

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV V MEDNARODNI  
TRGOVINI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST**

Ljubljana, marec 2012

DAMIR CERGOLO

## **IZJAVA O AVTORSTVU**

Spodaj podpisani Damir Cergol, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor magistrskega dela z naslovom **OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV V MEDNARODNI TRGOVINI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST**, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem dr. Brankom Koržetom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbel(-a), da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v zaključni strokovni nalogi/diplomskem delu/specialističnem delu/magistrskem delu/doktorski disertaciji, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobil(-a) vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal(-a);
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 22.03.2012

Podpis avtorja:

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 SISTEM DDV V SLOVENIJI.....</b>	<b>4</b>
1.1 Pravne podlage.....	5
<b>2 OBDAVČITEV STORITEV Z DDV V SLOVENIJI.....</b>	<b>7</b>
2.1 Kraj obdavčitve.....	8
2.1.1 Splošno pravilo.....	9
2.1.2 Posebna pravila.....	10
2.2 Obdavčljivi dogodek.....	11
2.3 Davčna osnova.....	12
2.4 Oprostitve.....	14
2.5 Odbitek DDV.....	17
2.6 Plačniki DDV.....	18
2.7 Poročanje DURS – davčne evidence.....	19
<b>3 CARINSKO DOVOLJENE RABE ALI UPORABE.....</b>	<b>21</b>
3.1 Carinski postopki.....	23
3.1.1 Sprostitev v prost promet.....	23
3.1.1.1 Enotna upravna listina (EUL).....	23
3.1.1.2 Carinska vrednost.....	24
3.1.1.3 Obdavčitev blaga pri uvozu.....	25
3.1.2 Carinski postopki z ekonomskim učinkom.....	26
3.1.2.1 Carinsko skladiščenje.....	26
3.1.2.2 Sprostitev blaga za posebno uporabo v prosti promet.....	27
3.1.2.3 Aktivno oplemenitenje.....	27
3.1.2.4 Začasni uvoz.....	27
3.1.2.5 Predelava pod carinskim nadzorom.....	28
3.1.2.6 Začasni izvoz.....	28
3.1.2.7 Pasivno oplemenitenje.....	28
3.1.3 Tranzit.....	28
3.1.3.1 Skupnostni tranzitni postopek.....	28
3.1.4 Dokončni izvoz.....	30
3.1.4.1 Obdavčitev blaga pri izvozu.....	30
3.2 Druge carinsko dovoljene rabe ali uporabe.....	31
3.2.1 Proste cone in prosta skladišča.....	31
3.2.2 Ponovni izvoz.....	31
3.2.3 Uničenje blaga pod carinskim nadzorom in odstop blaga.....	31
<b>4 OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV.....</b>	<b>32</b>
4.1 Prevozi, opravljani za osebe, ki niso davčni zavezanci.....	32
4.1.1 Mednarodna trgovina držav članic EU z ostalimi državami.....	33
4.1.2 Ostala mednarodna trgovina.....	34
4.2 Prevozi, opravljani za davčne zavezance.....	35

4.2.1.1 Prevozi, povezani z uvozom .....	36
4.2.1.2 Prevozi, povezani z izvozom .....	43
4.2.2 Ostala mednarodna trgovina.....	47
<b>5 RAZISKAVA .....</b>	<b>49</b>
5.1 Analiza in interpretacija podatkov .....	51
5.1.1 Prevozi, povezani s sprostitevjo v prost promet – uvoz.....	51
5.1.2 Prevozi, povezani z izvozom.....	52
5.1.3 Prevozi, povezani z zunanjim tranzitnim postopkom .....	54
<b>SKLEP.....</b>	<b>56</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>58</b>
<b>PRILOGA</b>	

## **KAZALO SLIK**

Slika 1: Prikaz sodelujočih v anketi glede na velikost po ZGD .....	50
Slika 2: Prikaz obdavčitve prevozov, povezanih z uvozom – sprostitev blaga v prost promet med prevozom .....	51
Slika 3: Najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitve pri uvozu – sprostitev blaga v prost promet med prevozom .....	52
Slika 4: Prikaz obdavčitve prevozov, povezanih z izvozom.....	53
Slika 5: Najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitve pri izvozu .....	53
Slika 6: Obračun DDV pri prevozi, povezanih z zunanjim tranzitnim postopkom .....	54
Slika 7: Dokazila za uveljavljanje oprostitve pri zunanjem tranzitnem postopku .....	55

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Delež DDV v davčnih in vseh proračunskih prihodkih po letih .....	5
Tabela 2: Prevozi za osebe, ki niso davčni zavezanci, povezani z uvozom ali izvozom.....	33
Tabela 3: Prevozi za osebe, ki niso davčni zavezanci, povezani z ostalo mednarodno trgovino .....	34
Tabela 4: Incoterms 2010.....	39
Tabela 5: Prevozi za slovenske davčne zavezance, povezani z uvozom .....	41
Tabela 6: Prevozi za tuje davčne zavezance, povezani z uvozom .....	42
Tabela 7: Prevozi za tuje davčne zavezance, povezane z izvozom.....	46
Tabela 8: Prevozi davčnih zavezancev, povezani z ostalo mednarodno trgovino (izvajalec je v vseh primerih iz Slovenije) .....	48

## UVOD

Spremembe zakonodaje na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) so v letu 2010 prinesle nekatere poglavitne spremembe na področju obdavčitve storitev. Ena bistvenih sprememb se je zgodila na področju obdavčitve prevoznih storitev v povezavi s spremembo določanja kraja opravljanja storitev. Skladno z Zakonom o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/06, 33/09) so bile prevozne storitve do 31. 12. 2009 obdavčene v kraju, kjer so se dejansko opravile, pri čemer se je upoštevala prevožena razdalja. S spremembo zakona (Ur. l. RS, št. 85/09) in kasneje Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 27/10) pa so storitve prevoza blaga postale obdavčljive po sedežu naročnika. Na področju oprostitev ni bilo sprememb zakonodaje. V celoti so ostale v veljavi vse oprostitve, ki so se upoštevale pred 1. 1. 2010.

Pri mednarodni trgovini gre navadno za trgovinske posle, kjer sta kupec in prodajalec iz različnih držav. Blago, ki je predmet posla, se običajno odpošlje od prodajalca h kupcu v drugo državo. Za namene obdavčevanja storitev z DDV lahko mednarodno trgovino razdelimo na:

- mednarodno trgovino držav članic Evropske unije (v nadaljevanju EU) z ostalimi državami,
- ostalo mednarodno trgovino.

Pri mednarodni trgovini pravnih subjektov držav EU in pravnih subjektih ostalih držav se neizbežno srečamo s carinskim sistemom EU. Najpogostejši carinski postopki so povezani z uvozom blaga v EU, izvozom blaga iz EU in tranzitom blaga po ozemlju EU.

Ostala mednarodna trgovina, kamor uvrščamo trgovino pravnih subjektov med državami znotraj EU in trgovino pravnih subjektov med ostalimi državami, ni predmet carinskega sistema EU.

Za namene magistrskega dela zanemarim vse posle v zvezi z začasnimi uvozi/izvozi, postopke v povezavi z aktivnim oplemenitjenjem itd., saj obdavčitev prevozov v teh primerih nima posebnosti. Osredotočim se na običajne kupoprodajne posle in s tem povezane prevoze.

Pri uvozu blaga blago prihaja iz tretjih držav v države članice EU in nima statusa blaga Skupnosti. Gre za blago, ki je bilo proizvedeno ali pridobljeno v državah, ki niso članice EU. Vsak vnos takega blaga v evropski carinski prostor je pod nadzorom evropskega carinskega sistema. Blago pridobi status skupnostnega blaga in se lahko sprost v prosti promet z izvedbo uvoznega carinskega postopka, kjer carinski organ obračuna morebitne dajatve in DDV.

Obraten carinski postopek pa se izvede pri izvozu, ko blago, ki ima status skupnostnega blaga, zapusti carinsko območje držav članic EU in se odpremi prejemnikom v tretje države.

O izvozu lahko govorimo, če sta izpolnjena dva pogoja:

- blago mora biti izvozno ocarinjeno,
- blago mora fizično zapustiti carinsko območje Skupnosti.

Poleg uvoznih in izvoznih carinskih postopkov se pri mednarodni trgovini veliko uporablja tudi tranzitni postopek. To je carinski postopek, ki omogoča, da se blago prepelje med dvema na carinskem območju ležečima krajema ali med več v tranzitni postopek udeleženi državami, ne da bi bilo treba za blago plačati uvozne dajatve (Tranzit, 2010). Tranzitni postopek se deli na:

- notranji, ki se uporablja pri skupnostnem blagu in omogoča prenos blaga iz države članice v drugo državo članico, pri katerem del prevoza poteka zunaj carinskega območja Skupnosti;
- zunanji, ki se uporablja pri neskupnostnem blagu in omogoča prenos blaga med različnimi kraji znotraj carinskega območja Skupnosti.

Zunanji tranzitni postopek se najpogosteje uporablja pri gibanju blaga, ki nima statusa blaga Skupnosti, po carinskem območju EU. Uporablja se v primerih, ko je neskupnostno blago namenjeno:

- v drugo državo članico, kot je država članica, v kateri je blago bilo vneseno v carinsko območje Skupnosti (na primer Peking–Koper–Milano),
- v drugi kraj, kot je kraj, kjer je bilo blago vneseno v carinsko območje Skupnosti znotraj iste države članice (na primer Peking–Koper–Ljubljana),
- v tretje države in je bilo samo s tem namenom vneseno v carinsko območje Skupnosti (na primer Peking–Koper–Zagreb).

Obdavčitev storitev, opravljenih v povezavi z izvozom blaga, podobno kot obdavčitev storitev, opravljenih v ostali mednarodni trgovini, v praksi ne povzroča toliko težav kot obdavčitev storitev, povezanih z uvozom blaga. Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 10/10-UPB2, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1) v 52. členu predpisuje oprostitev za storitve, ki so neposredno povezane z uvozom in izvozom blaga. Pri izvozu že sama relacija velikokrat nakazuje na dejstvo, da gre za izvoz, kar pa je vselej treba podkrepiti z ustreznimi listinami. V Pravilniku o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, v nadaljevanju Pravilnik) so natančno navedena dokazila, s katerim mora davčni zavezanec razpolagati za uveljavljanje oprostitve pri izvozu.

Pri obdavčitvi storitev v povezavi z uvozom pa je v praksi veliko zmede, kljub temu da so zakonska določila tudi na tem področju zelo natančna. V pogovoru z nekaterimi prevozniki in carinskimi deklaranti sem prišel do zaključka, da Carinska uprava Republike Slovenije (v

nadaljevanju CURS) pogosto ne opravlja svoje naloge pri določanju davčnih osnov ob uvozu blaga, kot določa 38. člen ZDDV-1. Skladno z 38. členom ZDDV-1 se v davčno osnovo ob uvozu blaga všteta, če že niso všteti, vsi stroški in trošarine ter drugi davki (razen DDV), ki nastanejo do prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza, kot tudi postranski stroški, ki nastanejo pri prevozu v drug namembni kraj na ozemlju Skupnosti, če je tak kraj znan v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. CURS pa te dodatne stroške velikokrat izpusti. Res je, da CURS določa davčno osnovo iz razpoložljivih listin, vendar bi po mojem mnenju v primerih, ko so te tako pomanjkljive, da ni možno določiti pravilne davčne osnove in zavezanec tudi po pozivu organa ne predloži ustreznih dokazil, moral carinjenje zavrniti ali oceniti vrednost teh dodatnih storitev.

Ravno zaradi posplošenih obdavčitev pri uvozu blaga pa so se predvsem prevozniki znašli v težavah, saj ne vedo, kdaj zaračunati DDV. Oprostitev storitev ob uvozu blaga se skladno z 12. točko 1. odstavka 50. člena ZDDV-1 v večji meri nanaša na storitve, ki so ob uvozu blaga vključene v davčno osnovo blaga. Prevozniki pa največkrat ne razpolagajo z uvozno carinsko deklaracijo, da bi lahko razbrali, ali je prevoz vključen v davčno osnovo ali ne. Vse ostale listine so le posredne listine, ki bi brez uvozne carinske deklaracije, ki je edini dokument, iz katerega je moč razbrati, kaj dejansko sestavlja davčno osnovo ob uvozu blaga, lahko bile vprašljive z vidika dokazovanja pravilne obdavčitve.

Storitve, opravljene v zunanjem tranzitnem postopku, so za prevoznike po 1. 1. 2010, še posebej pa po 1. 4. 2010 postale vir težav. Obdavčitev po sedežu naročnika je med prevoznike prinesla veliko zmede, saj nekateri tudi tovrstne prevoze obdavčujejo z 20 % DDV, kljub temu da zanje velja oprostitve.

Hipotezi magistrskega dela:

- izvajalci prevoznih storitev pri uvozu blaga nepravilno obračunavajo DDV;
- izvajalci prevoznih storitev v povezavi z zunanjim tranzitnim postopkom neupravičeno zaračunavajo DDV.

Namen magistrskega dela je ugotoviti, kako izbrani gospodarski subjekti, ki se ukvarjajo s prevozom blaga, obdavčujejo storitve, povezane z mednarodno trgovino.

Cilji magistrskega dela:

- opredeliti davčno zakonodajo s področja obdavčitve prevoznih storitev v mednarodni trgovini,
- raziskati in ugotoviti, kako prevozniki dejansko (v praksi) obdavčujejo prevozne storitve pri uvoznih in izvoznih carinskih postopkih ter zunanjem tranzitnem postopku,
- ugotoviti, s katerimi dokazili prevozniki dokazujejo opravljanje oproščenih storitev v praksi.

Obdavčitev z DDV ni in ne sme biti odvisna od proste presoje posameznega davčnega zavezanca. Davčni zavezanci velikokrat v nevednosti zaračunajo DDV, tudi kadar to ni potrebno, predvsem zaradi bojazni pred morebitnimi sankcijami Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS).

Raziskava magistrskega dela se v prvem delu nanaša na preučitev teoretičnih in pravnih podlag obdavčitev prevoznih storitev. Ta del magistrskega dela je narejen s pomočjo opisne metode in metode kompilacije, temelji pa na pregledu strokovne literature, internetnih virov, strokovnih člankov in lastnem poznavanju obravnavanega področja. Po predstavitvi sistema DDV v Sloveniji v 2. poglavju natančno opišem obdavčitev storitev z ZDDV-1 v Sloveniji. Povezanost obdavčitve z ZDDV-1 in s carinskimi postopki je v mednarodni trgovini neizbežna. Predstavitvi ključnih elementov s carinskega vidika, ki so potrebni za pravilno obdavčitev storitev v mednarodni trgovini, je namenjeno 3. poglavje. V 4. poglavju natančno opredelim zakonsko ureditev obdavčitve prevoznih storitev v mednarodni trgovini in njeno tesno povezanost z obdavčitvijo blaga ob uvozu.

V drugem delu predstavim raziskavo, ki sem jo s pomočjo ankete izvedel v praksi. Anketo, v kateri sem uporabil ocenjevalne lestvice, lestvice razvrščanja, zaprta vprašanja ter polodprta vprašanja, sem izvedel med večjimi slovenskimi gospodarskimi subjekti, ki se ukvarjajo s prevozom blaga, ter izbranimi poslovnimi partnerji Pacorini Ltd. Ugotovitve iz raziskave s pomočjo komparativne metode primerjam s teoretičnimi in pravnimi podlagami iz prvega dela ter tako preizkusim obe hipotezi.

V sklepnem delu podam ugotovitve.

## **1 SISTEM DDV V SLOVENIJI**

Javne dobrine, ki jih posamezna država zagotavlja, so posredno financirane s proračunskimi prihodki, katerih najpomembnejši vir so davčni prihodki, ki jih zavezanci plačujejo v proračun. Zagotavljanje javnih dobrin je tako močno odvisno od višine davčnih proračunskih prihodkov. Kadar so proračunski prihodki nižji od predvidenih proračunskih odhodkov, se mora država zadolžiti ali pa zmanjšati pravice iz naslova javnih dobrin. Slednje najbolj občutimo državljani, zato se države zadolžujejo. Zadolževanje pa ne traja v nedogled, zato je nujno, da države ustvarjajo okolje, s katerim bi si zagotovile čim več davčnih proračunskih prihodkov. Pri tem morajo paziti, da z dajatvami ne preobremenijo zavezancev, saj bi s tem povzročile beg zavezancev v davčno prijaznejša okolja.

Kot je razvidno iz Tabele 1, DDV predstavlja pomemben vir proračunskih prihodkov v Sloveniji. DDV med davčnimi proračunskimi prihodki v obdobju od oktobra 2004 do 2010 predstavlja povprečno 42 % letno. Med vsemi proračunskimi prihodki pa v istem obdobju predstavlja povprečno 37,6 % letno.



*Tabela 1: Delež DDV v davčnih in vseh proračunskih prihodkih po letih*

	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010 (JAN–OKT)</b>
DDV v davčnih prihodkih	39,50 %	41,49 %	40,62 %	41,22 %	40,92 %	43,30 %	47,60 %
DDV v vseh prihodkih	35,59 %	37,28 %	36,72 %	37,27 %	36,84 %	37,69 %	40,64 %

*Vir: Ministrstvo za finance Republike Slovenije, Bilten javnih financ, 2010.*

Bistvo DDV razkriva že njegovo ime. Z njim se obdavčuje samo dodana vrednost v posameznih fazah gospodarskega procesa. Sistem DDV temelji na obračunavanju DDV od prodajne vrednosti, hkrati pa dopušča zmanjševanje davčne obveznosti z DDV, ki je bil zavezancu zaračunan pri nabavah. Na ta način se zagotovi, da je v posamezni fazi gospodarskega procesa obdavčena samo dodana vrednost (= prodajna vrednost – nabavna vrednost). Iz tega izhaja tudi dejstvo, da je DDV za davčne zavezance nevtralen davek in jih dodatno ne obremenjuje, saj DDV, ki ga plačajo ob nabavi surovin, upoštevajo kot odbitek od obračunanega DDV pri prodaji blaga in storitev. Celotno davčno breme nosi končni potrošnik.

DDV ni diskriminatoren, saj so z njim obdavčene dobave storitev in blaga. Med udeleženci na trgu, ki ponujajo blago oziroma storitve, ne privilegira nikogar.

Neenakost bremena obdavčitve je prisotna s socialnega vidika. Končni potrošniki, ki nosijo končno davčno breme, so obdavčeni vsi enako, čeprav imajo različne finančne zmožnosti.

Glede na način pobiranja davkov DDV uvrščamo med posredne davke, saj ne obremenjuje lastnine, temveč porabo. Predmet obdavčitve so dobave blaga in storitev, zato se z vidika davčnega predmeta uvršča med davke na porabo.

## **1.1 Pravne podlage**

DDV je bil v Sloveniji uveden leta 1999. Podlaga za uvedbo je bil Zakon o davku na dodano vrednost, ki je bil objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, številka 89/98 z dne 23. 12. 1998. Zakon je v veljavo stopil 7. januarja 1999, v uporabo pa v juliju 1999. Poleg zakona je bil v januarju objavljen tudi Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, ki je podrobneje razlagal zakon.

Od uvedbe do danes sta bila Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost večkrat spremenjena. Velike spremembe so bile

posledica približevanja Slovenije v EU in kasneje usklajevanja domačega zakona z zahtevami direktiv EU.

Zadnja sprememba Zakona o davku na dodano vrednost, ki je posledica zahtev direktiv EU, je bila sprejeta 19. oktobra 2010 s sprejetjem Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost, objavljenega v Uradnem listu Republike Slovenije, št. 85/2010, z dne 29. oktober 2010.

Posledično je bil s sprejetjem Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, objavljenega v Uradnem listu Republike Slovenije 23. decembra 2010, spremenjen tudi Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost.

Slovenija mora v skladu s pogodbo o Evropski skupnosti kot članica EU upoštevati pravo EU, ki se uporablja primarno in neposredno. To pomeni, da ima pravo EU prednost pred nacionalnim pravom, pri čemer je obveznost uporabe odvisna od pravnega akta (Zalokar, Prisljan, Prusnik, & Dubokovič, 2011, str. 18). Najvišji pravno zavezujoči akti EU so uredbe, ki so zavezujoče v celoti in se v vseh državah članicah uporabljajo neposredno. Sledijo jim direktive, ki države članice zavezujejo, da njihovo vsebino prenesejo v svoj pravni red. Odločbe, ki so lahko naslovljene na državo članico ali na posameznika, so v celoti zavezujoče. Pomemben pravni akt so tudi sodbe sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljevanju sodišče ES), ki pomenijo dokončno razlago besedil pravnih aktov EU. Kot pravi Špes (2010, str. 21), sodbe sodišča ES služijo kot pripomoček nacionalnim sodiščem za interpretacijo nacionalnih predpisov skladno z določili direktive.

Pri izpolnjevanju in razumevanju zakonskih določil pa davčni zavezanci uporabljamo tudi navodila, ki jih na spletnih straneh objavljata DURS in CURS. Skladno s 13. členom Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, 13/2011-UPB4, v nadaljevanju ZDavP-2) ima davčni zavezanec pravico, da je pravočasno in na primeren način obveščen o spremembah v zakonih in drugih predpisih o obdavčenju. Poleg tega ima tudi pravico, da mu DURS v 30 dneh po predložitvi vprašanja z vsemi relevantnimi informacijami posreduje pojasnila o načinu izvajanja posameznih določb predpisov o obdavčenju. Navodila iz 13. člena ZDavP-2 so zavezujoča za ravnanje DURS v davčnem postopku.

Glede uporabe pojasnil upravnih organov je Ustavno sodišče Republike Slovenije v sodbi številka U-I-87/96 z dne 16. 7. 1998 razsodilo, da pojasnila upravnih organov, ki sicer nimajo oblike pravnega akta, vsebujejo pa splošne in abstraktne norme, ki navzven povzročajo pravne učinke ter niso bile objavljene v Uradnem listu, ne veljajo in se ne smejo uporabljati. Podobno je Vrhovno sodišče RS v sodbi št. I Up 824/2003 z dne 29. 11. 2006 navedlo, da ni upoštevalo sklicevanja na stališče iz Davčnega biltena, ki ga izdaja DURS, ker gre za strokovno revijo, ki ni vir prava.

V 14. členu ZDavP-2 je davčnim zavezancem omogočen institut zavezujoče informacije, s katerim davčni zavezanci pridobijo informacijo o ureditvi obdavčitve v zadevnem primeru, ki je zavezujoča za davčnega zavezanca in organ, ki jo je izdal.

## **2 OBDAVČITEV STORITEV Z DDV V SLOVENIJI**

ZDDV-1 v 3. točki 1. odstavka 3. člena med transakcije, ki so predmet DDV, uvršča tudi opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje gospodarske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo. Gre torej za vse storitve, ki jih opravi davčni zavezanec in ki so ali za katere se šteje, da so: opravljene na ozemlju Slovenije, opravljane proti plačilu in opravljane pri izvajanju gospodarske dejavnosti. Storitve, ki kumulativno izpolnjujejo te pogoje, sodijo med obdavčljive transakcije, ki se nadalje delijo na obdavčene transakcije in transakcije, oproščene plačila DDV.

Davčni zavezanec je natančno opredeljen v 5. členu ZDDV-1 in 2. ter 3. členu Pravilnika. Definicija davčnega zavezanca skladno z ZDDV-1 in Pravilnikom je tako široka, da zajema praktično vse osebe (pravne in fizične, domače in tuje), ki kjer koli neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost. Za davčne zavezance pa se ne štejejo državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava pri dejavnosti, ki jo opravljajo kot organi oblasti. Pri opravljanju ostalih dejavnosti pa se tudi te osebe štejejo kot davčni zavezanci.

Davčne zavezance lahko glede na obveznost identifikacije delimo na tiste, ki so zavezani k identifikaciji za DDV, in tiste, ki nimajo te obveznosti. Pravi davčni zavezanci, kot jim v praksi pravimo, so davčni zavezanci, ki so pridobili identifikacijsko številko za namene DDV in morajo za obdavčene transakcije obračunavati DDV ter lahko odbijajo vstopni DDV. Vsi ostali davčni zavezanci pa uporabljajo posebne ureditve, ki jih dopušča ZDDV-1. Tem davčnim zavezancem v praksi pravimo nepravi davčni zavezanci. Mednje med drugim uvrščamo tudi malega davčnega zavezanca iz 94. člena ZDDV-1, ki mora pridobiti identifikacijsko številko za DDV, če opravlja ali so mu opravljene storitve iz 25. člena ZDDV-1.

V splošnem se po ZDDV-1 med transakcije opravljanja storitev, ki jih opravi davčni zavezanec v svojem imenu, uvrščajo vse transakcije, ki se ne štejejo kot dobave blaga. Med drugim mednje uvršča tudi brezplačne storitve, opravljene za neposlovne namene, in celo uporabo blaga, ki je uporabljeno za neposlovne namene, če je davčni zavezanec uveljavljal pravico do odbitka vstopnega DDV. Bolj nazorno so nekatere transakcije opravljanja storitev opredeljene v 3. poglavju Pravilnika. Izjeme od splošne zakonske opredelitve so tako na primer:

- prenos podjetja, če prevzemnik kot pravni naslednik nadaljuje dejavnost;

- ustanovitev zastavne pravice;
- odškodnine (zamudne obresti, pogodbene kazni, povračila škode);
- donacije določenim organizacijam;
- članarine pod določenimi pogoji.

Prevozne storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci, se po ZDDV-1 uvrščajo med transakcije opravljanja storitev in so predmet obdavčitve z ZDDV-1, če so ali se šteje, da so opravljene na ozemlju Slovenije.

## 2.1 Kraj obdavčitve

Kraj opravljanja storitev je pomemben pri določanju predmeta obdavčitve. Glede na kraj opravljanja storitev določimo, v kateri državi je posamezna storitev obdavčljiva.

Storitve so obdavčljive v Sloveniji skladno z ZDDV-1, samo če so opravljene ali se šteje, da so opravljene v Sloveniji. Nasprotno pa storitve, ki niso opravljene ali za katere se šteje, da niso opravljene v Sloveniji, niso predmet obdavčitve z ZDDV-1.

Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/06, 33/09), ki se je uporabljal do 31. 12. 2009, je v splošnem pravilu za kraj opravljanja storitev določal kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev (v nadaljevanju izvajalec), svoj sedež. V nasprotju s splošnim pravilom so bile določene tudi izjeme, ki so se uporabljale za posamezne storitve (prevozne storitve, storitve na nepremičninah ...). Z uveljavitvijo novele B Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 85/09) pa je prišlo do spremembe splošnega in posebnih pravil, ki se uporabljajo za določanje kraja opravljanja storitev.

Temeljna sprememba se je nanašala na opravljanje storitev davčnim zavezancem. Tako so postale tovrstne storitve načeloma obdavčljive po kraju dejanske potrošnje. Druga zelo pomembna sprememba pa razširja krog davčnih zavezancev za namene določanja kraja opravljanja storitev. V 24. členu ZDDV-1 določa, da se za davčnega zavezanca v ta namen štejejo tudi osebe, ki opravljajo storitve, ki v skladu s 1. odstavkom 3. člena ZDDV-1 niso predmet obdavčitve, za vse storitve, ki so opravljene takim davčnim zavezancem. ZDDV-1 z novelo B med davčne zavezance (Ur. l. RS, št. 85/09) uvršča tudi pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, ampak so identificirani za namene DDV.

Med davčne zavezance za namene določanja kraja opravljanja storitev tako uvrščamo tudi osebe javnega prava za vse storitve, ki so jim opravljene, tudi če se te storitve nanašajo na neobdavčljivo dejavnost. Posebnost pa so osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za namene DDV. To so na primer mali davčni zavezanci, ki opravljajo storitve za davčne zavezance iz drugih držav EU (v nadaljevanju naročnike) ali so jim opravljene storitve od izvajalcev iz drugih držav EU in morajo skladno z ZDDV-1 pridobiti identifikacijsko številko za DDV.

### 2.1.1 Splošno pravilo

Splošno pravilo določanja kraja opravljanja storitev naročnikom opredeljuje 1. odstavek 25. člena ZDDV-1 kot kraj, kjer ima naročnik sedež dejavnosti. Kadar pa so storitve opravljene stalni poslovni enoti, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima naročnik stalno poslovno enoto, če ta kraj ni isti kot kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če pa naročnik, ki so mu opravljene storitve, nima ne sedeža dejavnosti ne stalne poslovne enote, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj stalnega oziroma začasnega prebivališča.

Za kraj opravljanja storitev osebam, ki niso davčni zavezanci, pa se skladno z 2. odstavkom 25. člena ZDDV-1 šteje kraj, kjer ima izvajalec sedež. V primeru da so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote, ki ni v isti državi kot sedež izvajalca, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj poslovne enote. Kadar pa izvajalec nima ne sedeža ne stalne poslovne enote, se za kraj opravljanja storitev tem osebam šteje kraj, kjer ima izvajalec stalno oziroma običajno prebivališče.

Primer: Izvajalec s sedežem v Sloveniji opravi storitve davčnega svetovanja naročniku s sedežem v Nemčiji. Kot kraj opravljanja storitev se šteje sedež naročnika v Nemčiji.

Določanje kraja opravljanja storitev postane zahtevno pri naročnikih, ki poslujejo tudi zunaj države, v kateri imajo sedež. Pojavlja se vprašanje, kdaj so storitve opravljene za naročnika in kdaj za njegovo stalno poslovno enoto v drugi državi. ZDDV-1 v 28. členu opredeljuje stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža za namene 25. člena, kot kraj poslovanja, ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz 1. odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz 2. odstavka 25. člena ZDDV-1 (storitve, opravljene za osebe, ki niso davčni zavezanci).

Glede določanja kraja opravljanja storitev in s tem povezanega določanja kraja stalne poslovne enote je sodišče ES izdalo kar nekaj sodb.

V zadevi Berkholz (Sodba ES, št. C-168/84) postavitev igralnih avtomatov na krovu ladje, ki ni v državi, kjer ima davčni zavezanec sedež in ki jih osebe davčnega zavezanca le občasno vzdržuje, ne predstavlja stalne poslovne enote, saj ni zagotovljen pogoj trajnega razpolaganja s človeškimi viri.

Kadar podjetje, ki se ukvarja z lizingom, v drugi državi članici, kot ima sedež, ne razpolaga z lastnim osebjem ali strukturo z zadostno stopnjo stalnosti v takšni meri, da lahko zagotovi sklepanje dogovorov ali sprejemanje vodstvenih odločitev, ki bi pomenile neodvisno dobavo storitev, to v tej drugi državi članici ne more biti obravnavano kot stalna poslovna enota (Sodba ES, št. C-190/95).

Opravljanje pripravljalnih ali pomožnih dejavnosti, kot je zaposlovanje ali nakup tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje dejavnosti podjetja, v zadevi ECL Planzer Luksemburg (Sodba ES, št. C-73/06), ne pomeni, da gre za stalno poslovno enoto.

V pojasnilu št. 4230-228/2010 je DURS sprejel stališče, da davčni zavezanec iz Švice, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji in ki v Sloveniji opravlja obdavčljive dobave blaga iz skladišča, ki ni v njegovi lasti, ter za namene teh dobav uporablja storitve slovenskega podjetja, nima stalne poslovne enote za namene določanja kraja opravljanja storitev v skladu z ZDDV-1. Iz pojasnila nadalje izhaja, da samo dejstvo, da je davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, identificiran za namene DDV Sloveniji, ne zadostuje za opredelitev stalne poslovne enote v Sloveniji. Med drugim je izpostavljeno, da mora kraj poslovanja, ki bi ga opredelili kot stalno poslovno enoto, razpolagati s človeškimi in tehničnimi viri v zadostni meri, da lahko:

- prejme in uporabi storitve, opravljene zanj iz 1. odstavka 25. člena ZDDV-1, ali
- zagotovi storitve, ki jih opravlja iz 2. odstavka 25. člena ZDDV-1.

Kot izhaja iz sodb sodišča ES, pojasnil DURS in zakonskih določb, morajo biti nedvoumno in kumulativno izpolnjeni pogoji, da bi lahko nek kraj poslovanja davčnega zavezanca iz druge države članice opredelili kot stalno poslovno enoto za namene določanja kraja opravljanja storitev. Davčni zavezanec, ki v kraju poslovanja nima trajno zagotovljenih prostorov ali drugih materialnih virov in lastnega osebja ali oseb, ki delujejo v njegovem imenu, ki bi omogočili prejem in uporabo oziroma opravljanje storitev iz 25. člena ZDDV-1, nima stalne poslovne enote za namene določanja kraja opravljanja storitev.

### **2.1.2 Posebna pravila**

Posebna pravila, ki se uporabljajo za določanja kraja opravljanja storitev, ne glede na splošna pravila, so v ZDDV-1 opredeljena od 26. člena do 30.e člena. Pravilnik pa jih ureja v 29. in 29.a členu. V večji meri so v posebnih pravilih opredeljena pravila pri storitvah, ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci. Posebej opredeljene storitve, opravljene naročnikom, pa so storitve:

- v zvezi z nepremičninami – obdavčene so, kjer se nepremičnina nahaja (ZDDV-1, 27. člen);  
Primer: Slovenski izvajalec je za naročnika iz Avstrije opravil adaptacijo poslovnega prostora v Italiji. Kraj opravljanja storitev je Italija.
- v zvezi z vstopninami s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditve, kot so sejmi in razstave – obdavčene so, kjer te prireditve dejansko potekajo (ZDDV-1, 29. člen);  
Primer: Slovenski izvajalec je avstrijskemu naročniku zaračunal vstopnino za sejem, ki je bil organiziran v Sloveniji. Kraj opravljanja storitev je Slovenija.
- cateringa ter restavratorske storitve, razen storitev, ki se dejansko opravijo med delom prevoza potnikov z letalom, ladjo ali vlakom znotraj EU – obdavčene so, kjer se dejansko opravijo (ZDDV-1, 30. člen in Pravilnik, 29.a člen);

Primer: Slovenski izvajalec je opravil storitev cateringa za naročnika iz Slovenija v Italiji. Kraj opravljanja storitev je v Italiji.

- cateringa ter restavracijske storitve, ki se dejansko opravijo med delom prevoza potnikov z letalom, ladjo ali vlakom znotraj EU – obdavčene so v kraju, kjer se začne prevoz potnikov (ZDDV-1, 30.a člen in Pravilnik, 29.a člen);

Primer: Slovenski izvajalec prevoznih storitev je opravil restavracijsko storitev zavezancu iz Avstrije na potniškem vlaku iz Ljubljane v Milano. Kraj opravljanja storitev je v Sloveniji.

- kratkoročnega najema prevoznih sredstev – obdavčene so v kraju, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku (ZDDV-1, 30.b člen);

Primer: Slovenski izvajalec je dal na razpolago vozilo naročniku iz Avstrije v Italiji. Kraj opravljanja storitev je v Italiji.

- povezane s telekomunikacijami – obdavčene so, kjer se dejansko uporabijo in uživajo (ZDDV-1, 30.e člen in Pravilnik 29. člen).

Primer: Slovenskemu naročniku je bila opravljena telekomunikacijska storitev v Turčiji. Kraj opravljanja storitev je Turčija.

## 2.2 Obdavčljivi dogodek

Davčni organ ima po ZDDV-1 pravico zahtevati davek od plačnika, ko nastane obveznost obračuna DDV. Dogodku, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV, pravimo obdavčljivi dogodek.

Nastanek obdavčljivega dogodka in s tem obveznosti plačila DDV je neodvisen od roka plačila, odloga plačila in kreditiranja dobav (Zalokar et al., 2011, str. 40). Obdavčljivi dogodek pa pri storitvah, ki so ali za katere se skladno z ZDDV-1 šteje, da je kraj obdavčitve zunaj Slovenije, v Sloveniji ne nastane. Pri teh storitvah niso izpolnjeni pravni pogoji, da bi lahko davčni organ zahteval plačilo DDV, saj se skladno z ZDDV-1 ne upoštevajo med v Sloveniji obdavčljive storitve. V Sloveniji niso predmet DDV. Obdavčljivi dogodek ne opredeljuje roka, do kdaj mora biti izstavljen račun, kot si davčni zavezanci pogosto napačno razlagajo (Špes, 2010, str. 105).

Splošno pravilo določa, da obdavčljivi dogodek nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. ZDDV-1 izvajalca storitve ne omejuje s skrajnim rokom, v katerem mora biti storitev opravljena. Storitve se šteje, da je opravljena takrat, ko je storjeno vse, za kar sta se naročnik in izvajalec dogovorila.

V nasprotju s splošnim pravilom pa se v nekaterih primerih uporabljajo posebna pravila določanja nastanka obdavčljivega dogodka pri storitvah. Posebnosti so pri:

- predplačilih, obdavčljivi dogodek nastane, ko je plačilo izvršeno,

- zaporednih dobavah, ki se nanašajo na storitve, pri katerih je plačnik DDV prejemnik storitev iz 25. člena, ki jih opravi davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža in se te storitve opravljajo neprekinjeno v obdobju daljšem od enega leta. Obdavčljivi dogodek nastane ob izteku vsakega koledarskega leta, dokler te storitve niso končane,
- pri zaporednih dobavah, ki se nanašajo na vse storitve, razen storitev iz predhodne alineje, obdavčljivi dogodek nastane v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se nanašajo izdani računi ali izvršena plačila, vendar to obdobje ne sme biti daljše od 1 leta,
- neizdanih računih, kadar je storitev opravljena, račun pa ni izdan. Obveznost za plačilo DDV nastane najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je obdavčljivi dogodek nastal.

O zaporednih dobavah govorimo, ko se dobave vrstijo neprestano brez jasne razmejitve med dokončanjem ene in začetkom naslednje (Zalokar et al., 2011, str. 42).

V spodnjem primeru so prikazani različni trenutki nastanka obdavčljivega dogodka glede na okoliščine.

Primer: Davčni zavezanec A pooblasti odvetniško hišo, da ga zastopa v sodnem postopku. Pri čemer:

- so odvetniku izvršena kakršna koli plačila, obdavčljivi dogodek nastane na dan izvršitve plačila;
- sodni postopek in s tem odvetniška storitev zastopanja traja več kot eno leto. V tem času pa niso bili izdani računi in niso bila izvršena niti plačila. Obdavčljivi dogodek nastane po poteku 1 leta;
- je storitev opravljena (sodba se zaključi), račun pa ni izdan in ni bilo izvršenih plačil. Obdavčljivi dogodek nastane zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je bila storitev opravljena.

## 2.3 Davčna osnova

Znesek, od katerega je treba obračunati DDV, kadar to predpisuje ZDDV-1, oziroma znesek, od katerega skladno z ZDDV-1 predpisana oprostitev, predstavlja davčno osnovo. Pravilno določanje davčnih osnov je bistvenega pomena, saj je od tega odvisna velikost obračunanega DDV skladno z ZDDV-1. Tudi pri opravljanju oproščenih storitev je potrebno pravilno določanje davčnih osnov, kljub temu da obračun DDV skladno z ZDDV-1 ni potreben. Ne ZDDV-1 in niti Pravilnik ne ločujeta davčnih osnov glede na to, ali so storitve obdavčene ali oproščene. Tako davčna osnova, od katere je treba skladno z ZDDV-1 obračunati DDV, predstavlja tudi davčno osnovo, če bi bila za te iste storitve z ZDDV-1 predpisana oprostitev. Osnovno pravilo se uporablja vedno, razen kadar so z ZDDV-1 predpisane posebnosti. Davčna osnova pri dobavah blaga ali storitev je po osnovnem pravilu vse, kar predstavlja



plačilo (v denarju, v storitvah ali v stvareh), ne glede na to, kdo (kupec, naročnik ali tretja oseba) je ali bo izvršil plačilo.

V davčno osnovo se poleg vrednosti blaga ali storitev všttevajo, če že niso vštete, tudi:

- subvencije, neposredno povezane s ceno dobav blaga ali storitev,
- trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen DDV,
- postranski stroški, kot so stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih izvajalec zaračuna kupcu ali naročniku storitve.

Postranski stroški, trošarine, drugi davki in dajatve, ki jih dobavitelj zaračuna kupcu, povečujejo davčno osnovo in pri tem ni pomembno, ali so vračunani v ceno blaga ali storitve ali pa se zaračunajo ločeno. Tudi kadar so izkazani ločeno, so obdavčeni z enako stopnjo kot blago ali storitve, ker povečujejo davčno osnovo.

V davčno osnovo pa se ne všttevajo, torej jih je treba izvzeti iz davčne osnove, saj zmanjšujejo znesek plačila:

- cenovni popusti za predčasna plačila,
- cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku v trenutku dobave,
- zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika, plačani za izdatke v imenu in za račun naročnika, ki jih davčni zavezanec v svojem knjigovodstvu vodi kot prehodne postavke. Pri tem mora zagotoviti dokazila o dejanskih zneskih plačil in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV.

Vsi zneski, ki jih davčni zavezanec prejme za obdavčljive transakcije v svojem imenu in za svoj račun ali v svojem imenu in za tuj račun, se všttevajo v davčno osnovo, saj se šteje, da je te transakcije opravil sam.

Posebnosti pri določanju davčne osnove storitev, ki se uporabljajo ločeno od osnovnega pravila, so za:

- transakcije opravljanja storitev za neposlovne namene, pri katerih davčna osnova predstavlja celotne stroške davčnega zavezanca za opravljene storitve,
- transakcije med povezanimi osebami, pri katerih je davčna osnova enaka tržni vrednosti,
- finančne storitve, opredeljene v 39. členu pravilnika, ki za:
  - storitve izterjave dolgov določa vse, kar izterjevalec prejme za plačilo,
  - storitve odstopa terjatev (faktoring) določa znesek, ki ga prevzemnik terjatve zaračuna upniku, razen zamudnih obresti,
  - storitve gospodarjenja z vrednostnimi papirji določa plačilo, ki ga izvajalec prejme, ne glede na kakšen način je plačilo dogovorjeno,

- storitve odkupa zapadlih terjatev, določa znesek, ki ga prevzemnik terjatve izterja nad zneskom, ki ga je plačal upniku, razen zamudnih obresti.

Glede na različne okoliščine pa se davčna osnova lahko spremeni. Do povečanja davčne osnove lahko pride na primer zaradi dodatnega naročila, zaradi povišanja cen med dobavo itd. Prav tako se davčna osnova poveča, kadar je izvršeno plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev višje, kot je bilo dogovorjeno in presežek plačila ni bil vrnjen. V tem primeru davčno osnovo predstavlja celotno plačilo ne glede na razloge za višje plačilo.

Pri preklicu naročila, vračilu blaga ali znižanju cene po opravljeni dobavi se davčna osnova zmanjša. Priznani popusti, dogovorjeni neposredno med dobaviteljem in kupcem, še dodatno znižujejo davčno osnovo. Zmanjšanje davčne osnove lahko davčni zavezanec opravi šele, ko prejme pisno obvestilo prejemnika, da je popravil odbitek DDV. Zmanjšanje davčne osnove je možno tudi, kadar dolžnik zaradi plačilne nezmožnosti ne more poravnati obveznosti. Davčni zavezanec za zmanjšanje davčne osnove iz tega naslova potrebuje:

- pravnomočni sklep sodišča o koncu tečajnega postopka ali o uspešno končanem postopku prisilne poravnave, kjer ni bil poplačan v celoti,
- pravnomočni sklep o izbrisu dolžnika iz sodnega registra,
- pravnomočni sklep sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka,
- drugo listino, s katero dokazuje, da v končanem izvršilnem postopku ni bil poplačan ali ni bil poplačan v celoti.

## 2.4 Oprostitev

V sistemu DDV so oprostitev potrebne, da je omogočeno načelo nevtralnosti ter da so določene storitve in blago dostopni tudi socialno šibkejšim potrošnikom. Obdavčljivi promet delimo na obdavčen, oproščen in promet brez obveznosti obračuna. Obdavčen promet je tisti, kjer davčni zavezanec obračuna DDV. Pri oproščenem prometu davčni zavezanec ne obračuna DDV, ker je za tak promet predpisana oprostitvev. O prometu brez obveznosti obračuna DDV pa govorimo na primer pri malih davčnih zavezancih iz 94. člena ZDDV-1.

Oproščen promet delimo na prave in neprave oprostitev. Delimo jih glede na pravico do odbitka vstopnega DDV. Neprave davčne oprostitev so predpisane in se uporabljajo pri dejavnostih, ki so v javnem interesu (ZDDV-1, 42. in 43. člen), zavarovalniških in finančnih storitvah, storitev iger na srečo ter najemu in prometu z nepremičninami (ZDDV-1, 44. člen). Pri opravljanju storitev, za katere velja nepravna oprostitvev, davčni zavezanec ne sme odbijati vstopnega DDV. Kadar davčni zavezanci opravljajo transakcije, za katere veljajo prave oprostitev, in dejavnosti, za katere veljajo neprave oprostitev, morajo izračunavati odbitni delež vstopnega DDV.

Prave oprostitve so oprostitve, pri katerih davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV. Pravimo jim tudi »zero rated«, saj se vseskozi obravnavajo podobno kot obdavčene transakcije, za katere bi veljala stopnja 0. Najpogosteje so prave oprostitve povezane s prometom blaga in storitev, povezanih z zunanjetrgovinskim poslovanjem (dobave blaga v druge članice EU, uvoz in izvoz blaga ter z njima povezane storitve). Oproščene transakcije znotraj EU v večji meri obravnavajo oprostitve, povezane z dobavo blaga med državami članicami. Edina oprostitev iz tega poglavja ZDDV-1, ki se uporablja za dobavo storitev, se nanaša na določene prevozne storitve. Tako je skladno z 49. členom ZDDV-1 oproščen mednarodni prevoz potnikov razen cestnega prometa, ter prevozne storitve med, z in na otoke področja Azurov in Madeire.

Storitve, povezane z uvozom blaga, katerih vrednost je vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga, so oproščene po 12. točki 1. odstavka 50. člena ZDDV-1. Pri storitvah, ki se opravijo v zvezi z uvozom blaga, pa ne smemo pozabiti točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1, čeprav sodi v poglavje oprostitev pri izvozu. Skladno s točko e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1 so DDV oproščene storitve, ki so povezane z uvozom blaga, za katerega je bil ob vnosu v Skupnost začet eden od postopkov iz 31. člena ZDDV-1. Natančneje oprostitev storitev, povezanih z dobavo blaga, za katero obveznost plačilo DDV od uvoza v skladu z 2. odstavkom 31. člena ZDDV-1 še ni nastala, pojasnjuje tudi 9. odstavek 82. člena Pravilnika.

Nevtralnost obdavčitve v sistemu DDV se kaže tudi pri izvozu blaga, saj se od dobav blaga, ki so povezane z izvozom, ne obračuna DDV. Oprostitev pri prodajalcu tako omogoča enakovredno obdavčitev blaga pri kupcu v 3. državi z domačim oziroma lokalnim davkom. Pravilnik v 38. členu natančno določa, katere transakcije se ne štejejo za izvoz in zanje ne velja oprostitev iz 52. člena ZDDV-1. Oproščene so tudi storitve, ki so neposredno povezane z izvozom blaga. DURS je s pojasnili večkrat poskusil pojasniti obdavčitev storitev, povezanih z izvozom, saj so si posamezni primeri lahko navzven podobni, pa vendar gre za drugačno obdavčitev.

Med oprostitve v zvezi z mednarodnim prevozom sodijo oprostitve, povezane z dobavami, izboljšanjem, popravili, vzdrževanjem in najemom plovil, namenjenim za plovbo na odprtem morju, ter plovil, namenjenim za pomoč in reševanje. Poleg storitev, povezanih s plovili, so plačila DDV oproščene tudi storitve za potrebe zrakoplovov, ki se uporabljajo na mednarodnih zračnih linijah.

Posebna oprostitev plačila DDV se nanaša na storitve, opravljene v okviru diplomatskih in konzularnih odnosov ter Severnoatlantske zveze.

Posredniške storitve, povezane s transakcijami iz 52., 53. in 54. člena, so oproščene plačila DDV, razen storitev potovalnih agentov, ki jih opravljajo v imenu in za račun potnika v drugih državah članicah.

Zelo pomembno poglavje oprostitev se nanaša na transakcije, povezane z mednarodnim trgovanjem. Obsega pa storitve, povezane z blagom v carinskih in davčnih skladiščih, ki ni

namenjeno za končno potrošnjo. Tako so skladno z 2. odstavkom 57. člena ZDDV-1 oproščene storitve, povezane z dobavo in pridobitvijo blaga:

- ki se v skladu s carinskimi predpisi vnese v prosto cono ali prosto skladišče,
- ki se v skladu s carinskimi predpisi da v začasno hrambo,
- za katero se v skladu s carinskimi predpisi začne postopek carinskega skladiščenja ali aktivnega oplemenitenja.

Storitve, opravljene na blagu, dokler je blago skladno s carinskimi predpisi v prosti coni, prostem in carinskem skladišču, pa so oproščene po 3. odstavku 57. člena. Oprostitev iz 57. člena ZDDV-1 se nanaša na storitve, povezane z začetkom, zaključkom, in storitve, ki se opravijo med trajanjem prej omenjenih carinskih postopkov. Izvzete so le storitve, ki:

- se ne opravijo v teh prostorih,
- ki se opravijo na skupnostnem blagu, ki ni namenjeno izvozu,
- ki so povezane s predelavami blaga.

Podobno, kot so določene oprostitve za storitve iz 57. člena ZDDV-1, so oprostitve določene tudi za storitve, povezane z dobavami in pridobitvami blaga v davčno skladišče ter dobavami blaga v davčnem skladišču. Vrste blaga, ki se ga lahko vnese v davčno skladišče, smo Slovenci prepisali iz direktive, ki določa vrste blaga, za katere mora biti vsaj omogočeno skladiščenje. Tudi zaradi ozkega nabora blaga se v Sloveniji davčna skladišča niso razvila tako, kot so razvita v nekaterih evropskih državah, ki imajo zelo močno razvito logistično panogo.

Pri opravljanju storitev, povezanih z mednarodnim trgovanjem v ZDDV-1, najdemo več členov, po katerih bi lahko bile te storitve oproščene. Tudi v takšnih primerih velja, da uporabimo oprostitvev, ki je določena za specifično transakcijo. Predvsem pri storitvah, ki so povezane z uvozom blaga in za katere obdavčljivi dogodek še ne nastane in so tako oproščene s točko e 1. odstavka 52. člena, hkrati lahko velja tudi oprostitvev po 57. členu. V takih primerih, če so izpolnjeni vsi pogoji, uporabimo oprostitvev iz 57. člena, saj se določbe 57. člena uporabljajo ravno za te specifične storitve.

Oprostitve, ki so predpisane z ZDDV-1, so obigatorne in davčnim zavezancem ne dopuščajo izbire, ali neko transakcijo oprostiti ali jo obdavčiti. V izogib davčnim nepravilnostim ZDDV-1 in Pravilnik natančno predpisujeta tudi pogoje, ki jih mora davčni zavezanec izpolnjevati, da lahko uveljavlja oprostitve. Dokazovanje narave dejanskih transakcij je namenjeno preprečevanju davčnih utaj in nepogojevanju oprostitvev. Davčni zavezanci si te pogoje navadno tolmačijo tako, da v primeru dvoma storitev raje obdavčijo. To pa je v nasprotju z zakonodajo. Vsak davčni zavezanec je dolžan poznati naravo svoje dejavnosti in vseh posebnosti, ki so z njo povezane. Tako se na primer davčni zavezanec, ki opravi prevoz,

povezan z uvozom, pri katerem obdavčljivi dogodek še ne nastane, ne more izgovarjati, da tega ni vedel, in zato obračunati DDV.

## 2.5 Odbitek DDV

Kot sem pojasnil že uvodoma in kot izhaja že iz samega imena davka, je z DDV obdavčena le dodana vrednost. Za uresničitev tega načela je nujno, da hkrati, ko pri dobavitelju nastane obveznost za obračun DDV, pri kupcu nastane pravica do odbitka tega DDV. Le tako je mogoča obdavčitev samo dodane vrednosti v naslednji stopnji poslovanja, ki jo bo ta kupec dodal blagu oziroma storitvi. Ob neupoštevanju tega pravila bi prišlo do napihnenih davčnih osnov zaradi vštetega davka iz predhodnih stopenj poslovnega procesa. To pa bi bilo v nasprotju z enim od naštetih načel obdavčitve z DDV.

Skladno z 62. členom ZDDV-1 nastane pravica do odbitka DDV, ko nastane obveznost za obračun DDV. Sama pravica do odbitka DDV pa ni dovolj za uveljavljanje te pravice. V izogib zlorabam ureditve DDV morajo biti za uveljavljanje pravice do odbitka poleg nastanka same pravice izpolnjeni tudi vsi naslednji formalni pogoji:

- plačilo DDV. Davčni zavezanec lahko odbije samo tisti DDV, ki ga je plačal oziroma ga je dolžan plačati. V primeru, da DDV ni plačan in da dobaviteljeva terjatev do davčnega zavezanca ugasne (zastaralni roki, likvidacija, stečaj ...) ali se zmanjša (dogovor, prisilna poravnava ...), mora davčni zavezanec, ki je uveljavljal pravico do odbitka, ustrezno zmanjšati odbitek.
- račun oziroma ustrezna listina. V obdobju, v katerem želi davčni zavezanec uveljavljati pravico do odbitka, mora razpolagati oziroma prejeti račun ali drugo listino, ki skladno z ZDDV-1 omogoča pogoje za odbitek. Izjemoma lahko davčni zavezanec, ki želi uveljavljati pravico do odbitka in je skladno z ZDDV-1 tudi plačnik DDV (samoobdavčitev), uveljavlja pravico do odbitka, če prejme račun ali ustrezno listino do trenutka oddaje obračuna DDV za obdobje, v katerem želi upoštevati odbitek.
- uporaba blaga oziroma storitev. DDV se sme odbiti samo od nabav blaga in storitev, ki jih je ali bo davčni zavezanec uporabil za obdavčene transakcije in oproščene transakcije, ki prinašajo pravico do odbitka – prave oprostitve. Obdavčene transakcije vključujejo tudi transakcije, za katere se šteje, da so opravljene zunaj Slovenije in bi bil davčni zavezanec upravičen do odbitka, če bi bile te transakcije opravljene v Sloveniji.  
Primer: Naročnik iz Italije naroči slovenskemu izvajalcu pregled blaga v Trstu. V ta namen izvajalec najame podizvajalca iz Kopa. Podizvajalec bo na računu obračunal DDV, saj je kraj opravljanja storitev v Sloveniji. Ta DDV si lahko izvajalec odbije ob izpolnjevanju drugih pogojev, kljub temu da je transakcija, ki jo je opravil za naročnika iz Italije, obdavčljiva v Italiji.

Kljub izpolnjevanju vseh formalnih pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka DDV pa ZDDV-1 izrecno prepoveduje odbitek DDV od:

- jaht in čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo,
- zrakoplovov,
- osebnih avtomobilov, motornih koles ter kombiniranih vozil, razen kadar se ta vozila in plovila uporabljajo za:
  - nadaljnje dobave,
  - opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga,
  - dajanje v zakup ali najem,
  - dejavnosti avtošol ter
  - za prevoz pokojnikov;
- vseh storitev in blaga za vzdrževanje in uporabo plovil in vozil iz prve točke,
- stroškov reprezentance,
- stroškov prehrane, pijače in nastanitve, ki jih davčni zavezanec ne zaračuna v okviru svojih storitev ali dobav blaga,
- računov, na katerih je izkazan višji DDV, kot bi moral biti po ZDDV-1, ne glede na to, da je bil DDV plačan,
- računov, na katerih je izkazan DDV od oseb, ki ga skladno z ZDDV-1 ne bi smele izkazati, ne glede na to, ali nepooblaščen oseb plača ta DDV.

Kadar se spremenijo dejstva, na katerih temelji odbitek, mora davčni zavezanec ustrezno zmanjšati ali povečati odbitek. Davčni zavezanec lahko pravico do odbitka uveljavlja najkasneje v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do odbitka.

## **2.6 Plačniki DDV**

Osebe, ki morajo plačati DDV (v državni proračun), so opredeljene v 76. členu ZDDV-1. Kot plačnik DDV se šteje oseba, ki na računu izkaže (ali bi moral izkazati) DDV, ali oseba, ki je prejemnik blaga ali storitve, ki je skladno z ZDDV-1 dolžna od prejete transakcije obračunati DDV.

Osebe, ki morajo plačati DDV po 76. členu, so:

- davčni zavezanci, ki opravijo obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, razen kadar je za plačnika DDV določena druga oseba;
- vsaka oseba, identificirana za DDV v Sloveniji, kateri je dobavljeno blago pod pogoji iz 22. člena ZDDV-1, če dobavo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
- vsak davčni zavezanec in vsaka pravna oseba, ki ni davčna zavezanka, identificirana pa je za DDV, katerima se opravijo storitve iz 25. člena, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
- prejemniki blaga pri pravih tristranskih poslih;
- vsaka oseba, ki opravi obdavčljivo pridobitev blaga znotraj EU;

- pri uvozu blaga carinski dolžnik, določen v skladu z carinskimi predpisi, oziroma prejemnik blaga;
- oseba, ki povzroči, da se za blago končajo postopki iz 57. in 58. člena ZDDV-1;
- vsak davčni zavezanec, ki je solidarno odgovoren za plačilo DDV;
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV.

Kadar je v skladu s 1. do 5. točko 76. člena ZDDV-1 plačnik DDV tuji davčni zavezanec, ki ima sedež v drugi državi članici EU, lahko ta davčni zavezanec imenuje davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV. Davčni zavezanec iz 3. držav, ki so plačniki DDV v skladu s 1. do 5. točko 76. člena ZDDV-1, pa morajo imenovati davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV, razen če uporabljajo posebno ureditev za elektronske storitve, opravljene nezavezancem.

Če tuji davčni zavezanec ne plača DDV, ga mora plačati prejemnik blaga ali storitve, identificiran za DDV v Sloveniji.

S spremembo B (Ur. l. RS, št. 85/09) ZDDV-1 je treba tudi za nekatere dobave blaga in storitev med slovenskimi davčnimi zavezanci opraviti samoobdavčitev. Samoobdavčitev je način obdavčenja, kjer plačnik DDV sam obračuna DDV od vrednosti transakcije, izražene na računu. V skladu s 76.a členom ZDDV-1 mora DDV plačati davčni zavezanec, identificiran za DDV v Sloveniji, ki se mu opravijo dobave:

- gradbenih del iz šifre F/GRADBENIŠTVO standardne klasifikacije dejavnosti;
- posredovanja osebja iz dejavnosti gradbeništva;
- nepremičnin iz 7., 8. in 44. člena ZDDV-1, če je bila podana izjava za obdavčitev z DDV;
- odpadkov, ostankov ter nerabljenega materiala in storitev iz priloge IIIa ZDDV-1;
- prenosa pravic do emisije toplogrednih plinov, kakor so urejene v ZDDV-1, ki ureja varstvo okolja.

## **2.7 Poročanje DURS – davčne evidence**

Davčni zavezanci morajo DURS poročati o obdavčljivem prometu, ki so ga ali jim je bil opravljen v vsakem davčnem obdobju. Poleg predpisanih poročil morajo v svojem knjigovodstvu zagotoviti podatke, ki omogočajo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV ter nadzor davčnega organa.

Davčni zavezanci v sistemu DDV sami ugotavljajo davčno obveznost za posamezno obdobje. Morebitno obveznost morajo poravnati najkasneje zadnji dan obdobja, ki sledi obdobju, v katerem je nastala obveznost. V nasprotnem primeru, ko davčni zavezanci ugotovijo presežek odbitnega DDV nad obračunanim DDV, pa jim DURS presežek vrne v 20 dneh po vložitvi obračuna DDV. DURS pravilnost izpolnjevanja obračuna DDV načeloma preverja z

inšpekcijskimi pregledi. V primerih, ko DURS pri sprotnih kontrolah oddanih obračunov DDV upravičeno podvomi v verodostojnost obračuna DDV, lahko od davčnega zavezanca zahteva listine, na katerih temelji obračun DDV.

Vsak davčni zavezanec mora v obračun DDV (v nadaljevanju DDV-O) izkazati podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost za plačilo, in podatke za izračun odbitka DDV. Poleg podatkov, ki neposredno vplivajo na obveznost ali vračilo DDV, mora davčni zavezanec v DDV-O prikazati tudi v Slovenji oproščen promet in promet, od katerega prejemnik blaga ali storitev obračuna DDV. V DDV-O pa se ne vpisuje prometa, ki v Sloveniji ni obdavčljiv razen obdavčenega prometa, opravljenega davčnim zavezancem v drugih državah EU. Ne vpisujejo se na primer oproščene storitve, povezane z izvozom, opravljene za naročnike iz 3. držav, oproščene storitve v carinskih skladiščih za naročnike tuje davčne zavezance.

Rok predložitve DDV-O je odvisen od tega, ali davčni zavezanec opravlja obdavčene dobave blaga in storitev davčnim zavezancem iz drugih držav članic EU. Kadar teh dobav ne opravlja, lahko DDV-O predloži do zadnjega dneva davčnega obdobja, ki sledi obdobju, za katerega se sestavlja DDV-O. Če pa davčni zavezanec opravlja obdavčene dobave blaga in storitev davčnim zavezancem iz drugih držav članic EU pa mora DDV-O predložiti do 20. v mesecu, ki sledi mesecu, za katerega se sestavlja DDV-O.

DDV-O je možno predložiti samo elektronsko preko sistema eDavki. Davčni zavezanci lahko za predložitev DDV-O pooblastijo davčne zastopnike ali druge osebe.

Rekapitulacijsko poročilo (v nadaljevanju RP-O) poročajo samo davčni zavezanci, ki opravljajo dobave blaga in storitev, ki so skladno s 1. odstavkom 25. člena ZDDV-1 obdavčene v drugih državah članicah EU. RP-O služi za namene kontroliranja transakcij med davčnimi zavezanci iz različnih držav članic EU. Podatke iz RP-O davčni organi med seboj primerjajo. Ob morebitnih neskladnostih davčni organi k pojasnitvi odstopanj pozovejo domače davčne zavezance.

V RP-O je treba ločeno izkazati:

- identifikacijsko številko za DDV naročnika iz druge države članice EU, ki mu je bila opravljena storitev ali dobava blaga;
- vrednost dobav blaga po postopkih 42 in 63;
- vrednost dobav blaga v EU;
- vrednost pravih tristranskih dobav blaga v EU;
- vrednost opravljenih storitev v EU.

RP-O je treba predložiti elektronsko preko sistema eDavki. Rok za predložitev je 20. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je bila opravljena storitev ali dobava blaga. Za obdobja v



katerih davčni zavezanec ni opravil transakcij, ki se poročajo v RP-O, poročila RP-O DURS ni treba oddati.

Pri poročanju vrednosti opravljenih storitev pa morajo biti davčni zavezanci še posebej pozorni, če opravljajo storitve, ki so oproščene v državi naročnika. Tovrstne storitve so največkrat povezane z mednarodno trgovino EU in ostalim svetom. V RP-O se ne vpisujejo oproščene storitve. Davčni zavezanci velikokrat v nevednosti pri izpolnjevanju RP-O vključujejo vse storitve, ki jih opravijo za naročnike iz EU. Takšno početje je napačno in otežuje nadzor med obdavčitvijo davčnih zavezancev pri poslovanju med državami članicami EU. Prejemniki storitev v poročilih lokalnim davčnim upravam ločeno prikažejo samo tiste storitve, za katere so dolžni narediti samoobdavčitev.

V zvezi z izpolnjevanjem DDV-O in RP-O pri oproščenih storitvah je DURS izdal pojasnilo št. 4230-417/2010 z dne 2. 12. 2010, ki je bilo dodatno pojasnjeno 20. 12. 2010. Davčni zavezanec v pojasnilu št. 4230-417/2010 sprašuje, kako naj v DDV-O in RP-O poroča o vrednosti opravljene storitve, povezane z izvozom blaga, ki jo je opravil za naročnika s sedežem v 3. državi. DURS pojasnjuje, da se tovrstnih dobav storitev ne vpisuje v DDV-O in posledično niti v RP-O. Iz pojasnila DURS, št. 4230-417/2010, je možno razbrati, da se v RP-O vpisujejo tudi v državi naročnika oproščene dobave storitev, kar pa je v nasprotju z ZDDV-1. Z dodatnim pojasnilom, ki je bilo izdano 20. 12. 2010, je DURS jasno poudaril, da se oproščenih storitev, kot je na primer prevoz, povezan z izvozom za naročnika iz 3. države, ne vpisuje v RP-O.

Glede izpolnjevanja RP-O je DURS izdal tudi pojasnilo št. 4230-146/2010 z dne 3. 8. 2010, v katerem davčni zavezanec sprašuje, kako naj evidentira opravljeno storitev za davčnega zavezanca iz druge države EU, ki se ni identificiral za namene DDV. DURS pojasnjuje, da je v takih primerih treba vrednost storitev podati v DDV-O, v RP-O pa ne, saj davčni zavezanec ne razpolaga z identifikacijsko številko za DDV naročnika, ki je obvezen podatek iz obrazca RP-O. Zaradi neskladja med obema poročiloma bo DURS davčnega zavezanca pozval k pojasnilu odstopanja. Davčni zavezanec iz prejšnjega primera tudi ne sme obračunati DDV, saj je skladno s 1. odstavkom 25. člena ZDDV-1 storitev obdavčljiva v državi članici naročnika.

### **3 CARINSKO DOVOLJENE RABE ALI UPORABE**

Ozemlje Slovenije je sestavni del carinskega območja Skupnosti (v nadaljevanju carinsko območje), na katerem se uporabljajo enotni carinski predpisi Skupnosti (v nadaljevanju carinski predpisi). Osnovni namen enotnega carinskega sistema je, da je blago, ki vstopa v carinsko območje, podvrženo enakim uvoznim obremenitvam, ne glede na državo članico vstopa in ne glede na to, v kateri državi članici je sproščeno v prost promet. Blago, ki je pod nadzorom carinskih organov, ima carinski status blaga.

Carinski zakonik Skupnosti (Uredba sveta (EGS) št. 2913/92, v nadaljevanju CZ) skupnostno blago opredeljuje kot:

- blago, ki je v celoti pridobljeno na carinskem območju Skupnosti in ne vsebuje blaga, uvoženega iz držav ali ozemelj zunaj carinskega območja Skupnosti;
- blago, vneseno na carinsko območje Skupnosti iz držav ali ozemelj zunaj tega območja in sproščeno v prosti promet;
- blago, pridobljeno ali izdelano na carinskem območju Skupnosti, bodisi izključno iz blaga iz prve alineje bodisi iz blaga iz prve in druge alineje.

Neskupnostno blago je vsako blago, ki ne izpolnjuje pogojev za skupnostno blago ali je izgubilo status skupnostnega blaga (izvozno ocarinjeno blago, ki je zapustilo carinsko območje EU). Neskupnostno blago tako pomeni (Carinski status blaga, 2010) vse blago, ki:

- ni v celoti pridobljeno ali proizvedeno na carinskem območju Skupnosti;
- je bilo uvoženo iz držav ali z območij, ki niso del carinskega območja Skupnosti, in ki ni bilo sproščeno v prost promet;
- je izgubilo status skupnostnega blaga.

Predmet carinskih postopkov je neskupnostno blago, ki se vnaša v EU, skupnostno blago, ki se iznaša iz EU, ter blago, ki se v okviru enega od carinskih postopkov prevaža iz ene države članice v drugo državo članico. Skupnostno blago, ki je predmet mednarodne trgovine med državami članicami EU, pri čemer blago ne zapusti območja EU, pa ni predmet carinskega nadzora, saj velja znotraj EU prost pretok blaga in ljudi.

Od trenutka vnosa neskupnostnega blaga je to pod carinskim nadzorom in ga je treba prijaviti mejnim carinskim organom. Takoj po vnosu neskupnostnega blaga na carinsko območje mora to pridobiti eno izmed carinsko dovoljenih rab ali uporab. V primerih, kadar neskupnostno blago ni bilo dano v eno od carinskih rab ali uporab že ob vnosu, se mora to blago v tranzitnem postopku prepeljati do carinskega organa, kjer se začne ena od carinsko dovoljenih rab.

Carinsko dovoljena raba ali uporaba pomeni (Postopek ob uvozu blaga, 2010):

- vnos blaga v carinski postopek,
- vnos blaga v prosto cono ali prosto skladišče,
- ponovni izvoz blaga s carinskega območja,
- uničenje blaga,
- odstop blaga državnim blagajni.

## 3.1 Carinski postopki

Vsi carinski postopki se začnejo z vložitvijo carinske deklaracije. Carinska deklaracija za določen carinski postopek se vloži na predpisanem obrazcu in izpolni skladno s predpisanimi navodili pri pristojni blagovni izpostavi. Deklaraciji je treba priložiti vse potrebne dokumente za izvedbo posameznega carinskega postopka. V zvezi z izvajanjem carinskih formalnosti pa CZ v 76. členu predvideva nekatere poenostavitve, ki omogočajo hitrejše in lažje izvajanje carinskih postopkov:

- sprejem nepopolne carinske deklaracije, ki omogoča, da se blago predloži v zadevni carinski postopek z deklaracijo, ki ne vsebuje vseh navedb in/ali ji niso priloženi vsi potrebni dokumenti;
- poenostavljen postopek prijavljanja, ki omogoča, da se namesto enotne upravne listine uporabi komercialni ali drug upravni dokument (poenostavljena carinska deklaracija);
- hišno carinjenje, ki omogoča, da se blago uvede v carinski postopek v prostorih uvoznika ali na drugih mestih, ki jih odobri carinski organ;
- status pooblaščenega prejemnika, ki omogoča, da blaga, ki se prevaža v tranzitnem postopku, ni treba predložiti namembnemu uradu;
- status pooblaščenega pošiljatelja, ki omogoča, da blaga, ki se prevaža v tranzitnem postopku, ni treba predložiti uradu odhoda.

### 3.1.1 Sprostitev v prost promet

S carinskim postopkom sprostitve blaga v prost promet neskupnostno blago pridobi status skupnostnega blaga in se lahko prosto uporablja v EU. Ta carinski postopek je v praksi velikokrat poimenovan »uvoz«, čeprav carinska zakonodaja ne pozna pojma uvoz. Po ZDDV-1 pa je uvoz širši pojem. Sprostitev v prost promet se lahko izvede neposredno po vnosu blaga v EU (na meji), po zaključku enega od predhodno začelih carinskih postopkov ali po zaključku druge predhodno dovoljene carinske rabe.

#### 3.1.1.1 Enotna upravna listina (EUL)

Enotna upravna listina (v nadaljevanju EUL) je uradni obrazec za pisno carinsko deklaracijo, ki ima značilnosti, določene s predpisi EU. Papirnati EUL se pri komuniciranju s CURS uporabljajo le redko, saj se večina deklaracij vlaga in potrjuje s sistemom za računalniško izmenjavo podatkov. Ves postopek carinjenja poteka na osnovi elektronske izmenjave sporočil. Uvozniki in izvozniki tako razpolagajo le z elektronskimi deklaracijami oziroma z elektronskimi sporočili CURS, da je blago prepuščeno v prost promet.

Iz uvozne carinske deklaracije lahko med drugim razberemo:

- kdo je uvoznik (polje 8),
- kdo je deklarant oziroma zastopnik (polje 14),
- dobavne pogoje (polje 20),
- valuto in znesek računa (polje 22),
- carinski postopek (polje 37),
- statistično vrednost (polje 46),
- obračunane dajatve (polje 47),
- dodatne podatke in informacije (polje 44).

### 3.1.1.2 Carinska vrednost

Eden od elementov za določanje uvoznih dajatev in drugih ukrepov trgovinske politike je carinska vrednost blaga, ki se sprošča v prost promet. Pravila za določanje carinske vrednosti so določena v 28. do 36. členu CZ, natančneje pa so opredeljena v 141. do 181.a členu Uredbe Komisije, št. 2454/93, o določbah za izvajanje CZ.

Najpogostejša metoda določanja carinske vrednosti je metoda transakcijske vrednosti. Ta predstavlja plačano ali plačljivo vrednost, ki je prikazana na računu, s katerim je bilo neskupnostno blago, ki je predmet postopka, kupljeno. Transakcijska metoda se ne sme uporabiti, kadar sta kupec in prodajalec povezani osebi in lahko vplivata na ceno oziroma kadar cena na računu ne izraža dejansko plačane ali plačljive vrednosti blaga.

Transakcijska vrednost (vrednost iz računa) pa ni vedno enaka carinski vrednosti. Kot carinska vrednost blaga se upošteva dejansko plačana ali plačljiva cena le tedaj, če so vanjo vštetni vsi stroški, nastali v zvezi z blagom, ki se uvaža, do njegovega prihoda na carinsko območje Skupnosti. Če ti stroški niso vštetni, jih moramo prišteti. Nasprotno pa je treba, če so izkazani ločeno, iz transakcijske vrednosti izločiti vse stroške, dajatve in davke, ki se zaračunavajo na carinskem območju.

Pomemben element, s katerim se dokazuje, kateri stroški so vključeni v vrednosti računa, so trgovinske oziroma paritetne klavzule, ki odražajo dogovorjene dobavne pogoje. Najsplošnejši dobavni pogoji so opredeljeni v mednarodnih trgovinskih klavzulah – Incoterms. Incoterms so razdeljene v štiri skupine glede na to, kdaj kupec prevzame tveganje in s tem stroške v zvezi z dobavo. Za kupca najbolj obremenjujoča je pariteta *Ex Works* (EXW), pri kateri kupec nosi vse stroške, vključno z nakladanjem v dogovorjenem kraju. Za kupca najmanj obremenjujoča pa je pariteta *Delivered, Duty Paid* (DDP), pri kateri mora kupec plačati le stroške razkladanja v dogovorjenem kraju. Vsa tveganja in z njimi povezani stroški glede na dogovorjene prodajne pogoje, ki bremenijo prodajalca, so vključeni v prodajno ceno in s tem v vrednost računa.

Carinska vrednost je pri paritetah, kjer kupec prevzame tveganje in stroške v tretjih državah, prodajna oziroma fakturna vrednost, povečana za vse stroške do meje z EU. Vrednost računa

je enaka carinski vrednosti pri pariteti, kjer kupec prevzame tveganja in stroške na meji z EU in tudi kadar prodajalec nosi stroške po vstopu blaga na skupnostno ozemlje, pa tej stroški niso izkazani ločeno. Kadar prodajalec, ki nosi stroške tudi po vnosu blaga na ozemlje Skupnosti, te stroške izkaže ločeno, je treba za določanje carinske vrednosti izločiti stroške, nastale po vnosu blaga na ozemlje Skupnosti.

### 3.1.1.3 Obdavčitev blaga pri uvozu

Skladno s 7. točko 1. odstavka 3. člena Zakona o carinski službi (Ur. l. RS, št. 103/2004-UPB-1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011) je CURS je pristojna za pobiranje uvoznih, izvoznih ter drugih dajatev, ki se pobirajo ob uvozu in izvozu. ZDDV-1 v 6. odstavku 77. člena določa, da se DDV od uvoza plačuje kot, da bi bil uvozna dajatev. V 11. členu ZDavP-2 je CURS opredeljena kot državni organ, pristojen za pobiranje davkov. CURS je tako ob uvozu blaga pristojna za pobiranje DDV od uvoza.

Carinska zakonodaja ne pozna termina »uvoz«, nasprotno pa je v ZDDV-1 uvoz blaga opredeljen v 18. členu. Uvoz blaga pomeni vsak (zakonit in nezakonit) vnos blaga v EU, ki v skladu s carinskimi predpisi nima skupnostnega statusa blaga ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa v skladu s carinskimi predpisi ni sproščeno v prost promet.

Za kraj uvoza blaga se šteje ozemlje države članice, v kateri je blago vneseno v EU, razen kadar je ob vnosu blaga začel eden od postopkov iz 57. člena ZDDV-1, postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek. V naštetih primerih se za kraj uvoza šteje ozemlje države članice, na katerem se ti postopki končajo. Pri določanju kraja uvoza je treba poudariti, da se lahko zaporedoma zvrsti več prej omenjenih izjem in ni nujno, da obdavčljivi dogodek nastane takoj po zaključku prve. Na primer ob vnosu blaga je začeto carinsko skladiščenje (eden od postopkov iz 57. člena), ko se carinsko skladiščenje zaključi, se blago v zunanjem tranzitnem postopki prepelje v drugo državo članico, kjer se sprost v prost promet. Kraj uvoza je tako ozemlje države članice, kjer se zaključi zunanji tranzitni postopek, in ne v državi članici, kjer se zaključi postopek carinskega skladiščenja in v kateri je bilo blago vneseno v EU.

Obdavčljivi dogodek in z njim obveznost obračuna DDV pri uvozu nastane takrat, ko v skladu s carinskimi predpisi nastane obveznost obračuna carinskega dolga ali kadar bi obveznost obračuna carinskega dolga morala nastati, pa ne nastane, ker je za zadevno blago predpisana oprostitvev carine. Kadar je ob vnosu blaga v EU začel eden od postopkov iz 31. člena ZDDV-1, obdavčljivi dogodek nastane šele, ko se vsi ti postopki končajo in nastane ali bi morala nastati obveznost carinskega dolga.

Davčna osnova pri uvozu blaga je skladno z 38. členom ZDDV-1 carinska vrednost, določena v skladu s carinskimi predpisi, povečana za:

- trošarine in druge davke, prelevmane in druge dajatve razen DDV;
- postranske stroške, ki nastanejo do prvega namembnega kraja na ozemlju EU, in stroške, ki nastanejo pri prevozu v drug kraj na ozemlju države članice uvoza, če so ti stroški znani v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in še niso všteti v carinsko vrednost.

Prvi namembni kraj je kraj, ki je naveden na tovornem listu ali drugem dokumentu, s katerim se blago vnese v državo članico uvoza. Kadar tak kraj ni naveden, se za prvi namembni kraj šteje kraj prvega pretovora v državi članici uvoza. V davčno osnovo ob uvozu se všttevajo vsi stroški, ki so uvozniku neposredno zaračunani in so v trenutku sprejema carinske deklaracije določeni in dokazljivi na osnovi listin. Med te stroške sodijo med drugim tudi stroški, nastali v carinsko dovoljenih rabah, za katere je predvidena oprostitvev iz 57. člena ZDDV-1, in oproščene storitve iz točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1.

V določenih primerih je uvoz blaga oproščen plačila DDV. 50. člen ZDDV-1 določa oprostitve pri uvozu blaga za:

- sprostitev blaga v prost promet, kadar bi bila dobava takega blaga v Sloveniji, ki bi jo opravil davčni zavezanec, v vsakem primeru oproščena plačila DDV;
- blago iz 51. člena ZDDV-1 (razni medicinski, učni in drugi pripomočki, pošiljke neznatne vrednosti ...);
- blago, ki se sprost v prost promet v državi članici uvoza in je namenjeno, da se neposredno odpelje v drugo državo članico (carinski postopek 4200);
- blago, ki ga nespremenjenega uvaža oseba, ki ga je izvozila, in je blago oproščeno plačila carine;
- blago, ki ga uvažajo institucije EU, NATO in druge mednarodne organizacije, skladno z sporazumi;
- zlato, druge plemenite kovine in gotovino, ki jih uvaža Banka Slovenije;
- uvoz nepredelanega lova s področja ribištva in uvoz plina, elektrike in energije za ogrevanje ali hlajenje po omrežjih.

### **3.1.2 Carinski postopki z ekonomskim učinkom**

Med carinske postopke z ekonomskim učinkom uvrščam carinske postopke, ki omogočajo ugodnosti oziroma olajšave v zvezi s plačilom carinskih in drugih dajatev. Te ugodnosti so lahko odlog, oprostitvev ali delna obveznost dajatev. Blago, ki je v enem od teh postopkov, je pod carinskim nadzorom in se ga sme uporabljati skladno s carinskimi predpisi.

#### **3.1.2.1 Carinsko skladiščenje**

Postopek carinskega skladiščenja omogoča skladiščenje blaga v carinskih skladiščih za (Pojasnilo o carinskem skladiščenju, št. 10/2004, str. 3):

- neskupnostno blago, ne da bi bilo zavezano plačilu uvoznik dajatev ali ukrepom trgovinske politike – 98. člen CZ,
- skupnostno blago, katerega vnos v carinsko skladišče je povezan z izvajanjem ukrepov, ki se običajno nanašajo na izvoz – 98. člen CZ in v določenih primerih tudi ostalo skupnostno blago – 106. člen CZ,
- neskupnostno blago v prostem prometu, za katerega se zahteva povračilo ali odpust uvoznih dajatev z namenom ponovnega izvoza – členi 83/b., 128/1. in 238/2/b CZ.

V določenih primerih pa se skladno s 106. členom CZ v carinskih skladiščih lahko:

- na neskupnostnem blagu izvede aktivno oplemenitenje,
- neskupnostno blago predela v carinskem postopku predelave pod carinskim nadzorom,

Po zaključku carinskega skladiščenja mora biti blago dano v eno od dovoljenih carinskih rab ali uporab. Glede na izbrano carinsko rabo je tudi odvisen nastanek obveznosti uvoznih dajatev.

#### 3.1.2.2 Sprostitev blaga za posebno uporabo v prosti promet

Ta postopek je opredeljen v 82. členu CZ. Omogoča, da se blago zaradi uporabe v posebne namene sprost v prosti promet z znižano uvozno dajatvijo ali po stopnji nič. Blago kljub sprostitvi v prosti promet ostane pod carinskim nadzorom. Za izvajanje postopka morajo osebe, ki ga želijo uveljaviti, imeti dovoljenje carinskih organov.

#### 3.1.2.3 Aktivno oplemenitenje

Postopek aktivnega oplemenitenja omogoča, da se neskupnostno blago začasno uvozi v Skupnost in se na njem izvede oplemenitenje (popravila, dodelave, obdelave ...). Oplemeniteno blago se ponovno izvoziti iz carinskega območja v obliki pridobljenih proizvodov, ne da bi bilo zavezano plačilu uvoznih dajatev ali ukrepom trgovinske politike. Za izvajanje postopka je potrebno dovoljenje carinskih organov.

#### 3.1.2.4 Začasni uvoz

Carinski postopek začasnega uvoza omogoča, da se neskupnostno blago uporablja na carinskem območju s popolno ali delno oprostitvijo uvoznik dajatev, ne da bi bilo predmet trgovinske politike (Začasni uvoz, 2010). Medtem ko je blago v tem postopku, ne sme biti kakor koli spremenjeno razen tistih sprememb, ki so običajne zaradi uporabe ali rabe tega blaga. Začasno uvoženo blago se mora po uporabi ponovno izvoziti ali mu mora biti dodeljena druga carinsko dovoljena raba ali uporaba v roku, ki ga določi carinski organ. Za izvajanje tega postopka mora oseba, ki ga želi uveljaviti, imeti dovoljenje carinskih organov.

#### 3.1.2.5 Predelava pod carinskim nadzorom

Carinski postopek predelave pod carinskim nadzorom omogoča, da se na carinskem območju uporabi neskupnostno blago za predelavo, ki spremeni njegovo naravo ali obliko, ne da bi zanj veljale uvozne dajatve ali ukrepi trgovinske politike. Ti predelani proizvodi se lahko sprostijo v prost promet, pri tem pa so zavezani plačilu uvoznih dajatev po stopnji, ki je predpisana zanje. Za izvajanje postopka je potrebno dovoljenje carinskih organov.

#### 3.1.2.6 Začasni izvoz

Carinski postopek začasnega izvoza se uporablja, kadar je blago namenjeno ponovnemu uvozu. Carinski organi lahko postopek odobrijo z ustnim deklariranjem, pisno deklaracijo ali z zvezkom ATA (Začasni izvoz, 2010). Blago, ki je predmet tega postopka, je treba ponovno uvoziti v roku, ki ga je odobril carinski organ, ali najkasneje v treh letih v nespremenjenem stanju, pod pogojem, da se lahko dokaže istovetnost blaga.

#### 3.1.2.7 Pasivno oplemenitenje

Postopek pasivnega oplemenitenja omogoča, da se skupnostno blago začasno izvozi s carinskega območja z namenom, da se na njem izvede oplemenitenje (popravila, dodelave, obdelave ...). Oplemeniteno blago se ponovno uvozi in sprosti v prost promet s popolno ali delno oprostitvijo uvoznih dajatev. Za izvajanje postopka je potrebno dovoljenje carinskih organov.

### 3.1.3 Tranzit

Tranzitni postopek je carinski postopek, ki omogoča, da se blago prevaža med dvema na carinskem območju ležečima krajema, ne da bi bilo treba plačati uvozne dajatve. Glede na pravno podlago, na kateri temeljijo, se tranzitni postopki delijo na (Tranzit, 2010):

- skupnostni tranzitni postopek, ki temelji na carinskem zakoniku Skupnosti;
- skupni tranzitni postopek, ki temelji na Konvenciji o skupnem tranzitnem postopku, in na Konvenciji o poenostavitvi formalnosti v blagovni trgovini;
- tranzitni postopek na osnovi zvezka TIR; ki temelji na Carinski konvenciji o mednarodnem prevozu blaga na osnovi zvezkov TIR.

#### 3.1.3.1 Skupnostni tranzitni postopek

Skupnostni tranzitni postopek je najpogosteje uporabljen med vsemi tranzitnimi postopki. Sledi mu skupni tranzitni postopek, ki je po vsebini enak skupnostnemu, le da je poleg držav članic EU razširjen še na Norveško, Švico, Islandijo in Lihtenštajn. Včasih najpogosteje



uporabljen tranzit na osnovi zvezkov TIR se v primerjavi z ostalimi tranzitnimi postopki pri prevozu blaga preko ozemlja EU uporablja le redko.

Tranzitni postopek se deli na:

- zunanji tranzitni postopek, ki se uporablja za neskupnostno blago, in
- notranji tranzitni postopek, ki se uporablja za skupnostno blago.

Za neskupnostno blago, ki je dano v zunanji tranzitni postopek, ni treba plačati uvoznih dajatev. Prav tako pa zanj ne veljajo ukrepi trgovinske politike. Zunanji tranzitni postopek se na carinski deklaraciji označi s T1. Zunanji tranzitni postopek se lahko uporabi tudi za skupnostno blago, ki se izvozi, če gre za blago, za katerega pri izvozu veljajo izvozni ukrepi ali ugodnosti zaradi izvoza, ter blago, za katerega se povrnejo ali opustijo uvozne dajatve zaradi izvoza blaga.

Za blago, ki se ga želi dati v zunanji tranzitni postopek, je treba vložiti carinsko deklaracijo pri carinskem uradu v kraju odhoda. V zunanji tranzitni postopek prepuščeno blago mora biti v nespremenjenem stanju prepeljano do namembnega carinskega urada. Postopki ob neljubih dogodkih med transportom, ki bi lahko vplivali na istovetnost blaga, so navedeni v Navodilu o izvajanju skupnostnega tranzita, št. 15/2004 (CURS, 2004). Tranzitna deklaracija, ki jo izda carinski organa odhoda, spremlja blago in jo je ob prihodu blaga v namembni kraj treba predložiti namembnemu carinskemu uradu.

Notranji tranzitni postopek na carinskih deklaracijah označujemo s T2. Uporablja se za prevoz skupnostnega blaga med dvema krajema v Skupnosti, pri čemer blago potuje preko ozemlja tretjih držav, ne da bi izgubilo skupnostni status. V državi članici vstopa tako zanj ni treba plačati uvoznih dajatev.

Potreba po notranjem tranzitu se je pokazala zaradi ekonomske upravičenosti transportnih in drugih stroškov, saj skupnostno blago načeloma izgubi status, ko zapusti območje Skupnosti. Prevozniki, ki bi se želeli izogniti carinskim formalnostim, bi tako morali poiskati poti po ozemlju EU, kar pa bi privedlo do daljših poti in s tem stroškov. Prav tako bi bila Grčija v neenakem položaju proti ostalim članicam EU, saj je obkrožena s tretjimi državami.

Za blago, ki je dano v tranzitni postopek, mora biti carinskemu organu predloženo ustrezno zavarovanje morebitnega carinskega dolga. Carinski dolg lahko nastane, kadar se blaga ne predloži namembni carinski izpostavi, če se predloži manj blaga kot izhaja iz carinske deklaracije za zunanji tranzit, če je pri notranjem tranzitu na vstopni točki ugotovljena večja količina, kot izhaja iz carinske deklaracije itd.

Skladno z navodilom za izpolnjevanjem obrazca DDV-O<sup>1</sup> se tranzit blaga vanj ne vpisuje. To velja, kadar blago ni prodano na ozemlju Slovenije in gre za zunanji skupnostni tranzit. Pri notranjem tranzitu pa gre za običajno dobavo znotraj EU iz 1. točke 46. člena ZDDV-1 oziroma za prenos sredstev iz 4. točke 46. člena ZDDV-1.

### **3.1.4 Dokončni izvoz**

Izvozni carinski postopek se izvede za skupnostno blago, ki zapusti carinsko območje. Poleg carinskega nadzora obsega tudi pobiranje morebitnih izvoznih dajatev, izvajanje ukrepov prepovedi in omejitev ter ukrepov trgovinske politike. Pravimo mu tudi pravi izvoz, saj je blago dokončno namenjeno v tretjo državo, kjer se uporabi. Izvozna carinska deklaracija se vloži pri krajevno pristojnem carinskem uradu, kjer ima izvoznik svoj sedež, ali na kraju, kjer je blago pripravljeno na izvoz.

#### **3.1.4.1 Obdavčitev blaga pri izvozu**

Blago je izvoženo, ko je izvozno ocarinjeno in zapusti carinsko območje EU. Izvozne dobave so samo tiste, pri katerih dobavitelj oziroma kupec ali oseba v njunem imenu odpelje ali odpošlje blago v kraj zunaj EU. Izvoz blaga iz EU je oproščen plačila DDV skladno z 1. odstavkom 52. člena ZDDV-1. Ta oprostitev je prava oprostitev, saj ne vpliva na velikost odbitka DDV. Izjeme, za katere ne velja oprostitev iz 52. člena ZDDV-1, so opredeljene v 83. členu pravilnika in obsegajo:

- začasen izvoz blaga z zvezkom ATA,
- začasen izvoz blaga v okviru pasivnega oplemenitenja,
- začasen izvoz blaga, ki je namenjeno, da se ponovno uvozi,
- iznos blaga iz carinskega območja v okviru notranjega tranzita.

Za uveljavljanje oprostitve mora davčni zavezanec razpolagati z dokazilom, iz katerega je razvidno, da je blago iznesel iz carinskega območja EU sam ali druga oseba za njegov račun. Kot dokazilo se lahko uporabi prejeto elektronsko sporočilo carinskega organa oziroma pisna izvozna carinska deklaracija s potrdilom carinskega organa o iznosu blaga, kadar se uporablja pomožni postopek. V pojasnilu DURS št. 4230-391/2007, 28. 1. 2008 je DURS sprejel stališče, da je dokazilo, s katerim lahko davčni zavezanec uveljavlja oprostitev, pisna izvozna carinska deklaracija ali spremni dokument pri izvozu, ki mora vsebovati vsaj:

- ime in naslov izvoznika,
- trgovsko ime in količino blaga,
- kraj in datum izvedbe izvoznega carinskega postopka,
- potrditev carinskega organa o izstopu blaga iz carinskega območja EU.

---

<sup>1</sup> Obrazec DDV-O je kot priloga sestavni del Pravilnika.

V primerih ko je carinska deklaracija vložena elektronsko v slovenski carinski informacijski sistem, pa se kot dokazilo lahko uporabi le elektronsko sporočilo carinskega organa v elektronski obliki, ki je podpisano s kvalificiranim digitalnim potrdilom. Od predplačil, povezanih z izvozom, v nasprotju s splošnim načelom nastanka obdavčljivega dogodka obveznost obračuna DDV ne nastane (Pravilnik, 36.b člen). Davčni zavezanec mora razpolagati z listinami, ki nedvoumno dokazujejo, da se predplačila nanašajo na prihodnji izvoz blaga (Zalokar et al., 2011, str. 153).

Davčni zavezanec evidentira izvozne dobave v obračunu DDV samo, če se blago odpremi iz Slovenije, ne glede na to, v kateri državi članici dejansko zapusti carinsko območje EU. Skladno z navodilom o izpolnjevanju obrazca DDV-O se vanj vpisuje samo v Sloveniji obdavčljiv promet.

## **3.2 Druge carinsko dovoljene rabe ali uporabe**

Druge carinsko dovoljene rabe ali uporabe je treba carinskim organom ustrezno sporočiti oziroma prijaviti.

### **3.2.1 Proste cone in prosta skladišča**

Proste cone in prosta skladišča so deli carinskega območja, ki so ograjeni in ločeni od ostalega carinskega območja. Neskupnostno blago, ki se vanje vnese, se za uporabo uvoznih dajatev in ukrepov trgovinske politike šteje, kot da se ne nahaja na območju EU. To pa ne velja, če se blago sprost v prost promet ali da v drug carinski postopek ali uporabi oziroma porabi pod drugimi pogoji, kot so določeni s carinskimi predpisi. V prosto cono ali prosto skladišče se lahko vnese tudi skupnostno blago, katerega vnos je povezan z izvajanjem ukrepov, ki se običajno nanašajo na izvoz.

### **3.2.2 Ponovni izvoz**

Ta oblika carinsko dovoljene rabe omogoča, da se neskupnostno blago, ki je bilo vneseno na carinsko območje, lahko ponovno izvozi, brez da bi pridobilo status skupnostnega blaga. Formalnosti v zvezi z ponovnim izvozom se ne razlikujejo od tistih, ki jih je treba izpeljati za izvoz blaga, vključno z ukrepi trgovinske politike.

### **3.2.3 Uničenje blaga pod carinskim nadzorom in odstop blaga**

Kadar neskupnostnega blaga ni mogoče uporabiti za predvidene namene in bi bilo kakršno koli ravnanje s tem blagom ekonomsko neupravičeno, lahko CURS dovoli uničenje blaga pod carinskim nadzorom. Odstop blaga se uporablja, le kadar ni ekonomsko upravičeno niti uničenje blaga pod carinskim nadzorom. CURS s tem blagom postopa enako kot z odvzetim ali zaplenjenim blagom.

## 4 OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV

Kot pove že sam naziv, sodijo prevozi med opravljanje storitev. Obdavčljivost storitev z ZDDV-1 je skladno s splošnim pravilom za določanje kraja opravljanja storitev odvisna od tega, ali je naročnik davčni zavezanec ali ne.

Poleg določitve kraja opravljanja storitev je treba poznati tudi možne oprostitve, ki jih določa ZDDV-1. Poznavanje oprostitev ni vezano le na transakcije, ki so skladno s pravili za določanja kraja opravljanja storitev obdavčljive v Sloveniji, ampak tudi za nekatere storitve, ki niso predmet slovenskega DDV. Prevozne storitve, ki so načeloma oproščene plačila DDV (Uk. NOTICE 744b):

- prevoz blaga iz kraja znotraj EU v kraj zunaj EU,
- prevoz blaga iz kraja zunaj EU v kraj znotraj EU,
- prevoz blaga od kraja uvoza (vnosa) do namembnega kraja v Sloveniji<sup>2</sup> ali kraja v EU,
- prevoz blaga od kraja, kjer se prevoz začne v Sloveniji<sup>3</sup>, ali kraja v EU do kraja izvoza (iznosa).

### 4.1 Prevozi, opravljeni za osebe, ki niso davčni zavezanci

Davčne zavezance, kot so opredeljeni v 5. členu ZDDV-1 in 2. in 3. členu Pravilnika, sem opredelil že v 2. poglavju. Tako med osebe, ki niso davčni zavezanci, uvrščam le fizične osebe, ki ne opravljajo gospodarske dejavnosti.

Storitve, ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci, so po 25. členu ZDDV-1 obdavčljive po sedežu izvajalca. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima izvajalec stalno poslovno enoto. Kadar pa takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima izvajalec stalno oziroma običajno prebivališče.

ZDDV-1 ločeno od splošnega pravila opredeljuje kraj opravljanja storitev prevoza v 28. členu. Tako je kraj opravljanja storitev pri prevozu potnikov kraj, kjer se prevoz začne, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Kraj opravljanja storitev prevoza, opravljenega osebam, ki niso davčni zavezanci, pri prevozu blaga, ki ni prevoz znotraj Skupnosti, kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja; prevozu blaga znotraj Skupnosti, kraj začetka prevoza.

---

<sup>2</sup> Izvirno besedilo se nanaša na Združeno kraljestvo Velike Britanije.

<sup>3</sup> Izvirno besedilo se nanaša na Združeno kraljestvo Velike Britanije.

Prevoz blaga znotraj Skupnosti pomeni prevoz blaga od kraja začetka prevoza v EU do kraja znotraj EU, kjer se prevoz konča, ne glede na prevoženo razdaljo. Izjemoma pa DDV ni treba obračunati od dela prevoza znotraj EU, ki se nanaša na vodne poti, ki niso del ozemlja EU.

#### 4.1.1 Mednarodna trgovina držav članic EU z ostalimi državami

Med prevoze, povezane z mednarodno trgovino držav članic EU in ostalimi državami, uvrščamo prevoze, ki so povezani z uvozom ali izvozom blaga.

Skladno z 28. členom ZDDV-1 ti prevozi ne sodijo med prevoze znotraj Skupnosti. Obdavčljivi so glede na kraj, kjer se opravijo, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Prevozi, opravljeni v zvezi z uvozom ali izvozom, so po ZDDV-1 obdavčljivi v Sloveniji le za prevoz ali del prevoza, ki se opravi po ozemlju Slovenije. Del prevoza, opravljen zunaj ozemlja Slovenije, pa je z vidika določanja kraja opravljanja storitev v Sloveniji neobdavčljiv. Kljub temu se ti stroški v Sloveniji vseeno obdavčijo, če pride do sprostitve blaga v prost promet, saj se ti stroški všttevajo v davčno osnovo od uvoza blaga.

Davčni zavezanec, ki opravi prevoz, DDV obračuna samo od prevoza, opravljenega po ozemlju Slovenije, razen kadar razpolaga z dokazili, s katerimi uveljavlja oprostitev. V Tabeli 2 so prikazani različni primeri obdavčitev prevozov, povezanih z uvozom in izvozom blaga.

*Tabela 2: Prevozi za osebe, ki niso davčni zavezanci, povezani z uvozom ali izvozom*

<b>Prevozna pot</b>	<b>Kraj obdavčitve v Sloveniji</b>	<b>Obdavčitev</b>
Iz EU v Slovenijo – izvoz	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazila o izvozu.
Iz Slovenije v tretjo državo – izvoz	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazila o izvozu.
Iz EU* v tretjo državo – izvoz	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazila o izvozu.
Iz tretje države v EU* – uvoz (odloženi carinski postopki)	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazilo o začetem postopku.
Iz tretje države v Slovenijo – uvoz (odloženi carinski postopki)	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazilo o začetem postopku.
Iz tretje države v Slovenijo – uvoz (sprostitve v prost promet)	Pot po Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV ali oproščeno po 12/1/50, če je vrednost prevoza po Sloveniji vključena v davčno osnovo od uvoza blaga.

se nadaljuje

nadaljevanje

Prevozna pot	Kraj obdavčitve v Sloveniji	Obdavčitev
Iz tretje države preko EU v tretjo državo – uvoz (T1**)	Pot po Sloveniji	Oproščeno po e/1/52; prevoznik potrebuje dokazilo o začetem postopku.

**Legenda:** e/1/52 – e točka 1. odstavek 52. člena ZDDV-1  
 12/1/50 – 12. točka 1. odstavek 50. člena ZDDV-1  
 \* kraj v EU, ki ni na območju Slovenije  
 \*\* ob vnosu v EU začet zunanji tranzitni postopek

#### 4.1.2 Ostala mednarodna trgovina

Zaradi različne opredelitve kraja opravljanja storitev prevoza je treba prevoze pri ostali mednarodni trgovini ločiti na prevoze znotraj EU, ki niso povezani z uvozom ali izvozom iz EU, in prevoze, ki se v celoti opravijo zunaj EU.

Prevozi pri mednarodni trgovini znotraj EU so obdavčljivi glede na kraj, kjer se prevoz začne, ne glede na prevoženo razdaljo. Za prevoze, ki se začnejo v Sloveniji, je treba obračunati DDV od celotne poti, ki se opravi, razen prevozov, ki se nanašajo na vodne poti, ki niso del ozemlja EU, ali če zanje velja katera od oprostitev. Prevozi, ki se začnejo v drugi državi članici, pa v Sloveniji niso obdavčljivi. Prav tako z ZDDV-1 niso obdavčljivi prevozi, ki se v celoti opravijo v tretjih državah in niso povezani z uvozom ali izvozom blaga.

*Tabela 3: Prevozi za osebe, ki niso davčni zavezanci, povezani z ostalo mednarodno trgovino*

Prevozna pot	Kraj obdavčitve v Sloveniji	Obdavčitev
Iz Slovenije v Slovenijo	Pot po Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV
Iz Slovenije v EU*	Celotna relacija	Obdavčeno z 20 % DDV
Iz Slovenije preko tretje države v EU* – (T2)**	Celotna relacija	Obdavčeno z 20 % DDV
Iz EU* v EU*	-	-
Po tretjih državah	-	-

**Legenda:** \* kraj v EU, ki ni na območju Slovenije  
 \*\* notranji tranzitni postopek

V Tabeli 3 so prikazani različni primeri obdavčitev prevozov, povezanih z ostalo mednarodno trgovino. V vseh primerih, kjer se prevoz začne v Sloveniji, mora izvajalec obračunati DDV.

Pri prevozih, ki se ne začnejo v Sloveniji, pa izvajalec ne sme obračunati DDV, saj storitev ni predmet DDV v Sloveniji.

## **4.2 Prevozi, opravljeni za davčne zavezance**

Tako kot večina storitev so tudi prevozi, opravljeni za davčne zavezance, obdavčeni po kraju, kjer ima naročnik sedež oziroma stalno poslovno enoto. Predmet DDV v Sloveniji so lahko le tiste prevozne storitve, opravljene za davčne zavezance, ki so opravljene davčnim zavezancem s sedežem oziroma stalno poslovno enoto v Sloveniji.

Kljub neobdavčljivosti prevoznih storitev v Sloveniji, opravljenih za davčne zavezance, ki v Sloveniji nimajo sedeža ali stalne poslovne enote, pa je treba te storitve ločiti na:

- prevoze, opravljene za davčne zavezance iz drugih držav EU, ki niso oproščeni DDV v državi naročnika, in
- prevoze, opravljene za davčne zavezance iz tretjih držav, in prevoze, opravljene za davčne zavezance iz drugih držav EU, za katere velja oprostitev v državi naročnika.

Razlikovanje je potrebno, saj mora izvajalec, ki za naročnika iz druge države članice opravi storitev iz 25. člena ZDDV-1, o tem poročati v obrazcu DDV-O in obrazcu RP-O, razen če je opravljena storitev v državi naročnika tega oproščena. Storitve, opravljene za davčne zavezance v tretjih državah, pa se ne vpisujejo v obrazca DDV-O in RP-O.

Za pravilno izpolnjevanje davčnih obveznosti tako ni dovolj le, da izvajalec glede na naročnikov sedež obračuna ali ne obračuna DDV. Treba je tudi pravilno ločevati med obdavčenim in oproščenim prometom. Oprostitev, ki jih predvideva ZDDV-1, so obligatorne in niso prepuščene na izbiro izvajalcev. Prav tako poročanje vseh storitev, opravljenih za davčne zavezance iz drugih držav EU, v obrazec RP-O neizogibno privede do neskladja med vrednostjo, ki jo izvajalec poroča kot dobavo storitev in vrednostjo, ki jo naročnik storitve iz druge države članice prijavi kot obdavčeno pridobitev storitev in od katere je dolžan obračunati DDV.

### **4.2.1 Mednarodna trgovina držav članic EU z ostalimi državami**

Pri mednarodni trgovini med EU in tretjimi državami blago iz tretjih držav vstopa ali izstopa v/iz EU. Ne glede na smer, je to blago podvrženo carinskemu nadzoru. Trdim, da so vsi prevozi, pri katerih je blago povezano s carinsko dovoljeno rabo ali uporabo, prevozi, ki so povezani z uvozom ali izvozom.

Prevoznik, ki prevažata blago, je vselej seznanjen s statusom in smerjo blaga ter z vsemi postopkovnimi zahtevami, ki jih mora izpolniti, da lahko opravi prevoz. Prevozniki se velikokrat izgovarjajo, da ne vedo, da je prevoz blaga povezan z uvozom ali izvozom,

predvsem pri prevozih, ki jih opravijo znotraj EU in so del celotnega prevoza blaga od prodajalca v tretji državi do kupca v EU. Pri svojem delu sem največ sprenevedanja med prevozniki zasledil pri prevozih, ki so povezani z uvozom, kljub temu da se mora skladno s carinsko zakonodajo za neskupnostno blago takoj po vnosu začeti ena od dovoljenih carinskih rab ali uporab oziroma začeti zunanji tranzitni postopek in je blago vseskozi pod carinskim nadzorom.

Prevoznik, ki prevzame blago v carinskem skladišču ali prostocarinski coni in ga iz nje odpelje, je seznanjen vsaj s carinskim statusom blaga, saj mora blago ob izhodu iz proste cone ali carinskega skladišča prijaviti carinskim organom oziroma imetniku dovoljenja za carinsko skladiščenje.

Kadar prevoznik odpelje neskupnostno blago, pa tudi če mu naročnik tega ne pove, je s tem seznanjen, saj ima tranzitno deklaracijo. Tranzitno deklaracijo, ki mora spremljati blago med prevozom in jo mora v namembnem carinskem uradu predložiti, dobi v posest ob izstopu iz carinskega skladišča. Prevoznik pogosto dobi samo en izvod tranzitne deklaracije, ki jo mora izročiti v namembnem carinskem uradu. Tako ostane brez edinega verodostojnega dokaza, da je blago bilo prepeljano v okviru zunanjega tranzitnega postopka. Kljub temu pa ne more spremeniti dejstva, da je bil prevoz opravljen v zunanjem tranzitnem postopku. Kopijo tranzitne deklaracije lahko pridobi od namembnega carinskega urada oziroma pri uradu odhoda. Čeprav ZDDV-1 in Pravilnik ne zapovedujeta, če in s katerimi dokazili mora prevoznik razpolagati, pa mora davčni zavezanec skladno z 10. členom ZDavP-2 davčnemu organu zagotoviti vsa dejstva, na osnovi katerih lahko organ presoja pravilnost izpolnjevanja davčnih obveznosti zavezanca.

Tudi kadar prevoznik skupnostno blago odpelje iz carinskega skladišča, je s tem seznanjen, saj zaradi statusa blaga ne potrebuje zunanjega tranzitnega postopka. Tudi tovrstni prevozi so lahko prevozi, povezani z mednarodno trgovino in s tem z uvozom. V dvomu lahko prevoznik manjkajoče informacije pridobi od naročnika prevoza. V določenih primerih je nemogoče z gotovostjo trditi, ali gre za prevoze, povezane z mednarodno trgovino ali ne, vendar so nekateri prevozniki obdavčitev posplošili do te mere, da ne glede na posamezna dejstva prevoze, ki so opravljeni slovenskim naročnikom in niso povezani z izvozom, preprosto obdavčijo z 20 % DDV. To pa počnejo pod pretvezo, da niso vedeli, da gre za oprostitev oziroma da nimajo ustreznega dokazila, s katerim bi opravičili oprostitev, kar pa ni dopustno.

#### 4.2.1.1 Prevozi, povezani z uvozom

ZDDV-1 uvoz opredeljuje kot vsak vnos neskupnostnega blaga v EU. Ne ZDDV-1 in ne Pravilnik pa ne določata, kaj oziroma katere storitve so storitve, povezane z uvozom. Mednje lahko štejemo vse storitve, ki so potrebne, da se zgodi uvoz blaga. Z uvozom povezane storitve pa so lahko tudi storitve, opravljene po samem vnosu neskupnostnega blaga v EU.



Gre za storitve, ki se opravijo na ozemlju EU in omogočajo, da prejemnik blago dejansko prejme.

Natančna opredelitev storitev, povezanih z uvozom, je nujna, saj je od opredelitve odvisna obdavčljivost teh storitev. ZDDV-1 predpisuje oprostitev za storitve, ki so neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga v smislu drugega in tretjega odstavka 31. člena ter uvozom v skladu s prvim odstavkom 58. člena. Poleg tega pa so oproščene tudi storitve v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost teh storitev vključena v davčno osnovo v skladu z b točko 2. odstavka 38. člena ZDDV-1.

Oprostitev storitev, povezanih z uvozom v smislu 1. odstavka 31. člena ZDDV-1, natančneje opredeljuje Pravilnik v 82. členu. V 9. točki Pravilnika je pojasnjeno, da so storitve enakovredne storitvam, kot so storitve, neposredno povezane z izvozom (na primer prevozne storitve, storitve nakladanja, razkladanja, prekladanja, organizacija prevoza ipd.), ki se opravijo v zvezi z dobavo blaga, za katero še ni nastala obveznost za plačilo DDV od uvoza, ker je ob vnosu blaga začel eden od postopkov iz 57. člena, postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek, oproščene. Ta široka opredelitev vključuje vse potrebne storitve, ki se opravijo, da se dobava lahko zgodi. Oprostitev pa velja le, če je ob vnosu blaga v EU začel eden od omenjenih postopkov. Napisano potrjuje tudi pojasnilo DURS, št. 447-225/2002 01 510, v katerem davčni zavezanec sprašuje, ali je prevoz iz carinskega skladišča do drugega carinskega skladišča oproščen plačila DDV. DURS pojasnjuje, da če izvajalec lahko dokaže, da je storitev, opravljena z odpremo blaga, za katero še ni nastala obveznost za obračun DDV od uvoza, oproščena. Glede na to, da se v carinskih skladiščih lahko načeloma skladišči le neskupnostno blago, je treba ob iznosu oziroma zaključku blago dati v carinski postopek tranzita. Skladno s tem je jasno, da se prevoz iz pojasnila nanaša na prevozne storitve, opravljene v zunanjem tranzitnem postopku.

V nasprotju s prej omenjenim pojasnilom pa je DURS objavil pojasnilo št. 4230-306/2009 in pojasnilo št. 4230-306/2009-2. S slednjim je le opravičil svoje navedbe, da se pojasnilo nanaša na navedbe v dopisu davčnega zavezanca, iz katerih pa ne izhaja, da gre za uvoz ali izvoz blaga. Davčni zavezanec opravlja prevoze na relacijah Švica–Srbija in Švica–Bosna, vključno s povratnimi prevozi na obeh relacijah, pri čemer del poti poteka po ozemlju Slovenije. DURS je na osnovi navedb v dopisu sprejel stališče, da mora davčni zavezanec od prevožene poti po Sloveniji obračunati DDV. Iz navedb v dopisu ne izhaja, da gre za uvoz ali izvoz blaga, vendar pa je po mojem mnenju DURS zanemaril 18. člen ZDDV-1, ki opredeljuje uvoz blaga. Že zgolj na osnovi tega člena je moč smatrati, da gre za prevoz, ki je povezan z uvozom blaga. Poleg tega je iz relacije jasno razvidno, da gre za prevoz neskupnostnega blaga preko ozemlja Skupnosti iz ene 3. države v drugo 3. državo. Ob upoštevanju carinskih predpisov je treba vsako blago prijaviti carinskim organom ob vnosu blaga na območje EU. Tako je za to blago bila dovoljena ena od carinsko dovoljenih rab. Brez

morebitnih večjih napak gre iz navedenega primera za zunanji skupnostni tranzit. Kot sem že večkrat omenil, so tovrstni prevozi oproščeni plačila DDV.

Storitve, povezane z uvozom v skladu z 1. odstavkom 58. člena, so storitve, ki so tudi oproščene. Glede na to, da je uvoz blaga, ki se predloži v davčno skladišče, oproščen plačila DDV, so oproščene tudi storitve, ki so povezane s takim uvozom.

Pravilnik v 1. odstavku 42. člena natančneje opredeljuje storitve, ki se všttevajo v davčno osnovo skladno z b točko 2. odstavka 38. člena. V davčno osnovo ob uvozu se tako všttevajo, če že niso všteti, tisti dodatni stroški, ki so uvozniku neposredno zaračunani in katerih vrednost je v trenutku sprejema carinske deklaracije določena in dokazljiva na osnovi razpoložljivih listin (računi, pogodbe, cim tovarni list ...). Če povežemo ZDDV-1 in Pravilnik, ugotovimo, da so skladno z 12. točko 1. odstavka 50. člena ZDDV-1 oproščene storitve, katerih vrednost je znana, dokazljiva, vključena v davčno osnovo ob uvozu in zaračunana neposredno uvozniku. To ne pomeni, da so oproščene samo storitve, ki so uvozniku neposredno zaračunane, temveč so to storitve, katerih vrednost je uvozniku neposredno zaračunana. Menim, da namen zakonodajalca ni omejiti oprostitve zgolj na zadnjega izvajalca in s tem izključiti vse podizvajalce, temveč jasno ločiti, katere so storitve, ki povečujejo davčno osnovo ob uvozu blaga, saj so to storitve, ki niso vključene v ceno blaga in bremenijo uvoznika.

V izogib dvojnemu obdavčenju je zato predpisana oprostitev za storitve, ki so vključene v davčno osnovo ob uvozu. V nasprotju z mojim mnenjem je DURS izdal pojasnilo št. 4230-322/2010, v katerem je sprejel stališče, da prevozne storitve, povezane z uvozom, ki jih zaračuna podprevoznik organizatorju prevoza, niso oproščene po 12. točki 1. odstavka 50. člena ZDDV-1. Stališče je obrazloženo z razlago, da gre za dva ločena prometa storitev. Prvi promet opravi podprevoznik organizatorju prevoza in drugi promet, ki ga opravi organizator prevoza uvozniku. Glede na to, da se oprostitev po mnenju DURS nanaša le na tiste stroške, ki so vključeni v davčno osnovo blaga, lahko oprostitev uveljavlja le organizator prevoza.

Vrednost prevoznih storitev je lahko že vključena v ceno blaga in s tem v davčno osnovo ob uvozu blaga. Kadar pa cena blaga ne vsebuje tudi prevoznih stroškov, jih je treba prišteti vrednosti blaga v skladu z 2. točko 38. člena ZDDV-1. Vključenost prevoznih stroškov je razvidna iz dogovorjenih dobavnih pogojev.

V mednarodni trgovini se najpogosteje uporabljajo mednarodne trgovinske klavzule Incoterms. Z njimi je jasno določeno, kdo in do katerega kraja nosi tveganja in s tem povezane stroške. Mednarodne trgovinske klavzule so bile nazadnje spremenjene leta 2010. V primerjavi z Incoterms 2000 se bile nekatere klavzule odstranjene, nekatere pa so na novo dodane. Čeprav na primer klavzule DDU v Incoterms 2010 ni več, se jo lahko (tako kot tudi ostale) še vedno uporablja, le da je treba navesti, da gre za različico 2000.

V Tabeli 4 so za nekatere klavzule prikazane razmejitve stroškov med prodajalcem in kupcem. Pri dobavnih pogojih EXW je treba za vse stroške povečati davčno osnovo ob uvozu blaga, saj jih prodajna cena ne vključuje. Nasprotno pa so pri dobavnih pogojih DDP vsi stroški razen razkladanja v dogovorjenem kraju vključeni v vrednost blaga in s tem v davčno osnovo ob uvozu blaga.

*Tabela 4: Incoterms 2010*

	<b>Naklad</b>	<b>Lokalni stroški in prevoz</b>	<b>Zavarovanje blaga</b>	<b>Glavni prevoz</b>	<b>Uvozne dajatve</b>	<b>Dostava blaga</b>	<b>Razklad</b>
EXW	K	K	K	K	K	K	K
FCA	P	P	K	K	K	K	K
CIF	P	P	P	P	K	K	K
DAP	P	P	P	P	K	P	K
DDP	P	P	P	P	P	P	K

**Legenda:** K – kupec  
P – prodajalec

*Vir: Incoterms 2010.*

Natančno izvajanje točke b 2. odstavka 38. člena ZDDV-1 je nujno za zakonito obdavčitev blaga ob uvozu in z njim povezanih storitev. CURS se pogosto zadovolji z izjavo deklaranta o vrednosti stroškov in morebitne ne vključitve tolerira, če deklarant dokaže, da so storitve, ki bi jih bilo treba vključiti v davčno osnovo ob uvozu blaga, samostojno obdavčene. Ta slaba praksa je privedla do tega, da v določenih primerih storitve, ki niso vključene v davčno osnovo ob uvozu blaga v Sloveniji, niso predmet obdavčitve.

Vedno več davčnih zavezancev s sedežem zunaj Slovenije ima tudi slovensko identifikacijsko številko za namene DDV. Ti davčni zavezanci v Sloveniji najpogosteje nimajo stalnih poslovnih enot in se zaradi tega za kraj opravljanja storitev šteje njihov sedež v tujini. Izvajalec skladno s 25. členom ne obračuna DDV za storitve, ki jih opravi za te davčne zavezance. Slovenija v vseh takih primerih, kadar je davčna osnova ob uvozu nižja od predpisane, izgubi DDV.

Na obdavčljivost prevoznih storitev pri uvozu blaga vpliva veliko spremenljivk. Relacija oziroma prevozna pot ni dovolj za zakonito obdavčljivost prevoznih storitev, povezanih z uvozom blaga. Zaradi različnih carinsko dovoljenih rab blaga po vnosu neskupnostnega blaga v carinski prostor EU je lahko ista relacija davčno različno obravnavana. Bistvena razlika se pojavi že s spremembo iz naročnika s sedežem v Sloveniji v naročnika s sedežem v drugih državah. Pomembno je poznati vsaj:

- naročnika/izvajalca in njegov davčni status,

- carinski postopek na meji,
- vključenost prevoznih stroškov v davčno osnovo ob uvozu, če se blago sprosti v prost promet na meji z EU ...

Pravilna obdavčljivost prevoznih storitev pa ni pomembna zgolj z vidika prevoznikov – izvajalcev, temveč tudi z vidika naročnikov prevoznih storitev. Nedosledno upoštevanje zakonodaje lahko privede do dvojne obdavčitve. DDV, ki ga prevoznik neupravičeno zaračuna naročniku, ta ne sme upoštevati kot odbitnega skladno s 4. odstavkom 67. člena ZDDV-1, tudi če ga je prevozniku plačal.

Kadar prevozne storitve slovenskemu davčnemu zavezancu opravi davčni zavezanec z sedežem iz drugih držav, se skladno s 1. odstavkom 25. člena za kraj opravljanja storitev šteje sedež naročnika. Naročnik mora poznati, ali gre pri zaračunanih storitvah za oproščen ali obdavčen promet. V primeru obdavčenega prometa mora na osnovi prejetega računa obračunati DDV. Kadar pa gre za oproščen promet, ne naredi samoobdavčitve, vrednost prejetega računa pa v obrazcu DDV-O prikaže med oproščenimi nabavami blaga in storitev.

Iz Tabele 5 je razvidno, kako različne spremenljivke pri istih relacijah vplivajo na obračun DDV. Prevoznik se je dolžan seznaniti z vsemi relevantnimi informacijami, da lahko uresniči zakonske določbe. Kadar pa iz utemeljenih razlogov izhaja, da ne more vedeti oziroma da ni vedel, da gre za katero od oprostitev, obračuna DDV. Nikakor pa ni dopustno samovoljno odločanje ali obračunati DDV ali ne, kljub temu da lahko pridobi informacije in dokazila, ki bi utemeljevale oprostitev. Torej če prevoznik v primeru zunanjega tranzitnega postopka poseduje predmetni dokument do namembnega carinskega urada, bi bilo neodgovorno trditi, da ni vedel, ali da nima nikakršnega dokaza, da je blago prepeljal v zunanjem tranzitnem postopku.

Ne ZDDV-1 in ne Pravilnik ne zapovedujeta, na osnovi katerih listin lahko prevoznik uveljavlja oprostitev povezane z zunanjim tranzitnim postopkom. 5. člen ZDavP-2 v okviru načela materialne resnice v davčnih zadevah določa, da je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve. Na drugi strani pa morajo v okviru načela dolžnosti dajanja podatkov (ZDavP-2, 10. člen) davčni zavezanci navesti vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi ta dejstva dokazujejo.

Kot je prikazano v Tabeli 5, prevoznik ne zaračuna DDV, kadar se uvaža blago, ki je bilo prodano na pariteti DAP. Vse stroške razen končnega razkladanja nosi prodajalec in jih je vračunal v prodajno ceno. Glede na to, da stroški v tem primeru niso izkazani ločeno, se celotna vrednost upošteva kot carinska osnova. Davčna osnova ob uvozu blaga je v tem primeru carinska vrednost, povečana za morebitne carinske dajatve. Prevoz je preko vrednosti blaga vključen v carinsko in s tem tudi v davčno osnovo ob uvozu, zato prevoznik na izdanem računu ne obračuna DDV.

V nasprotnem primeru ob uporabi paritete EXW pa mora prevoznik poznati vrednost stroškov, ki je bila vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga. Prevozniki stroški do meje so vedno vključeni v carinsko in s tem davčno osnovo, največji poudarek je treba posvetiti vrednosti prevoznih stroškov od meje do namembnega kraja, saj če niso vključeni v carinsko deklaracijo, mora prevoznik obračunati DDV.

Iz Tabele 5 je tudi jasno razvidno, da v nobenem primeru ni poročanja v rekapitulacijsko poročilo, saj gre za naročnike s sedežem v Sloveniji.

*Tabela 5: Prevozi za slovenske davčne zavezance, povezani z uvozom*

<b>Relacija</b>	<b>Opis</b>	<b>Pariteta</b>	<b>Obdavčitev</b>	<b>RP-O</b>
Zagreb – Ljubljana	Blago se sprosti v prosti promet na meji HR/SLO.	EXW Zagreb	- za vrednost prevoza v davčni osnovi ob uvozu blaga oproščeno (12. tč. 1. odst. 50. čl. ZDDV-1) - z DDV za vrednost, ki ni v davčni osnovi ob uvozu blaga	Ne
Zagreb – Ljubljana	Blago se sprosti v prosti promet na meji HR/SLO.	DAP Ljubljana	Celotna relacija, oproščeno, 12. tč. 1. odst. 50. čl. ZDDV-1.	Ne
Zagreb – Ljubljana	Na meji HR/SLO se začne T1.	Brez pomena	Celotna relacija, oproščeno po e. tč. 1. odst. 52. čl. ZDDV-1.	Ne
Obrežje – Ljubljana	Blago je z T1 namenjeno v carinsko skladišče.	Brez pomena	Celotna relacija, oproščeno po e. tč. 1. odst. 52. čl. ZDDV-1.	Ne
Obrežje – Ljubljana	Blago se sprosti v prosti promet na meji HR/SLO.	DAP Ljubljana	Celotna relacija, oproščeno po 12. tč. 1. odst. 50. čl. ZDDV-1.	Ne
Obrežje – Ljubljana	Blago se sprosti v prosti promet na meji HR/SLO.	EXW Zagreb	- za vrednost prevoza v davčni osnovi ob uvozu blaga ,oproščeno (12. tč. 1. odst. 50. čl. ZDDV-1) - z DDV za vrednost, ki ni v davčni osnovi ob uvozu blaga.	Ne

Pri zaračunavanju prevoznih storitev tujim davčnim zavezancem je bistvenega pomena le, ali imajo sedež v EU ali zunaj EU, saj so vse storitve obdavčene v državi, kjer ima naročnik sedež. Edina davčna obveznost, ki jo imajo izvajalci, je le še izpolnjevanje obrazca RP-O, kadar je to potrebno. Pri tem pa morajo zelo natančno poznati vrednosti, ki so ali niso vključene v davčno osnovo ob uvozu. Vrednosti, ki se poročajo v RP-O, so pravzaprav enake vrednostim, ki bi jih v istih okoliščinah zaračunali slovenskim naročnikom z DDV.

V primerih, kadar CURS določi nižjo davčno osnovo ob uvozu, kot bi jo moral skladno z ZDDV-1, državni proračun izgubi vrednost DDV za vse storitve, ki se zaračunajo tujim davčnim zavezancem. Celo v državi naročnika so tovrstne storitve najpogosteje oproščene. Tako zaradi neučinkovitega dela carine nastane davčni primanjkljaj z vidika obeh udeleženih držav.

*Tabela 6: Prevozi za tuje davčne zavezance, povezani z uvozom*

<b>Relacija</b>	<b>Naročnik</b>	<b>Opis</b>	<b>Pariteta</b>	<b>RP-O</b>
Zagreb – Ljubljana	S sedežem v EU	Blago se sprost v prosti promet na meji HR/SLO.	EXW Zagreb	Da, vrednost, ki ni vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga.
Zagreb – Ljubljana	Z sedežem v EU	Blago se sprost v prosti promet na meji HR/SLO.	DAP Ljubljana	Ne
Zagreb – Ljubljana	Z sedežem v EU	Na HR/SLO meji se začne T1.	Brez pomena	Ne
Koper (PCC)* – Ljubljana	Z sedežem v EU	Ob izhodu iz PCC* se začne T1.	Brez pomena	Ne
Zagreb – Ljubljana	Z sedežem v 3. državi	Blago se sprost v prosti promet na meji HR/SLO.	EXW Zagreb	Ne
Zagreb – Ljubljana	Z sedežem v 3. državi	Blago se sprost v prosti promet na meji HR/SLO.	DAP Ljubljana	Ne
Zagreb – Ljubljana	Z sedežem v 3. državi	Na HR/SLO meji se začne T1.	Brez pomena	Ne
Koper(PCC)* – Ljubljana	Z sedežem v 3. državi	Ob izhodu iz PCC* se začne T1.	Brez pomena	Ne

**Legenda:** PCC – prostocarinska cona ali carinsko skladišče

V tabelah 5 in 6 je prikazano tudi pomembno dejstvo, ki ga lahko izvajalci uporabijo pri obdavčevanju prevoznih storitev, povezanih z uvozom. Kadar koli je ob vnosu blaga v EU začel postopek sprostitev v prost promet, morajo izvajalci pri obdavčevanju storitev biti pozorni in od naročnika zahtevati ustrezne listine za pravilno obdavčitev. Nasprotno pa, kadar koli je po vnosu blaga v EU začel eden od odloženih postopkov (postopek začasnega uvoza, z popolno oprostitvijo uvoznih dajatev, zunanji tranzitni postopek ali eden od postopkov iz 57. člena ZDDV-1), so te storitve oproščene. Izvajalčeva dolžnost pa je, da hrani ustrezno dokumentacijo, na osnovi katere uveljavlja oprostitev.

Pri obdavčevanju prevoznih storitev, povezanih z uvozom, davčni zavezanci najprej določijo kraj obdavčitve glede na sedež naročnika. Takoj za tem pa preverijo, ali je storitev oproščena ali obdavčena. Le v primerih, kadar se blago sprostí v prost promet takoj po vnosu blaga v EU, morajo pri naročniku preveriti, kolikšna je vrednost prevoznih stroškov, vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga. V vseh ostalih primerih prevoznih storitev, povezanih z uvozom, pa DDV ne obračunajo in uveljavljajo oprostitev. Uvoznikova dolžnost pa je, da CURS prijavi pravilno davčno osnovo pri uvozu blaga. Dolžnost CURS je, da preveri uvoznikove trditve.

#### 4.2.1.2 Prevozi, povezani z izvozom

Zakonska opredelitev oprostitev pri izvozu je v primerjavi z oprostitev pri uvozu v ZDDV-1 veliko bolj natančno opredeljena. Oprostitev pri izvozu je namenjeno 5. poglavje ZDDV-1. 1. odstavek 52. člena natančno opredeljuje oproščene transakcije. Skupna lastnost vsem točkam je, da gre za dobavo blaga, ki se iz Slovenije odpošlje ali odpelje v kraj zunaj EU.

V izogib davčnim utajam in izmikanju plačevanja DDV je v 82. členu Pravilnika določeno, s katerimi dokazili davčni zavezanec dokazuje, da je bil opravljen izvoz. Običajno je dokazilo prejeto elektronsko sporočilo, ki je izdano v skladu s carinskimi predpisi, oziroma pisna izvozna carinska deklaracija s potrditvijo carinskega organa o iznosu blaga iz EU, kadar se uporablja pomožni postopek. Elektronsko sporočilo in potrjeno pisno izvozna carinska deklaracija je mogoče nadomestiti s potrdilom o izstopu, ki ga izda carinski urad izvoza, skladno z carinskimi predpisi.

V primeru da se blago izvažá po hitri pošti, pošti ali železnici, se kot dokazilo lahko uporabi tudi:

- poštna deklaracija, tovorni list ali njegov dvojniki ali
- drugo dokazilo, ki se običajno uporablja v poštnem prometu ali hitri pošti.

Ne glede na to, ali gre za običajen izvoz ali za katero od naštetih posebnosti, mora dokazilo vsebovati najmanj (Pravilnik, 82. člen, 7. odstavek):

- ime in naslov oziroma firmo in sedež izdajatelja ter dan izdaje,
- ime in naslov oziroma firmo in sedež izvoznika,
- običajno trgovsko ime in količino blaga,
- kraj in dan, ko je bilo blago izvoženo oziroma odposlano zunaj EU,
- ime in naslov oziroma firmo in sedež prejemnika blaga v namembni državi,
- izjavo izdajatelja, da so bili podatki v dokazilu izdani na osnovi poslovnih listin izdajatelja in jih je mogoče preveriti, ter
- podpis in žig izdajatelja.

Kljub različnim možnostim, ki jih ponuja Pravilnik, pa je DURS v pojasnilu št. 4230-391/2007 (Pojasnilo DURS, št 4230-391/2007) sprejel stališče, da kot dokazilo o izvozu blaga velja le elektronsko sporočilo carinskega organa v elektronski obliki, podpisano s kvalificiranim digitalnim potrdilom. Kot dokazilo ni moč uporabiti niti lista 3 izvozne carinske deklaracije niti spremne izvozne listine, saj je, kot izhaja iz pojasnila, prvi namenjen obveščanju izvoznika oziroma deklaranta ali za vodenje internih evidenc, druga pa je namenjena spremljanju blaga od carinskega organa izvoza do carinskega organa izstopa blaga.

V zvezi s prevozi, povezanimi z izvozom, je DURS objavil kar nekaj pojasnil, kljub temu da so zakonska določila jasna. Skupna točka vsem pojasnilom je izoblikovano stališče DURS, da so oproščene le storitve, ki so dobesedno neposredno povezane z izvozom. Skrajnost je bila dosežena z objavo pojasnila št. 4230-165/2009-2 (Pojasnilo DURS, št. 4230-165/2009-2), v katerem DURS pojasnjuje, da davčni zavezanec, ki opravi prevoz, posredno povezan z izvozom, ne more uveljavljati oprostitev, saj prevoz blaga v tretjo državo opravi drug davčni zavezanec in ne davčni zavezanec, ki opravi prevoz, ki je posredno povezan z izvozom. Stališče DURS iz pojasnila št. 4230-165/2009-2 in nekaj absurdov, ki nastanejo ob takšni interpretaciji zakonodaje, prikažem na spodnjem primeru.

Primer: Davčni zavezanec IT s sedežem v Italiji naroči prevoz blaga iz Italije na Hrvaško špediterju iz Slovenije. Špediter mora poskrbeti tudi za vse potrebne carinske postopke. Med ostalo dokumentacijo davčni zavezanec IT špediterju izroči tudi prodajni račun, ki se glasi na davčnega zavezanca HR, ki je kupec blaga. Špediter za prevoz blaga iz Italije najame podizvajalca s sedežem v Sloveniji in mu naroči, da blago pripelje v špediterjevo skladišče v Sežano. Špediter v Sežani blago izvezno ocarini in nato najame drugega podizvajalca s sedežem v Sloveniji in mu naroči prevoz iz Sežane do Zagreba. Ob upoštevanju pojasnila DURS št. 4230-165/2009-2 bi moral podizvajalec, ki je opravil prevoz iz Italije v Sežano, na računu obračunati DDV, saj je ta prevoz po mnenju DURS posredno povezan z izvozom. Oprostitev pa bi lahko uveljavljal drugi podizvajalec, saj je opravil storitev, neposredno povezano z izvozom (blago dejansko zapusti območje EU).

Dejstva:

- gre za eno transakcijo dobave blaga,
- blago izgubi carinski status skupnostnega blaga,
- blago zapusti carinsko območje EU.

Nesmisli, ki izhajajo iz upoštevanja pojasnila:

- prvi podprevoznik mora obračunati DDV,
- drugi podprevoznik ga ne sme, kljub temu da sta oba prevoza povezana z isto prodajno transakcijo,



- če prvi prevoz ne bi bil povezan z izvozom, gre za pridobitev blaga v Sloveniji,
- špediter bo zaračunal prevoz na relaciji Italija – Hrvaška brez DDV in vrednosti storitve ne bo poročal v RP-O, saj je storitev oproščena v državi, kjer ima naročnik sedež.

Menim, da so ne glede na število posrednih storitev, povezanih z izvozom, vse storitve, za katere lahko izvajalec dokaže, da so povezane z izvozom, oproščene. Interpretacija zakonodaje glede storitev, neposredno povezanih z izvozom, ni omejena le na obseg storitev, pri katerih se izvoz dejansko zgodi, oziroma storitev, ki se opravijo po carinskem postopku izvoza, dokler blago ne zapusti območja EU. Neposredno povezane storitve z izvozom so vse storitve, ki so potrebne, da se izvoz blaga sploh lahko zgodi. Kadar koli izvajalec razpolaga z dokazili, da je opravil storitve, ki so povezane s transakcijo dobave blaga, ki se šteje kot izvoz, lahko uveljavlja oprostitev obračuna DDV.

V pojasnilu DURS, št. 4230-79/2008 (Pojasnilo DURS, št. 4230-79/2008, 24. 4. 2008), je pojasnjeno, da lahko prevoznik za uveljavljanje oprostitve kot druga dokazila uporabi različne dokumente (pogodbo o prevozu, sklenjeno z izvoznikom, prevozno listino (tovorni list CMR) ali drugi ustrezeni dokument), iz katerih je razvidno, da je prevozna storitev blaga iz države odpreme (Slovenija) v državo, kjer bo blago dekorirano (Poljska), povezana z odpremo blaga v izvoz (Kanado). Pojasnilo je povsem korektno in pravilno. Glavna transakcija je dobava blaga kupcu v Kanado. Vse storitve, ki so potrebne, da se glavna transakcija lahko zgodi, so neposredno povezane z izvozom, ne glede na to, kje se blago izvozno carini. Kakršno koli drugačno tolmačenje, ki bi imelo za posledico, da ne gre za storitve, povezane z izvozom, je zmotno, saj bi opustitev katere od storitev onemogočila glavno transakcijo – izvoz blaga.

V letu 2010 je DURS spet presenetil s pojasnilom glede prevoznih storitev, povezanih z izvozom. V pojasnilu št. 4230-95/2010 (Pojasnilo DURS, št. 4230-95/2010, 1. 4. 2010) se prevoz blaga, ki je neposredno povezan z izvozom blaga iz točke e 52. člena ZDDV-1 nanaša na prevoz blaga, ki je neposredno povezan z izvozom blaga iz EU in vključuje tudi prevoz blaga, pri katerem blago dejansko ne zapusti ozemlja EU (ampak blago odpelje z ozemlja EU drug davčni zavezanec), če je za blago, ki se prevaža, pred začetkom prevoza uveden carinski postopek izvoza blaga in če prevoznik razpolaga z ustreznimi dokazili. Podobno kot v pojasnilu št. 4230-165/2009-2 je sporen del prevoza, pri katerem blago dejansko ne zapusti območja EU. Tokrat pa le dopušča možnost, da je tudi ta prevoz oproščen, vendar le, če se blago izvozno ocarini pred pričetkom prevoza. Zahteva po začetku carinskega postopka izvoza, preden se blago odpelje, pri čemer gre za glavno transakcijo dobave blaga v tretjo državo (brez vmesnih preprodaj), ni smiselna. Brez prevoza blaga, pri katerem blago še ne zapusti območja EU, transakcija izvozne dobave blaga kupcu v tretjo državo ni mogoča.

Zanimivo je, da se mnenja DURS kljub identični zakonodaji glede oprostitve pri izvozu od leta 2007 dalje glede istega predmeta obdavčitve tako razlikujejo.

Izvajalec pa se nikakor ne more sklicevati na izvoz, kadar na primer sodeluje pri skupnostni dobavi blaga, ki ji šele sledi izvoz blaga.

Primer: Davčni zavezanec SI kupi izdelke v Italiji in prevozniku naroči, da jih pripelje v skladišče v Sežano. Po nekaj dneh prevozniku naroči, da te iste izdelke odpelje h kupcu v Zagreb. V tem primeru prevoz blaga iz Italije ni povezan z izvozom, saj gre za dve ločeni transakciji. Prva je skupnostna pridobitev blaga, ki ji šele sledi izvoz blaga. Prevoznik mora tako pri prvem prevozu obračunati DDV, pri drugem pa ga ne sme.

V Tabeli 7 so prikazani različni primeri obdavčitev prevoznih storitev, ki jih slovenski davčni zavezanec opravi za naročnika z sedežem v kraju zunaj Slovenije. V vseh primerih se v rekapitulacijsko poročilo ne vpisuje ničesar. Prevozi, opravljeni za davčne zavezance iz 3. držav, se nikoli ne vpisujejo v RP-O. Prevozi za davčne zavezance iz drugih držav EU pa se v RP-O ne vpisujejo, kadar so ti prevozi oproščeni v državi naročnika.

Predmet oprostitve iz Tabele 7 so vsi prevozi ne glede na relacijo in število prevoznikov, pri katerih je že ob začetku prevoza znano, da se nanašajo na izvozno dobavo blaga, namenjeno v 3. državo. Trenutek oziroma kraj, kjer se blago izvozno ocarini, ni in ne more biti edino dejstvo, s katerim bi se lahko dokazoval namen izvoza. Zaradi ekonomskih koristi se predvsem na notranjem trgu EU velikokrat dogaja, da je država, v kateri se blago izvozno ocarini, različna kot država, v kateri ima izvoznik sedež.

Prevoz blaga, ki se opravi v zvezi z običajnim kupoprodajnim poslom, pri katerem blago konča v tretji državi, je oproščen plačila DDV, ne glede na število delnih prevozov. Prevoz in pomožne transportne storitve, povezane z izvozom, imajo isto obdavčitev kot blago, ki je predmet prodaje in se izvažata. Kadar se opravi prevoz blaga v okviru skupnostne dobave, ki ji morebiti sledi izvoz, je prevoz obdavčen ne glede na dejstvo, da je bilo to isto blago kasneje izvoženo. Nasprotno pa je prevoz, ki se opravi na isti relaciji, pri čemer ne gre za skupnostno dobavo, temveč za izvozno dobavo, oproščen. Povezava obdavčitve med prevoznimi storitvami in blagom, ki se prevažata, je logična. V primeru izvoza bodo v državi uvoza davčni osnovi ob uvozu blaga prišteti tudi dodatni stroški glede na pariteto.

Pri vseh relacijah iz Tabele 7, ki jih prevoznik s sedežem v Sloveniji zaračuna slovenskim naročnikom, ni treba obračunati 20 % DDV, saj so vse te relacije povezane z izvozom in zato oproščene DDV po točki e. 1. odstavka 52. člena ZDDV-1.

*Tabela 7: Prevozi za tuje davčne zavezance, povezane z izvozom*

<b>Relacija</b>	<b>Naročnik</b>	<b>Opis</b>	<b>Obdavčitev</b>	<b>RP-O</b>
Ljubljana – Zagreb	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini v Ljubljani.	V državi naročnika	Ne

se nadaljuje

nadaljevanje

Relacija	Naročnik	Opis	Obdavčitev	RP-O
Ljubljana – Zagreb	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne
Milano – Zagreb	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini v Milanu.	V državi naročnika	Ne
Milano – Zagreb	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini v Milanu.	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb*	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini v Sežani.	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb*	S sedežem v EU	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne
Ljubljana – Zagreb	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini v Ljubljani.	V državi naročnika	Ne
Ljubljana – Zagreb	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne
Milano – Zagreb	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini v Milanu.	V državi naročnika	Ne
Milano – Zagreb	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini v Milanu	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb*	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini v Sežani.	V državi naročnika	Ne
Milano – Sežana – Zagreb*	S sedežem v 3. državi	Blago se izvozno ocarini na meji SLO/HR.	V državi naročnika	Ne

**Legenda:** \* Naročnik prevoza v kraju odhoda izjavi, da je blago namenjeno iz EU.

#### 4.2.2 Ostala mednarodna trgovina

Posebnost prevozov, ki niso povezani z uvozom ali izvozom, je, da so brez izjem obdavčeni v državi, kjer ima naročnik sedež ali stalno poslovno enoto. Zanje ne more veljati nikakršna oprostitev, saj je ZDDV-1 ne predvideva.

Davčni zavezanec, ki opravlja prevoze, povezane z ostalo mednarodno trgovino, mora biti pazljiv le na sedež naročnika. Pri tem naročnikom:

- iz tretjih držav ne obračuna DDV in teh transakcij ne poroča v RP-P in ne vpisuje v DDV-O,
- iz drugih držav EU ne obračuna DDV, vendar te transakcije poroča v RP-O in vpisuje DDV-O,
- iz Slovenije obračuna DDV.

Ta navidezno preprosta razdelitev je pri prevoznikih velikokrat napačno interpretirana kot splošno pravilo za vse prevoze, ne glede na oprostitve, ki sem jih opredelil v 4.2.1.

V Tabeli 8 so prikazani različni primeri obdavčitve prevoznih storitev, ki jih slovenski davčni zavezanec opravi različnim naročnikom. Poudariti je treba, da so to prevozi, ki niso povezani z uvozom ali izvozom iz EU.

*Tabela 8: Prevozi davčnih zavezancev, povezani z ostalo mednarodno trgovino (izvajalec je v vseh primerih iz Slovenije)*

<b>Relacija</b>	<b>Naročnik</b>	<b>Obdavčitev</b>	<b>RP-O</b>
Slovenija – Slovenija	S sedežem v Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV.	Ne
3. država – 3. država	S sedežem v Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV.	Ne
Slovenija – država članica EU*	S sedežem v Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV.	Ne
Država članica EU* – Slovenija	S sedežem v Sloveniji	Obdavčeno z 20 % DDV.	Ne
Slovenija – Slovenija	S sedežem v EU*	V državi naročnika.	Da
Slovenija – država članica EU*	S sedežem v EU*	V državi naročnika.	Da
Država članica EU* – Slovenija	S sedežem v EU*	V državi naročnika.	Da
3. država – 3. država	S sedežem v EU*	V državi naročnika.	Da
Slovenija – Slovenija	S sedežem v 3. državi	V državi naročnika.	Ne
Slovenija – država članica EU*	S sedežem v 3. državi	V državi naročnika.	Ne
Država članica EU* – Slovenija	S sedežem v 3. državi	V državi naročnika.	Ne
3. država – 3. država	S sedežem v 3. državi	V državi naročnika.	Ne

**Legenda:** \* država članica EU, ki ni Slovenija

Prevozne storitve iz tega podpoglavja, ki jih naročnikom iz Slovenije opravijo izvajalci iz drugih držav, so skladno s 25. členom ZDDV-1 obdavčene v Sloveniji. Naročniki teh prevoznih storitev morajo skladno s 3. točko 1. odstavka 76. člena ZDDV-1 obračunati DDV.

V vseh primerih iz Tabele 6, kjer je naročnik iz Slovenije in mora izvajalec obračunati DDV, mora naročnik obračunati DDV, kadar te storitve opravi izvajalec iz druge države.

Davčno osnovo predstavlja vrednost iz dobaviteljevega računa brez morebitnega lokalnega DDV. Kot izhaja iz pojasnila DURS, št. 4230-180/2010, 31. 5. 2010, davčni zavezanec, ki prejme račun od tujega izvajalca z obračunanim DDV, obračuna DDV od davčne osnove, v katero ne vključi že obračunanega DDV.

## **5 RAZISKAVA**

Raziskava v praksi temelji na podatkih, ki sem jih zbral s pomočjo ankete (Priloga 1). Anketa vsebuje zaprta vprašanja, polodprta vprašanja, ocenjevalne lestvice ter lestvice razvrščanja. Pripravljena je bila s pomočjo aplikacije Google Dokumenti.

Vsebina ankete je razdeljena na dva dela. Prvi del sestavlja šest vprašanj, s katerimi sem želel pridobiti podatke o anketirancih. Drugi del ankete je usmerjen v zbiranje podatkov glede dejanske obdavčitve pri anketirancih. Sestavljajo ga vprašanja, ločena v tri sklope:

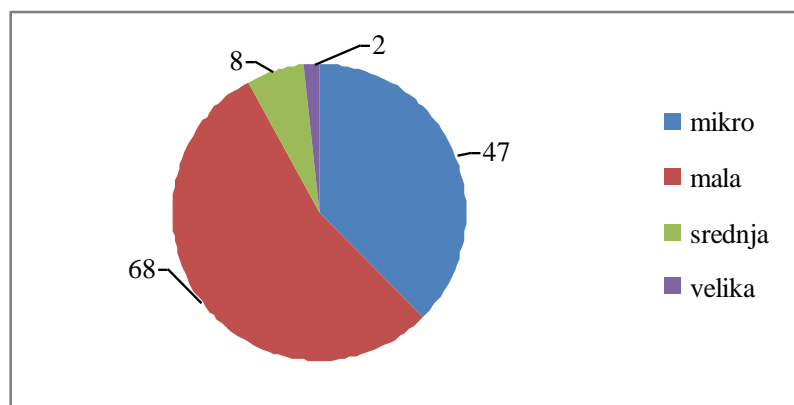
- sprostitev v prost promet – uvoz,
- izvoz,
- zunanji tranzitni postopek.

V anketo so vključena vprašanja, ki anketiranca glede na odgovor usmerijo na naslednje vprašanje. Na ta način sem želel zmanjšati vpliv naključnih odgovorov in s tem preprečiti popačenje rezultatov.

Anketa je bila poslana na 380 izbranih elektronskih naslovov 28. 05. 2011. Med anketiranci prevladujejo poslovni partnerji Pacorini Ltd. in nekateri naključno izbrani gospodarski subjekti, ki so v Telefonskem imeniku Slovenije objavljeni pod dejavnostjo Transport in logistika in ki so med kontaktnimi podatki imeli navedeno elektronsko pošto. Na anketo se je odzvalo 125 anketirancev, kar predstavlja eno tretjino poslanih povabil k sodelovanju v anketi.

Med prejetimi anketami po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, v nadaljevanju ZGD) prevladujejo male (68) in mikro (47) družbe. Veliki družbi sta le dve, srednjih pa je osem.

Slika 1: Prikaz sodelujočih v anketi glede na velikost po ZGD



N=125

Edini gospodarski subjekt, ki z opravljanjem prevoznih storitev ustvari manj kot 50 % vseh prihodkov, je po ZGD mala družba. 36 gospodarskih subjektov s prevoznimi storitvami ustvari med 50 % in 75 % vseh prihodkov. Med njimi je po ZGD 19 mikro, 12 malih in 5 srednjih družb. Pričakovano pa daleč največ anketirancev (88) s prevoznimi storitvami ustvari več kot 75 % vseh prihodkov. Med njimi je največ malih (54) in mikroorganizmov (29), 3 srednje in 2 veliki družbi.

Predvsem pri manjših gospodarskih subjektih osebe, ki dejansko opravljajo posel, o sami obdavčitvi običajno ne vedo veliko, saj imajo v ta namen računovodski servis. Ker sem želel pridobiti čim realnejše podatke, ki jih gospodarski subjekti uporabljajo pri obdavčevanju, sem zato v uvodnem delu spraševal tudi po seznanjenosti z dejansko obdavčitvijo pri poslovanju gospodarskega subjekta in osebnem znanju osebe, ki je izpolnjevala vprašalnik. 80,80 % vseh je na lestvici, kjer 1 predstavlja slabo in 3 odlično seznanjenost z dejansko uporabo obdavčitve, označilo 2. Podobno je pri vprašanju glede poznavanja davčnih predpisov 117 anketirancev, kar predstavlja 93,60 % vseh odgovorov, označilo solidno poznavanje.

Zaradi zelo ozke usmerjenosti raziskave sem od prejetih anket pri nadaljnji obdelavi izločil tiste, kjer so anketiranci označili, da ne opravljajo prevozov, povezanih z uvozom, izvozom in tranzitom. Takih je bilo 8 oziroma 6,4 % vseh prejetih anket. Ti niso sodelovali v drugem (vsebinskem) delu ankete, saj je bilo ob potrditvi negativnega odgovora na šesto vprašanje zanje konec ankete.

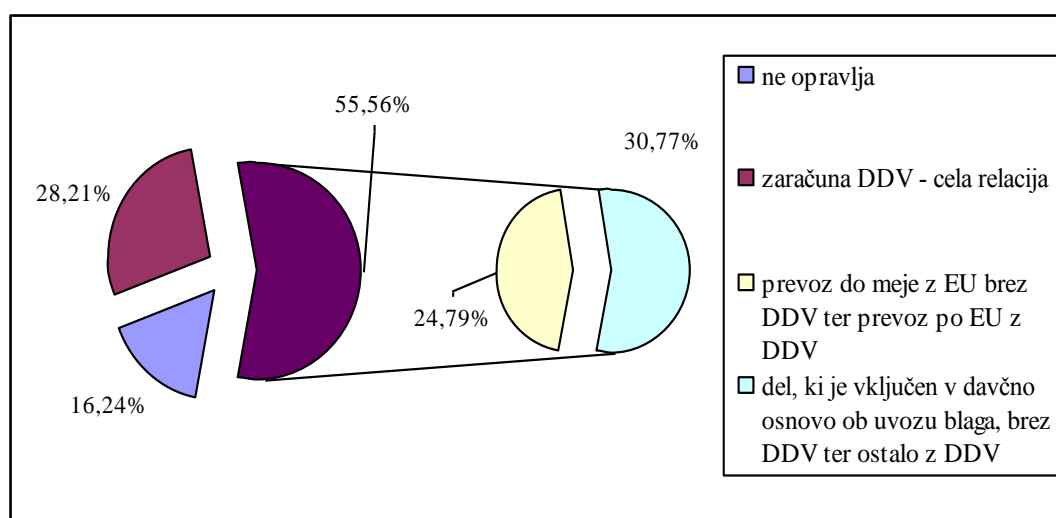
Vzorec sestavlja 117 gospodarskih subjektov (v nadaljevanju prevozniki), ki opravljajo prevoze, povezane z uvozom, izvozom ali zunanjim tranzitnim postopkom. Pri tem nekateri opravljajo le prevoze, povezane z eno kategorijo, drugi prevoze v dveh kategorijah in tretji prevoze v vseh kategorijah.

## 5.1 Analiza in interpretacija podatkov

### 5.1.1 Prevozi, povezani s sprostivjo v prost promet – uvoz

Prevozne storitve, povezane z uvozom, pri katerih se blago sprosti v prost promet med prevozom, opravlja 83,76 % prevoznikov. Med njimi jih 33,67 % (28,21 % vseh) zaračunava DDV na celo relacijo, 66,33 % (55,56 % vseh) pa jih DDV zaračuna le na del poti. Kot prikazuje Slika 2, 24,79 % vseh prevoznikov obračuna DDV na del poti po EU, 30,77 % pa obračuna DDV le na del poti, ki ni vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga.

Slika 2: Prikaz obdavčitve prevozov, povezanih z uvozom – sprostitev blaga v prost promet med prevozom



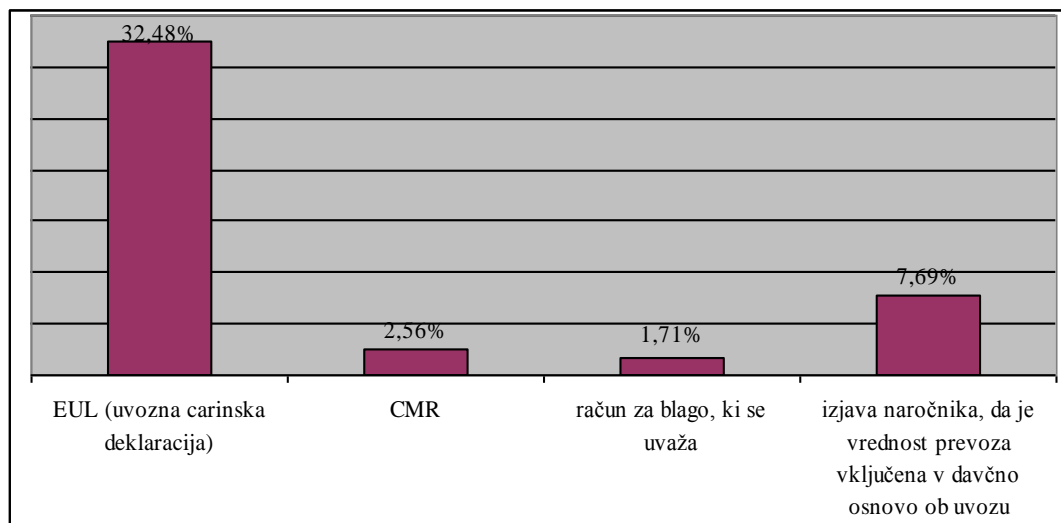
N = 117

42 prevoznikov uveljavlja oprostitev ob uvozu na osnovi 12. točke 1. odstavka 50. člena ZDDV-1, 23 prevoznikov pa na osnovi e. točke 1. odstavka 52. člena ZDDV-1. Kar 83,08 % (46,15 % vseh) prevoznikov, ki za del poti ne obračuna DDV, potrebuje za uveljavljanje oprostitve dokazila.

Na vprašanje, ali prevozniki poleg dokumenta s Slike 3 uporabljajo še druge dokumente za uveljavljanje oprostitve, jih je največ odgovorilo, da ne, in če ne razpolagajo z dokumentom s Slike 3, zaračunajo DDV.

Med najpomembnejšimi dokazili, s katerimi prevozniki uveljavljajo oprostitev, jih je 32,48 % označilo uvozno carinsko deklaracijo, 7,69 % izjavo naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu blaga, 2,56 % CMR in 1,71 % račun za blago, ki se uvaža.

Slika 3: Najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitve pri uvozu – sprostitvev blaga v prost promet med prevozom



N = 117

Iz odgovorov na sklop vprašanj o prevozi, povezanih z uvozi, kjer se blago sprosti v prost promet med prevozom blaga, izhaja, da kar 28 % prevoznikov zaračuna DDV ne glede na ostale okoliščine. Skoraj 25 % jih zaračuna DDV na del prevoza do meje z EU in nekaj manj kot 31 % jih zaračuna DDV na del prevoza, ki ni vključen v davčno osnovo ob uvozu blaga. Prevozniki kot najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitve uporabljajo uvozno carinsko deklaracijo. Oprostitev pa v največji meri uveljavljajo na osnovi 12. točke 1. odstavka 50. člena ZDDV-1.

Glede na to, da nekaj več kot 28 % prevoznikov vedno zaračuna DDV na prevozne storitve, pri katerih se blago sprosti v prost promet med prevozom in skoraj 25 % prevoznikov pri enakih prevozi zaračuna DDV od relacije po EU, ne glede na vključenost prevoznih stroškov v davčno osnovo ob uvozu blaga, ter dejstva, da le nekaj več kot 30 % prevoznikov prevoze, povezane z uvozom, pravilno obdavčuje, potrjujem hipotezo, da izvajalci prevoznih storitev pri uvozu blaga nepravilno obračunavajo DDV.

### 5.1.2 Prevozi, povezani z izvozom

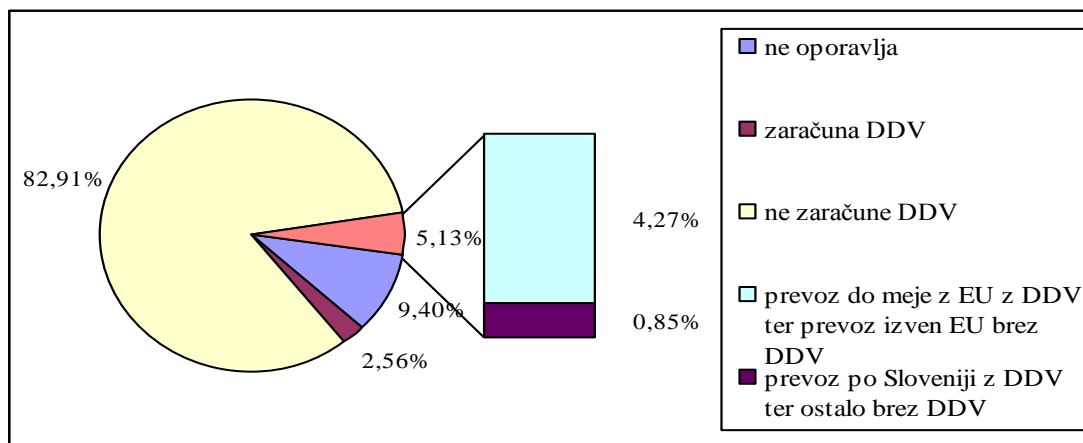
Prevoze, povezane z izvozom, opravlja 106 prevoznikov, kar predstavlja 90,60 % vseh prevoznikov, vključenih v vzorec. Med njimi jih 91,51 % (82,91 % vseh) ne zaračunava DDV, 2,83 % (2,56 % vseh) jih zaračunava DDV, 5,66 % (5,13 % vseh) zaračuna DDV le na del prevožene relacije.

Na Sliki 4 vidimo, da 4,27 % prevoznikov zaračuna DDV na del prevoza do meje z EU in manj kot 1 % jih zaračuna DDV na prevoz po Sloveniji.



96 prevoznikov uveljavlja oprostitev ob izvozu na osnovi točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1, 7 prevoznikov pa na osnovi 12. točke 1. odstavka 50. člena ZDDV-1. 82,52 % (72,65 % vseh) prevoznikov, ki za del poti ne obračuna DDV, potrebuje za uveljavljanje oprostitev dokazila, kar 17,48 % (15,38 % vseh) pa ne potrebuje dokazil.

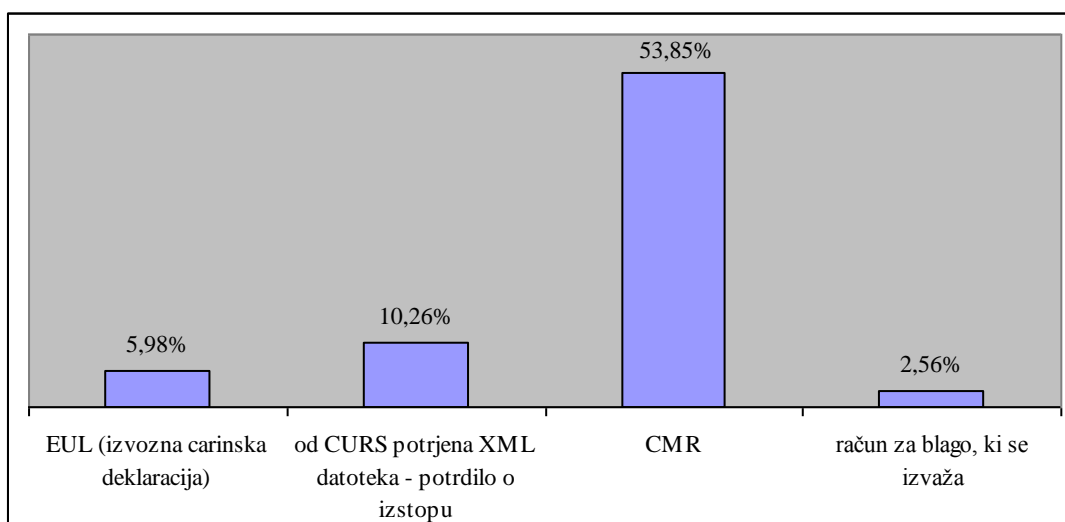
Slika 4: Prikaz obdavčitve prevozov, povezanih z izvozom



N = 117

Med najpomembnejšimi dokazili, s katerimi prevozniki uveljavljajo oprostitev, jih je 53,85 % označilo CMR, 10,26 % od CURS potrjeno datoteko XML – potrdilo o izstopu, 2,98 % izvozno carinsko deklaracijo in 2,56 % račun za blago, ki se izvažata.

Slika 5: Najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitev pri izvozu



N = 117

Na vprašanje, ali prevozniki poleg dokumenta s Slike 5 uporabljajo še druge dokumente za uveljavljanje oprostitev, jih je največ (34) odgovorilo, da poleg dokumenta s Slike 5

uporabljajo še izvozno carinsko deklaracijo, 17 jih, če ne razpolagajo z dokumentom s Slike 5, zaračuna DDV, le 8 pa jih uporablja še od CURS potrjeno XML-datoteko.

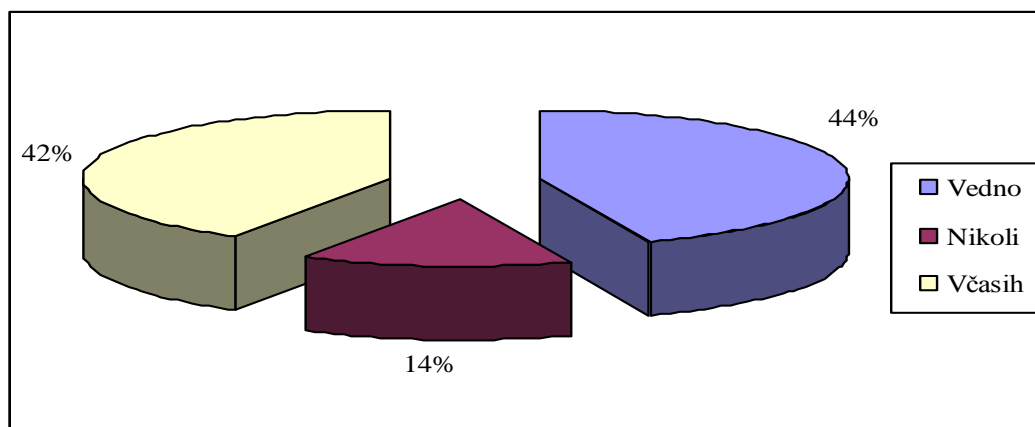
Iz odgovorov na sklop vprašanj v zvezi z izvozom izhaja, da kar dobra 2 % prevoznikov zaračunava DDV ne glede na ostale okoliščine. Pričakovano jih kar 82 % ne zaračunava DDV. Skoraj 1 % zaračuna DDV na del prevoza po Sloveniji in nekaj manj kot 5 % zaračuna DDV na del prevoza po EU. Prevozniki kot najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitev uporabljajo CMR. Poleg CMR pa prevozniki za uveljavljanje oprostitev v večji meri uporabljajo tudi od CURS potrjeno datoteko XML – potrdilo o izstopu in izvozno carinsko deklaracijo. Oprostitev pa v največji meri uveljavljajo na osnovi točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1.

### 5.1.3 Prevozi, povezani z zunanjim tranzitnim postopkom

Prevoze, povezane z zunanjim tranzitnim postopkom, opravlja 65,81 % prevoznikov. Med temi jih 34 (29,06 % vseh) vedno obračuna DDV, 32 (27,35 % vseh) včasih in le 11 (9,41 % vseh) nikoli.

Pri prevoznikih, ki včasih obračunajo DDV pri prevozih, povezanih z zunanjim tranzitnim postopkom, na obdavčitev najbolj vpliva relacija, saj se jih je za to možnost odločilo kar 84,38 % (23,08 % vseh).

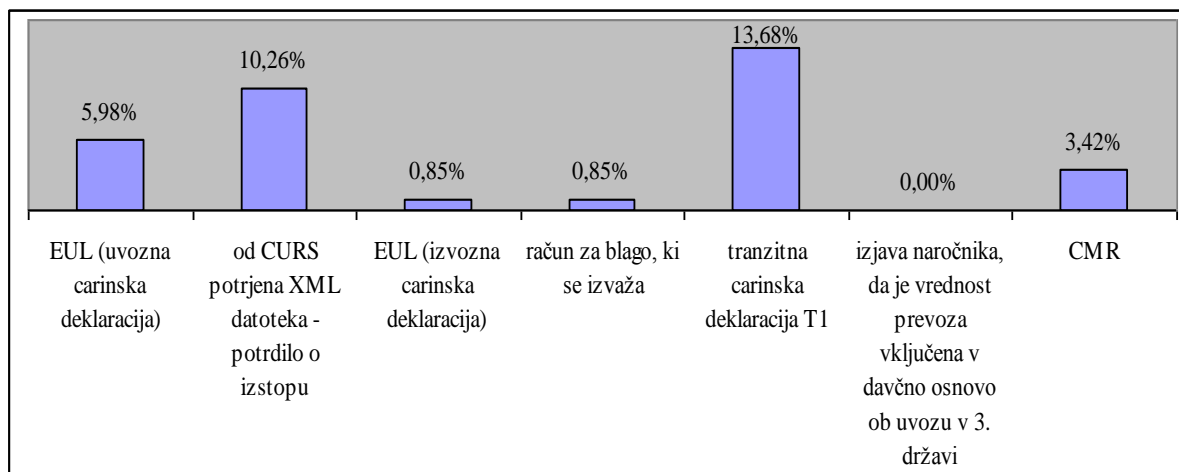
Slika 6: Obračun DDV pri prevozih, povezanih z zunanjim tranzitnim postopkom



90,70 % (33,33 % vseh) prevoznikov, ki pri prevozih v zunanjem tranzitnem postopku ne zaračunavajo DDV, in prevoznikov, ki DDV obračunajo včasih, uveljavlja oprostitev na osnovi točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1. Med njimi jih 95,35 % (35,04 % vseh) potrebuje dokazila za uveljavljanje oprostitev.

Med najpomembnejšimi dokazili, s katerimi prevozniki uveljavljajo oprostitev, jih je 13,68 % označilo tranzitno carinsko deklaracijo T1, 10,26 % od CURS potrjeno datoteko XML – potrdilo o izstopu, 5,98 % uvozno carinsko deklaracijo, 3,42 % CMR in 0,85 % izvozno carinsko deklaracijo ter račun za blago, ki se izvažata.

*Slika 7: Dokazila za uveljavljanje oprostitve pri zunanjem tranzitnem postopku*



N = 117

Na vprašanje, ali prevozniki poleg dokumenta s Slike 7 uporabljajo še druge dokumente za uveljavljanje oprostitve, jih je največ (21) odgovorilo, da če ne razpolagajo z dokumentom s Slike 7, zaračunajo DDV. Tisti prevozniki, ki poleg dokumenta s Slike 7 uporabljajo tudi druge dokumente, pa za uveljavljanje oprostitve najpogosteje uporabljajo še CMR, uvozno carinsko deklaracijo, izvozno carinsko deklaracijo, od CURS potrjeno datoteko XML in carinsko tranzitno deklaracijo T1.

Iz odgovorov na sklop vprašanj v zvezi z zunanjim tranzitnim postopkom izhaja, da kar 29 % prevoznikov vedno zaračuna DDV ne glede na ostale okoliščine. 27,35 % prevoznikov zaračuna DDV glede na različne dejavnike in le 9,41 % prevoznikov ne zaračuna DDV. Med dejavniki, ki vplivajo na obdavčitev, je za prevoznike, ki DDV obračunajo včasih, najpomembnejša relacija. Prevozniki kot najpomembnejše dokazilo za uveljavljanje oprostitve uporabljajo tranzitno carinsko deklaracijo. Oprostitev pa v največji meri uveljavljajo na osnovi točke e 1. odstavka 52. člena ZDDV-1.

Prevozne storitve, opravljene v okviru zunanjega tranzitnega postopka, so oproščene. Kljub zelo jasnim zakonskim določilom iz rezultatov ankete izhaja, da kar 29 % prevoznikov vedno zaračuna DDV na prevoze, povezane z zunanjim tranzitnim postopkom. 23 % se jih o obdavčitvi odloča na osnovi relacije, ki v nobenem pogledu ne more biti verodostojen kriterij za obdavčitev. Iz rezultatov raziskave izhaja, da le 17,95 % prevoznikov upravičeno obračuna DDV, saj DDV obračunajo le, kadar ne razpolagajo z dokumentom, s katerim uveljavljajo oprostitev. Glede na nizek odstotek prevoznikov, ki DDV upravičeno zaračuna, potrjujem tudi

drugo hipotezo, da izvajalci prevoznih storitev v povezavi z zunanjim tranzitnim postopkom neupravičeno zaračunavajo DDV.

## **SKLEP**

Obdavčitev prevoznih storitev v mednarodni trgovini z DDV je natančno opredeljena v zakonodaji. Le z doslednim upoštevanje zakonodaje, ki mora biti napisana v duhu pravičnega sistema DDV, je mogoče zagotoviti prednosti obdavčitve s sistemom DDV.

Na obdavčitev prevoznih storitev vpliva veliko dejavnikov, ki morajo biti davčnemu zavezancu znane za pravilno izpolnitev davčnih obveznosti. Pri obdavčevanju storitev, ki so povezane z uvozom in izvozom iz EU, mora davčni zavezanec zelo natančno poznati in upoštevati vse posebnosti, predpisane v zakonodaji. Vse posplošitve zakonskih določil, ki niso v skladu z ZDDV-1, poleg tega, da niso zakonite, niso v duhu pravičnega sistema DDV.

Pri obdavčitvi prevoznih storitev, povezanih z mednarodno trgovino, je treba najprej določiti kraj opravljanja storitev. Šele ko se za kraj opravljanja storitev šteje Slovenija ali ena od držav članic EU, pa je treba preveriti, ali so te storitve obdavčene ali oproščene. Pri obdavčenih storitvah, za katere kot kraj opravljanja storitve velja Slovenija, obračunamo DDV. Pri obdavčenih storitvah v drugih državah članicah pa DDV ne obračunamo, vendar je treba vrednost storitve poročati v RP-O. Pri oproščenih storitvah DDV ne obračunamo ne glede na to, ali je storitev obdavčljiva v Sloveniji ali v kateri od članic EU. O vrednosti storitev tudi ne poročamo v RP-O.

Osnovno načelo, ki ga je smiselno upoštevati pri razmejevanju med obdavčenimi in oproščenimi prevoznimi storitvami, je, da so prevozi, povezani z uvozom, izvozom in vsemi carinskimi postopki, pri katerih blago nima statusa skupnostnega blaga, načeloma oproščeni DDV. Pri vsakem posameznem prevozu pa je treba preveriti vse dejavnike in si zagotoviti ustrezna dokazila, ki potrjujejo uporabljen obdavčitev.

V raziskavi, ki sem jo opravil med izbranimi prevozniki, sem ugotovil, da prevoznikom najmanj težav pri obdavčitvi prevoznih storitev, povezanih z mednarodno trgovino, povzročajo prevozne storitve, povezane z izvozom. Velika pestrost različnih obdavčitev pa se je pokazala pri obdavčitvi prevoznih storitev, povezanih z uvozom in zunanjim tranzitnim postopkom, čeprav so zakonske določbe tudi na teh dveh področjih jasne.

V davčno osnovo ob uvozu blaga se všteta tudi stroški prevoznih storitev. Kadar govorimo o uvozu blaga, se del prevozne poti opravi zunaj območja EU. Vsaj ta del pa je vedno, preko carinske vrednosti, vključen v davčno osnovo ob uvozu blaga. Del poti po EU pa se vključi v davčno osnovo ob uvozu blaga, le če so ti stroški znani v trenutku sprejema carinske deklaracije. Prevozniki, ki prevoze, povezane z uvozom blaga v celoti obdavčujejo, ravnavo

napačno. Nepravilno ravnaajo tudi prevozniki, ki pri enakih prevozi obdavčijo del poti po EU, brez ustrezne preverbe, ali so ti stroški že vključeni v davčno osnovo ob uvozu blaga. V raziskavi v praksi sem ugotovil, da le nekaj manj kot ena tretjina prevoznikov pravilno obdavčuje prevoze, povezane z uvozom, in s tem potrdil hipotezo, da izvajalci prevoznih storitev pri uvozu blaga nepravilno obračunavajo DDV.

Prevozi, opravljeni v okviru zunanjega tranzitnega postopka, so ne glede na relacijo oproščeni DDV. Vrednost tovrstnih prevozov se vključuje v davčno osnovo ob uvozu blaga in so lahko predmet obdavčenja le ob sprostitvi blaga v prost promet. V raziskavi je le 14 % prevoznikov odgovorilo, da ne zaračunavajo DDV pri prevozi v zunanjem tranzitnem postopku, zato potrjujem tudi drugo hipotezo, da izvajalci prevoznih storitev v povezavi z zunanjim tranzitnim postopkom neupravičeno zaračunavajo DDV.

Davčni zavezanci, ki neupravičeno zaračunavajo DDV, svojim kupcem prikrito vsiljujejo nenapisano pravilo »zaračunaj DDV in ti bo DURS dal mir«. Ta način je zanje najlažji, saj jim, kadar zaračunajo DDV, ni treba biti pozoren na dejavnike, ki vplivajo na pravilno obdavčitev. Vsekakor pa pozabljajo, da imajo lahko njihovi kupci težave, saj nimajo pravice do odbitka DDV, kadar je ta neupravičeno zaračunan. Ti zato ponovno zaračunajo DDV in začarani krog nepravilnega obdavčevanja se nadaljuje, kar lahko privede do dvakratne obdavčitve.

## LITERATURA IN VIRI

1. *Carinski status blaga*. Najdeno 11. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/carinski\\_status\\_blaga/](http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/carinski_status_blaga/)
2. Carinska uprava RS. (2004). *Navodilo o izvajanju skupnostnega tranzita, št. 15/2004*. Najdeno 28. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/Zakonodaja/Register\\_spl.\\_aktov\\_car.sluzbe/Navodila/Navodilo\\_15\\_2004.pdf](http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/Zakonodaja/Register_spl._aktov_car.sluzbe/Navodila/Navodilo_15_2004.pdf)
3. Carinska uprava RS. (2004). *Pojasnilo o carinskem skladiščenju, št. 10/2004*. Najdeno 28. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/Zakonodaja/Register\\_spl.\\_aktov\\_car.sluzbe/Pojasnila/Pojasnilo10\\_2004.pdf](http://www.carina.gov.si/fileadmin/curs.gov.si/pageuploads/Zakonodaja/Register_spl._aktov_car.sluzbe/Pojasnila/Pojasnilo10_2004.pdf)
4. *Dokazila o izvozu blaga za namene oprostitve plačila DDV*, Pojasnilo DURS, št. 4230-391/2007, 28. 1. 2008. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/dobava\\_blaga/dokazila\\_o\\_izvozu\\_blaga\\_za\\_namene\\_oprostitve\\_placila\\_ddv/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_blaga/dokazila_o_izvozu_blaga_za_namene_oprostitve_placila_ddv/)
5. HM revenue & customs. (2010). *Freight transport and associated services*. Najdeno 15. februarja 2011 na spletnem naslovu [http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?\\_nfpb=true&\\_pageLabel=pageLibrary\\_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE\\_CL\\_000162#P136\\_10215](http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&propertyType=document&id=HMCE_CL_000162#P136_10215)
6. *Incoterms 2010*. (2010). Najdeno 30. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.i-b-t.net/incoterms.html>
7. *Kraj opravljanja storitev prevoza blaga*, pojasnilo DURS, št. 4230-306/2009-2, 17. 12. 2009. Najdeno 1. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/kraj\\_obdavcitve/kraj\\_opravljanja\\_storitev\\_prevoza\\_blaga/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcitve/kraj_opravljanja_storitev_prevoza_blaga/)
8. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (b. l.). Državni proračun 1992–2010. *Bilten javnih financ*. Najdeno 12. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.mf.gov.si/si/delovna\\_podrocja/tekoca\\_gibanja\\_v\\_javnih\\_financah/bilten\\_javnih\\_financ/](http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/tekoca_gibanja_v_javnih_financah/bilten_javnih_financ/)
9. *Obdavčitev prevoza blaga znotraj EU, povezanega z izvozom iz EU*, Pojasnilo DURS, št. 4230-79/2008, 24. 4. 2008. Najdeno 18. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/dobava\\_storitev/obdavcitev\\_prevoza\\_blaga\\_znotraj\\_eu\\_povezanega\\_z\\_izvozom\\_iz\\_eu/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_storitev/obdavcitev_prevoza_blaga_znotraj_eu_povezanega_z_izvozom_iz_eu/)
10. *Obdavčitev prevoznih storitev, povezanih z izvozom blaga*, Pojasnilo DURS, št. 4230-417/2010, 20.12.2010. Najdeno 22. januarja 2011 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/kraj\\_obdavcitve/obdavcitev\\_prevoznih\\_storitev\\_povezanih\\_z\\_izvozom\\_blaga\\_dodatno\\_pojasnilo/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcitve/obdavcitev_prevoznih_storitev_povezanih_z_izvozom_blaga_dodatno_pojasnilo/)
11. *Obdavčitev zastopniških provizij, tranzitne prodaje blaga, prevozov in špediterskih storitev*, Pojasnilo DURS, št. 447-225/2002 01 510, 11. 3. 2003. Najdeno 20. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/arhiv\\_](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_)

- pojasnil\_ddv\_pred\_1\_5\_2004/obdavcitev\_zastopniskih\_provizij\_tranzitne\_prodaje\_bлага\_prevozov\_in\_spediterskih\_storitev/
12. *Odločba št. U-I-87/96*, Ustavno Sodišče, 16.07.1998. Najdeno 10. septembra 2010 na spletnem naslovu <http://odlocitve.us-rs.si/usrs/us-odl.nsf/o/5E6856DB97422E7DC1257172002A29E8>
  13. *Oprostitev plačila DDV za opravljanje storitev prevoza blaga, namenjenega za izvoz iz Skupnosti*, Pojasnilo DURS, št. 4230-95/2010, 1. 4. 2010. Najdeno 25. avgusta na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila\\_po\\_1\\_1\\_2010/dobava\\_storitev/oprostitev\\_placila\\_ddv\\_za\\_opravljavanje\\_storitev\\_prevoza\\_bлага\\_namenjenega\\_za\\_izvoz\\_iz\\_skupnosti/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila_po_1_1_2010/dobava_storitev/oprostitev_placila_ddv_za_opravljavanje_storitev_prevoza_bлага_namenjenega_za_izvoz_iz_skupnosti/)
  14. *Oprostitev plačila DDV za opravljanje storitev carinskega zastopanja v postopku vnosa blaga v carinsko skladišče*, Pojasnilo DURS, št. 4230-47/2010, 12. 3. 2010. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila\\_po\\_1\\_1\\_2010/oprostitve\\_ddv/oprostitev\\_placila\\_ddv\\_za\\_opravljavanje\\_storitev\\_carinskega\\_zastopanja\\_v\\_postopku\\_vnosa\\_bлага\\_v\\_carinsko\\_skladisce/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila_po_1_1_2010/oprostitve_ddv/oprostitev_placila_ddv_za_opravljavanje_storitev_carinskega_zastopanja_v_postopku_vnosa_bлага_v_carinsko_skladisce/)
  15. *Postopek ob uvozu blaga*. Najdeno 11. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/uvoz/postopek\\_ob\\_uvozu\\_bлага/](http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/uvoz/postopek_ob_uvozu_bлага/)
  16. *Sodba I Up 824/2003*, Vrhovno sodišče, 29.11.2006. Najdeno 10. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://staro.sodisce.si/znanje/sodna\\_praksa/vrhovno\\_sodisce\\_rs/21615/](http://staro.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/21615/)
  17. *Sodba v zadevi 168/84*, Sodišče ES, 4.06.1985. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61984J0168:EN:HTML>
  18. *Sodba v zadevi 190/95*, Sodišče ES, 17.07.1997. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995J0190:EN:HTML>
  19. *Sodba v zadevi 73/06*, Sodišče ES, 28.06.2007. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:199:0010:01:SL:HTML>
  20. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010.
  21. *Storitve, prejete od davčnega zavezanca iz Velike Britanije in DDV*, Pojasnilo DURS, št. 4230-180/2010, 31. 5. 2010. Najdeno 18. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/kraj\\_obdavcitve/storitve\\_prejete\\_od\\_davcnega\\_zavezanca\\_iz\\_velike\\_britanije\\_in\\_ddv/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcitve/storitve_prejete_od_davcnega_zavezanca_iz_velike_britanije_in_ddv/)
  22. *Storitev prevoza blaga, ki ni neposredno namenjen za izvoz iz Skupnosti*, Pojasnilo DURS, št. 4230-165/2009-2, 2. 7. 2009. Najdeno 18. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/dobava\\_storitev/storitev\\_prevoza\\_bлага\\_ki\\_ni\\_neposredno\\_namenjen\\_za\\_izvoz\\_iz\\_skupnosti/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_storitev/storitev_prevoza_bлага_ki_ni_neposredno_namenjen_za_izvoz_iz_skupnosti/)

23. *Stalna poslovna enota in ZDDV-1*, Pojasnilo DURS, št. 4230-228/2010, 18. 8. 2010. Najdeno 25. avgusta 2010 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/tujci/stalna\\_poslovna\\_enota\\_in\\_zddv\\_1/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/tujci/stalna_poslovna_enota_in_zddv_1/)
24. Špes, D. (2010). *DDVpoznavalec.si*. Maribor: Davčna hiša Bilans d.o.o., 21–105.
25. *Tranzit*. Najdeno 15. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/si/carinski\\_postopki/tranzit/](http://www.carina.gov.si/si/carinski_postopki/tranzit/)
26. Uredba Komisije (EGS) št. 2454/93 o določbah za izvajanje Uredbe Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 253, 11.10.1993, str. 1). Najdeno 25. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1993R2454:20110101:SL:PDF>
27. Uredba Sveta (EGS) št. 2913/92 o carinskem zakoniku Skupnosti (UL L 302, 19. 10. 1992, str. 1). Najdeno 25. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:SL:PDF>
28. *Uveljavljanje oprostitev plačila DDV pri prevoznih storitvah povezanih z uvozom blaga*, Pojasnilo DURS št. 4230-322/2010, 1. 2. 2011. Najdeno 18. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_pojasnila/dobava\\_storitev/uveljavljanje\\_oprostitev\\_placila\\_ddv\\_pri\\_prevoznih\\_storitvah\\_povezanih\\_z\\_uvozom\\_blaga/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_storitev/uveljavljanje_oprostitev_placila_ddv_pri_prevoznih_storitvah_povezanih_z_uvozom_blaga/)
29. *Začasni izvoz*. Najdeno 11. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/izvoz/izvozni\\_postopki/zacasni\\_izvoz/](http://www.carina.gov.si/si/informacije/podjetja/izvoz/izvozni_postopki/zacasni_izvoz/)
30. *Začasni uvoz*. Najdeno 11. septembra 2010 na spletnem naslovu [http://www.carina.gov.si/si/carinski\\_postopki/uvoz/uvozni\\_postopki/zacasni\\_uvoz/](http://www.carina.gov.si/si/carinski_postopki/uvoz/uvozni_postopki/zacasni_uvoz/)
31. Zakon o carinski službi. *Uradni list RS* št. 103/2004-UPB1, 113/2005-ZJU-B, 40/2009, 9/2011.
32. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB4.
33. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011.
34. Zakonu o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009 *Odl. US*: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
35. Zalokar, N., Prisljan, B., Prusnik, M., & Dubokovič, D. (2007). Davek na dodano vrednost – obračunavanje, evidentiranje in plačevanje. *Iks*, 10-11/2010, 13–417.



## **PRILOGA**



## **Priloga 1: Vprašalnik**

Spoštovani,

pišem magistrsko nalogo s področja obdavčitve prevoznih storitev v mednarodni trgovini.

Prosim Vas za nekaj minut dragocenega časa. Zbrane informacije mi bodo služile kot pomoč pri raziskavi obdavčitve prevoznih storitev v praksi.

Vaša anonimnost je zagotovljena. Pridobljeni podatki bodo prikazani samo kumulativno. Imena anketiranih podjetij se ne zapisujejo.

Zahvaljujem se Vam za sodelovanje.

Damir Cergol

damir.cergol@gmail.com

### **Velikost družbe po ZGD?**

- Mikro.
- Mala.
- Srednja.
- Velika.

### **Ocenite odstotek prihodkov, ustvarjenih s prevoznimi storitvami!**

- Nad 75.
- Med 50 in 75.
- Manj kot 50.

### **Seznanjenost z dejanskim obdavčevanjem**

Prosim, ocenite osebno poznavanje dejanske obdavčitve, ki jo uporabljate pri fakturiranju.

	1	2	3	
Slabo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Odlično

### **Poznavanje davčnih predpisov**

Prosim, ocenite vaše osebno poznavanje predmetne davčne zakonodaje.

- Odlično.
- Solidno.
- Slabo.

**Ali opravljate prevoze za osebe, ki niso davčni zavezanci po ZDDV-1?**

- Da.
- Ne.

**Ali opravljate prevoze, povezane z uvozom, izvozom, tranzitom?**

- Da.
- Ne.

**Ali opravljate prevoze, pri katerih se blago sprosti v prost promet med prevozom – uvoz?**

- Da.
- Ne.

**Sprostitev v prost promet – uvoz**

**Ali pri prevozi iz prejšnjega vprašanja obračunavate DDV?**

- DA – celotna relacija.
- NE – celotna relacija.
- Del poti DA in del poti NE.

**Kako razdelite storitev na obdavčeno in oproščeno?**

- Prevoz do meje z EU brez DDV ter prevoz po EU z DDV.
- Del, ki je vključen v davčno osnovo ob uvozu blaga, brez DDV in drugo z DDV.
- Drugo:

**Na osnovi katerega člena ZDDV-1 uveljavljate oprostitev?**

Prosim označite.

- Točka e 1. odstavka 52. člena
- 12. točka 1. odstavka 50. člena
- Drugo:

**Ali za uveljavljanje oprostitev potrebujete dokazila?**

- Da.
- Ne.

**Na osnovi katerega dokumenta uveljavljate oprostitev?**

Prosim izberite dokument, ki je za vas najpomembnejši.

- EUL (uvozna carinska deklaracija).
- CMR.
- Račun za blago, ki se uvaža.
- Izjava naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu.
- Drugo:

**Ali poleg gornjega dokumenta za uveljavljanje oprostitve uporabljate še druge?**

- Da – EUL (uvozna carinska deklaracija).
- Da – CMR.
- Da – račun za blago, ki se uvaža.
- Da – izjavo naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu.
- Ne – če ne razpolagamo z dokumentom iz prejšnjega vprašanja, obračunamo DDV.
- Drugo:

**Ali opravljate prevoze, povezane z izvozom?**

- Da.
- Ne.

**Izvoz blaga**

**Ali pri prevozi, povezanih z izvozom, obračunavate DDV?**

- DA – celotna relacija.
- NE – celotna relacija.
- Del poti DA in del poti NE.

**Kako razdelite storitev na obdavčeno in oproščeno?**

- Prevoz do meje EU z DDV in prevoz zunaj EU brez DDV.
- Prevoz po Sloveniji z DDV, drugo brez DDV.
- Drugo:

**Na osnovi katerega člena ZDDV-1 uveljavljate oprostitve?**

- Točka e 1. odstavka 52. člena.
- 12. točka 1. odstavka 50. člena.
- Drugo:

**Ali za uveljavljanje oprostitve potrebujete dokazila?**

- Da.
- Ne.

**Na osnovi katerega dokumenta uveljavljate oprostitve?**

Prosim izberite dokument, ki je za vas najpomembnejši.

- EUL (izvozna carinska deklaracija).
- Od CURS potrjena datoteka XML – potrdilo o izstopu.
- CMR.
- Račun za blago, ki se izvaža.
- Izjava naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu v 3. državi.
- Drugo:

**Ali poleg gornjega dokumenta za uveljavljanje oprostitev uporabljate še druge?**

- Da – EUL (izvozna carinska deklaracija).
- Od CURS potrjena datoteka XML – potrdilo o izstopu.
- Da – CMR.
- Da – račun za blago, ki se izvaža.
- Da – izjava naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu v 3. državi.
- Ne – če ne razpolagamo z dokumentom iz prejšnjega vprašanja, obračunamo DDV.
- Drugo:

**Ali opravljate prevoze, povezane z zunanjim tranzitnim postopkom – T1?**

Prosim označite.

- Da.
- Ne.

**Zunanji tranzitni postopek – T1**

**Ali pri prevozih, povezanih s T1 obračunate DDV?**

- Vedno.
- Nikoli.
- Včasih.

**Kaj vpliva na obdavčitev prevozov, opravljenih v T1?**

- Relacija.
- Razpoložljivost dokazil.
- Zahteva naročnika.
- Drugo:

**Na osnovi katerega člena ZDDV-1 uveljavljate oprostitev?**

- Točka e 1. odstavka 52. člena.
- 12. točka 1. odstavka 50. člena.
- Drugo:

**Ali za uveljavljanje oprostitev potrebujete dokazila?**

- Da.
- Ne.

**Na osnovi katerega dokumenta uveljavljate oprostitev?**

Prosim izberite dokument, ki je za vas najpomembnejši.

- EUL (uvozna carinska deklaracija).
- Od CURS potrjena datoteka XML – potrdilo o izstopu.
- EUL (izvozna carinska deklaracija).
- Račun za blago, ki se izvaža.

- Tranzitna carinska deklaracij T1.
- Izjava naročnika, da je vrednost prevoza vključena v davčno osnovo ob uvozu v 3. državi.
- CMR.
- Drugo:

**Ali poleg gornjega dokumenta za uveljavljanje oprostitve uporabljate še druge?**

- EUL (uvozna carinska deklaracija).
- Od CURS potrjena datoteka XML – potrdilo o izstopu.
- EUL (izvozna carinska deklaracija).
- Račun za blago, ki se izvaža.
- Tranzitna carinska deklaracij T1.
- Ne – če ne razpolagamo z dokumentom iz prejšnjega vprašanja, obračunamo DDV.
- CMR.
- Drugo:

Zahvaljujem se vam za sodelovanje!