

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

POSREDNI DAVKI V SLOVENIJI

NATAŠA LADEŠIČ

Ljubljana, junij 2003

IZJAVA

Študentka Nataša Ladešić izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. Tineta Stanovnika in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 20. junija 2003

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. POSREDNI DAVKI	2
2.1 DAVEK NA DODANO VREDNOST	2
2.1.1 Prihodki od DDV	2
2.1.2 Vrste davčnih zavezancev	3
2.1.2.1 Zavezanci po zakonu o DDV	3
2.1.2.2 Mali zavezanci za DDV	3
2.1.2.3 Kmetje	5
2.2 TROŠARINE	6
2.2.1 Prihodki od trošarin	6
2.2.2 Načela obdavčevanja s trošarinami	7
2.2.3 Vrste trošarinskih izdelkov	8
2.2.3.1 Alkohol in alkoholne pijače	8
2.2.3.1.1 Trošarine za vino in žganje pri malih proizvajalcih	9
2.2.3.2 Tobačni izdelki	10
2.2.3.3 Mineralna olja in plin	11
2.2.4 Trošarinski zavezanci	12
2.2.5 Trošarinsko dovoljenje	13
2.2.6 Trošarinsko skladišče	13
3. POSREDNI DAVKI IN MEDNARODNA MENJAVA	15
3.1 DAVEK NA DODANO VREDNOST IN CARINA	15
3.1.1 Uvoz blaga in storitev	16
3.1.1.1 Nastanek davčne obveznosti pri uvozu blaga in storitev	17
3.1.1.2 Nastanek carinskega dolga	18
3.1.1.3 Davčna osnova pri uvozu	18
3.1.1.4 Uvoz v svojem imenu in za svoj račun	19
3.1.1.5 Carinski postopki z ekonomskim učinkom	20
3.1.1.5.1 Carinsko skladiščenje	20
3.1.1.5.2 Uvoz blaga za proizvodnjo za izvoz	21
3.1.1.5.3 Predelava pod carinskim nadzorom	22
3.1.1.5.4 Začasni uvoz blaga	22
3.1.1.5.5 Začasni izvoz blaga na oplemenitenje	23
3.1.2 Izvoz blaga in storitev	23
3.1.2.1 Poenostavljeni postopki pri izvoznem carinjenju	24
3.1.2.2 Izvoz, ki ni oproščen plačila DDV	24
3.1.2.3 Oprostitve plačila DDV	25
3.1.2.4 Lasten izvoz blaga	26

3.1.2.5	Komisijski izvoz blaga	27
3.2	TROŠARINE IN CARINA	28
3.2.1	Način obračuna trošarine pri uvozu in izvozu	29
3.2.2	Obveznosti uvoznika - trošarinskega zavezanca	29
3.2.3	Odlog in odpustitve plačila trošarine pri uvozu	30
4.	SKLEP	31
5.	LITERATURA	34
6.	VIRI	35

1. UVOD

Predmet obravnave diplomskega dela je razvoj posrednih davkov v Sloveniji od leta 1999 naprej, njihova vloga v mednarodni menjavi ter nadaljnje spremembe slovenskega davčnega sistema zaradi vstopa v Evropsko unijo. Leto 1999 je bilo za Slovenijo odločilno, saj je uspešno končala reformo davčnega sistema s sprejetjem novega zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in trošarin, medtem ko je bil sistem carin kot tretja oblika posrednih davkov uveljavljen že prej.

Namen obravnave je vezan na prikazovanje splošnih značilnosti posrednih davkov, obveznosti in pravic tako fizičnih kot pravnih oseb iz tega naslova. Prav tako nameravam opisati postopke obračunavanja DDV pri vključevanju blaga in storitev v mednarodno menjavo. S takšnim načinom obravnavanja bom skušala priti do željenega cilja. Cilj diplomske naloge je torej analiza carinske, davčne in trošarinske situacije pri uvozu in izvozu blaga in storitev ter obračunavanje javnofinančnih dajatev. Podatke za predstavitev teoretičnega pojasnjevanja sem črpala iz slovenske literature in virov.

Diplomsko delo je sestavljeno iz dveh delov. V prvem bom na kratko opisala splošne značilnosti DDV. Bolj podrobno pa se bom posvetila zavezancem za DDV, kjer bom predstavila zavezance po zakonu o DDV, male zavezance in kmete. Analizirala bom njihovo vlogo v sistemu DDV oziroma zunaj njega. Poleg DDV bom predstavila tudi trošarine kot drugo obliko posrednih davkov. Prikazala bom namreč glavne skupine trošarinskih izdelkov, obveznosti in pravice trošarinskih zavezancev, trošarinsko skladišče in pogoje za pridobitev trošarinskega dovoljenja.

Drugo poglavje je temeljni del diplomskega dela. Prikazala bom DDV in trošarine v povezavi s carinskimi situacijami. Najprej bom opisala vlogo DDV pri mednarodni menjavi. Posamezno nameravam opredeliti uvoz in izvoz blaga in storitev ter pomen nastajajočih obveznosti kot tudi oprostitve pri plačilu davčnih in carinskih dajatev. Prav tako nameravam analizirati carinske postopke pri izvozu in uvozu blaga z vključevanjem davčne obravnave.

Drugi del drugega poglavja je namenjen predstavitvi trošarin v mednarodni blagovni menjavi. Navedla bom naloge izvajalcev trošarinskega nadzora, način obračuna in plačila pri uvozu in izvozu trošarinskih izdelkov, obveznosti uvoznika trošarinskih izdelkov ter pravice do odloga oziroma odpustitve plačila trošarinskih dajatev.

V sklepu na kratko povzemam osnovne ugotovitve diplomskega dela.

2. POSREDNI DAVKI

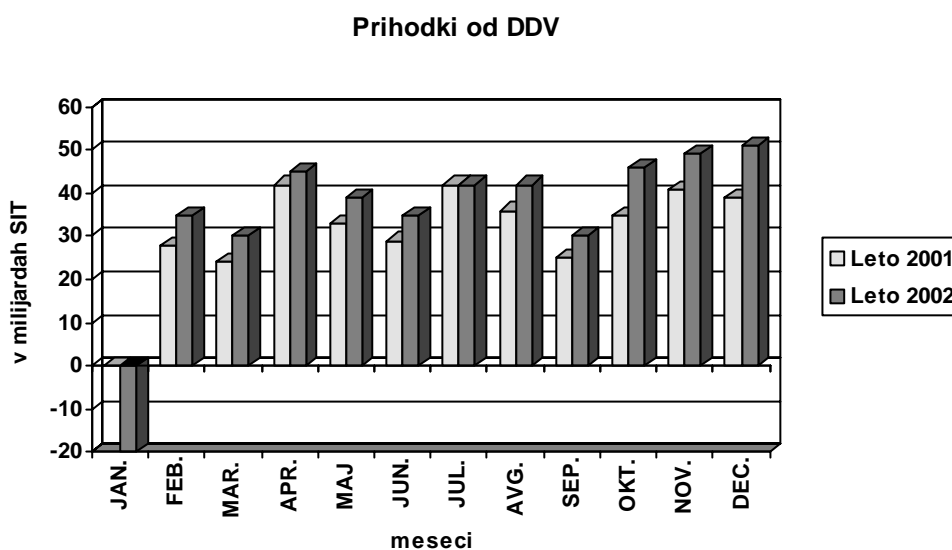
2.1 DAVEK NA DODANO VREDNOST

S 1.7.1999 smo v Sloveniji uvedli DDV in trošarine. Razlogov za uvedbo je bilo več. Eden od glavnih je vključevanje Slovenije v Evropsko unijo, kjer imajo takšen davek vse države članice. Slovenija je bila prisiljena uvesti takšno obliko obdavčevanja, saj je kot prihodnja članica Evropske zveze morala z drugimi članicami nastopati s harmoniziranimi posrednimi davki. DDV je kot oblika obdavčevanja potrošnje prinesla tudi nekatere koristne novosti in prednosti predvsem v prihodkovni izdatnosti, zagotavljanju davčne nevtralnosti in manjši stopnji davčnih utaj (Interno gradivo Ministrstva za finance, 1999, str. 1). To pomeni, da novonastali davek izpolnjuje zahteve sodobne javnofinančne politike, kar pa za prometni davek ni veljalo.

2.1.1 Prihodki od DDV

Z uveljavitvijo DDV se je povečal fiskalni učinek, saj v nasprotju s prejšnjim prometnim davkom omogoča boljši donos. Država z DDV pobere od 90 do 95 % možnega davka, medtem ko je bil delež pri prometnem davku nekoliko nižji. Po podatkih Ministrstva za finance je Davčna uprava Republike Slovenije iz tega naslova pobrala v letu 1998, ko je še v celoti veljal zakon o prometnem davku, 276,5 milijard tolarjev prometnega davka, v letu 2000, ko se je v celoti pobiral DDV, pa se je iz tega naslova nabralo že 399,2 milijarde tolarjev (Bilten javnih financ, 2003, str. 33).

Slika 1: Prihodki od DDV po mesecih leta 2001 in 2002 v milijardah SIT



Vir: Bilten javnih financ, 2003, str. 33.

Julija 2001 je prišlo do spremembe medmesečne dinamike prihodkov iz naslova DDV po obračunu. To pomeni, da so se davčni zavezanci glede doseženega letnega prometa odločili za mesečno, trimesečno ali polletno predložitev DDV. Vendar pa novela zakona ni vplivala na višino prihodkov iz tega naslova, saj je bil dosežen približno enak donos kot julija leta 2002, to je 42 milijard tolarjev. Iz slike je razvidno, da prihodki DDV leta 2002 v povprečju presegajo prihodke leta 2001, in sicer za 7 %; samo januarja 2002 je zabeležen negativen priliv v državni proračun, ki je bil realno za 5,8 % nižji od realiziranih prihodkov januarja leta 2001. To je predvsem zaradi manjših vplačil DDV po obračunu in od uvoza, medtem ko so bila vračila DDV precej višja. Večja rast prihodkov DDV leta 2002 glede na leto 2001 je posledica povečanja davčnih stopenj tega davka, pri čemer se je splošna stopnja zvišala od 19 na 20 %, nižja pa od 8 na 8,5 %. Donos leta 2001 je bil nižji tudi zaradi spremenjene strukture trošenja v korist blaga z nižjo davčno stopnjo. Leta 2001 je znašal delež DDV po obračunu in od uvoza v skupnih davčnih prihodkih proračuna 36 %, leta 2002 pa 38 %.

2.1.2 Vrste davčnih zavezancev

2.1.2.1 Zavezanci po zakonu o DDV

Pri opredelitvi zavezancev za DDV je treba najprej pojasniti pojem obdavčljiva dejavnost. To je vsak promet blaga in storitev, ki ga davčni zavezanec opravlja za plačilo v okviru svoje dejavnosti, torej tudi tisti promet, za katerega je predpisana oprostitev plačila davka. Na splošno lahko o obdavčljivi dejavnosti govorimo takrat, ko davčni zavezanec ponudi kupcu blaga ali storitev neko korist, za katero zahteva tudi plačilo.

Zakon o DDV določa zavezance za DDV in omogoča prostovoljni vstop v novi sistem. Praviloma je davčni zavezanec nosilec dejavnosti. Med zavezance so uvrščene vse pravne in fizične osebe, ki v Sloveniji opravljajo obdavčljivo dejavnost, s katero so v zadnjih dvanajstih mesecih dosegli 5 milijonov tolarjev prometa. Osebe oziroma predstavniki gospodinjstva, ki opravljajo dejavnost kmetijstva in gozdarstva, so zavezanci, kadar je skupni katastrski dohodek vseh članov gospodinjstva v zadnjem koledarskem letu presegal 1,5 milijona tolarjev. Ti zavezanci so uvrščeni v register zavezancev za DDV po uradni dolžnosti.

2.1.2.2 Mali zavezanci za DDV

Mali zavezanec je lahko v svojem pravno-formalnem statusu tako samostojni podjetnik kot gospodarska družba, ki ne dosega 5 milijonov tolarjev prometa v zadnjih dvanajstih mesecih poslovanja oziroma 1,5 milijona tolarjev skupnega katastrskega dohodka na kmetijo. V primeru, da mali zavezanec opravi promet blaga ali storitev zavezancem za DDV, mora izstaviti račun, na katerem ne obračunava DDV, kar pomeni, da posluje zunaj sistema DDV.

Tak zavezanec nima pravice do vračila vstopnih davkov, saj ga tudi svojemu dobavitelju, če je mali zavezanec, ne plača (Štravs, 2001, str. 11-13).

Mali zavezanci, ki ne presegajo 5 milijonov tolarjev prometa oziroma 1,5 milijona tolarjev katastrskega dohodka na kmetijo, se lahko prostovoljno registrirajo za DDV. Za prostovoljno registracijo se odločijo predvsem tiste fizične in pravne osebe, ki nameravajo doseči mejni znesek obdavčljivega prometa pri opravljanju svoje dejavnosti ter tisti mali zavezanci, ki načrtujejo izdatke nad mejnim zneskom.

Z registracijo v sistem DDV imajo mali zavezanci pravico do vračila vstopnega davka, prav tako pa zmanjšujejo svoje stroške poslovanja. Zavezanci, ki niso v sistemu DDV, so praviloma v slabšem ekonomskem položaju, saj nimajo pravice do vračila vstopnega davka. Lahko pa prihranijo pri stroških obračunavanja DDV, saj jim ni potrebno natančno vodenje davčnih evidenc. Skratka, mali zavezanci morajo sami presoditi, v katerem primeru se bo izplačalo vstopiti v sistem DDV, zakon pa jih zavezuje, da bodo morali v primeru prostovoljnega vstopa v sistem ostati v njem najmanj pet let.

Finančne posledice malega zavezanca, ki se prostovoljno registrira, bom prikazala z naslednjim primerom.

PRIMER 1:

Mali zavezanec se ukvarja s frizersko dejavnostjo in v dveh mesecih realizira 819.333 tolarjev prometa brez DDV. V dveh mesecih je prejel za 681.606 tolarjev računov, preostali stroški pa so predvsem stroški plač, malic in kilometrin.

Tabela 1: Prikaz izračuna dvomesečnega prometa pri prostovoljni registraciji malega zavezanca

Opis	Davčni zavezanec - DA	Davčni zavezanec - NE
1. Prejeti računi z DDV	681.606 SIT	681.606 SIT
2. Vstopni DDV (8,5 % in 20 %)	113.147 SIT	VES DDV JE STROŠEK
3. Vstopni DDV, ki se ne sme odbiti	68 SIT	
4. Prejeti računi brez DDV (1-2-3)	568.459 SIT	681.606 SIT
5. Izdani računi z DDV	983.200 SIT	819.333 SIT
6. DDV na izdanih računih (20 %)	163.867 SIT	0 SIT
7. Izdani računi brez DDV (5-6)	819.333 SIT	819.333 SIT
8. Doplačilo DDV (6-2)	50.720 SIT	0 SIT

Vir: Računovodski servis Finia Consult d.o.o., 2003.

Stroški plač, malic in kilometrin v izračunu niso posebej prikazani, skupaj s stroški nabave osnovnega, pomožnega materiala in storitev ter reprezentance znašajo pri zavezancu, ki je v

sistemu DDV 940.400 tolarjev, medtem ko je nezavezanec dosegel kar 1.053.547 tolarjev skupnih stroškov. Stroški so višji zaradi vključitve vstopnega DDV med stroške.

V obeh primerih je izračunana izguba, vendar je v primeru vključitve v sistem DDV manjša in znaša 121.067 tolarjev, saj DDV ni vključen v stroških. Tako je zavezanec za končne potrošnike nekoliko dražji, ker na izstavljenih računih zaračuna tudi DDV.

Če se mali zavezanec, v tem primeru frizer, odloči, da ne bo vstopil v sistem DDV, bo sicer konkurenčnejši, vendar pa bo imel za 113.215 tolarjev več lastnih stroškov. Dvomesečna izguba v tem primeru znaša 234.214 tolarjev.

Na podlagi izračuna prometa malega zavezanca s frizersko dejavnostjo pri odločitvi za ali proti registraciji lahko ugotavljam, da bo za malega zavezanca ugodneje, če ne bo vstopil v sistem DDV, saj bi lahko zaradi zasičenosti na trgu frizerske dejavnosti konkuriral z nižjimi cenami pri končnih potrošnikih, seveda ob zagotavljanju večje kakovosti kot konkurenca.

2.1.2.3 Kmetje

Predstavnik gospodinjstva postane davčni zavezanec, če opravlja kmetijsko ali gozdarsko dejavnost, s katero doseže več kot 1,5 milijona tolarjev skupnega katastrskega dohodka. Sistem prometnega davka je vsem kmetom omogočal nabavo večine reprodukcijskega materiala brez davka, drugi vhodni materiali, oprema in storitve pa so bili obdavčeni z najnižjo možno 5 - odstotno stopnjo, z izjemo nafte, ki je bila obdavčena s 104 - odstotnim prometnim davkom, in veterinarskih storitev, ki so bile prometnega davka oproščene (Kmetijska svetovalna služba Slovenije, 1999, str. 11). Ob prehodu na sistem DDV se je delež vstopnega DDV v stroških, predvsem zaradi povečanih davčnih stopenj, povečal. Na podlagi povedanega je očitno, da so se kmetije znašle v različnih položajih, in sicer kot obvezni ali prostovoljni zavezanci v sistemu DDV, lahko so ostale povsem zunaj sistema ali pa izkoriščajo možnost za uveljavitev pavšalnega nadomestila.

Kmet, ki presega 1,5 milijona tolarjev letnega katastrskega dohodka, mora vstopiti v sistem DDV. Z vstopom ima enake obveznosti in pravice kot vsi drugi zavezanci v sistemu.

To pomeni, da pri vseh svojih nabavah plača vstopni DDV, ki mu ga povrnejo kupci oziroma država. Druga obveznost zavezanca v sistemu je, da mora v davčnem obdobju obračunati svojo davčno obveznost do države ne glede na to, ali ima v obdobju kaj prometa.

Kmetje lahko postanejo tudi upravičenci do pavšalnega nadomestila. Tisti, ki niso davčni zavezanci, lahko pristojnemu davčnemu organu kadarkoli predložijo zahtevek za začetek obračunavanja in plačevanja DDV. Z zahtevkom pridobijo kmetje pravico do pavšalnega

nadomestila vstopnega davka. Ta pravica se jim prizna le v primerih, ko opravijo promet blaga in storitev davčnim zavezancem. Tako lahko kmetje pri izstavitvi računov poleg opravljenega prometa blaga in storitve zaračunajo še znesek pavšalnega nadomestila v višini 4 % od kupne vrednosti kmetijskih pridelkov, davčni zavezanci kot kupci, pa si pavšalno nadomestilo lahko odbijejo kot svoj vstopni DDV (Svilar, 2001, str. 136).

Če kmet v koledarskem letu ne doseže 1,5 milijona tolarjev prometa, ne postane zavezanec za DDV. S tem mu je prikrajšana pravica do uveljavitve odbitka vstopnega davka ter izstavljanje računov skupaj z DDV. Edina prednost je neobveznost vodenja obsežnejših davčnih evidenc, ki mu bi prinašale velike administrativne stroške.

Večina slovenskih kmetij je zunaj sistema in se vanj vključijo prostovoljno. Izvzetje posamezne dejavnosti iz sistema DDV ima za posledico slabši konkurenčni položaj le, če prodaja kmetijskih izdelkov ni usmerjena v končno potrošnjo. Zato lahko pričakujemo, da se bo marsikateri mali zavezanec odločil za prostovoljni vstop v sistem. Vendar izkušnje držav članic Evropske unije kažejo, da se med malimi kmetijami le malokatera odloči za prostovoljni vstop v sistem, predvsem zaradi prevelikega bremena vodenja zahtevanih evidenc ter raznolike pridelave.

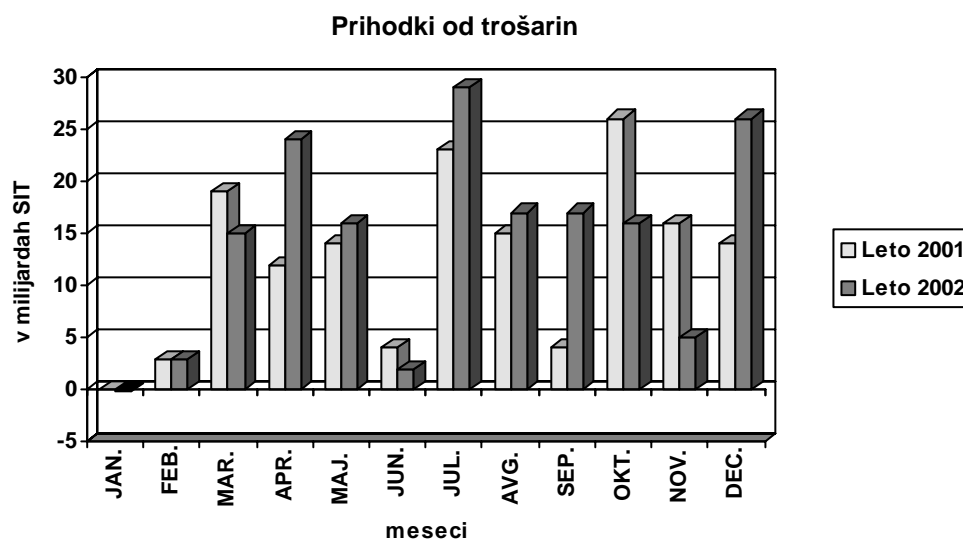
2.2 TROŠARINE

Trošarine veljajo za fiskalno pomembne posredne davke, za katere je značilen strog nadzor države ter cenovna neelastičnost povpraševanja. Slovenija je uvedla novi sistem trošarin 1. julija 1999, ko se je začela reforma sistema posrednih davkov. Podobno kot pri DDV, so tudi pri trošarinah prizadevanja organov Evropske skupnosti predvsem za uskladitev sistemov in stopenj med članicami Evropske unije. V državah, ki imajo DDV, se trošarina prišteje k osnovi za DDV, kar pomeni, da se ceni izdelka doda trošarina in šele potem obračuna DDV.

2.2.1 Prihodki od trošarin

Finančni učinki DDV in trošarin so bili ob sprejetih davčnih stopnjah in določitvi zneskov trošarin ocenjeni na približno podoben obseg kot je bil obseg prilivov iz naslova prometnih davkov. Prihodki iz naslova trošarin so v drugi polovici leta 1999 znašali 70,1 milijard tolarjev, leta 2002 pa že 170,9 milijard tolarjev.

Slika 2: Prihodki od trošarin po mesecih leta 2001 in 2002 v milijardah SIT



Vir: Bilten javnih financ, 2003, str. 33.

Kljub velikemu nihanju stopenj trošarin posameznih trošarinskih izdelkov, so se prihodki od trošarin leta 2002 v primerjavi z letom 2001 realno povečali za 8,9 %. Delež trošarin v skupnih davčnih prihodkih državnega proračuna je bil leta 2001 in 2002 približno enak, saj je znašal približno 16 %. V okviru celotnih prihodkov od trošarin so se v letu 2002 najbolj povečali prihodki od trošarin na mineralna olja, realno za 10 %, in sicer zaradi povišanih trošarinskih dajatev ob koncu leta 2001 in v začetku leta 2002. Sledijo prihodki od trošarin na cigarete in tobačne izdelke, ki so se realno povečali za 9,6 % zaradi prilagajanja evropski zakonodaji na začetku in sredi leta 2002, medtem ko so se prihodki od alkohola in alkoholnih pijač realno povečali le za 0,8 %. V letu 2002 se je tako približno 72 % trošarinskih prihodkov oblikovalo od prodaje mineralnih olj, 20,5 % od cigaret in tobačnih izdelkov in 7,5 % od alkohola ter alkoholnih pijač (Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 1).

2.2.2 Načela obdavčevanja s trošarinami

Smernice Evropske unije uveljavljajo naslednja načela obdavčevanja s trošarinami:

- ⇒ s trošarinami so obdavčeni alkohol in alkoholne pijače, tobak in tobačni izdelki ter mineralna olja in plin. Za pravilno razvrstitev določenega trošarinskega izdelka kot tudi pravilnega zneska trošarine je treba opredeliti vrsto trošarinskega izdelka, njegovo uvrstitev na kombinirani nomenklaturi carinske tarife, namen uporabe trošarinskega izdelka (predvsem pri mineralnih oljih in plinu) ter višino trošarine na obračunsko enoto;
- ⇒ trošarinski izdelki se obdavčujejo pri proizvodnji in uvozu, kar pomeni enako davčno obremenitev teh izdelkov in s tem enak položaj udeležencev na trgu;

- ⇒ trošarina se plačuje od volumna (liter, hektoliter), teže (1000 kilogramov), alkoholne moči (prostorninska moč alkohola) in količine (1000 kosov);
- ⇒ poslovanje s trošarinskimi izdelki mora potekati na takšen način, da se prepreči davčna utaja oziroma zloraba pri nabavi, izdelovanju in prodaji teh izdelkov.

2.2.3 Vrste trošarinskih izdelkov

V Sloveniji poznamo tri skupine trošarinskih izdelkov:

- ⇒ alkohol in alkoholne pijače,
- ⇒ tobačne izdelke,
- ⇒ mineralna olja in plin.

V Sloveniji do uvedbe DDV in novega zakona o trošarinah nismo imeli enotne ureditve na področju obdavčevanja trošarinskih izdelkov. Pri obdavčitvi cigaret se je najprej obračunal prometni davek, kateremu se je dodal absolutni znesek, pri alkoholnih pijačah in naftnih derivatih pa so se uporabljale močno zvišane stopnje prometnega davka.

Povpraševanje po trošarinskih izdelkih je cenovno neelastično, kar pomeni, da obdavčitev teh izdelkov povzroča le manjšo presežno davčno obremenitev. Visoko obdavčevanje je pogojeno z željo po destimuliranju potrošnje tistih izdelkov, ki povzročajo negativne eksternalije (Stanovnik, 2002, str. 95-96).

2.2.3.1 Alkohol in alkoholne pijače

V prvo skupino trošarinskih izdelkov uvrščamo alkohol in alkoholne pijače, in sicer pivo, vino, fermentirane in vmesne pijače ter etilni alkohol. Za pravilno uvrstitev posameznih trošarinskih izdelkov med posamezne alkoholne pijače moramo poznati vsebnost alkohola in pa tarifno oznako v nomenklaturi carinske tarife. Trošarinska osnova za vina, vmesne in fermentirane pijače je količina izdelka, merjena v hektolitrih, za pivo in etilni alkohol pa prostorninska vsebnost alkohola na en hektoliter.

Od uvedbe novega zakona o trošarinah se je količina prodanega alkohola in alkoholnih pijač, kljub nenehnemu zviševanju trošarin, povečevala. Največja poraba je bila pri pivu in mirnih vinih, opazna je bila tudi povečana potrošnja žganih pijač, kamor poleg nedenaturiranega in denaturiranega etilnega alkohola sodijo tudi rum, vodka, likerji in podobne žgane pijače. Vzrok za povečano potrošnjo je lahko uvoz novih blagovnih znamk pijač ter trend mešanja različnih pijač. Porast trošarin je bil ponovno zabeležen leta 2001, kar je imelo za posledico znižanje porabe alkoholnih pijač. Kljub temu je prihodek od pobranih trošarin znašal približno 11 milijard tolarjev (Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 2).

V tabeli 2 prikazujem gibanje trošarinske stopnje za alkohol in alkoholne pijače od leta 1999 naprej.

Tabela 2: Pregled stopenj trošarin za alkohol in alkoholne pijače od leta 1999 naprej

Zap. št.	Trošarinski izdelek	Datum spremembe			enota
		1.7.99	1.2.01	5.4.02	
1.	Pivo	1.000	1.500	1.643	SIT za 1 vol % alk./hl
2.	Mirno vino	0	0	0	SIT za hl
3.	Peneče vino	0	0	0	SIT za hl
4.	Druge fermentirane pijače	7.500	0	0	SIT za hl
5.	Vmesne pijače	11.000	0	15.000	SIT za hl
6.	Etilni alkohol	100.000	125.000	166.500	SIT za 100 vol % alk./hl

Vir: Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 5.

2.2.3.1.1 Trošarine za vino in žganje pri malih proizvajalcih

Z uvedbo zakona o trošarinah se je doma pridelano žganje močno podražilo, dejavnost malih proizvajalcev vina in žganja pa je postala zelo ogrožena. Mali proizvajalec vina je fizična oseba, ki se ukvarja s proizvodnjo vina ali žganja oziroma tisti, ki plača trošarino glede na proizvedene in ne prodane količine. Da proizvajalec vina postane trošarinski zavezanec, mora imeti vsaj 5 arov vinograda in opremo za proizvodnjo vina, ki ga prideluje iz lastnega grozdja (Kmetijska svetovalna služba Slovenije, 1999, str. 52).

Trošarina se za vino in žganje plačuje na podlagi proizvedene količine v koledarskem letu, zmanjšane za količino, dovoljeno za lastno uporabo. Letna količina, ki je dovoljena za lastno uporabo, znaša 230 litrov vina, 10 litrov vina posebnih trgatev in 7 litrov čistega alkohola (približno 17,5 litra 40 - odstotnega žganja) na polnoletnega člana gospodinjstva.

Pridelovalci vina in žganja kot davčni zavezanci pri prodaji svojih izdelkov obračunavajo DDV. Za vino je določen na ravni 8,5 %, za žganje pa na ravni 20 %. Zavezanci zunaj sistema nimajo pravice do obračunavanja DDV, imajo pa možnost zaračunavati 4 - odstotno pavšalno nadomestilo pri prodaji vina, medtem ko pri prodaji žganja pavšalnega nadomestila ni mogoče pridobiti.

Vstop v Evropsko unijo bo na slovensko kmetijstvo močno vplival. Da bi omilili negativne učinke in pripomogli k ohranitvi slovenskega podeželja, je prišlo do popravka zakona o trošarinah. Uvedeno je bilo namreč prehodno obdobje, med katerim se lahko mali pridelovalci

žganja prilagodijo precejšnjemu zvišanju cen njihovih izdelkov. Z 31. marcem 2002 je bila trošarina od proizvedenega domačega žganja določena v znesku 33.000 tolarjev za 100 % prostorninske vsebnosti alkohola na en hektoliter čistega alkohola; z 31. marcem 2004 bo določena v znesku 66.000 tolarjev, 31. marca 2005 pa v znesku 100.000 tolarjev.

2.2.3.2 Tobačni izdelki

Trošarina se plačuje od naslednjih tobačnih izdelkov:

- ⇒ cigaret,
- ⇒ cigar in cigariloso in
- ⇒ tobaka za kajenje.

Trošarinska osnova za tobačne izdelke je sestavljena iz specifične trošarine, ki jo določi posamezna država, in variabilne trošarine. Specifična trošarina je vedno izražena v fiksnem znesku za 1000 kosov, variabilna trošarina pa je izražena v odstotkih od drobnoprodajne cene cigaret in se določi glede na razliko do celotne trošarine. Država želi z določitvijo specifične trošarine ponavadi zaščititi domače proizvajalce cigaret, saj so domače cigarete praviloma cenejše kot uvožene, ob nižjem fiksnem znesku pa so domači proizvajalci manj prizadeti.

Smernice Evropske unije so predpisale minimalno trošarino, ki znaša 57 % od drobnoprodajne cene najbolj prodajanih cigaret; slednja naj bi se povečevala le do 1. januarja 2004. Uveljavitev ciljne 57-odstotne trošarine bi pomenilo povečanje davčne obremenitve in s tem povečanje drobnoprodajnih cen cigaret. To pa bi lahko vplivalo na razraščanje črnega trga in zmanjšanje prodaje legalnih dobaviteljev, posledično pa kljub povišani obdavčitvi na izpad javnofinančnih prihodkov iz tega naslova. Prihodek od davka lahko torej pada kljub povišani davčni stopnji.

Na podlagi podatkov carinskega urada slednja trditev za Slovenijo ne drži, saj se kljub višanju trošarine od leta 1999 naprej potrošnja cigaret povečuje. Večja potrošnja cigaret je mogoča zaradi končnih potrošnikov iz višjega cenovnega razreda kot tudi uporabe cigaret mednarodnih znamk, ki konkurirajo domačim izdelkom. Prihodek od pobranih trošarin za cigarete je leta 1999 znašal približno 9,6 milijard tolarjev, leta 2000 21,8 milijard tolarjev, leta 2002 pa se je povečal na 33 milijard tolarjev.

V tabeli 3 predstavljam gibanje trošarin za cigarete.

Tabela 3: Gibanje trošarinske stopnje za cigarete od leta 1999

Vrsta trošarine	Datum spremembe							
	1.7.99	1.2.00	1.2.01	1.7.01	1.1.02	1.7.02	1.8.02	1.1.03
1. Specifična troš.(v SIT/1000 kosov)	1219,3	1371,7	1463,9	1549,2	1871,5	1928,5	2097,7	2368,7
2. Proporcionalna troš. (v % od d.p.c.)	32,8	32,8	32,8	33,6	35,9	37,5		39,1

Vir: Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 5.

Višino trošarine za druge tobačne izdelke, ki predstavljajo manjši delež v skupnih prihodkih, pa podajam v tabeli 4.

Tabela 4: Trošarina za druge tobačne izdelke

Vrste tobačnih izdelkov	Višina trošarine
1. Cigare in cigarilosi	<ul style="list-style-type: none"> • 0 SIT za 1000 kosov • 5 % od drobnoprodajne cene
2. Drobnno rezan tobak	<ul style="list-style-type: none"> • 0 SIT za 1 kg • 30 % od drobnoprodajne cene
3. Ostali tobak	<ul style="list-style-type: none"> • 0 SIT za 1 kg • 20 % od drobnoprodajne cene

Vir: Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 5.

2.2.3.3 Mineralna olja in plin

Med mineralna olja in plin uvrščamo bencin, plinsko olje, utekočinjen naftni plin za pogonski namen in ogrevanje, kurilno olje ter kerozin.

Kurilno olje sodi med najbolj učinkovita goriva za ogrevanje. Prednosti tega je zlasti hitra dobava, enostavna uporaba ter dokaj nezahtevno skladiščenje. Poleg kurilnega olja, ki ga dandanes najpogosteje uporabljamo, se zadnje čase kot gorivo veliko uporablja tudi utekočinjen naftni plin, ki je energetsko učinkovit, saj zagotavlja do 95 - odstotni izkoristek vložene energije in sredstev. Še bolj je pomembno, da prehod na ta vir energije z ugodnimi posojili finančno spodbuja tudi država.

Osnova se za plačevanje trošarin pri mineralnih oljih in plinih določi količinsko, in sicer v kilogramih, kubičnih metrih ali litrih. Trošarine pri mineralnih oljih so določene v absolutnih zneskih, to je v 1000 litrih ali kilogramih, medtem ko se naravni plin meri v kubičnih metrih (Cirman et al., 2001, str. 34).

Povpraševanje po tovrstnih gorivih je zelo odvisno od gibanja trenutnih cen na trgu naftnih derivatov kot tudi sezonskega vpliva. Prvi dve leti po uvedbi novega zakona o trošarinah je znašala trošarina kurilnega olja 5.000 tolarjev za 1000 litrov olja, vse do začetka leta 2003 pa 7.500 tolarjev za 1000 litrov olja. Na začetku leta 2003 je višina trošarine precej nihala predvsem zaradi iraške krize, ki je povzročila visoke cene naftnih derivatov. Odgovor na to je bil protiinflacijski ukrep, torej znižanje trošarin. Ob zadnji spremembi se je celo znižala na 4.876 tolarjev za 1000 litrov olja. Podobno se je dogajalo tudi s plinskim oljem, le da je zanj trošarina obračunana višje. Trenutno znaša 56.899 tolarjev za 1000 litrov olja. V času kurilne sezone se poveča povpraševanje po navedenih gorivih, medtem ko se zunaj sezone zmanjša. Povpraševanje po bencinu se poveča ravno nasprotno, torej v poletnih mesecih, ko nastopi turistična sezona. Temu primerno se prilagodijo tudi cene bencina. Za 95 - in 98 - oktanski neosvinčeni bencin se je trošarina gibala enako. Letošnje leto se je celo znižala, in sicer za približno 12 % v primerjavi z letoma 2001 in 2002 (Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 4).

2.2.4 Trošarinski zavezanci

Davčni zavezanec je lahko izdelovalec ali uvoznik izdelkov, ki so obdavčeni s trošarino. Od njegovega statusa je odvisno predvsem to, kdaj bo plačeval trošarino in kakšne so njegove obveznosti.

Davčni zavezanec lahko pridobi status trošarinskega pooblaščenca. To pomeni, da mu davčni organ izda dovoljenje za izdelavo, predelavo, skladiščenje, prejem ali razpošiljanje izdelkov, ki so obdavčeni s trošarino. Pravico do odloga plačila trošarine pridobi z dovoljenjem. Za razposlane izdelke je dolžan zavarovati plačilo trošarine in voditi evidenco zalog trošarinskih izdelkov.

Če davčni zavezanec začne nezakonito proizvajati, uvažati ali prodajati trošarinske izdelke, izgubi status trošarinskega pooblaščenca. Takrat dobi status davčnega zavezanca brez pooblastila, saj mora plačati trošarino takoj, kar pomeni brez odloženega plačila. Zavezanec mora tako carinskemu organu predložiti mesečni obračun trošarine, in sicer do 25. dne naslednjega meseca po preteku davčnega obdobja. Po mnenju glavnega carinskega urada so slovenski trošarinski zavezanci plačilno sposobni, saj večina plačuje trošarino v zakonsko določenem roku, to je v 30 dneh po preteku davčnega obdobja.

Glavni carinski urad Republike Slovenije je do 10.3.2003 evidentiral 370 trošarinskih zavezancev, od tega 140 proizvajalcev in 230 uvoznikov. Med uvozniki je bilo 145 zavezancev za alkohol in alkoholne pijače, 61 za mineralna olja in plin ter 24 zavezancev za tobačne izdelke. Med proizvajalci pa je bilo 137 zavezancev za alkohol in alkoholne pijače, 2

za mineralna olja in plin ter samo 1 zavezanec za tobačne izdelke (Interno gradivo Carinskega urada RS, str. 6).

2.2.5 Trošarinsko dovoljenje

Tako pravna kot fizična oseba potrebuje trošarinsko dovoljenje, da v trošarinskem skladišču opravlja dejavnost z odloženim plačilom trošarine, vse dokler proizvod ne zapusti trošarinskega skladišča.

Trošarinsko dovoljenje je izdano samo osebam, ki izpolnjujejo naslednje pogoje (Prislan, 1999, str. 20):

- ⇒ samostojna uporaba trošarinskih izdelkov v okviru svoje dejavnosti in sedež poslovanja v matični državi;
- ⇒ vodenje poslovnih knjig po dvostavnem sistemu;
- ⇒ poravnost davčnih in carinskih obveznosti;
- ⇒ zavarovanje plačila trošarine;
- ⇒ prepoved stečaja ali likvidacije osebe zaprosilke;
- ⇒ v elektronski obliki evidentirano gibanje trošarinskih izdelkov.

Trošarinsko dovoljenje izda carinski organ za nedoločen čas, vendar ga je kljub temu mogoče razveljaviti ali spremeniti. Trošarinsko dovoljenje preneha veljati v primeru smrti fizične osebe, pravna oseba pa izgubi možnost uveljavitve trošarinskega dovoljenja, kadar so ji odvzeta vsa pooblastila za uporabo trošarinskega skladišča.

Carinski urad Republike Slovenije je do 10. 3. 2003 izdal 421 trošarinskih dovoljenj, od tega 83 za trošarinska skladišča in 338 za oproščene uporabnike (Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 6). Tudi oproščeni uporabnik mora izpolnjevati pogoje za izdajo trošarinskega dovoljenja, vendar mu ni treba plačati trošarine, medtem ko ima imetnik trošarinskega dovoljenja za opravljanje svoje dejavnosti v trošarinskem skladišču možnost samo odloga plačila trošarine.

2.2.6 Trošarinsko skladišče

Trošarinsko skladišče je lahko en ali več med seboj povezanih prostorov, kjer imetniki trošarinskega dovoljenja proizvajajo, skladiščijo, prejemajo ali odpremljajo trošarinske izdelke v razmerah, ko je obveznost za plačilo trošarine odložena. Odlog plačila trošarine je torej značilnost trošarinskega skladišča. Ustanovi se le na podlagi trošarinskega dovoljenja, ki ga izda carinski organ, izjemoma pa izda dovoljenje tudi za proizvodnjo netrošarinskih izdelkov (Prislan, 1999, str. 18). Carinski urad Republike Slovenije je letošnje leto evidentiral 85

trošarinskih skladišč, in sicer 39 za alkohol in alkoholne pijače, 43 za mineralna olja in plin ter samo 3 skladišča za tobačne izdelke.

V istem trošarinskem skladišču se lahko proizvaja samo ena skupina trošarinskih izdelkov; torej samo skupina mineralnih olj in plina, skupina alkohola in alkoholnih pijač ali pa tobačnih izdelkov. Dovoljeno je tudi skladiščenje več skupin trošarinskih izdelkov, vendar morajo biti ločeni po skupinah in vrstah.

Za trošarinsko skladišče je bistvena tehnična izpopolnjenost. To pomeni, da je opremljeno z merili, s katerimi ugotavlja količino tako vmesnih izdelkov kot tudi končnih izdelkov in izdelkov, ki zapuščajo trošarinsko skladišče.

Poleg tehničnih pogojev so za trošarinsko skladišče pomembni tudi količinski. Trošarinsko dovoljenje se izda, ko so trošarinski izdelki v preteklem letu odpremljeni iz trošarinskega skladišča v količini, ki je vsaj za en trošarinski izdelek večja od predpisane, letna napoved pa naj bi bila vsaj za en trošarinski izdelek večja od predpisane (Prislan, 1999, str. 19).

Pregled najmanjših količin odpreme iz trošarinskega skladišča, potrebnih za izdajo trošarinskega dovoljenja, je podan v tabeli 5.

Tabela 5: Najmanjše količine odpreme trošarinskih izdelkov iz trošarinskega skladišča

Alkohol in alkoholne pijače	Količine
1. pivo	1,000.000 litrov
2. mirno vino	500.000 litrov
3. peneče vino	15.000 litrov
4. fermentirane pijače	50.000 litrov
5. vmesne pijače	50.000 litrov
6. etilni alkohol	15.000 litrov
Tobačni izdelki	
1. cigarete	500,000.000 kosov
2. drugi tobačni izdelki	700 kg
Mineralna olja	
1. bencin, plinsko olje, kerozin	70,000.000 litrov
2. mazut	5,000.000 kg
3. utekočinjen naftni plin, metan, naravni plin	5,000.000 kg

Vir: Prislan, 1999, str. 20.

3. POSREDNI DAVKI IN MEDNARODNA MENJAVA

3.1 DAVEK NA DODANO VREDNOST IN CARINA

Ko je blago oziroma storitev vključeno v mednarodno menjavo, je podvrženo obdavčitvam, ki veljajo v posameznih državah. Obdavčitev blaga in storitev temelji na dveh načelih (Stanovnik, 2002, str. 97):

⇒ **načelo uvoznice blaga** - v državo pride tuje blago, ki je neobdavčeno z DDV, ker se nanj aplicira stopnja 0 %; uvoženo blago se nato obdavči po stopnji, ki velja v državi uvoznici;

⇒ **načelo izvoznice blaga** - blago, namenjeno izvozu, se obdavči s stopnjo DDV, ki velja v državi izvoznici.

Na podlagi zgoraj navedenega lahko pojasnim, da se pri mednarodni menjavi blaga upošteva načelo države uvoznice, medtem ko načelo države izvoznice velja pri nakupu fizičnih oseb v drugi državi članici Evropske unije. Če gre torej za promet blaga dveh držav članic Evropske unije, DDV ne obračuna carina, temveč je obračun izstopnega davka prevaljen na kupca. Prodaja blaga v drugo državo članico je tako oproščena plačila DDV s pravico do odbitka vstopnega DDV od nabav. V primeru, da gre za prodajo blaga v državo nečlanico, se DDV obračuna pri uvozu blaga, kar pomeni, da prodajalec v državi članici ne zaračuna DDV kupcu v državi nečlanici. V obeh primerih gre za tako imenovano pravo oprostitev. Tudi storitve, ki so vključene v mednarodne transakcije, se obdavčujejo različno. Velja splošno pravilo, kjer se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je opravljen promet storitev, mesto obdavčitve je lahko tudi kraj izvršitelja ali prejemnika storitve, če storitev opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini.

S 1. januarjem 1993 so bile ukinjene fizične meje v Evropski uniji, kar je pomenilo večjo težavnost pri pobiranju davkov. Zaradi ukinitve meja pride tudi do davčnih utaj. Evropska unija zato še vedno namerava sprejeti načelo države izvoznice, ker je možnost davčnih utaj tu manjša. Z vzpostavitvijo enotnega trga so se pojavile različne oblike davčnih utaj (Ošljaj, 2000, str. 21):

⇒ Nakup blaga po stopnji 0 % v eni državi članici se lahko nezakonito uporabi v končni potrošnji, čeprav je bilo namenjeno izvozu. Kupec tako nabavi neobdavčeno blago, kar pomeni, da ni evidentirano v obračunu DDV.

⇒ Vzrok za utaje so tudi različne davčne stopnje v državah članicah. Kupec kupi blago zunaj svoje države po nižji stopnji, za obračun DDV pa prijavi nakup od tako imenovanega fiktivnega kupca po višji davčni stopnji in s tem zahteva vračilo višjega vstopnega davka.

Neprijava nakupa v državi članici povzroča težave pri iskanju storilcev davčnih utaj. Da bi davčni organ zmanjšal nezakoniti prenos blaga preko meje in uravnotežil državni proračun, je predpisal novo kontrolno službo, in sicer Centralno službo za komunikacije - CLO, ki je

prevzela vlogo carin (Ošljaj, 2000, str. 20). Bistvena naloga Centralne službe za komunikacije je sodelovanje z davčnimi upravami vsake države članice ter posredovanje informacij o zavezancih za DDV. Podatki in informacije se izmenjavajo po sistemu VIES (VAT information exchange system). Davčne uprave si z uporabo sistema VIES posredujejo informacije o menjavi znotraj Evropske unije in primerjajo podatke o obračunih DDV za davčne zavezanke. Vprašanje je le, koliko so davčne uprave v državah članicah pripravljene sprotno pridobivati in posredovati informacije o davčnih zavezancih, saj jim to predstavlja dodatno administrativno delo in stroške.

3.1.1 Uvoz blaga in storitev

Uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga na carinsko območje Slovenije, ki je obdavčljiv ne glede na to, ali blago uvozi davčni zavezanec ali fizična oseba. Carinski organ pri obračunavanju uvoznih dajatev določi carinsko vrednost na podlagi fakture, ki jo je izdal tuji prodajalec za uvoženo blago. Faktorni vrednosti se nato prištejejo prevoznim stroškom in vsi drugi stroški, ki so povezani z blagom. Blago se lahko predloži carinskemu organu na mejnem prehodu ali na katerem drugem mestu, mogoča pa je tudi sprostitev blaga v prostocarinsko cono.

Pri prometu storitev ne moremo govoriti o uvozu in izvozu kot pri prometu blaga. Opredeljeno je splošno pravilo, po katerem je kraj obdavčitve kraj, kjer ima stalno poslovno enoto tisti, ki storitev opravlja. Domači davčni zavezanec, ki je storitev opravil, obračuna in plača DDV. Kadar tovrstno storitev opravi davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, se kot kraj obdavčitve storitve šteje tujina (Thaler, 2000, str. 22). Zgornji trditvi ne veljata za naslednje vrste storitev. To so storitve, povezane z nepremičninami, ki so obdavčene v kraju, kjer se nepremičnina nahaja. Posebna vrsta storitev so tudi prevozne storitve, za katere je značilno, da so obdavčene za opravljeni prevoz v Sloveniji, medtem ko je prevoz zunaj Slovenije neobdavčen. Poleg tega so še storitve s področja kulture, umetnosti, znanosti in druge, ki so obdavčene tam, kjer so dejansko opravljene. Pri svetovalnih storitvah in storitvah ekonomske propagande pa se za kraj obdavčitve šteje kraj prejemnika storitve, če jih opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini.

Za lažje razumevanje obdavčitve prometa storitev navajam nekaj primerov:

⇒ Storitve, neposredno povezane z nepremičninami:

Če podjetje iz Nemčije obnovi fasado na stanovanjskem objektu v Ljubljani, se za kraj opravljenega prometa storitve šteje kraj, kjer se nepremičnina nahaja. To pomeni, da je opravljena storitev obdavčena po predpisih Slovenije in ne Nemčije. Če je nemško podjetje vpisano v register davčnih zavezancev v Sloveniji, lahko za obračunavanje in plačevanje DDV imenuje davčnega zastopnika, lahko pa obračuna in plačuje DDV sam. V primeru, da ni

vpisan v register davčnih zavezancev v Sloveniji, bo DDV obračunal slovenski davčni zavezanec.

⇒ **Prevozne storitve:**

Ko avtobusni prevoznik opravi prevoz potnikov iz Maribora do Dunaja, prikaže število prevoženih kilometrov v Sloveniji kot tudi v tujini. Obračuna DDV od prevozne storitve na relaciji Maribor-Šentilj (državna meja), medtem ko je prevoz na relaciji Šentilj-Dunaj neobdavčen.

⇒ **Storitve izobraževanja:**

Podjetje iz Milana izvede izobraževalni seminar v Sloveniji. Pri storitvah izobraževanja se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je storitev dejansko opravljena. Ker je storitev opravljena v Sloveniji, se storitev obdavči v Sloveniji. Davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža in je opravil storitev na območju Slovenije, imenuje davčnega zastopnika, ki v njegovem imenu obračuna in plača DDV. Če tuji zavezanec davčnega zastopnika ni imenoval, mora DDV plačati prejemnik storitve.

⇒ **Storitve svetovalcev:**

Avstrijski odvetnik zastopa slovenskega davčnega zavezanca v Ljubljani. Ker tuji davčni zavezanec opravi storitev domačemu davčnemu zavezancu s sedežem v Ljubljani, mora DDV obračunati prejemnik storitve. V primeru zastopanja davčnega nezavezanca, DDV ni zaračunan.

3.1.1.1 Nastanek davčne obveznosti pri uvozu blaga in storitev

Pri uvozu blaga nastane obveznost za obračun DDV takrat, ko je zaračunana carina in druge uvozne dajatve. Kraj obračuna DDV je kraj vnosa blaga v državo. V praksi je pomembnejši kraj, ki je na transportnih dokumentih naveden kot prvi namembni kraj na davčnem oziroma carinskem območju, kar pomeni, da se do tega kraja lahko odloži obračun DDV.

DDV zaračunava carinski organ, ki je hkrati pristojen za obračunavanje uvoznih dajatev. Slednje morajo biti poravnane v roku, določenem s carinskimi predpisi, sicer se povečajo za zamudne obresti. Leta 2002 je Carinski urad Republike Slovenije pobral 376,7 milijard tolarjev DDV od uvoza, zamudne obresti od DDV od uvoženega blaga pa so znašale 130,7 milijonov tolarjev (Interno gradivo Carinskega urada RS, 2003, str. 6).

Če se obračun carine in drugih uvoznih dajatev odloži, je odložena tudi obveznost plačila DDV. Le - ta se odloži, če se blago takoj po vnosu na carinsko območje a.) začasno shrani, b.) vključi v tranzitni postopek, c.) carinsko skladišči, d.) uvozi z namenom nadaljnjega izvoza ali e.) vnese v prosto carinsko cono (Vraničar, 2001, str. 695).

Pri storitvah nastane davčna obveznost takrat, ko so storitve opravljene, torej ko prejemnik storitve prejme račun. Če ne prejme računa, mora sam obračunati DDV v davčnem obdobju, v katerem je nastala davčna obveznost. To mu lahko predstavlja dodatno težavo, saj nima zadovoljivih informacij o davčni osnovi, hkrati pa pomeni dodatno administrativno delo in s tem povezane stroške. Tega je v praksi veliko, zakonsko pa je določeno, da prejemnik storitve obračuna DDV osmi dan po opravljeni storitvi in ne kadarkoli v obdobju, v katerem je nastala davčna obveznost.

3.1.1.2 Nastanek carinskega dolga

Carinski dolg nastane takoj, ko je bilo blago vnešeno na ozemlje Slovenije. Carinski organ mora najprej ugotoviti, kdaj je bilo blago vnešeno, s sprejemom carinske deklaracije pa določi, kdaj pride do carinskega dolga. Le - ta se pojavi pri nezakonitem vnosu blaga v državo, kot tudi pri odstranitvi blaga izpod carinskega nadzora. Slednje je možno pri prodaji blaga drugi osebi, ne da bi bil carinski organ o tem obveščen. Carinski dolg in s tem obveznost za obračun DDV nastane prav tako zaradi neupoštevanja dolžnosti pri izvajanju določenega carinskega postopka in nepravilne uporabe blaga v prosti carinski coni (Svilar, 2001, str. 210). Če se blago takoj po vnosu v državo vključi v določen carinski postopek in ne v carinski postopek sprostitve blaga v prost promet ali postopek začasnega uvoza z delno oprostitvijo plačila carine, se plačilo DDV in carine lahko odloži. Lahko se tudi zgodi, da do obveznosti plačila ne pride, ker se blago iz carinskega skladišča izvozi iz države. V tem primeru pride do oprostitve plačila DDV.

3.1.1.3 Davčna osnova pri uvozu

Osnovo za obračun DDV pri uvozu določimo tako, da k carinski vrednosti, ki je praviloma transakcijska vrednost po računu dobavitelja, prištejemo:

⇒ uvozne dajatve, trošarine in druge davke, ki predstavljajo dajatve, plačane v tujini pred uvozom in ob samem uvozu.

⇒ posredne stroške od meje do prvega namembnega kraja, če so znani v trenutku sprejema carinske deklaracije, niso pa vključeni v carinsko vrednost blaga. To so stroški prevoza, provizije, špedicije.

Od carinske vrednosti odštejemo še morebitne popuste in znižanja cen, ki niso bili razvidni iz carinske deklaracije blaga.

V nadaljevanju je predstavljen primer uvoza; to je uvoz v svojem imenu in za svoj račun ter način obračuna DDV.

3.1.1.4 Uvoz v svojem imenu in za svoj račun

O tej vrsti uvoza govorimo takrat, ko deklarant vloži carinsko deklaracijo v svojem imenu in za svoj račun in je hkrati prejemnik blaga.

PRIMER 2:

Slovensko podjetje je uvozilo blago v vrednosti 1.000.000 tolarjev. Pariteta blaga je CIF državna meja. Slovenski prevoznik opravi za uvoznika prevoz od državne meje. Stroški prevoznika do kupca znašajo 50.000 tolarjev, medtem ko špediter za storitve carinskega posredovanja zaračuna 2 % od vrednosti uvoženega blaga.

Tabela 6: Prikaz izračuna carinskih dajatev pri uvozu blaga

Opis	Zneski v SIT
1. Carinska vrednost blaga	1.000.000
2. Carinska stopnja	10 %
3. Znesek carine	100.000
4. Davčna osnova (1+3)	1.100.000
5. Davčna stopnja DDV	20 %
6. Znesek DDV	220.000
7. Upravna taksa	120
8. Obračun carinskih dajatev (3+6+7)	320.120

Vir: Hercog, 2001, str. 15.

Carinsko vrednost blaga določi tuji dobavitelj. V osnovi za obračun DDV sta tako zajeta vrednost blaga in znesek obračunane carine, medtem ko so stroški upravnih taks neobdavčeni, saj so oproščeni DDV.

Tabela 7: Prikaz obračuna prevoznika uvozniku

Opis	Zneski v SIT
1. Prevoz od državne meje do kupca	50.000
2. DDV na prevozno storitev (20 % x 1)	10.000
3. Znesek računa za plačilo (1+2)	60.000

Vir: Hercog, 2001, str. 16.

Tabela 8: Prikaz obračuna špediterja uvozniku

Opis	Zneski v SIT
1. Špediterjeva provizija (2 % od vrednosti blaga)	20.000
2. DDV na špeditersko provizijo (20 %)	4.000
3. Obračun carine:	320.120
• carina in carinske dajatve	100.120
• DDV	220.000
4. Skupni znesek računa za plačilo (1+2+3)	344.120

Vir: Hercog, 2001, str. 16.

Prevoz od državne meje do kupca zaradi paritete blaga CIF državna meja ni bil vključen v carinsko vrednost in preko nje v davčno osnovo. Obračunan je bil samostojno, in sicer v znesku 10.000 tolarjev. Tudi stroški špedicije niso vključeni v carinsko vrednost, saj špediterji ponavadi zaračunajo svoje storitve posebej. V navedenem primeru je špediter za uvoznika plačal carinske dajatve in DDV ob uvozu.

3.1.1.5 Carinski postopki z ekonomskim učinkom

S tem pojmom označujemo pet različnih carinskih postopkov, ki uporabniku omogočajo ugodnosti oziroma olajšave v zvezi s plačilom carine in drugih uvoznih dajatev. Ugodnosti se kažejo pri odloženem plačilu dajatev, vse dokler je blago v carinskem postopku. Obstaja tudi možnost, da do obveznosti plačila dajatev sploh ne pride, lahko pa nastane obveznost plačila le delnih dajatev, za katero je potrebno posebno predhodno dovoljenje.

Carinski organ mora za odobritev posameznega postopka pridobiti vsa jamstva, ki so potrebna za pravilen potek odobrenega postopka. Tudi stroški v zvezi z nadzorom ne smejo biti previsoki glede na ekonomske koristi, ki jih prinaša postopek.

V nadaljevanju nameravam opisati carinske postopke ob upoštevanju DDV.

3.1.1.5.1 Carinsko skladiščenje

Carinsko skladišče je prostor, v katerem se skladišči carinsko in domače blago. Nadzor nad njim opravlja carinski organ, ki dovoli skladiščenje blaga tudi v prostorih, ki niso namenjeni temu (Tokič, 2000, str. 12).

Preden se podjetje odloči za odprtje carinskega skladišča, mora najprej pretehtati, kakšne so pridobitve za podjetje in pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da je obstoj carinskega skladišča

ekonomsko upravičen. Ugodnost, ki jo podjetje zasledi, je vsekakor odlog plačila carinskih in davčnih dajatev pri vnosu blaga v državo, če se carinsko blago takoj po vnosu shrani v carinsko skladišče. Postopek carinskega skladiščenja blaga sodi torej med odložne carinske postopke. Odlog plačila carine traja, vse dokler se carinsko oziroma domače blago ne sprost v prost promet ali začasno uvozi na carinsko območje Slovenije z delno oprostitvijo plačila carine in DDV. Trajanje odloga plačila carine pri carinskem blagu ni izrecno določeno, saj se hrani v carinskem skladišču brez časovne omejitve, domače blago pa mora biti izneseno s carinskega območja v treh mesecih od dneva, ko je bil začet postopek carinskega skladiščenja.

Storitve, ki so povezane z vnosom blaga v carinsko skladišče ali opravljene v carinskem skladišču na blagu, so oproščene obračuna DDV. Storitve, ki so povezane z iznosom blaga iz carinskega skladišča pa so obdavčene odvisno od tega, ali so povezane z blagom, ki se izvažata ali z blagom, ki se uvažata. V primeru izvoza so oproščene obračuna DDV, medtem ko so v primeru uvoza obdavčene enako, kot velja pri uvozu na splošno (Prislan, Zalokar, 2003, str. 162).

3.1.1.5.2 Uvoz blaga za proizvodnjo za izvoz

Blago, ki se uvozi z namenom ponovnega izvoza, se lahko uporabi za več proizvodnih operacij. Imetnik dovoljenja lahko za sproščeno blago v prost promet zahteva povračilo vseh plačanih uvoznih dajatev, če blago nato izvozi v obliki pridobljenih proizvodov. Lahko se tudi odloči za odlog plačila carine v času predelave blaga v proizvode ali za celotno odpustitev plačila carinskih dajatev, če izvozi blago v nespremenjenem stanju.

Če je uvoznik davčni zavezanec, prikaže DDV, ki mu je bil zaračunan pri uvozu blaga, v mesečnem obračunu kot vstopni davek in ga tudi odbije po sistemu povračila dajatev ne glede na to, ali namerava izvoziti blago ali pa prodati na domačem trgu. Uvoznik, ki ni davčni zavezanec, nima pravice do vstopnega davka, zato tudi ne more zahtevati povračila plačanih uvoznih dajatev.

V slovenski davčni praksi pri obravnavanju uvoza zaradi proizvodnje za izvoz prevladuje sistem odloga plačila dajatev in ne sistem povračila. Če se uvoženo blago izvozi v obliki končnih izdelkov, ne nastane carinski dolg. Edini pogoj je prepoznavnost tega blaga v končnem izdelku. Če torej podjetje uvozi les, iz katerega izdelata mizo in jo v obliki končnega izdelka tudi izvozi, je neobremenjen s carinskimi dajatvami. Če se izvozi samo del blaga, ki je bilo uvoženo z odlogom plačila, se za del blaga, ki je bil sproščen v prost promet na domači trg in ne v izvoz, naknadno obračunajo carinske in davčne dajatve kot tudi zamudne obresti.

3.1.1.5.3 Predelava pod carinskim nadzorom

To je poseben način proizvodnje, ki poteka pod carinskim nadzorom v podjetju, izjemoma tudi v carinskem skladišču. Postopek predelave pod carinskim nadzorom omogoča, da se uvoženo blago lahko uporablja, saj so uvozne dajatve obračunane šele po končanem postopku predelave, kar je za uporabnika takega blaga zelo ugodno. Drugi ekonomski učinek, ki ga prinaša uporabniku postopek predelave, je obračunavanje uvoznih dajatev na vrednost predelanih proizvodov po stopnji, ki je določena za te proizvode. Če bi bile stopnje za predelane proizvode višje kot za uvoženo blago, se ne bi splačalo uporabljati takšnega postopka predelave. Če pa so stopnje za predelane proizvode nižje kot stopnje za uvoženo blago, lahko uporabnik pričakuje pozitivne ekonomske učinke.

Postopek predelave spremeni naravo ali obliko uvoženega blaga. Le - ta omogoča predelavo blaga v vzorce, odpadke, uničenje, razstavljanje itn., ne da bi bilo zavezano plačilo carine. Carina se plačuje le pri sprostitvi blaga v prost promet (Vraničar, 2001, str. 476).

3.1.1.5.4 Začasni uvoz blaga

V postopku začasnega uvoza blaga se carinsko blago lahko uvozi zaradi začasne rabe na carinskem območju, ki ga je treba znova izvoziti v enakem stanju. Začasno uvoženo blago se na carinskem območju lahko uporablja s popolno ali delno oprostitvijo plačila carine in DDV. Za določitev delnega plačila carinske in davčne dajatve je treba določiti carinski in davčni dolg kot tudi trajanje začasnega uvoza. Začasni uvoz lahko traja najdlje dve leti, lahko pa se tudi podaljša. Pri popolni oprostitvi plačila carine traja začasni uvoz od nekaj tednov pa do šest mesecev. Primer začasnega uvoza blaga s popolno oprostitvijo plačila carine je lahko domače podjetje, ki je od tujega partnerja po postopku začasnega uvoza uvozilo mobilne telefone na testiranje za štiri mesece. Ker so uvoženi mobilni telefoni predmet testiranja in ne pridobitne dejavnosti, postane podjetje upravičenec do popolne oprostitve plačila carine.

Tudi pri tem postopku se DDV obračunava kot uvozna dajatev. Blago, ki je v postopku začasnega uvoza popolno oproščeno plačila carine, je prav tako oproščeno plačila DDV. Tudi pri delni oprostitvi plačila carine se DDV, enako kot carina, obračunava delno, in sicer za vsak začetni mesec začasnega uvoza v višini 3 % tistega dolga, ki bi ga bilo treba plačati, če bi bilo blago sproščeno v prost promet (Davčni bilten, 2000, str. 26).

Storitve, ki so povezane z začasnim uvozom blaga z delno ali popolno oprostitvijo carine, so obdavčene; tiste, povezane z izvozom blaga, pa oproščene obračuna DDV (Prislan, Zalokar, 2003, str. 164).

3.1.1.5.5 Začasni izvoz blaga na oplemenitenje

Postopek začasnega izvoza blaga na oplemenitenje dovoljuje imetniku dovoljenja, da izvozi domače blago iz carinskega območja, da bi bilo oplemeniteno, nato pa proizvode, ki so rezultat teh operacij, znova uvozi na carinsko območje in jih sprosti v promet. Uvoz blaga je popolno ali delno oproščen plačila carine. Zaradi slednje trditve je ta postopek uvrščen v postopek z ekonomskim učinkom, in ne v odložni carinski postopek, saj ne omogoča odlaganja carinskih dajatev.

V sistemu DDV je za omenjeni postopek značilno, da je blago obdavčeno z DDV, saj v zvezi z izvoženim blagom ne pride do nikakršnega prometa, ker je le izročeno tujemu izvajalcu, da na njem opravi določeno storitev. Prav tako je pomembna določitev davčne osnove blaga, ki se po oplemenitju ponovno uvozi. Določena je kot razlika med carinsko vrednostjo ponovno uvoženega blaga in vrednostjo začasno izvoženega blaga. Davčna osnova blaga vsebuje torej vrednost oplemenitenja ter vse druge dajatve in posredne stroške (Vraničar, 2001, str. 547).

Postopek začasnega izvoza blaga ni možen za vse vrste blaga. Omejitve so predvsem pri domačem blagu, ki je pri izvozu deležno povračila ali odpustitve plačila carine. Pri tem je predviden pogoj, da mora blago zapustiti slovensko carinsko območje. Omejitve so tudi pri blagu, ki je bilo pred izvozom sproščeno v prost promet na domačem ozemlju brez plačila carine zaradi uporabe blaga v posebne namene. Primer tega je gradbena mehanizacija, ki je bila v Sloveniji sproščena v prost promet z oprostitvijo plačila carine, ker se uporablja pri gradnji avtocest. Gradbeni stroj je treba popraviti, zato ga imetnik začasno izvozi na oplemenitenje. Ko je stroj ponovno uvožen, je oproščen plačila carine, saj je bilo popravilo opravljeno v okviru namena uporabe tega blaga. Postopek začasnega izvoza ni tudi možen za domače blago, katerega izvoz povzroči pridobitev izvoznega nadomestila ali kakšno drugo finančno ugodnost. Tako blago so lahko kmetijski izdelki, ki so deležni velikih izvoznih spodbud.

Storitve, ki so povezane z izvozom blaga na oplemenitenje v tujino so oproščene obračuna DDV, medtem ko so storitve, povezane z uvozom, obdavčene enako kot pri rednem uvozu (Prislan, Zalokar, 2003, str. 164).

3.1.2 Izvoz blaga in storitev

Blago se šteje za izvoženo, ko je dejansko izneseno iz Slovenije, kar pomeni, da zapusti slovensko davčno oziroma carinsko območje, ali pa takrat, ko je vneseno v prosto carinsko cono oziroma carinsko skladišče zaradi nameravanega izvoza. Blago, ki je bilo vneseno v carinsko skladišče z namenom, da se izvozi, mora biti dejansko izneseno iz carinskega

območja v treh mesecih od dneva, ko je bil za to blago začet postopek carinskega skladiščenja (Svilar, 2001, str. 306).

3.1.2.1 Poenostavljeni postopki pri izvoznem carinjenju

Tako kot pri uvozu, se tudi v primeru izvoza pokaže veliko prednosti, ki jih omogočajo poenostavljeni postopki carinjenja. Prednosti se kažejo predvsem pri poenostavitvi vlaganja carinskih deklaracij in odpremi blaga. Zato je pri izvozu mogoče pridobiti poleg poenostavitve za izvoz na podlagi knjigovodskih vpisov (status priznanega izvoznika) tudi status pooblaščenega izvoznika. Slednji je pooblaščen, da sam pripravi carinsko dokumentacijo za izvoz.

Izvoz blaga na podlagi knjigovodskih vpisov omogoča, da blaga ni treba predložiti carinskemu organu, priložiti pa je treba potrdilo o izvoru blaga. Da bi carinska uprava poenostavila postopek potrjevanja izvora blaga, izda imetniku dovoljenje, da lahko sam izdaja potrdila o izvoru blaga, in sicer z izjavo na fakturi. Imetnik dovoljenja tako pridobi status pooblaščenega izvoznika. Pooblaščen izvoznik odpremi blago na mejni prehod, kjer poteka izvozno carinjenje, to je količinski in kvalitativni pregled blaga, ki ga opravijo carinski delavci. Postopek je končan, ko izstopni carinski organ dovoli dokončni iznos blaga s carinskega ozemlja Republike Slovenije.

Pooblaščen izvoznik tako pridobi na času, saj mu ni treba čakati na izdajo izvoznih dokumentov v notranji izpostavi carinskega organa. Pridobitev statusa pooblaščenega izvoznika je torej koristna.

3.1.2.2 Izvoz, ki ni oproščen plačila DDV

Izvoz, ki je obdavčen z DDV, je (Svilar, 2001, str. 306):

- ⇒ začasno izvoženo blago, namenjeno za oplemenitenje;
- ⇒ začasen izvoz blaga z ATA zvezkom;
- ⇒ izvoz blaga za ponovni uvoz;
- ⇒ izvoz domačega blaga iz carinskega območja v drug kraj v Sloveniji preko tujega carinskega območja.

Za zgoraj navedene storitve je značilno, da so izključeni iz davčnih oprostitev, saj jih izvoznik ne more prikazati kot izvozne realizacije. To lahko pojasnim s primerom postopka začasnega izvoza blaga na oplemenitenje. Če se blago začasno izvozi zaradi popravila, predelave ali obnove, v zvezi s samim blagom ni prišlo do nikakršnega prometa, ker je blago samo izročeno tujemu izvajalcu, ki na njem opravi določeno storitev. Oseba, ki je naročila postopek

začasnega izvoza blaga na oplemenitenje, ga v svojem mesečnem obračunu DDV ne more prikazati, saj ni prišlo do pravega izvoza, ki je po načelu države uvoznice blaga oproščeno plačila DDV. Po opravljenem oplemenitvenju davčni zavezanec ponovno uvozi blago. Pri tem je pomembno, da je samo blago oproščeno plačila DDV, storitev, ki je bila opravljena na blagu v tujini, pa je obdavčena. Davčni zavezanec tako obračunani davek upošteva kot vstopni DDV, ki si ga odbije od svoje davčne obveznosti.

3.1.2.3 Oprostitev plačila DDV

Izvoz blaga in storitev, vključno s prevoznimi in drugimi postranskimi storitvami, ki so neposredno povezane z izvozom blaga, so oproščene plačila DDV in predstavljajo prave davčne oprostitve. Davčni zavezanec ima pravico do odbitka vstopnih davkov, ki so mu bili zaračunani ob nabavi blaga ali storitev. V primeru, da je delež izvoza davčnega zavezanca v celotnih prihodkih večji od 51 % in v zaporednih davčnih obdobjih izkazan presežek vstopnega DDV nad obračunanim, ima zavezanec pravico do predčasnega vračila DDV.

Plačila DDV je oproščeno tudi blago, ki ga izvaža proizvajalec oziroma za njegov račun druga oseba, in ko blago izvaža kupec oziroma v njegovem imenu oseba, ki nima sedeža v Sloveniji. Oprostitev plačila davka pa ne velja za blago, ki ga izvaža kupec in je namenjeno oskrbovanju zasebnih čolnov, letal ali katerihkoli drugih prevoznih sredstev za zasebno rabo. To pomeni, da se nakup blaga za oskrbo zasebnih prevoznih sredstev obdavči v kraju, kjer je bilo kupljeno (Davčni bilten, 2000, str. 10).

Oprostitev plačila DDV lahko uveljavijo davčni zavezanci, ki opravljajo prevozno storitev, vendar morajo posredovati dokazila, da so odpremili blago neposredno v izvoz. Če se prevozne storitve obravnavajo samostojno, torej brez spremljajočih storitev, zapade v obdavčitev samo del storitev, ki je opravljena po Sloveniji.

Obdavčevanje prevoznih storitev pri izvozu prikazujem z dvema primeroma (Hercog, 2000, str. 3):

⇒ Slovenski prevoznik opravi storitev za tujega naročnika s pariteto blaga franko dobavitelj, kar pomeni, da v ceni blaga niso všteti prevozni in drugi odvisni stroški. Tujemu kupcu izstavi račun, na katerem je razvidna klavzula o oprostitvi plačila DDV. Blago je namreč odpremljeno neposredno v izvoz, kar prevoznik dokazuje s tovornim listom.

⇒ Slovenski prevoznik opravi prevozno storitev za slovenskega dobavitelja, vrednost blaga pa je oblikovana po pariteti franko kupec. To pomeni, da so v ceno zajeti prevozni in vsi drugi stroški. Prevoznik na izstavljenem računu ne obračunava DDV, dokazilo o izvozu njegove storitve pa dokazuje s sklenjeno pogodbo in tovornim listom.

3.1.2.4 Lasten izvoz blaga

Izvoz blaga v svojem imenu in za svoj račun imenujemo lasten izvoz blaga. Davčni zavezanec mora sestaviti mesečni obračun DDV, v katerem na eni strani prikaže vse vstopne davke, ki jih mora plačati dobaviteljem in carinskemu organu pri uvozu blaga, na drugi strani pa vse izstopne davke, ki jih zaračuna svojim naročnikom. Na podlagi tega podjetje ugotovi, kolikšno razliko mora vplačati v državni proračun v primeru večjega izstopnega kot vstopnega davka, ali koliko lahko zahteva povračila davka, če vstopni davek presega izstopnega.

Pri lastnem izvozu obstajata dva postopka izvoza blaga, in sicer:

⇒ Običajni postopek

Izvoznik blaga priloži k izvozni carinski deklaraciji fakturo, ki se glasi na tujega naročnika. Carinski organ potrdi izvoz blaga na hrbtni strani lista 3 ECL s klavzulo, da gre za dejanski iznos s carinskega območja Slovenije (Davčni bilten, 2000, str. 12).

PRIMER 3:

Proizvodno podjetje izvozi nemškemu kupcu stroj za obdelavo lesa v vrednosti 10.000.000 tolarjev. Špediterjev račun znaša 100.000 tolarjev, račun prevoznika pa 150.000 tolarjev. Dobavni pogoji so CIF kraj kupca v tujini (franko kupec).

Tabela 9: Prikaz zneska računa za plačilo

Opis	Zneski v SIT
1. Vrednost stroja - oprostitev DDV	9.750.000
2. Račun prevoznika - oprostitev DDV	150.000
3. Račun špediterja - oprostitev DDV	100.000
4. Skupni znesek za plačilo (1+2+3)	10.000.000

Vir: Davčni bilten, 2000, str. 13.

Špediterjeva storitev in storitev prevoza sta v tem primeru vključeni v vrednost stroja, ki je zaračunana tujemu kupcu. Obe storitvi sta neposredno povezani z izvozom blaga, kar pomeni da sta oproščeni plačila DDV. Prevoznik za opravljeno storitev ne bo obračunal DDV, saj je prevozna pot po Sloveniji oproščena plačila DDV, zunaj Slovenije pa neobdavčena.

⇒ Poenostavljen postopek

Carinski organ lahko davčnemu zavezancu dovoli poenostavljen carinski postopek, ki se začne s predložitvijo carinske deklaracije v obliki komercialnega ali drugega uradnega dokumenta ter prošnje za izvedbo carinskega postopka. Na začetku je dovoljena tudi uporaba nepopolne carinske deklaracije, ki carinskemu organu omogoča, da sprejme deklaracijo, ki ne vsebuje vseh podatkov, ki morajo biti navedeni za odobritev carinskega postopka. Pri dejanskem

iznosu blaga iz države mora izvoznik carinskemu organu priložiti izvozne fakture, nepopolno deklaracijo in knjigovodske vpise (Svilar, 2001, str. 313).

3.1.2.5 Komisijski izvoz blaga

Tudi izvoz blaga, ki ga za račun prodajalca opravi druga oseba, je oproščen plačila DDV. Posredni zastopnik opravi izvoz v svojem imenu in za račun enega ali več komitentov.

Če gre za komisijski izvoz enega komitenta, se posredni zastopnik zavezuje da bo blago izvozil v svojem imenu in za račun druge osebe. Komisionar prejme blago za izvoz z računom ali dobavnico, na podlagi katere izstavi račun tujemu kupcu, carinskemu organu pa predloži carinsko deklaracijo. Iz pogodbe med komisionarjem in komitentom mora biti razvidno, da gre za tovrstni izvoz, sicer mora naročnik izvoza obračunati DDV v osmih dneh po dobavi blaga komisionarju. Ko carinski organ potrdi izvozno carinsko deklaracijo, je opravljen dejanski izvoz blaga. S tem komitent uveljavlja doseženi izvoz blaga in postane upravičenec do davčne oprostitve pri izvozu blaga.

PRIMER 4:

Proizvodno podjetje je preko komisionarja izpeljalo komisijski izvoz lesa v vrednosti 10.000.000 tolarjev. Proizvajalec je komisionarju zaračunal les v enaki vrednosti kot je dogovorjena izvozna cena. Dogovorjena provizija med izvoznikom in komisionarjem znaša 10% vrednosti izvoza. Špediterjev račun znaša 20.000 tolarjev, račun prevoznika pa 30.000 tolarjev.

Tabela 10: Prikaz obračuna prevoznika komisionarju

Opis	Zneski v SIT
1. Stroški prevoza v Sloveniji (50 km)	15.000
2. Stroški prevoza v tujini (50 km)	15.000
3. DDV (0 %)	0
4. Skupni znesek (1+2+3)	30.000

Vir: Davčni bilten, 2000, str. 15.

Tabela 11: Obračun špediterja komisionarju

Opis	Vrednost v SIT
1. Stroški carinskega posredovanja	20.000
2. DDV (0 %)	0
3. Skupni znesek (1+2)	20.000

Vir: Davčni bilten, 2000, str. 15.

Špeditorske in prevozne storitve, zaračunane komisionarju, so oproščene plačila DDV, saj tako špediter kot prevoznik z ustreznimi dokumenti dokazujeta, da gre za odpremo blaga v izvoz. Komisionar po opravljeni storitvi sestavi komitentu obračun, iz katerega je razvidno, da znašajo stroški prevoza in špedicije 50.000 tolarjev, račun tujega kupca 10.000.000 tolarjev ter komisionarjeva izvozna provizija 1.000.000 tolarjev, ki je prav tako oproščena plačila DDV.

Kadar gre za komisijski izvoz za več komitentov, gre ponavadi za kombinirane pošiljke, pri katerih se združi blago več komitentov in nameni v izvoz v enotni pošiljki. Komisionar predloži carinskemu organu izvozno carinsko deklaracijo za vse komitente, ki se za namene DDV lahko razveljavi.

Naj omenim še tretjo vrsto izvoza, to je izvoz v tujem imenu in za tuj račun, ki ga opravi posrednik za provizijo. Pri tovrstnih poslih gre za dve ločeni obliki poslovanja. Po eni strani gre za izvoz blaga, po drugi pa za posredovanje. Storitve posredovanja ne predstavljajo prometa blaga, od katerega bi bilo potrebno obračunati in plačati DDV, sam izvoz blaga pa je oproščen plačila DDV, saj gre za izvozno realizacijo.

3.2 TROŠARINE IN CARINA

Carinska uprava Republike Slovenije bo zaradi vstopa v Evropsko unijo letos izpeljala največjo reorganizacijo svojih služb po letu 1991. Ukinjene bodo manjše izpostave v notranjosti države, začela pa se bo tudi selitev kadrov na južno mejo. Uvedene spremembe bodo pripomogle k večji racionalnosti tako za podjetja kot za carinske organe.

Tudi ob uvedbi trošarin so se povečale pristojnosti carinskih organov, saj je bilo treba dobro nadzorovati trošarinske izdelke, ki so bili del prometa. Carinska služba je kontrolirala obračunavanje, plačevanje in vračanje trošarin in se s tem učinkoviteje borila proti davčnim utajam. Samo v prvih mesecih po uvedbi trošarin je carinska uprava Slovenije odkrila številne utaje, kot so nedovoljena uporaba kurilnega olja v delovnih strojih, tihotapljenje cigaret, alkohola in podobno.

Funkcijo trošarinskega nadzora v Sloveniji izvajajo Generalni carinski urad in oddelki za trošarine. Bistvene naloge teh so (Predlog zakona o carinski službi, 1999):

1. Generalni carinski urad:

- ⇒ priprava, nadzor in koordinacija nad izvajanjem trošarinskih kontrol in inšpekcijskih pregledov;
- ⇒ zbiranje in posredovanje informacij oddelkom za trošarine.

2. Oddelki za trošarine

- ⇒ sprejemanje in potrjevanje vlog za izdajo trošarinskih dovoljenj;
- ⇒ registracija trošarinskih zavezancev in vzdrževanje registra le-teh;
- ⇒ izdaja mesečnih napovedi trošarinskih zavezancev;
- ⇒ sprejem in odločanje o zahtevkih za vračilo trošarine;
- ⇒ trošarinski nadzor ter trošarinska kontrola v trošarinskih skladiščih, v obratih oproščenih uporabnikov in pri ostalih trošarinskih zavezancih;
- ⇒ odpravljanje ugotovljene nepravilnosti pri imetnikih trošarinskih dovoljenj;
- ⇒ kontrola nad pravilnim obračunavanjem in plačevanjem trošarin.

3.2.1 Način obračuna trošarine pri uvozu in izvozu

Pri uvozu se trošarina obračuna na carinski deklaraciji, plača pa se enako ter v enakih rokih kot uvozna dajatev. Carinski organ torej zaračunava trošarino za uvožene izdelke in je pristojen za obračunavanje ostalih uvoznih dajatev. To pomeni, da trošarinska obveznost nastane skupaj z obveznostjo za obračun carinskega dolga, razen pri vnosu blaga v trošarinsko skladišče ali obrat oproščenega uporabnika. Oseba, ki uvaža trošarinske izdelke, mora plačati trošarino v roku, ki ga določi carinski organ, sicer mora plačati tudi zamudne obresti.

Na podlagi podatkov Carinskega urada Republike Slovenije ugotavljam, da se je znesek zaračunane trošarine pri uvozu vseh trošarinskih izdelkov od leta 1999 naprej povečeval. Leta 2002 je skupni znesek zaračunane trošarine pri uvoženih alkoholnih pijačah znašal 1,8 milijard tolarjev, pri tobačnih izdelkih pa 2,9 milijard tolarjev. Samo pri mineralnih oljih in plinu je prišlo do znatnega upada prihodkov iz naslova trošarin pri uvozu, saj je bil znesek zaračunane trošarine leta 2002 kar za 74 % nižji glede na znesek zaračunane trošarine leta 2001.

Izvoz izdelkov je na drugi strani oproščen plačila trošarine. Carinski organ potrdi trošarinski dokument, s katerim nadzira in spremlja izvožene trošarinske izdelke. Ko dejansko pride do izvoza, je izvoznik upravičen do odpustitve plačila carine.

3.2.2 Obveznosti uvoznika - trošarinskega zavezanca

Vsak trošarinski zavezanec mora za sprostitev trošarinskih izdelkov v prost promet voditi posebne knjigovodske evidence. Izdati mora fakturo ali druge listine, s katerimi dokazuje odpremo trošarinskih izdelkov. Prav tako je dolžan zagotoviti podatke o uvozu trošarinskih izdelkov, zalogi trošarinskih izdelkov v trošarinskem skladišču, odpremi iz trošarinskega skladišča, obračunu in plačilu trošarine.

Uvoznik, ki ima trošarinsko dovoljenje, plačuje trošarino le pri odpremi iz skladišča in ne pri uvozu, saj pridobi pravico do odloga plačila trošarine. Ker je večina trošarinskih skladišč tudi carinskih, pri sprostitvi blaga v notranji promet trošarino obračunava kar carinski organ. V davčno osnovo za obračun DDV vključi tako zaračunano vrednost tujega dobavitelja, carino in druge uvozne dajatve ter trošarino. Uvoznik je lahko tudi oproščen obračunavanja trošarine, ko odpremlja trošarinske izdelke drugemu trošarinskemu skladišču, obratu oproščenega uporabnika, brezcarinski coni ali v izvoz.

Če je uvoznik trošarinskih izdelkov brez trošarinskega dovoljenja, mora plačati trošarino takoj pri uvozu. Carinski organ mu zaračuna trošarino skupaj z drugimi uvoznimi dajatvami.

3.2.3 Odlog in odpustitve plačila trošarine pri uvozu

Uvoženih trošarinskih izdelkov ni treba plačati takoj, saj je plačilo zanje mogoče odložiti ali celo odpustiti. Obveznost plačila trošarine se odloži, ko je uvoženi izdelek prepuščen v posamezen carinski postopek, ki ga odobri carinski organ (Ošljaj, 1999, str. 13).

Režim odloga preneha, ko trošarina zapade v plačilo in v primeru odpustitve celotnega plačila trošarinske dajatve. Trošarinski zavezanec je dolžan voditi evidence o vzrokih prekinitve odloga in ustrezno obračunati trošarinsko dajatev.

Uvoznik kot imetnik trošarinskega dovoljenja pridobi tudi pravico do odpustitve plačila uvoznih dajatev. Plačilo trošarine se odpusti, ko se trošarinski izdelki skladiščijo v trošarinsko skladišče imetnika trošarinskega dovoljenja oziroma v skladišče oproščenega uporabnika, če v 15. dneh od dneva odpreme dobi potrditev imetnika trošarinskega dovoljenja, da je prevzel pošiljko. Odpustitev je možna tudi takrat, ko uvoznik dokaže, da so uvoženi izdelki v okviru odloženega carinskega postopka dejansko izvoženi ali pa v postopku likvidacije poslani imetniku trošarinskega dovoljenja.

Ne glede na to, ali je plačilo odloženo ali odpuščeno, nastopi obveznost obračuna trošarine 30. dan po izteku veljavnosti dovoljenja, če oseba, ki ji je prenehala veljavnost dovoljenja, ne prejme kopije trošarinskega dokumenta od prejemnika trošarinskih izdelkov.

4. SKLEP

Leta 1999 je Slovenija vpeljala novi sistem davkov na potrošnjo; to je DDV in trošarine. Razlogov za uvedbo je bilo več, eden glavnih pa je bil vključevanje Slovenije v Evropsko unijo, kjer si prizadeva doseči poenoteni davčni sistem z ostalimi državami članicami. Nova oblika posrednih davkov je preglednejša in enostavnejša, prav tako zmanjšuje možnost davčnih utaj.

DDV so se morali prilagoditi tako pravne kot fizične osebe, ki zaračunavajo promet blaga in storitev. Sem sodijo zavezanci, ki opravljajo obdavčljivo dejavnost, s katero so v zadnjih dvanajstih mesecih dosegli 5 milijonov tolarjev prometa oziroma osebe, čigar katastrski dohodek od kmetijstva in gozdarstva presega 1,5 milijonov tolarjev. Ti zavezanci so uvrščeni v register zavezancev za DDV po uradni dolžnosti. Posebna vrsta davčnih zavezancev so tako imenovani mali zavezanci, ki opravljajo obdavčljivo dejavnost, vendar dosegajo manjši letni promet od zgoraj navedenih mejnih zneskov. Takrat ostanejo zunaj sistema DDV. Čeprav jim izvzetje iz sistema na eni strani nudi prednost, saj jim ni treba voditi davčnih evidenc, so z druge strani prikrajšani za pravico do odbitka vstopnega davka. Med zavezance sodijo tudi kmetje, ki se znajdejo v različnih položajih. Lahko so obvezni ali prostovoljni zavezanci za DDV, lahko pa postanejo upravičenci do pavšalnega nadomestila, če davčnemu organu predložijo zahtevek za začetek obračunavanja in plačevanja DDV. S tem si zagotovijo konkurenčnejši položaj na trgu končne potrošnje.

Druga oblika posrednih davkov so trošarine, ki prav tako predstavljajo pomemben vir proračunskih prihodkov. S trošarinami se obdavčujejo alkohol in alkoholne pijače, tobačni izdelki ter mineralna olj in plin. Le - ti se obdavčujejo tako pri uvozu kot proizvodnji, kjer si zagotovijo enako davčno obremenitev. Povpraševanje po izdelkih je cenovno neelastično in pogojeno s sezonskimi vplivi, trenutnimi trendi kot tudi dogajanja na svetovnih trgih trošarinskih izdelkov. Trošarina se obračuna ponavadi mesečno, in sicer do 25. dne naslednjega meseca, v plačilo pa zapade zadnji dan v davčnem obdobju. Pri uvozu oziroma proizvodnji se trošarinski izdelki pogosto skladiščijo v trošarinskem skladišču, za kar je potrebno posebno dovoljenje, ki jim omogoča pravico do odloga plačila trošarine, vse dokler ne zapustijo trošarinskega skladišča. Obveznost plačila trošarine nastopi takrat, ko so izdelki proizvedeni in se sprostijo v prost promet.

Z uvedbo DDV in trošarin se je spremenila tudi vloga in pristojnost carinske službe. Spremembe in dopolnitve carinskega zakona so bile potrebne zaradi prilagajanja Evropski uniji, kot tudi zaradi poenostavitve postopkov za podjetja in racionalnega delovanja carinskih organov.

Blago in storitev sta z vključevanjem v mednarodno menjavo podvržena različnim načelom obdavčevanja z DDV. Upošteva se namreč načelo države uvoznice, medtem ko se načelo države izvoznice uporablja pri nakupu fizičnih oseb v drugi državi članici Evropske unije. Pri prometu blaga dveh držav članic, DDV ni obračunan pri uvozu blaga, saj gre za notranjo prodajo. Obračun DDV je prevaljen na kupca, ki pridobi tudi pravico do odbitka vstopnega davka. Davčni zavezanec torej opravlja delo carine. Takšen način obračunavanja DDV se uporablja takrat, ko ni mejnih kontrol, torej v državah Evropske unije. Promet blaga v državo, ki ni članica Evropske unije, je z DDV obdavčen ob uvozu, kar pomeni, da se obračun DDV izvrši na carini, kupec pa plača domači DDV in hkrati pridobi pravico do odbitka DDV. V mednarodni menjavi je promet storitev obdavčen nekoliko drugače. Velja splošno pravilo, kjer se za kraj obdavčitve upošteva stalna poslovna enota oziroma bivališče izvršitelja storitve. V primeru, da storitev opravi nerezident Slovenije, se za kraj obdavčitve šteje tujina. Obstajajo pa tudi druge vrste storitev, ki odstopajo od splošnega načela obdavčitve. Primer tega je lahko opravljanje odvetniške storitve. Če avstrijski odvetnik zastopa slovenskega zavezanca v Avstriji, mu ta ponavadi ne zaračuna DDV. Velja namreč pravilo, da pri tovrstnih storitvah DDV obračuna prejemnik storitve sam, saj je težko ugotoviti, katere storitve so bile vključene v mednarodne transakcije. Pri večini storitvah velja torej načelo izvoznice, ki pripomore k zmanjšanju davčnih utaj.

Izvoz blaga in storitev, ki so povezane z izvozom blaga, so oproščene plačila DDV, saj predstavljajo pravo davčno oprostitev. Za davčnega zavezanca predstavlja ta oprostitev pravico do odbitka vstopnih davkov. Izvoz blaga se lahko izvede na tri načine. Lahko je opravljen izvoz v svojem imenu in za svoj račun, kar imenujemo lasten izvoz blaga. Veliko se uporablja tudi komisijski izvoz blaga, ki se opravi v svojem imenu in za račun enega ali več komitentov. V obeh primerih je izvoz oproščen plačila DDV. Obstaja še tretja oblika izvoza, ki ga opravi posrednik za provizijo. Storitve posredovanja ne predstavljajo prometa blaga, od katerega bi bilo potrebno obračunati DDV, medtem ko je izvoz blaga oproščen plačila DDV.

Obveznost za obračun in plačilo trošarine ob uvozu trošarinskih izdelkov nastopi enako kot pri drugih uvoznih dajatvah, izjema je samo pri odlogu plačila. Plačilo trošarine se lahko odloži, ko se uvoženi izdelek prepusti začasnemu shranjevanju, carinskemu skladišču, uvozu zaradi izvoza, postopku predelave, začasnemu uvozu ali prostocarinski coni. Trošarine se plačujejo pri sprostitvi blaga v prosti promet. S tem je zagotovljeno, da se trošarine plačajo državi, kjer so izdelki tudi porabljeni.

Poseben problem pri posrednih davkih so tudi davčne utaje. Tako pri DDV kot tudi pri trošarinah je bilo zaznati manjši davčni priliv. Utaje posrednih davkov slabo vpliva na tiste, ki legalno poslujejo, saj se zmanjšuje zaupanje v davčni sistem. Velika možnost nastanka davčnih utaj je vidna predvsem pri pobiranju DDV po načelu države uvoznice, saj nemalokrat pride do neprijave blaga pri vnosu v državo.

Slovenija naj bi bila z vstopom v Evropsko unijo dokončno pripravljena na spremenjeni davčni sistem. Za transakcije znotraj Evropske unije bo morala sodelovati z ostalimi članicami, ki si želijo zaščititi javne finance pred davčnimi utajami. Učinkovitost tega je odvisna predvsem od organiziranosti posamezne davčne uprave v državah članicah in tudi od pripravljenosti sodelovanja davčnih zavezancev. Kljub temu, da Evropska unija načrtuje v prihodnosti uveljavitev načela izvoznice blaga, ni pričakovati, da bi države članice spremembe uvedle zelo hitro. Tudi za te države je namreč značilno dolgotrajno dogovarjanje glede sprememb DDV.

5. LITERATURA

1. Cirman Andreja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
2. Čučnik Janez: Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost in pravilnik o izvajanju zakona o trošarinah. Radovljica : Skriptorij KA, 1999. 127 str.
3. Hercog Branka: Mednarodni prevozi in storitve, neposredno povezane z izvozom ali uvozom blaga. Davčno-finančna praksa, Maribor, 1(2000), 7-8, str. 3-6.
4. Hercog Branka: DDV pri uvozu v svojem imenu za svoj račun in v svojem imenu za tuj račun. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2(2001), 4, str. 15-18.
5. Hercog Branka, Škof Bojan, Tokič Suzana: Davek na dodano vrednost v carinskih postopkih. Maribor : Davčni inštitut v Mariboru, 2001. 201 str.
6. Kocbek Darja: Znižanje trošarin : Rop preprečil podražitev. Delo, Ljubljana, 7.1.2003, 4, str. 1.
7. Ošljaj Biserka: Kdaj se trošarine ne plača. Denar, Ljubljana, 9(1999), 7, str. 9-11.
8. Ošljaj Biserka: Uvoz, izvoz in DDV. Denar, Ljubljana, 9(1999a), 11, str. 9-16.
9. Ošljaj Biserka: DDV v Evropski uniji : pobiranje DDV, če ni carine, in boj proti utajam. Denar, Ljubljana, 10(2000), 15, str. 19-21.
10. Ošljaj Biserka: Oprostitve plačila DDV. Denar, Ljubljana, 10(2001), 14, str.11-14.
11. Predlog zakona o carinski službi. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, Ljubljana, 25(1999), 30, str. 3-48.
12. Prislan Barbara, Zalokar Nuša: Trošarine. Iks, Ljubljana, (1999), 6, str.15-103.
13. Prislan Barbara: Novosti v predpisih o trošarinah. Iks, Ljubljana, 1(2002), 2, str. 153-157.
14. Prislan Barbara, Zalokar Nuša: Davek na dodano vrednost : računi, evidence, obračuni. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 332 str.
15. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
16. Svilar Branka: Vse o DDV. Lesce : Založba Oziris, 2001. 645 str.
17. Šircelj Andrej: Problematika obdavčitve z davkom na dodano vrednost v mednarodnih transakcijah. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2(2001), 4, str. 3-6.
18. Škof Bojan: Kaj moram vedeti o davku na dodano vrednost. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 136 str.
19. Štravs Simona: Položaj malega davčnega zavezanca za DDV. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2(2001), 7-8, str. 11-13.
20. Thaler Mitja: Obdavčevanje storitev v sistemu davka na dodano vrednost. Davčno-finančna praksa, Maribor, 1(2000), 10, str. 22-24.
21. Tokič Suzana: Blago v carinskem skladišču je oproščeno carine in DDV. Davčno-finančna praksa, Maribor, 1(2000), 3, str. 12-14.
22. Tokič Suzana: Obdavčitev mednarodnih prevozov in spremljajočih storitev, povezanih z izvozom in uvozom blaga. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2(2001), 11-12, str. 6-11.
23. Vrničar Mateja: Carinski zakon s komentarjem. Trzin : Šircelj Consulting, 2001. 959 str.

6. VIRI

1. Bilten javnih financ. Ljubljana : Ministrstvo za finance, 1(2003), 1, 121 str.
2. Davčni bilten. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 1(2000), 6, 20 str.
3. Davčni bilten. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 1(2000), 7, 19 str.
4. Davčni bilten. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 1(2000), 8, 19 str.
5. Davčni bilten. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 1(2000), 9, 31 str.
6. Davčni bilten. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije, 2(2001), 1, 28 str.
7. Interno gradivo Ministrstva za finance, 1999, 20 str.
8. Interno gradivo Carinske uprave RS, 2003, 6 str.
9. Kmetijska svetovalna služba Slovenije. Ljubljana : Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano, 1999, 119 str.
10. Računovodski servis Finia Consult d.o.o.. Ljubljana, 2003.