
5.	Načrtovana razlika v ceni na potnika (2. / št. potnikov)	184,00
6.	V razliko v ceni vračunan DDV na potnika ($5. \times 18,0328 \%$)	33,18
7.	Osnova za obračun DDV na potnika (5. – 6.)	150,82
8.	V razliko v ceni vračunan DDV na potovanje ($2. \times 18,0328 \%$)	1.659,02
9.	Osnova za obračun DDV na potovanje (2. – 8.)	7.540,98

Vir: prirejeno po Zupančič in drugi (2023).

Da prihaja do čim manj napak pri obračunu DDV, mnogi zavezanci ob opravljeni storitvi najprej stornirajo podatke v evidenci izdanih računov, nato pa evidentirajo celotno obveznost po izdanem računu. Drugi način pa je, da v obdobju izdanega računa evidentirajo le razliko. Računsko pridemo do enakega podatka, a pri evidentiranju po prvem načinu prihaja do manj napak (Zalokar, 2016).

V tabeli 10 je prikazano, kako potovalna agencija evidentira DDV, obračunan od predplačil in dobave, v evidenci izdanih računov in na obrazcu DDV-O. Prikazano je evidentiranje v mesecih, ko potovalna agencija prejme predplačila in ko izda končni račun.

Tabela 10: Evidenca davka na dodano vrednost v knjigi izdanih računov in na obrazcu DDV-O

Vsebina	Evidenca IR		Obrazec DDV-O	
	Stolpec		Polje	
	7 (v EUR)	14 (v EUR)	11 (v EUR)	21 (v EUR)
Predplačilo 15. 4. 2023	2.459,02	540,98		
Obrazec DDV-O za april 2023			2.459,02	540,98
Predplačilo 10. 6. 2023	3.278,69	721,31		
Obrazec DDV-O za junij 2023			3.278,69	721,31
Opravljen storitev 5. 8. 2023				
Zmanjšanje obveznosti DDV	-5.737,71	- 1.262,29		
Nova obveznost za DDV	7.540,98	1.659,02		
Obrazec DDV-O za avgust 2023			1.803,27	396,73

Vir: prirejeno po Zalokar (2016).

V knjigovodstvu se običajno prejeto predplačilo z vključenim DDV knjiži na prejete kratkoročne predujme (konto 230). Ob izdaji računa za predplačilo knjižimo DDV v breme konta časovnih razmejitev – DDV od prejetih predujmov (konto 195) kot protiknjižbo pa povečamo konto obveznosti za DDV (konto 260). Konec davčnega obdobja se sestavi obračun DDV, kjer na zbirni konto obveznosti za DDV (konto 2608) v obračunskem obdobju prenesemo stanja vseh kontov obveznosti za DDV (Zalokar, 2012).

V tabeli 11 je predstavljeno knjiženje prejetega predplačila na predstavljenem primeru. Prikazano je le knjiženje prejema prvega predplačila, saj se predplačilo, prejeto v juniju, knjiži po enakem postopku.

Tabela 11: Knjiženje prejetega predplačila

Vsebina	Konto	V breme (v EUR)	V dobro (v EUR)
Prejem predplačila	110	15.000,00	
	230		15.000,00
Izdaja računa za predplačilo	195	540,98	
	260		540,98
Obračun DDV april	260	540,98	
	2608		540,98

Vir: lastno delo.

Po izvedenem potovanju potovalna agencija izda račun v znesku cene celotnega potovanja. Ob tem se najprej evidentira terjatev do kupca (konto 120), prihodke (konto 760) in obveznost za DDV (konto 260). Za znesek plačanih predplačil zmanjšamo terjatve do kupca in povečamo prejete predujme. Stornira se tudi znesek že plačanega DDV po predračunih na kontih časovnih razmejitev in obveznosti za DDV (znesek v spodnji tabeli vključuje oba predplačila). Konec davčnega obdobja se na zbirni konto obveznosti za DDV tako prenese razliko med obračunanim DDV za celotno potovanje in DDV, ki je že bil obračunan od predplačil v predhodnih davčnih obdobjih. Tabela 12 prikazuje knjiženje izdaje končnega računa.

Tabela 12: Knjiženje izdaje končnega računa

Vsebina	Konto	V breme (v EUR)	V dobro (v EUR)
Izdaja končnega računa	120	50.000,00	
	760		48.340,98
	260		1.659,02
Zmanjšanje terjatev za znesek predplačila	230	35.000,00	
	120		35.000,00
Zmanjšanje obveznosti za plačilo DDV za že plačan DDV po predračunih	195	-1.262,29	
	260		-1.262,29
Obračun DDV avgust	260	396,73	
	2608		396,73

Vir: lastno delo.

5 PREDLOG REFORME POSEBNE UREDITVE

Od sprejetja ureditve za potovalne agencije je tako sistem DDV kot tudi trg potovalnih agencij doživel velike spremembe, ki pa se ne odražajo v posebni ureditvi. Evropska komisija je že leta 2002 sprejela predlog za reformo, ampak ker Svet ni prišel do soglasja, je bil predlog dokončno umaknjen leta 2014, saj je po vrsti drugih odločitev Sodišča EU ta zastarel (European Commission, 2021).

Leta 2017 je bila izvedena študija, ki je analizirala delovanje posebne ureditve in predstavila pomembne sodbe, v katerih je Sodišče EU odločalo o njeni pravilni uporabi. V študiji so analizirali tudi uporabo posebne ureditve po državah članicah in prišli do ugotovitve, da velika večina držav članic na različnih področjih ne spoštuje skupnih pravil EU (European Commission, 2017).

Omenjena študija ima dva namena. Prvi je ugotoviti, ali posebna ureditev še vedno izpolnjuje svoja prvotna cilja, in sicer poenostavitev uporabe pravil o DDV in zagotovitev, da prihodki od DDV gredo v države članice potrošnje. Drugi namen pa je oceniti, ali so se od njenega sprejetja pojavili novi izzivi, ki jih sistem v sedanjih obliki ne more obravnavati (European Commission, 2021).

5.1 Dosežki posebne ureditve

Posebna ureditev je zelo učinkovita pri doseganju svojih dveh glavnih ciljev, in sicer poenostavitve uporabe pravil DDV za potovalne agencije in zagotavljanje pravične razporeditve prihodkov od DDV.

Pravilo o kraju obdavčitve in koncept enotne storitve sta najpomembnejša elementa, saj je tako posebna ureditev veliko bolj enostavna za uporabo kot uporaba običajnih pravil DDV. Poenostavitev zagotavlja z zmanjšanjem administrativnih obremenitev in s prihrankom pri stroških skladnosti. S spremembo pravil o kraju opravljanja storitev shema omogoča potovalnim agencijam delovanje znotraj EU brez potrebe po registraciji ali prijavi DDV v drugih državah članicah, kjer se storitve izvajajo. Registracija za DDV je potrebna le v tisti državi članici, kjer se nahaja potovalna agencija. S tem se izognejo potrebi po razumevanju in upoštevanju režimov DDV v drugih državah članicah ter komunikaciji z drugimi davčnimi organi v različnih jezikih. S tem potovalne agencije prihranijo tudi stroške davčnega svetovanja. Drugi element, ki prinaša poenostavitve, je pravilo o enotni storitvi. Kot enotna storitev se obravnava vse storitve, kupljene in prodane kot paket. Zahvaljujoč temu pravilu potovalni agenciji ni potrebno določiti, ali gre za enotno ali večkratno dobavo (European Commission, 2021).

Posebna ureditev se izkaže za najbolj koristno, ko paket vsebuje storitve, ki se nahajajo v različnih državah članicah. V opravljeni anketi, ki je ocenjevala delovanje trenutnih pravil o DDV, predpisanih v okviru posebne ureditve za potovalne agencije, so anketiranci

izpostavili, da najbolj cenijo potrebo po enkratni registraciji za DDV, obravnavo paketa kot enotne dobave, uporabo poenostavljene metode izračuna marže, ki se izogne potrebi po vračilu vstopnega DDV, in poenostavljeni prijavi DDV. Poleg tega je še posebej pomembno, da v okviru sheme ni potrebe po vračilu vstopnega DDV v vsaki državi članici, kjer so storitve kupljene, saj to samo po sebi predstavlja veliko administrativno olajšavo, zlasti za mala podjetja. Koristi poenostavitve, čeprav različno dojemane glede na sprejeti poslovni model, so v industriji najbolj cenjene v kontekstu čezmejnih storitev in pri poslovanju s potrošniki (angl. business to consumer, v nadaljevanju B2C), kjer končni kupec ne bi smel odbiti vstopnega davka (European Commission, 2021).

V okviru posebne ureditve potovalne agencije niso obdavčene glede na svoj promet, temveč glede na svojo maržo, in DDV, ki je nastal v zvezi z dobavami za neposredno korist potnika, ni upravičen do odbitka ali vračila v nobeni državi članici. Učinek teh posebnih pravil je, da prihodki od DDV na storitve, uživane med potovanjem, kot so hotelska nastanitev, obroki v restavracijah ali prevoz, pripadajo državi članici, v kateri potnik prejme storitev, medtem ko se DDV na maržo potovalne agencije pobira v državi članici, kjer ima agent sedež. Z drugimi besedami, vsi elementi turističnega paketa so obdavčeni v državi članici destinacije, medtem ko je marža, povezana z dobavo potovalne agencije, obdavčena v državi članici izvora (European Commission, 2021).

S tem ko posebna ureditev preprečuje potovalni agenciji, da bi si odbijala vstopni DDV, zagotavlja enakopravno razporeditev prihodkov med državami članicami. Študija kaže, da večina DDV, zbranega prek posebne ureditve, izhaja iz neodbitnega vstopnega DDV, medtem ko je skupni DDV na maržo manjši (European Commission, 2017).

5.2 Pomanjkljivosti posebne ureditve

V tem poglavju bomo predstavili, kako države članice uporabljajo glavne določbe posebne ureditve in izpostavili odstopanja od osnovnih smernic, ki vključujejo Direktivo o DDV in sodno prakso Sodišča EU. Prav tako bodo predstavljeni problemi, s katerimi se soočajo potovalne agencije.

Odstopanja od osnovnih smernic nastajajo bodisi zaradi različnih razlag skupnih pravil, ki morda niso dovolj jasna, bodisi zato, ker države članice ne izpolnjujejo skupnih pravil, kot jih razlaga Sodišče EU. Neenotna uporaba posebne ureditve v državah članicah lahko povzroči dvojno obdavčevanje, izkrivljanje konkurence in nepravično razdelitev prihodkov od DDV med državami članicami (European Commission, 2021).

V nadaljevanju bomo omenjali dve raziskavi, in sicer javno posvetovanje, ki je bilo izvedeno leta 2020. Z namenom zbrati mnenja državljanov in deležnikov o delovanju posebne ureditve za potovalne agencije ter o morebitni potrebi po spremembah. Skupaj je bilo prejetih 206 odgovorov iz 18 držav članic, Združenega kraljestva in Liberije (European Commission,

2021). Podatki o tem, kako se trenutno izvaja posebna ureditev po državah članicah, pa so črpani iz raziskave KPMG iz leta 2017.

Predstavljena bodo področja, pri katerih prihaja do največ razlik pri uporabi posebne ureditve med državami članicami. Omenjena področja so opredelitev pojmov, veleprodaja, poslovanje podjetij (angl. Business to business, v nadaljevanju B2B), mešani paketi, izračun marže in obravnavanje potovalnih agencij iz tretjih držav.

5.2.1 Opredelitev pojmov

V Direktivi o DDV nekateri pojmi niso jasno opredeljeni, kar vodi do različnih obravnav podobnih dobav v različnih državah članicah. Do največ neskladij prihaja na dveh področjih, in sicer pri (European Commission, 2021):

- Definiciji turističnih storitev (pri katerih turističnih storitvah se uporablja posebna ureditev).
- Obravnavi posameznih turističnih storitev.

5.2.1.1 Definicija turističnih storitev

Pomanjkanje skupne definicije turistične storitve za namene uporabe posebne ureditve, torej pomanjkanje natančnega seznama, kaj so turistične storitve, vodi do številnih neskladnosti in težav za davčne zavezance, ki poslujejo v več državah članicah. Raziskava je pokazala, da je pri več kot polovici držav članic uporaba posebne ureditve odvisna od tega, ali so te storitve združene z drugimi elementi. Na primer, v mnogih državah članicah obroki v restavracijah, vstopnice in športne storitve niso predmet posebne ureditve, razen če so združene z drugimi storitvami, ki so predmet posebne ureditve. To zmanjšuje učinkovitost posebne sheme in lahko v določenih okoliščinah povzroči neobdavčitev ali dvojno obdavčitev (European Commission, 2021).

Kot primer lahko vzamemo enkratno dobavo najema avtomobila. Nekatere države članice omenjenega primera ne obravnavajo kot turistično storitev, druge pa takšno dobavo obravnavajo v okviru posebne ureditve. V taki situaciji lahko dobavitelj storitev najema avtomobilov ustanovi svoje podjetje v državi članici, ki meni, da najem avtomobilov ne spada v posebno shemo, in tako plačuje DDV v tej državi članici le za kratkoročne najeme, pri katerih je avto dan na razpolago stranki v tej državi. Iz tega bi sledilo, da dobavitelj ne bi bil dolžan plačati DDV za najeme, kjer je avto dan na razpolago stranki v tistih državah članicah, ki menijo, da posebna shema velja, saj bi te države pričakovale, da se DDV plača po posebni shemi v državi članici, v kateri je dobavitelj ustanovljen (European Commission, 2021). Da bo omenjena situacija bolj jasna, jo bomo predstavili s primerom, ki je predstavljen tudi na sliki 9.

Imamo podjetje za najem avtomobilov, ustanovljeno v državi članici 1 in ima v lasti avtomobile, ki jih daje v najem strankam. Posrednik za najem avtomobilov je ustanovljen v državi članici 2. V obeh državah članicah je standardna stopnja 22 % (European Commission, 2017).

Slika 9: Primer neskladnosti zaradi nejasne definicije turističnih storitev



Vir: prirejeno po European Commission (2017).

Scenarij 1: Država članica 1 meni, da najem avtomobilov spada v posebno ureditev, medtem ko država članica 2 sledi običajnim pravilom o DDV. Najem avtomobila je predmet DDV v državi članici 1, kjer je avto dan na razpolago stranki. Posrednik ne plačuje nobenega DDV na svojo dobavo najema avtomobila, saj v državi članici 2 posebna shema ne velja in v skladu s pravili v državi članici 1 bi moral biti DDV plačan na maržo v državi članici 2. Posrednik zato obdrži svojo maržo v višini 13 EUR in plača neodbitni DDV v državi članici 1 v višini 22 EUR. V tem scenariju se skupno ustvari DDV v višini 22 EUR in celotni znesek ostane v državi članici 1, medtem ko dodana vrednost, ki jo ustvari posrednik, ni obdavčena. To vodi do morebitnih neskladnosti in nepravičnosti v davčnem sistemu. Taka situacija povzroči neobdavčitev (European Commission, 2017).

Scenarij 2: Država članica 1 meni, da najem avtomobilov sodi pod običajna pravila o DDV, medtem ko država članica 2 obravnava dobavo v okviru posebne ureditve. Posrednik mora zdaj plačati DDV v državi članici 2 na svojo maržo. Vendar pa tudi država članica 1 pričakuje plačilo DDV. Posrednik se mora registrirati in obračunati DDV v državi članici 1, kjer obračuna DDV v višini 24,34 EUR, odbije pa si lahko 22 EUR. V tem scenariju se skupno ustvari DDV v višini 26,68 EUR. Država članica 1 dobi 24,34 EUR (22 EUR + 2,34 EUR), država članica 2 pa 2,34 EUR ($13 \times 0,180328$). Tukaj posrednik plača DDV v obeh državah, kar vodi do dvojne obdavčitve in večjih administrativnih obremenitev (European Commission, 2017).

5.2.1.2 Posamezne turistične storitve

Nekatere države članice menijo, da se posebna shema uporablja le za pakete in da mora ta po svoji definiciji vsebovati več kot eno storitev. Zato te države članice menijo, da prodaja na primer samo hotelske sobe brez prevoza ne spada v posebno ureditev. Čeprav je Sodišče

EU v zadevah Van Ginkel in Star Coaches podalo nekaj smernic glede obravnave posameznih storitev, uporaba posebne ureditve v državah članicah še vedno ni dosledna (European Commission, 2021).

V Sodbi C-217/20 (Van Ginkel) je sodišče EU razsodilo, da uporaba posebne sheme ni pogojena z zagotavljanjem dodatnih storitev. Tako se posebna shema še naprej uporablja tudi za dobavo posamezne storitve, kot na primer nastanitve ali prevoza.

Iz raziskave je razvidno, da med državami članicami vlada zmeda glede obravnave posamezne storitve, saj nekatere uporabljajo posebno ureditev, nekatere jo iz te izključujejo in uporabljajo običajna pravila DDV, spet druge pa odločitev prepustijo rokam potovalne agencije. V Sloveniji ni jasnih smernic s strani davčnega organa (European Commission, 2017).

5.2.2 Veleprodaja

Praksa je razdeljena glede obravnave prodaje na debelo, kjer je potovalna storitev dobavljena poslovnemu kupcu za nadaljnjo dobavo potniku. Trenutno obstajajo trije pristopi k obdavčitvi veleprodaje (European Commission, 2021):

- Uporaba posebne ureditve;
- Izključitev iz posebne ureditve in uporaba običajnih pravil za DDV;
- Neobvezna uporaba posebne ureditve, prepuščena odločitvi davkoplačevalca.

Šest držav članic, med katere spada tudi Slovenija, te dobave izključujejo iz obsega posebne ureditve in jih obdavčujejo po običajnih pravilih za DDV. Petnajst držav članic obravnava takšne veleprodajne dobave kot del posebne ureditve. Medtem pa je v šestih državah članicah uporaba posebne ureditve za veleprodajo neobvezna in je prepuščena presoji davkoplačevalca (European Commission, 2017).

Podjetja za upravljanje destinacij so tista, ki so najbolj prizadeta zaradi različne obravnave, saj načeloma delujejo kot veletrgovci in se neposredno ne ukvarjajo s končnimi strankami. Za veleprodajne dobave posameznih postavk običajna pravila za DDV pomenijo plačilo DDV v državi članici, v kateri se storitev opravi. Kar zadeva pakete storitev, lahko obdavčitev po običajnih pravilih za DDV povzroči večjo kompleksnost, saj se lahko uporabijo različni pristopi in so lahko vključene različne države članice. Ko se uporablja običajna pravila za obračun DDV, lahko veleprodajalec uporablja naslednje tri pristope (European Commission, 2021):

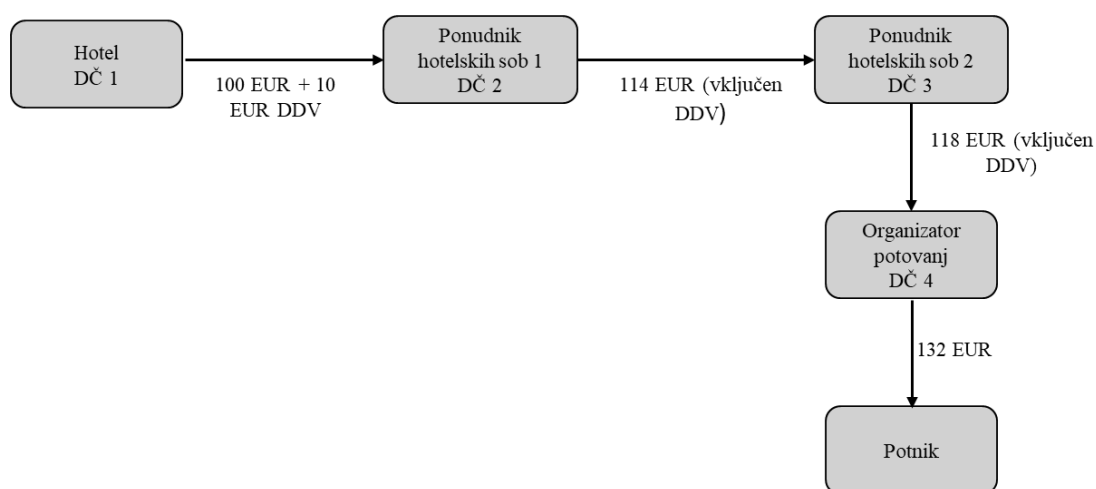
- Večkratna dobava – identifikacija vseh sestavnih delov paketa, dodelitev vrednosti vsakemu delu in obdavčitev vsakega dela po ustrezni stopnji DDV.
- Prevladujoča dobava – identifikacija glavne postavke v paketu in uporaba obravnave, ki velja za to glavno postavko.

- Splošno pravilo – pod določenimi pogoji je paket enotna dobava, obdavčena v skladu s 44. členom Direktive o DDV oziroma 25. členom ZDDV-1. DDV je torej plačljiv tam, kjer je poslovna stranka ustanovljena – z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Posledično lahko pride do potencialnih izkrivljanj na trgu veleprodajnih paketov, saj nekatere države članice lahko zahtevajo uporabo posebne ureditve, medtem ko druge lahko te dobave izključijo iz sheme ali celo dovolijo davkoplačevalcem, da se odločijo za uporabo običajnih pravil za DDV. Ta izkrivljanja se še poslabšajo zaradi različnih interpretacij, katera običajna pravila za DDV je treba uporabiti. Ta neusklajenost v obravnavi DDV predstavlja pomembno oviro za učinkovito uporabo DDV v veleprodajnem sektorju in lahko vodi do neobdavčenja ali dvojnega obdavčenja marže (European Commission, 2021).

Naslednji primeri ponazarjajo neusklajenosti v dobavni verigi hotelske nastanitve zaradi različne lokalne obravnave veleprodajne dobave. V naslednjih primerih smo zaradi lažjega izračuna predpostavili, da znižana stopnja, ki se nanaša na hotelsko nastanitev v državi članici, v nadaljevanju primera DČ 1, znaša 10 %, marža pa je obdavčena po standardni stopnji 20 % v vseh ostalih državah članicah (European Commission, 2017). Na sliki 10 je ilustracija veleprodajne dobave nastanitve, ki je opisana v primeru.

Slika 10: Ilustracija veleprodajne dobave nastanitve



Vir: prirejeno po European Commission (2017).

Scenarij 1: Veleprodajne dobave v vseh državah članicah spadajo v posebno ureditev

Oba ponudnika hotelskih sob ustvarita maržo v vrednosti 4 EUR in posledično plačata DDV v vrednosti 0,67 EUR ($4 \text{ EUR} \times 0,1667$). Za izračun DDV od marže se uporabi preračunano stopnjo, ki v našem primeru znaša 16,6667 %. Organizator potovanj ustvari maržo v vrednosti 14 EUR in tako plača DDV v vrednosti 2,33 EUR. Skupna vrednost pobranega DDV znaša 13,67 EUR. Od tega DČ1 dobi 10 EUR, DČ2 in DČ3 dobita vsaki po 0,67 EUR, 2,33 EUR pa dobi DČ4 (European Commission, 2017).

Scenarij 2: DČ2 in DČ3 obravnavata veleprodajne dobave po običajnih pravilih, medtem ko DČ1 obravnava po posebni ureditvi

Ponudnika hotelskih sob sta ustanovljena v DČ, kjer veleprodajo izključujejo iz posebne ureditve. Prav tako pa se ne moreta registrirati v DČ1, saj ta veleprodajo vključuje v posebno ureditev. Posledično se ponudnika hotelskih sob izogneta plačilu davka v obeh državah, torej pride do neobdavčitve. Organizator potovanj ponovno plača DDV v vrednosti 2,33 EUR. Skupna vrednost pobranega DDV znaša 12,33 EUR, od tega gre 10 EUR v DČ1 in 2,33 EUR v DČ4 (European Commission, 2017).

Scenarij 3: Vse DČ veleprodajne dobave obravnavajo po običajnih pravilih

Hotel in oba ponudnika hotelskih sob obračunajo DDV v DČ1, kjer je DDV stopnja 10 %. Ponudnik hotelskih sob 1 obračuna DDV v vrednosti 10,36 EUR ($114 \text{ EUR} \times 0,0909$) in si hkrati odbija vstopni DDV v vrednosti 10 EUR, kar pomeni, da njegova davčna obveznost na koncu znaša 0,36 EUR. Ponudnik hotelskih sob 2 obračuna DDV v vrednosti 10,73 EUR ($118 \text{ EUR} \times 0,0909$) in si lahko odbija DDV v vrednosti 10,36 EUR, kar pomeni, da njegova davčna obveznost na koncu znaša 0,37 EUR. Organizator potovanj tudi v tem primeru plača DDV v vrednosti 2,33 EUR. Skupna vrednost pobranega DDV znaša 13,06 EUR, od tega gre 10,73 EUR v DČ1 in 2,33 EUR v DČ4 (European Commission, 2017).

Scenarij 4: DČ2 in DČ3 obravnavata veleprodajne dobave po posebni ureditvi, medtem ko DČ1 obravnava po običajnih pravilih.

DČ1, DČ2 in DČ3 pričakujejo plačilo DDV v svoji državi. Hotel in oba ponudnika hotelskih sob morajo obračunati DDV v DČ1. Enako kot v prejšnjem primeru ponudnik hotelskih sob 1 obračuna DDV v vrednosti 10,36 EUR in si odbija vstopni DDV v vrednosti 10 EUR, kar pomeni, da njegova davčna obveznost na koncu znaša 0,36 EUR. Ponudnik hotelskih sob 2 obračuna DDV v vrednosti 10,73 EUR in si lahko odbija DDV v vrednosti 10,36 EUR, kar pomeni, da njegova davčna obveznost na koncu znaša 0,37 EUR. Oba ponudnika hotelskih sob sta dolžna obračunati DDV od marže tudi v svoji DČ. Marža pri obeh znaša 4 EUR, kar pomeni da morata dodatno plačati še 0,67 EUR DDV. V tem primeru zaradi različne obravnave pride do dvojne obdavčitve veleprodajalcev. Organizator potovanj tudi v tem primeru plača DDV v vrednosti 2,33 EUR. Skupna vrednost pobranega DDV znaša 14,40 EUR, od tega gre 10,73 EUR v DČ1, DČ2 in DČ3 dobita vsaka po 0,67 EUR, 2,33 EUR pa gre ponovno v DČ4 (European Commission, 2017). V tabeli 13 je predstavljena davčna obremenitev posameznih poslovnih subjektov zaradi različne obravnave veleprodajne dobave nastanitve, ki so bile predstavljene v zgornjih scenarijih.

Tabela 13: Davčna obremenitev posameznih poslovnih subjektov zaradi različne obravnave veleprodajne dobave nastanitve

Scenarij	Hotel v DČ1 (EUR)	Ponudnik hotelskih sob v DČ2 (EUR)	Ponudnik hotelskih sob v DČ3 (EUR)	Organizator potovanj v DČ4 (EUR)	Skupno pobran DDV (EUR)
Scenarij 1	10,00	0,67	0,67	2,33	13,67
Scenarij 2	10,00	0,00	0,00	2,33	12,33
Scenarij 3	10,00	0,36	0,37	2,33	13,06
Scenarij 4	10,00	1,03	1,04	2,33	14,40

Vir: prirejeno po European Commission (2017).

V prvem scenariju vse države članice veleprodajo vključujejo v posebno ureditev in je znesek pobranega davka največji, če ne upoštevamo četrtega scenarija, v katerem je prišlo do dvojne obdavčitve. Drugi scenarij prikazuje situacijo neobdavčenja zaradi različnih lokalnih obravnav iste dobave. Oba ponudnika hotelskih sob izkoristita priložnost in se izogneta plačilu DDV, zato je v tem primeru znesek pobranega davka najnižji. V tretjem scenariju DČ obravnavajo veleprodajne dobave po običajnih pravilih DDV. Skupni prihodek od DDV je nižji kot v scenariju 1, saj sta oba ponudnika hotelskih sob upravičena do odbitka vstopnega DDV, vendar se morata oba registrirati in obračunati DDV v DČ1 (European Commission, 2017).

5.2.3 Poslovanje s podjetji

Praksa glede storitev, ki so dobavljene za lastno uporabo poslovne stranke, je bolj dosledna kot tista, ki se uporablja za veleprodajne dobave. V tem sektorju je obvezna uporaba posebne ureditve veliko bolj pogosta. V zadnjih letih je kar nekaj držav spremenilo svojo zakonodajo in so v posebno ureditev vključile tudi dobave B2B (European Commission, 2021).

Te spremembe so bile sprožene s Sodbo Sodišča EU C-380/16, Komisija proti Nemčiji, v kateri je Sodišče EU jasno povedalo, da je pomembno zagotoviti, da se uporabi razlaga, ki najbolj ustreza ciljem posebne ureditve, kar pomeni, da morajo biti tudi dobave B2B zajete v posebno ureditev. Sodišče EU je tudi ponovilo, da se oba cilja posebne ureditve, in sicer poenostavitev pravil DDV za turistične agencije in uravnotežena porazdelitev prihodkov iz naslova pobranega DDV med državami članicami, bolje dosežeta z načelom stranke. Možnost izstopa lahko torej ovira enotno uporabo skupnih pravil, kar pomeni, da cilji posebne ureditve niso več doseženi.

Posebna ureditev je bolj koristna za davčnega zavezanca, če je večina njegovih strank ali končni potrošnik ali podjetje brez pravice do odbitka in kjer je znesek vstopnega DDV relativno nižji od DDV, ki bi moral biti zaračunan pri prodaji po običajnih pravilih o DDV. Vključitev dobav B2B v obseg posebne ureditve za potovalne agencije zagotavlja učinkovitost. V primerjavi z običajnimi pravili o DDV, ki zagotavljajo nevtralnost DDV, obdavčitev dobav B2B po marži onemogoči podjetjem odbijanje vstopnega DDV. Blokirano

vstopni davek na neposredne stroške dobav B2B, ki izhaja iz uporabe posebne ureditve, je ocenjen na približno 1,15 milijarde EUR letno v celotni EU, medtem ko je nevračljiv izhodni davek, prijavljen za dobave B2B v okviru posebne ureditve, ocenjen na približno 0,29 milijarde EUR. Stroški nevračljivega vstopnega DDV se znatno razlikujejo od sektorja do sektorja. V sektorju, kjer je končna stranka običajno davčni zavezanec, ki pričakuje vračilo DDV, uporaba posebne ureditve onemogoča, da bi končna poslovna stranka imela pravico do vračila vstopnega DDV (European Commission, 2021).

Ko se uporabi posebna ureditev, so potovalni agenti, ki delujejo v sektorjih B2B, v skušnjavi, da prilagodijo svoj poslovni model in uvedejo dogovore, s katerimi se lahko kvalificirajo kot posredniki in nato uporabijo običajna pravila o DDV. Iz tega sledi, da imajo potovalne agencije, ki niso vključene v posebno ureditev, konkurenčno prednost pri zagotavljanju storitev davčnim zavezancem v primerjavi z dobavitelji, ki delujejo v okviru posebne ureditve. Prav tako sledi, da so potovalne agencije s sedežem v državi članici, ki pravilno uporablja posebno ureditev, v slabšem konkurenčnem položaju v primerjavi s potovalnimi agencijami s sedežem v državi članici, ki take dobave izključuje iz posebne ureditve (European Commission, 2017).

Težava z B2B transakcijami je bila potrjena tudi skozi javno posvetovanje, kjer se je kar 80 % sodelujočih strinjalo, da je ključnega pomena, da B2B dobave omogočajo vračilo vstopnega DDV, skladno z običajnimi DDV pravili. Samo 18 % vprašanih je izpostavilo, da so jim bolj pomembne prednosti poenostavitve, ki jih prinaša posebna ureditev. Konkurenčnih slabosti, ki jih povzroča pomanjkanje vračila vstopnega DDV, ni mogoče nadomestiti s koristmi poenostavitve, ki jih posebna shema zagotavlja poslovnim strankam, kot je prednost izogibanja vračilom vstopnega davka, ki so podvržena različnim dokaznim zahtevam v vsaki državi članici (European Commission, 2021).

V naslednjem primeru bomo prikazali, zakaj je potovalna agencija v nekonkurenčnem položaju, ko dobavlja storitve poslovni stranki. Na sliki 11 je prikazana ilustracija spodnjega primera.

Ena od glavnih značilnosti posebne ureditve je, da preprečuje odbitek vstopnega davka na stroške blaga in storitev, dobavljenih v okviru sheme. Ker vstopnega davka ni mogoče odbiti, morajo potovalne agencije te stroške, vključno z neodbitnim DDV, ki ga zaračunajo dobavitelji, prenesti na stranko (European Commission, 2021).

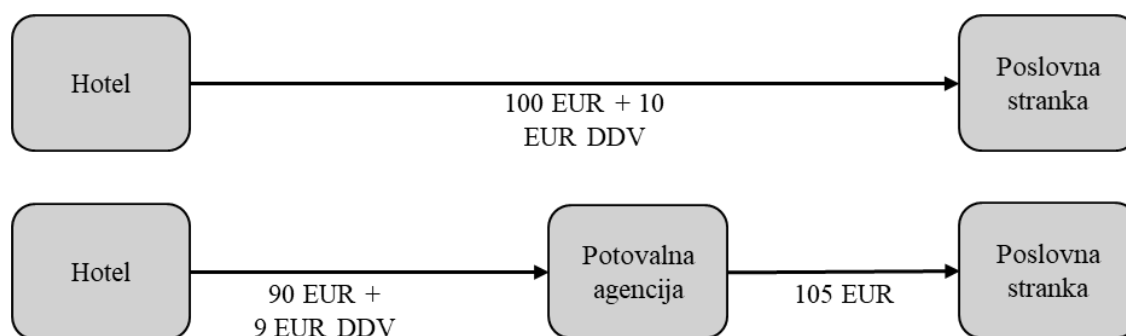
V prvem primeru poslovna stranka kupi hotelsko namestitev neposredno od hotela za skupno ceno 110 EUR (100 EUR + 10 EUR DDV). Davčni zavezanec od hotela pridobi račun z obračunanim DDV in, če se namestitev uporablja za obdavčljive poslovne aktivnosti, lahko odbije DDV kot vstopni davek. Neto strošek za poslovno stranko je tako 100 EUR (European Commission, 2017).

V drugem primeru poslovna stranka kupi namestitev preko potovalne agencije, ki ima dogovor s hotelom, po katerem ima dostop do znižanih cen sob, pri čemer znižana cena znaša

99 EUR (90 EUR + 9 EUR DDV). Agencija lahko sobo ponudi po nižji bruto ceni, kot bi jo lahko poslovna stranka dobila pri neposrednem stiku s hotelom. Vendar pa potovalna agencija ne more odbiti vstopnega DDV v višini 9 EUR in ne more izdati računa z obračunanim DDV davčnemu zavezanecu. Plačana cena 105 EUR vključuje DDV, vendar davčni zavezanec ne more odbiti nobenega vstopnega DDV. Strošek stranke je torej 105 EUR. Potovalna agencija ustvari maržo 6 EUR in mora, če je standardna stopnja 20 %, plačati DDV v višini 1 EUR (European Commission, 2017).

Kar se na prvi pogled poslovni stranki zdi dobra cena, je dejansko precej dražje, kot če bi sklenil pogodbo neposredno s hotelom. Zgoraj smo prikazali preprosto primerjavo nakupa ene storitve, vendar menimo, da je to dobra ponazoritev problema, s katerim se soočajo potovalne agencije, ki poslujejo v B2B sektorjih (European Commission, 2017).

Slika 11: Problem vključitve B2B dobav v posebno ureditev



Vir: prirejeno po European Commission (2017).

5.2.4 Mešani paketi

Obravnava DDV pri dobavi paketov B2B, ki so sestavljeni iz lastnih storitev in storitev, ki spadajo v okvir posebne ureditve, odpira določena vprašanja glede izdajanja računov in vrednotenja lastnih storitev (European Commission, 2021).

Sodišče EU v Sodbi C-291/03 MyTravel poudarja, da morajo biti lastne storitve, ko so dobavljene skupaj s storitvami, kupljenimi od drugih davčnih zavezancev, vrednotene glede na njihovo tržno vrednost, kadar je ta tržna vrednost določljiva. Potovalna agencija lahko uporablja dejanske stroške za določitev tržne vrednosti samo takrat, ko lahko dokaže, da ta osnova natančno odraža strukturo dobavljenega paketa ali kadar tržne vrednosti ni mogoče določiti. Tipična alternativa uporabi tržne vrednosti je razdelitev celotne cene glede na stroške lastnih in kupljenih storitev.

Po študiji iz leta 2017 je v štiriindvajsetih državah članicah potrebno izdati račun, kadar dobava B2B spada v posebno ureditev. V dvajsetih od teh držav mora račun ločeno navesti lastne storitve in storitve v okviru posebne ureditve. Na Češkem je ta razčlenitev opcijska, medtem ko je v Italiji potrebno izdati ločene račune za vsak element paketa. Večina držav

članic ne dovoljuje, da se na računu prikaže DDV v povezavi s storitvami v okviru posebne ureditve, temveč le za lastne storitve (European Commission, 2017).

Glede paketa, dobavljenega poslovni stranki za lastno uporabo, ki vsebuje mešanico storitev v okviru posebne ureditve in lastnih storitev, je treba v dvajsetih državah članicah razdeliti maržo paketa med elemente posebne ureditve in lastne storitve, tako da se le odstotek marže obravnava v okviru posebne ureditve, medtem ko se lastni elementi obravnavajo po običajnih pravilih DDV. Na Madžarskem se paket, ki vsebuje lastne storitve in storitve posebne ureditve, šteje za eno samo dobavo, ki je v celoti predmet posebne ureditve. V Španiji in na Švedskem je uporaba posebne ureditve za B2B transakcije opcijska, če pa se podjetje odloči za uporabo posebne ureditve, je treba maržo razdeliti (European Commission, 2017).

5.2.5 Izračun marže

Posebna ureditev zahteva, da se obračuna izhodni davek ne na prodajno vrednost potovalnih storitev, temveč na maržo. To zahteva izračun marže, vendar ima vsaka država članica svoja pravila glede tega izračuna (European Commission, 2021).

Sodišče EU je v Sodbi C-189/11 Komisija proti Španiji, pregledovalo prakso Španije, ki je omogočala turističnim agencijam, da določijo obdavčljivi znesek v skupnem znesku za vse dobave v okviru posebne ureditve, opravljene v določenem obdobju. Sodišče je sklenilo, da posebna ureditev ne vsebuje določbe za skupno določitev marže in da jo je potrebno izračunati glede na vsako posamezno storitev, ki jo opravi turistična agencija in zato poračunavanje izgube ni dovoljeno.

Glavna težava pri spoštovanju sodne prakse Sodišča EU je učinek, ki ga ima na izračun izstopnega DDV. Maržo je potrebno ugotavljati vsakič, ko turistični agent opravi storitev. To lahko pomeni večkratno izračunavanje izstopnega DDV za samo eno izvedbo potovalne storitve, saj se lahko stroški ene same storitve po izvedbi storitve večkrat spremenijo, kar potem zahteva večkratno prilagoditev izstopnega DDV (European Commission, 2021).

Trenutno države članice pri izračunu marže sodijo v eno od naslednjih dveh kategorij (European Commission, 2017):

- Globalni izračun marže, ki omogoča, da se izgube pri eni transakciji poračunajo z dobički pri drugi transakciji, opravljeni v istem obdobju, ali
- Izračun marže za vsako transakcijo, ki ne omogoča, da se izgube pri eni transakciji poračunajo z dobički pri drugi transakciji, opravljeni v istem obdobju.

Prednosti globalnega izračuna marže je enostavnost in možnost izravnave negativnih marž s pozitivnimi maržami pri drugih potovanjih. Zato ima turistična agencija, ki je ustanovljena v državi članici, ki omogoča obliko globalnega izračuna, nižje administrativne stroške in

potencialno nižje stroške DDV v primerjavi s turističnimi agencijami, ustanovljenimi v državah članicah, ki zahtevajo ločen izračun DDV za vsako opravljeno dobavo (European Commission, 2017).

To je bilo potrjeno tudi z javnim posvetovanjem, na katerem je 93 % vprašanih odgovorilo, da izračun marže za vsako transakcijo povečuje zapletenost poenostavljenih pravil posebne ureditve. Kar 91 % pa jih meni, da je tak izračun škodljiv za industrijo, ker negativnih marž ni mogoče izravnati s pozitivnimi maržami (European Commission, 2021).

Po študiji iz leta 2017 dvanajst držav članic izračunava obveznosti po posebni shemi na način, ki ne omogoča izravnave izgub, medtem ko štirinajst držav članic to omogoča. Švedska omogoča izbiro med transakcijsko osnovo ali poenostavljenim postopkom, kar ni v skladu s strogo razlago sodbe Komisija proti Španiji. Irska davkoplačevalcem omogoča uporabo poenostavljenih računovodskih metod, ki temeljijo na ocenjenih maržah, vendar morajo prilagoditi vsako oceno dejanski marži za vsako transakcijo (European Commission, 2017).

5.2.6 Potovalne agencije iz tretjih držav

Marža potovalne agencije je predmet DDV v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež ali stalno poslovno enoto. Po trenutnih pravilih je potovalna storitev obdavčena v skladu s posebno ureditvijo samo, če jo opravlja potovalna agencija s sedežem v EU, medtem ko marža ni obdavčena, če jo opravlja potovalna agencija s sedežem v tretji državi. S širjenjem uporabe interneta pa so potovalne agencije s sedežem zunaj EU postale vse bolj vpletene v opravljanje potovalnih storitev za potrošnike v EU. To je pripeljalo do neenake obravnave v škodo podjetij iz EU. V Združenem kraljestvu se od 1. januarja 2021 obdavčuje marža potovalnih agentov, ki opravljajo potovalne storitve za državljane EU po ničelni stopnji, če se storitev koristi zunaj Združenega kraljestva, kar povečuje izkrivljanje konkurence v primerjavi s preostalimi podjetji v EU (European Commission, 2021).

Konkurenčni položaj podjetij iz EU je prav tako prizadet zaradi velikega razpona pristopov, ki jih trenutno uporabljajo države članice glede obravnave DDV za potovalne agencije, tudi glede na sektor, kateremu pripadajo. Ko se uporablja posebna ureditev, operaterji iz tretjih držav pridobijo konkurenčno prednost, ker niso predmet te ureditve. Ko pa se posebna ureditev ne uporablja, na primer v državi članici, ki omogoča izvzetje za transakcije B2B, se uporabljajo običajna pravila DDV glede kraja dobave, kar postavlja potovalne agente iz EU v enakopraven položaj s potovalnimi agencijami iz tretjih držav (European Commission, 2021).

Digitalna transformacija v potovalni industriji je bistveno spremenila tako ponudbo kot povpraševanje. Osnovni operativni procesi so lahko zdaj popolnoma avtomatizirani, digitalizirani ali upravljani na daljavo, zato lokalna poslovna ustanova ni več potrebna za

prodajo na trg EU. Poleg tega so spletne rezervacijske platforme razširile izbiro potrošnikov, kar je privedlo do večje konkurence preko meja EU (European Commission, 2021).

Čeprav Evropa ostaja pomembna svetovna potovalna in turistična destinacija, so vodilna podjetja za spletno rezervacijo potovanj kljub temu ustanovljena zunaj EU. To ogroža konkurenčnost EU in prihodke od DDV. V času objave študije je več kot 50 % strank v EU rezerviralo svoja potovanja po spletu. Ta trend uporabe spletnih rezervacijskih platform je omogočil strankam dostop do ponudnikov zunaj njihovega ozemlja (European Commission, 2017).

5.3 Analiza predlogov za reformo

V prejšnjem poglavju smo identificirali pomanjkljivosti posebne ureditve, ki jih je izpostavila tudi Evropska komisija v oceni ureditve iz leta 2021. V omenjenem dokumentu so nakazovali potrebo po bistveni reformi.

Uporaba ureditve v državah članicah je zelo neenotna. Poleg tega pravilo o kraju opravljanja storitev ne zagotavlja enakega obravnavanja med potovalnimi agencijami iz EU in tretjih držav, ki organizirajo potovanja v EU. Te težave povzročajo pravno negotovost in dodatne stroške za potovalne operaterje ter večinoma ustvarjajo izkrivljanja in neenake pogoje na trgu potovalnih storitev v EU (European Commission, 2022).

Glavne pomanjkljivosti, ki smo jih predstavili v prejšnjem poglavju, lahko razvrstimo v naslednja štiri področja, kjer bi bilo smiselno uvesti spremembe:

- opredelitev pojmov;
- obseg posebne ureditve;
- pravilo o kraju opravljanja storitev;
- izračun marže.

Za vsako področje bomo predstavili možne rešitve, ki jih je predlagala Evropska komisija, in nato predstavili še mnenje glavnih združenj v panogi potovalnih agencij. Nekateri predlogi so predstavljeni tudi s primerom, da bi lažje prikazali, kako bi sprememba vplivala na celoten sistem.

5.3.1 Opredelitev pojmov

Pojmi posebne ureditve v Direktivi o DDV niso jasno opredeljeni. Različne razlage, sprejete na nacionalni ravni, lahko predstavljajo resen problem, zlasti za velike operaterje in spletne potovalne agencije, ki delujejo po vsej EU. Evropska komisija je na podlagi prakse držav članic predlagala dva alternativna pristopa, ki bi lahko privedla do ožjega ali širšega obsega

posebne ureditve (European Commission, 2022). V tabeli 14 so predstavljeni predlogi Evropske komisije.

Tabela 14: Predlogi sprememb opredelitve pojmov

Pojmi	Pristop 1	Pristop 2
Definicija turističnih storitev	Potovalna storitev obsega paket storitev, ki vključuje vsaj dve od naslednjih postavk: – nastanitev, – prevoz potnikov, – druge potovalne storitve v korist potnika.	Potovalna storitev obsega paket storitev, ki vključuje vsaj dve turistični storitvi (torej ni obvezno, da sta vključena bodisi nastanitev bodisi prevoz).
Posamezna turistična storitev	Vsaka storitev, ki je dobavljena kot posamezna postavka, je izključena iz področja uporabe.	Nastanitev, dobavljena kot posamezna postavka, je vključena v posebno ureditev.
Mešani paketi	Posebna ureditev se uporablja le za kupljene storitve. Lastne storitve niso vključene in jih je treba zaračunati posebej.	Mešane dobave so vključene. Marža se razdeli glede na tržno vrednost ali, če ta ni na voljo, na podlagi stroškov.

Vir: prirejeno po European Commission (2022).

Pri definiciji turističnih storitev bi glavna združenja v panogi potovalnih agencij (Mednarodno združenje križarjenj (angl. Cruise Lines International Association Europe - CLIA Europe), Evropsko združenje turističnih agencij in organizatorjev potovanj (angl. The European Travel Agent's and Tour Operators' Associations - ECTAA), Evropsko turistično združenje (angl. European tourism association - ETOA) in EU Travel Tech in TTL Net) raje izbrala drugi pristop, saj se zdi, da ponuja širši obseg okoliščin, v katerih se storitve lahko kvalificirajo kot turistične storitve in menijo, da je cilj poenostavitve najboljše dosežen s širokim obsegom. Vendar je potrebno ta pojem obravnavati skupaj s pojmom posameznih turističnih storitev. Verjamejo, da bi morale biti posamezne turistične storitve vključene v shemo, zato se ne strinjajo z nobeno od predlaganih definicij turističnih storitev, ki sta bili predstavljeni (ECTAA, 2023).

Pri pojmu posameznih storitev sta bila predlagana pristopa, da se iz posebne ureditve izključijo vse posamezne postavke ali pa da se dovoli vključitev le nastanitve. Združenja se ne strinjajo, da bi bilo treba posamezne postavke izključiti, z izjemo letov, dobavljenih samostojno. Posebna ureditev obstaja kot sredstvo za poenostavitev obveznosti glede DDV za ponudnike potovalnih storitev. Običajna načela DDV se tu ne upoštevajo z namenom, da bi premagali praktične težave, ki bi pogosto obstajale za potovalne agencije glede na vrsto storitev, ki jih zagotavljajo, in kraje, kjer so te storitve zagotovljene. To je bil tudi zaključek več sodb Sodišča EU glede posebne ureditve. Izključitev posameznih postavk iz ureditve bi predstavljala breme tako za potovalne agencije iz EU kot tudi izven nje. Združenja podpirajo vključitev posameznih postavk. Dejansko bi podprli širšo vključitev posameznih postavk, kot je trenutno splošno predpostavljeno. Zavzemajo se za vključitev najema prevoznega

sredstva in drugih posameznih postavk, ki jih pogosto zagotavljajo potovalne agencije. Takšen pristop bi pomagal maksimirati koristi posebne ureditve (ECTAA, 2023).

Pri mešanih paketih dajejo prednost drugemu pristopu, in sicer, da naj bi bila kombinacija kupljenih in lastnih storitev vključena v posebno ureditev ter da naj bi bila vrednost porazdeljena na podlagi tržne vrednosti oziroma na podlagi stroškov, če tržna vrednost ne more biti določena. Porazdeljene vrednosti za lastne storitve in storitve z maržo naj bi bile obdavčene skladno z običajnimi pravili in pravili posebne ureditve (ECTAA, 2023).

5.3.2 Obseg posebne ureditve

Posebna ureditev za potovalne agencije je bila prvotno zasnovana za B2C transakcije. Sedaj pa je po raziskavah sodeč zaznati veliko željo potovalnih agencij za vključitev B2B dobav v posebno ureditev. Predlogi reforme na tem področju so predstavljeni v tabeli 15.

Tabela 15: Predlogi sprememb obsega posebne ureditve

Predlogi	Opis
Trenutno stanje	Posebna ureditev velja za vse dobave potovalnih storitev, vključno z B2B in veleprodajo.
Izključitev veleprodaje	Posebna ureditev velja samo za dobavo potovalnih storitev potnikom (tako zasebnim kot poslovnim strankam).
Možnost izbire pri B2B	Potovalnim agencijam je dovoljeno izločiti storitve B2B. Možnost izločitve mora biti izvedena za vsako transakcijo posebej.

Vir: prirejeno po European Commission (2022).

Prvi predlog je, da vse ostane brez sprememb. Združenja tega predloga ne podpirajo zaradi odsotnosti možnosti izbire, ko govorimo o B2B dobavah.

Izključitev veleprodajnih dobav iz posebne ureditve prav tako ni zaželena rešitev, saj bi morale biti koristi posebne ureditve na voljo tudi veleprodajalcem. V nadaljevanju bomo predstavili primer, kako bi se obračunaval DDV po običajnih pravilih za veleprodajne dobave. Pri uporabi običajnih pravil je problematičen kraj opravljanja storitve in je zato potrebno ločeno obravnavati posamezne dobave in pakete. Pri posameznih storitvah ni problema, saj je Direktiva o DDV jasna, tako da se obdavčitev zgodi tam, kjer je nepremičnina locirana, kjer se prevoz izvaja ali kjer je avtomobil dan na voljo stranki. To bi pomenilo, da bi turistične agencije plačevale DDV v več državah članicah (ECTAA, 2023).

Obravnava paketa pa je bolj zahtevna. Najprej je potrebno določiti, ali se paket obravnava kot večkratno dobavo (kombinacija storitev, ki vključujejo dve ali več ločenih dobav) ali kot enotno dobavo (kombinacija storitev, ki se obravnava kot ena sama dobava). V primeru enotne dobave imamo dva različna pristopa, in sicer pristop prevladujoče dobave in pristop 44. člena Direktive o DDV oz. 25. člena ZDDV-1. Pristop prevladujoče dobave zahteva identifikacijo glavne postavke v paketu in potem apliciramo pravila, ki veljajo za to glavno

postavko na vse preostale postavke. V primerih, ko nimamo prevladujoče postavke, se uporabi obdavčitev po 25. členu ZDDV-1. Pri večkratni dobavi pa je potrebno identificirati vse vključene dobave, določiti kraj dobave za vsako dobavo posebej, ovrednotiti vsako dobavo in uporabiti ustrezno DDV stopnjo (ECTAA, 2023).

Primer: veleprodajni dobavitelj s sedežem v državi članici A je ustvaril paket turističnih storitev, ki se izvaja v državi članici A za dobavo turistični agenciji v državi članici B za dobavo B2C potrošnikom v državi članici B. Turistična agencija je vključena v posebno ureditev. V tem primeru upoštevamo, da je veleprodajalec izključen iz sheme. Veleprodajalec proda turistični paket turistični agenciji za 75.000 EUR brez DDV, turistična agencija pa ga proda potnikom v državi članici B za 90.000 EUR. Splošna DDV stopnja v državi članici B znaša 25 %, v državi A pa 20 %. Znižana stopnja v državi A znaša 10 % (stopnje DDV so zaradi preglednosti zaokrožene). V tabeli 16 so predstavljeni stroški veleprodajalca (ECTAA, 2023).

Tabela 16: Primer obračuna davka na dodano vrednost v primeru izključitve veleprodaje iz posebne ureditve

Opis	Znesek v EUR	Stopnja DDV	DDV v EUR
Hotel	30.000	10	3.000
Avtobusni prevoz	10.000	10	1.000
Vstopnine	12.000	20	2.400
Obroki	8.000	20	1.600
SKUPAJ	60.000		8.000

Vir: prirejeno po ECTAA (2023).

V vsakem primeru je veleprodajalec izključen iz posebne ureditve in zato lahko v celoti odbija vstopni DDV v višini 8.000 EUR. Pri večkratni dobavi veleprodajalec razdeli prodajno ceno 75.000 EUR na podlagi stroškov in nato doda ustrezen DDV (ECTAA, 2023). V tabeli 17 je predstavljen obračun DDV po splošnih pravilih pri večkratni dobavi.

Tabela 17: Obračun davka na dodano vrednost po splošnih pravilih pri večkratni dobavi

Opis	Delež stroškov	Osnova v EUR (prodajna cena × delež stroškov)	Stopnja DDV	DDV v EUR
Hotel	30/60	$75.000 \times 30/60 = 37.500$	10	3.750
Avtobusni prevoz	10/60	$75.000 \times 10/60 = 12.500$	10	1.250
Vstopnine	12/60	$75.000 \times 12/60 = 15.000$	20	3.000
Obroki	8/60	$75.000 \times 8/60 = 10.000$	20	2.000
SKUPAJ		75.000		10.000

Vir: prirejeno po ECTAA (2023).

Veleprodajalec obračuna izstopni davek v višini 10.000 EUR, odbija si lahko vstopni davek v višini 8.000 EUR in razliko v višini 2.000 EUR nakaže državi članici A. Turistična agencija kupi paket za 85.000 EUR (75.000 EUR + 10.000 EUR) in ga nato proda za 90.000 EUR in tako ustvari maržo v znesku 5.000 EUR. Po posebni ureditvi mora potovalna agencija obračunati DDV od marže, kar ob upoštevanju 25 % splošne stopnje znaša 1.000 EUR ($5.000 \text{ EUR} \times 25/125$), ki ga prejme država članica B (ECTAA, 2023).

Pri enotni dobavi, za katero se uporabi pristop prevladujočega elementa, mora veleprodajalec identificirati glavno postavko. V tem primeru je to nastanitev, ki predstavlja 50 % celotnih stroškov. V tem primeru bi potem veleprodajalec zaračunal 75.000 EUR plus 10 % DDV, ki znaša 7.500 EUR. Sedaj je vstopni davek višji od izstopnega in je veleprodajalec upravičen do vračila v višini 500 EUR. Turistična agencija ima v tem primeru maržo v višini 7.500 EUR in tako plača 1.500 EUR DDV (ECTAA, 2023).

25. člen ZDDV-1 pravi, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, tam, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti (25. člen ZDDV-1). Pri uporabi pristopa po 25. členu ZDDV-1 veleprodajalec ne obračuna DDV, saj je kraj opravljene storitve v državi članici B, še vedno pa si lahko odbija vstopni DDV. Turistična agencija v tem primeru naredi samoobdavčitev po stopnji 25 % in tako obračuna DDV v vrednosti 18.750 EUR ($75.000 \text{ EUR} \times 0,25$). Turistična agencija v tej situaciji nima pozitivne marže in zato po posebni ureditvi ne obračuna DDV (ECTAA, 2023). V tabeli 18 je predstavljen obračunan DDV v državi A in B ob uporabi pristopa večkratne dobave, prevladujočega elementa in 24. člena ZDDV-1.

Tabela 18: Obračunani davek na dodano vrednost v vsaki državi članici

Pristop	Država A	Država B	Skupaj
Večkratna dobava	10.000	1.000	11.000
Prevladujoča dobava	7.500	1.500	9.000
Člen 25	/	18.750	18.750

Vir: prirejeno po ECTAA (2023).

Z zgornjim primerom smo predstavili vse tri pristope in prikazali, kakšen vpliv ima to na porazdelitev prihodkov med državami članicami. Če bi se veleprodaja izključila iz posebne ureditve, se nam zdi pristop večkratne dobave najboljša izbira, saj je pristop logičen, prav tako pa ga že uporabljajo države, kjer paketi padejo izven posebne ureditve.

Združenja iz panoge turističnih storitev menijo, da bi bilo smiselno sprejeti pristop, po katerem se paket storitev šteje kot enotna dobava prevladujoče storitve, če stroški te prevladujoče storitve predstavljajo 70 %. V vseh ostalih primerih pa bi se paket obravnaval kot večkratna dobava. Pristop po 25. členu pa je manj primeren, saj, kot je prikazano na primeru, država A ne prejme nobenih prihodkov, kar pa je težko upravičiti (ECTAA, 2023).

Tretji predlog pa je možnost, da turistične agencije, ki prodajajo poslovnim strankam, lahko izključijo te dobave iz posebne ureditve. Kot smo že omenili, mnogi cenijo koristi poenostavitve, ki jih nudi posebna ureditev, vendar pogosto ne tisti v B2B sektorjih. Možnost uporabe običajnih pravil DDV za takšne transakcije bi omogočila turističnim agencijam, da obračunavajo DDV na način, ki ne ovira njihovega poslovanja. Kraj opravljanja storitev, ki so izključene iz posebne ureditve, bi bilo potrebno določiti v skladu z ugotovitvami v obravnavi predloga o izključitvi veleprodaje. Sledi, da bi bilo treba pristop večkratne dobave uporabiti, ko turistična agencija dobavlja paket, ki je izključen iz posebne ureditve, razen če ena vrsta storitve predstavlja vsaj 70 % stroškov (ECTAA, 2023).

5.3.3 Izračun marže

Natančen izračun marže je lahko zapleten in birokratsko obremenjujoč, kar predstavlja dodatno administrativno breme za potovalne agencije, ki ponujajo široko paleto storitev in paketov (ECTAA, 2014). V tabeli 19 so predstavljeni predlogi reforme Evropske komisije.

Tabela 19: Predlogi sprememb izračuna marže

Št.	Predlogi	Opis
1.	Trenutno stanje	Marže se izračunajo za vsako posamezno transakcijo in DDV se obračuna ob prejemu predplačil.
2.	Obvezna globalna marža	Marže je treba izračunati na letni ravni z globalnim pristopom in z uskladitvami. DDV postane plačljiv na dan začetka potovalne storitve.
3.	Neobvezna globalna marža	Potovalne agencije se lahko odločijo, ali bodo pri izračunu marž uporabljale globalni ali transakcijski pristop. DDV se zaračuna na datum začetka potovalne storitve.

Vir: prirejeno po European Commission (2022).

Prvi predlog je, da pravila za izračun marže ostanejo enaka, s čimer se združenja ne strinjajo, saj je, kot smo predstavili zgoraj, ta pristop zelo kompleksen. Drugi predlog je obvezna uporaba globalne marže, ta možnost predvideva takšen izračun za obdobje enega leta, pri katerem se dobava prizna na datum začetka potovalne storitve. Združenja v panogi turizma pa podpirajo tretji predlog, ki bi omogočil potovalnim agencijam izbiro med uporabo globalne in transakcijske metode. Glede na kompleksnost transakcijske metode se ne pričakuje, da bi se veliko potovalnih agencij odločilo za slednjo metodo, vendar verjamemo, da bi ta možnost morala biti na voljo tistim, ki jo želijo uporabljati, morda zato, ker želijo možnost identifikacije DDV stroška za posamezne transakcije ali pa so že prilagodili računovodske sisteme, da ustrezajo trenutnim zahtevam (ECTAA, 2023).

5.3.4 Pravilo o kraju opravljanja storitev

Potovalne agencije, ustanovljene v tretjih državah, so izključene iz obsega posebne ureditve. Vendar pa jim internet omogoča enostavno zagotavljanje potovalnih storitev strankam v EU.

To ustvarja izkrivljanja konkurence med potovalnimi agencijami s sedežem v EU in tistimi zunaj EU (ECTAA, 2014). V tabeli 20 so predstavljeni predlogi Evropske komisije za spremembe na tem področju.

Tabela 20: Predlogi sprememb pravila o kraju opravljanja storitev

Št.	Predlog	Opis
1.	Trenutno stanje	Potovalne storitve ostanejo obdavčene na kraju izvora in marže potovalnih agencij izven EU niso obdavčene.
2.	Kraj prebivališča potnika (samo za potovalne agencije izven EU)	Kraj obdavčitve potovalnih storitev pri potovalnih agencijah izven EU postane država prebivališča potnikov. Za potovalne agencije znotraj EU se nič ne spremeni – glej trenutno stanje.
3.	Kraj destinacije (samo za potovalne agencije izven EU)	Kraj obdavčitve potovalnih storitev pri potovalnih agencijah izven EU postane država, kjer se potovanje izvaja. Za potovalne agencije znotraj EU se nič ne spremeni – glej trenutno stanje.
4.	Kraj prebivališča potnika (za vse potovalne agencije)	Kraj obdavčitve potovalnih storitev za vse potovalne agencije (EU in ne-EU) postane kraj prebivališča potnika.
5.	Kraj destinacije (za vse potovalne agencije)	Kraj obdavčitve potovalnih storitev pri vseh potovalnih agencijah (EU in ne-EU) postane kraj, kjer se potovanje izvaja.

Vir: prirejeno po European Commission (2022).

Prva možnost ne bi prinesla nikakršne spremembe glede kraja dobave storitev, ki spadajo v posebno shemo. Te možnosti ne podpiramo, saj daje tujim potovalnim agencijam konkurenčno prednost in spodbuja selitev EU agencij izven EU (ECTAA, 2023).

Drugi predlog je, da je za potovalne agencije iz tretjih držav kraj obdavčitve marže kraj prebivališča potnika, za potovalne agencije iz EU pa pravila ostanejo enaka. Ta situacija kombinira trenutno enostavnost za potovalne agente iz EU z vključitvijo tujih agencij v okvir posebne ureditve, s čimer se zmanjšajo okoliščine, v katerih potovalne agencije iz tretjih držav uživajo konkurenčno prednost. To pravilo bi moralo veljati za potovalne agencije iz tretjih držav, ko je storitev potovalne agencije opravljena v EU in le, ko je stranka rezident EU. To zagotavlja najboljšo stopnjo enakosti v primerjavi z EU potovalnimi agencijami, saj je v praksi večina njihovih strank locirana v isti državi, kot imajo sedež. Poleg tega ta možnost ne nalaga DDV obveznosti ali novih stroškov ne-EU agentom, ki privabljajo potnike iz tujine, kar pomaga ohraniti privlačnost EU kot destinacijo za ne-EU potnike. Tu je treba poudariti tudi to, da si potovalne agencije iz tretjih držav ne bi mogle povrniti vstopnega DDV na svoje neposredne EU stroške, s čimer bi zaščitili prihodke držav članic destinacij (ECTAA, 2023).

Pomanjkljivost te spremembe kraja dobave bi lahko bilo povečanje kompleksnosti za potovalne agencije, ki strežejo strankam v več državah članicah EU. En način za zmanjšanje te kompleksnosti bi bila lahko uvedba praga, na primer 10 % za tuje potovalne agencije. Če bi torej tuja agencija imela vsaj 90 % svojih prihodkov od strank v eni državi članici, bi

morala plačati ves DDV v tej državi. Druga pomanjkljivost pa je, da bi bile EU potovalne agencije prikrajšane. Kot trenutno velja, bi bile pod to možnostjo dobave EU potovalnih storitev tujim potnikom predmet DDV, če jih proda EU agencija, ne pa v primeru, če jih proda tuja agencija. Da bi preprečili tako različno obravnavanje iste dobave, so združenja predlagala naslednja pravila, kdaj se obračuna DDV od marže (ECTAA, 2023). Predlogi obravnave DDV so predstavljeni v tabeli 21.

Tabela 21: Predlogi obravnave davka na dodano vrednost ob upoštevanju 2. predloga Evropske komisije

Destinacija potovanja	Sedež potovalne agencije	Prebivališče potnika	DDV obravnava
EU	EU	EU	DDV na maržo se obračuna v državi članici, kjer je sedež potovalne agencije
EU	EU	Tujina	DDV na maržo se ne obračuna
Tujina	EU	EU ali tujina	DDV na maržo se ne obračuna
EU	Tujina	EU	DDV na maržo se obračuna v državi članici prebivališča potnika
EU	Tujina	Tujina	DDV na maržo se ne obračuna
Tujina	Tujina	EU ali tujina	DDV na maržo se ne obračuna

Vir: prirejeno po ECTAA (2023).

Tretji predlog je, da je za potovalne agencije iz tretjih držav kraj obdavčitve marže kraj destinacije, za potovalne agencije iz EU pa pravila ostanejo enaka. Ta možnost bi lahko prinesla več prihodkov za države članice od tujih potovalnih agentov, vendar bi bilo zelo težko tujim agencijam sporočiti, da morajo plačevati DDV v EU in da se soočajo z drugačno logiko kraja dobave kot EU potovalne agencije ter z bolj zahtevno administrativno nalogo pri izračunu DDV, ki ga je potrebno plačati v več državah članicah. Privlačnost EU za tuje potovalne agencije bi se tako zmanjšala (ECTAA, 2023).

Četrty predlog je, da vse potovalne agencije obdavčijo maržo v kraju prebivališča potnikov. V praksi veliko EU agencij večinoma prodaja strankam v svoji državi članici, z izjemo večjih turističnih operaterjev. Zato bi bilo le malo razlike v razporeditvi prihodkov med državami članicami v primerjavi z drugo možnostjo. Vendar bi lahko taka sprememba potovalnim agencijam delovala kot odvračilni dejavnik za iskanje strank s prebivališčem zunaj domače države članice (ECTAA, 2023).

Peti predlog je, da vse potovalne agencije obdavčijo maržo v kraju destinacije potovanja. To bi samo razširilo kompleksnost, ki smo jo že obravnavali v tretjem predlogu, na vse potovalne agencije. To bi lahko izničilo prednosti poenostavitve, ki jih ponuja posebna ureditev, prav tako ta sprememba ne prinaša nobene prednosti. Vsaka sprememba pravil o kraju opravljanja storitev za potovalne agencije v EU bo povzročila znatne stroške implementacije za podjetja v smislu razvoja sistema in administracije (ECTAA, 2023).

5.4 Ugotovitve in priporočila

Skozi zgornja poglavja smo predstavili posebno ureditev za potovalne agencije, ki se od svoje uvedbe ni spremenila, kljub temu da je sistem DDV doživel temeljite spremembe. Tudi trg potovalnih storitev je bil podvržen velikim spremembam, kot so rast mednarodnih potovanj, digitalna preobrazba in vzpon spletnih potovalnih platform. Te spremembe so porušile tradicionalne poslovne modele in povečale konkurenco na svetovnem trgu (European Commission, 2021).

Posebna ureditev za potovalne agencije je bila zasnovana z namenom poenostavitve obdavčitve potovalnih storitev. Kljub temu pa se je izkazalo, da shema prinaša tudi nekaj težav, zlasti za B2B sektor, kjer podjetja zaradi neobstoječe možnosti odbitka vhodnega DDV trpijo, saj na trgu niso konkurenčni. Potovalne agencije so zaradi te sheme pogosto prisiljene prenašati stroške na stranke, kar povzroča težave v njihovih poslovnih odnosih in zmanjšuje konkurenčnost v primerjavi z neposrednim nakupom storitev od prvotnih ponudnikov.

Eden od predlogov za rešitev tega problema, ki ga podpirajo tudi združenja v tej panogi, je možnost izbire uporabe posebne ureditve za B2B dobave. Tukaj se nam zdijo izračuni ob uporabi splošnih pravil zelo kompleksni in s tem možnost napak zelo visoka. Prav tako je trenutno obravnava B2B dobav med državami članicami dokaj enotno uporabljena in bi tako možnost izstopa ovirala enotno uporabo skupnih pravil, kar pa bi pomenilo, da prvotni cilji posebne ureditve ne bi bili doseženi. Javna posvetovanja so sicer pokazala, da potovalne agencije trenutno obravnavo B2B dobav vidijo kot enega izmed večjih problemov, s katerimi se soočajo, in zato to ostaja del ambicioznega dolgoročnega projekta za spremembo sistema DDV za potovalne agencije.

Predlagani pristopi za širšo definicijo turističnih storitev, vključitev posameznih postavk in obravnavo mešanih paketov prinašajo določene prednosti, kot je dodatna poenostavitev DDV obveznosti, saj na primer potovalnim agencijam ne bi bilo treba ločevati različnih storitev glede na njihovo obdavčitev. Tukaj bi izpostavili, da lahko širša definicija turističnih storitev vodi do nejasnosti pri določanju, kaj točno se šteje kot turistična storitev. Če definicija ne bo dovolj natančna, lahko države članice to interpretirajo različno, kar lahko povzroči različno uporabo pravil. To pa predstavlja težave za potovalne agencije, ki poslujejo v različnih državah, saj raznolika interpretacija pravil lahko vodi do situacij, v katerih so določene storitve obdavčene večkrat ali pa sploh niso obdavčene.

Predlog za spremembo izračuna marže, kjer lahko potovalna agencija sama izbere, ali jo želi izračunati po globalnem ali transakcijskem pristopu, se nam ne zdi sporen, prav tako menimo, da bo kar nekaj potovalnih agencij obdržalo trenutni način izračuna marže, saj imajo že postavljen sistem. Različna obravnava pa ne bo škodila nobenemu deležniku.

Na drugi strani pa različna obravnava veleprodaje trenutno lahko vodi do neobdavčenja ali dvojnega obdavčenja marže. Tukaj se nam zdi boljša rešitev vključitev veleprodaje v

posebno ureditev, saj je, če je vključena B2B dobava, edino pravilno, da se ne izključuje veleprodajalcev.

Trenutna pravila o kraju dobave ustvarjajo konkurenčno prednost za tuje potovalne agencije, saj jim ni potrebno plačati DDV na maržo za potovalne storitve, ki jih opravljajo v EU. To spodbuja EU agencije k selitvi izven EU, kar zmanjšuje prihodke EU držav članic. Predlog, ki je najbolj zagovarjan, je, da za EU potovalne agencije ostane vse enako, tuje potovalne agencije pa bi maržo morale obdavčiti v kraju prebivališča potnika. Priporočene spremembe pravil o kraju dobave bodo pomagale ustvariti enake pogoje za vse potovalne agencije, ne glede na to, ali so ustanovljene znotraj ali zunaj EU. Te spremembe bodo izboljšale konkurenčnost EU potovalnih agencij in zagotovile pravično obdavčevanje storitev v EU. Problem, ki ga tu opazimo, je zapletenost za potovalne agencije, ki organizirajo potovanja za stranke iz več držav.

Ker digitalizacija zamegljuje tradicionalne vloge, mora reforma vključevati nove poslovne modele in pojasniti njihove obveznosti in pravice. Priporočili bi tudi vzpostavitev mehanizmov za redno spremljanje in prilagajanje pravil novim poslovnim praksam in tehnološkim inovacijam. Ker digitalne platforme in podjetja brez fizične prisotnosti na določenem trgu postajajo vse bolj prevladujoči, je pomembno zagotoviti enake konkurenčne pogoje. To bi lahko dosegli s spremembo o kraju dobave za tuje potovalne agencije, kot smo opisali zgoraj. Priporočili bi tudi aktivno sodelovanje z mednarodnimi organizacijami za usklajevanje pravil obdavčitve digitalnih storitev in preprečevanje dvojne obdavčitve.

6 SKLEP

Posebna ureditev je bila vzpostavljena skupaj s skupnim sistemom DDV leta 1977, da bi olajšala zaračunavanje DDV potovalnim agencijam, ki združujejo in prodajajo storitve zunaj svoje države članice (European Commission, 2017). Posebna ureditev je učinkovita pri doseganju obeh ciljev, ki sta bila zastavljena ob njeni ustanovitvi. Dosegla je poenostavitev uporabe pravil DDV in zagotavlja pravično razporeditev prihodkov od DDV med državami članicami. Skozi leta pa so se prikazale tudi določene pomanjkljivosti sheme.

Posebna ureditev je kratka in jedrnata in je v ZDDV-1 zapisana le v štirih členih (od 97. do 100. člena). Zaradi tega je skozi leta prihajalo do veliko dvomov in vprašanj, kdo in kdaj bi moral uporabljati posebno ureditev. Zaradi teh nejasnosti so države članice različno uporabljale posebno ureditev in je posledično sodišče EU o pravilni uporabi posebne ureditve večkrat odločalo in tako se je s časom izoblikovala sodna praksa, ki posebno ureditev dopolnjuje (European Commission, 2017).

Skozi magistrsko delo smo predstavili različne pomembne koncepte obračunavanja DDV. Če se je v praksi v povezavi z njim kdaj pojavilo kakšno vprašanje, ki ga je reševalo sodišče, smo predstavili situacijo in vprašanje ter odločitev sodišča.

V okviru magistrskega dela smo ugotovili, da je obračunavanje DDV pri potovalnih agencijah kompleksno, saj zaradi jedrnatosti in nejasnosti posebne ureditve pogosto nastajajo težave in dileme pri pravilnem obračunu. Zbrali smo različne primere, ki se v praksi pri poslovanju potovalnih agencij največkrat pojavijo, in s tabelami predstavili pravilne izračune. Ti izračuni bodo lahko v pomoč računovodjem v računovodskih servisih, saj običajno manjše potovalne agencije nimajo svojega računovodstva in morajo zato računovodje skupaj s stranko vzpostaviti sistem vodenja DDV. Zaradi drugačnega obračunavanja DDV se tukaj lahko pojavi veliko vprašanj in dvomov, ki smo jih skozi poglavja poskusili čim bolj obrazložiti.

Digitalizacija je spremenila delovanje potovalnih agencij, kar prinaša številne izzive in priložnosti. Težko je predvideti prihodnost te panoge, saj tradicionalne vloge postajajo vse manj jasne in pomembne. Osnovni operativni procesi potovalnih agencij so lahko že povsem avtomatizirani, digitalizirani ali izvedeni na daljavo. Z naraščajočo uporabo platform, ki ne potrebujejo fizičnih sredstev, fizična poslovna prisotnost ni več potrebna. Zato postaja načelo obdavčitve na kraju, kjer je potovalna agencija ustanovljena, neustrezno, saj ne zagotavlja enakih konkurenčnih pogojev, ker so večji spletni ponudniki locirani zunaj EU (European Commission, 2021).

Nazadnje smo se osredotočili na predloge reforme posebne ureditve. Poudarili smo dosežke trenutne ureditve, a tudi izpostavili njene pomanjkljivosti, kot so opredelitev pojmov, veleprodaja, ponudba B2B, mešani paketi, izračun marže ter obravnava potovalnih agencij iz tretjih držav. Analiza predlogov za reformo je pokazala potrebo po bolj jasnih in širših pravilih, ki bi bolje ustrezala trenutnim razmeram na trgu, in izzivom, s katerimi se soočajo potovalne agencije. Predstavili smo težave, ki so jih potovalne agencije izpostavile v različnih raziskavah, in predloge Evropske komisije za njihovo rešitev. Poleg tega smo predstavili tudi mnenja združenj iz panoge potovalnih agencij. Na koncu smo podali še naše mnenje o danih predlogih komisije in združenj. Izvedli smo kritično analizo predlogov ter izpostavili nove težave, ki bi se lahko pojavile ob takšni spremembi ureditve.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve – AJPES. (brez datuma). *eS.BON – Pojasnila podatkov in kazalnikov*. https://www.ajpes.si/Drugo/Aplikacije/eS.BON/Podatki_kazalniki?id=286
2. Bajuk Mušič, A. (2021, 24. november). *Knjiženje prodaje v tujem imenu in za tuj račun ali kdaj prefakturirati*. <https://www.revijaiks.si/2021/12/Racunovodstvo/clanek/5901530/knjiizenje-prodaje-v-tujem-imenu-in-za-tuj-racun-ali-kdaj-prefakturirati?h=knji%C5%BEenje%20prodaje%20v%20tujem%20imenu>

3. Digital Adoption Team. (2024, 31. maj). *How Will Digital Transformation (DX) Impact The Travel And Tourism Industry?* <https://www.digital-adoption.com/travel-industry-digital-transformation/>
4. ECTAA. (2014). *ECTAA and GEBTA call for the revision of the special vat scheme for travel agents.* <https://www.ectaa.org/Uploads/position-papers/CR14-151-422-FINAL.pdf>
5. ECTAA. (2023, 25. januar). *Industry stakeholder submission to the Commission on the options for review of the Special Scheme for Travel Agents.* <https://www.etoa.org/wp-content/uploads/2023/08/TOMS-industry-position-on-options-for-reform-2022-01-25-FINAL-clean.pdf>
6. European Commission. (2017). *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform. Final report.* https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-12/travel_agents_special_vat_scheme_en.pdf
7. European Commision. (2019, 31. oktober). *Group on the future of VAT. VAT special scheme for travel agents.* <https://circabc.europa.eu/sd/a/b0a28685-119e-4d8f-b322-0416d15168d4/GFV%20091%20-%20Special%20scheme%20for%20travel%20agents.pdf>
8. European Commission. (2021). *Special Scheme for travel agents of the Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.* Commission Staff Working Document Evaluvation.
9. European Commission. (2022, 19. oktober). *Review of the VAT rules applicable to travel and tourism sector Meeting with stakeholders.* https://www.etoa.org/wp-content/uploads/2022/10/EU_Review_of_VAT_rules_Travel_and_Tourism.EC_stakeholder_discussion_document.20221019.pdf
10. European Commision. (brez datuma). *What is VAT?* https://taxation-customs.ec.europa.eu/what-vat_en?prefLang=sl&etrans=sl
11. Eurostat. (2024a, 22. marec). *Enterprises by detailed NACE Rev.2 activity and special aggregates.* https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sbs_ovw_act__custom_11185392/default/table?lang=en&page=time:2021
12. Eurostat. (2024b, 1. marec). *Annual detailed enterprise statistics for services (NACE Rev. 2 H-N and S95).* https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sbs_na_1a_se_r2__custom_11209748/default/table?lang=en
13. Finančna uprava Republike Slovenije – FURS. (2023, 8. april). *Davek na dodano vrednost – podrobnejši opis.* https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_dv/#c4623
14. Finančna uprava Republike Slovenije – FURS. (brez datuma). *Davek na dodano vrednost (DDV) – opis področja.* https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_dv/#c259

15. Finančna uprava Republike Slovenije – FURS. (brez datuma). *Oddaja obračuna davka na dodano vrednost*.
https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/openportal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=obracun_ddv_fod
16. Horvat, D. (2010). *Računovodstvo za samostojne podjetnike*. Zavod IRC.
17. Kostelec, A. (2018, 28. november). *Poslovanje s tretjimi ozemlji in DDV*.
<https://www.revijaiks.si/2018/12/Davscine/clanek/5163575/poslovanje-s-tretjimi-ozemlji-in-ddv?h=ddv%20in%20eu>
18. Kukanja, M. (2022). *Turistična podjetja in pandemija covida-19*. Založba Univerze na Primorskem.
19. Maver, L., Zupančič, M. in Dončič, N. (2003). *Davek na dodano vrednost, Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa*. Založba Oziris.
20. Ministrstvo za digitalno preobrazbo Republike Slovenije. (2023). *Dejavnosti SKD*.
<https://spot.gov.si/sl/dejavnosti-in-poklici/dejavnosti-sk/>
21. Müller, M. (2021, 2. november). *Kako deluje posebna ureditev potovalnih agencij*.
<https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/288883>
22. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-163/91 z dne 12. 11. 1992.
23. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-260/95 z dne 20. 2. 1997.
24. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-308/96 in C-94/97 z dne 22. 10. 1998.
25. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-291/03 z dne 6. 10. 2005.
26. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-200/04 z dne 13. 10. 2005.
27. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-31/10 z dne 9. 12. 2010.
28. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-220/11 z dne 1. 3. 2012.
29. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-557/11 z dne 25. 10. 2012.
30. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-189/11 z dne 26. 9. 2013.
31. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-380/16 z dne 8. 2. 2018.
32. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-422/17 z dne 19. 10. 2018.
33. Sodba Sodišča EU, opr. št. C-388/18 z dne 29. 7. 2019.
34. Svet Evropske unije. (2021). *Poročilo Sveta ECOFIN o davčnih vprašanjih, namenjeno Evropskemu svetu*. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9970-2021-INIT/sl/pdf>
35. World Travel & Tourism Council – WTTC. (2023a). *Travel & Tourism - Economic Impact Report 2023, Global Trends*. https://assets-global.website-files.com/6329bc97af73223b575983ac/647df24b7c4bf560880560f9_EIR2023-APEC.pdf
36. World Travel & Tourism Council – WTTC. (2023b). *Travel & Tourism - Europe Economic Impact Report 2023*.
https://www.slovenia.info/uploads/RR%202023/Priloge_WTTC/WTTC_EuropeLCU2023_.pdf
37. World Travel & Tourism Council – WTTC. (2023c). *Travel & Tourism - Slovenia Economic Impact Report 2023*.

https://www.slovenia.info/uploads/RR%202023/Priloge_WTTC/WTTC_Slovenia2023_.pdf

38. Your Europe. (brez datuma). *Pravila in stopnje DDV: splošna stopnja, posebne stopnje in znižana stopnja*. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_sl.htm
39. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). UR. L. RS, št. 13/11, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19, 196/21
40. Zalokar, N. (2012, 25. oktober). *Obračun DDV od naročnin in drugih predplačil*. <https://www.revijaiks.si/2012/11/Davscine/clanek/418614/obracun-ddv-od-narocnin-in-drugih-predplacil?h=knji%C5%BEenje%20predpla%C4%8Dil>
41. Zalokar, N. (2016, 30. junij). *Predplačila in DDV*. <https://www.revijaiks.si/2016/07/Davscine/clanek/287727/predplacila-in-ddv?h=predpla%C4%8Dila>
42. Zupančič, M. (2019, 31. julij). *Kdo in kdaj bi moral uporabiti posebno ureditev za potovalne agencije*. <https://www.revijaiks.si/2019/08-09/Davscine/clanek/5333301/kdo-in-kdaj-bi-moral-uporabiti-posebno-ureditev-za-potovalne-agencije>
43. Zupančič, M. (2022, 27. april). *Obračunavanje DDV od predplačil*. <https://www.revijaiks.si/2022/05/Davscine/clanek/5982309/obracunavanje-ddv-od-predplacil?h=predpla%C4%8Dila>
44. Zupančič, M., Prislan, B., Prusnik, M. in Kostelec, A. (2023). *Davek na dodano vrednost v praksi*. (3. izd.). Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.