

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**DAVEK NA DODANO VREDNOST PO VSTOPU SLOVENIJE  
V EVROPSKO UNIJO**

Ljubljana, december 2005

ANKA PETRIČ

## **IZJAVA**

Študentka Anka Petrič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Mitje Čoka in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 8.12.2005

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>1 UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST</b> .....	<b>5</b>
<b>3 DAVEK NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI PO 1. MAJU 2004</b> .....	<b>8</b>
3.1 NOVA POIMENOVANJA V ZVEZI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST .....	8
3.2 DEFINICIJA DAVČNEGA ZAVEZANCA.....	9
3.2.1 <i>Kriteriji za presojanje neodvisnega in odvisnega razmerja</i> .....	9
3.2.2 <i>Fizične osebe in obdavčitev z davkom na dodano vrednost</i> .....	11
3.3 PREDMET OBDAVČITVE Z DDV .....	11
3.4 IDENTIFIKACIJA ZA NAMENE DDV .....	11
3.5 PLAČNIKI DDV .....	13
3.6 OBVEZNOST IZDAJANJA RAČUNOV IN OBVEZNI ELEMENTI RAČUNA ....	13
3.7 OBDAVČLJIVI DOGODEK IN NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI.....	15
3.8 PRAVICA DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV .....	15
3.9 DAVČNO OBDOBJE.....	16
3.10 KNJIGOVODSTVO DAVČNEGA ZAVEZANCA.....	16
<b>4 IMPLIKACIJE DDV S PRAKTIČNIMI PRIMERI</b> .....	<b>18</b>
4.1 IZVOZ BLAGA V TRETJO DRŽAVO OZIROMA NA TRETJE OZEMLJE .....	18
4.2 UVOZ BLAGA IZ TRETJE DRŽAVE OZIROMA S TRETJEGA OZEMLJA .....	19
4.3 ZNOTRAJSKUPNOSTNI – INTRAKOMUNITARNI PROMET .....	20
4.3.1 <i>Dobava blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna dobava</i> .....	21
4.3.2 <i>Pošiljni posli</i> .....	22
4.3.3 <i>Verižni posli in trikotni posli kot ena od njihovih oblik</i> .....	24
4.3.3.1 <i>Pravi trikotni posli</i> .....	25
4.3.3.2 <i>Nepravi trikotni posli</i> .....	27
4.3.4 <i>Pridobitev blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna nabava</i> .....	28
4.3.5 <i>Dobava in montaža blaga v drugi državi članici</i> .....	30
<b>5 KRAJ OPRAVLJANJA STORITEV</b> .....	<b>30</b>
5.1 STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	31
5.2 POMOŽNE STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	32
5.3 STORITVE, KI JIH OPRAVIJO POSREDNIKI .....	33
5.4 CENITVE ALI STORITVE NA PREMIČNINAH.....	33
5.5 NOVOSTI NA PODROČJU OBDAVČEVANJA STORITEV .....	34
5.5.1 <i>Obdavčitev dobave plina in električne energije po 1.1.2005</i> .....	34
<b>6 POSEBNI POSTOPKI OBDAVČEVANJA</b> .....	<b>35</b>
6.1 MALI DAVČNI ZAVEZANCI IN KMETJE PAVŠALISTI.....	35
6.2 RABLJENO BLAGO, UMETNIŠKI PREDMETI, SLIKE IN STARINE .....	37
6.3 POTOVALNE AGENCIJE.....	39
<b>7 AKTUALNE SPREMEMBE NA PODROČJU DDV</b> .....	<b>40</b>
7.1 UPORABA NAČELA DENARNEGA TOKA.....	40
7.2 REFORMA DAVČNEGA SISTEMA IN ENOTNA DAVČNA STOPNJA .....	41
<b>8 SKLEP</b> .....	<b>41</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>42</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>44</b>

## 1 UVOD

S 1. majem 2004 je Slovenija postala članica Evropske unije in s tem skupnega evropskega trga, kar je prineslo tudi posledice za obdavčevanje prometa blaga in storitev. Spremenjeni Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV) ne posega v splošna načela sistema obdavčitve z davkom na dodano vrednost, ki so bila postavljena z uveljavitvijo tega zakona v letu 1999, ampak le širi uporabo teh načel na promet v okviru skupnega evropskega trga.

Številna slovenska podjetja so tako dolžna upoštevati določbe novega ZDDV in izpolnjevati spremenjene administrativne zahteve. Spremembe so nastale tudi v sistemu nadzora v povezavi s transakcijami znotraj Skupnosti, saj po novem poteka davčni nadzor preko sodelovanja med davčnimi upravami in z uporabo sistema za izmenjavo informacij o davku na dodano vrednost.

Zaradi aktualnosti omenjene spremembe davčne zakonodaje na področju davka na dodano vrednost sem se odločila, da omenjeno tematiko predstavim v svojem diplomskem delu.

Tako je drugo poglavje namenjeno opisu nekaterih splošnih značilnosti davka na dodano vrednost, ki so bistvene za razumevanje tega davka.

V tretjem poglavju so predstavljena nova poimenovanja v zvezi z davkom na dodano vrednost po vstopu Slovenije v Evropsko unijo, ki jih je dobro vedeti, če se želimo pravilno izraziti v primeru, ko govorimo o določenih vrstah transakcij in drugih značilnostih davka na dodano vrednost.

Četrto in peto poglavje, ki sta najobsežnejša in hkrati najpomembnejša dela diplomskega dela prikazujeta implikacije davka na dodano vrednost za posamezne transakcije skupaj s praktičnimi primeri.

V šestem poglavju so opredeljeni posebni postopki obdavčevanja z davkom na dodano vrednost skupaj s spremembami glede njihovega obdavčevanja, in sicer:

1. na področju obdavčevanja malih davčnih zavezancev in kmetov pavšalistov,
2. v primeru rabljenega blaga, umetniških predmetov, slik in starin in nazadnje,
3. v primeru potovalnih agencij.

Zadnji del diplomskega dela namenjam aktualnim spremembam na področju davka na dodano vrednost.

## 2 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST

Davek na dodano vrednost oziroma DDV uvrščamo med davke na potrošnjo. DDV je vsefazni in posredni davek na promet blaga in storitev, saj se plačuje v vsaki fazi proizvodno-distribucijske verige. Samo ime davka nam pove, da se v vsaki fazi oziroma pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga in storitve obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi prometa (Grohmann–Steiger, Schneider, 2002, str. 46).

Pri DDV vsak udeleženec v verigi obračuna davek na dodano vrednost v tej fazi, hkrati pa od tega zneska DDV odšteje DDV, ki je bil vsebovan v produkcijskih faktorjih v prejšnjih fazah. Tako dejansko plača v proračunsko blagajno le razliko med davkom, ki ga je zaračunal pri naslednji fazi ali končnemu potrošniku ter davkom, ki je bil njemu zaračunan pri nabavi. Zavezanec za DDV torej obračuna in plača dejansko le davek, ki bremeni vrednost, dodano v njegovi fazi proizvodnje ali prodaje (Drobnič, Svilar, 1999, str. 32–33). Praktičen prikaz zgoraj omenjenega prikazuje spodnja preglednica.

Tabela 1: Prikaz obdavčitve dodane vrednosti v posamezni fazi proizvodnje oziroma prodaje

Faza prometa	Davčni zavezanec/ blago	Nakup na cena brez DDV	Dodana vrednost brez DDV	Pro dajna cena	Izstopni DDV	DDV v tej fazi	Znesek DDV za plačilo
1. faza	kmet - mleko	/	70	70	5,95	5,95 (70*8,5%)	5,95
2. faza	proizvajalec - mlekarna	70	30	100	8,5 (100*8,5%)	2,55 (30*8,5%)	2,55 (8,5-5,95)
3. faza	trgovec na debelo	100	60	160	13,6 (160*8,5%)	5,1 (60*8,5%)	5,1 (13,6-8,5)
4. faza	trgovec na drobno	160	120	280	<b>23,8</b> (280*8,5%)	10,2 (120*8,5%)	10,2 (23,8- 13,6)
			<b>Σ280</b>				<b>Σ23,8</b>

Vir: Drobnič, Svilar, 1999, str. 34.

Ena od bistvenih lastnosti davka na dodano vrednost je zagotovitev **davčne nevtralnosti** med davčnimi zavezanci. Nevtralnost za davčnega zavezanca, kupca blaga in storitev, pomeni pravico, da od davčne obveznosti v davčnem obdobju odšteje vstopni davek, ki so mu ga zaračunali dobavitelji.

Od pravnih virov, ki na ravni Evropske unije urejajo obdavčevanje prometa blaga in storitev z DDV, je najpomembnejša Šesta smernica. Le-ta določa temeljna načela in pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko posamezen promet blaga ali storitev obdavči z davkom

na dodano vrednost. Dolžnost vsake države članice pa je, da ta načela in pogoje upošteva pri samem sprejemanju nacionalne zakonodaje ter tudi pri pojasnjevanju in uporabi te zakonodaje v praksi.

V Evropski uniji veljajo enotni predpisi glede bistvenih elementov davka na dodano vrednost, kot so: davčni zavezanci, predmet obdavčitve, način obračuna in plačila davka. Razlike pri obdavčevanju so predvsem pri določanju višine davčnih stopenj, pri nekaterih davčnih oprostitvah in pri obravnavi majhnih davčnih zavezancev in kmetov (Miklavčič, 2004, str. 8).

Davek na dodano vrednost temelji na naslednjih načelih:

1. je potrošna oblika davka;
2. tehnika obračuna tega davka temelji na indirektni odštevalni metodi;
3. pri mednarodni menjavi blaga je uporabljeno načelo države uvoznice blaga.

### **1. Potrošna oblika davka**

Glede na to, kako izračunamo davčno osnovo, obstajajo trije tipi davka na dodano vrednost, in sicer: potrošni tip, dohodkovni tip in proizvodni tip DDV. V praksi se zaradi enostavnosti uporablja potrošni tip izračuna davčne osnove. Le-ta se izračuna tako, da davčni zavezanec od vrednosti prodaj odšteje vrednosti nabav. Tako je davčna osnova enaka neto dodani vrednosti, zmanjšani za neto investicije (Stanovnik, 2002, str. 87–88).

### **2. Indirektna odštevalna metoda**

Davek na dodano vrednost se lahko obračuna s tremi različnimi metodami. To so:

1. direktna odštevalna metoda,
2. indirektna odštevalna metoda,
3. seštevalna metoda.

Pri indirektni odštevalni metodi se od davkov, ki jih je podjetje pobralo na strani prodaje (izstopni davki), odštejejo davki, plačani na strani nabav (vstopni, odbitni, nakupni davki). Samo plačevanje DDV na ravni podjetja poteka tako, da podjetje na strani prodaje aplicira davčno stopnjo, torej proda blago z davkom, na strani nabav pa kupi blago z davkom. V danem obračunskem obdobju (praviloma je to mesec dni) vsako podjetje v produkcijsko-distribucijski verigi nakazuje davek, ki je razlika med izstopnim in vstopnim davkom, davčni upravi. Takšen način plačevanja poteka vse do končne prodaje, to je osebi (fizična ali pravna), ki ni davčni zavezanec. Če proizvod ne bi bil prodan končnemu kupcu oziroma osebi, ki ni davčni zavezanec za DDV, država ne bi pobrala nič davka (Stanovnik, 2004, str. 100–101).

Temeljni pogoj za uporabo te metode je, da je na računih v vseh fazah prometa ločeno izkazan znesek DDV, s čimer se zagotavlja verodostojen dokaz, ki omogoča davčnemu zavezancu, da od ugotovljenega zneska izstopnega davka, zaračunanega na računih kupcem, odšteje znesek vstopnega davka, ki mu je bil zaračunan na računih pri nabavah. Če znesek DDV ni posebej izkazan na računu, davčni zavezanec ne more odšteti davka, ki je bil zaračunan v prejšnjih fazah prometa. Razlogi za tako široko uporabo indirektno odštevalne metode so naslednji (Drobnič, Svilar, 1999, str. 38):

- davčna obveznost davčnega zavezanca se lahko ugotovi že pri vsakokratnem prometu;
- vsak promet spremlja račun, ki je ključni pisni dokument za nastanek davčne obveznosti;
- zagotavljanje najučinkovitejše kontrole obračunane in plačane davčne obveznosti preko računov;
- uporabna je tudi v davčnih sistemih z večjim številom davčnih stopenj;
- med vsemi metodami je najenostavnejša ter hkrati tudi najbolj ažurna za obračun DDV.

### **3. Uporaba načela države uvoznice blaga**

V osnovi obstajata dva načina davčne obravnave blaga, ki vstopa v mednarodno menjavo, in sicer načelo države uvoznice (načelo destinacije) in načelo države izvoznice (načelo porekla).

Načelo države uvoznice pomeni, da se blago ali storitve obdavčijo v državi, kjer se potrošijo, ne glede na to, ali je bilo blago v tej državi proizvedeno oziroma v državo uvoženo. Uveljavljanje načela države uvoznice blaga v praksi poteka tako, da se v sistemu DDV na blago ob izvozu aplicira stopnja 0 %. Takšen režim zagotavlja, da pride blago v državo uvoznico neobdavčeno oziroma natančneje, da blago ne vsebuje posrednih davkov (predvsem DDV). Uvoženo blago se zatem obdavči po stopnji države uvoznice, bodisi takoj ob uvozu bodisi ob kasnejših prodajah. Takšnemu davčnemu obravnavanju blaga v mednarodni menjavi rečemo mejna davčna izravnava (border tax adjustment). Za to načelo je torej značilno, da je davek odmerjen v državi uvoznici, blago se obdavčuje po veljavni davčni stopnji države uvoznice, davčni prihodki pripadajo državi uvoznici (Stanovnik, 2002, str. 97–98).

Drugo omenjeno načelo, to je načelo države izvoznice, pomeni, da je v določeni državi z DDV obdavčeno vsako blago, ki je v tej državi proizvedeno, ne glede na to, ali se to blago v tej isti državi tudi potroši oziroma se iz države izvažata. To pomeni, da se po tem načelu blago obdavčuje po veljavni davčni stopnji države izvoznice blaga, davek je odmerjen v državi izvoznici, prav tako tudi davčni prihodki pripadajo državi izvoznici.

V mednarodni menjavi prevladuje načelo države uvoznice blaga, ki zagotavlja, da bo uvoženo blago deležno enake davčne obravnave kot domače blago (Stanovnik, 2002, str. 99).

### **3 DAVEK NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI PO 1. MAJU 2004**

#### **3.1 NOVA POIMENOVANJA V ZVEZI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST**

Novi predpisi o obdavčevanju z DDV prinašajo nove izraze, ki jih je treba razumeti, da bi se lahko spoznali z njihovo vsebino. V nadaljevanju navajam njihovo razlago.

Ker se promet blaga med državami članicami ne more več opredeliti kot izvoz ali uvoz, ZDDV uveljavlja nove pojme, in sicer: nabava oziroma pridobitev blaga znotraj Skupnosti, dobava blaga znotraj Skupnosti, ozemlje Slovenije, ozemlje Skupnosti, ozemlje tretje države in tretje ozemlje.

Nabava oziroma pridobitev blaga znotraj Skupnosti je nekdanji uvoz iz Skupnosti, medtem ko dobava blaga znotraj Skupnosti pomeni nekdanji izvoz v Skupnost.

Zaradi natančnejše opredelitve kraja prometa se namesto izraza območje Slovenije uporablja izraz ozemlje Slovenije, na novo sta določena termina ozemlje države članice in ozemlje Skupnosti, ki sta kot taka definirana v zakonodaji Evropskih skupnosti.

Nadalje se izraz ozemlje tretje države uporablja za katero koli drugo državno ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja Skupnosti, izraz tretje ozemlje pomeni del državnega ozemlja države članice, ki ni sestavni del ozemlja Skupnosti, kamor spadajo:

- otok Helgoland in ozemlje Büsingen (Nemčija);
- Ceuta, Melilla in Kanarsko otočje (Kraljevina Španija);
- Livigno, Campione d'Italia in italijanski del Luganskega jezera, ki spada k italijanskemu državnemu ozemlju (Republika Italija);
- čezmorski departmaji (Guadeloupe, Guayana, Martinique, Reunion) Republike Francije,
- gora Atos (Grčija).

Ne glede na navedeno se promet v ali iz Kneževine Monaka, ki se prišteva k ozemlju Republike Francije obravnava kot promet v oziroma iz Republike Francije. Medtem ko se promet na ali z otoka Man, ki se prišteva k ozemlju Združenega kraljestva obravnava kot promet v oziroma iz Združenega kraljestva (Wakounig, 2002, str. 99).



### 3.2 DEFINICIJA DAVČNEGA ZAVEZANCA

Za davčnega zavezanca se šteje vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Pri tem dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo, prav tako dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (ZDDV, 2004).

Prav tako se za davčne zavezance štejejo tudi osebe (vključno s fizičnimi osebami in malimi davčnimi zavezanci), ki občasno dobavijo novo prevozno sredstvo v drugo državo članico, vendar se jim za namene DDV ni potrebno identificirati. Pri tem ni nujno, da njihov promet preseže mejni znesek 5 milijonov SIT, pri katerem bi se bilo potrebno identificirati za namene DDV in plačati davek na dodano vrednost.

#### 3.2.1 Kriteriji za presojanje neodvisnega in odvisnega razmerja

V nadaljevanju povzemam mnenje Ministrstva za finance, v katerem so opredeljeni kriteriji za presojo neodvisnega oziroma odvisnega opravljanja dejavnosti. Slednje navajam v naslednji tabeli.

Tabela 2: Pregled meril za določitev ne/odvisnega razmerja

<i>1. nadzor in navodila v zvezi z opravljanjem storitev oziroma dela</i>	
<i>Odvisno razmerje</i>	<i>Neodvisno razmerje</i>
- delodajalec ima pravico nadzora nad delavcem - delavec mora vedno upoštevati navodila delodajalca o tem, kaj, kje, kdaj in kako se dela	- naročnik ima sicer pravico, da nadzoruje opravljanje storitev in daje navodila, če to ustreza naravi posla, izvajalec pa mu mora ta nadzor omogočiti, vendar je stopnja tega nadzora nizka - izvajalec ima v pogodbi navadno določen skrajni rok, v katerem mora opraviti prevzeto opravljanje storitev, vendar pa sam odloča, kdaj in kako bo storitev opravil
<i>2. zagotavljanje sredstev in pogojev za opravljanje dela ali storitev</i>	
<i>Odvisno razmerje</i>	<i>Neodvisno razmerje</i>
delodajalec: - mora delavca seznaniti z delom, s pogoji dela, pravicami in z obveznostmi, povezanimi z opravljanjem dela - mora zagotoviti pogoje za varno delo in primerno delovno okolje - praviloma zagotovi delavcu sredstva in ustrezne pogoje za opravljanje dela; če delavec dela na svojih sredstvih, mu plača ustrezno nadomestilo za njihovo uporabo	- izvajalec praviloma sam zagotavlja vsa potrebna sredstva in pogoje za opravljanje dejavnosti (npr. poslovni prostor, oprema in podobno)

Nadaljevanje Tabele 2

<b>3. osebno opravljanje dela ali storitev</b>	
<b><i>Odvisno razmerje</i></b>	<b><i>Neodvisno razmerje</i></b>
- delavec delo vedno opravlja osebno in za opravljanje tega dela ne more pooblastiti nikogar drugega	- izvajalec ni dolžan osebno opraviti tega dela, ampak ima pravico, da lahko najame nekoga drugega, da dejansko izvrši delo ali opravi bistveni del storitve
<b>4. prevzemanje finančnih in drugih tveganj ter odgovornosti v zvezi z opravljanjem storitev ali dela</b>	
<b><i>Odvisno razmerje</i></b>	<b><i>Neodvisno razmerje</i></b>
- delavec ne prevzema finančnega tveganja in praviloma ne odgovarja za kakovost opravljenega dela navzven	izvajalec praviloma: - prevzema vsa finančna tveganja in druga tveganja (npr. pravočasnost) - odgovarja za kakovost opravljene storitve, tudi če posla ne opravi osebno, ampak najame druge osebe, ki po njegovem naročilu opravijo posel
<b>5. pravica do odstopa od pogodbe in prevzemanje odgovornosti v zvezi s tem</b>	
<b><i>Odvisno razmerje</i></b>	<b><i>Neodvisno razmerje</i></b>
- delodajalec lahko odpusti delavca (v skladu z zakonom predpisanimi odpovednimi razlogi) - delavec lahko kadar koli odpove pogodbo o zaposlitvi, ne da bi imel dolžnosti glede izvršitve dela	izvajalec je dolžan izvršiti storitev: - po dogovoru in po pravilih stroke in v pogodbeno določenem času oz. v razumnem roku Če se izvajalec ne drži pogodbenih pogojev oziroma se izkaže, da bodo nastale napake, ga lahko naročnik na to opozori in mu določi primeren rok, v katerem mora izpolniti svojo obveznost. Če izvajalec ne izpolni naročnikove zahteve, lahko naročnik odstopi od pogodbe in zahteva povrnitev škode.
<b>6. način opravljanja dela ali storitev ter način plačila</b>	
<b><i>Odvisno razmerje</i></b>	<b><i>Neodvisno razmerje</i></b>
delavec praviloma: - opravlja delo neprekinjeno oziroma periodično v skladu z navodili delodajalca - prejema plačilo, ki je običajno določeno v fiksnem znesku, periodično (mesečno, tedensko, dnevno) in to kot plačilo za opravljeno delo (pa tudi za takrat, ko dejansko ne dela, npr. med letnim dopustom) - upravičen je do povračila določenih stroškov (npr. povračilo stroškov prehrane, prevoza na delo...) in dodatkov	izvajalec praviloma: - sam določa tempo opravljanja dela; plačilo prejme v pogodbeno dogovorjenem znesku neodvisno od tega, koliko časa je porabil za opravljeno delo ali kakšne dejanske stroške je imel z njim - s pogodbo se dogovori za plačilo za posamezno opravljeno storitev; lahko ga prejema tudi v obrokih, če je npr. v pogodbi določen način plačila ob zaključku posamezne faze in vmesnem plačevanju v obrokih - njegova obveznost do naročnika običajno preneha z enkratno izpolnitvijo pogodbe - običajno opravlja storitve za več naročnikov

Nadaljevanje Tabele 2

<i>7. neposredna udeležba pri dobičku ali izgubi, izhajajoči iz opravljanja dela ali storitev</i>	
<i>Odvisno razmerje</i>	<i>Neodvisno razmerje</i>
- delavec ni neposredno udeležen pri rezultatih opravljenega dela	- izvajalec je neposredno udeležen pri dobičku ali izgubi iz opravljene storitve

Vir: Odvisno ali neodvisno razmerje: kako ga določiti?, 2005, str. 6.

### 3.2.2 Fizične osebe in obdavčitev z davkom na dodano vrednost

Nakupi blaga s strani končnih porabnikov na ozemlju Slovenije so obdavčeni v skladu s slovensko zakonodajo. Če končni potrošnik opravi nakupe blaga v drugi državi članici, se davčna obravnava omenjene transakcije spremeni, saj se ti nakupi praviloma obdavčijo v skladu z načelom porekla, torej po predpisih države članice, v kateri so dejansko opravljeni.

Če na primer končni porabnik iz Slovenije kupi blago v Avstriji in ga odnese v Slovenijo, plača avstrijski DDV za nabavljeno blago. Blago lahko odnese ali odpelje v Slovenijo brez dodatnih obveznosti iz naslova DDV do Slovenije. Pri tem je novost v tem, da slovenski kupec ne more več zahtevati vračila avstrijskega DDV.

Navedeno pravilo pa ne velja pri pridobitvi novih prevoznih sredstev in trošarinskih izdelkov (alkohol in alkoholne pijače, tobачni izdelki ter mineralna olja in plin), saj se le-ti vedno obdavčijo v skladu z načelom namembne države, ne glede na to, ali je pridobitelj davčni zavezanec, pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ali končni porabnik (Wakounig, 2004, str. 1098).

### 3.3 PREDMET OBDAVČITVE Z DDV

DDV se obračunava in plačuje od (ZDDV, 2004):

- prometa blaga ali storitev, ki ga davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo;
- uvoza blaga iz tretjih držav oziroma s tretjih ozemelj;
- pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki ga na ozemlju Slovenije pridobi davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje dejavnosti ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec za plačilo, če je prodajalec davčni zavezanec v drugi državi članici.

### 3.4 IDENTIFIKACIJA ZA NAMENE DDV

Pomembna novost, ki je s 1. majem 2004 postala obvezujoča za vse davčne zavezance, ki so registrirani kot zavezanci za DDV, je navajanje identifikacijske številke za DDV na izdanih računih. S pridobitvijo omenjene številke postane davčni zavezanec identificiran za namene

DDV. Pri tem je pomembno razlikovanje med ID številko za DDV in davčno številko, ki so jo davčni zavezanci navajali na izdanih računih za opravljen promet blaga in storitev pred vstopom Slovenije v Skupnost. Medtem ko je davčna številka sestavljena samo iz številke, je identifikacijska številka za DDV sestavljena iz predpone SI in davčne številke. Pri navajanju identifikacijske številke za DDV mora biti iz besedila jasno razvidno, da gre za identifikacijsko številko za DDV in ne za davčno številko, pri čemer se lahko uporablja tudi skrajšano besedilo "DDV št., ID DDV, IŠ DDV". Zadošča pa tudi navedba "ID" ali "identifikacijska številka" ali podobno, kar pomeni, da navedba besedila "DDV" ni potrebna (Zalokar, 2004, str. 10).

Pravna ali fizična oseba se lahko identificira za namene DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti (npr. pripravljala dela, prva nabava blaga, nakup opreme itd.). Kot dokazilo, da namerava opravljati dejavnost, davčnemu organu predloži: pogodbe ali predpogodbe, poslovni načrt, listine o nabavah za namene opravljanja dejavnosti. Davčni organ izda identifikacijsko številko za DDV najkasneje do zadnjega dne naslednjega meseca po vložitvi zahtevka za izdajo identifikacijske številke. Davčni zavezanec mora v omenjenem zahtevku navesti podatke, ki so predpisani z obrazcem DDV-P2, in mora začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti v skladu z ZDDV najkasneje prvega dne drugega meseca, ki sledi mesecu predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke. Davčnim zavezancem, ki so pred 1.5.2004 že bili registrirani zavezanci za DDV, je davčni organ do 1.5.2004 po uradni dolžnosti izdal identifikacijsko številko za DDV.

Pri trgovanju znotraj Skupnosti je pomembno, da se identifikacijska številka za DDV na računu ujema s podatki v sistemu VIES (VAT Information Exchange System) (Zalokar, 2004, str. 10). Pomembna je ID številka tako slovenskih davčnih zavezancev kakor tudi zavezancev iz ozemlja Skupnosti. Davčni zavezanci lahko preverjajo identifikacijske številke za DDV kupcev iz ozemlja drugih držav članic na prvi stopnji, s čimer se preveri, ali je omenjena številka veljavna ali ne, na spletnem naslovu:

[http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/vies/en/vieshome.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vieshome.htm).

Če po opravljeni preveritvi na prvi stopnji davčni zavezanec ugotovi, da predložena identifikacijska številka kupca iz ozemlja druge države članice ni veljavna, ne sme izdati računa brez DDV, saj morata biti za oproščeno dobavo znotraj Skupnosti izpolnjena dva pogoja, to je veljavna identifikacijska številka kupca in ustrezna prevozna listina (Petauer, Urbanija, 2004, str. 138).

Če želijo preveriti tudi druge podatke o davčnih zavezancih na ozemlju Skupnosti, to je ime oziroma naziv, naslov, datum identifikacijske številke je potrebna preveritev identifikacijske številke za DDV na drugi stopnji. Le-ta je možna na Davčni upravi RS, in sicer na Glavnem uradu v oddelku za mednarodno izmenjavo podatkov (CLO) ali na območnem ali Posebnem davčnem uradu (pri kontrolorjih).

Poleg zgoraj omenjenih možnosti za preverjanje pravilnosti navedene identifikacijske številke za DDV pa obstaja tudi možnost, da kupec na zahtevo davčnega zavezanca prodajalca sam pošlje potrdilo o identifikaciji za namene DDV, iz katerega so razvidni njegova identifikacijska številka in osnovni podatki, to sta naziv in naslov.

Pravilna identifikacijska številka je kot obvezen element na računu pomembna tudi z vidika prejemnika računa, ki pridobi pravico do odbitka vstopnega DDV le v primeru ustreznega računa (Thuronyi, 1996, str. 180).

### 3.5 PLAČNIKI DDV

Osebe, ki so dolžne obračunavati in plačevati DDV so (ZDDV, 2004):

- davčni zavezanec, ki opravi obdavčen promet blaga oziroma storitev;
- davčni zavezanec, ki so mu opravljene storitve iz tretjega odstavka 17. člena ZDDV;
- osebe, identificirane za namene DDV v Sloveniji, ki so jim opravljene storitve iz 18. a, 18. b, 18. c in 18. d člena tega zakona (to so: storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, pomožne storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, storitve, ki jih opravijo posredniki in storitve pri cenitvah ali storitvah na nepremičninah), če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
- prejemnik blaga v primeru tristranskih poslov;
- vsaka oseba, ki na računu izkaže DDV;
- pridobitelj blaga znotraj Skupnosti, če je dobava obdavčena v Sloveniji;
- če oseba, ki je od prometa blaga in storitev dolžna plačati DDV davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, lahko le-ta imenuje davčnega zastopnika kot osebo, ki je dolžna plačati DDV. Če omenjena oseba ne imenuje davčnega zastopnika, plača DDV prejemnik blaga oziroma storitev;
- osebe, identificirane za namene DDV v Sloveniji, v primeru dobave plina ali električne energije, če to dobavo blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji;
- pri uvozu blaga uvoznik, to je carinski dolžnik v skladu s carinskimi predpisi oziroma prejemnik blaga.

### 3.6 OBVEZNOST IZDAJANJA RAČUNOV IN OBVEZNI ELEMENTI RAČUNA

Davčni zavezanec je dolžan za vsak promet blaga oziroma storitev, ki ga opravi, zagotoviti izdajo računa. Od tega, komu izda račun, so odvisni tudi podatki na njem. V skladu s 34. členom ZDDV mora račun, ki je izdan davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, vsebovati naslednje podatke (ZDDV, 2004):

1. datum izdaje;
2. zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;

3. identifikacijsko številko za DDV, pod katero davčni zavezanec opravi dobavo blaga ali storitev;
4. identifikacijsko številko za DDV naročnika oziroma kupca, če je naročnik oziroma kupec plačnik DDV za nabavljeno blago oziroma storitve ali če gre za oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti;
5. ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega naročnika;
6. količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;
7. datum opravljene dobave blaga oziroma datum, ko je bila storitev opravljena oziroma končana oziroma datum prejetega predplačila, če se ta datum lahko določi in je različen od datuma izdaje računa;
8. davčno osnovo, od katere se obračunava DDV po posamezni stopnji ali na katero se nanaša posamezna oprostitvev, ceno na enoto blaga ali storitve brez DDV in kakršna koli znižanja cen in popuste, ki niso vključeni v ceno na enoto;
9. uporabljeno stopnjo DDV;
10. znesek DDV, razen če je s tem zakonom ali predpisom, izdanim na njegovi podlagi, določeno drugače. Pri tem mora biti znesek na računu vedno izkazan v tolarjih.

Tu posebej poudarjam, da je zelo pomembno, da prejeti računi davčnih zavezancev vsebujejo vse zgoraj naštet elemente, saj si le v tem primeru in ob izpolnjevanju drugih pogojev, ki jih zahteva 40. člen ZDDV, davčni zavezanec lahko odbija vstopni davek.

Nadalje se je davčni zavezanec na računu dolžan sklicevati na določbo smernice ali ustreznega predpisa države članice:

- če je zavezanec za plačilo davka prejemnik oziroma naročnik storitve;
- če je dobava oproščena plačila DDV;
- če je plačnik DDV davčni zastopnik; v tem primeru mora izdajatelj računa na računu navesti njegovo identifikacijsko številko za DDV ter njegovo ime in naslov;
- če davčni zavezanec obračunava DDV od dosežene razlike v ceni; v tem primeru mora na računu navesti določbo zakona, na podlagi katere obračunava DDV od razlike v ceni.

Pomembnejše klavzule na računih so na primer: DDV ni obračunan v skladu s 1. točko 31. a člena ZDDV pri dobavah blaga znotraj Skupnosti, DDV ni obračunan v skladu s 1. točko 31. člena ZDDV pri izvozu blaga iz Skupnosti, DDV ni obračunan v skladu s 3. točko tretjega odstavka 17. člena ZDDV, na primer pri svetovalnih storitvah davčnih zavezancev v drugo državo članico, DDV ni obračunan v skladu s tretjim odstavkom 18. a člena ZDDV pri prevoznih storitvah, ko je naročnik iz druge države članice.

Zakon določa tudi posebne podatke, ki jih mora vsebovati račun, in sicer če se zaračunavajo npr. gradbene storitve, oddajanje v najem, stroški obratovanja, vzdrževanja, upravljanja nepremičnine, mora biti na računu posebej naveden podatek o nepremičnini, na katero se nanaša račun. Če se račun izda za opravljene storitve, pri katerih ni mogoče izraziti količine

v merskih enotah, je davčni zavezanec dolžan na računu opisati storitev tako, da je razvidno za kakšno storitev gre oziroma kakšen obseg je bil opravljen ali na katero obdobje se zaračunane storitve nanašajo. Na novo je tudi določeno, da davčnemu zavezancu, ki je identificiran za namene DDV, na izdanem računu ni potrebno navajati ID številke kupca oziroma naročnika, če le-ta ni plačnik DDV (ZDDV, 2004).

### 3.7 OBDAVČLJIVI DOGODEK IN NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI

ZDDV v 19. členu določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Če je račun izdan pred opravljeno dobavo oziroma pred opravljeno storitvijo, nastane obveznost obračuna DDV, ko je izdan račun. Če račun ni izdan, blago pa je bilo dobavljeno oziroma storitev opravljena, se DDV obračuna najkasneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

Za pridobitve blaga znotraj Skupnosti pa je glede nastanka obveznosti za obračun DDV potrebno upoštevati določbe 19. a člena ZDDV. Le-ta določa dva roka za nastanek obveznosti za obračun DDV, in sicer:

- 15. dan meseca, ki sledi mesecu, v katerem je bilo blago pridobljeno;
- datum izdaje računa, če je bil le-ta izdan osebi, ki pridobiva blago, in hkrati tudi prejet pred zgoraj omenjenim rokom.

### 3.8 PRAVICA DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV

Vstopni DDV je znesek, ki je posebej izkazan na računih za dobave blaga in storitev, ki so jih davčnemu zavezancu opravili drugi davčni zavezanci. Davčni zavezanec sme od svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago uporabil ali ga bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Zelo pomembno je, da račun vsebuje vse ustrezne elemente v skladu z zakonom (ZDDV, 2004).

Pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za pridobitev pravice do odbitka vstopnega DDV, natančneje določa 40. člen ZDDV. Prvi odstavek omenjenega člena določa, da pravica do odbitka vstopnega DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Poleg tega je treba upoštevati še spremembe in dopolnitve, ki jih je prinesla novela ZDDV-E, ki je začela veljati s 1. novembrom 2004 in je v slovenski pravni red prenesla odločbo Evropskega sodišča glede pravilnega izvajanja Šeste direktive v delu, ki zadeva pravico davčnih zavezancev do uveljavljanja odbitka vstopnega davka. Prvemu odstavku 40. člena ZDDV je v skladu z omenjeno novelo dodano določilo, da sme davčni zavezanec odbiti vstopni DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račun za njemu dobavljeno blago ali opravljeno storitev oziroma carinsko deklaracijo pri uvozu blaga. Omenjena določba v skladu s pojasnili Ministrstva za finance zadeva promet blaga na ozemlju Slovenije, promet blaga iz tretjih držav in pridobitve blaga na ozemlju Skupnosti.

Poleg omenjenega je potrebno upoštevati še dopolnitev Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost oziroma PZDDV v členu, ki določa pravico do odbitka vstopnega DDV, in sicer: če je davčni zavezanec prejel račun, dobava blaga oziroma storitev pa še ni bila opravljena, lahko uveljavi pravico do odbitka vstopnega DDV v davčnem obdobju, ko je bilo blago dobavljeno oziroma so bile storitve opravljene ali v davčnem obdobju, ko plača račun, kar koli se zgodi prej.

Z upoštevanjem zgoraj omenjenih določb bom s tabelo prikazala davčno obdobje, v katerem nastane pravica do odbitka vstopnega DDV pri pridobitvah znotraj Skupnosti.

Tabela 3: Primeri pridobitev blaga znotraj Skupnosti in določitev nastanka obveznosti za obračun DDV

	Datum opravljene pridobitve	Datum izdaje računa	Datum prejema računa	Nastanek obveznosti obračuna DDV	Davčna obveznost v davčnem obdobju
1	26. 5. 2004	30. 5. 2004	31. 5. 2004	30. 5. 2004	maj
2	28. 5. 2004	25. 5. 2004	18. 7. 2004	15. 6. 2004	junij
3	31. 5. 2004	1. 6. 2004	16. 6. 2004	15. 6. 2004	junij
4	31. 5. 2004	31. 5. 2004	6. 6. 2004	31. 5. 2004	maj

Vir: Nastanek obveznosti obračunavanja DDV pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti, 2005, str. 18.

### 3.9 DAVČNO OBDOBJE

Davčno obdobje, za katero mora zavezanec obračunavati DDV, je odvisno od prometa v preteklem koledarskem letu, in sicer:

- če je promet presegal 20 milijonov SIT, je davčno obdobje en mesec;
- če je promet znašal med 10 in 20 milijonov SIT, je davčno obdobje trimesečje;
- če je bil promet manjši od 10 milijonov SIT, je davčno obdobje polletje.

Ne glede na omenjeno, je za zavezanca, ki pridobiva oziroma dobavlja blago na ozemlju Skupnosti, davčno obdobje lahko največ trimesečje.

### 3.10 KNJIGOVODSTVO DAVČNEGA ZAVEZANCA



Davčni zavezanec mora zaradi zagotovitve podatkov o izdanih in prejetih računih voditi davčne knjige. Do 1. maja 2004 je moral voditi naslednje knjige:

1. knjigo izdanih računov (obrazec I-RAČ), v katero se vpisujejo vsi izdani računi za promet blaga in storitev, razen računov za dobave blaga znotraj Skupnosti, ki so oproščene plačila DDV na osnovi 31. a člena ZDDV in računov za promet blaga, ki je obdavčen v skladu z načelom namembne države;
2. knjigo prejetih računov (obrazec P-RAČ), v katero se vpisujejo prejeti računi davčnih zavezancev, identificiranih za namene DDV v Sloveniji. Prejeti računi malih davčnih zavezancev se ne vpisujejo v omenjeno knjigo;
3. posebno evidenco o vstopnem DDV pri uvozu blaga (obrazec E-UVOZ);
4. obrazec DDV-O, v katerega se vpisujejo podatki iz obrazcev P-RAČ, I-RAČ in E-UVOZ (Petauer, Urbanija, 2004, str. 173, 190, 211).

Z vstopom Slovenije v Skupnost so se začele uporabljati naslednje knjige za evidentiranje poslovnih dogodkov za namene DDV:

1. knjiga prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti (P-RAČ-P), v katero se vpisujejo samo prejeti računi za pridobitve blaga znotraj Skupnosti, od katerih je pridobitelj dolžan obračunati DDV po sistemu samoobdavčitve;
2. knjiga izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti (I-RAČ-D), v katero se vpisujejo oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti, če je dobava opravljena kupcu, ki je identificiran za namene DDV v drugi državi članici in v primeru pravih tristranskih poslov znotraj Skupnosti vrednost blaga, ki jo opravi dobavitelj pridobitelju in pridobitelj prejemniku blaga;
3. kvartalno poročilo (KP-O) za oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti, ki ga izpolnjujejo samo davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, in sicer za dobave blaga davčnim zavezancem, identificiranim za namene DDV v drugi državi članici;
4. posebni evidenci PE-7 in PE-17, katerih vrednost se ne vpisuje niti v knjigo prejetih niti izdanih računov in se zato posledično ti podatki ne evidentirajo v obrazec DDV-O;
5. obrazec DDV-O, v katerega se poleg obrazcev P-RAČ, I-RAČ in E-UVOZ na novo vpisujejo še podatki iz obrazcev P-RAČ-P in I-RAČ-D (Petauer, Urbanija, 2004, str. 157–158, 183, 198).

Vodenje posebnih evidenc je obvezno, saj samo na tak način lahko dokažemo, zakaj določenega blaga nimamo in se ne šteje za prodano v primeru obrazca PE-7 (na primer blago, ki ga pošljemo na sejem ali blago, ki ga pošljemo na dodelavo v drugo državo članico, pri čemer se blago po končanem sejmu oziroma dodelavi vrne nazaj istemu davčnemu zavezancu) ali dokažemo v primeru obrazca PE-17, zakaj imamo določeno blago od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici in od njegove "pridobitve" nismo obračunali DDV (na primer, ko slovenski davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, prejme blago od davčnega zavezanca, identificiranega za namene DDV v Nemčiji, na

popravilo, pri čemer se le-to po opravljeni storitvi vrne nazaj nemškemu davčnemu zavezancu) (Petauer, Urbanija, 2004, str. 205, 209).

## **4 IMPLIKACIJE DDV S PRAKTIČNIMI PRIMERI**

V nadaljevanju prikazujem način obdavčitve z davkom na dodano vrednost s praktičnimi primeri.

### **4.1 IZVOZ BLAGA V TRETJO DRŽAVO OZIROMA NA TRETJE OZEMLJE**

Ko govorimo o izvozu blaga, moramo pri tem razumeti nov pomen te besedne zveze. Izvoz blaga pomeni dobavo blaga iz Slovenije v tretjo državo oziroma na tretje ozemlje, ne pa več v druge države članice (kot je veljalo pred vstopom Slovenije v Skupnost). Pri njem se načela obdavčitve po 1. maju 2004 niso spremenila. To pomeni, da je izvoz blaga in storitev, ki so neposredno povezane z njim, oproščen plačila DDV. V skladu z načelom mejne davčne izravnave gre blago skozi carinsko mejo, davek pa se plača v državi uvoznici blaga v skladu z zakonodajo države uvoznice blaga.

Izvoznik mora opravljeni izvoz blaga dokazati z ustrežno dokumentacijo, iz katere je razvidno, da je sam ali druga oseba za njegov račun blago iznesla iz carinskega območja Skupnosti. V večini primerov je to izvozni EUL. Po 1. maju 2004 se enotna carinska listina ali ECL imenuje enotna upravna listina oziroma EUL. Le-ta mora vsebovati najmanj (PZDDV, 2004):

- ime in naslov davčnega zavezanca (izvoznika),
- trgovsko ime in količino izvoženega blaga,
- kraj in datum izvedbe izvoznega carinskega postopka,
- potrditev mejne carinske izpostave o iznosu blaga, ki dokazuje, da je blago zapustilo carinsko ozemlje Skupnosti.

Poleg omenjenega izvoznega EUL-a se lahko uporabijo tudi druge vrste dokazil o opravljeni izvozni dobavi blaga (na primer carinska deklaracija za vnos v carinsko skladišče in prijava za vnos v prosto cono in prosto skladišče). Izvoz se šteje za opravljen, ko carinski organ na hrbtni strani tretjega lista EUL-a potrdi izstop blaga iz Skupnosti. Tako potrjeni tretji list EUL-a je za izvoznika dokaz o opravljenem izvozu (Prislan, Zalokar, 2003, str. 170). V nadaljevanju prikazujem konkreten primer omenjene transakcije.

Slovenski davčni zavezanec dobavitelj izvozi blago iz Slovenije prejemniku blaga v tretjo državo, to je Hrvaško. Ker gre za izvoz, ne obračuna DDV od vrednosti izvoženega blaga, zato mora na računu, ki ga izstavi, navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu 1. točko 31. člena ZDDV". Opravljeni izvoz dokaže z že omenjenim potrjenim tretjim listom EUL-a in ga evidentira v I-RAC ter o njem poroča v DDV-O.

Dokazovanje izvoza je pomembno zaradi preprečevanja zlorab predvsem dveh vrst, in sicer, da se blago, obdavčeno s stopnjo 0 %, ne usmeri v domačo končno potrošnjo oziroma, da se blago, obdavčeno s stopnjo 0 % v državi A ne usmeri neposredno v končno potrošnjo v državo B, pri čemer končni potrošnik v državi B dejansko ne plača DDV (Stanovnik, 2002, str. 98).

Pri tem je potrebno ločevati med stopnjo 0 % in izvzetjem. V obeh primerih davčnemu zavezancu od prometa blaga oziroma storitev ni treba obračunavati in plačevati DDV. Vendar gre v prvem primeru za t.i. pravo oprostitev, pri kateri ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV in se uporablja pri izvozu blaga v tretjo državo ali tretje ozemlje in dobavi blaga znotraj Skupnosti. Medtem ko gre pri izvzetju za nepravo oprostitev, pri kateri davčni zavezanec nima pravice do odbitka vstopnega DDV in se uporablja npr. v bankah in zavarovalnicah (McLure, 1995, str. 41).

#### 4.2 UVOZ BLAGA IZ TRETJE DRŽAVE OZIROMA S TRETJEGA OZEMLJA

Zaradi ločitve nabave blaga na ozemlju Skupnosti od obdavčenega uvoza je pojem uvoza blaga na novo opredeljen. Definicija uvoza blaga zajema tako vnos blaga v Skupnost oziroma v Slovenijo iz tretje države oziroma s tretjega ozemlja (ne pa več iz drugih držav članic). Sprememba je nujna, saj predstavlja ozemlje Skupnosti enotni trg brez fiskalnih oziroma carinskih meja, medtem ko se vnos blaga iz tretjih držav in tretjih ozemelj obravnava kot uvoz blaga (Petauer, Urbanija, 2004, str. 259).

To pomeni, da bodo na zunanjih mejah Skupnosti in mejnih prehodih v državah članicah, kjer je možen prehod blaga v Skupnost iz tretjih držav (to je na cestnih mejnih prehodih v državah članicah, ki so ob meji s tretjimi državami in na letaliških ter pristaniških prehodih v vseh državah članicah), carinski organi še naprej izvajali obveznosti po zakonih o DDV svoje države članice, to pomeni, da bodo obračunavali DDV od uvoza blaga po svojem zakonu o DDV. Tako bodo tudi slovenski carinski organi še naprej zaračunavali slovenski DDV od uvoza blaga na cestnih carinskih mejah s Hrvaško in od uvoza blaga, ki bo na slovenska letališča ali v pristanišča prispelo iz tretjih držav. V skladu z zgoraj navedenim bo slovenski davčni zavezanec, ki bo nabavljal blago v eni od tretjih držav oziroma na enem od tretjih ozemelj, moral to blago obravnavati kot uvoz blaga (Ošljaj, 2004, str. 18).

Pri uvozu blaga velja temeljno pravilo, da je kraj obdavčitve v tisti državi Skupnosti, kjer je blago vneseno v Skupnost. Če pa je takoj po vnosu v Skupnost začet eden od odložnih carinskih postopkov, pri katerem ne nastane obveznost obračuna uvoznih dajatev, tudi obveznost za obračun davka na dodano vrednost ne nastane. V tem primeru obveznost za obračun davka na dodano vrednost od uvoza nastane tam, kjer se takšen odložni carinski postopek zaključi (Škof, 2004, str. 21).

Tu omenjam še določbo ZDDV, ki določa izjemo od obračunavanja DDV pri uvozu blaga v državi, kjer je sproščeno v prost promet, in sicer: če je blago uvoženo iz tretje države ali s tretjega ozemlja na ozemlje države članice, ki ni namembna država članica, je tak uvoz oproščen plačila DDV, če je dobava, ki jo opravi uvoznik, oproščena plačila DDV.

V tem primeru gre za dve vrsti transakcij. Najprej za uvoz blaga, ki je oproščen plačila DDV v državi članici, kjer se blago sprosti v prost promet. V skladu s splošnimi načeli bi se moral v tej državi obračunati vstopni DDV pri uvozu blaga. Ker pa je blago namenjeno v drugo državo članico, zakon dovoljuje izjemo.

Nato gre za intrakomunitarno dobavo, ki je opravljena iz države uvoza v drugo, to je namembno državo članico in je prav tako oproščena plačila DDV v skladu z določbo zakona, ki določa dobavo blaga znotraj Skupnosti (31. a člen ZDDV). Blago se nato obdavči v namembni državi članici v skladu z njeno zakonodajo. Vendar če želi uvoznik uveljaviti oprostitev plačila DDV v skladu z omenjenim določilom, je dolžan skupaj s carinsko listino predložiti ustrezno prevozno listino ali drug ustrezen dokument, iz katerega mora biti razvidno, da je namembni kraj tega blaga druga država članica in ne država članica, kjer se je blago sprostilo v prost promet (Petauer, 2004, str. 19).

Omenjena ureditev pomeni likvidnostno razbremenitev uvoznika v državi uvoza. Če te posebne ureditve ne bi bilo, bi moral uvoznik od uvoza plačati DDV, ki bi ga obračunal carinski organ in bi šele kasneje lahko zahteval njegovo vračilo.

V nadaljevanju prikazujem praktičen primer davčne obravnave v primeru uvoza blaga.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, uvozi blago od dobavitelja na Hrvaškem (tretja država). Pri uvozu blaga nastane obveznost za obračun DDV takrat, ko je blago uvoženo. DDV obračuna carinski organ kot uvozno dajatev. Davčna osnova pri uvozu blaga je carinska vrednost, določena v skladu z veljavnimi carinskimi predpisi Skupnosti. Vključuje vse dajatve, tudi uvozne (razen DDV) in posredne stroške do prvega namembnega kraja v državi uvoza, niso pa vključeni popusti. Za določitev davčne osnove se znesek v tuji valuti preračuna v tolarje po tečaju v skladu s carinskimi predpisi.

Davčni zavezanec je dolžan v primeru uvoza za potrebe davčne uprave voditi posebno evidenco o vstopnem DDV pri uvozu blaga oziroma obrazec E-UVOZ, pri čemer se lahko odbija vstopni DDV šele v obdobju, ko prejme potrjeni EUL s strani carinske uprave. O prometu je dolžan poročati tudi v obrazcu DDV-O (Zalokar, 2004, str. 109).

#### 4.3 ZNOTRAJSKUPNOSTNI – INTRAKOMUNITARNI PROMET

O znotrajskupnostnem prometu govorimo, ko gre za transakcije na ozemlju Skupnosti. Pri tem gre lahko za intrakomunitarno dobavo (dobava blaga davčnemu zavezancu v drugo

državo članico) ali intrakomunitarno nabavo oziroma pridobitev (nabavo blaga od davčnega zavezanca iz druge države članice). Ker od 1. maja 2004 na mejnih prehodih s Skupnostjo ni carinske kontrole, ki bi potrjevala izvoz blaga oziroma obračunavala DDV pri uvozu blaga, sta obveznosti za dokazovanje dobave blaga v drugo državo članico in obračun DDV pri pridobitvi blaga iz druge države članice preneseni na davčne zavezance (Petauer, Urbanija, 2004, str. 52; Zalokar, 2004, str. 107).

V nadaljevanju prikazujem davčno obravnavo za dobavo in pridobitev blaga znotraj Skupnosti še na konkretnem primeru.

#### 4.3.1 Dobava blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna dobava

Davčni zavezanec A, d.d., identificiran za namene DDV v Sloveniji, proda blago davčnemu zavezancu B, AG, identificiranemu za namene DDV v Avstriji, ki mu predloži svojo identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost ATU12345678 in ima ustrezno prevozno listino, s katero dokazuje dobavo blaga v Avstrijo (Petauer, Urbanija, 2004, str. 55).

Kraj dobave blaga za slovenskega davčnega zavezanca je Slovenija. Da je dobava blaga v drugo državo članico oproščena plačila DDV v skladu s 1. točko 31. a člena ZDDV, morata biti izpolnjena dva pogoja, in sicer davčni zavezanec dobavitelj mora pridobiti identifikacijsko številko kupca in razpolagati z ustrezno prevozno listino, to je CMR ali izjava o prevozu, s katero se dokazuje prevoz blaga v drugo državo članico. Do vstopa Slovenije v Skupnost je bil izvozni ECL v glavnem tisti dokument, s katerim se je dokazoval izvoz in je bil tako posledično izdan račun tujcu za opravljen izvoz blaga brez obračunanega slovenskega DDV. Po 1. maju 2004 pa se namesto izvoznega EUL dobava blaga v drugo državo članico dokazuje s prevozno listino ali drugim ustreznim dokumentom (Petauer, Urbanija, 2004, str. 60).

Ker sta v omenjenem primeru izpolnjena oba navedena pogoja, je dobava blaga v Avstrijo oproščena plačila DDV. To pomeni, da slovenski dobavitelj izstavi avstrijskemu kupcu račun brez slovenskega DDV na katerem je dolžan navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu s 1. točko 31. a člena ZDDV". Poleg tega mora račun vsebovati vse elemente v skladu s 34. členom ZDDV, vključno z identifikacijsko številko za DDV prejemnika oziroma kupca blaga. Račun je izdan v EUR, zato ga je treba za namene izpolnjevanja kvartalnega poročila (obrazec KP-O) preračunati še v SIT, in sicer po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan izdaje računa (Petauer, Urbanija, 2004, str. 55).

Davčni zavezanec evidentira račun za dobavo blaga v knjigo izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti oziroma v obrazec I-RAČ-D, prav tako je dolžan o omenjenem prometu poročati še v kvartalnem poročilu oziroma v obrazcu KP-O in v obrazcu DDV-O.

Dobavo blaga znotraj Skupnosti avstrijskemu davčnemu zavezancu mora slovenski davčni zavezanec izkazati v kvartalnem poročilu za obdobje poročanja, ki je koledarsko trimesečje. V njem mora vpisati podatke o skupni vrednosti dobav avstrijskemu davčnemu zavezancu. Na osnovi kvartalnega poročila, ki ga slovenski davčni zavezanec posreduje slovenski davčni upravi, lahko slovenska ter avstrijska davčna uprava izmenjujeta informacije o čezmejnih poslih davčnih zavezancev.

Od zgoraj omenjenih načel pri obdavčevanju intrakomunitarne dobave obstajajo tudi izjeme glede določitve kraja obdavčitve, in sicer v primeru pošiljčnih in tristranskih poslov, katerih osnovne značilnosti prikazujem v nadaljevanju diplomskega dela.

#### 4.3.2 Pošiljčni posli

Pošiljčni posli so dobave, ki jih davčni zavezanec v državi A opravi končnim potrošnikom v državi B (obe sta državi članici) in z njimi izenačenimi osebami, ki ne morejo predložiti identifikacijske številke za DDV ter nimajo pravice do odbitka vstopnega davka. Pri pošiljčnih poslih predmete odpošlje davčni zavezanec sam ali pa jih odpelje druga oseba na njegov račun po pošti, železnici, ladji ali letalu. O prodaji na daljavo ne moremo govoriti, če kupec sam prevzame blago.

Pri tem režimu je pomembno, da so odjemalci fizične osebe, ki niso davčni zavezanci ali "atipični" davčni zavezanci, to pa so: davčni zavezanci, ki opravljajo izključno dobave blaga ali storitev, pri katerih ni pravice do odbitka vstopnega DDV, osebe, ki opravljajo dejavnost kmetijstva in gozdarstva in se obdavčujejo po sistemu pavšalne ureditve (tako imenovani "kmetje pavšalisti") in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar le ob izpolnitvi dveh pogojev:

- če skupni znesek njihovih pridobitev blaga znotraj Skupnosti v tekočem koledarskem letu ne preseže 10.000 EUR v tolarški protivrednosti in
- pod pogojem, da skupni znesek pridobitev blaga znotraj Skupnosti v preteklem koledarskem letu ne preseže zneska iz prejšnje alineje (Petauer, Urbanija, 2004, str. 85–86).

Znesek 10.000 EUR pomeni skupni znesek brez DDV za pridobljeno blago v drugi državi članici, v katerega se ne vključuje vrednosti nabavljenih prevoznih sredstev in vrednosti nabavljenih trošarinskih izdelkov saj zanje veljajo posebna davčna pravila.

Če je omenjeni znesek presežen, se je oseba dolžna identificirati za namene DDV pri pristojnem davčnem uradu in obračunati ter plačati DDV.

Kraj obdavčitve pri pošiljčnih poslih je odvisen od tega, ali je dobavitelj iz države A prekoračil letno mejno vrednost dobav v državo B ali ne. Mejna vrednost dobav se od

države do države razlikuje. To pomeni, da mora davčni zavezanec, ki opravlja dobavo na daljavo, za vsako posamezno državo članico preveriti, kakšna je letna mejna vrednost dobav, ob prekoračitvi katere bi se moral v tej državi identificirati za namene DDV. V Sloveniji je ta meja opredeljena v višini 35.000 EUR pod pogojem, da tudi v preteklem koledarskem letu ta vrednost ni bila presežena.

Če mejna vrednost, ki vsebuje letno vrednost dobav davčnega zavezanca iz države A vsem kupcem v državo B, ni prekoračena, bo ta davčni zavezanec obračunaval davek v skladu s predpisi svoje države, kjer bo izpolnjeval vse administrativne obveznosti (vodenje evidenc, oddajanje DDV obrazcev in plačevanje DDV). V tem primeru je davčni zavezanec dolžan evidentirati račune za dobavo blaga v knjigo izdanih računov oziroma v obrazec I-RAČ, in v obrazec DDV-O (Petauer, Urbanija, 2004, str. 87–88).

Davčni zavezanec, ki ne presega mejnega zneska dobav v določeno državo članico, se lahko odloči za prostovoljno registracijo. To izbiro mora uporabljati najmanj dve leti. V tem primeru veljajo ista pravila kot pri prekoračeni mejni vrednosti dobav blaga.

Odločitev o prostovoljni registraciji je odvisna po eni strani od razlik v davčnih stopnjah v obeh obravnavanih državah kakor tudi od stroškov izpolnjevanja davčnih obveznosti. Registracija in plačilo DDV v državi članici, kjer ni sedež dobavitelja, je zelo zahtevno v primerih, ko prodajalec ne pozna jezika in zakonodaje te druge države (Bedrač, 2004, str. 26). Omenjena opcija se zdi smiselna, če je davčna stopnja v namembni državi nižja kot v državi porekla. Vendar je v večini omenjenih primerov v tujini treba imenovati davčnega zastopnika (Škof, 2004, str. 51).

Če je mejna vrednost dobav, ki jih opravi davčni zavezanec A vsem končnim potrošnikom v državi B, presežena, se mora davčni zavezanec registrirati v državi B in izpolnjevati tam vse administrativne obveznosti ali imenovati davčnega zastopnika. V tem primeru gre prav tako za obdavčitev v namembni državi s to razliko, da je plačnik dobavitelj in ne kupec (Špes, 2004, str. 48). To pomeni, da mora davčni zavezanec A v primeru prekoračenega mejnega zneska dobav v državi B izdajati račune končnim potrošnikom v državi B in obračunavati DDV v skladu z zakonodajo države B in ne A. O svojih dobavah je dolžan poročati v knjigi izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti oziroma v obrazcu I-RAČ-D in v obrazcu DDV-O.

Ker v primeru pošiljčnih poslov ne gre za intrakomunitarno dobavo ali za intrakomunitarno nabavo blaga (saj gre za dobavo končnim kupcem) posledično ni treba izpolnjevati kvartalnih oziroma trimesečnih poročil (obrazec KP-O).

Tako bodo fizične osebe na skupnem trgu naročale blago pri osebah s sedežem v državah članicah z najnižjo stopnjo davka na dodano vrednost. Pri tem velja opozoriti, da stopnje na ravni Skupnosti še niso v celoti usklajene, kar pomeni, da so nekatere države članice

ohranile stopnje, ki so jih imele pred letom 1992 in tako poznajo stopnje (predvsem znižane), ki novim članicam niso bile omogočene.

V nadaljevanju prikazujem omenjeno še na primeru, in sicer:

davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Nemčiji, dobavlja blago slovenskim kmetom pavšalistom.

Najprej se velja prepričati, ali je kmet pavšalist v Sloveniji presegel pridobitni vrednostni limit oziroma ali je v letu dni vrednost njegovih pridobitev znotraj Skupnosti preseгла 10.000 EUR v tolaški protivrednosti. V tem primeru ali če se je kmet pavšalist prostovoljno registriral za namene DDV, mora le-ta svojo pridobitev znotraj Skupnosti obdavčiti v Sloveniji po sistemu samoobdavčitve. Za nemškega davčnega zavezanca bi to pomenilo, da je njegova dobava oproščena plačila davka v Nemčiji. Davčno stanje posameznega kmeta pavšalista oziroma njegovo odločitev lahko nemško podjetje razbere iz tega, ali mu ta pri nabavi navede svojo identifikacijsko številko za namene davka na dodano vrednost. Če kmet pavšalist omenjene številke dobavitelju ne predloži, potem ga je potrebno obravnavati kot atipičnega davčnega zavezanca.

V primeru dobave atipičnemu davčnemu zavezancu mora nemški davčni zavezanec ugotoviti, ali je v preteklem in tekočem koledarskem letu presegel mejno vrednost dobav (atipičnim zavezancem) v višini 35.000 EUR v tolaški protivrednosti v Sloveniji ali ne, saj je od tega odvisen kraj dobave in s tem tudi kraj obdavčitve.

Če mejna vrednost ni prekoračena in se nemški davčni zavezanec ne odloči za prostovoljno registracijo v namembni državi, potem se za kraj dobave in obdavčitve šteje država porekla, to je Nemčija. V nasprotnem primeru, to je, če davčni zavezanec iz Nemčije s prodajo na daljavo preseže zgoraj omenjeno vrednost, se je dolžan identificirati za namene DDV v Sloveniji in izpolnjevati vse predpise v skladu s slovensko zakonodajo. To pomeni, da mora izdajati račune v skladu s 34. členom ZDDV, obračunavati slovenski DDV, ter voditi vse potrebne evidence. Za izpolnjevanje svojih obveznosti lahko imenuje tudi davčnega zastopnika, ki bo v njegovem imenu izpolnjeval vse v Sloveniji predpisane davčne obveznosti (Škof, 2004, str. 52; Petauer, Urbanija, 2004, str. 89).

#### 4.3.3 Verižni posli in trikotni posli kot ena od njihovih oblik

O verižnih poslih govorimo takrat, ko se blago prodaja med udeleženci v verigi, fizični tok blaga pa gre od dobavitelja do zadnjega kupca v verigi, pri čemer število članov ni omejeno. Kraj opravljenega prometa je kraj, kjer se blago nahaja ob koncu prevoza. Tovrstni posli so z davčnega vidika najzahtevnejši, saj ne obstajajo splošna pravila za njihovo obdavčevanje, ampak je način obdavčitve prepuščen državam članicam, iz katerih so podjetja, ki so pri tem udeležena (Petauer, Urbanija, 2004, str. 91).



Poseben primer verižnih poslov so trikotni oziroma tristranski posli, ki so z vstopom Slovenije v Evropsko unijo postali pomembni zaradi razširjenega obsega poslovanja z drugimi državami članicami.

Za trikotne posle veljajo posebna pravila, katerih namen je poenostavitev načina obdavčevanja, in sicer tako, da se pri dveh zaporednih dobavah DDV obračuna samo enkrat pri končnem prejemniku blaga. V nasprotnem primeru bi se DDV obračunal dvakrat, pri čemer bi eden od členov v poslu zahteval vračilo DDV. To bi povečalo tako njegove administrativne obveznosti, kakor tudi poslabšalo njegov likvidnostni tok, saj bi med plačilom DDV in njegovim vračilom lahko prišlo tudi do večmesečnega zamika (Petauer, Urbanija, 2004, str. 92).

Na začetku bom najprej predstavila poslovno ozadje trikotnih poslov. Pri tovrstnih poslih gre v principu za to, da davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v državi članici A (Slovenija), naroči blago pri davčnem zavezancu, identificiranemu za namene DDV v državi članici B (Avstrija). Ker avstrijski davčni zavezanec naročenega blaga nima na zalogi, ga naroči pri svojem partnerju, davčnem zavezancu, identificiranemu za namene DDV v državi članici C (Italija) in mu naroči, da se blago dostavi direktno davčnemu zavezancu v državo članico A (Slovenijo) (Petauer, Urbanija, 2004, str. 349–350).

#### 4.3.3.1 Pravi trikotni posli

Da gre za prave tristranske posle, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, in sicer:

1. udeleženi morajo biti trije davčni zavezanci z veljavnimi identifikacijskimi številkami za DDV iz različnih držav članic;
2. nadalje mora blago potovati od prvega udeleženca k tretjemu, kar pomeni, da začetek posla ne more biti v drugi ali tretji državi;
3. nazadnje je treba izstaviti ustrezen račun in izpolniti ostale administrativne obveznosti.

V povezavi s tristranskimi posli so udeleženci tovrstnih poslov posebej poimenovani v PZDDV. Prvi davčni zavezanec v trikotniku, ki pošlje blago zadnjemu, se imenuje dobavitelj. Srednji davčni zavezanec v trikotniku, ki blaga nikoli ne vidi in prejme račun od prvega davčnega zavezanca ter izstavi naprej svoj račun zadnjemu davčnemu zavezancu v trikotniku, se imenuje pridobitelj. Zadnji davčni zavezanec, ki prejme tudi blago in račun od drugega davčnega zavezanca, se imenuje prejemnik (Petauer, Urbanija, 2004, str. 93).

V nadaljevanju predstavljam davčne posledice trikotnega posla na konkretnem primeru.

Kupec A, d.o.o. iz Slovenije je naročil pri družbi B, GmbH iz Avstrije blago. Ker Avstrijec blaga ni imel na zalogi, ga je naročil pri družbi C, S.p.a. v Italiji. Vsi trije udeleženci so identificirani za namene DDV v svoji državi.

Za rešitev problema moramo najprej pogledati tok računov in ob tem spremljati še tok blaga. Če gledamo tok računov, izda Italijan račun Avstrijcu in ta Slovencu, pri čemer gre blago neposredno od Italijana k Slovencu.

### **1. v primeru dobavitelja blaga**

Italijanski davčni zavezanec C, S.p.a. v poslu nastopa kot dobavitelj blaga, ki opravi intrakomunitarno dobavo. Le-ta izda račun avstrijskemu davčnemu zavezancu B, GmbH brez obračunanega italijanskega davka na dodano vrednost, ker je B, GmbH predložil veljavno identifikacijsko številko za DDV in ima C, S.p.a. ustrezno prevozno listino, s katero dokazuje, da je blago zapustilo ozemlje Italije. Na računu se mora sklicevati na določbo italijanskega zakona o DDV, ki določa oprostitev za dobavo blaga znotraj Skupnosti (v slovenskem ZDDV je to 1. točka 31. a člena ZDDV). Vrednost blaga evidentira v knjigo izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti, prav tako je o njem dolžan poročati v kvartalnem poročilu, ker je opravil intrakomunitarno dobavo.

### **2. v primeru pridobitelja blaga**

Avstrijski davčni zavezanec B, GmbH v konkretnem poslu nastopa kot pridobitelj blaga. Račun, ki ga prejme od italijanskega davčnega zavezanca C, S.p.a. mora vpisati v knjigo prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti. Na vrednost na računu ne obračuna davka na dodano vrednost, saj je kupil blago za nadaljnjo dobavo.

B, GmbH v tem primeru opravi tudi intrakomunitarno dobavo blaga znotraj Skupnosti. Zato se mora na računu, ki ga izda slovenskemu davčnemu zavezancu A, d.o.o. sklicevati na ustrezno določbo avstrijskega zakona o DDV, ki določa oprostitev v primeru tristranskega posla (v slovenskem ZDDV to določa 28. c člen). Pri tem je vrednost na računu dolžan evidentirati v knjigo izdanih računov za dobave blaga znotraj Skupnosti in izpolniti kvartalno poročilo (Petauer, Urbanija, 2004, str. 97).

Problem tristranskih poslov v Evropski uniji predstavljajo prevozne listine, še posebej za pridobitelja blaga, ki blaga nikoli ne vidi. Če hoče koristiti poenostavitev, ki jo predvideva ureditev za tristranske posle, mora razpolagati s prevoznimi listinami oziroma drugimi dokumenti, iz katerih mora biti razvidno, da je dobavitelj poslal blago direktno k prejemalecu in ne k njemu.

### **3. v primeru prejemnika blaga**

Slovenski davčni zavezanec A, d.o.o. v primeru nastopa kot prejemnik blaga. On dobi račun od B, GmbH brez obračunanega davka na dodano vrednost. V tem primeru se davčna obveznost prevaži z B, GmbH na A, d.o.o., prejemnika blaga. A, d.o.o. je tako dolžan obračunati in plačati slovenski DDV, ki si ga ob izpolnjevanju določenih pogojev lahko prizna kot vstopnega. Prejeti račun bo tako A, d.o.o. vpisal v knjigo prejetih računov za pridobitve blaga znotraj Skupnosti oziroma v obrazec P-RAČ-P. A, d.o.o. v tem primeru ni treba izpolnjevati kvartalnega poročila, tako kot ga morata izpolniti B, GmbH in C, S.p.a., ker ne opravi oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti.

#### 4.3.3.2 Nepravi trikotni posli

V praksi se zelo redko zgodi, da so izpolnjeni pogoji za prave trikotne posle. Tako poleg pravih trikotnih poslov obstaja veliko nepravilnih trikotnih poslov, kjer sicer nastopajo trije udeleženci, vendar pa ni izpolnjen kateri izmed naslednjih pogojev:

- udeleženci so iz dveh in ne iz treh držav;
- eden izmed udeležencev ni iz države članice;
- eden izmed udeležencev je fizična oseba;
- udeleženi so trije udeleženci iz treh različnih držav, vendar blago ne gre od prvega k zadnjemu udeležencu direktno, ampak od drugega k zadnjemu (Petauer, Urbanija, 2004, str. 351).

Davčne posledice navedenih nepravilnih trikotnih poslov se razlikujejo od davčnih pravil, ki veljajo za prave trikotne posle in se razlikujejo od primera do primera.

V nadaljevanju prikazujem davčno obravnavo tristranskega posla, pri katerem imata dobavitelj in pridobitelj sedež v isti državi in primer tristranskega posla, pri katerem je prejemnik fizična oseba.

#### **1) dobavitelj in pridobitelj imata sedež v isti državi**

Podjetje A, d.o.o. iz Slovenije proda blago podjetju X, d.o.o., prav tako iz Slovenije, to pa podjetju B, GmbH v Nemčijo. Blago potuje direktno od A, d.o.o. do B, GmbH. Vsi trije udeleženci so identificirani za namene DDV v svojih državah.

V tem primeru niso izpolnjeni vsi pogoji za pravi trikotni posel, saj so udeleženci iz dveh in ne iz treh različnih držav članic. Čeprav so vsi ostali pogoji (število udeležencev, predložitev identifikacijske številke za DDV in tok blaga direktno od prvega k zadnjemu udeležencu) izpolnjeni, se omenjeni posel uvršča med neprave trikotne posle.

Davčne posledice omenjenega primera so naslednje: A, d.o.o. izstavi račun X, d.o.o. s slovenskim DDV, ker gre za dobavo blaga na ozemlju Slovenije. X, d.o.o. si lahko (če

izpolnjuje določene pogoje) po prejemu računu od A, d.o.o. odbije vstopni DDV. Dobava od X, d.o.o. do B, GmbH je za X, d.o.o. oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti (to pomeni, da na računu ni izkazanega slovenskega DDV, pri čemer je X, d.o.o. dolžan na računu navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu s 1. točko 31. a člena ZDDV"). Po drugi strani gre za intrakomunitarno nabavo s strani B, GmbH, ki je dolžan obračunati in plačati nemški davek na dodano vrednost po načelu samoobdavčitve ("reverse charge method") (Petauer, Urbanija, 2004, str. 106–107).

## **2) prejemnik blaga je fizična oseba**

A, B.V., identificiran za namene DDV na Nizozemskem proda blago B, GmbH, identificiranemu za namene DDV v Nemčiji. B, GmbH proda blago fizični osebi C v Slovenijo. Blago dostavi A, B.V. neposredno fizični osebi v Sloveniji po nalogu B, GmbH.

V tem primeru je A, B.V. opravil oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti. B, GmbH proda blago naprej fizični osebi v Sloveniji. Ker je prejemnik blaga fizična oseba, ne more priti do prealitivne davčnega bremena. B, GmbH se mora zato identificirati za namene DDV v Sloveniji ali imenovati davčnega zastopnika, ki bo izpolnjeval vse obveznosti iz naslova DDV (obračunavanje in plačevanje DDV, oddajanje DDV obrazcev, izpolnjevanje kvartalnih poročil) za B, GmbH (Petauer, Urbanija, 2004, str. 105).

### **4.3.4 Pridobitev blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna nabava**

Intrakomunitarna nabava pomeni nakup oziroma nabavo blaga od davčnega zavezanca, identificiranega za namene DDV v drugi državi članici. Dejansko gre za nekdanji uvoz blaga iz Skupnosti v Slovenijo, ki se od 1.5.2004 naprej imenuje pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Ker tako uvoznih carinskih postopkov ni več, plačilo DDV od uvoza odpade, obveznost obračuna DDV se prenese iz carine k davčnemu zavezancu pridobitelju blaga (metoda odloženega plačila). Pridobitelj blaga (davčni zavezanec) je dolžan obračunati davek na dodano vrednost (izstopni DDV), ki ga hkrati (če so izpolnjeni pogoji za to) uveljavlja kot vstopni DDV (sistem samoobdavčitve).

Da je neki promet blaga predmet obdavčitve v Sloveniji kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- prodajalec je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v drugi državi članici;
- promet je opravljen za plačilo, ali se šteje, da je opravljen za plačilo;
- blago je pridobljeno na ozemlju Slovenije;
- pridobitelj je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premočninah, ki jih prejemu odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec ali sam prejemnik ali druga oseba za račun enega od njiju.

Za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti je določena posebnost, in sicer je to kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je nabavila. Sistem obdavčitve blaga po načelu namembnega kraja deluje le v prometu med zavezanci, identificiranimi za namene DDV.

Zakon dopušča izjemo od obračunavanja DDV od pridobitev blaga znotraj Skupnosti za že omenjene atipične davčne zavezance, vendar le v primeru če skupni znesek njihovih pridobitev v tekočem in preteklem koledarskem letu ne preseže 10.000 EUR v tolaški protivrednosti. Če je omenjena vrednost nabav presežena, se mora taka oseba identificirati za namene DDV pri pristojnem davčnem uradu in od pridobitve blaga znotraj Skupnosti obračunati in plačati slovenski DDV.

Prav tako se za pridobitev blaga znotraj Skupnosti načeloma ne vključuje pridobitev fizičnih oseb, ki jih le-te pridobijo v zasebne nepridobitne namene. Edina izjema so nova vozila, pri čemer se pridobitev novega vozila šteje za pridobitev znotraj Skupnosti tudi v primeru, ko je pridobljeno s strani fizične osebe. Če je vozilo rabljeno, njegov nakup ne velja za pridobitev znotraj Skupnosti in je predmet obdavčitve po načelu porekla in ne po načelu namembne države (Škof, 2004, str. 46–48). Obdavčitev fizičnih oseb z davkom na dodano vrednost natančneje opisujem v poglavju 3.2.2.

V nadaljevanju prikazujem praktičen primer pridobitve blaga znotraj Skupnosti.

Davčni zavezanec A, d.d., identificiran za namene DDV v Sloveniji pridobi blago v Nemčiji od davčnega zavezanca B, GmbH z nemško identifikacijsko številko. Slovenski davčni zavezanec predloži svojo identifikacijsko številko za DDV SI12398722. Ker ima B veljavno identifikacijsko številko svojega kupca in razpolaga z ustrezno prevozno listino, s katero dokazuje dobavo blaga v Slovenijo, je dobava blaga oproščena plačila davka. A, d.d. pridobi blago na dan 20.5.2005 in prejme račun z datumom 15.5.2005 na dan 10.6.2005.

A, d.d. opravi v tem primeru intrakomunitarno nabavo. B, GmbH mu izda račun brez obračunanega nemškega davka na dodano vrednost (MwST), ker gre v njegovem primeru za oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti. To pomeni, da mora A, d.d. kot prejemnik blaga obračunati slovenski DDV na nabavno vrednost blaga po naših predpisih in po stopnjah, ki so pri nas veljavne. Pri tem mora vrednost po računu iz EUR preračunati v SIT po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan nastanka obveznosti za obračun DDV, torej v našem primeru na dan izdaje računa, to je 15.5.2005. Slovenski davčni zavezanec je tako dolžan obračunati izstopni DDV v mesecu maju, medtem ko pridobi pravico do odbitka vstopnega davka šele v mesecu juniju, ko sta izpolnjena oba pogoja, to je pridobljeno blago in prejet račun. A,

d.d. vpiše prejet račun v knjigo prejetih računov za pridobitev blaga znotraj Skupnosti oziroma v obrazec P-RACĀ-P in o prometu poroča tudi v obrazcu DDV-O. O intrakomunitarni nabavi mu ni potrebno poročati v kvartalnem poročilu, ker ne gre za opravljeno dobavo blaga znotraj Skupnosti, temveč za pridobitev blaga znotraj Skupnosti (Petauer, Urbanija, 2004, str. 57).

#### 4.3.5 Dobava in montaža blaga v drugi državi članici

V primeru montaže blaga v drugi državi članici je določena posebnost glede kraja opravljenega prometa. Tako je določeno, da kadar blago instalira ali sestavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, s poskusnim zagonom ali brez, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago instalirano ali sestavljeno. Nadalje se dobava blaga, ki ga instalira dobavitelj, ne obravnava kot oproščena dobava blaga znotraj Skupnosti in se ne obdavčuje kot pridobitev blaga v drugi državi članici. To pomeni, da se pri tej vrsti prometa blaga upoštevajo določila, vključno s stopnjo DDV države, v kateri je bilo blago sestavljeno ali instalirano, ne glede na to, iz katere države je dobavitelj ali kupec (Petauer, Urbanija, 2004, str. 237).

V nadaljevanju navajam primer, ko slovenski dobavitelj, identificiran za namene DDV, dobavi in montira stavbno pohištvo avstrijskemu davčnemu zavezancu. V tem primeru velja, da je davčni zavezanec opravil dobavo blaga z montažo na ozemlju te države članice. Ker je kraj opravljenega prometa Avstrija, mora slovenski davčni zavezanec upoštevati določila avstrijske zakonodaje s področja DDV.

V tem primeru sta možna dva načina davčne obravnave. V prvem primeru se slovenski davčni zavezanec lahko identificira za namene DDV v tej državi (ali pa imenuje davčnega zastopnika, ki zanj izpolnjuje te obveznosti), to je Avstriji, in obračuna avstrijski davek na dodano vrednost, ki si ga avstrijski davčni zavezanec prizna kot vstopnega. V tem primeru gre za lokalno dobavo. Prav tako mora izpolnjevati vse ostale obveznosti v skladu z avstrijsko zakonodajo, to je vodenje in predložitev davčnih evidenc. Če slovenski davčni zavezanec ali njegov davčni zastopnik ne obračuna avstrijskega davka, je avstrijski davčni zavezanec, kateremu je bila opravljena dobava blaga, dolžan obračunati davek na dodano vrednost po sistemu samoobdavčitve (Petauer, Urbanija, 2004, str. 238).

Če torej dobavitelj proda blago z montažo v drugo državo članico, ne obračuna slovenskega DDV. To velja tako v primeru, ko je kupec fizična oseba kot tudi v primeru, kadar je kupec oseba, identificirana za namene DDV (Dobava in montaža blaga v drugi državi EU in obračun DDV, 2005, str. 19).

## 5 KRAJ OPRAVLJANJA STORITEV

Splošna načela obdavčitve storitev ostajajo nespremenjena, vendar pa ZDDV glede kraja obdavčitve določenih storitev uvaja kar precej posebnosti. Še vedno velja splošno pravilo, da se za kraj opravljene storitve šteje kraj, kjer ima sedež ali stalno poslovno enoto davčni zavezanec, ki opravi storitev. Izjeme omenjenega pravila veljajo za storitve iz drugega in tretjega odstavka 17. člena ZDDV, kjer so že do sedaj veljala drugačna pravila.

Pri določanju kraja opravljanja storitev znotraj Skupnosti je na novo določen kraj opravljanja storitev na področju opravljanja storitev pri prevozu blaga in pomožnih prevoznih storitvah pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki in kraj opravljanja storitev pri cenitvah in storitvah na premočninah. V nadaljevanju posebej opisujem vsako od naštetih storitev.

## 5.1 STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI

Splošno pravilo določa, da se za kraj opravljanja prevoznih storitev šteje kraj, kjer se opravi prevozna storitev, pri čemer se upošteva prevožena razdalja.

Nadalje pa ZDDV (2004) v določbi člena, ki se razlikuje od zgoraj opredeljenega splošnega pravila, določa, da je storitev prevoza blaga znotraj Skupnosti opravljena na kraju odhoda. Prevoz blaga znotraj Skupnosti pomeni prevoz, pri katerem sta kraj odhoda in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic Evropske unije.

Če pa se prevoz blaga znotraj Skupnosti opravi za naročnika, identificiranega za namene DDV v državi članici, ki ni država odhoda, se ne glede na slednje, šteje, da je storitev prevoza opravljena na ozemlju države, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za namene DDV, pod katero je bila zanj storitev opravljena. Iz tega izhaja, da se za davčne zavezance, ki opravijo prevozno storitev zmanjša likvidnostno breme, saj jim ni treba plačati DDV v vsaki državi članici in nato po posebnem administrativnem postopku, ki je nemalokrat zapleten in drag, zahtevati vračilo tega davka v vsaki državi članici posebej, ampak se storitev obdavči v celoti le v državi, kjer ima sedež naročnik storitve, se pravi po načelu namembne države (Petauer, Urbanija, 2004, str. 309).

Določitev davčne obveznosti je torej odvisna od kraja odhoda blaga, naročnika prevoza; to pomeni, ali je identificiran za namene DDV ali ne in od kod sta naročnik prevoza ter prevoznik.

V nadaljevanju opisano prikazujem še na konkretnem primeru.

Davčni zavezanec A, AG, ki je identificiran za namene DDV v Avstriji, naroči pri slovenskem davčnem zavezancu B, d.o.o. prevoz blaga iz Italije v Avstrijo. V skladu s splošnim pravilom bi morala biti prevozna storitev obdavčena v državi odhoda, to je Italija. To pomeni, da bi se bil slovenski davčni zavezanec prevoznik dolžan identificirati za

namene DDV (pridobiti identifikacijsko številko) v Italiji in tam izpolnjevati vse davčne obveznosti ali pa imenovati davčnega zastopnika.

Ker sta začetek in konec poti znotraj Skupnosti in ker je naročnik A, AG predložil izvajalcu B, d.o.o. veljavno identifikacijsko številko za namene DDV (to je avstrijsko številko) v državi, ki ni država odhoda, je storitev za izvajalca, to je slovenskega davčnega zavezanca, oproščena plačila davka. Račun, ki ga bo izdal avstrijskemu naročniku, mora vsebovati vse ustrezne elemente, pri čemer mora biti nujno navedena tudi identifikacijska številka naročnika prevozne storitve in klavzula "DDV ni obračunan v skladu s tretjim odstavkom 18. a člena ZDDV" (Petauer, Urbanija, 2004, str. 310).

## 5.2 POMOŽNE STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI

Davčna obravnava pomožnih prevoznih storitev je podobna kot v primeru prevoznih storitev znotraj Skupnosti. Za kraj opravljanja pomožnih prevoznih storitev in s tem tudi kraj obdavčitve se šteje kraj, kjer so storitve dejansko opravljene. Nadalje pa zakon posebej določa, da v primeru, če so pomožne prevozne storitve pri prevozu blaga znotraj Skupnosti opravljene za naročnika, identificiranega za namene DDV v drugi državi članici, kot je država članica, kjer so storitve dejansko opravljene, se ne glede na prej omenjeno določilo, šteje, da so storitve opravljene na ozemlju države, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko. Iz tega izhaja, da je tako kot pri prevoznih storitvah tudi pri pomožnih prevoznih storitvah ob predložitvi identifikacijske številke za DDV možno premakniti kraj opravljene storitve na ozemlje države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV.

Pomožne prevozne storitve obsegajo storitve nakladanja, razkladanja, pretovarjanja in druge storitve v zvezi z navedenimi in/ali drugimi storitvami v povezavi s prevozom.

V nadaljevanju prikazujem konkreten primer za omenjeno storitev.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, opravi storitev nakladanja blaga v Sloveniji. Storitve nakladanja se kot pomožne prevozne storitve opravijo pri prevozu blaga iz Slovenije v Italijo. Ker je italijanski davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV izvajalcu, to je slovenskemu davčnemu zavezancu predložil svojo ID številko, je storitev oproščena plačila davka v Sloveniji. Slovenski davčni zavezanec tako izda račun italijanskemu davčnemu zavezancu z vsemi potrebnimi elementi v skladu z zakonom in brez obračunanega davka, na katerem ne sme pozabiti navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu z 18. b členom ZDDV". Italijanski davčni zavezanec je dolžan po sistemu samoobdavčitve obračunati davek na dodano vrednost v skladu z italijansko zakonodajo, pri čemer si obračunani davek lahko odbije kot vstopni DDV. Če naročnik ne bi predložil svoje identifikacijske številke za namene DDV izvajalcu storitve, bi bil izvajalec, to je slovenski davčni zavezanec, dolžan na računu obračunati slovenski DDV (Petauer, Urbanija, 2004, str. 311).



### 5.3 STORITVE, KI JIH OPRAVIJO POSREDNIKI

Posredniki so osebe, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb. V primeru storitev, ki jih opravijo posredniki, ZDDV (2004) določa kraj opravljanja storitev, ki se razlikuje od splošnega pravila, po katerem se storitve obdavčujejo po sedežu izvajalca storitve, in sicer določa, da se za kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, šteje:

- kraj odhoda, če so storitve posrednika del storitev prevoza blaga znotraj Skupnosti;
- kraj, kjer se pomožne storitve dejansko opravijo, kadar so storitve posrednika del pomožnih storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti;
- kraj, kjer se transakcije opravijo, kadar so storitve posrednika del drugih transakcij, razen transakcij iz prejšnjih alinej ali iz tretjega odstavka 17. člena ZDDV (to so storitve, ki se obdavčujejo po sedežu prejemnika).

Tudi v tem primeru je možen premik kraja opravljene storitve ob predložitvi identifikacijske številke za DDV v državo, ki je davčnemu zavezancu naročniku to številko izdala.

V nadaljevanju prikazujem konkreten primer za omenjeno storitev.

Slovenski davčni zavezanec A, d.o.o. posreduje pri prevozu blaga iz Francije v Nemčijo v imenu in za račun nemškega davčnega zavezanca B, GmbH. V tem primeru sta možna dva vidika davčne obravnave. Če nemški davčni zavezanec predloži svojo identifikacijsko številko za DDV svojemu posredniku, potem se šteje, da je storitev posredovanja opravljena v državi, ki je izdala omenjeno številko, to je v Nemčiji in ne v državi odhoda. V tem primeru slovenski davčni zavezanec A, d.o.o. izstavi račun za posredovanje, ki mora vsebovati vse ustrezne elemente v skladu z zakonom. Na njem ne obračuna DDV, mora pa navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu z drugim odstavkom 18. c člena ZDDV". Plačnik davka je nemški davčni zavezanec, ki je dolžan obračunati in plačati DDV po sistemu samoobdavčitve, pri čemer si plačani davek lahko odbija kot vstopni DDV.

Če nemški davčni zavezanec ne predloži svoje identifikacijske številke za DDV, se kot kraj obdavčitve šteje država odhoda, to je Francija. V tem primeru bi se bil slovenski davčni zavezanec dolžan identificirati za namene DDV v Franciji ter obračunati in plačati francoski DDV v skladu z zakonodajo te države (Petauer, Urbanija, 2004, str. 312).

### 5.4 CENITVE ALI STORITVE NA PREMIČNINAH

Pri cenitvah in storitvah na premičninah se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer so cenitve in storitve na premičninah dejansko opravljene.

Ne glede na omenjeno, pa zakon določa, da se v primeru opravljanja storitev pri cenitvah in storitvah na premočninah, ki se opravijo za naročnike, identificirane za namene DDV v drugi državi članici, kot je država članica, v kateri so storitve dejansko opravljene, kot kraj opravljanja storitev šteje ozemlje države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero je bila zanj storitev opravljena. Vendar pa mora biti pri tem izpolnjen pogoj, da se blago odpošlje ali odpelje iz države članice, v kateri so bile storitve dejansko opravljene.

Tudi ta določba omogoča premik kraja opravljenih storitev cenitev premočnin ali storitev, ki se opravljajo na premočninah ob predložitvi identifikacijske številke za DDV v državo članico, ki je naročniku izdala omenjeno številko.

V nadaljevanju navajam konkretni primer za tovrstno storitev.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Nemčiji, je poslal davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV v Sloveniji na dodelavo blago, ki se bo po dodelavi vrnilo nazaj v Nemčijo. Ker je nemški naročnik slovenskemu davčnemu zavezancu predložil veljavno identifikacijsko številko za DDV, je tovrstna storitev oproščena plačila DDV v Sloveniji. Tako slovenski davčni zavezanec izda račun z vsemi ustreznimi elementi v skladu s 34. členom ZDDV, na katerem mora navesti klavzulo "DDV ni obračunan v skladu z 18. d členom ZDDV".

V primeru, če blago po dodelavi ostane v Sloveniji, je slovenski davčni zavezanec dolžan obračunati in plačati DDV v skladu s slovensko zakonodajo, saj so v tem primeru storitve obdavčene tam, kjer so dejansko opravljene, to je v Sloveniji (Petauer, Urbanija, 2004, str. 313–314).

## 5.5 NOVOSTI NA PODROČJU OBDAVČEVANJA STORITEV

### 5.5.1 Obdavčitev dobave plina in električne energije po 1.1.2005

Po uveljavitvi notranjega trga v Evropski uniji se je tudi trgovanje z elektriko in plinom v državah članicah postopoma sproščalo z namenom zagotovitve večje učinkovitosti tega sektorja gospodarstva (Petauer, 2003, str. 19).

S 1.1.2005 so se tako začele uporabljati spremenjene določbe v zvezi z obdavčitvijo dobave plina in električne energije.

Tako zakon ločeno obravnava kraj dobave plina ali električne energije za preprodajo in kraj dobave, kadar je plin ali električna energija namenjena končni uporabi oziroma porabi, in sicer:

2. Če davčni zavezanec dobavlja plin ali električno energijo davčnemu zvezancu preprodajalcu, je za kraj obdavčitve določen kraj sedeža kupca, kraj stalne poslovne enote oziroma če takšnega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva, pri čemer izraz "davčni zavezanec preprodajalec" pomeni davčnega zavezanca, čigar osnovna dejavnost v zvezi z nabavami plina in električne energije je preprodaja takšnega blaga in čigar lastna poraba tega blaga je neznatna.

2. Pri dobavi plina in električne energije, ki ni nabavljena za nadaljnjo prodajo, pa je za kraj dobave določen kraj, kjer naročnik (kupec) dejansko uporabi in porabi plin ali električno energijo; če takšen naročnik dejansko ne porabi vsega ali dela nabavljenega plina ali električne energije, velja, da je bilo neporabljeno blago uporabljeno in porabljeno v kraju, kjer ima sedež ali poslovno enoto ali prebivališče.

V nadaljevanju zakon določa, da je oseba, identificirana za namene DDV v Sloveniji, dolžna plačati DDV v primeru dobave plina oziroma električne energije, če to dobavo blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji. V primeru, ko je kraj dobave blaga Slovenija, dobava blaga pa ni bila opravljena osebi, identificirani za namene DDV, se mora tuji dobavitelj (davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža) identificirati za namene DDV v Sloveniji in obračunati slovenski DDV.

Storitve, ki so neposredno povezane z dobavo plina ali električne energije, to so storitve zagotavljanja dostopa in prevoz ali prenos prek distribucijskih sistemov za zemeljski plin ali električno energijo in opravljanje drugih neposredno povezanih storitev, so obdavčene po kraju sedeža ali stalne poslovne enote naročnika (Obdavčitev dobave plina in električne energije po 1.1.2005, 2005, str. 16–17).

## **6 POSEBNI POSTOPKI OBDAVČEVANJA**

Tu so mišljeni predvsem poenostavljeni postopki, ki naj bi zmanjšali administrativno breme določenim skupinam davčnih zavezancev. To so: mali davčni zavezanci, kmetje pavšalisti, preprodajalci rabljenega blaga, umetniških predmetov, slik in starin ter potovalne agencije, katerih način obdavčitve navajam v nadaljevanju.

### **6.1 MALI DAVČNI ZAVEZANCI IN KMETJE PAVŠALISTI**

Mali davčni zavezanci in kmetje pavšalisti so tako imenovani atipični davčni zavezanci. Nadalje je mali davčni zavezanec tista fizična oseba, ki v obdobju zadnjih 12 mesecev ne preseže oziroma ni verjetno, da bo preseгла 5 milijonov tolarjev obdavčljivega prometa in se ji zato ni treba identificirati za namene DDV. Nadalje je zanje tudi določeno, da ne smejo obračunavati DDV, na izdanih računih ne smejo izkazovati DDV in nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV (ZDDV, 2004).

Ne glede na omenjeno, se davčni zavezanec lahko prostovoljno odloči za obračunavanje DDV v skladu s tem zakonom, vendar mora v sistemu ostati najmanj 5 let. Če davčni zavezanec preseže omenjeni prag, se mora identificirati za namene DDV pri pristojnem davčnem organu (pridobiti ID številko za DDV) in obračunavati in plačevati DDV ter izdajati račune v skladu s 34. oziroma 35. členom ZDDV. Sicer je za male davčne zavezance posebej določeno, da mora račun, ki ga izdajo vsebovati vsaj naslednje podatke (PZDDV, 2004):

- datum izdaje;
- zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;
- svojo firmo oziroma ime in sedež oziroma stalno prebivališče;
- prodajno ceno blaga oziroma storitve (brez DDV) in
- skupno vrednost prodanega blaga oziroma opravljene storitve (brez DDV).

V primeru, ko mali davčni zavezanec izda račune drugemu davčnemu zavezancu, mora na računu navesti tudi podatek o količini in vrsti dobavljenega blaga oziroma obsegu in vrsti opravljenih storitev. Na izdanem računu mora tudi navesti, da ni plačnik DDV v skladu s 45. členom ZDDV. Po prvem maju je novost ta, da se prejeti računi malih davčnih zavezancev nič več ne vpisujejo v davčne evidence.

Kmet pavšalist je določen kot davčni zavezanec, predstavnik gospodinjstva, ki opravlja dejavnost kmetijstva in gozdarstva, za katero se plačuje davek od dohodka po katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč in kateremu ni potrebno obračunavati DDV, če skupni katastrski dohodek vseh članov gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 1.500.000 tolarjev. Z gospodinjstvom je mišljena skupnost življenja, pridobivanja in trošenja sredstev. V zvezi z izkazovanjem DDV na izdanih računih, pravice do odbitka vstopnega DDV, vodenja evidenc, prostovoljne registracije in obveznosti za vključitev v sistem DDV veljajo enake določbe kot za male davčne zavezance, omenjene v zgornjem odstavku (ZDDV, 2004).

Nadalje ima kmet pavšalist pravico do pavšalnega nadomestila le ob predhodni pridobitvi dovoljenja davčnega organa. Imetnik dovoljenja mora za obdobje veljavnosti dovoljenja sestaviti obračun pavšalnega nadomestila in ga predložiti davčnemu organu do 31. januarja tekočega leta za preteklo koledarsko leto. Sestavi ga na obrazcu DDV-OPN, katerega vsebina je določena v prilogi pravilnika. Le-tega lahko predloži v papirni obliki ali preko elektronskega sistema e-Davki (ZDDV, 2004).

Za pridobitev omenjenega nadomestila mora biti izpolnjen pogoj, da kmet pavšalist opravi promet omenjenega blaga in storitev davčnim zavezancem, ki morajo obračunavati in plačevati DDV v skladu z ZDDV. Davčni zavezanci kupci, ki jim je bil opravljen promet blaga oziroma storitev iz naslova kmetijske oziroma gozdarske dejavnosti morajo namesto imetnika dovoljenja za pavšalno nadomestilo izdati račun za blago oziroma storitev s

podatki v skladu s 34. členom ZDDV. Pri tem so dolžni znesku za plačilo prišteti znesek pavšalnega nadomestila v višini 4 % od odkupne vrednosti. Pavšalno nadomestilo se na računu prikaže kot DDV in ga kupec lahko uveljavlja kot vstopni DDV, vendar šele ob plačilu kmetu.

Poleg obveznih elementov mora račun vsebovati tudi številko in datum dovoljenja, ki je podlaga za plačilo nadomestila. Davčni zavezanec kupec mora razpolagati s kopijo dovoljenja za pavšalno nadomestilo, saj ima le na podlagi tega pravico do odbitka vstopnega DDV. Dolžnost kmeta pavšalista pa je, da hrani prejete račune, na podlagi katerih je uveljavil pavšalno nadomestilo in jih da na zahtevo davčnega organa na vpogled.

Kmetu, ki ni zavezan k obračunu DDV, ni potrebno izdajati računov, kadar opravi promet končnim potrošnikom in kadar prodaja izdelke na tržnici ali jih vzame za lastno rabo (Dončič, Maver, Zupančič, 2003, str. 113).

V nadaljevanju navajam primer. Kmet, ki je imetnik dovoljenja za pavšalno nadomestilo, proda blago v višini 100 SIT slovenskemu davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV. Le-ta mora izdati račun namesto prodajalca, to je kmeta v skladu s 34. členom ZDDV, na katerem mora biti poleg omenjene prodajne vrednosti izkazan znesek pavšalnega nadomestila v višini 4 SIT, to je 4 % od prodajne vrednosti in skupni znesek 104 SIT. Izkazani znesek pavšalnega nadomestila si davčni zavezanec kupec lahko prizna kot vstopni DDV šele ob plačilu kmetu. Pri tem mora razpolagati tudi s kopijo dovoljenja za pavšalno nadomestilo.

Po vstopu Slovenije v Skupnost je za male davčne zavezance in kmete pavšaliste začela veljati določba, da so njihove pridobitve blaga znotraj Skupnosti oproščene plačila davka v primeru, če skupni znesek njihovih pridobitev v tekočem in koledarskem letu ne preseže 10.000 EUR v tolarski protivrednosti. Če je omenjeni znesek presežen, so se dolžni identificirati za namene DDV in obračunavati ter plačevati DDV.

V skladu z najnovejšimi spremembami ZDDV, ki bodo začele šele veljati, bodo imeli pravico do pavšalnega nadomestila tudi tisti davčni zavezanci kmetje, ki bodo dobavili kmetijske in gozdarske pridelke davčnim zavezancem, identificiranim za namene DDV v drugi državi članici, seveda ob predhodni pridobitvi dovoljenja davčne uprave za pavšalno nadomestilo.

## 6.2 RABLJENO BLAGO, UMETNIŠKI PREDMETI, SLIKE IN STARINE

Namen uvedbe posebne ureditve na področju obdavčevanja tovrstnega blaga je, da ne bi prihajalo do dvakratne obdavčitve z DDV in s tem do kopičenja tega davka. ZDDV (2004) natančno določa, na katero blago se nanaša posebna ureditev, oziroma, kaj se šteje za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine. Tako na primer opredeljuje rabljeno

blago kot premično stvar, ki je primerna za nadaljnjo uporabo takšna kot je, ali po popravilu, razen umetniških predmetov, zbirk, starin ter plemenitih kovin in dragega kamenja. Med umetniške predmete štejemo, na primer: slike, risbe in pasteje, kolaže, izvirna grafična dela, izvirne plastike, unikatne keramične predmete, ki se uvrščajo v posebno tarifno oznako in drugo. Zbirke obsegajo, na primer: poštne znamke in kolke iz posebne tarifne oznake, ki so rabljene ali če niso rabljene take, ki niso v obtoku oziroma niso namenjene uporabi ter zbirke in zbirateljske predmete prav tako iz določene tarifne oznake, ki služijo posebnemu namenu (zgodovinskemu, arheološkemu, etnografskemu itd.). Med starine se uvrščajo predmeti iz določene tarifne oznake, ki so stari več kot 100 let, razen umetniških predmetov ali zbirk.

Davčni zavezanec, preprodajalec, ki v okviru opravljanja svoje dejavnosti kupuje ali pridobiva ali uvaža rabljeno blago in/ali umetniške predmete, zbirke ali starine z namenom nadaljnje prodaje za lasten račun ali za račun druge osebe, v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo, mora obračunavati davek na dodano vrednost, in sicer od ustvarjene razlike v ceni, če je blago pridobil na davčnem ozemlju Slovenije od

- osebe, ki ni davčni zavezanec ali
- drugega davčnega zavezanca, ki ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV ali
- malega davčnega zavezanca, v primeru, ko gre za poslovna sredstva ali
- drugega preprodajalca, ki je od opravljenega prometa blaga obračunal DDV od razlike v ceni.

Pri tem ustvarjena razlika v ceni pomeni davčno osnovo, ki je enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna preprodajalec za navedeno blago in nabavno ceno. Če je nabavna cena večja od prodajne cene zadevnega blaga, se šteje, da je davčna osnova enaka 0. Zelo pomembno je, da preprodajalec, ki obračuna DDV od dosežene razlike v ceni, na računih, ki jih izdaja, ne izkaže obračunanega DDV. Iz omenjenega izhaja, da tako izračunan davek ne more biti odbiten za naslednjega kupca.

Na novo je določeno, da v primeru, ko slovenski preprodajalec pridobi rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke ali starine od drugega preprodajalca iz druge države članice, kjer je bil DDV obračunan od dosežene razlike v ceni, le-ta ne sme obračunati in plačati slovenskega DDV. Nasprotno je preprodajalec iz Slovenije od vseh dobav blaga, ki jih opravi v drugo državo članico, dolžan v vsakem primeru obračunati DDV od dosežene razlike v ceni. Pri tem ne gre za oproščene dobave blaga znotraj Skupnosti v skladu z 31. členom ZDDV.

V nadaljevanju prikazujem omenjeno še na konkretnem primeru.

Slovenski preprodajalec, ki je identificiran za namene DDV in obračunava DDV skladno s posebno ureditvijo, je pridobil umetniško sliko od preprodajalca, identificiranega za namene

DDV v Nemčiji. Dobavitelj je obračunal nemški DDV od dosežene razlike v ceni. Iz tega izhaja, da slovenski preprodajalec ob pridobitvi umetniške slike ne obračuna slovenskega DDV.

### 6.3 POTOVALNE AGENCIJE

Posebni postopki obdavčevanja veljajo tudi za potovalne agencije. Potovalna agencija in organizator potovanja (v nadaljevanju potovalna agencija), ki deluje v svojem imenu, pri zagotavljanju ponudbe pa določene storitve, povezane z izvedbo potovanja, zaupa v izvedbo drugim davčnim zavezancem, obračunava in plačuje DDV od zneska, ki predstavlja razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, v katerega ni vključen DDV in dejanskimi stroški potovalne agencije za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik (ZDDV, 2004).

Potovalne agencije ob zaračunavanju storitve na začetku potovanja ne poznajo natančnih stroškov potovanja in s tem obveznosti za DDV. Svojo kalkulacijo poznajo na podlagi predkalkulacije, ki v večini primerov ni enaka končni kalkulaciji, ki jo ugotovijo po prejetju vseh računov. Zato je za potovalno agencijo pomembno natančno načrtovanje in ugotavljanje davčne obveznosti že pred začetkom zaračunavanja storitve potnikom oziroma že pred začetkom oglaševanja posameznega aranžmaja. Prenizko ocenjeni DDV po posameznem aranžmaju pomeni strošek za potovalno agencijo, saj ni bil v celoti prevaljen na potnika (Petkovič, 2004, str. 4).

Glede storitev, ki jih opravi potovalna agencija, se šteje, da je storitev opravljena v kraju, kjer ima le-ta sedež ali poslovno enoto, če je storitev opravila iz poslovne enote.

Na novo je določeno, da je v primeru, če so transakcije, ki jih potovalna agencija zaupa v izvedbo drugim davčnim zavezancem, opravljene zunaj Skupnosti (prej so bile oproščene plačila DDV vse, ki so bile opravljene zunaj Slovenije), njene storitve štejejo kot oproščene posredovalne storitve. Če so transakcije opravljene tako znotraj Skupnosti kot zunaj nje, je oproščen samo tisti del storitev potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.

Potovalna agencija nima v nobeni državi članici pravice do odbitka vstopnega DDV niti do vračila DDV, ki ji ga zaračunajo drugi davčni zavezanci od storitev, ki so jih opravili neposredno potnikom (ZDDV, 2004).

V nadaljevanju prikazujem primer potovalne agencije, ki je slovenski davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, in opravi za fizično osebo iz Slovenije storitev izvedbe potovanja z ogledom različnih zanimivosti v Sloveniji, Avstriji, Italiji, Hrvaški in Švici. V tem primeru potovalna agencija obračuna slovenski DDV skladno z zgoraj omenjenimi določili za posebno ureditev le od dela storitev, opravljenih na ozemlju Slovenije, Avstrije

in Italije, medtem ko od dela storitev, opravljenih na ozemlju Hrvaške in Švice, ne obračuna DDV, ker gre v tem primeru za oproščen pomet storitev, ker so le-te opravljene zunaj Skupnosti.

## **7 AKTUALNE SPREMEMBE NA PODROČJU DDV**

### **7.1 UPORABA NAČELA DENARNEGA TOKA**

Na področju davka na dodano vrednost se pripravlja sprememba zakonodaje, in sicer glede sistema za njegovo plačevanje.

Trenutno je DDV osnovan na načelu nastanka dogodka (t.i. fakturirana realizacija). To pomeni, da se pri izračunu davčne obveznosti, ki je enaka: davki, aplicirani na strani prodaj (outputa), manj davki, plačani na strani nabav (inputa), pri prodajah in nabavah upoštevajo le poslano oziroma prejete fakture, na katerih je seveda označen tudi znesek davka (Stanovnik, 2004, str. 108).

Nadalje imajo države članice možnost, da v skladu s Šesto smernico za mala podjetja uvedejo poenostavljene postopke za obračunavanje in plačevanje DDV, kamor sodi tudi plačevanje DDV po načelu plačane realizacije, pri čemer se je potrebno pred uvedbo omenjenega sistema posvetovati z evropsko komisijo in od nje dobiti ustrezno dovoljenje. Pri načelu plačane realizacije oziroma denarnega toka se za razliko od omenjenega načela za izračun davčne obveznosti upoštevajo le prodaje, za katere smo prejeli plačilo, pri nabavah pa le nabave, ki smo jih dejansko plačali (Petauer, 2005, str. 12).

S 1. januarjem 2006 namerava tudi Slovenija uvesti možnost plačevanja DDV po plačani realizaciji, in sicer za tiste davčne zavezance, katerih letni obdavčeni promet (promet blaga in storitev, ki je oproščen se ne šteje v kvoto) znaša do 50 milijonov letno. Po podatkih vlade se bo v sistem lahko vključilo 70 % davčnih zavezancev, ki se bodo za način plačila odločali prostovoljno.

Plačilo DDV od plačane realizacije bo veljalo samo za transakcije v notranjem prometu, za poslovanje s tujino pa bo DDV še naprej treba plačevati na podlagi izstavljenih računov. Treba je poudariti, da se bodo za davčne zavezance, ki se bodo odločili za uporabo te posebne ureditve povečale administrativne zahteve v zvezi z obračunavanjem DDV, saj bodo morali poleg ostalih podatkov spremljati tudi podatke o prejetih in izvršenih plačilih ter zagotoviti dokumentacijo o teh podatkih.

Obravnavani sistem plačevanja DDV je za davčne zavezance, ki se bodo vanj lahko vključili, ugoden, saj bodo državi plačali davek šele takrat, ko bodo od kupcev prejeli plačilo za prodano blago, s čimer se bo izboljšal njihov likvidnostni položaj. Prav tako bo tudi za njih veljalo, da si bodo vstopni davek lahko odbijali šele, ko bodo plačali račune



svojim dobaviteljem. Ta sistem je zlasti ugoden za tiste davčne zavezance (predvsem manjša podjetja), katerih kupci pogosto zamujajo s plačili, sami pa svojim dobaviteljem plačujejo ali morajo plačevati tekoče ali z avansi (Petauer, 2005, str. 12).

## 7.2 REFORMA DAVČNEGA SISTEMA IN ENOTNA DAVČNA STOPNJA

Med številnimi ukrepi za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, ki jih je predlagal Odbor za reforme, je tudi davčna reforma. Omenjeni odbor je slovenski vladi predlagal uvedbo enotne, 20 odstotne davčne stopnje, ki naj bi se uvedla po prevzemu evra v začetku leta 2007 na področju davka od dohodka pravnih oseb, DDV in dohodnine, medtem ko bi se odpravil obstoječi davek na izplačane plače.

Čeprav enotna davčna stopnja bistveno poenostavi davčni sistem, pa se tako v javnosti kot med strokovnjaki porajajo številni pomisleki nad enako obdavčitvijo vseh slojev prebivalstva.

Ključni problem na področju obdavčevanja z DDV bi bila v skladu z navedenim podražitev izdelkov in storitev, ki so sedaj obdavčeni po 8,5-odstotni stopnji, s čimer bi se poslabšal njihov konkurenčni položaj, prav tako bi se bilo težko izogniti tudi inflacijskemu vplivu. Tu gre predvsem za proizvode in storitve na področju turizma, tiska, hrane, prevozov, kulture in stanovanj. Povečali bi se tudi stroški v zdravstvu, kar bi zahtevalo povečanje prispevkov ali bistveno zmanjševanje pravic državljanov.

Zaradi nujnosti ukinitve davka na izplačane plače in posledičnega izpada javnofinančnega prihodka iz tega naslova, nasprotniki uvedbe enotne davčne stopnje na področju DDV predlagajo dvig sedanje splošne stopnje z 20 na 21 odstotkov, znižane stopnje pa z 8,5 na 9 odstotkov. Predlagana rešitev ne bi bila v nasprotju s podobnimi rešitvami v drugih državah, vpliv tega povečanja tudi ne bi bistveno povečal inflacije. Prav tako omenjeni ukrep ne bi bistveno vplival na poslabšanje socialnega položaja najnižjega in srednjega sloja prebivalstva.

## 8 SKLEP

Nova davčna zakonodaja na področju davka na dodano vrednost je prinesla tako novosti kot tudi določene zahteve, ki jih morajo podjetja izpolnjevati in upoštevati pri poslovanju na ozemlju Skupnosti.

Pri opravljanju intrakomunitarne dobave davčnemu zavezancu v drugo državo članico je z vidika dobavitelja zelo pomembna pridobitev veljavne identifikacijske številke za DDV kupca in razpolaganje z ustreznim prevoznim dokumentom iz katerega mora biti razvidno,

da je bilo blago prepeljano v drugo državo članico. Izstavljen račun mora vsebovati vse ustrezne elemente, pri čemer davčni zavezanec ne sme pozabiti na navedbo o oproščenem prometu blaga. V nasprotnem primeru, torej ob neizpolnjevanju teh pogojev, bi v primeru inšpekcijskega pregleda pri davčnem zavezancu dobavitelju, davčni inšpektor lahko naložil naknadni obračun davka na dodano vrednost.

Prav tako mora biti davčni zavezanec pridobitelj zelo pozoren na prejete račune tujih davčnih zavezancev. V praksi se namreč dogaja, da računi nekaterih tujih davčnih zavezancev nimajo vseh elementov, predpisanih v skladu s Šesto smernico, ki je temeljni pravni akt v Skupnosti na področju obdavčevanja z davkom na dodano vrednost. To je pomembno z vidika vstopnega DDV, saj pridobi davčni zavezanec pravico do njegovega odbitka le v primeru ustreznega računa.

Spremembe in novosti na področju obdavčevanja z davkom na dodano vrednost so prinesle nove administrativne obveznosti v obliki predpisanih obrazcev, ki so jih davčni zavezanci dolžni izpolnjevati za potrebe davčnih organov. Zaradi tega so morala podjetja dograditi tudi računalniške programe, prav tako je bilo potrebno o vseh novostih in spremembah ustrezno seznaniti tudi zaposlene v podjetjih.

Ne glede na spremembe, ki jih je prinesel nov ZDDV, pri prometu blaga znotraj Skupnosti še vedno prevladuje načelo namembnega kraja, razen določenih izjem. Za dokončni koncept, ki teži k izključni obdavčitvi po načelu porekla blaga, povzročajo največje težave neuskklajene davčne stopnje. Obdavčitev po načelu države izvoznice bi ustrezal predvsem velikim izvoznikom, pri čemer bi se davčni prihodek teh držav povečal, medtem ko bi bile pretežno uvozne države v slabšem položaju, saj bi se njihov prihodek iz naslova pobranega DDV znotraj Skupnosti zmanjšal.

## **LITERATURA**

1. Bedrač Janja: Davčno-finančne novosti iz Evropskih institucij. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2004, 5, str. 26–28.
2. Dobava in montaža blaga v drugi državi EU in obračun DDV. Davčni bilten, Ljubljana, 6(2005), 1/2, str. 19.
3. Dončič Nada, Maver Leonida, Zupančič Mojca: Davek na dodano vrednost: novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa. Lesce : Oziris, 2003. 567 str.

6. Drobnič Nada, Svilar Branka: Zakon o davku na dodano vrednost in Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost s komentarjem. Lesce : Oziris, 1999. 510 str.
7. Grohmann–Steiger Christine, Schneider Wilfried: Einführung in die Buchhaltung im Selbststudium. Dunaj : Facultas Verlags- und Buchhandels AG, 2002. 397 str.
8. McLure Charles E.: Tax Policy in Central Europe. San Francisco : International Center for Economic Growth, 1995. 177 str.
9. Miklavčič Barbara: Davek na dodano vrednost in elektronsko poslovanje. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 47 str.
10. Nastanek obveznosti obračunavanja DDV pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti. Davčni bilten, Ljubljana, 6(2005), 1/2, str. 17–18.
11. Obdavčitev dobave plina in električne energije po 1.1.2005. Davčni bilten, Ljubljana, 6(2005), 1/2, str. 16–17.
12. Odvisno ali neodvisno razmerje: kako ga določiti?. Denar, Ljubljana, 15(2005), 2, str. 5–7.
13. Ošljaj Biserka: Davek na dodano vrednost v EU. Kratko in jedrnato 3. Ljubljana : MFB Consulting, 2004. 190 str.
14. Petauer Boštjan: Nova pravila pri trgovanju z električno energijo in plinom v Evropski uniji na področju davka na dodano vrednost. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2003, 11, str. 19–20.
15. Petauer Boštjan, Urbanija Tanja: DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo. Lesce : Oziris, 2004. 823 str.
16. Petauer Boštjan: Zadnje spremembe in dopolnitve Pravilnika o izvajanju ZDDV. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2004, 9, str. 13–20.
17. Petauer Boštjan: Pravila za plačevanje DDV po plačani realizaciji. Finance, Ljubljana, 2005, 180, str. 12.
18. Petkovič Dejan: Storitve v turizmu in davek na dodano vrednost. Davčno-finančna praksa, Maribor, 2004, 6, str. 3–4.
19. Prislan Barbara, Zalokar Nuša: Davek na dodano vrednost: računi, evidence, obračuni. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 338 str.
20. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 237 str.
21. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
22. Škof Bojan: Davek na dodano vrednost po novem – kako poslovati na notranjem trgu – 101 primer. Maribor : Davčni inštitut, 2004. 120 str.
23. Thuronyi Victor: Tax Law Design and Drafting. Washington : International Monetary Fund, 1996. 494 str.
24. Zalokar Nuša: Novosti pri obračunavanju DDV po 1. maju 2004. IKS, Ljubljana, 2004, 7, str. 7–26.
25. Zalokar Nuša: DDV – Promet blaga in storitev z drugimi državami. IKS, Ljubljana, 2004, 7, str. 107–140.
26. Wakounig Marian: Davek na dodano vrednost z vidika evropske harmonizacije. Maribor: Davčno-finančni raziskovalni inštitut, 2002. 224 str.

27. Wakounig Marian: Davki v EU: kaj lahko pričakuje Slovenija po 1. maju 2004, posebej na področju DDV. Podjetje in delo, Ljubljana, 29(2003), 6/7, str. 1092–1106.

## **VIRI**

1. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 97/2004).
2. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/2004).

## KAZALO

<b>1 UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2 SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST</b> .....	<b>5</b>
<b>3 DAVEK NA DODANO VREDNOST V SLOVENIJI PO 1. MAJU 2004</b> .....	<b>8</b>
3.1 NOVA POIMENOVANJA V ZVEZI Z DAVKOM NA DODANO VREDNOST .....	8
3.2 DEFINICIJA DAVČNEGA ZAVEZANCA.....	9
3.2.1 <i>Kriteriji za presojanje neodvisnega in odvisnega razmerja</i> .....	9
3.2.2 <i>Fizične osebe in obdavčitev z davkom na dodano vrednost</i> .....	11
3.3 PREDMET OBDAVČITVE Z DDV .....	11
3.4 IDENTIFIKACIJA ZA NAMENE DDV .....	11
3.5 PLAČNIKI DDV .....	13
3.6 OBVEZNOST IZDAJANJA RAČUNOV IN OBVEZNI ELEMENTI RAČUNA ....	13
3.7 OBDAVČLJIVI DOGODEK IN NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI.....	15
3.8 PRAVICA DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV .....	15
3.9 DAVČNO OBDOBJE.....	16
3.10 KNJIGOVODSTVO DAVČNEGA ZAVEZANCA.....	16
<b>4 IMPLIKACIJE DDV S PRAKTIČNIMI PRIMERI</b> .....	<b>18</b>
4.1 IZVOZ BLAGA V TRETJO DRŽAVO OZIROMA NA TRETJE OZEMLJE .....	18
4.2 UVOZ BLAGA IZ TRETJE DRŽAVE OZIROMA S TRETJEGA OZEMLJA .....	19
4.3 ZNOTRAJSKUPNOSTNI – INTRAKOMUNITARNI PROMET .....	20
4.3.1 <i>Dobava blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna dobava</i> .....	21
4.3.2 <i>Pošiljčni posli</i> .....	22
4.3.3 <i>Verižni posli in trikotni posli kot ena od njihovih oblik</i> .....	24
4.3.3.1 <i>Pravi trikotni posli</i> .....	25
4.3.3.2 <i>Nepravi trikotni posli</i> .....	27
4.3.4 <i>Pridobitev blaga znotraj Skupnosti oziroma intrakomunitarna nabava</i> .....	28
4.3.5 <i>Dobava in montaža blaga v drugi državi članici</i> .....	30
<b>5 KRAJ OPRAVLJANJA STORITEV</b> .....	<b>30</b>
5.1 STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	31
5.2 POMOŽNE STORITVE PRI PREVOZU BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	32
5.3 STORITVE, KI JIH OPRAVIJO POSREDNIKI .....	33
5.4 CENITVE ALI STORITVE NA PREMIČNINAH.....	33
5.5 NOVOSTI NA PODROČJU OBDAVČEVANJA STORITEV .....	34
5.5.1 <i>Obdavčitev dobave plina in električne energije po 1.1.2005</i> .....	34
<b>6 POSEBNI POSTOPKI OBDAVČEVANJA</b> .....	<b>35</b>
6.1 MALI DAVČNI ZAVEZANCI IN KMETJE PAVŠALISTI.....	35
6.2 RABLJENO BLAGO, UMETNIŠKI PREDMETI, SLIKE IN STARINE .....	37
6.3 POTOVALNE AGENCIJE.....	39
<b>7 AKTUALNE SPREMEMBE NA PODROČJU DDV</b> .....	<b>40</b>
7.1 UPORABA NAČELA DENARNEGA TOKA.....	40
7.2 REFORMA DAVČNEGA SISTEMA IN ENOTNA DAVČNA STOPNJA .....	41
<b>8 SKLEP</b> .....	<b>41</b>
<b>LITERATURA</b> .....	<b>42</b>
<b>VIRI</b> .....	<b>44</b>

