

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VERIŽNI IN TRISTRANI POSLI TER NJIHOVA PRAVILNA
OBRAVNAVA V SISTEMU DDV NA RAVNI EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, junij 2021

HANA RANT

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Hana Rant, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Verižni in tristrani posli ter njihova pravilna obravnava v sistemu DDV na ravni Evropske unije, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem

IZJAVLJAM:

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DAVEK NA DODANO VREDNOST	2
2 VERIŽNI POSLI	4
2.1 Obravnava dobav in prejemov blaga znotraj Skupnosti z vidika DDV (intra-Community supply of goods/acquisition of goods)	4
2.1.1 Dobava blaga v drugo državo članico EU	4
2.1.2 Pridobitev blaga iz druge države članice EU.....	6
2.2 Definicija in opis verižnih poslov ter zaporednih dobav	7
2.3 Predstavitev sheme in zakonskega okvira za verižne posle	8
2.3.1 Obveznosti vmesnega dobavitelja	10
2.3.2 Organizacija prevoza	10
3 TRISTRANI POSLI	11
3.1 Definicija in opis tristranih poslov	11
3.2 Pogoji za uporabo poenostavljene sheme	11
3.3 Predstavitev posebne poenostavljene sheme za prave tristrane posle	12
4 PREDSTAVITEV IZBRANIH SODB EU SODIŠČA	13
4.1 Problematika verižnih poslov in pregled sodb Sodišča EU	13
4.2 Izbrane sodbe	14
4.2.1 Sodba C-245/04 (EMAG).....	14
4.2.1.1 <i>Dejansko stanje</i>	14
4.2.1.2 <i>Mnenje generalne pravobranilke</i>	15
4.2.1.3 <i>Razsodba Sodišča EU</i>	16
4.2.2 Sodba C-430/09 (Euro Tyre Holding BV)	16
4.2.2.1 <i>Dejansko stanje</i>	17
4.2.2.2 <i>Razsodba Sodišča EU</i>	18
4.2.3 Sodba C-386/16 (Toridas)	18
4.2.3.1 <i>Dejansko stanje</i>	19
4.2.3.2 <i>Razsodba sodišča EU</i>	20
4.2.4 Sodba C-526/13 (Fast Bunkering Klaipeda)	21
4.2.4.1 <i>Dejansko stanje</i>	21
4.2.4.2 <i>Mnenje generalne pravobranilke</i>	22

4.2.4.3	<i>Razsodba Sodišča EU</i>	23
4.3	Povzetek pomembnih izvlečkov zgoraj opisanih sodb	24
5	DOKAZILA ZA DOKAZOVANJE DOBAV BLAGA ZNOTRAJ EU	24
5.1	Predstavitev dokazov, ki opravičujejo neobdavčene dobave znotraj EU	25
5.1.1	Organizator prevoza je dobavitelj ali tretja oseba za njegov račun.....	25
5.1.2	Organizator prevoza je prejemnik ali tretja oseba za njegov račun	26
5.1.3	Dodatna dokazila, predpisana v Pravilniku o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost	26
5.2	Predstavitev ugotovitev glede vpeljave sprememb EU zakonodaje v nacionalne zakonodaje nekaterih držav članic	27
5.2.1	Države članice EU z dodatnimi posebnimi pravili za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav	27
5.2.2	Države članice EU brez dodatnih posebnih pravil za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav	31
6	ANALIZA RAZLIČNIH PRIMEROV VERIŽNIH POSLOV	32
6.1	Primer 1: Verižni posel s štirimi udeleženci	32
6.1.1	Vmesni dobavitelj je druga oseba v verigi (A)	33
6.1.1.1	<i>Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država prvega v verigi (a)</i>	33
6.1.1.2	<i>Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država prvega v verigi (b)</i>	34
6.1.2	Vmesni dobavitelj je tretja oseba v verigi (B).....	35
6.2	Primer 2: Verižni posel s štirimi udeleženci, kjer je zadnja oseba končni potrošnik	36
6.2.1	Vmesni dobavitelj je druga oseba v verigi (A)	36
6.2.1.1	<i>Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država prvega v verigi (a)</i>	36
6.2.1.2	<i>Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država prvega v verigi (b)</i>	38
6.2.2	Vmesni dobavitelj je tretja oseba v verigi (B).....	39
6.3	Primer 3: Verižni posel s tremi udeleženci	40
6.3.1	Prvi in drugi udeleženec sta registrirana za DDV v isti državi članici (A)...	40
6.3.2	Drugi in tretji udeleženec sta registrirana za DDV v isti državi članici (B) .	41
6.3.3	V verigo je vključen udeleženec iz tretje države (C)	43

6.3.3.1 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država drugega v verigi (a).....	43
6.3.3.2 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država drugega v verigi (b).....	44
6.4 Primer 4: Pravi tristrani posel.....	45
6.5 Končne ugotovitve in priporočila	47
SKLEP	48
LITERATURA IN VIRI	50

KAZALO SLIK

Slika 1: Primer sheme verižnega posla.....	7
Slika 2: Shema ilustrativne zaporedne dobave blaga	9
Slika 3: Primer pravega tristranega posla	12
Slika 4: Prikaz zadeve C-245/04	15
Slika 5: Prikaz zadeve C-430/09	17
Slika 6: Prikaz zadeve C-386/16	20
Slika 7: Prikaz zadeve C-526/13	22
Slika 8: Prikaz primera 1A (a).....	34
Slika 9: Prikaz primera 1A (b).....	35
Slika 10: Prikaz primera 1B	36
Slika 11: Prikaz primera 2A (a).....	37
Slika 12: Prikaz primera 2A (b).....	38
Slika 13: Prikaz primera 2B	39
Slika 14: Prikaz primera 3A	41
Slika 15: Prikaz primera 3B	42
Slika 16: Prikaz primera 3C	45
Slika 17: Prikaz primera 4	46

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

DDV – (angl. Value Added Tax); davek na dodano vrednost

EU – (angl. European Union); Evropska unija

ZDDV-1 – (angl. Value Added Tax Act); Zakon o davku na dodano vrednost

FURS – (angl. Slovene Tax Authority); Finančna uprava Republike Slovenije

VIIES – (angl. VAT Information Exchange System) Sistem za izmenjavo informacij o DDV;

DDV-O – (angl. VAT return); obračun davka na dodano vrednost
RP-O – (angl. EC Sales List); rekapitulacijsko poročilo
ID za DDV – (angl. VAT identification number); identifikacijska številka za DDV
DČ – (angl. Member State); država članica
PZDDV-1 – (angl. Rules on the implementation of the Value Added Tax Act); Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost
SEU – (angl. Court of Justice of the European Union); Sodišče Evropske unije
GP – (angl. Advocate General); generalni pravobranilec/generalna pravobranilka
CMR – (angl. Convention on the Contract for the International Carriage of Goods by Road); Konvencija o pogodbi za mednarodni prevoz tovora po cesti
FRA ID za DDV – (angl. French VAT identification number); francoska identifikacijska številka za DDV
SI ID za DDV – (angl. Slovene VAT identification number); slovenska identifikacijska številka za DDV
DE ID za DDV – (angl. German VAT identification number); nemška identifikacijska številka za DDV
ESA ID za DDV – (angl. Spanish VAT identification number); španska identifikacijska številka za DDV
ITA ID za DDV – (angl. Italian VAT identification number); italijanska identifikacijska številka za DDV
ZDA – (angl. United States of America); Združene države Amerike
AUT ID za DDV – (angl. Austrian VAT identification number); avstrijska identifikacijska številka za DDV

UVOD

Pravilna obravnava verižnih in tristranih poslov ter njihovo obdavčenje z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) predstavlja problem za davčne zavezanke v Evropski uniji (v nadaljevanju EU), ki svoje blago prodajajo ali kupujejo na skupnem trgu ali pa v okviru mednarodne verige trgujejo tudi s tretjimi državami.

Problemi in drugačno interpretiranje obdavčevanja verižnih poslov ter posledično tudi tristranih poslov so razvidni iz podatkov o sodnih sporih, ki jih je reševalo Sodišče EU. Skozi sodno prakso so se nadalje razvila nova pravila in pravilna interpretacija evropskega prava s tega področja (C-245/04, C-430/09, C-386/16, C-414/17 in drugi). V vseh predstavljenih sodnih zadevah v tej magistrski nalogi kot stranki v sporu nastopata družba in finančni urad določene države članice.

Ker verižni in tristrani posli niso enostavni za razumevanje in ker se je z začetkom leta 2020 v EU zakonodajo o DDV dodalo kar nekaj novosti, bom v magistrski nalogi prikazala več primerov verižnih poslov in njihove pravilne davčne obravnave ter predstavila vse obveznosti, ki jih morajo izpolniti davčni zavezanci, ki take posle opravljajo.

Namen magistrskega dela je bralcem predstaviti in približati razumevanje sistema verižnih in tristranih poslov. Bralcu bom predstavila oblikovanje zakonodaje s področja verižnih in tristranih poslov skozi primere sodne prakse in skozi različne primere verižnih in tristranih poslov z različnimi spremenljivkami in pravilno uporabo zakonodajnih predpisov. Z razlago zgornjega želim približati te vrste poslov in njihovo obravnavo, saj je ekonomija vedno bolj globalna in se iz dneva v dan oblikuje vedno več poslov, ki so podobni oz. so verižni posli. Izbrana tema je zelo aktualna in zanimiva za širšo javnost. V osnovi pa je razumevanje zanimivo predvsem za naslednje interesne skupine: davčne svetovalce, računovodje in mednarodne družbe, vpletene v verižne transakcije.

Osrednji cilji magistrskega dela so:

- ugotoviti, kako se skladno z Evropsko zakonodajo s področja DDV (v nadaljevanju EU DDV zakonodaja) obravnavajo verižni in tristrani posli;
- analizirati implementacijo najnovejše EU DDV zakonodaje, ki se dotika področja trgovanja z blagom na območju EU, v nacionalne zakonodaje držav članic;
- ugotoviti, ali so države članice EU predpisale tudi katerakoli dodatna dokazila, ki jih Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912 z dne 4. 12. 2018 ne predpisuje.

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. V teoretičnem delu sta najprej predstavljena sistem DDV in trgovanje z blagom na ozemlju Evropske unije – dobave in pridobitve blaga v Skupnosti. Nadalje bom predstavila verižne posle in zaporedne dobave, njihov pomen in obravnavo z vidika DDV v skladu z Direktivo Sveta 2006/112/ES (EU

DDV direktiva), UL L 347 11. 12. 2006, in Zakonom o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19 in 72/19. V drugem poglavju se bom osredotočila na tristrane posle in na posebnosti njihove obravnave ter zakonske omejitve. Ker se EU zakonodaja oblikuje skozi sodno prakso Evropskega sodišča, bom predstavila in opisala problematiko nekaterih sodb, ki so obravnavale oz. razlagale zakon EU s področja tristranih in verižnih poslov. Predstavila bom tudi najnovejšo zakonodajo s področja dobav blaga na področju EU, ki predpisuje različna dokazila in obrazce za dokazovanje dobav v Skupnosti (tudi za verižne in tristrane posle).

V prvem delu (teoretični del) bom uporabila deskriptivno (opisno) metodo raziskovalnega dela, s katero opisujemo pojave, jih primerjamo ali analiziramo. V tem delu bom posegla po sekundarnih virih, to so slovenska in tuja strokovna literatura, raziskave, strokovni članki in slovenski ter evropski zakonski akti. V tem delu si bom pomagala tudi z znanjem, pridobljenim med študijem na Ekonomski fakulteti v Ljubljani, in znanjem, ki sem ga pridobila z večletnim delom v družbi za davčno svetovanje, ki se ukvarja tudi z razlago transakcij, ki so tema te magistrske naloge.

Empirični del magistrskega dela bodo predstavljali različni primeri verižnih in tristranih poslov, ki jih bom predstavila in tudi razložila njihovo pravilno obravnavo, ki je v skladu z EU predpisi s področja DDV. Predstavila bom več različnih primerov iz prakse, ki sem jih pridobila na delovnem mestu. Nadalje bom raziskala tudi, ali so vse članice že prenesle zadnje spremembe s področja DDV v nacionalne zakonodaje.

Analiza bo zasnovana na analizi javno dostopnih podatkov (sekundarni podatki) – podatkov finančnih uprav držav članic EU, poročil s strani organov EU. Informacije bom pridobila tudi preko družbe, v kateri sem zaposlena, njihovih evidenc in pridobljenih podatkov od franšiznih družb v EU.

1 DAVEK NA DODANO VREDNOST

DDV je splošen davek na potrošnjo, ki je odmerjen na dodatno vrednost blagu in storitvam. Vse države članice Evropske unije imajo uveden ta davek, ki velja bolj ali manj za vse blago in storitve, ki se kupujejo in prodajajo za uporabo ali porabo v EU. Blago, ki se zaradi prodaje iz EU izvozi in se proda stranki v tretji državi, običajno ni predmet DDV. Nasprotno pa je uvoz blaga obdavčen. Zaradi te obdavčitve sistem ostane pravičen za proizvajalce iz EU, da lahko na evropskem trgu enakovredno konkurirajo dobaviteljem iz tretjih držav (European Commission, brez datuma a).

Davek na dodano vrednost je davek, ki se načeloma uporablja za vse komercialne dejavnosti, ki vključujejo proizvodnjo in distribucijo blaga ter opravljanje storitev (European Commission, brez datuma a). Če pa je letni promet zavezanca nižji od meje, ki je določena z zakonom, le-temu tega davka ni treba zaračunavati. V Sloveniji se mora zavezanec

obvezno vključiti v sistem DDV, če je verjetno, da bo v zadnjih 12 mesecih presegel 50.000 EUR obdavčljivega prometa (eDavki – Državni davčni portal, brez datuma a).

DDV je tudi davek na potrošnjo, ker njegovo breme nosi končni potrošnik. Zaračunava se kot odstotek cene, kar pomeni, da je dejansko davčno breme vidno v vsaki fazi proizvodne in distribucijske verige. DDV je tudi posredni davek, saj DDV davčnim organom plača oz. odvede prodajalec blaga, ki je zavezanec za namene DDV, vendar ga dejansko plača končni kupec kot del prodajne cene (European Commission, brez datuma a).

Davek se delno pobira prek sistema delnih plačil, pri katerem davčni zavezanci (tj. družbe, registrirane za DDV) od DDV, ki ga morajo plačati (izstopni DDV), odštejejo znesek davka, ki so ga plačali drugim davčnim zavezancem ob nakupih za svoje poslovne dejavnosti (vstopni DDV). Ta mehanizem zagotavlja nevtralnost davka ne glede na število transakcij (European Commission, brez datuma a).

Zavezanec za plačilo DDV davčnim organom (v Sloveniji: Finančni Urad Republike Slovenije - FURS) je običajno dobavitelj. V določenih primerih pa je zavezanec za plačilo dotičnega davka lahko tudi kupec, npr. obrnjena davčna obveznost v primeru posebnih storitev (76.a člen ZDDV-1) ali pridobitev blaga iz druge države članice EU. V takih primerih je za plačilo DDV zavezan kupec, ki je identificiran za namene DDV, lahko pa tudi pravna oseba, ki ni davčni zavezanec (European Commission, brez datuma b).

Davčni zavezanec mora ob pridobitvah blaga iz drugih držav članic EU samoobračunati DDV. V podrobnejšem opisu davka na dodano vrednost, izdanem s strani FURS-a leta 2019, pa je o odbitku davka navedeno naslednje: »Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je upravičen, da svojo davčno obveznost zmanjša za odbitni DDV (vstopni DDV). Odbitni DDV so tisti zneski davka, ki so izkazani na računih o nabavi blaga oz. opravljeni storitvi. Pravico do odbitka DDV pa ima davčni zavezanec le za nabavo blaga in storitev, ki jih uporabi za namene svojih obdavčenih transakcij in zakonsko točno določenih oproščenih transakcij.«

Vsak zavezanec, ki je v Sloveniji identificiran za namene DDV, mora svoje obdavčljive transakcije poročati skozi DDV obračun (DDV-O). Davčnemu organu je treba predložiti obračun DDV, ki mora vsebovati (eDavki – Državni davčni portal, brez datuma b):

- vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna,
- odbitke davka,
- skupno vrednost transakcij v zvezi z obračunanim davkom in opravljenimi odbitki,
- vrednost vseh oproščenih transakcij.

Obračun davka na dodano vrednost je treba predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je nastala dolžnost obračuna DDV. Vendar zakon določa tudi nekaj izjem. Ena izmed pomembnih izjem je, da mora davčni zavezanec, ki opravlja transakcije znotraj Unije in je dolžan predložiti

rekapitulacijsko poročilo, predložiti obračun DDV do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja (eDavki – Državni davčni portal, brez datuma b).

Davčni zavezanec mora predložiti DDV obračun ne glede na to, ali je za davčno obdobje, za katero predloži obračun, dolžan plačati DDV. Obračun se oddaja zgolj elektronsko, in sicer preko portala e-Davki (eDavki – Državni davčni portal, brez datuma b).

Več o davku na dodano vrednost in obdavčenju zadevnih transakcij pa bo predstavljeno v sledečih poglavjih.

2 VERIŽNI POSLI

Z vzpostavitvijo prostega trga med državami članicami EU se je trgovanje med članicami na nek način sprostito, a je hkrati postalo tudi bolj kompleksno. Prav zaradi slednjega se pravila za izvajanje in dokazovanje oproščenih dobav znotraj Skupnosti ažurno spreminjajo, in sicer predvsem na pobudo Evropske komisije, upoštevajoč sodno prakso Sodišča EU (Deloitte, 2017).

2.1 Obravnava dobav in prejemov blaga znotraj Skupnosti z vidika DDV (intra-Community supply of goods/acquisition of goods)

Dobave in prejeme blaga znotraj Skupnosti in njihovo obravnavo z DDV na ravni Evropske unije ureja DDV direktiva, ki pa je prenesena v slovenski pravni red skozi ZDDV-1.

2.1.1 Dobava blaga v drugo državo članico EU

V skladu z ZDDV-1 dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, kot da bi bil prejemnik lastnik. V praksi dobave blaga potekajo na različne načine, vendar večino dobav blaga znotraj Skupnosti spada pod skupino dobav blaga s prevozom. Za to skupino dobav je značilno, da je blago odposlano ali odpeljeno iz ene države članice v drugo (Zupančič, 2020).

Kraj obdavčitve blaga s prevozom določa 20. člen ZDDV-1. Ta člen v prvem odstavku določa, da kadar blago odpošlje ali odpelje dobavitelj, kupec ali tretja oseba, se za kraj dobave blaga šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006). Vendar zakon predpisuje tudi dodatne oprostitve ob dobavi blaga v druge države članice EU. To oprostitev predpisuje prvi odstavek 46. člena ZDDV-1 (člen 138/1 DDV direktive), ki pravi, da so plačila DDV oproščene dobave blaga, ki ga prodajalec ali oseba, ki pridobi blago, ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja Slovenije v drugo državo članico, če so izpolnjeni predpisani pogoji:

a) »blago se dobavi drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v drugi državi članici,

b) davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, kateremu se dobavi blago, je identificiran za DDV v drugi državi članici in je to identifikacijsko številko za DDV sporočil dobavitelju,

c) davčni zavezanec, ki je dobavil blago v drugo državo članico, je predložil rekapitulacijsko poročilo v skladu in v rokih, predpisanih v ZDDV-1. Izjemoma lahko davčni organ dovoli uveljavitev oprostitev tudi, če je davčni zavezanec opustil obveznost iz te točke in neizpolnjevanje oziroma zamudo pri izpolnitvi svoje obveznosti utemeljil z opravičljivimi razlogi, hkrati pa tudi predložil manjkajoče podatke oziroma dokumente« (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Poleg zgoraj omenjenih pogojev je pomembno tudi, da dotično blago zapusti ozemlje Republike Slovenije (Zupančič, 2020). Davčni zavezanec lahko preverja veljavnost številke za DDV v portalu VIES.

Če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji, je kraj obdavčitve blaga v državi članici pridobitve, tam pa je blago obdavčeno po stopnjah in v skladu z zakonodajo zadevne države članice EU.

Za natančnejše in preglednejše delovanje sistema dobav in pridobitev blaga iz EU je bila sprejeta Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011, Ur. l. EU, L 311/10, glede nekaterih oprostitev za transakcije znotraj Skupnosti. Ta uredba predpisuje nova, natančnejša dokazila za dokazovanje oproščenih dobav znotraj Skupnosti in dodatne splošne obveznosti za davčne zavezance (Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912, 2018). S predložitvijo dokazil, predpisanih v omenjeni uredbi, pa davčni zavezanec dokaže, da je blago dejansko zapustilo ozemlje Republike Slovenije.

Poleg dokazil, ki jih mora zavezanec imeti ob dobavi blaga v drugo državo članico EU, pa 46. člen ZDDV-1 predpisuje oddajo rekapitulacijskega poročila in obvezno preverjanje številke za DDV kot vsebinska pogoja za oprostitev DDV pri dobavah v drugo državo članico (Zupančič, 2020).

Nadalje 90. in 92. člen ZDDV-1 predpisujeta še obveznost, roke in način oddaje rekapitulacijskega poročila. Rekapitulacijsko poročilo mora oddati zavezanec o pridobiteljih blaga, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago v drugo državo članico. V rekapitulacijsko poročilo mora zavezanec navesti državo članico, v katero je bilo blago odpremljeno, prejemnikovo identifikacijsko številko za DDV in skupni znesek dobav blaga dotičnemu prejemniku. Rekapitulacijsko poročilo se davčnemu organu predloži za koledarski mesec. Davčni zavezanec predloži rekapitulacijsko poročilo za določen mesec le, če je v tem mesecu opravljal dobave blaga v drugo državo članico oz. če mora poročati popravke za pretekla obdobja (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Pri dobavi blaga v druge države članice EU na računu, ki ga izstavi dobavitelj, ni navedenega zneska in tudi ne stopnje DDV, saj je taka transakcija oproščena plačila DDV na območju Slovenije. Namesto tega mora dobavitelj v skladu z 82. členom ZDDV-1 na računu navesti posebno klavzulo, ki se glasi: »Oproščeno DDV po 1. točki 46. člena ZDDV-1 / VAT exempt under Article 138(1) of VAT Directive 2006/112/ES,« (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006). Kljub temu da gre za oproščeno transakcijo, mora davčni zavezanec o njej poročati v svojem DDV obračunu.

2.1.2 Pridobitev blaga iz druge države članice EU

Zakon o davku na dodano vrednost v prvem odstavku 11. člena opredeljuje pridobitev blaga iz druge države članice EU kot pridobitev pravice razpolaganja na premoženjih, kot da bi bil pridobitelj lastnik. Blago iz druge države članice v Slovenijo pridobitelju odpošlje ali odpelje prodajalec, sam pridobitelj ali druga oseba za račun enega od njiju (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

ZDDV-1 določa tudi kraj pridobitve. V splošnem je to kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila (prvi odstavek 23. člena ZDDV-1). Nadalje drugi odstavek 23. člena ZDDV-1 določa, da se šteje, da je kraj pridobitve blaga znotraj Unije na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi to pridobitev. Drugače velja, če pridobitelj dokaže, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v drugi državi članici – takrat velja pravilo iz prvega odstavka tega člena (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Davčni zavezanec, ki pridobiva blago iz drugih držav članic EU, mora ob prejemu blaga samoobračunati DDV po stopnjah, ki se za enako blago uporabljajo v Republiki Sloveniji. V skladu s 34. členom ZDDV-1 obdavčljivi dogodek nastane, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Unije. Da je bila pridobitev blaga znotraj Unije opravljena, se šteje, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju Slovenije. Pri pridobitvah blaga znotraj Unije obveznost obračuna DDV nastane na dan izdaje računa. Če račun ni izdan, nastane obveznost obračuna DDV najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Pomembno je tudi, v kakšni valuti je izkazana davčna osnova na računu. Če je le-ta izkazana v evrih, načeloma ni pomembno, na kateri dan v mesecu se obračuna DDV, saj je davčna osnova vedno enaka. Pomembno je le, da se DDV obračuna v pravem davčnem obdobju. Če pa je davčna osnova na računu izražena v katerikoli drugi valuti, jo je treba pretvoriti v evre. V takem primeru je datum nastanka obdavčljivega dogodka zelo pomemben za izračun davčne osnove (Zalokar, 2013). Glede preračuna tuje valute pa ZDDV-1 v sedmem odstavku 39. člena določa naslednje: »Če je vrednost, ki je podlaga za določitev davčne osnove, razen pri uvozu blaga, določena v tuji valuti, se za preračun te vrednosti v domačo valuto upošteva referenčni tečaj Evropske centralne banke, ki velja na dan nastanka davčne obveznosti in ga objavlja Banka Slovenije.«

Hkrati z dolžnostjo obračuna DDV pa nastane tudi pravica do odbitka le-tega (62. člen ZDDV-1). Davčni zavezanec, ki pridobi blago iz druge države članice EU za namene opravljanja svoje obdavčljive dejavnosti, ima pravico do odbitka obračunanega DDV (vstopni DDV) (Finančna uprava Republike Slovenije (FURS), 2019). Da pa je odbitek DDV v skladu z zakonom, mora davčni zavezanec v trenutku, ko se izteče rok za predložitev obračuna DDV za obdobje, v katerem je nastala obveznost oz. pravica do odbitka, posedovati račun za dotično transakcijo (Zalokar, 2013).

2.2 Definicija in opis verižnih poslov ter zaporednih dobav

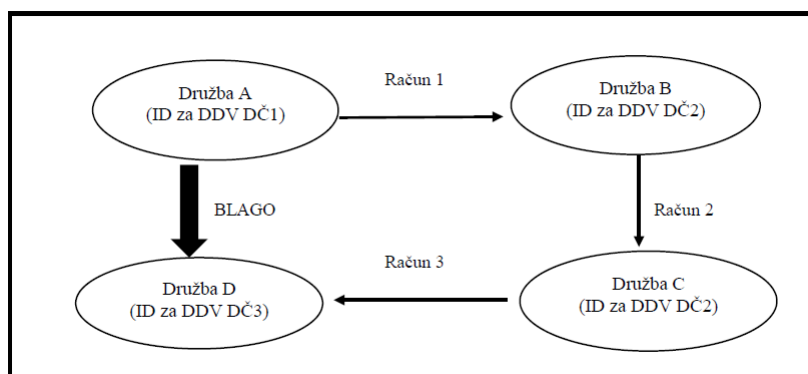
Verižni posel je zaporedna dobava istega blaga med več strankami, ki je predmet enega samega prevoza neposredno od prvega dobavitelja do končnega kupca. Pri verižnih transakcijah sodelujejo vsaj trije subjekti, vendar jih je pogosto več (Bielawski, 2019). Ti subjekti so lahko družbe iz Slovenije ali pa je verižni posel razširjen tudi na družbe iz drugih držav članic EU ali tretjih držav (Zalokar, 2016).

Med verižne posle uvrščamo tudi prave tristrane posle, za katere velja poenostavitev na ravni EU. Pri drugih verižnih poslih ni možnosti poenostavitve obračuna DDV, zato je pomembno, da prejemnik blaga ve, kje in kdaj se prenaša lastništvo na blagu. Ti podatki so pomembni za to, da je DDV obračunan v državi, ki ji pripada (Zalokar, 2016).

S 1. januarjem 2020 so v Sloveniji začela veljati nova pravila o zaporednih dobavah v skladu s predpisi EU. Ta pravila uvajajo eno splošno pravilo in eno izjemo. Na podlagi teh dveh novih pravil je v več zaporednih dobavah z enim samim prevozom plačila DDV oproščena le ena dobava. Ta dobava mora biti opravljena vmesnemu dobavitelju ali pa je to lahko dobava, ki jo vmesni dobavitelj opravi svojemu končnemu kupcu. Ključno pri vsem tem pa je, kdo je organizator prevoza (Zupančič, 2020).

Spodnja slika prikazuje primer verižnega posla s štirimi udeleženci. Na sliki je jasno razvidna pot blaga ter pot računov za prodano blago.

Slika 1: Primer sheme verižnega posla



Vir: lastno delo.

2.3 Predstavitev sheme in zakonskega okvira za verižne posle

Pravilna obdavčitev verižnih poslov in zaporednih dobav je v preteklosti povzročala veliko težav družbam, vključenim v take sheme, prav tako pa je predstavljala težavo tudi davčnim organom različnih držav članic. Prihajalo je do različnih razlag in obdavčevanja med državami članicami, dvojnih obdavčitev in veliko sporov na Sodišču EU. Zaradi naštetega se je evropski zakonodajalec odločil sodno prakso Sodišča EU prenesti v evropski pravni red, v ZDDV-1 pa je bilo določilo dodano kot 20.a člen (Zupančič, 2020).

Sodišče EU je že pred prenosom določil v evropski in posledično slovenski pravni red večkrat razsodilo, kako se pravilno obdavči zaporedne dobave. Sodna praksa Sodišča EU je neposredno uporabna, tudi če tako določilo še ni preneseno v uredbe in nacionalne zakone (Sodišče Evropske unije, brez datuma a).

V skladu z 20.a členom ZDDV-1 so zaporedne dobave določene tako:

»(1) Če se isto blago dobavlja zaporedno in je to blago iz Slovenije odposlano ali odpeljano v drugo državo članico ali obratno neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi, se odpošiljanje ali prevoz za namene uveljavljanja oprostitve plačila DDV zaradi dobave v drugo državo članico pripiše samo dobavi, ki se opravi vmesnemu dobavitelju.

(2) Ne glede na prejšnji odstavek se odpošiljanje ali prevoz za namene iz prejšnjega odstavka pripiše dobavi blaga, ki jo opravi vmesni dobavitelj, če je vmesni dobavitelj svojemu dobavitelju sporočil identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala Slovenija.«

Nadalje člen v tretjem odstavku še razlaga, da je pojem »vmesni dobavitelj« v členu uporabljen v zvezi z dobaviteljem v verigi, ki ni prvi dobavitelj in ki odpošilja ali prevaža blago oziroma za račun katerega se blago odpošilja ali prevaža (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Če želijo zavezanci uporabljati posebno pravilo iz 20.a člena, morajo najprej identificirati zaporedne dobave in ugotoviti, kateri izmed dobaviteljev v verigi je »vmesni dobavitelj«. Bistveni pogoji za uporabo ureditve iz 20.a člena pa so (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo, 2019):

- v posel so vključene vsaj tri osebe,
- blago gre iz ene države članice v drugo le z enim prevozom,
- prevoz je opravljen neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi,
- dobave potekajo znotraj ozemlja EU;

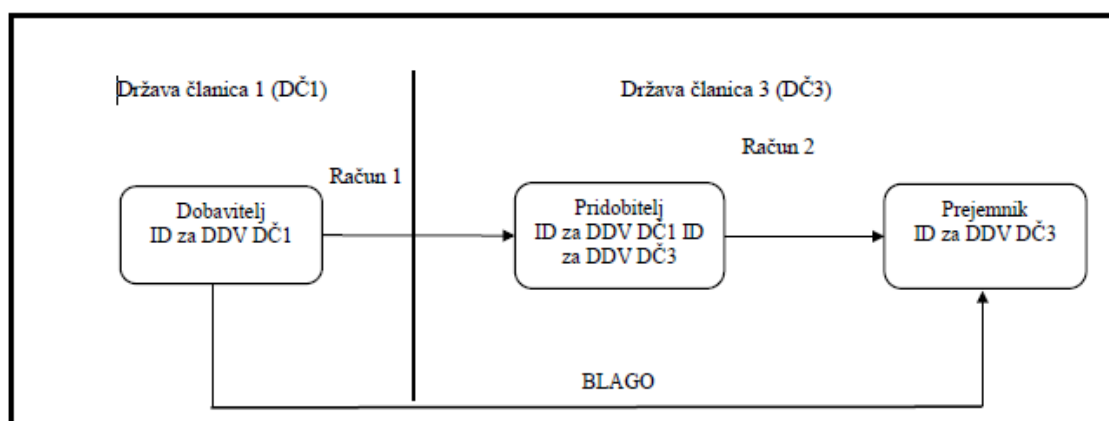
Treba je upoštevati, da kadar zgornji pogoji niso izpolnjeni, zavezanec ne more uporabljati določb iz 20.a člena ZDDV-1. Primeri, v katerih te določbe ne pridejo v poštev, so verižni posli, ki potekajo samo na ozemlju ene države članice EU, dobave blaga, povezane z uvozom in izvozom, prodaja blaga prek spletnih portalov. Določb omenjenega člena se ne sme

uporabljati tudi v primeru, ko prevoz blaga iz države prvega dobavitelja organizira prvi dobavitelj ali pa zadnja stranka v verigi (Zupančič, 2020).

Kot navaja Zupančičeva (2020), se v primeru, ko je organizator prevoza prvi dobavitelj, DDV oprosti pri dobavi, ki jo le-ta opravi svojemu kupcu, tj. drugemu dobavitelju. Če pa je organizator prevoza zadnja stranka v verigi, se DDV oprosti pri dobavi, ki jo zadnji stranki v verigi opravi njen dobavitelj.

Spodnja slika prikazuje ilustrativni primer zaporedne oz. verižne dobave blaga, kjer je blago odpeljano oz. odposlano direktno od prvega do zadnjega udeleženca v verigi. V verigi nastopajo od leve proti desni zavezanec A, zavezanec B in zavezanec C.

Slika 2: Shema ilustrativne zaporedne dobave blaga



Vir: lastno delo.

Glede na zgornje razlage je treba za določitev oproščene dobave najprej določiti vmesnega dobavitelja. V zgornjem primeru je glede na določbo zakona, da je vmesni dobavitelj dobavitelj, ki ni prvi oz. zadnji v verigi, lahko vmesni dobavitelj le zavezanec B. Po določitvi vmesnega dobavitelja moramo ugotoviti, katera izmed dobav bo oproščena dobava. Katera izmed dobav bo oproščena, zavisi od tega, katero identifikacijsko številko za DDV (v nadaljevanju ID za DDV) bo zavezancu A predložil zavezanec B. Zavezanec B se samostojno odloča, katero ID za DDV bo predložil. To je lahko ID za DDV države, v kateri ima zavezanec sedež, ali pa ID za DDV katerekoli druge države članice v EU, v kateri je zavezanec B identificiran za namene DDV.

- A) Vmesni dobavitelj B predloži ID za DDV, ki je izdana v katerikoli državi članici EU, razen v tisti, kjer je za DDV identificiran njegov dobavitelj, zavezanec A. V tem primeru je prevoz pripisan prvi dobavi (D1), ki je oproščena DDV v državi zavezanca A (DČ1). Naslednja dobava (D2) je domača/lokalna dobava v državi zavezanca C (DČ3) in je obdavčena v skladu s pravili in predpisanimi davčnimi stopnjami v tej državi članici. Vmesni dobavitelj se mora načeloma identificirati v državi zavezanca C (razen če gre za poenostavitev pri pravih tristranih poslih).

B) Vmesni dobavitelj B predloži ID za DDV, ki je izdana v državi članici EU, kjer je identificiran njegov dobavitelj, zavezanec A. V tem primeru je prva dobava domača/lokalna dobava na ozemlju države zavezanca A (DČ1), obdavčena v skladu s pravili in stopnjami te države članice. Prevoz se bo pripisal drugi dobavi, ki bo oproščena skupnostna dobava blaga iz države DČ1 v državo DČ3. Zavezanec B bo blago pod identifikacijsko številko za DDV države DČ1 prodal zavezancu C v državo DČ3. Zavezanec C bo v svoji državi naredil samoobdavčitev od pridobitve blaga.

2.3.1 Obveznosti vmesnega dobavitelja

»Vmesni dobavitelj« je dobavitelj v verigi, ki ni prvi dobavitelj in ki odpošilja ali prevaža blago oziroma za račun katerega se blago odpošilja ali prevaža (Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), 2006).

Pomembno je, da vmesni dobavitelj lahko davčnim organom vedno dokaže, da je on organizator prevoza. Na ravni EU in tudi v Sloveniji ni predpisano, kakšna morajo ta dokazila biti, je pa priporočeno, da je komunikacija med zavezancema, med katerima je dobava oproščena DDV, pisna in da so shranjeni tudi podatki o tem, kateri številki za DDV sta bili v primeru dotične dobave uporabljeni (Zupančič, 2020).

Nadalje je pomembno, da vmesni dobavitelj svojo ID za DDV sporoči svojemu dobavitelju pravočasno. Le-ta mora veljavnost te identifikacijske številke za DDV obvezno preveriti v portalu VIES.

2.3.2 Organizacija prevoza

Da lahko zavezanec v poslu nastopa kot vmesni dobavitelj, mora biti organizator prevoza. To pomeni, da odpošilja ali prevaža blago sam oz. se dogovori z drugim subjektom, da bo prevoz opravil v njegovem imenu (Zupančič, 2020).

Navezujoče se na zgornje določilo, pa je generalna pravobranilka Juliane Kokott (v zadevi Herst) ugotovila, da »je pri pripisu edinega čezmejnega premika blaga določeni dobavi v verižnem poslu ključnega pomena, kdo pri čezmejnem prevozu blaga nosi nevarnost naključnega uničenja blaga. Ta dobava je oproščena dobava znotraj Skupnosti, katere kraj je tam, kjer se je začel prevoz«. Po mnenju generalne pravobranilke je torej vmesni dobavitelj davčni zavezanec, ki v verigi nosi tveganje izgube ali poškodovanja blaga med prevozom (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo, 2019).

Dejstvo, da določena oseba v verigi plača prevoz, samo po sebi še ne pomeni, da je ta oseba tudi vmesni dobavitelj. Lahko pride do primera, kjer je med dvema zavezancema sklenjena dotična Incoterms klavzula, kjer je za prevoz zadolžena ena oseba, tveganje za poškodovanje/izgubo blaga pa nosi druga oseba. V takem primeru je najprimernejše merilo

za določitev vmesnega dobavitelja to, da je vmesni dobavitelj oseba, ki sama ali za katero tretja oseba prevaža blago (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo, 2019).

3 TRISTRANI POSLI

Podvrsta verižnih poslov so tristrani posli. To so posli, v katerih nastopajo zgolj trije udeleženci. Poznamo prave in neprave tristrane posle.

3.1 Definicija in opis tristranih poslov

Nepravi tristrani posli so posli, ki ne ustrezajo predpisanim kriterijem za prave tristrane posle, npr. en udeleženec v verigi je fizična oseba, ima sedež zunaj ozemlja EU, blago ne potuje neposredno iz prve države članice v tretjo (Kšela, 2016).

Pravi tristrani posli so verižni posli, ki potekajo med tremi davčnimi zavezanci, ki pa pri tem poslu uporabljajo ID za DDV treh različnih držav članic EU. Poleg tega blago, ki je predmet tega posla, ne sme zapustiti ozemlja Evropske unije in mora biti prepeljano neposredno od prvega do tretjega udeleženca posla, to je iz prve države članice EU v tretjo (Kostelec, 2018). V primeru, ko so izpolnjeni vsi naštetih pogoji, se lahko uporablja poenostavljena shema za prave tristrane posle.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1), Ur. l. RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16, 50/17, 84/18 in 77/19, pa tristrane posle v 27. členu definira kot verižne posle, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci. Vsak od njih ima DDV številko ene izmed držav članic. Davčni zavezanec, ki je v verigi dobavitelj blaga iz ene države članice, izda račun za dobavo blaga znotraj Skupnosti davčnemu zavezancu – pridobitelju blaga v drugi državi članici. Račun je izstavljen za blago, ki se neposredno odpošlje oziroma odpelje davčnemu zavezancu – prejemniku blaga v tretjo državo članico (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1), 2016).

3.2 Pogoji za uporabo poenostavljene sheme

Pogoji, ki morajo biti izpolnjeni za uporabo poenostavitve za prave tristrane posle, so predpisani v 141. členu DDV direktive (drugi odstavek 48. člena ZDDV-1). Pogoji, ki jih navaja DDV direktiva in morajo biti izpolnjeni, so sledeči (Direktiva Sveta (EU) 2006/112/ES, 2006):

- pridobitev blaga mora biti opravljena s strani zavezanca, ki nima sedeža v državi odpreme, vendar je identificiran za namene DDV v drugi državi članici;
- pridobitev blaga mora biti opravljena za namene kasnejše dobave blaga; davčni zavezanec, ki nastopa kot pridobitelj, mora blago pridobiti v državi odpreme;

- dotično blago je neposredno odpeljano iz države odpreme do prejemnika;
- prejemnik, kateremu je namenjena nadaljnja dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v državi članici pridobitelja blaga;
- prejemnik blaga je določen v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo.

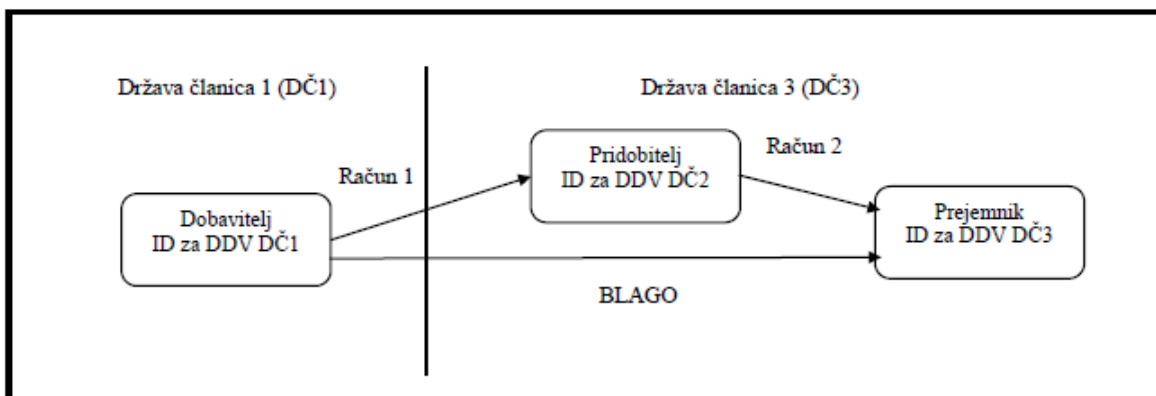
V prave tristrane posle so lahko vključeni tudi davčni zavezanci iz tretjih držav, to je držav, ki niso del Evropske unije. Pogoj je, da imajo ti zavezanci ID za DDV, ki je izdana v eni od držav članic EU, ki pa ni država, katere ID za DDV uporabljata ostala dva udeleženca v poslu. Pomembno je še podariti, da morajo udeleženci v poslu nujno preveriti identifikacijske številke za DDV svojih kupcev. To storijo v sistemu VIES, kjer se za posamezne subjekte izpišeta tudi naziv in uradni naslov (Kostelec, 2018).

3.3 Predstavitev posebne poenostavljene sheme za prave tristrane posle

Kadar so izpolnjeni zgornji predpisani pogoji, se lahko uporabi poenostavljena shema za tristrane posle.

V shemi za prave tristrane posle se za vsakega udeleženca v verigi uporabljajo tudi posebni termini. Dobavitelj je prvi udeleženec v verigi, ki blago neposredno odpošlje zadnjemu v verigi, to je prejemniku blaga. Vmesnega dobavitelja v verigi imenujemo pridobitelj. Potek posla in njegovi udeleženci so predstavljeni na spodnji sliki.

Slika 3: Primer pravega tristranega posla



Vir: lastno delo.

Dobavitelj (ID za DDV DČ1) proda blago pridobitelju (ID za DDV DČ2), le-ta pa blago proda končnemu prejemniku (ID za DDV DČ3). Blago je neposredno odposlano/odpeljano od prvega (dobavitelj) do zadnjega (prejemnik) v verigi.

Dobavitelj izda račun z DDV številko države članice 1 (DČ1) in na računu ne obračuna DDV. Davka ne obračuna v skladu s 1. točko 138. člena DDV Direktive 2006/112/ES, ker blago zapusti ozemlje države članice 1 in je obveznost obračuna DDV prenesena na pridobitelja blaga. Blago mora iz DČ1 odpeljati dobavitelj ali pa pridobitelj blaga, tj. drugi v verigi. Dobavitelj mora pred izdajo računa obvezno preveriti veljavnost pridobiteljeve ID za DDV, prav tako pa mora pridobiti prevozno listino oz. drug ustrezen dokument (poglavje 5), s katerim lahko dokazuje, da je blago res zapustilo ozemlje DČ1. Nadalje mora dobavitelj to transakcijo prijaviti v svoj DDV obračun in v rekapitulacijsko poročilo (Kostelec, 2018).

Pridobitelj blaga mora izpolnjevati pogoje, ki so predstavljeni v poglavju 3.2, če želi uveljavljati poenostavitve za prave tristrane posle. Če pridobitelj izpolnjuje predpisane pogoje, se mu ni treba identificirati za DDV v državi članici 3 (DČ3). Prav tako lahko zaradi poenostavitve za prave tristrane posle prevale davčno breme na zadnjega v verigi – prejemnika. Ker je davčno breme prevajeno na prejemnika, mora pridobitelj pred izdajo računa obvezno preveriti veljavnost prejemnikove ID za DDV v portalu VIIES. Na računu, ki ga izda, namesto obračunanega DDV navede klavzulo: »Obrnjena davčna obveznost po 42. členu Direktive 2006/112/ES.« To transakcijo mora pridobitelj prijaviti v svoj DDV obračun in tudi v rekapitulacijsko poročilo – posebno polje, namenjeno poročanju o uporabi posebne sheme za prave tristrane posle (Kostelec, 2018).

Prejemnik blaga (zadnji v verigi) blago prejme na ozemlju svoje države DČ3. Račun, prejet s strani pridobitelja blaga (ni identificiran za DDV v DČ3), ne vsebuje obračunanega DDV. To pomeni, da mora prejemnik blaga v svoji državi samoobračunati DDV zaradi pridobitve blaga znotraj EU. Poročanje o prejemu blaga se v ničemer ne razlikuje od poročanja o navadni pridobitvi blaga iz EU, kjer sta v posel vpletena le dva subjekta. Če prejemnik nadalje uporablja blago za opravljanje svoje obdavčljive dejavnosti, ima tudi pravico do odbitka samoobračunanega DDV (Kostelec, 2018).

4 PREDSTAVITEV IZBRANIH SODB EU SODIŠČA

Razsodbe Sodišča Evropske unije pomembno vplivajo na izoblikovanje evropske zakonodaje na vseh področjih. Z vidika DDV zakonodaje so sodbe Sodišča EU neposredno uporabne.

4.1 Problematika verižnih poslov in pregled sodb Sodišča EU

Sodišče Evropske unije sestavlja več sodišč – Sodišče, Splošno sodišče in specializirana sodišča. Sodišče Evropske unije v skladu z določbami:

- odloča o tožbah, ki jih vloži država članica, institucija, fizična ali pravna oseba;
- na predlog nacionalnih sodišč predhodno odloča o vprašanjih glede razlage prava Unije ali veljavnosti aktov, ki so jih sprejele institucije;

- odloča o drugih zadevah (Pogodba o Evropski uniji (PEU) – C 202/3, 2016).

Od ustanovitve Sodišča EU je le-to pozvano, da izda veliko število sodb na področju davčnih sporov. Številčnost takih primerov je pripomogla k razjasnitvi in izdelavi temeljnih načel Evropske unije na tem področju (svoboščine, ki jih varuje Pogodba o delovanju Evropske unije) in k usklajenemu izvajanju uredb in direktiv (European Commission, brez datuma c).

V nadaljevanju predstavljam primere sodb, ki so vplivale na oblikovanje in preoblikovanje evropske zakonodaje na področju verižnih poslov in obdavčitve le-teh z davkom na dodano vrednost.

4.2 Izbrane sodbe

Predstavljene sodbe so pomembno vplivale na izvajanje in razumevanje skupnega evropskega sistema davka na dodano vrednost, zlasti na področju verižnih poslov. Taki posli v večini primerov niso enostavni in razlage niso enoznačne. V spodnjih primerih je razvidno, da so se v spor zapletle posamezne družbe in davčne uprave posameznih držav članic, kar nam da še bolj jasno sliko kompleksnosti takih poslov.

4.2.1 Sodba C-245/04 (EMAG)

Sodba C-245/04 je bila ena izmed prvih pomembnejših sodb s področja verižnih poslov in njihove pravilne obdavčitve z DDV na ravni Evropske Unije.

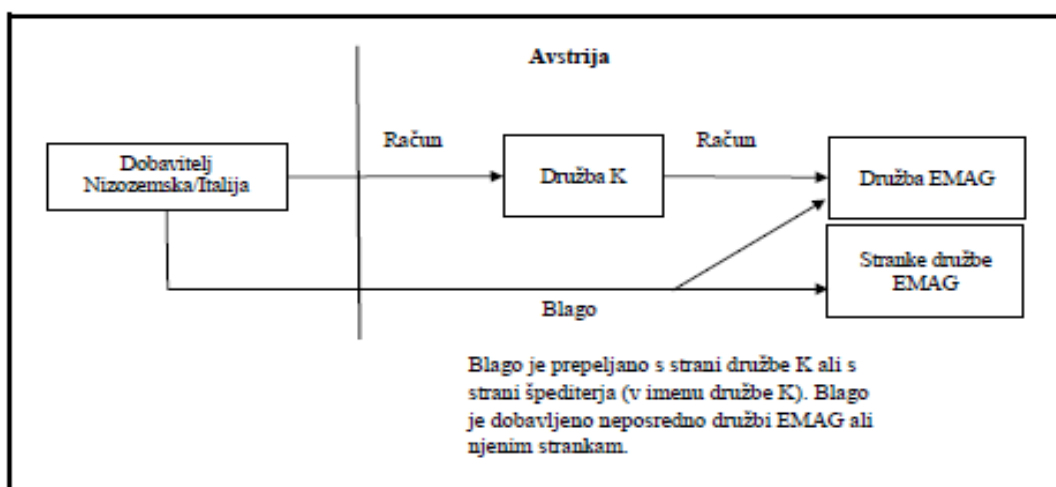
4.2.1.1 Dejansko stanje

Družba EMAG je v letih 1996 in 1997 pri družbi K GmbH (v nadaljevanju K) pridobivala neželezne kovine. Obe družbi imata sedež v Avstriji. Družba K je dotično blago pridobivala pri dobaviteljih s sedežem v Italiji ali na Nizozemskem (v nadaljevanju dobavitelji). To, da družba EMAG ni poznala dobaviteljev družbe K, ni sporno. Po vsaki sklenjeni transakciji je družba K dala svojim dobaviteljem navodila, naj blago izročijo špediterju. Špediter je bil zadolžen za to, da blago s tovornjakom neposredno odpelje v prostore družbe EMAG v Avstriji ali pa v prostore strank družbe EMAG, ki pa so prav tako locirani v Avstriji. Družba K je družbi EMAG zaračunala blago po dogovorjeni ceni, povečani za 20 % iz naslova avstrijskega DDV. Družba EMAG je nato vložila zahtevo, naj se ta davek odbije kot vnaprej plačani DDV. Pristojni Finanzamt in nato Finanzlandesdirektion für Kärnten (davčni organ) sta to zahtevo zavrnila, kot razlog pa navedla, da družba K družbi EMAG ne bi smela zaračunati DDV. Družba EMAG je zato pri pristojnem uradu (Verwaltungsgerichtshof) vložila tožbo. Družba EMAG navaja, da se člen 3(8) UStG 1994 ni uporabljal za dobave, ki jih je zanj opravila družba K, ker naloga za odpošiljanje blaga v Avstrijo ni dala ona, ampak družba K. Nadalje družba EMAG poudarja, da dobaviteljev družbe K ni poznala in da je imela ta družba možnost, da do konca vsake dobave spremeni namembni kraj ali naslovnika.

To možnost je družba K včasih izkoristila, hkrati pa je družba K nosila vsa tveganja izgube in poškodovanja blaga do trenutka, ko ga je prejela družba EMAG ali njene stranke. Po mnenju družbe EMAG, so bili kraji dobav, ki jih je zanjo opravila družba K, v Avstriji, tako da so bile te dobave predmet avstrijskega DDV za družbo K. Zato naj bi ji družba K upravičeno zaračunala omenjeni DDV, sama pa naj bi upravičeno vložila zahtevo za odbitek vnaprej plačanega DDV (Sodišče EU, 2016).

Na spodnji sliki je predstavljen grafični prikaz poteka opisnega verižnega posla. Ker so verižni posli pogosto zapleteni, jih je lažje razumeti, če imamo pred seboj tudi grafično podobo poteka takega posla.

Slika 4: Prikaz zadeve C-245/04



Vir: Bartol Lesar (2018).

V zvezi s to sodbo je glavno vprašanje, ali je kraj začetka odpošiljanja/prevoza odločilen tudi v primeru, ko več družb opravi dobavo istega blaga in so te dobave opravljene z enim samim premikom blaga. Nadalje se poraja vprašanje, ali je te dobave mogoče šteti za oproščene dobave znotraj Skupnosti, če več družb opravi dobavo istega blaga ter so te dotične dobave opravljene z enim samim premikom blaga (Kšela, 2016).

4.2.1.2 Mnenje generalne pravobranilke

Generalna pravobranilka Juliane Kokott je v svojih sklepnih predlogih z 10. novembra 2005 zapisala in predlagala, kako naj se odgovori na vprašanja, ki so bila zastavljena Sodišču EU.

V svojih zaključkih je poudarila, da lahko obstaja le ena oproščena skupnostna dobava, če veriga vključuje več zaporednih transakcij istega blaga, ki le enkrat prečka meje držav članic. GP je poudarila, da pravilo o kraju dobave v skladu s členom 32 direktive o DDV (kjer se blago nahaja v času odpreme ali prevoza) ni pomembno za oceno obeh dobav, kadar obstajajo zaporedne transakcije v verigi z enim prečkanjem meje. Po drugi strani pa so

dobave, ki tvorijo del verige pred ali po skupnostni pridobitvi blaga, vse tretirane kot lokalne dobave v državi članici odpreme ali v namembni državi članici (Sklepni predlogi generalne pravobranilke Juliane Kokott, 2005).

Nadalje GP pojasnjuje, da mora biti kraj dobave zaporednih transakcij, če je v verigi že prišlo do pridobitve blaga iz Skupnosti, v namembni državi članici. Posledično pravila o kraju dobave (kraj, kjer se nahaja blago v času, ko se začne odprema ali prevoz) ni mogoče uporabiti, namembna država pa se mora šteti tudi za kraj dobave, ki sledi tej pridobitvi. GP je zaključila, da sta pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik in prehod blaga čez mejo bistvena dejavnika pri skupnostni pridobitvi blaga. V odsotnosti drugih kazalcev je oseba, ki organizira prevoz blaga in zato neposredno ali posredno izvaja pooblastilo za razpolaganje z blagom med čezmejnimi prometom, tista oseba, ki bi morala opraviti skupnostno pridobitev. Ta sklep GP temelji na dejstvu, da je taka oseba najbolj obveščena o krajih odpreme blaga in tudi o končni destinaciji. Ne glede na to, če je oseba, ki organizira prevoz, ustanovljena ali ima identifikacijsko številko za DDV v državi članici odpreme blaga, ali če prevoz organizira prvi dobavitelj v verigi, je pridobitev iz Skupnosti mogoče pripisati le eni od nadaljnjih strank (Sklepni predlogi generalne pravobranilke Juliane Kokott, 2005).

4.2.1.3 Razsodba Sodišča EU

Sodišče EU je razsodilo, da kadar gre pri dveh zaporednih dobavah istega blaga, ki sta med davčnima zavezancema opravljena za plačilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz tega blaga znotraj Skupnosti, se lahko to odpošiljanje/prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena. Nadalje ta razlaga velja za katerega koli davčnega zavezanca – prvega prodajalca, vmesnega pridobitelja ali drugega pridobitelja, ki ima med odpošiljanjem ali prevozom pravico razpolaganja z blagom (Sodišče EU, 2016).

Glede določitve kraja dobave, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti, se šteje, da je le-ta opravljena v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano. Za kraj druge dobave se šteje, da je ta opravljena bodisi v državi članici odhoda bodisi v državi članici prispetja omenjene pošiljke/omenjenega prevoza, odvisno od tega, ali je ta dobava prva ali druga od dveh zaporednih dobav (Sodišče EU, 2016).

4.2.2 Sodba C-430/09 (Euro Tyre Holding BV)

Sodba C-430/09 je še ena izmed mnogih sodb s področja pravilne obdavčitve verižnih poslov. Sodba se mi je zdelo pomembna, saj iz nje lahko ugotovimo, kako pomembno je poznavanje vseh udeležencev v verigi, še posebej, če dobavitelj ni zadolžen za prevoz blaga.

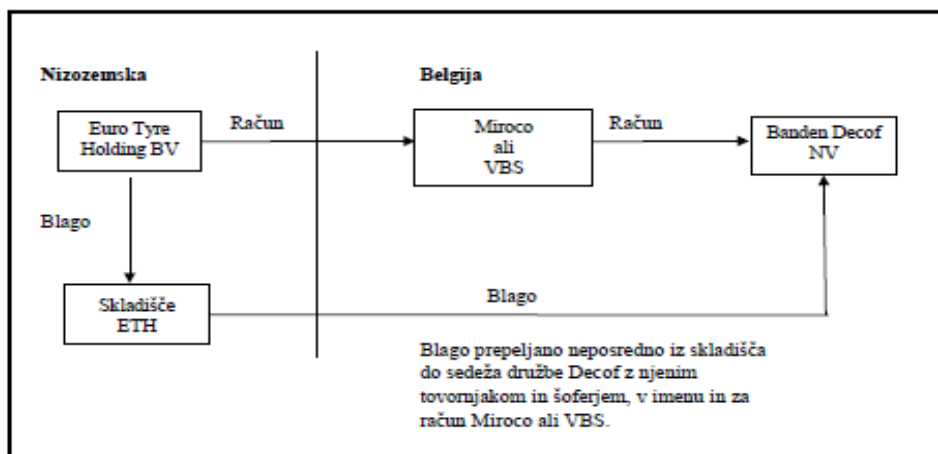
4.2.2.1 Dejansko stanje

Družba Euro Tyre Holding BV (v nadaljevanju ETH) je nizozemska družba, ki opravlja dejavnost dobave rezervnih delov za avtomobile in druga motorna vozila. Med leti 1997 in 1999 je dvema družbama (Miroco BVBA in VBS BVBA) s sedežem v Belgiji (v nadaljevanju kupca) prodala več pošiljk pnevmatik s prevozno klavzulo »FCO skladišče« (franco skladišče). Ta prevozni pogoj pomeni, da je morala družba ETH blago dostaviti v dogovorjeno skladišče (v lasti ETH), prevoz pa je nadalje iz skladišča opravljen za račun in odgovornost kupcev. Po sklenitvi pogodbe sta kupca ETH obvestila, da bo blago pripeljana v Belgijo. Preden je bilo blago izročeno kupcema, sta ga ti dve družbi prodali naprej družbi Banden Decof NV (v nadaljevanju Decof). Decof je družba s sedežem v Belgiji. Dogovorjeno je bilo, da se blago dostavi na sedež družbe Decof na račun in odgovornost enega od kupcev – Miroco ali VBS. Predstavniki družb Miroco in VBS so blago prevzeli na Nizozemskem, v skladišču družbe ETH in ga odpeljali direktno na sedež družbe Decof v Belgiji. Prevoz je bil opravljen s tovornjakom z voznikom, ki ga je dala na razpolago družba Decof družbama Miroco in VBS proti plačilu. Ko je voznik prevzel blago od družbe ETH, je le-tej izročil podpisano izjavo, da je bilo blago odpeljeno v Belgijo. Kasneje je bila družba ETH obveščena, da blago ni bilo prepeljana na lokacijo kupcev, sama pa v organizaciji prevoza ni bila udeležena. Družba ETH je kupcema izstavila račune, ki pa niso vsebovali zaračunanega DDV. Taka oprostitvev je bila za inšpektorja in nizozemski davčni organ sporna, zato so družbi ETH vročili dve odločbi o odmeri davka (Sodišče EU, 2010).

V zgornjem primeru je dobavitelj nizozemski zavezanec, vse druge stranke v verigi pa so belgijske družbe. Odgovornost za prevoz je pripisana prvemu pridobitelju (prvemu kupcu v verigi), to je srednjemu členu verige. Za obravnavo primera ni pomembno, da je voznika priskrbel prejemnik blaga (Kšela, 2016).

Na spodnji sliki je predstavljen potek opisanega verižnega posla iz sodnega spora.

Slika 5: Prikaz zadeve C-430/09



Vir: lastno delo.

Glavno vprašanje, ki se je postavilo v tej zadevi, je sledeče: kateri dobavi je treba pripisati prevoz, v primeru da ga opravi oseba, ki pri dobavi nastopa kot kupec in pri drugi dobavi kot prodajalec, oziroma če je prevoz opravljen za njen račun (Kšela, 2016).

4.2.2.2 Rzsodba Sodišča EU

Sodišče EU je pri rzsodbi v tem primeru izhajalo iz odločitev, ki jih je zavzelo v zadevi EMAG, saj je bilo dejansko stanje v obeh primerih zelo podobno. Razlika, ki se je pojavila med primeroma, je ta, da je v primeru ETH vmesni kupec končnemu kupcu blago prodal (le-tega je prejel s strani svojega dobavitelja), ne da bi za to obstajalo predhodno naročilo kupca (Kšela, 2016).

Sodišče EU je po sodbi v zadevi EMAG poudarilo, da je treba prevzem blaga iz skladišča prve pogodbenice (ETH) s strani predstavnika druge stranke, ki je blago prevzela, šteti za prenos pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik na to osebo. V takem primeru naj bi bila prva dobava skupnostna dobava. Vendar pa po mnenju Sodišča EU to še ne pomeni, da lahko zaključimo, da je prva dobava skupnostna dobava. Sodišče razlaga, da če se je pravica do razpolaganja z blagom kot lastnik prenesla z druge stranke (Miroco ali VBS) na tretjo stranko (Decof) na Nizozemskem, preden je prišlo do prevoza znotraj Skupnosti, se skupnostna dobava pripiše drugi dobavi. Iz navedenega sledi, da je druga dobava skupnostna dobava, prva pa lokalna. To pomeni, da bi morala prva pogodbenica (ETH) na računu zaračunati nizozemski DDV (Sutkaitis, 2012).

Nadalje je Sodišče EU preučilo tudi situacijo, v kateri prva pogodbenica (ETH) domneva, da je njena dobava drugi stranki (Miroco ali VBS) skupnostna dobava. V tem primeru bi morala druga stranka izraziti namen, da bo blago prevažala v drugo državo članico, ki ni država dobave in predložiti svojo ID za DDV, ki pa je izdana s strani te druge države članice (Sodišče EU, 2010).

Druga situacija, ki je možna v opisanem primeru, pa je, ko druga stranka obvesti prvo pogodbenico o tem, da bo blago prodano tretji stranki, preden bo zapustilo državo članico dobave. V takem primeru dobave med prvo pogodbenico in drugo stranko ni mogoče pripisati skupnostni dobavi. Prva pogodbenica mora izdati račun z lokalnim DDV države članice odpreme (Sodišče EU, 2010).

4.2.3 Sodba C-386/16 (Toridas)

Zanimivost izbrane sodbe C-386/16 je v tem, da gre v poslu za veliko prodaj in preprodaj blaga. Blago je najprej uvoženo, dano v skladišče, vmes preprodano naprej različnim subjektom v različnih državah članicah EU. Gre za dokaj kopleksen primer verižnih poslov, ki še bolj nazorno pokaže pomen poznavanja zakonodaje in predpisov s tega področja.

4.2.3.1 Dejansko stanje

Družba Toridas UAB je družba s sedežem v Litvi. Prav tako je družba v Litvi zavezana za namene DDV. Med letoma 2008 in 2010 je družba kupovala in uvažala zamrznjene ribe (v nadaljevanju blago) iz Kazahstana. Blago je družba nadalje prodala družbi Megalain OÜ, ki je ustanovljena in identificirana za namene DDV v Estoniji (v nadaljevanju prva dobava). Pomembno je vedeti, da družba Megalain v zgoraj omenjenem obdobju ni bila identificirana za namene DDV v Litvi. V pogodbi med družbama je bilo določeno, da družba Megalain zadevno blago v 30 dneh izvozi z ozemlja Litve in družbi Toridas predloži dokazne listine o dejanskem izvozu blaga. Dolžnost družbe Toridas pa je, da bo poskrbela za zadevno blago, vključno s skladiščenjem, in krila vse stroške, ki bodo nastali, dokler to blago ne bo dejansko izvoženo z ozemlja Litve (Sodišče EU, 2017).

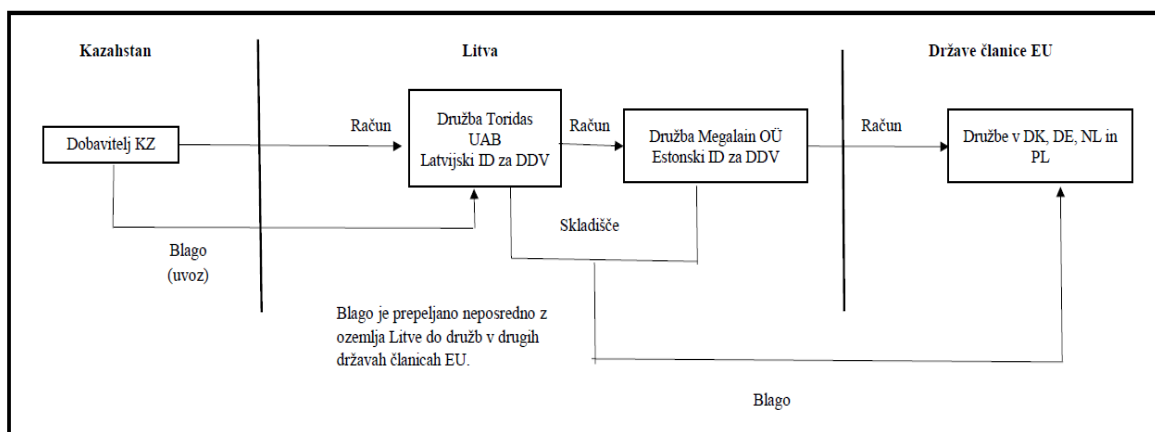
Družba Megalain je zadevno blago še istega ali naslednjega dne prodala naprej pridobiteljem s sedežem v drugih državah članicah EU, in sicer na Danskem, v Nemčiji, na Nizozemskem in na Poljskem (v nadaljevanju druge dobave). Družbe so bile v teh državah tudi identificirane za namene DDV. Del zadevnega blaga je družba Megalain takoj odposlala v druge države članice. Blago pa je bilo neposredno poslano iz Litve brez prečkanja ozemlja Estonije. Drugi del blaga je bil odpeljan v prostore družbe Plungės šaltis, ki se prav tako nahaja v Litvi. V prostorih družbe se je blago razvrščalo, obložilo z ledom in zapakiralo, preden se je opravil prevoz neposredno h kupcem v namembnih državah članicah EU (Sodišče EU, 2017).

Na računih, izdanih za prvo dobavo, je družba Toridas navedla, da so dotične transakcije obdavčene z ničelno stopnjo DDV, saj gre za dobave znotraj Skupnosti. Na računih je bilo navedeno tudi, da sta naslov nalaganja in naslov dostave blaga na lokaciji skladišča družb Kauno žuvis ali Plungės šaltis, ki pa se obe nahajata na litovskem ozemlju. Za druge dobave je družba Megalain izdajala račune, na katerih DDV ni bil obračunan v skladu z določbami DDV direktive – dobava znotraj Skupnosti. Na računih sta bila navedena tudi kraj nalaganja zadevnega blaga, in sicer prostori družb Kauno žuvis ali Plungės šaltis v Litvi, in kraj dobave, in sicer naslov v državi članici posameznega pridobitelja (Sodišče EU, 2017).

Po davčnem nadzoru, opravljenem s strani litovske davčne inšpekcije, je bilo ugotovljeno, da je bila prva dobava domača dobava, ki bi morala biti obdavčena po standardni DDV stopnji v Litvi.

Predstavljen verižni posel iz zgornjega spora je zelo kompleksen. Spodnja slika prikazuje vse udeležence v poslu in sam potek le-tega.

Slika 6: Prikaz zadeve C-386/16



Vir: lastno delo.

Glavno vprašanje, ki ga Sodišče EU v zadevi rešuje, je, katera dobava je oproščena plačila DDV, če družba iz Estonije prevaža blago in obvesti družbo Toridas o nadaljnji prodaji v druge države članice EU. Prav tako je treba ugotoviti, ali je obdelava blaga v verigi pomembna.

Drugo vprašanje v zadevi pa je, ali se člen 138/1 DDV direktive razlaga tako, da je dobava blaga, ki jo opravi zavezanec s sedežem in DDV identifikacijo v prvi državi članici, oproščena DDV, če pridobitelj (identificiran za namene DDV v drugi državi članici) pred sklenitvijo dotične transakcije obvesti dobavitelja o svoji nameri takojšnje prodaje blaga (pred samim prevozom) iz prve države članice kupcu iz tretje države članice (Pozvek, 2019).

4.2.3.2 Razsodba sodišča EU

Sodišče EU je razsodilo, da predelava v verigi dveh zaporednih dobav ne vpliva na pogoje morebitne oprostitve prve dobave, če je ta opravljena po navodilih vmesnega pridobitelja in pred prevozom v državo članico končnega pridobitelja, saj do predelave pride po prvi dobavi (Sodišče EU, 2017).

Nadalje sodišče ugotavlja, da je potrebno člen 138/1 DDV direktive razlagati tako, da dobava, opravljena s strani družbe s sedežem v prvi državi članici (Toridas), ni oproščena DDV, če je pridobitelj, ki je identificiran za DDV v drugi državi članici (Megalain), pred sklenitvijo dotične transakcije obvestil dobavitelja o svoji nameri, da bo blago prodal pred prevozom le-tega iz prve države članice končnemu pridobitelju s sedežem v tretji državi članici EU, kateremu bo to blago tudi odpeljal, če je bila ta druga dobava dejansko opravljena in je bilo blago nato prepeljano iz prve države članice v državo članico tretjega davčnega zavezanca. Identifikacija za namene DDV prvega pridobitelja v državi, ki ni država prve dobave ne država končnega pridobitelja (v tem primeru Estonija), ni merilo za opredelitev

transakcij znotraj EU. Navedeno tudi samo po sebi ni zadosten dokaz za to, da gre za transakcijo znotraj EU (Sodišče EU, 2017).

Odločitev Sodišča EU v opisani zadevi je zelo pomembna za davčne organe držav članic, kot tudi za družbe same. Sodba opozarja na pomembnost poznavanja poslovnih parterjev in samega obsega celotne dobavne verige pri opravljanju čezmejnih transakcij. Sodba predstavlja zagotovilo za pravilen obračun DDV. Po vzoru te sodbe morajo biti družbe seznanjene z vsemi dejstvi posameznih transakcij v verigi, hkrati pa morajo vedeti, kako drugi partnerji v verigi obračunavajo DDV (Pozvek, 2019).

4.2.4 Sodba C-526/13 (Fast Bunkering Klaipeda)

Zanimivost izbrane sodbe C-526/13 je predvsem v blagu, ki je predmet te sodbe in v dobavi le-tega. Ker gre za gorivo, ki je dostavljeno plovilom za plovbo po odprtem morju, je potrebno pozornost nameniti tudi posebnim ureditvam, ki jih predpisuje DDV Direktiva.

4.2.4.1 Dejansko stanje

Družba Fast Bunkering Klaipeda UAB (v nadaljevanju FBK) je registrirana za namene DDV v Litvi. V obdobju med 1. oktobrom 2008 in 31. decembrom 2011 je v litovskih vodah z gorivom oskrbovala plovila za plovbo na odprtem morju. Dotično gorivo je imelo izvor v tretjih državah in je bilo v Litvi skladiščeno na podlagi postopka carinskega skladiščenja. V skladu s tem postopkom je bilo pobiranje DDV, ki je bil dolgovan ob uvozu tega goriva, odloženo, dokler se gorivo ni sprostilo v prosti promet v Evropski uniji (Sodišče EU, 2015).

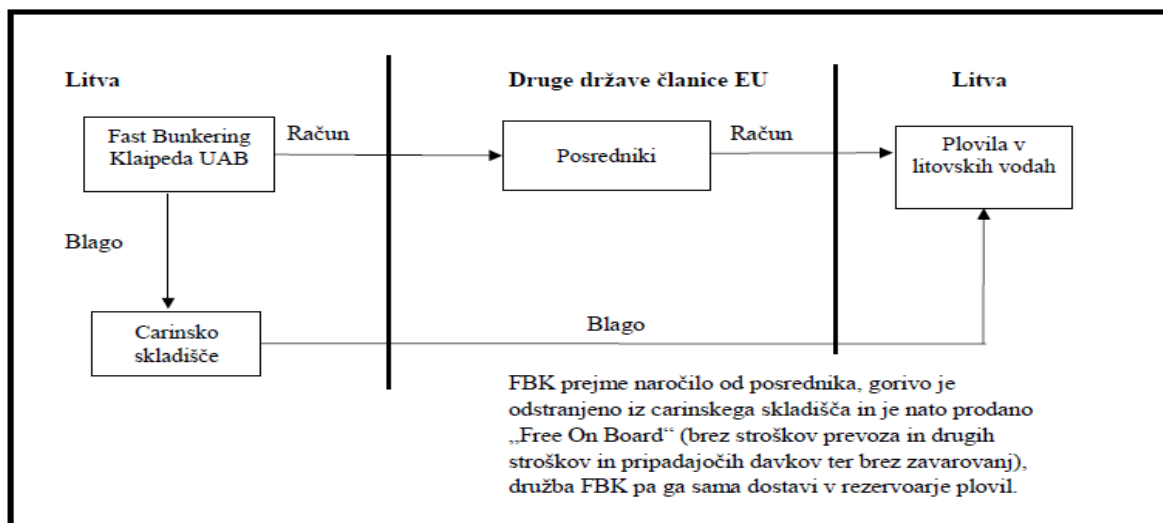
Postopek dobave goriva zadevnim kupcem je potekal tako, da ko je družba FBK prejela naročilo, je bilo ustrezno gorivo odstranjeno iz carinskega skladišča, družba FBK pa je izpolnila potrebne formalnosti. Gorivo je bilo nato prodano »Free On Board« (brez stroškov prevoza in drugih stroškov in pripadajočih davkov ter brez zavarovanj), družba FBK pa ga je sama dostavljala v rezervoarje plovil. Pomembno je vedeti, da naročil družbi FBK niso dajali upravljavci plovil, temveč posredniki s sedežem v različnih državah članicah, katerim je družba FBK izdala račune za prodajo. Posredniki so delovali v svojem imenu – od družbe FBK so kupovali gorivo in ga prodajali upravljalcem plovil. Zastopnik družbe FBK je tudi pojasnil, da navedeni posredniki nikoli niso sami fizično dobavljali goriva. Vloga posrednikov je bila predvsem, da centralizirajo naročila in zagotovijo plačilo dobavljenega goriva. Šele ko je bilo gorivo dostavljeno v rezervoar plovila, je lahko družba FBK ugotovila dejansko preneseno količino in izdala ustrezen račun (Sodišče EU, 2015).

Družba FBK je predpostavljala, da je taka prodaja goriva oproščena DDV, zato je v skladu z litovsko zakonodajo (prenesen člen 148(a) DDV direktive) za te dobave uporabljala ničelno stopnjo DDV. Litovski davčni urad je opravil davčni nadzor in izrazil prepričanje, da je treba glede na to, da družba FBK zadevnega goriva ni prodala neposredno

upravljavcem plovil, pač pa posrednikom, ki delujejo v svojem imenu, šteti, da so slednji preprodali gorivo tem upravljavcem. Zato družba FBK ne bi smela uporabiti oprostitve iz člena 44(1) litovskega zakona o DDV (člen 148(a) DDV direktive), saj se ta oprostitve uporabi zgolj v primeru dobave blaga upravljavcem morskih plovil, ki so namenjena za mednarodni prevoz potnikov in/ali tovora. Litovska davčna uprava je družbi FBK odmerila dodatni znesek za plačilo davka. Družba FBK se je na odmero davka pritožila, po nekaj postopkih pa je komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės) prekinila odločanje in se obrnila na Sodišče EU z vprašanjem glede tega, ali je treba člen 148(a) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se določba iz tega odstavka o oprostitvi DDV uporablja ne le za dobave upravljavcu plovila za plovbo na odprtem morju, ki to blago uporabi za oskrbovanje plovila, ampak tudi za druge dobave poleg dobav upravljavcu plovila, torej posrednikom, ki delujejo v svojem imenu, če je ob dobavi vnaprej znana in ustrezno dokazana končna uporaba blaga, dokazi o tem pa so v skladu z zakonskimi zahtevami predloženi davčnemu organu (Sodišče EU, 2015).

Na spodnji sliki je predstavljen grafični prikaz zgoraj opisane sodbe.

Slika 7: Prikaz zadeve C-526/13



Vir: lastno delo.

4.2.4.2 Mnenje generalne pravobranilke

Generalna pravobranilka Eleanor Sharpston v svojem mnenju navaja različne predloge in opcije, kako zadevo reševati oz. na katere že obstoječe sodbe Sodišča EU bi se lahko Sodišče EU pri reševanju te zadeve naslanjalo.

Po povzetku vseh sodb, ki bi bile primerne za preučitev primera, je GP Sodišču predlagala, da naj na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavila komisija za reševanje davčnih

sporov pri vladi Republike Litve, odgovori, da kadar se pod pogoji, ki so določeni v členu 148(a) DDV direktive, ugotovi, da prodajalec:

- dobavi blago za oskrbovanje plovila z gorivom in drugo oskrbovanje neposredno upravljavcu plovila,
- upravljalec plovila takoj in brezpogojno dobi pravico do razpolaganja z zadevnim blagom kot lastnik, prodajalec pa sočasno to pravico izgubi,
- nobena druga oseba ne dobi ali izgubi take pravice glede istega blaga,

potem so transakcija, s katero prodajalec prenese zadevno pravico, transakcija, s katero upravljavec plovila dobi isto pravico, in vse vmesne transakcije, s katerimi tretja stranka lahko dobi ali prenese pravice, ki ne vključujejo pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik, oproščene DDV (Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Shrapston, 2015).

Če pride do kakršnih koli drugih okoliščin, se DDV oprosti le pri transakciji, s katero upravljavec plovila dobi pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik. Nadalje GP še navaja, da mora pristojno nacionalno sodišče v vseh primerih glede na upoštevana dejstva ugotoviti, kdo in na kateri stopnji dobi pravico do dejanskega razpolaganja z blagom kot lastnik. Pomembno je vedeti, da ugotovitev, kdo ima dejansko pravico do razpolaganja z blagom kot lastnik, ni odvisna le od prenosa pravnega lastništva nad blagom (Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Shrapston, 2015).

4.2.4.3 Rzsodba Sodišča EU

Sodišče EU v razlagi svoje rzsodbe pojasnjuje, da je obravnavano transakcijo mogoče šteti za dobavo blaga osebi v smislu člena 14(1) DDV direktive, če je bila s to transakcijo ta oseba pooblašena, da s tem blagom dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik. Pojem »dobava blaga« se v tem primeru ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, določenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (Sodišče EU, 2015).

Iz zgornjega sledi, da transakcij, ki jih izvede družba FBK, ni mogoče šteti za dobavo posrednikom, ki delujejo v svojem imenu. Te transakcije je treba obravnavati kot dobave, opravljene neposredno upravljavcem plovil, ki so na tej podlagi upravičene do oprostitve, skladno z DDV direktivo (Sodišče EU, 2015).

Sodišče EU nadalje pojasnjuje, da je treba člen 148(a) DDV direktive razlagati tako, da se oprostitve iz te določbe načeloma ne uporablja za dobave blaga za oskrbovanje, opravljene posrednikom, ki delujejo v svojem imenu, tudi če je ob dobavi znana in ustrezno dokazana končna uporaba blaga, dokazi o tem pa so v skladu z nacionalno ureditvijo predloženi davčnemu organu. Vendar pa se v določenih okoliščinah, kot so navedene v dotičnem

primeru, navedena oprostitve lahko uporabi, če se je prenos lastništva zadevnega blaga na te posrednike v oblikah, določenih z upoštevni nacionalnim pravom, izvršil kvečjemu istočasno ali po tem, ko so bili upravljavci plovil pooblašani, da s tem blagom dejansko razpolagajo, kot da bi bili lastniki, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče (Sodišče EU, 2015).

4.3 Povzetek pomembnih izvlečkov zgoraj opisanih sodb

Zgoraj predstavljene sodbe dajo vpogled v kompleksnost verižnih in tristranih poslov ter nerazumevanje le-teh s strani davčnih uprav posameznih držav članic in tudi družb, ki v takih poslih sodelujejo.

Iz razzsodb oz. odločitev Sodišča EU je razvidno, kaj vse je treba storiti, preden se družba vključi v verižni posel oz. ga organizira. Najpomembnejša stvar je, da družba pozna zakonodajo s področja DDV, ki pa je zelo dinamična in je deležna sprememb oz. posodobitev skoraj vsako leto. Zato je pomembno, da družba sledi spremembam zakonodaje in se jim tudi prilagaja. Družbam pri prilagajanjih na spremembe oz. pri zaznavanju sprememb v zakonodaji lahko pomaga tudi davčna uprava države članice, in sicer z izdajo ažurnih in posodobljenih navodil ali priporočil za izvajanje določenih zakonov in določil v praksi.

Drugi zaključek, ki ga lahko naredim, je, da mora družba dobro poznati svoje poslovne partnerje oz. druge družbe, špediterje in tudi ponudnike skladišč, s katerimi v verigi sodeluje. Poznavanje poslovnih partnerjev v shemi verižnih poslov lahko družbi prihrani nevšečnosti oz. presenečenja, ki se lahko pojavijo, če deležnikov v verigi družba ne pozna oz. se o njih ne pozanima dovolj.

Zadnji poudarek, ki ga lahko izluščim iz zgoraj predstavljenih sodb, pa je, da morajo družbe imeti ustrezna dokazila za dokazovanje verižnih dobav, predvsem oproščenih skupnostnih transakcij, kjer dobavitelj na računu ne obračuna DDV. Do 1. 1. 2020, ko so v veljavo stopila določila Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912, v EU zakonodaji ni bilo predpisanih točno določenih dokazil za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav blaga. Točno določena dokazila je evropski zakonodajalec predpisal predvsem zato, ker je bilo v preteklosti utajevanje DDV pri oproščenih skupnostnih dobavah pogost pojav.

5 DOKAZILA ZA DOKAZOVANJE DOBAV BLAGA ZNOTRAJ EU

Svet Evropske unije je 4. decembra 2018 sprejel Izvedbeno uredbo Sveta (EU) 2018/1912, ki spreminja Izvedbeno uredbo (EU) št. 281/2011 glede nekaterih oprostitve za transakcije znotraj Skupnosti.

Izvedbeni uredbi EU št. 281/2011 sta bila dodana dva nova člena – člen 45.a in člen 54.a. Člen 45.a predpisuje nova dokazila za dokazovanje oproščenih dobav iz ene države članice EU v drugo. Člen 54.a se navezuje na dokazila, ki so potrebna, kadar zavezanci uporabljajo posebno shemo skladiščenja na odpoklic.

Čeprav je bila Izvedbena uredba Sveta EU 2018/1912 sprejeta 4. decembra 2018, pa se je začela uporabljati s 1. januarjem 2020. Ker je uredba zavezujoč pravni akt, ki ga je treba neposredno in v celoti uporabljati v vseh državah članicah, v ZDDV-1 niso bili dodani novi členi, ki bi urejali zahteve iz te uredbe, vendar nas zgolj 79. člen PZDDV-1 napoti direktno na to uredbo.

76. člen PZDDV-1 predpisuje še dodatna dokazila, ki so tudi sprejemljiva za slovenski davčni organ ob dokazovanju opravičenih dobav v drugo državo članico EU.

5.1 Predstavitev dokazov, ki opravičujejo neobdavčene dobave znotraj EU

Člen 45.a Izvedbene uredbe Sveta navaja različna dokazila za dokazovanje oproščene dobave v drugo državo članico EU glede na to, kdo je organizator prevoza.

5.1.1 Organizator prevoza je dobavitelj ali tretja oseba za njegov račun

V tem primeru mora dobavitelj (prodajalec) pridobiti dve nenasprotujoči si dokazili, ki sta izdani s strani dveh različnih oseb, ki sta neodvisni ena od druge, od dobavitelja in pridobitelja. Ta dokazila so lahko:

- podpisan transportni dokument (listina CMR ali drug podoben dokument, ki dokazuje transport),
- nakladnica,
- račun za prevoz blaga.

Če dobavitelj ne more pridobiti dveh od zgoraj naštetih dokumentov, lahko kot dokazila uveljavlja tudi enega od zgoraj omenjenih dokumentov in en dodaten nenasprotujoči dokument, ki potrjuje prevoz oz. odpošiljanje. Ta dokazila so lahko:

- zavarovalna polica v zvezi z odpošiljanjem ali prevozom blaga ali bančni dokument, ki dokazuje odpošiljanje ali prevoz blaga;
- uradni dokumenti, ki jih izda javni organ, kot je notar, ki potrjujejo prihod blaga v namembno državo članico;
- potrdilo, ki ga izda imetnik skladišča v namembni državi članici in ki potrjuje skladiščenje blaga v tej državi članici (Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912, 2018).

5.1.2 Organizator prevoza je prejemnik ali tretja oseba za njegov račun

Če je organizator prevoza prejemnik blaga (kupec) ali pa tretja oseba za njegov račun, mora ta najkasneje do 10. dneva v mesecu za pretekli mesec dobavitelju (prodajalcu) dostaviti pisno izjavo, da je blago odpeljal oz. ga je zanj odpeljala tretja oseba, in navesti namembno državo članico EU. Na izjavi morajo biti navedeni:

- datum izdaje izjave;
 - ime in naslov prejemnika (kupca);
 - količina in vrsta blaga;
 - datum in kraj pridobitve blaga v namembni državi članici EU;
 - identifikacijska številka vozila (VIN številka vozila);
 - identifikacija osebe, ki sprejema blago za račun prejemnika.
- Poleg izjave pa mora dobavitelj (prodajalec) pridobiti dve nenasprotujoči si dokazili, ki sta izdani s strani dveh različnih oseb, ki sta neodvisni ena od druge, od dobavitelja in pridobitelja. Kot omenjeno, so ta dokazila lahko podpisan transportni dokument (listina CMR ali drug podoben dokument, ki dokazuje transport), nakladnica ali račun za prevoz blaga (Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912, 2018).

5.1.3 Dodatna dokazila, predpisana v Pravilniku o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost

Slovenski zakonodajalec je poleg že naštetih dokazil, ki jih predpisuje Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912, v 79. členu PZDDV-1 predpisal še dodatna dokazila, ki so ob dokazovanju dobav v druge države članice EU sprejemljiva za slovenski davčni organ.

Člen predpisuje, da lahko zavezanci, če ne morejo pridobiti dokazil iz 45.a člena Izvedbene uredbe Sveta, predložijo tudi (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV-1), 2016):

- dokazilo o plačilu,
- naročilnico,
- sklenjeno pogodbo o dobavi,
- dobavnico,
- seznam pakiranja,
- prevzemnico,
- podobne dokumente.

5.2 Predstavitev ugotovitev glede vpeljave sprememb EU zakonodaje v nacionalne zakonodaje nekaterih držav članic

Določila Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912, ki spreminja Izvedbeno uredbo (EU) št. 281/2011, je bilo potrebno v nacionalno zakonodajo držav članic prenesti do 1. 1. 2020. Slovenski zakonodajalec je poleg določil iz uredbe predpisal še dodatna dokazila, ki so sprejemljiva za slovenski davčni organ, zato me je zanimalo, ali so zakonodajalci v drugih državah članicah Evropske unije naredili podobno oz. ali so določila sploh že prenesli v svojo nacionalno zakonodajo.

Informacije o dodatnih možnih dokazilih ali o morda strožjih pravilih za dokazila so pomembne, saj ima veliko število slovenskih družb tudi identifikacijske številke za DDV drugih držav članic EU. Ko družba posluje z identifikacijsko številko za DDV ene države članice, mora upoštevati zakonodajo te dotične države članice.

Spodnje podatke sem pridobila iz internega globalnega arhiva družbe, v kateri sem zaposlena.

5.2.1 Države članice EU z dodatnimi posebnimi pravili za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav

- Belgija

V Belgiji so bila določila iz Izvedbene uredbe Sveta adaptirana v nacionalno zakonodajo pravočasno, tj. 1. 1. 2020.

Poleg določil iz Izvedbene uredbe v Belgiji obstaja tudi »namembni dokument«. Slednjega je še vedno mogoče uporabljati skupaj z drugimi dokumenti in predstavlja domnevo o prevozu znotraj Skupnosti. Ta dokument se lahko uporablja le pod določenimi pogoji (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- Bolgarija

Bolgarski zakon o DDV ima strožja pravila glede dokazil, ki jih je treba hraniti v evidencah kot podporo oproščeni dobavi znotraj Skupnosti. Člen 45.a Izvedbene uredbe Sveta določa le domnevo za dokazani prevoz, tj. če se zberejo določeni dokumenti, se šteje, da je prevoz dokazan, vendar pomanjkanje teh dokumentov ne pomeni samodejno pomanjkanja prevoza. Bolgarski zakon o DDV pa je v tem delu strožji in zahteva, da se v vseh primerih zbirajo nekateri dokumenti, ki opravičijo uporabo ničelne stopnje DDV. V skladu z drugim odstavkom 53. člena bolgarskega zakona o DDV mora dobavitelj v okviru skupnostnih dobav imeti naslednje dokumente:

- dokument za dobavo (račun za skupnostno dobavo blaga),

- dokumenti za prevoz ali odpremo blaga v skladu s členom 45.a Uredbe ali 45. členom Pravil o uporabi bolgarskega zakona o DDV.

Prevozni dokumenti v skladu s 45. členom bolgarskega zakona o DDV so (KPMG poslovno svetovanje, 2021):

- če prevoz organizira oz. je opravljen v imenu dobavitelja: dokumenti za fizični prevoz (CMR ali tovorni list),
- če prevoz organizira oz. je opravljen v imenu kupca: dokumenti za fizični prevoz (CMR ali tovorni list) ali pisno potrdilo, ki ga kupec podpiše ob prihodu blaga v namembno državo članico EU

- **Danska**

Danski zakon predpisuje, da dobavitelj lahko, če ne uporablja pravil EU, prevoz dokumentira z drugimi dokumenti. Ti so lahko:

- prevozni račun,
- tovorno potrdilo,
- izjava špediterja.

V primeru, da prevoz opravi kupec ali druga oseba za kupčev račun, je treba predložiti izjavo o prejemu blaga in izpisek sledenja blagu. Nujna je tudi dokumentacija identitete prejemnika (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Češka**

Češka se je pri oblikovanju dodatnih zahtev oprla kar na nemški zakon o DDV oz. je predpisala dodatna dokazila za dokazovanje oproščenih dobav blaga znotraj Skupnosti, ki so enaka tistim, ki so predpisana v Nemčiji. To so (KPMG poslovno svetovanje, 2021):

- izpisek sledenja pošiljki oz. protokol za sledenje (angl. tracking protocol),
- potrdilo o prejemu od ponudnika poštne storitve,
- potrdilo o zavarovanju prevoza blaga v namembni državi EU skupaj z dokazilom o plačilu blaga, vendar le v primerih, ko stranka najame špediterja.

- **Finska**

Finska je določila Izvedbene uredbe v svojo nacionalno zakonodajo prenesla v skladu s predpisanim datumom, to je 1. 1. 2020. Finski zakonodajalec se je odločil, da izmed naštetih dokumentov v Izvedbeni uredbi za finsko davčno upravo zadostuje samo en dokazni dokument, dokumenti pa niso omejeni samo na dokumente, ki so predpisani v Izvedbeni uredbi. Finska davčna uprava daje prednost in večjo težo odpremnim in prevoznim dokumentom (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Francija**

Določila Izvedbene uredbe so bila v francoski pravni red prenesena s 1. 1. 2020. Prenesena so bila vsa prepisana dokazila, je pa francoski zakonodajalec predpisal še dodatna dokazila, ki se jih lahko uporablja za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav. Ti dokumenti so (KPMG poslovno svetovanje, 2021):

- pogodba s kupcem,
- poslovna korespondenca,
- pisno naročilo kupca z navedbo, da bo blago odpremljeno ali odpeljeno v drugo državo članico,
- dobavnica,
- položnica,
- pisno potrdilo kupca o prejemu blaga v drugi državi članici,
- dvojni račun dobavitelja z žigom stranke.

- **Italija**

V Italiji so določila Izvedbene Uredbe v italijanski pravni red vpeljali pravočasno, torej s 1.1.2020. Italijanski davčni organ je že pred predpisom novih, bolj strogih dokazil, bil zelo strikten glede dokumentov, s katerimi so družbe lahko dokazovale oproščene dobave v skupnost. Prav zaradi tega so še vedno, kljub novim evropskim predpisom, dopuščena dokazila, ki jih je že prej predpisoval italijanski zakon. Na primer, kot dokazilo se šteje tudi račun za nabavo blaga in pa bančni izpisek, ki dokazuje plačilo računa za nabavo blaga (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Madžarska**

Madžarski zakon o DDV predpisuje le zahtevo dokazovanja dejstva, da je bil opravljen prevoza blaga iz Madžarske v drugo državo članico EU. Ni izčrpnega seznama, kaj predstavlja sprejemljiv dokaz, vendar se lahko na podlagi smernic, ki jih je objavila madžarska davčna uprava, uporabljajo dokumenti, kot so:

- prevozne listine (CMR),
- računi za letalske poti,
- tovorni dokumenti, ki so jih pravilno podpisali dobavitelj, špediter in stranka.

Možna je tudi uporaba drugih dokumentov, pomembno je, da je z njimi dokazan prevoz z ozemlja Madžarske (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Malta**

Malta je določbe iz Izvedbene uredbe v svoj pravni red prenesla s 1. 1. 2020. Kot dokazila lahko zavezanci, ki opravljajo oproščene skupnostne dobave blaga, predložijo dokumente iz

45.a člena Izvedbene uredbe. Če teh dokumentov nimajo oz. jih ne morejo pridobiti, malteški zakon o DDV predpisuje in dopušča tudi predložitev drugih dokumentov, ki dokazujejo, da je bilo blago res odpeljano z ozemlja Malte (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Nemčija**

Določila iz Izvedbene uredbe so bila v nemški pravni red prenesena s 1. 1. 2020. Poleg določil iz Izvedbene uredbe pa je v Nemčiji kot dokazilo za opravljeno oproščeno skupnostno dobavo lahko predloženo tudi (KPMG poslovno svetovanje, 2021):

- izpisek sledenja pošiljki oz. protokol za sledenje (angl. tracking protocol),
- potrdilo o prejemu od ponudnika poštних storitev,
- potrdilo o zavarovanju prevoza blaga v namembni državi EU skupaj z dokazilom o plačilu blaga, vendar le v primerih, če stranka najame špediterja.

- **Poljska**

Na Poljskem so spremembe iz Izvedbene uredbe uvedli pravočasno, in sicer s 1. 1. 2020. Poljske družbe, ki opravljajo oproščene skupnostne dobave blaga, lahko le-te dokazujejo tudi na podlagi dokumentacije, ki izhaja iz poljskega zakona o DDV, kar pomeni, da dokumentacija, ki jo predpisuje Izvedbena uredba, ni obvezna.

Po poljskem zakonu o DDV je osnovni dokument podpisan CMR (ali drug prevozni dokument, pridobljen od špediterja), ki jasno potrjuje, da je bilo blago dostavljeno v drugo državo EU. Poleg tega mora davčni zavezanec imeti specifikacijo posameznih kosov tovora. V primeru, da zgornji dokumenti manjkajo, lahko davčni zavezanec uporabi druge vrste dokumentov, ki potrjujejo prevoz. Dokumenti, ki so dovoljeni, so odvisni od vsakega primera posebej, npr. glede na blago, ki je predmet prodaje (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Portugalska**

Na Portugalskem so v nacionalni zakon prenesli vsa določila iz Izvedbene uredbe brez dodatnih predpisanih dokumentov.

Vendar je portugalski davčni organ izdal okrožnico, v kateri so pojasnili, da je poleg dokumentov, navedenih v Izvedbeni uredbi, še vedno mogoče uporabiti splošna dokazna sredstva, ki jih že dopušča in predpisuje portugalski zakon. Portugalska davčna uprava namreč meni, da bi bilo diskriminatorno, da bi izključili ostala dokazila in njihovo vrednost, samo zato, ker z njimi ni mogoče neposredno potrditi domneve o prevozu (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Romunija**

Romunski zakonodajalec in davčna uprava dopuščata več možnosti za dokazovanje oproščenih dobav v Skupnosti.

Zavezanec lahko predloži dokazila, predpisana z Izvedbeno uredbo. Če teh dokazil nima, je oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti utemeljena na podlagi naslednjih dokumentov:

- račun, na katerem mora biti navedena kupčeva identifikacijska številka za namene DDV,
- CMR in zavarovalna polica ali bančna garancija ali uradni dokument, ki ga je izdal javni organ, ali potrdilo imetnika skladišča ali pisna izjava kupca.

Čeprav so bila določila iz Izvedbene uredbe prenesena v romunski pravni red, je romunska zakonodaja v zvezi s tem izvedla ugodnejše določbe, kar pomeni, da račun, CMR in en dodaten dokument (po možnosti pisna izjava kupca) zadostujejo kot dokazilo za opravljeno oproščeno skupnostno dobavo blaga (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Španija**

Španija je določbe iz Izvedbene uredbe v svoj pravni red prenesla s 6. 2. 2020. Kot dokazila lahko zavezanci, ki opravljajo oproščene skupnostne dobave blaga, predložijo dokumente iz 45.a člena Izvedbene uredbe. Če teh dokumentov nimajo oz. jih ne morejo pridobiti, španska davčna uprava dopušča tudi predložitev drugih dokumentov, ki dokazujejo, da je bilo blago res odpeljano z ozemlja Španije (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

- **Švedska**

Določbe iz Izvedbene uredbe so bile prenesene v švedski pravni red, vendar Švedska dopušča veliko svobode glede predloženih dokazov za opravljene oproščene skupnostne dobave blaga. Zato niti zakonodajalec niti švedska davčna uprava nista natančno določila, katere dokumente je nujno uporabiti kot dokazilo o prevozu (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

5.2.2 Države članice EU brez dodatnih posebnih pravil za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav

Nekatere države članice EU so se odločile, da bodo določbe iz Izvedbene uredbe samo prenesle oz. vpeljale v svoje zakone o DDV. To pomeni, da niso predpisovale nobenih posebnih dodatnih možnih dokazil oz. strožjih predpisov kot teh, ki so vsebovani v Izvedbeni uredbi.

Te države so:

- Avstrija,
- Estonija,

- Hrvaška,
- Irska,
- Latvija,
- Litva,
- Luksemburg,
- Nizozemska,
- Slovaška.

Nekatere države določil Izvedbene uredbe še niso vpeljale v svojo nacionalno zakonodajo. Ti dve državi sta Grčija in Ciper. Čeprav določil niso vpeljali v nacionalno zakonodajo, pa to ne pomeni, da določila niso direktno uporabljiva in veljavna (KPMG poslovno svetovanje, 2021).

6 ANALIZA RAZLIČNIH PRIMEROV VERIŽNIH POSLOV

V nadaljevanju predstavljam več primerov verižnih poslov in tudi primer pravega tristranega posla. Predstavila bom dejanske primere iz prakse ter razložila in prikazala pravilen način obdavčitve takih poslov z DDV ter tudi navedla, katere obrazce in dokazila morajo predložiti posamezni člani v verigi. Zaradi tajnosti podatkov, gre namreč za primere iz prakse, v katerih nastopajo dejanske družbe, so le-te poimenovane kot družba A, družba B, družba C in družba D. Izbrane države članice, iz katerih družbe prihajajo, so izmišljene.

Analiza temelji na zaznanih problematičnih primerih verižnih poslov. Analizirani posli so najpogostejši primeri iz prakse, katere pa je mogoče aplicirati tudi na daljše verige, saj je možno razdeliti posle, pri katerih nastopa več udeležencev, na posamezne dele.

Pri analizi poslov in njihovi razlagi sem upoštevala vsa zakonsko predpisana določila iz slovenske in evropske zakonodaje ter tudi razlage iz strokovnih člankov. V spodaj opisanih primerih je torej skladno z zakonodajo predstavljen pravilen način obdavčitve verižnih in tristranih poslov ter tudi dolžnosti, ki pritičejo vsakemu udeležencu tovrstnih poslov.

Za uporabo pravila iz 20.a člena ZDDV-1 morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji. Slednji so, da so v posel vključene vsaj tri osebe, da premik blaga poteka iz ene države članice v drugo z enim prevozom, ki je opravljen neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi, in da dobave potekajo na ozemlju Evropske unije (Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo, 2019).

6.1 Primer 1: Verižni posel s štirimi udeleženci

Pri verižnem poslu s štirimi ali več udeleženci je izredno pomembna določitev vmesnega dobavitelja. Vedno je DDV oproščena dobava, kateri se pripiše prevoz. Ta dobava je vedno oproščena v državi članici, v kateri se prevoz začne. Na drugi strani se pridobitev blaga vedno izvede v državi članici, v kateri se prevoz konča. Iz tega velja, da morata biti

dobavitelj in pridobitelj identificirana za namene DDV v obravnavanih dveh državah članicah – vsak v eni (Zupančič, 2020).

Spodnji primeri prikazujejo pravilen način obdavčitve in obravnave verižnih poslov, kjer je v prvih dveh primerih vmesni dobavitelj druga oseba v verigi, v tretjem primeru pa je to tretja oseba v verigi. Upoštevati je treba tudi, da lahko med tremi udeleženci v verigi pride do situacije, ker je lahko uporabljena poenostavitev za prave tristrane posle. Slednja je predstavljena v podpoglavju 6.4.

6.1.1 Vmesni dobavitelj je druga oseba v verigi (A)

Družba A je francoska družba, ki prodaja dotično blago slovenski družbi B, le-ta pa ga preproda španski družbi C. Zadnja v verigi je nemška družba D. Organizator prevoza in zato vmesni dobavitelj je slovenska družba B, blago pa se odpošilja direktno od prvega do zadnjega v verigi.

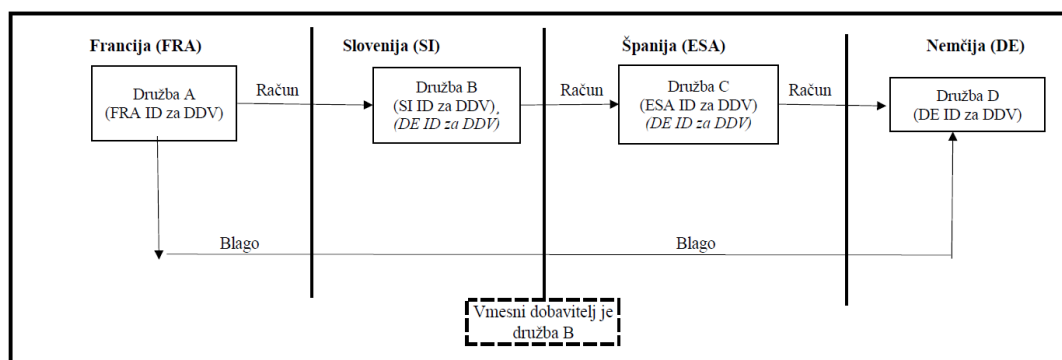
6.1.1.1 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država prvega v verigi (a)

Francoska družba A s francosko DDV številko (FRA ID za DDV) proda blago slovenski družbi B (SI ID za DDV). Ker slovenska družba B predloži SI ID za DDV, se prva dobava šteje za oproščeno skupnostno dobavo blaga, kateri se pripiše tudi prevoz. Pred prodajo in izdajo računa mora družba A preveriti DDV številko družbe B v portalu VIES. Družba A mora to dobavo poročati v svoj francoski mesečni obračun DDV in tudi v francosko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Poleg tega je pomembno, da francoska družba A hrani dokaze za dokazovanje skupnostne dobave blaga, in ker je kupec zadolžen za prevoz, pridobi tudi pisno izjavo družbe B, da je blago zares zapustilo območje Francije. Družba B mora v Sloveniji narediti samoobdavčitev in prijaviti transakcijo skozi obračun DDV.

Druga in tretja dobava sta domači/lokalni dobavi na ozemlju Nemčije. To pomeni, da se morata slovenska družba B in španska družba C identificirati za namene DDV v Nemčiji (DE ID za DDV). Družba B iz svoje nemške DDV številke proda blago družbi C na njeno nemško DDV številko, kar pomeni, da družba B izvede domačo/lokalno prodajo na območju Nemčije. Obe družbi morata transakcijo poročati v svojem nemškem obračunu za DDV. Zadnja dobava je prav tako domača/lokalna dobava, saj španska družba C iz svoje DE ID za DDV proda blago nemški družbi D. Obe družbi morata transakcijo poročati v svoj nemški obračun DDV.

Na spodnji sliki je za lažje razumevanje oz. za lažjo vizualizacijo primera predstavljen zgoraj opisani posel.

Slika 8: Prikaz primera 1A (a)



Vir: lastno delo.

6.1.1.2 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država prvega v verigi (b)

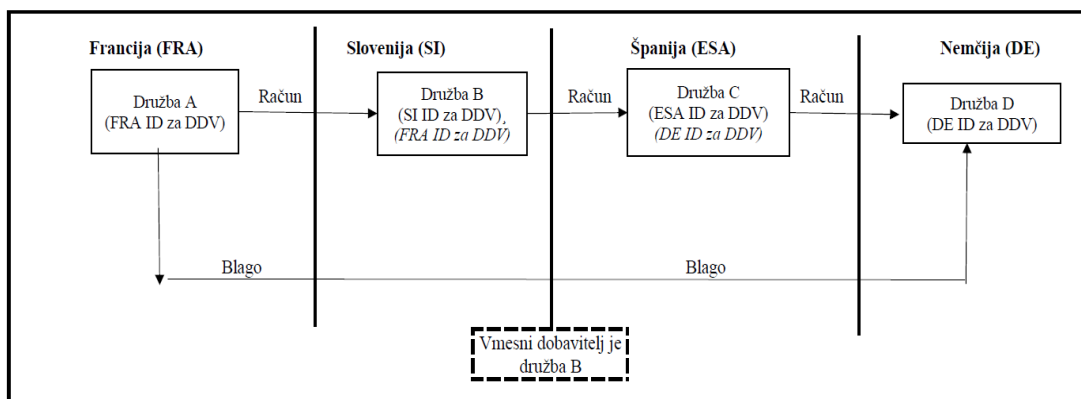
Francoska družba A s francosko DDV številko (FRA ID za DDV) proda blago slovenski družbi B (SI ID za DDV). Ker slovenska družba B veliko posluje tudi v Franciji, ima francosko številko za DDV. Družba B družbi A predloži svojo FRA ID za DDV, kar pomeni, da se bo prva dobava štela kot domača/lokalna dobava na območju Francije. Na računu bo zaračunan francoski DDV, obe družbi pa morata transakcijo poročati v svoj francoski DDV obračun.

Druga dobava bo štela za oproščeno skupnostno dobavo blaga in prevoz bo pripisan tej dobavi. Družba B mora pred dobavo preveriti ID za DDV družbe C v portalu VIES, nadalje pa mora to dobavo poročati v svoj francoski mesečni obračun DDV in tudi v francosko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Poleg tega je pomembno, da slovenska družba B, ki je organizator prevoza, hrani dokaze za dokazovanje skupnostne dobave blaga. Glede na to, katero DDV številko predloži družba C je odvisna nadaljnja obravnava. Za potrebe tega primera predpostavimo, da je družba C za namene DDV identificirana tudi v Nemčiji. Torej, družba C mora v Nemčiji narediti samoobdavčitev in prijaviti transakcijo skozi obračun DDV.

Zadnja dobava šteje za domačo/lokalno dobavo blaga v Nemčiji. Na računu je zaračunan nemški DDV. Družba C in družba D morata poročati transakcijo v svoj nemški DDV obračun.

Slika v nadaljevanju prikazuje zgoraj opisani posel in vse udeležence le-tega z njihovimi DDV številkami, ki jih uporabljajo v zgoraj opisanem primeru.

Slika 9: Prikaz primera 1A (b)



Vir: lastno delo.

6.1.2 Vmesni dobavitelj je tretja oseba v verigi (B)

Družba A je francoska družba, ki prodaja dotično blago slovenski družbi B, le-ta pa ga preproda španski družbi C. Zadnja v verigi je nemška družba D. Organizator prevoza in zato vmesni dobavitelj je španska družba C, blago pa se odpošilja direktno od prvega do zadnjega v verigi.

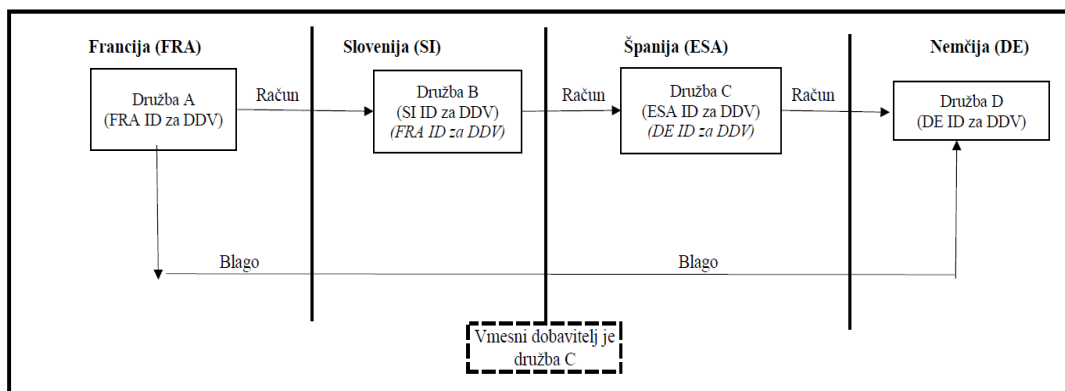
Ker je vmesni dobavitelj tretji člen v verigi, to je španska družba C, se mora slovenska družba B nujno identificirati za namene DDV v Franciji. Ker ima slovenska družba B FRA ID za DDV, je prva dobava tretirana kot domača/lokalna dobava. Družba A izda račun družbi B, na katerem je zaračunan francoski DDV. Obe družbi morata to transakcijo poročati v francoski obračun DDV.

Druga dobava je oproščena skupnostna dobava blaga, kateri se tudi pripiše prevoz. Družba B iz svoje FRA ID za DDV izda račun družbi C na njihovo DE ID za DDV, pred tem pa preveri veljavnost DDV številke v portalu VIES. Ker gre za oproščeno dobavo, DDV na računu ni zaračunan. Družba B mora poročati transakcijo v svoj francoski obračun DDV in tudi v francosko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Poleg tega mora slovenska družba B hraniti dokaze za dokazovanje skupnostne dobave blaga, in ker je kupec zadolžen za prevoz, pridobiti tudi pisno izjavo družbe C, da je blago zares zapustilo območje Francije. Družba C mora v Nemčiji narediti samoobdavčitev in prijaviti transakcijo skozi obračun DDV.

Družba C mora biti identificirana za namene DDV v Nemčiji, saj opravi družbi D domačo/lokalno dobavo na območju Nemčije. Ker opravi domačo/lokalno dobavo, mora družba C na računu zaračunati nemški DDV. Obe družbi – družba C in družba D – morata transakcijo prijaviti v nemški obračun DDV.

Spodnja slika prikazuje opisan primer, udeležence, potek zaračunavanja za dobavljeno blago in prevoz blaga.

Slika 10: Prikaz primera 1B



Vir: lastno delo.

Če bi družba C predložila slovenski družbi B FRA ID za DDV, bi bila druga dobava prav tako domača/lokalna dobava na območju Francije. Tako bi se prevoz pripisal zadnji dobavi in le-ta bi se obravnavala kot skupnostna oproščena dobava blaga iz Francije v Nemčijo.

Vsi zgoraj opisani primeri so skladni s pravilom, da je dobava vedno oproščena v državi, kjer se prevoz začne, in pridobitev blaga vedno opravljena v državi, kjer se prevoz konča.

6.2 Primer 2: Verižni posel s štirimi udeleženci, kjer je zadnja oseba končni potrošnik

Pri razlagi teh primerov je treba poudariti, da je zadnja oseba v verigi končni potrošnik. To pomeni, da gre za fizično osebo ali pa pravno osebo, ki ni identificirana za namene DDV. Zaradi tega se obravnava takih poslov rahlo razlikuje od primerov pod točko 6.1.

6.2.1 Vmesni dobavitelj je druga oseba v verigi (A)

Spodaj sta predstavljena dva primera, ko je vmesni dobavitelj druga oseba v verigi. V prvem primeru, vmesni dobavitelj predloži ID za DDV druge države članice kot je država članica njegovega dobavitelja, v drugem primeru pa imata prvi dobavitelj in vmesni dobavitelj ID za DDV iste države članice.

6.2.1.1 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država prvega v verigi (a)

Nemška družba A (DE ID za DDV) prodaja blago slovenski družbi B, ki posluje s slovensko (SI ID za DDV) in špansko DDV številko (ESA ID za DDV). Družba B blago nadalje proda

italijanski družbi C (ITA in ESA ID za DDV), le-ta pa končnemu potrošniku. Organizator prevoza je slovenska družba B.

Ker družba B predloži družbi A svojo SI ID za DDV, bo prva dobava tretirana kot oproščena skupnostna dobava blaga. Prav tako se prevoz pripiše tej dobavi. Ker na računu ni zaračunanega DDV, je nujno preveriti veljavnost DDV številke družbe B v portalu VIES. Družba A mora transakcijo poročati v svoj nemški DDV obračun in tudi v pripadajoče rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Prav tako mora družba A pridobiti dokumente za dokazovanje oproščene skupnostne dobave blaga. Ker je organizator prevoza družba B, mora le-ta družbi A priskrbeti pisno izjavo, ki dokazuje, da je bilo blago zares odpeljeno z ozemlja Nemčije. Družba B v Sloveniji naredi samoobdavčitev in prijavi transakcijo skozi slovenski obračun DDV.

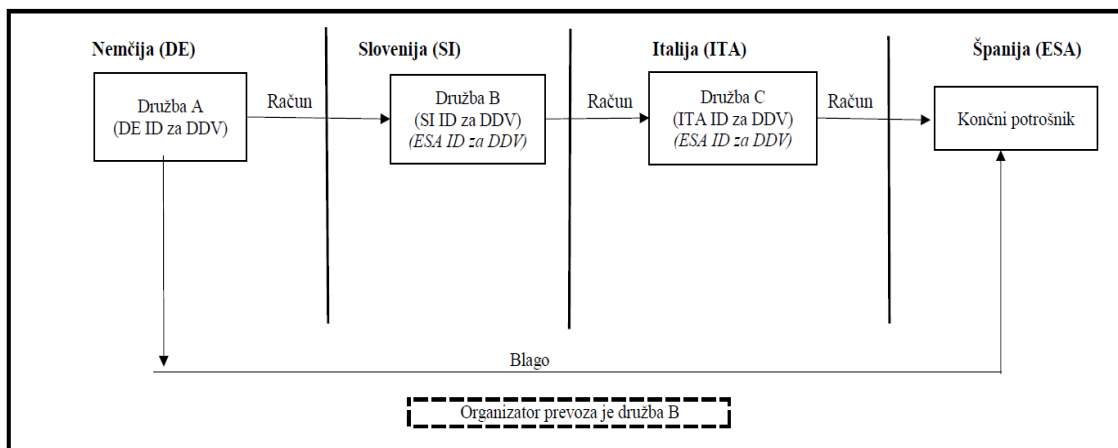
Druga in tretja dobava sta domači/lokalni dobavi na območju Španije. To pomeni, da morata biti družbi B in C obe identificirani za namene DDV v Španiji. Družba B, ki v tem primeru uporabi svojo ESA ID za DDV, proda blago družbi C in izda račun, na katerem je zaračunan španski DDV. Obe družbi morata to transakcijo prijaviti v španski obračun DDV.

Zadnja dobava je dobava končnemu kupcu. Družba C izda račun, na katerem je zaračunan španski DDV, ki ga mora kupec skupaj z osnovo plačati. Družba C mora to transakcijo poročati v svojem španskem obračunu DDV.

Izjema, kjer slovenskemu zavezancu, družbi B, ne bi bilo treba biti identificiran za DDV namene v Španiji, je, če bi bili izpolnjeni pogoji za pravi tristrani posel med prvimi tremi udeleženci v verigi.

Na spodnji sliki je prikazan opisan verižni posel.

Slika 11: Prikaz primera 2A (a)



Vir: lastno delo.

6.2.1.2 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država prvega v verigi (b)

Nemška družba A (DE ID za DDV) prodaja blago slovenski družbi B, ki posluje s slovensko (SI ID za DDV) in nemško DDV številko (DE ID za DDV). Družba B blago nadalje proda italijanski družbi C (ITA in ESA ID za DDV), le-ta pa končnemu potrošniku. Organizator prevoza je slovenska družba B.

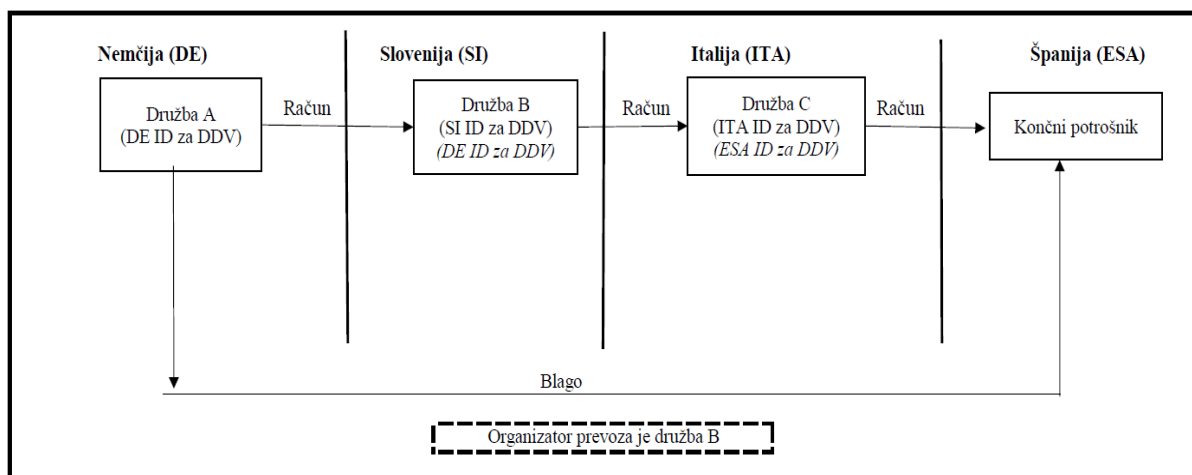
Ker se družba B odloči, da bo družbi A predložila svojo DE ID za DDV, pomeni, da bo prva opravljena dobava blaga domača/lokalna dobava na območju Nemčije. Družba A izda družbi B račun, na katerem je zaračunan nemški DDV, obe družbi pa morata to transakcijo poročati v svoj nemški obračun DDV.

Druga dobava je oproščena skupnostna dobava, saj bo družba B prodala blago italijanski družbi C, ki pa uporablja ESA ID za DDV. Tej dobavi se pripiše prevoz. Družba B mora to transakcijo poročati v svojem nemškem DDV obračunu in prav tako v rekapitulacijskem poročilu (EC Sales List), pred izdajo računa pa mora družba B nujno preveriti DDV številko družbe C v portalu VIES. Poleg tega mora družba B hraniti ustrezna dokazila za dokazovanje oproščene skupnostne dobave blaga. Družba C mora v Španiji narediti samoobdavčitev in to transakcijo poročati v španski obračun DDV.

Družba C končnemu potrošniku proda blago in opravi domačo/lokalno dobavo blaga, od katere mora obračunati španski DDV in to transakcijo poročati v španski DDV obračun.

Spodnja slika predstavlja grafični prikaz zgoraj opisanega primera.

Slika 12: Prikaz primera 2A (b)



Vir: lastno delo.

6.2.2 Vmesni dobavitelj je tretja oseba v verigi (B)

Nemška družba A (DE ID za DDV) prodaja blago slovenski družbi B, ki posluje s slovensko (SI ID za DDV) in nemško DDV številko (DE ID za DDV). Družba B blago nadalje proda italijanski družbi C (ITA in ESA ID za DDV), le-ta pa končnemu potrošniku. Organizator prevoza je italijanska družba C.

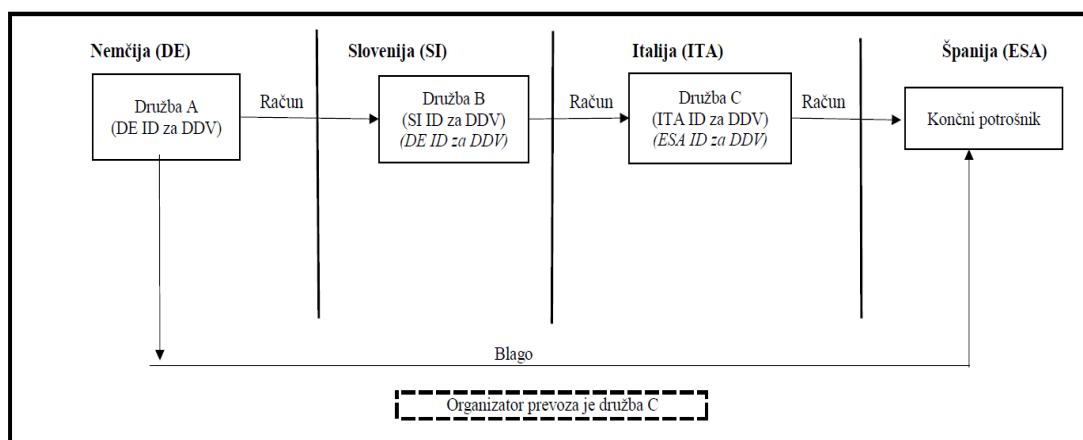
Nemška družba A proda blago družbi B, le-ta pa za dotično transakcijo predloži nemško DDV številko. Ker bo prodaja potekala na območju Nemčije, je ta dobava obravnavana kot domača/lokalna dobava blaga. Obe družbi morata transakcijo poročati v svoj nemški obračun DDV.

Druga dobava je oproščena skupnostna dobava blaga družbi C. Tej dobavi se tudi pripiše prevoz. Ker na računu ni zaračunanega DDV, mora družba B pred dobavo in izdajo računa preveriti veljavnost DDV številke družbe C v portalu VIES. Družba B izda račun brez zaračunanega DDV in to transakcijo poroča v svojem nemškem obračunu DDV, prav tako pa tudi v nemškem rekapitulacijskem poročilu (EC Sales List). Nadalje mora družba B pridobiti dokumente za dokazovanje oproščene skupnostne dobave blaga. Ker je organizator prevoza družba C, mora le-ta družbi B priskrbeti tudi pisno izjavo, ki dokazuje, da je bilo blago zares odpeljeno z ozemlja Nemčije. Družba C mora v Španiji narediti samoobdavčitev in prijaviti transakcijo v svojem španskem obračunu DDV.

Zadnja dobava, dobava blaga od družbe C h končnemu potrošniku, je domača/lokalna dobava blaga na območju Španije. Družba C končnemu potrošniku izstavi račun, na katerem je zaračunan španski DDV, to transakcijo pa tudi prijavi v svojem španskem obračunu za DDV.

Na spodnji sliki je predstavljen grafični prikaz opisanega primera.

Slika 13: Prikaz primera 2B



Vir: lastno delo.

V opisanem primeru bi lahko prišlo tudi do situacije, da bi družbe A, B in C vse predložile nemško številko za DDV. V tem primeru bi bili prva in druga dobava blaga opredeljeni kot domači/lokalni dobavi blaga na območju Nemčije. Tako bi se prevoz pripisal tretji dobavi, ki pa ne more biti oproščena skupnostna dobava, saj je zadnji v verigi končni potrošnik, ki ni davčni zavezanec. Zadnja dobava (iz Nemčije v Španijo) bi bila v takem primeru obravnavana kot dobava blaga na daljavo in bi bila obdavčena po pravilih, ki veljajo za take dobave (Zupančič, 2020).

6.3 Primer 3: Verižni posel s tremi udeleženci

6.3.1 Prvi in drugi udeleženec sta registrirana za DDV v isti državi članici (A)

Družba A je nemška družba z nemško DDV številko (DE ID za DDV). Družba A prodaja blago slovenski družbi B. Ker slovenska družba B veliko posluje v Nemčiji, je tam tudi registrirana za namene DDV (DE ID za DDV). Družba B, ki kupuje blago od družbe A, to blago prodaja manjši slovenski družbi C, ki je za DDV namene registrirana samo v Sloveniji (SI ID za DDV). Premik blaga poteka direktno od družbe A do družbe C, organizator prevoza pa je družba B.

Glede na zgornji opis so izpolnjeni vsi kriteriji za uporabo poenostavitve iz 20.a člena ZDDV-1, ki so predstavljeni v poglavju 2.3, prav tako pa je določen vmesni dobavitelj – družba B.

Ker ima družba B, ki je tudi vmesni dobavitelj, poleg SI ID za DDV tudi DE ID za DDV, lahko svojemu dobavitelju, družbi A, predloži katerokoli od teh dveh številok. Od izbire ID za DDV zavisi, katera izmed dobav bo tretirana kot oproščena dobava.

Družba B se odloči, da bo svojemu dobavitelju, družbi A, predložila DE ID za DDV. To pomeni, da bo prva dobava obravnavana kot domača/lokalna dobava na ozemlju Nemčije in bo obdavčena skladno z nemškim zakonom o DDV. Obe družbi morata to transakcijo poročati v svoj nemški obračun DDV za mesec, v katerem se je dobava zgodila.

Prevoz se v tem primeru pripiše drugi dobavi, ki bo oproščena skupnostna dobava blaga iz Nemčije v Slovenijo. Družba B bo pod svojo DE ID za DDV blago prodala družbi C na njeno SI ID za DDV. Pred prodajo mora družba B preveriti veljavnost ID za DDV družbe C v portalu VIES.

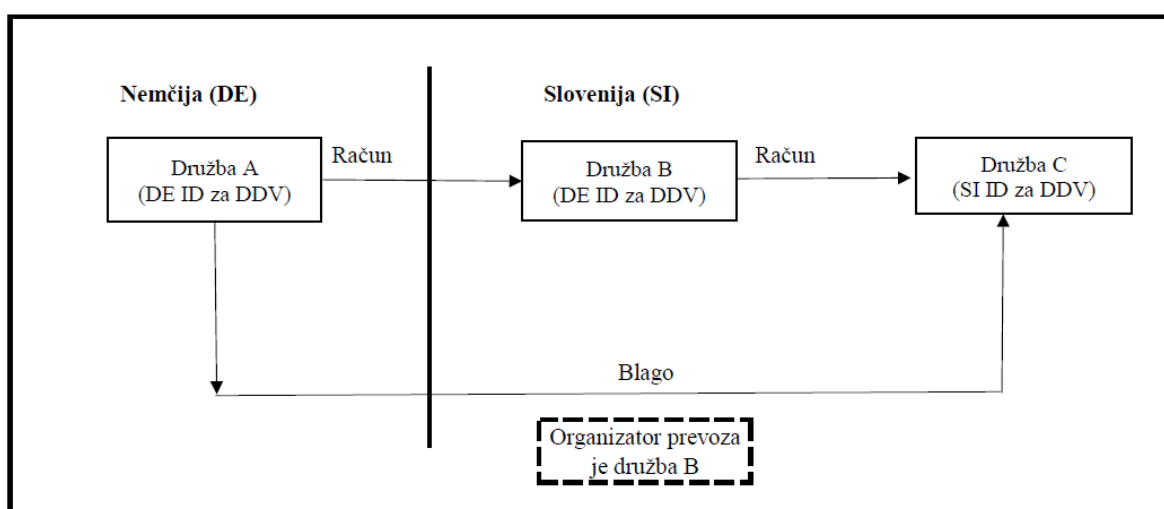
Družba C mora v Sloveniji narediti samoobdavčitev, kar pomeni, da mora najprej skladno s slovenskim zakonom o DDV obračunati DDV na prejeto blago, nato pa si obračunan DDV lahko tudi odbija, če izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje za odbitek.

Družba B mora poleg poročanja v nemškem obračunu DDV dobavo blaga družbi C v Sloveniji poročati tudi v svoje nemško rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Prav tako

mora družba B imeti in hraniti dokazila za opravljeno skupnostno dobavo blaga, kot so predpisana v DDV direktivi. Ker je družba B sama organizator prevoza (oz. je organizator tretja oseba za njen račun), mora za dokazovanje oproščene skupnostne dobave blaga pridobiti dve nenasprotujoči si dokazili, ki sta izdani s strani dveh različnih oseb, ki sta neodvisni ena od druge, od dobavitelja in pridobitelja. Ta dokazila so lahko podpisan transportni dokument, nakladnica ali račun za prevoz blaga. Če dobavitelj ne more pridobiti teh dokumentov, lahko oproščeno skupnostno dobavo dokazuje tudi z drugimi dokumenti iz poglavja 5.1.1 te magistrske naloge.

Na spodnji sliki je grafično predstavljen zgornji primer verižnega posla s tremi udeleženci.

Slika 14: Prikaz primera 3A



Vir: lastno delo.

6.3.2 Drugi in tretji udeleženec sta registrirana za DDV v isti državi članici (B)

Družba A je španska družba s špansko DDV številko (ESA ID za DDV). Družba A prodaja blago slovenski družbi B. Slovenska družba B načeloma posluje zgolj na ozemlju Slovenije, vendar se je za nakup dotičnega blaga odločila povezati z družbo A iz Španije. Družba B ima samo slovensko DDV številko (SI ID za DDV). Družba B blago, ki ga kupi od španske družbe A, nadalje prodaja slovenski družbi C, ki je prav tako za namene DDV registrirana le v Sloveniji. Premik blaga poteka direktno od družbe A do družbe C, organizator prevoza pa je družba B.

V skladu s predpisi so izpolnjeni vsi pogoji in tudi v tem primeru se lahko uporabi poenostavitev iz 20.a člena ZDDV-1.

Družba B svojemu dobavitelju, družbi A, predloži svojo SI ID za DDV. To pomeni, da bo prva dobava obravnavana kot oproščena skupnostna dobava iz Španije v Slovenijo. Prevoz

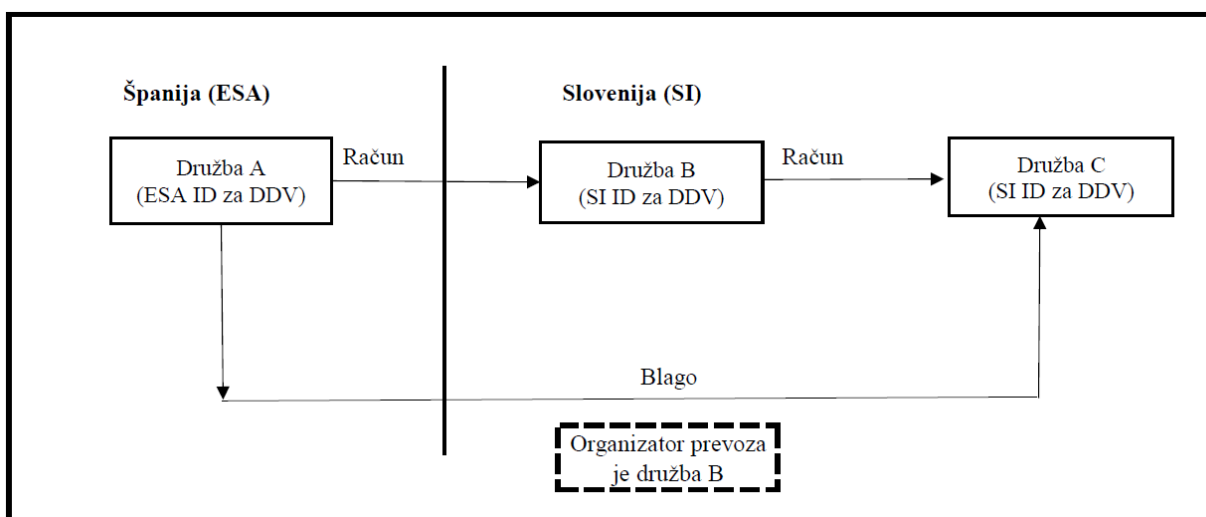
se v tem primeru pripiše tej dobavi, ki bo oproščena skupnostna dobava blaga iz Španije v Slovenijo. Ker gre za oproščeno skupnostno dobavo, mora družba A preveriti veljavnost ID za DDV družbe B v portalu VIES. Družba A bo pod svojo ESA ID za DDV blago prodala družbi B na njeno SI ID za DDV. Ker družba A opravlja oproščeno skupnostno dobavo blaga, mora za dokazovanje le-te pridobiti ustrezna dokazila. Ker pa je organizator prevoza prejemnik/kupec blaga, to je družba B, mora družba A poleg dveh ne nasprotujočih si dokazil pridobiti tudi pisno izjavo kupca, da je bilo blago odpeljano z ozemlja Španije. To izjavo mora družba A pridobiti najkasneje do 10. dneva v mesecu za dobave v preteklem mesecu. Več o dokazilih, ki jih mora družba A imeti in hraniti, je predstavljeno v poglavju 5.1.2.

Španska družba A mora poleg poročanja te transakcije v španski obračun DDV le-to poročati tudi v svoje špansko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List), in sicer kot dobavo blaga družbi B v Sloveniji. Družba B mora v Sloveniji narediti samoobdavčitev, kar pomeni, da mora najprej skladno s slovenskim zakonom od DDV obračunati DDV na prejeto blago, nato pa si obračunan DDV lahko tudi odbija, če izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje za odbitek.

Druga dobava je obravnavana kot domača/lokalna dobava na ozemlju Slovenije in bo obdavčena skladno s slovenskim zakonom o DDV. Družba B bo pod svojo SI ID za DDV blago prodala družbi C na njeno SI ID za DDV. Obe družbi to transakcijo poročata v obračun DDV za mesec, v katerem se je dobava zgodila.

Slika prikazuje grafični prikaz opisanega primera verižnega posla s tremi udeleženci.

Slika 15: Prikaz primera 3B



Vir: lastno delo.

6.3.3 V verigo je vključen udeleženec iz tretje države (C)

Kot je omenjeno v poglavju 2.3, je treba za uporabo 20.a člena ZDDV-1 izpolnjevati predpisane pogoje. Eden izmed pogojev je, da dobave potekajo znotraj ozemlja EU. Če je v verigo vključen udeleženec iz tretje države, bo blago predmet uvoza pred vstopom na ozemlje EU.

Ker morajo biti za uporabo poenostavitve v verigo vključene vsaj tri osebe, morajo biti poleg udeleženca iz tretje države v verigo vključeni še trije udeleženci, med katerimi bo dobava potekala na ozemlju EU.

Družba A je družba s sedežem v Združenih državah Amerike (ZDA) in ni registrirana za DDV namene v nobeni od držav članic EU. Družba A prodaja blago družbi B, ki pa je družba s sedežem v Franciji in ima francosko številko za DDV namene (FRA ID za DDV). Francoska družba B uvozi blago na ozemlje EU in opravi vse postopke ter plača vse dajatve, ki jih je treba plačati ob uvozu blaga v EU.

Po uvozu je blago sproščeno v prost promet na ozemlju EU. Družba B proda blago slovenski družbi C. Ker slovenska družba C veliko posluje v Franciji, ima poleg slovenske številke za DDV (SI ID za DDV) tudi francosko (FRA ID za DDV). Družba C, ki kupuje blago od družbe B, to blago prodaja manjši slovenski družbi D, ki je za DDV namene registrirana samo v Sloveniji (SI ID za DDV). Premik blaga poteka direktno od družbe B do družbe D, organizator prevoza pa je družba C.

Od tega, katero DDV številko bo svojemu dobavitelju, družbi B, predložila družba C, bo odvisno, katera dobava bo tretirana kot domača/lokalna dobava in katera dobava bo oproščena skupnostna dobava blaga.

6.3.3.1 *Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki ni država drugega v verigi (a)*

Družba C svojemu dobavitelju, družbi B, predloži svojo SI ID za DDV. To pomeni, da bo prva dobava obravnavana kot oproščena skupnostna dobava iz Francije v Slovenijo. Prevoz se v tem primeru pripiše tej dobavi, ki bo oproščena skupnostna dobava blaga iz Francije v Slovenijo. Družba B bo pod svojo FRA ID za DDV blago prodala družbi C na njeno SI ID za DDV. Ker družba B opravlja oproščeno skupnostno dobavo blaga, mora za dokazovanje le-te pridobiti ustrezna dokazila. Ker pa je organizator prevoza prejemnik/kupec blaga, to je družba C, mora družba B poleg dveh nenasprotujočih si dokazil pridobiti tudi pisno izjavo kupca, da je bilo blago odpeljeno z ozemlja Francije. To izjavo mora družba B pridobiti najkasneje do 10. dneva v mesecu za dobave v preteklem mesecu.

Francoska družba B mora poleg poročanja te transakcije v francoski obračun DDV, le-to poročati tudi v svoje francosko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List), in sicer kot dobavo blaga družbi C v Sloveniji. Pomembno je, da družba B pred dobavo preveri veljavnost DDV

številke družbe C v portalu VIES. Družba C mora v Sloveniji narediti samoobdavčitev, kar pomeni, da mora najprej skladno s slovenskim zakonom od DDV obračunati DDV na prejeto blago, nato pa si obračunan DDV lahko tudi odbija, če izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje za odbitek.

Druga dobava je obravnavana kot domača/lokalna dobava na ozemlju Slovenije in bo obdavčena skladno s slovenskim zakonom o DDV. Družba C bo pod svojo SI ID za DDV blago prodala družbi C na njeno SI ID za DDV. Obe družbi to transakcijo poročata v obračun DDV za mesec, v katerem se je dobava zgodila.

6.3.3.2 Vmesni dobavitelj predloži ID za DDV države, ki je država drugega v verigi (b)

Družba C se odloči, da bo svojemu dobavitelju, družbi B, predložila FRA ID za DDV. To pomeni, da bo prva dobava obravnavana kot domača/lokalna dobava na ozemlju Francije in bo obdavčena skladno s francoskim zakonom o DDV. Obe družbi morata to transakcijo poročati v svoj francoski obračun DDV za mesec, v katerem se je dobava zgodila.

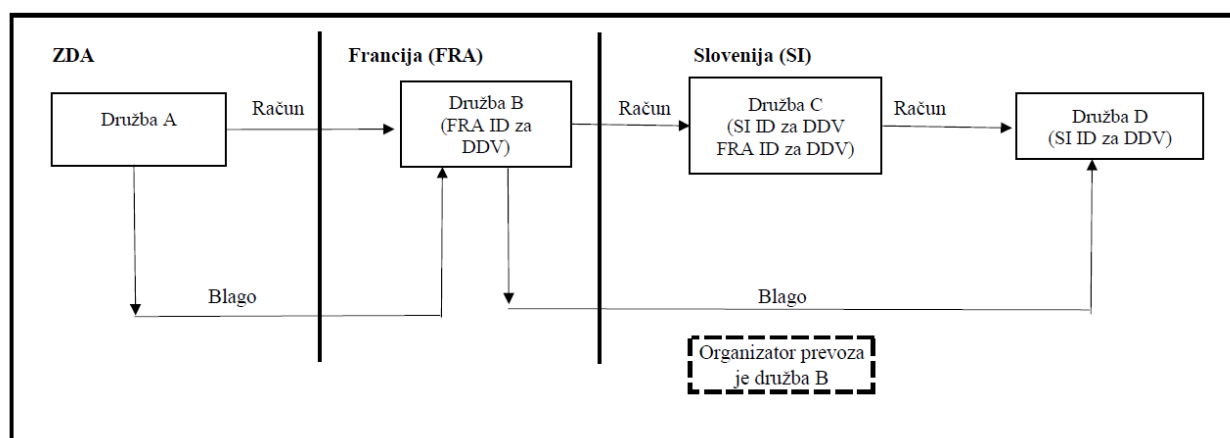
Prevoz se v tem primeru pripiše drugi dobavi, ki bo oproščena skupnostna dobava blaga iz Francije v Slovenijo. Družba C bo pod svojo FRA ID za DDV blago prodala družbi D na njeno SI ID za DDV. Veljavnost le-te pred prodajo preveri v portalu VIES.

Družba D mora v Sloveniji narediti samoobdavčitev, kar pomeni, da mora najprej skladno s slovenskim zakonom o DDV obračunati DDV na prejeto blago, nato pa si obračunan DDV lahko tudi odbija, če izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje za odbitek.

Družba C mora poleg poročanja v francoskem obračunu DDV dobavo blaga družbi D v Sloveniji poročati tudi v svoje francosko rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Prav tako mora družba C imeti in hraniti dokazila za opravljeno skupnostno dobavo blaga, kot so predpisana v DDV direktivi. Ker je družba C sama organizator prevoza (oz. je organizator tretja oseba za njen račun), mora za dokazovanje oproščene skupnostne dobave blaga pridobiti dve nenasprotujoči si dokazili, ki sta izdani s strani dveh različnih oseb, ki sta neodvisni ena od druge, od dobavitelja in pridobitelja. Ta dokazila so lahko podpisan transportni dokument, nakladnica ali račun za prevoz blaga. Če dobavitelj ne more pridobiti teh dokumentov, lahko oproščeno skupnostno dobavo dokazuje tudi z drugimi dokumenti iz poglavja 5.1.1 te magistrske naloge.

Spodaj predstavljen grafični prikaz zaobjema opa zgoraj opisana primera. Tretji člen verige, ki je vmesni dobavitelj, ima tako slovensko, kot francosko ID za DDV. V primeru a uporabi SI ID za DDV, v primeru b pa FRA ID za DDV.

Slika 16: Prikaz primera 3C



Vir: lastno delo.

6.4 Primer 4: Pravi tristrani posel

Kot je že omenjeno v poglavju 3 te magistrske naloge, so pravi tristrani posli vrsta verižnih poslov, kjer so v posel vključeni samo trije udeleženci, ki so davčni zavezanci z DDV številkami iz treh različnih držav članic EU. Prevoz se v takem primeru vedno pripiše drugemu v verigi (vmesni dobavitelj oz. pridobitelj). Če so izpolnjeni vsi pogoji, ki so predstavljeni v poglavju 3, potem lahko drugi v verigi uveljavlja poenostavitev v državi tretjega v verigi. Poenostavitev pomeni, da se drugemu v verigi ni treba identificirati v državi tretjega.

Nemška družba A z nemško DDV številko (DE ID za DDV) je dobavitelj, torej prvi udeleženec v verigi. Le-ta proda blago avstrijski družbi B z avstrijsko DDV številko (AUT ID za DDV), ki je vmesni dobavitelj oz. pridobitelj. Na koncu je blago prodano prejemniku, slovenski družbi C, s slovensko DDV številko (SI ID za DDV). Blago je neposredno odposlano/odpeljano od prvega (dobavitelj) do zadnjega (prejemnik) v verigi.

Družba B z AUT ID za DDV v tem poslu nastopa kot vmesni člen, to je pridobitelj blaga. Da lahko družba B v Sloveniji uporabi poenostavitev za prave tristrane posle, mora izpolnjevati predpisane pogoje iz 48. člena ZDDV-1. Ti pogoji so:

- družba B nima sedeža na območju Slovenije;
- pridobitev blaga v Sloveniji opravi z namenom nadaljnje dobave tega blaga v Sloveniji;
- blago je odpeljano direktno iz Nemčije in je namenjeno prejemniku v Sloveniji;
- prejemnik blaga je identificiran za namene DDV v Sloveniji.

Družba A pod svojo DE ID za DDV proda blago družbi B na njeno AUT ID za DDV. Gre za oproščeno skupnostno dobavo blaga, zato družba A izda račun brez zaračunanega DDV. Pred izdajo računa, mora družba A na portalu VIES preveriti DDV številko družbe B.

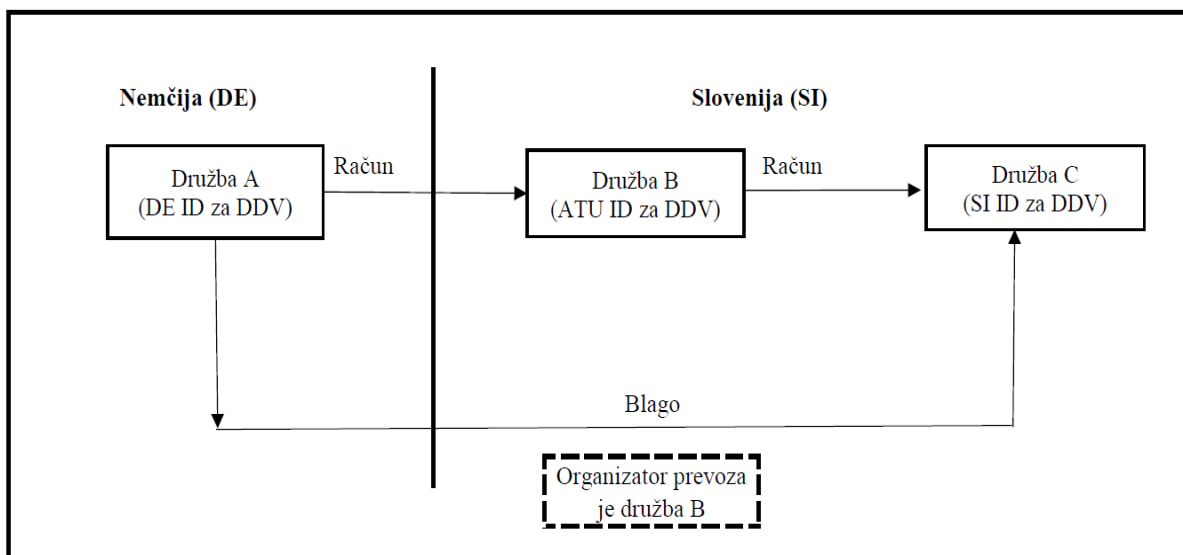
Transakcijo mora prijaviti v svoj nemški DDV obračun ter v rekapitulacijsko poročilo (EC Sales List). Ker je v tem primeru prevoznik družba B (pridobitelj), mora družba A pridobiti tudi dokazila za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav in tudi izjavo, s katero se dokazuje, da je bilo dotično blago zares odpeljano z območja Nemčije.

Družba B na območju Slovenije opravi pridobitev blaga, ki ga nadalje proda družbi C. Če ne bi bilo opcije za poenostavitev pri pravih tristranih poslih, bi se morala družba B identificirati za DDV namene v Sloveniji in narediti samoobdavčitev ter transakcijo prijaviti v slovenski obračun DDV. Vendar pa v tem primeru družba B izpolnjuje vse pogoje za uporabo poenostavitve, kar pomeni, da lahko davčno breme prevale na zadnjega v verigi, to je družba C s SI ID za DDV. Družba B izda družbi C račun, na katerem ni zaračunanega DDV, račun pa vsebuje klavzulo: »Obrnjena davčna obveznost po 42. členu Direktive 2006/112/ES.« Družba B mora to transakcijo poročati v svojem avstrijskem obračunu za DDV in tudi v posebnem polju, namenjenemu posebni ureditvi za tristrane posle v rekapitulacijskem poročilu (EC Sales List).

Družba C je zadnja v verigi, torej prejemnik blaga. Ker je blago prejeto iz druge države članice, mora družba C narediti v Sloveniji samoobdavčitev. Ta samoobdavčitev se ne razlikuje od običajne samoobdavčitve pri pridobitvi blaga iz druge države članice EU, kot je opisana v drugih primerih. Družba C prijavi transakcijo skozi slovenski obračun DDV.

Spodnja slika predstavlja grafični prikaz zgoraj opisanega tristranega posla.

Slika 17: Prikaz primera 4



Vir: lastno delo.

6.5 Končne ugotovitve in priporočila

Verižni posli so kompleksni posli, pri katerih se pogosto pojavljajo vprašanja pravilne obdavčitve in izpolnjevanja obveznosti, ki jih prinese sodelovanje v verižnih poslih.

Na podlagi raziskovanja za magistrsko nalogo in predvsem na podlagi dela v družbi za davčno svetovanje lahko podam nekaj splošnih priporočil za to tematiko.

Prva ugotovitev, ki jo lahko podam, je, da je poznavanje poslovnih partnerjev v modelu verižnih poslov izrednega pomena. Pomembno je, da udeleženec v poslu pozna vsaj večino družb v verigi in se o njih temeljito pozanima. To je pomembno predvsem zaradi možnega pojava družb, ki jih imenujemo neplačujoči gospodarski subjekti oz. po angleško »missing traders«. Obstaja seznam značilnih pokazateljev, da gre morda v nekem primeru za neplačujoči gospodarski subjekt. Priporočljivo je, da podjetje poskuša zaznati, ali kateri od teh pokazateljev velja za poslovne partnerje oz. za ostale udeležence v verigi.

Pomembno je tudi dosledno preverjanje veljavnosti DDV števil partnerjev v portalu VIES. Zavezanec se ne more sklicevati na to, da ni vedel, da njegov kupec ni zavezanec za DDV oz. da nima veljavne DDV številke, saj je njeno preverjanje vsebinski pogoj za upravičevanje oproščenih skupnostnih dobav. Priporočam, da ob preveritvi veljavnosti DDV številke v portalu VIES zavezanec naredi posnetek zaslona in le-tega shrani kot dokazilo, da je veljavnost DDV številke vestno in v skladu z zakonom preveril.

Naslednje priporočilo je vestno in pregledno hranjenje dokumentacije za upravičevanje oproščenih skupnostnih dobav in dokazovanje iznosa blaga izven ozemlja dotične države članice. Pomembno je, da je zavezanec, ki posluje z DDV številkami več držav članic, seznanjen z dodatnimi pravili ali predpisi glede hrambe dokazil za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav. Dodatna dokazila, ki jih poleg dokazil iz Izvedbene uredbe (EU) 2018/1912 zahtevajo oz. predpisujejo države članice, so predstavljena v poglavju 5.2.

Posledično je izrednega pomena, da zavezanec, ki poseduje DDV številke različnih držav članic EU, pozna zakonodajo in pravila s področja DDV, ki veljajo v drugih državah članicah. Izrednega pomena je, da zavezanec pravilno izdaja račune, izdane pod različnimi DDV številkami, saj če račun ni izdan pravilno in v skladu s predpisi, obstaja možnost, da si zavezanec, če tudi ima pravico do odbitka DDV, le-tega ne bo smel odbijati. Vsaka država članica ima predpisano, katere elemente mora vsebovati račun, ki je izdan za namene DDV. V slovenskem zakonu o DDV ta pravila predpisuje 82. člen.

Nadalje je pomembno poznavanje rokov, ki so predpisani v različnih državah članicah za oddajo DDV obračunov, rekapitulacijskih poročil (EC Sales List) in ostalih obrazcev, ki jih predpišejo države članice. Na primer obrazec, ki ga slovenska zakonodaja ne pozna, je nabavno poročilo (Purchase List). Nekatero državo članico imajo predpisano poleg rekapitulacijskega tudi nabavno poročilo, v katerem je treba poročati vse nabave od davčnih

zavezancev iz drugih držav članic EU oz. nabave, ki so bile zavezancu opravljene s strani dobavitelja, ki uporablja DDV številko druge države članice kot on.

Glede na zgornja priporočila in ugotovitve bi svetovala zavezancem, ki so vpleteni v verižne posle in poslujejo na ozemljih različnih držav članic EU, da znotraj svoje finančne ali logistične službe ažurno spremljajo zahteve in spremembe s področja DDV zakonodaje ali pa se v težjih in kompleksnejših primerih obrnejo na davčne svetovalce, specializirane za svetovanje s področja DDV.

SKLEP

Pravilna obravnava in obdavčitev verižnih in tristranih poslov predstavlja problem za različne davčne zavezance, ki poslujejo v takih verigah, in tudi za davčne organe držav članic. Globalizacija trgovine in poslovnih poti se je v zadnjem desetletju močno razmahnila, s tem pa so se razvili tudi novi načini povezovanja in poslovanja med različnimi družbami. Družbe so vedno bolj vpletene v globalne verige in verižne posle, ki izhajajo iz njih.

Ker pravilna davčna obravnava takih poslov ni enostavna in enoznačna, se je skozi leta na tem področju izoblikovala tudi obsežna sodna praksa, ki je nadalje usmerjala razvoj obdavčitve in obravnave tega področja. Evropski zakonodajalec je sodno prakso upošteval in v DDV direktivo ter posledično tudi v nacionalne zakone držav članic vnesel več pravil in predpisov glede obravnave teh poslov. Prav tako zakonodaja predpisuje vedno več pravil in dokazil za dokazovanje oproščenih skupnostnih dobav znotraj verižnih poslov z namenom večjega nadzora in čim manjših izgub zaradi utaje DDV.

V teoretičnem delu magistrskega dela sem predstavila vso relevantno zakonodajo s področja verižnih in tristranih poslov, saj je za nadaljnje razumevanje le-teh najprej treba poznati določene pojme in predpise. S tem namenom sem najprej opisala sistem delovanja DDV v okviru skupnega trga in nadalje predstavila evropsko zakonodajo in predpise, ki jih predpisuje slovenski zakonodajalec, saj se ponekod razlikujejo od DDV Direktive oz. predpisujejo še natančnejša navodila. Razložila in opisala sem pravila in predpise, ki veljajo pri verižnih poslih, in tudi posebno shemo za prave tristrane posle. To je namreč ključna podlaga za razlago verižnih poslov v praksi.

Nadalje sem predstavila štiri primere sodb Sodišča EU, ki so vplivale na spreminjanje oz. razvoj DDV zakonodaje Evropske unije. Iz sodb oz. sporov, zaradi katerih so se sodni postopki začeli, sem izluščila nekaj pomembnih in uporabnih sklepov, ki lahko koristijo družbam, ki so vpete v te vrste transakcij. Sodbe so prav tako dober pokazatelj kompleksnosti verižnih poslov.

V drugem delu teoretičnega dela sem predstavila najnovejšo EU zakonodajo, ki se dotika verižnih poslov, in natančneje opredelila predpisana dokazila za dokazovanje oproščenih dobav blaga znotraj Skupnosti. Ta so bila predpisana z Izvedbeno uredbo (EU) 2018/1912.

Predstavila sem dokazila, ki so potrebna v primeru, da je za prevoz zadolžen dobavitelj blaga, in v primeru, ko prevoz organizira kupec. Nadalje sem predstavila dodatna dokazila, ki jih je poleg dokazil iz Izvedbene uredbe predpisal slovenski zakonodajalec.

Eden izmed ciljev magistrske naloge je bil raziskati implementacije Izvedbene uredbe v nacionalne zakone držav članic. Ugotovila sem, da je določila Izvedbene uredbe v nacionalne zakone preneslo 25 držav članic EU. Državi članici, ki določil iz omenjene uredbe še nista prenesli v nacionalno zakonodajo, pa sta Grčija in Ciper.

Prav zaradi dodatnih dovoljenih dokazil s strani slovenskega zakonodajalca je bil eden od ciljev te magistrske naloge ugotoviti, ali so države članice EU predpisale tudi katerakoli dodatna dokazila, ki jih Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912 z dne 4. 12. 2018 ne predpisuje. S pomočjo internega gradiva družbe, v kateri delam, sem ugotovila, da je več držav članic Evropske unije predpisalo še dodatna dokazila, ki so sprejemljiva za davčne organe posameznih držav članic, in s tem omililo predpise evropskega zakonodajalca, manj pa jih je zaostrilo pravila Izvedbene uredbe. Določene države članice pa so se odločile, da ne bodo dopustile dodatnih dokazil, ampak le tiste, navedene v Izvedbeni uredbi.

V empiričnem delu sem teoretično znanje iz prvega dela te magistrske naloge preslikala na primere iz prakse. Slednji so bili pridobljeni skozi delo v družbi, kjer se pogosto srečujem prav z obravnavano tematiko. Zakoni in predpisi so bili v empiričnem delu aplicirani na najpogostejše primere iz prakse z različnimi spremenljivkami in različnim številom udeležencev v poslih. S tem je bil izpolnjen prvi cilj magistrske naloge, in sicer ugotoviti, kako se skladno z EU DDV zakonodajo obravnavajo verižni in tristrani posli. Opisani in razloženi primeri so lahko uporabni za veliko večino verižnih poslov. Vendar je pri konkretnih primerih s točno določeno vrsto blaga potrebno, da je uporabnik pozoren še na DDV stopnjo, ki se uporablja za določeno blago, in tudi na posebne predpise, ki veljajo za poslovanje z določenim blagom.

Glede dolžnosti, ki sem jih predstavila za vsakega člana v verigi, se le-te pri trgovanju z različnimi vrstami blaga ne razlikujejo. Vsako transakcijo morajo dobavitelj, pridobitelj in prejemnik poročati v svojem DDV obračunu za mesec, v katerem je do transakcije prišlo. Prav tako je obvezno poročanje oproščenih prodaj blaga v Skupnosti v rekapitulacijskem poročilu.

Na koncu empiričnega dela sem se odločila še za oblikovanje podpoglavja, v katerem sem predstavila končne ugotovitve in priporočila, do katerih sem prišla skozi raziskovanje sistema verižnih poslov in predvsem preko razlage le-teh. Menim, da so priporočila koristna za udeležence v poslu in da se z njihovim upoštevanjem lahko družbe izognejo nevšečnostim, ki jih lahko napačna obravnava takih poslov prinese s seboj.

DDV in predpisi glede pravilne obdavčitve se neprestano spreminjajo in prilagajajo svetu in spremembam v njem. Prav tako se globalne verige širijo in postajajo vedno bolj kompleksne. Ugotavljam, da sta za pravilno obravnavo verižnih poslov znotraj sistema DDV

najpomembnejši transparentnost poslovanja in ažurnost pri sledenju spremembam v evropski in tudi v nacionalnih zakonodajah.

LITERATURA IN VIRI

1. Bielawski, M. (18. december 2019). New regulations regarding intra-Community chain transactions. KPMG Poljska. Pridobljeno 21. november 2020 iz <https://home.kpmg/pl/en/home/insights/2019/12/new-regulations-regarding-intra-community-chain-transactions.html>
2. Deloitte. (november 2017). *Davčne novičke*. Pridobljeno 21. november 2020 iz <https://www2.deloitte.com/si/sl/pages/tax/articles/tax-news-november-2017.html>
3. eDavki – Državni davčni portal. (brez datuma a). *Izdaja identifikacijske številke za DDV - domači*. Pridobljeno 13. januar 2021 iz e-Davki: https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=izdaja_identifikacijske_stevilke_za_ddv_domaci_preb
4. eDavki – Državni davčni portal. (brez datuma b). *Oddaja obračuna davka na dodano vrednost*. Pridobljeno 13. januar 2021 iz e-Davki: https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/openportal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=obracun_ddv_preb
5. European Commission. (brez datuma a). *What is VAT?* Pridobljeno 13. januar 2021 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/what-is-vat_en
6. European Commission. (brez datuma b). *Person liable for tax*. Pridobljeno 22. november 2020 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/person-liable-tax_en
7. European Commission. (brez datuma c). *Infringements & Case-law*. Pridobljeno 10. marec 2021 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/infringements_en
8. Finančna uprava Republike Slovenije (FURS). (4. december 2019). *Davek na dodano vrednost - podrobnejši opis*. Pridobljeno 13. januar 2021 iz https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv/#c4623
9. Generalni direktorat za obdavčenje in carinsko unijo. (december 2019). Pojasnila o spremembah DDV v EU v zvezi z ureditvami skladiščenja na odpoklic, verižnimi posli in oprostivijo za dobave blaga znotraj Skupnosti („hitre rešitve za leto 2020“). Pridobljeno 21. november 2020 iz https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/explanatory_notes_2020_quick_fixes_sl.pdf
10. Kostelec, A. (2018. junij 2018). Kako po novem obravnavati prave tristranske posle. *Revija IKS 07/2018*. Pridobljeno 21. novemeber 2020 iz <https://www.revijaiks.si/2018/07/Davscine/clanek/5086004/kako-po-novem-obravnavati-prave-tristranske-posle-?h=KAKO%20PO%20NOVEM%20OBRAVNAVATI%20PRAVE%20TRISTRANSKE%20POSLE>

11. KPMG poslovno svetovanje. (2021). *Overview of national implementation of Quick Fixes (interno gradivo)*. Ljubljana: KPMG Poslovno svetovanje, d.o.o.
12. Kšela, L. (2016). *Obračunavanje DDV pri verižnih transakcijah (magistrsko delo)*. Maribor: Univerza v Mariboru - Pravna Fakulteta.
13. Lesar, M. B. (januar 2018). Tristranski posli v luči najnovejše sodne prakse Sodišča Evropske unije. *Revija SIR* IUS 1/2018*.
14. Pozvek, M. (februar 2019). *Davčno obravnavanje trikotnih in verižnih poslov v sistemu DDV na področju mednarodne trgovine (doktorska dizertacija)*. Maribor: Univerza v Mariboru - Pravna fakulteta.
15. Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Shrapston, C-526/13 (Sodišče EU 5. marec 2015). Pridobljeno 10. marec 2021 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162700&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4361970>
16. Sklepni predlogi generalne pravobranilke Juliane Kokott, C-245/04 (Sodišče EU 10. november 2005). Pridobljeno 21. januar 2021 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:62004CC0245&from=FR>
17. Sodišče EU. (16. december 2010). Zadeva C-430/09. Pridobljeno 21. november 2020 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62009CJ0430&from=SL>
18. Sodišče EU. (3. september 2015). Zadeva C-526/13. Pridobljeno 10. marec 2021 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=166824&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=4361970>
19. Sodišče EU. (6. april 2016). Zadeva C-245/04. Pridobljeno 21. november 2020 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62004CJ0245&from=SL>
20. Sodišče EU. (27. julij 2017). Zadeva C-386/16. Pridobljeno 21. november 2020 iz <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=193212&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14966094>
21. Sodišče Evropske unije. (brez datuma a). *Predstavitev*. Pridobljeno 14. januar 2021 iz Sodišče Evropske unije: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7024/sl/
22. Sutkaitis, E. (25. 5 2012). *Intra-EU trade and chain transactions under EU VAT – between simplification measures and inconsistent results (magistrska naloga)*. Lund: Lund University - School of Economics and Management. Pridobljeno 22. november 2020 iz <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOId=2612437&fileOId=2612594>
23. Zalokar, N. (28. marec 2013). Trenutek odbitka DDV pri pridobitvi blaga iz EU. *Revija IKS 04/2013*. Pridobljeno 15. januar 2021 iz <https://www.revijaiks.si/2013/04/Davscine/clanek/387822/trenutek-odbitka-ddv-pri-pridobitvi-blaga-iz-eu>
24. Zalokar, N. (27. maj 2016). Obračun DDV pri verižnih poslih. *Revija IKS 06/2016*. Pridobljeno 21. november 2020 iz

- <https://www.revijaiks.si/2016/06/Davscine/clanek/284511/obracun-ddv-pri-veriznih-poslih?h=veri%C5%BEni%20posli>
25. Zupančič, M. (29. januar 2020). Nova ureditev za zaporedne dobave blaga. *Revija IKS* 02/2020. Pridobljeno 21. november 2020 iz <https://www.revijaiks.si/2020/02/Davscine/clanek/5501480/nova-ureditev-za-zaporedne-dobave-blaga?h=nova%20ureditev%20za%20zaporedne%20dobave>
26. Zupančič, M. (25. marec 2020). Oprostitev DDV pri dobavah znotraj EU. *Revija IKS* 04/2020. Pridobljeno 12. januar 2021 iz <https://www.revijaiks.si/2020/04/Davscine/clanek/5599921/oprostitev-ddv-pri-dobavah-blaga-znotraj-eu>
27. Zveza RFR. (2019). *Priročnik zveze RFR - Davek na dodano vrednost v praksi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.