

**UNIVERZA V LJUBLJANI**

**EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**PROBLEMATIKA DDV  
V RAČUNOVODSTVU**

**Ljubljana, december, 2001**

**PETRA PODOBNIK**

## **IZJAVA**

Študent/ka Petra Podobnik izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

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

# KAZALO

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. PREJŠNJI IN SEDANJI NAČIN OBDAVČEVANJA PROMETA PROIZVODOV IN STORITEV</b> .....	<b>5</b>
<b>3. SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)</b> .....	<b>11</b>
<b>3.1. OPREDELITEV DAVKA NA DODANO VREDNOST</b> .....	<b>11</b>
<b>3.2. OBLIKE DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)</b> .....	<b>13</b>
3.2.1. <i>Bruto proizvodni davek na dodano vrednost</i> .....	13
3.2.2. <i>Dohodkovna oblika davka na dodano vrednost</i> .....	14
3.2.3. <i>Potrošna oblika davka na dodano vrednost</i> .....	14
<b>3.3. METODE OBRAČUNA DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)</b> .....	<b>14</b>
3.3.1. <i>Odštevalna metoda</i> .....	15
3.3.2. <i>Kreditna metoda</i> .....	15
3.3.3. <i>Seštevalna metoda</i> .....	15
3.3.4. <i>Primejava metod obračuna</i> .....	16
<b>4. NOVOSTI IN PROBLEMI, KI JIH JE NOV DAVČNI SISTEM PRINESEL V RAČUNOVODSTVO</b> .....	<b>17</b>
<b>4.1. PRIPRAVA PODJETJA, KI OPRAVLJA RAČUNOVODSKE STORITVE, NA UVEDBO DAVKA NA DODANO VREDNOST</b> .....	<b>17</b>
<b>4.2. PRIPRAVA DAVČNE EVIDENCE IN POTREBNE RAČUNALNIŠKE PODPORE</b> .....	<b>18</b>
4.2.1. <i>Kdo je dolžan voditi davčne evidence</i> .....	18
4.2.2. <i>Knjigovodstvo davčnega zavezanca</i> .....	18
4.2.3. <i>Vrste davčnih evidenc</i> .....	19
4.2.4. <i>Evidenca pri davčnih zastopnikih tujcev</i> .....	21
4.2.5. <i>Evidenca pri davčnih zavezancih – zasebnikih</i> .....	21
4.2.6. <i>Zaključevanje knjige izdanih in prejetih računov</i> .....	22
4.2.7. <i>Kaj se ne evidentira v davčne evidence</i> .....	22
<b>4.3. PRIPRAVA PODJETIJ »STRANK« NA DAVEK NA DODANO VREDNOST (DDV)</b> .....	<b>22</b>
4.3.1. <i>Prijava v register davčnih zavezancev</i> .....	23
4.3.2. <i>Potrebni popisi</i> .....	23
4.3.3. <i>Vpliv davka na dodano vrednost na posamezne poslovne odločitve</i> .....	24
4.3.3.1. <i>Osnovna sredstva</i> .....	24
4.3.3.2. <i>Nepremičnine</i> .....	25
<b>4.4. OBDAVČITEV MOTORNIH VOZIL</b> .....	<b>28</b>
4.4.1. <i>Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV)</i> .....	28
4.4.2. <i>Uporaba zakonov v praksi pri prometu motornih vozil</i> .....	29
4.4.3. <i>Komisijaska prodaja</i> .....	33
<b>5. SPREMEMBE PREDPISOV O DDV</b> .....	<b>34</b>
<b>5.1. SPREMEMBE ZAKONA O DDV (ZDDV)</b> .....	<b>35</b>
<b>5.2. SPREMEMBE PRAVILNIKA O IZVAJANJU ZAKONA</b> .....	<b>36</b>

5.2.1. Vsebinske spremembe davka na dodano vrednost .....	36
5.2.2. Spremembe evidentiranja DDV .....	38
<b>6. SKLEP.....</b>	<b>40</b>
<b>7. LITERATURA.....</b>	<b>41</b>
<b>8. VIRI.....</b>	<b>42</b>

# 1. UVOD

1. julija 1999 so gospodarske družbe, samostojni podjetniki, zadruge, kmetje, pisatelji, igralci, znanstveniki in drugi, ki z opravljanjem dejavnosti ustvarijo na leto več kot pet milijonov tolarjev prometa ali poldrugi milijon katastrskega dohodka, začeli obračunavati davek na dodano vrednost (DDV), po predpisih 8% ali 19% stopnjah.

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV) je skupaj z zakonom o trošarinah, davkom na promet nepremičnin (ZDPN) in davkom na motorna vozila (ZDMV) nadomestil predhodno zakonodajo s področja prometnih davkov. S sprejemom zakona o davku na dodano vrednost je izpolnjen en izmed mnogih pogojev za članstvo v Evropski Uniji. V zakonu so upoštevane smernice Evropske Unije, predvsem šeste smernice.

Namen diplomskega dela je primerjava s prejšnjim davčnim sistemom in predstavitev sprememb, novosti in težav, ki jih je uvajanje davka na dodano vrednost prinesel v računovodskem podjetju. Na tako velik in pomemben projekt, kot je davek na dodano vrednost, se je bilo potrebno temeljito pripraviti. Potrebna je bila priprava novih obrazcev, računalniških programov, izobraževanje zaposlenih in svetovanje strankam računovodskega podjetja.

V prvem delu diplomskega dela predstavljam pogloblitve značilnosti prejšnjega in sedanjega davčnega sistema. Kakšne so bile pomanjkljivosti prometnega davka, kakšne so prednosti davka na dodano vrednost, v čem sta si davka podobna in v čem različna. Ker so v Zakonu o davku na dodano vrednost upoštevane smernice Evropske Unije, opisujem tudi vseh šest smernic.

Drugi del diplomskega dela namenjam novostim in problemom, ki jih je nov davčni sistem prinesel v računovodsko podjetje. Opisujem kakšna je bila priprava podjetja na tako veliko spremembo in na kaj vse je moralo biti pozorno. Uvedba davka na dodano vrednost je imela velik vpliv na samo politiko podjetja, na plačilno sposobnost in poslovni uspeh ter s tem povezane poslovne odločitve.

Na dveh področjih, nabava nepremičnin ter osnovnih sredstev, prikazujem na kaj vse morajo biti podjetja pozorna in kako lahko Zakon o davku na dodano vrednost ob različnih pogojih, pri enakem prometu različno deluje.

V praksi so se pojavili tudi številni problemi, ki so se postopoma reševali. Vseh v diplomskem delu ne opisujem, ker bi bilo to preobsežno, poleg tega pa vseh ne poznam. Zato sem se odločila, da v nalogi predstavim enega izmed največjih in najbolj znanih problemov, ki se je pokazal v začetku uporabe Zakona o davku na dodano vrednost in ki je do sedaj že dobil kar nekaj dodatnih sprememb. To je obdavčevanje motornih vozil in z njimi povezana komisijska prodaja.

V času pisanja naloge je prišlo tudi do večje spremembe oz. dopolnitve Zakona o davku na dodano vrednost in tudi Pravilnika zakona o davku na dodano vrednost. Kakšne so te spremembe in kaj pomenijo za davčnega zavezanca povzemam v petem poglavju.

## 2. PREJŠNJI IN SEDANJI NAČIN OBDAVČEVANJA PROMETA PROIZVODOV IN STORITEV

Pred DDV-jem smo imeli sistem obdavčevanja prometa proizvodov in storitev urejeno z Zakonom o prometnem davku (Uradni list RS, št. 4/92; ...35/98), ki je začel veljati s 1.2.1992. Najpomembnejši podzakonski akt pa je bil Pravilnik o uporabi Zakona o prometnem davku (Uradni list RS, št. 6/92;...39/93).

Bistvena značilnost prometnega davka je, da je davek od prometa proizvodov enostopenjski davek, ki se na vmesnih stopnjah proizvodnje ne plačuje. Plača se v zadnji fazi pri prodaji proizvodov končnemu potrošniku. V vseh vmesnih (prejšnjih) fazah prometa (reprodukcija, trgovina, uvoz) se proizvod giblje brez prometnega davka, ker veljajo tako imenovane pogojne oprostitve. Seveda pa morajo biti izpolnjeni natančno predpisani vsebinski in formalni pogoji (pisna naročilnica, izjave o nadaljni prodaji ali reprodukciji,...).

Tudi promet opreme se po tej ureditvi obravnava posebej, saj se lahko pogojno obdavči z znižano stopnjo 5%.

Promet storitev pa je načeloma obdavčen pri vsaki prodaji storitve.

Prodajalec končnemu potrošniku je torej davčni zavezanec. Njegove naloge so:

- obračun davka končnemu potrošniku po določenih pravilih,
- dobiti oz. izterjati davek od končnega potrošnika,
- izdelati obračune in jih predložiti davčnemu organu ter
- v določenih rokih tudi plačati davke na ustrezne račune.

S 1.7.1999 pa je začel veljati Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98, 30/2001). Najpomembnejši podzakonski akt pa je Pravilnik Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 4/99...15/2001).

Do tega koraka je prišlo iz dveh razlogov:

### 1. Poenotenje obdavčevanja z državami Evropske Unije.

Davek na dodano vrednost je prevladujoča oblika davka v Evropi. Zanj so se v letih od 1968 do 1973 odločile tedanje članice Evropske gospodarske skupnosti (Rupnik, 1997, str. 60). Pričele so ga uporabljati tudi druge države Evrope in z njimi povezane afriške države. V devetdesetih letih so ga pričele uporabljati tudi vzhodnoevropske države.

In kaj so njegove prednosti, ki so privedle do tako široke uporabe?

V finančni praksi obstajajo trije glavni razlogi:

#### a) Relativno velik finančni učinek

V primerjavi z ostalimi davki predstavlja davek na dodano vrednost relativno stabilen vir financiranja. Pogosto je uporabljen skupaj s trošarinami, ki jih uvedejo države za naftne derivate, tobačne izdelke in alkoholne pijače. Kakšen je učinek davka na dodano vrednost na proračunske prihodke, je odvisno od davčne osnove,

števila stopenj in od višine stopenj. Široka osnova in majhno število sorazmerno visokih stopenj zagotavljajo velik obseg prihodkov.

Davek na dodano vrednost je administrativno zapletena davčna oblika. Velik obseg davčnih prihodkov je mogoče zagotoviti z dobro izvedenimi pripravami na uvedbo davka in z ustrezno organiziranostjo davčne službe.

b) Nevtralnost obdavčevanja

Nevtralnost davka na dodano vrednost se kaže v tem, da davek na dodano vrednost ne vpliva na odločitev proizvajalcev in trgovcev, katero blago ali storitev bodo proizvajali oz. tržili. Odločitve kupcev tudi niso odvisne od davka na dodano vrednost. Na davčno nevtralnost vpliva majhno število davčnih stopenj in sorazmerno majhno število oprostitev. Najbolj nevtralno je obdavčevanje z eno samo splošno davčno stopnjo.

c) Učinkovitost

V primerjavi s prometnih davkom je davek na dodano vrednost bolj učinkovit. Davčni prihodki so realizirani prej, postopno v vsaki fazi prometa in ne šele na koncu v maloprodaji. Sistem samoobdavčitve zagotavlja, da so davki plačani v vsaki fazi prometa. Davek, ki v eni fazi ni plačan, plača v celoti kupec v naslednji fazi. Učinkovitost je večja, manj ko je davčnih stopenj in manj ko je izjem.

Da bi bil sistem davka na dodano vrednost učinkovit, mora biti davčna služba primerno organizirana. Primerno organizirana davčna služba za potrebe davka na dodano vrednost daje davčni službi posredno tudi pregled nad ustvarjenimi dobički davčnih zavezancev in nad stroški dela, od katerih je potrebno plačati davke in prispevke. Tako je davčni nadzor lahko popolnejši.

Članice Evropske Unije so poenotile številne predpise, da bi zagotovile prost pretok oseb, blaga, storitev in kapitala. Med njimi tudi predpise o prometnih davkih. S poenotenjem predpisov o davku na dodano vrednost se nadaljuje proces izenačevanja pogojev poslovanja, kar povečuje konkurenčno sposobnost držav Evropske unije. Z enotnim sistemom davka na dodano vrednost v Evropski Uniji je na enak način obdavčen ves promet blaga in storitev, ne glede na njihov izvor.

V začetku so med državami članicami Evropske Unije obstajale precejšnje razlike pri ugotavljanju davčne osnove, obdavčljivega dogodka in določanja kraja, kjer je nastal obdavčljiv dogodek. Vse države članice so se zavedale, da je enotna davčna osnova pogoj za uporabo poenotene davčne stopnje. Prav tako so se strinjale, da mora biti enotno določeno, za katere vrste blaga in storitev veljajo davčne oprostitve. Tako se lastni viri financiranja Evropske Unije zbirajo na enoten način, hkrati pa je mogoče rezultate uporabe davka na dodano vrednost primerjati v posameznih državah članicah. Definicija enotnega davka na dodano vrednost temelji na tem, da je to davek na splošno



porabo, da se plačuje v vseh fazah prometa in da obračunavanje temelji na odštevalni metodi.

Za poenotenje davčnega sistema so države Evropske Unije sprejele šest smernic. To so najpomembnejši predpisi s področja davka na dodano vrednost, in so obvezni za vse države članice. Države, ki se želijo priključiti Evropski Uniji (med njimi tudi Slovenija), morajo določila smernice upoštevati v svojih predpisih. Sprejete smernice se nanašajo na usklajevanje pravnih predpisov o davku na dodano vrednost v državah članicah Evropske Unije in na zamenjavo obstoječega sistema davka na dodano vrednost s skupnim sistemom. Tako načelo skupnega sistema davka na dodatno vrednost pomeni, da je to splošni davek na potrošnjo blaga in storitev s proporcionalno stopnjo, s katero se obdavčuje promet blaga in storitev, ne glede na število transakcij v vseh fazah prometa. Smernice določajo (Beč et al., 1999, str. 17-25):

a) Prva in druga smernica

Prva smernica določa državam članicam Evropske Unije, da nadomestijo veljavne prometne davke s skupnim sistemom davka na dodano vrednost, ki temelji na načelih splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev.

V drugi smernici je opredeljen skupni sistem davka na dodano vrednost, s katerim je uvedena obveznost plačevanja davka na dodano vrednost od vsakega prometa blaga in od vsakega prometa storitev znotraj države ter od vsakega uvoza blaga. Države članice imajo možnost, da samostojno sprejemajo splošne stopnje davka in določajo blago oz. storitve, ki so obdavčeni z višjo oz. nižjo davčno stopnjo. Uporaba ničelne stopnje je strogo omejena. Uvoženo blago je pri obdavčitvi izenačeno z domačim blagom. Države članice lahko samostojno odločajo, za katero blago velja oprostitev.

b) Tretja, četrta in peta smernica

Predstavljajo izvedbene akte prvih dveh smernic in sicer za določitev končnega roka uveljavljanja davka na dodano vrednost v posameznih državah.

c) Šesta smernica

Cilj šeste smernice je nadaljna uskladitev različnih sistemov davka na dodano vrednost. Odpravila naj bi glavna neskladja, ki so se pokazala ob uveljavitvi prve in druge smernice. Problemi, ki so se pojavili z uveljavitvijo prve in druge smernice zaradi različnega obračunavanja davka na dodano vrednost, so bili z uveljavitvijo šeste smernice odpravljeni in tako ta smernica pomeni napredek pri uskladitvi davka na dodano vrednost v Evropski Uniji.

V šesti smernici so določena splošna pravila, kakor tudi začasna pravila, ki jih države članice Evropske Unije lahko uporabljajo v prehodnem obdobju. To je do dokončnega poenotenja davka na dodano vrednost.

Šesta smernica ureja vse elemente davka na dodano vrednost: predmet obdavčevanja, obdavčljiv promet, kraj opravljenega oz. obdavčljivega prometa, čas

opravljenega prometa, davčne stopnje in davčne osnove, oprostitve, odbitek, davčni zavezanec.

## 2. Opustitev obdavčitve s prometnim davkom.

Z opustitvijo obdavčitve s prometnim davkom smo odpravili pomanjkljivosti sistema obdavčevanja proizvodov, opreme in storitev, in sicer (Ošljaj, 1999, str. 6):

- veliko število stopenj in oprostitvev pomeni neenako obravnavanje davčnih zavezancev, saj povzroča davčno razlikovanje, ker pogoji gospodarjenja glede na vrsto dejavnosti niso enaki
- veliko število oprostitvev povzroča ožjenje davčne osnove, poleg tega pa otežuje postopek obdavčevanja in nadzor
- neenako je obravnavanje prometa proizvodov in storitev, saj se le proizvodi lahko gibljejo v fazah do končne prodaje brez plačila prometnega davka, od storitev pa se plačajo v vsaki fazi, kar povzroča kumuliranje davka pri prometu storitev
- neenaki so pogoji proizvodne in trgovinske ter storitvenih dejavnosti, saj lahko le prvi dve uveljavljata pogojne oprostitve pri nabavi proizvodov
- čeprav je izvoz davka oproščen, je obremenjen s t.i. skritim davkom, in sicer z domačim prometnim davkom od storitev, ki so sestavni del izvoženega proizvoda ali storitev, z davkom na opremo, s pomočjo katere sta proizvod oz. storitev nastala, saj opreme ni mogoče nabaviti brez prometnega davka, ter s prometnim davkom na vse ostale proizvode, ki niso mogli biti nabavljeni brez prometnega davka (niso bili repromaterial, niti blago za nadaljnjo prodajo).

Z uvedbo davka na dodano vrednost pa smo pridobili določene prednosti (Ošljaj, 1999, str. 8):

- manj stopenj, oprostitvev in izjem pomeni veliko večjo davčno enakost med dejavnostmi zavezancev
- ni neenakega obravnavanja prometa glede na vrste dejavnosti (proizvodna, trgovinska, storitvena,...), niti glede na vrste oz. namene prodanih oz. kupljenih proizvodov in storitev (repromaterial, nadaljnja prodaja, oprema,...); s tem je zagotovljena nevtralnost; sam sistem davka na dodano vrednost ne omogoča veliko izjem; ničelna stopnja je večinoma določena le za izvoz in v nekaterih državah le za najnujnejše življenjsko potrebne proizvode; na nevtralnost vpliva tudi sposobnost učinkovitega razlikovanja med proizvodnimi in potrošnimi dobrinami ter med obdavčljivimi potrošnimi storitvami in storitvami, ki niso obdavčene, saj pri prometnem davku v trgovini na drobno to razlikovanje ni bilo učinkovito; pri davku na dodano vrednost s tem ni težav, ker je prodajalcu preprosto dovoljeno, da vedno zaračuna davek
- v vsaki fazi prometa (t.j. prodaje) se obdavči le dodana vrednost v tej fazi (t.j. novoustvarjena vrednost) in zato z vidika obdavčevanja ni pomembno, koliko faz je prešel proizvod, zaradi tega pa davek vpliva na koncentriranje in na organizacijsko obliko dejavnosti

- ker zavezanec davek iz prejšnje faze odbije na osnovi izdanega mu računa, se plača davek le na vrednost, ki jo je dodal, zato kumuliranja davka ni
- vrednost blaga za izvoz je popolnoma očiščena vseh notranjih prometnih davkov (ni več obremenitve s t.i. skritim davkom), zato se je konkurenčna sposobnost slovenskega gospodarstva na tujih trgih povečala (znižanje cen v izvozu); lažje je uravnavanje davka pri izvozu in uvozu proizvodov in storitev, ker je enostavno ugotoviti znesek vsebovanega davka v proizvodu, namenjenega v izvoz, ter davčno obveznost za proizvod, ki se uvaža
- zaradi odbijanja davka iz prejšnjih faz na osnovi prejetega računa je povečan interes zavezancev za izdajanje računov, kar pomeni manj sive ekonomije in davčnih utaj
- ni neenakega obravnavanja zavezancev pri obračunavanju davka, na enak način in z enako dokumentacijo ga obračunavajo v proizvodni, trgovinski, storitveni in ostalih dejavnostih
- obdavčen je vsak promet blaga in storitev, za promet nekaterih velja oprostitev (če je določena oprostitev, je določena za nekaj, kar je obdavčeno, saj ne more biti določena oprostitev davka za nekaj, kar je neobdavčeno); ker mora zavezanec vsak opravljen obdavčljiv promet (torej tudi oproščenega) evidentirati v davčnih obračunih, se poveča transparentnost evidentiranja prometa blaga in storitev pri zavezancu
- zmanjšanje možnosti davčnih utaj in goljufij zaradi dvojnega sistema nadzora v vseh fazah prometa, razen v zadnji, ko je proizvod ali storitev prodana končnemu potrošniku, in zaradi plačevanja davka v vsaki fazi prometa in proizvodnje
- z vidika davčnega nadzora je prednost tudi v prenosu dela bremena dokazovanja davčne obveznosti na davčne zavezance; zavezanci davka na dodano vrednost morajo, na zadovoljstvo davčnih oblasti, dokazovati z dobro vodenimi računi in evidencami, da imajo pravico do davčne olajšave, ki jo prikažejo v svoji davčni prijavi.

Obstajajo pa tudi nekatere podobnosti sedanjega davka na dodano vrednost in preteklega prometnega davka (Ošljaj, 1999, str. 6):

- prometni davek ali davek na dodano vrednost, je eden od »svete trojice davkov« (poleg socialnih prispevkov in dohodnine), ker v proračun prinese največ denarja
- prometni davek ali davek na dodano vrednost je posredni davek, to pomeni, da ga zavezanci (prodajalci) prevalijo na končne kupce proizvoda ali storitve; tako pri prometnem davku kot pri davku na dodano vrednost končni prodajalec končnemu kupcu (t.j. v zadnji fazi prometa) zaračuna davek na celotno prodajno ceno, in država dobi v obeh primerih le ta znesek davka; razlika med oblikama prometnega davka je le v načinu obračunavanja davka v prejšnjih fazah
- pri obeh oblikah prometnega davka je obdavčen vsak promet, za načeloma obdavčljiv promet nekaterih proizvodov in storitev pa veljajo oprostitve
- obe vrsti davka sta administrativno zapleteni, tako za davčno upravo kot za zavezanca, čeprav sta načelno sistema enostavno razumljiva

- obe vsti davka sta formalistična davka, za pravilno obdavčitev mora zavezanec dosledno izvesti tudi zakonsko natančno določene formalne zahteve; pri prometnem davku ali pri davku na dodano vrednost, je ravnanje glede oblike (npr. podatki na računu, itd.) enako pomembno kot upoštevanje vsebinskih zahtev zakona.

Vse ugotovitve o razlikah in učinkih med prometnim davkom in davkom na dodano vrednost so vidne v preglednici 1.

PREGLEDNICA 1: Sorodnost in razlike med DDV in maloprodajnim PD

<b>PROMETNI DAVEK (PD)</b>	<b>DAVEK NA DODANO VREDNOST (DDV)</b>
7 stopenj davka od prometa proizvodov, 4 stopnje davka od prometa storitev, z nadaljno razčlenitvijo.	2 davčni stopnji: - 19% osnovna - 8% nižja.
Zakompliciran davčni administrativni sistem.	V kolikor ne bo nadaljne drobitve opredeljenih tarifnih števil, bi se lahko sedanji sistem davčnih evidenc poenostavil.
Možnost izbire med plačano in fakturirano realizacijo, prevladuje sistem plačane realizacije.	Fakturirana realizacija.
Zaloge v trgovini, proizvodnji, servisnih delavnicah, niso obremenjene z davkom.	Zaloge so obremenjene z davkom, davek pa ni sestavni del kalkulacije nabavne cene pri registriranih davčnih zavezancih, ki imajo pravico do odbitka vstopnega davka.
Možnost kupovanja blaga ali uporabe storitev brez davka (reprodukcija, nadaljnja prodaja, proizvodne storitve, itd.).	Odpadli so vsi prejšnji načini kupovanja brez davka.
Velike kazni za kršitve zakonodaje.	Večje kazni.
Davčna zakonodaja pozna redne in občasne davčne zavezance.	Davek na dodano vrednost ločuje osebe, ki so ali niso registrirani davčni zavezanci.
Redni davčni zavezanci izvajajo akontacije 2x mesečno (možnost izjem pri osebnih storitvah).	Plačevanje akontacij 1 krat mesečno, trimesečno ali 1 krat na pol leta, do zadnjega meseca za predhodno davčno obdobje.
Prejeti avansi niso obdavčeni.	Obdavčitev prejetih avansov.
	Bruto račun-davek, posledično se lahko poveča dobičkonosnost podjetij, kar se pozna predvsem pri podjetju, ki je prejelo dosti računov za storitve s prometnim davkom in so registrirani davčni zavezanci.
Optimizacija knjižb (npr. prikaz računane davka enkrat na petnajst ali trideset dni), pri prejetih računih ni potrebno knjižiti vstopnega davka	Povečanje vknjižb zaradi analitičnega prikazovanja davka na vhodnih in izhodnih računih.

Vir: Škof, Špes, 1998, str. 24

### 3. SPLOŠNE ZNAČILNOSTI DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)

#### 3.1. OPREDELITEV DAVKA NA DODANO VREDNOST

V skladu z razvrstitvijo davkov po klasifikaciji Organizacije za ekonomske odnose in razvoj (OECD), davek na dodano vrednost uvrščamo med potrošne oblike davkov, ki se obračunavajo od proizvodnje, najema, transferja, prodaje, brezplačne dobave (na podlagi široke osnove), ne glede na to, ali je blago izdelano doma ali uvoženo, in ne glede na to, v kateri fazi izdelave ali menjave je blago oziroma storitev. Med splošne davke na potrošnjo poleg davka na dodano vrednost uvrščamo še enofazni prometni davek in večfazni kumulativni davek.

Davek na dodano vrednost je vsefazni prometni davek, ki se obračunava in plačuje v vsaki fazi proizvodnje ali menjave, od proizvajalca, trgovca do končnega potrošnika. Z vidika poslovanja družba od dobaviteljev nabavi material in opremo ter proizvede izdelek ali opravi storitev. Izdelek ali storitev gre preko različnih faz proizvodnje in menjave do končnega porabnika. V vsaki fazi se dodaja vrednost, ki je predmet obdavčitve. Ker večina družb proizvaja izdelke ali opravlja storitve za trg, je maloprodajna cena izdelka ali storitve enaka vsem dodatnim vrednostim v fazah proizvodnje in menjave.

Davčno breme pa je ob enakih davčnih stopnjah enako vsoti vseh dodanih vrednosti v posameznih fazah prometa. Tako med davkom na dodano vrednost in enofaznim prometnim davkom v trgovini na drobno na prvi pogled ni bistvene razlike, razen da se davek na dodano vrednost obračunava in plačuje v vseh fazah prometa, enofazni prometni davek pa le v zadnji fazi, ko je blago prodano končnemu potrošniku.

Seveda pa primer uporabe oziroma obračuna davka na dodano vrednost ni vedno tako enostaven. Delovanje davka na dodano vrednost povzroča tudi številne posebnosti, ki lahko vplivajo na poslovanje podjetij in tudi na ravnanje države, predvsem davčne administracije.

**Predmet obdavčevanja.** Davek se plačuje od vsakega prometa blaga in od vsakega prometa storitev, ki ga davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na območju Slovenije za plačilo in od vsakega uvoza blaga v Slovenijo, razen če je promet blaga ali storitve oproščen davka na dodano vrednost.

Za plačilo se šteje vsako plačilo, ki je v celoti ali deloma opravljeno v denarju, v stvareh ali z nasprotno storitvijo, ne glede na to ali to opravi prejemnik blaga oz. storitve ali kdorkoli drug.

**Obdavčljiv promet** pomeni prenos pravice razpolaganja s premičnim in nepremičnim premoženjem. Za obdavčljiv promet se šteje tudi uporaba blaga v zasebne namene ter uporaba blaga, ki ga davčni zavezanec izdelava za lastno rabo.

Promet storitev pomeni vsak promet, ki se ne šteje za promet blaga.

**Kraj opravljenega oz. obdavčljivega prometa** je različen. V primeru, da je izdelek odposlan, je kraj kjer se je začel transport oziroma kjer je izdelek odposlan. Za neodposlano blago se šteje kraj obdavčljivega dogodka kraj naročila oziroma nabave izdelka. Za kraj prometa storitev se na splošno šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec stalno prebivališče ali sedež.

**Čas opravljenega prometa** je čas obdavčitve prometa blaga in storitev. To je trenutek, ki pomeni poslovni dogodek, na podlagi katerega je promet blaga ali storitev obdavčen. Sprejeto je splošno načelo po katerem je trenutek obdavčitve čas, ko je blago dobavljeno oz. ko je storitev opravljena. Šteje se, da je to takrat, ko je izdan račun ali drug dokument. Če račun ni izstavljen v 8-ih dneh od dobave blaga oz. storitve, potem se šteje, da je dobava opravljena, ko je blago izročeno oz. ko je storitev dejansko opravljena.

**Davčna stopnja in davčna osnova.** Davčne stopnje so izražene v odstotku od davčne osnove. Osnova, od katere se obračunava davek na dodano vrednost, je kupnina za dobavljeno blago oz. opravljeno storitev. Kupnina je vse, kar je za dobavljeno blago oz. storitev plačano, dano ali storjeno, ne glede na to, ali to stori prejemnik ali katerakoli druga oseba. Pri izračunu davčne osnove se kupnina zmanjša za cenovne popuste in rabate, ki so kupcu odobreni in obračunani v času dobave, za kasneje odobrene popuste in za popuste zaradi predčasnega plačila. V davčno osnovo niso všteta tudi kupčeva povračila za prodajalčeve izdatke, ki jih je imel v imenu in za račun kupca in jih prodajalec vodi na svojih prehodnih računih (Rupnik, 1997, str.65). V davčno osnovo so vštete trošarine, drugi davki (razen davka na dodano vrednost), takse in druge dajatve in odvisni stroški, ki jih dobavitelj zaračuna kupcu oz. naročniku storitve.

Če plačilo za opravljeni promet blaga in storitev ni v celoti opravljeno v denarju, je davčna osnova enaka tržni vrednosti, ki velja v kraju in v času, ko je promet opravljen. Če je plačilo davčnemu zavezancu večje, kot mu gre, potem je davčna osnova plačilo brez vračunanega davka na dodano vrednost.

Države morajo uporabljati osnovno stopnjo davka na dodano vrednost, ki ne sme biti manjša od 15% (Slovenija 19%), za posebej določene skupine izdelkov in storitev pa države lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji, ki ne smeta biti manjši od 5% (Slovenija 8%). Osnovna davčna stopnja se obračunava od vsakega prometa blaga in storitev ter uvoza blaga, razen od prometa, za katerega velja nižja stopnja ali pa je predpisana oprostitvev obračunavanja in plačila davka na dodano vrednost.

**Oprostitve.** Na splošno z davkom na dodano vrednost niso obdavčeni tisti izdelki, ki se zaradi vsebinskih, socialnih ali administrativnih razlogov ne obdavčujejo z davkom na dodano vrednost. Obstajajo dve vrsti oprostitvev.

*Prava oprostitvev*, ki pomeni, da davčni zavezanec ne izgubi pravice do poročila vstopnega davka na dodano vrednost. Govorimo o stopnji 0%. Če se DDV obračuna po stopnji 0%, se v fazi obdavčitve v kateri se ta stopnja uporabi davek ne plača. Davčni zavezanec pa lahko

odšteje davek iz predhodne faze. V literaturi je mogoče najti izvoz blaga in storitev opredeljen kot promet, za katerega velja 0% (Šircelj, 1996, str. 29). Stopnja 0% nekateri štejejo za oprostitve s pravico poročila (Rupnik, 1997, str. 67). Šesta smernica EU uvršča izvoz blaga in storitve med davčne oprostitve, ki jim dovoljuje povračilo vstopnega davka (The Sixth VAT Directive, 1996, Article 15.,17).

*Neprava oprostitve* pa pomeni, da se od prometa izdelkov ob prodaji ne plača davka, vendar pa davčni zavezanec ne more zahtevati vračila DDV, ki je bil plačan pri nakupu. Ta oprostitve pomeni, da se plačilo davka iz ene faze prenese v naslednjo fazo prometa.

**Plačnik DDV in davčni zavezanec.** Osebe, ki morajo plačati DDV so davčni zavezanec, ki opravi promet blaga oz. storitev, od katerega se obračunava in plačuje DDV, davčni zastopnik, v nekaterih primerih pa tudi prejemnik blaga in storitev, pri uvozu carinski dolžnik, določen v skladu s carinskimi predpisi oz. prejemniki blaga.

Davčni zavezanci so pravne in fizične osebe, ki so v obdobju zadnjih 12-tih mesecev opravile obdavčljive dobave blaga in storitev, ki presegajo znesek 5.000.000,00 SIT in kmetje, ki imajo katastrski dohodek višji od 1.500.000,00 SIT (Poročevalec, št. 30/98). Obdavčljivo je vsako samostojno opravljanje dejavnosti, ne glede na rezultat ali namen. Davčni zavezanec je tudi tista pravna ali fizična oseba, ki z zakonom določenega prometa ne doseže, vendar se davčnemu organu lahko prijavi kot davčni zavezanec.

### **3.2. OBLIKE DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)**

V davčni teoriji so znane številne oblike davka na dodano vrednost. Mnoge oblike niso bile nikoli uporabljene v praksi. Zato so v sodobni davčni literaturi poudarjene tri glavne oblike davka na dodano vrednost, ki se razlikujejo predvsem po tem kako je obdavčena oprema. Glede na to merilo razlikujemo med:

- bruto proizvodnim davkom na dodano vrednost
- dohodkovnim davkom na dodano vrednost
- potrošnim davkom na dodano vrednost.

#### **3.2.1. Bruto proizvodni davek na dodano vrednost**

Pri bruto proizvodnem davku na dodano vrednost davčni zavezanec določa davčno osnovo tako, da od vrednosti prodaje odšteje stroške reprodukcijskega materiala, ne odšteva pa nabav opreme, kakor tudi ne obračunava amortizacije od opreme. Pri takšni obliki davka na dodano vrednost so izdelki obdavčeni dvakrat:

- prvič preko obdavčitve opreme na kateri so izdelki narejeni (t.i. skriti davek)
- drugič pa s samo obdavčitvijo izdelkov.

Ravno to je največja pomanjkljivost te metode (Roedler, 1996, str. 8)

Ta oblika davka povzroča tudi številne, predvsem administrativne težave, tako davčnim zavezancem, kot davčni administraciji. Eden izmed velikih problemov je določiti mejo med opremo in izdelki, ki se uporabljajo kot reprodukcijski material, še posebno, ko se je potrebno

odločiti o tem, ali se rezervni deli in različni deli opreme uvrščajo med opremo ali med material za reprodukcijo.

Zaradi "večkratnega" obdavčevanja opreme se pri tej obliki davka zmanjša interes davčnih zavezancev za varčevanje. To pa ima negativni vpliv na vlaganje v osnovna sredstva in s tem na modernizacije in izboljšanje poslovnih procesov. Zaradi teh pomanjkljivosti so vse razvite države opustile obdavčevanje izdelkov in storitev z bruto proizvodnim davkom.

### **3.2.2. Dohodkovna oblika davka na dodano vrednost**

Davčna osnova pri dohodkovnem davku na dodano vrednost je izračunana tako, da se od zneska prodaje odšteje znesek nabav reprodukcijskega materiala in znesek amortizacije osnovnih sredstev. S tem so obdavčene neto investicije.

Ta oblika davka zahteva natančno opredelitev osnovnih sredstev, ki se amortizirajo, ter razmejitve med nabavami reprodukcijskega materiala in vlaganji v osnovna sredstva.

Dohodkovna oblika je relativno zapletena in povzroča, v primerjavi z ostalimi oblikami, številne težave, stroške, tako pri davčnih zavezancih kot pri davčni administraciji (Šircelj, 1996, str. 15).

### **3.2.3. Potrošna oblika davka na dodano vrednost**

Pri potrošni obliki davka na dodano vrednost davčni zavezanec določi davčno osnovo tako, da od zneska prodaje odšteje znesek nabav v določenem časovnem obdobju, vključno z nabavami osnovnih sredstev oziroma opreme. S tem so investicije v osnovna sredstva izključena iz obdavčitve.

Pri tej obliki davčni administraciji ni potrebno razlikovati med kapitalnimi in tekočimi investicijami. V predpisih ni potrebno določiti stopenj amortizacije za osnovna sredstva, ker je ta vključena v znesek nabave, ki se v celoti odšteje od prodaje.

Potrošna oblika davka na dodano vrednost je nevtralna glede delovno intenzivnih in kapitalno intenzivnih panog, kot tudi glede odločitev davčnih zavezancev o varčevanju in potrošnji.

Potrošna oblika davka na dodano vrednost je zaradi prednosti v primerjavi z ostalimi oblikami davka na dodano vrednost prevladujoča oblika davka v državah, ki so davek na dodano vrednost uvedle. Ta oblika se uporablja tudi pri nas. Evropska Unija ima to obliko davka na dodano vrednost predpisano kot obvezno (Škof, 1997, str. 18).

## **3.3. METODE OBRAČUNA DAVKA NA DODANO VREDNOST (DDV)**

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

- odštevalna metoda
- kreditna metoda
- seštevalna metoda.

Vse tri metode teoretično zagotavljajo enake prihodke proračunu, toda le, če je uporabljena enaka stopnja davka na dodano vrednost za vse blago in storitve.



Vemo pa, da v praksi države zaradi različnih vzrokov uporabljajo različne stopnje davka. V tem primeru pa je z zornega kota proračuna, najučinkovitejša kreditna metoda obračuna davka na dodano vrednost.

### **3.3.1. Odštevalna metoda**

Davčni zavezanec izračuna davek na dodano vrednost tako, da odšteje zneske nabav od zneskov prodaj in tako ugotovljeno davčno osnovo pomnoži z davčno stopnjo.

### **3.3.2. Kreditna metoda**

Metoda kredita je uporabljena v državah Evropske Unije in v večini drugih držav, ki imajo uveden davek na dodano vrednost. Po tej metodi se v splošnem izračunava davčna obveznost. Tudi v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost, ki se uporablja v Sloveniji.

Po tej metodi davčni zavezanec odšteje znesek davka na dodano vrednost, ki je bil obračunan ob nabavah blaga oziroma storitev (vstopni davek), od zneska davka, ki ga davčni zavezanec obračuna ob prodajah oziroma dobavah blaga ali storitev (izstopni davek).

Kreditna metoda obračuna ima iz systemskega zornega kota to značilnost, da znižane stopnje in oprostitve v posameznih fazah (razen v zadnji fazi prometa) nimajo negativnih posledic za prihodke proračuna. Kar davčni zavezanec pridobi v posamezni fazi prometa, izgubi že v naslednji fazi, saj ima zaradi manjšega davka pri nabavi tudi manjše davčno povračilo (oz. vstopni davek) pri prodaji blaga ali storitve.

Z uporabo kreditne metode davčni zavezanec ne računa dodane vrednosti ampak davčno obveznost. Ta je odvisna od višine davčne stopnje v zadnji fazi prometa izdelkov ali storitev. Izpolnjen pa mora biti tudi temeljni pogoj, da se ta metoda lahko uporablja. Na računih v vseh fazah prometa (razen v zadnji fazi, pri prodaji končnemu potrošniku) mora biti ločeno izkazan znesek davka na dodano vrednost. Samo tako lahko davčni zavezanec od ugotovljenega zneska davka odšteje davek, ki je bil plačan v prejšnji fazi prometa. Če znesek davka na dodano vrednost ni posebej izkazan, davčni zavezanec ne more odšteti davka, ki je bil plačan v prejšnjih fazah prometa. Če je v določenem davčnem obdobju znesek davka plačan ob nakupu blaga in storitev večji od zneska davka pri prodajah, bo davčni obračun negativen. V tem primeru davčni zavezanec lahko zahteva vračilo davka ali davek prenese v naslednje davčno obdobje.

### **3.3.3. Seštevalna metoda**

Teoretično je dodana vrednost, ki je izračunana kot razlika med zneskom prodaje in zneskom nabave v določenem časovnem obdobju enaka znesku plačila delovne sile, najemnine, obresti in dobička, ki se uporablja za ustvarjanje dodane vrednosti. Po metodi seštevanja se seštejejo vsi elementi v določeni fazi prometa, ki predstavljajo dodano vrednost.

Z namenom, da se pri seštevalni metodi izključi kumulativni učinek davka na dodano vrednost, v davčno osnovo ni vključena amortizacija.

Zaradi številnih administrativnih težav pri izračunu plač, dobička, obresti, se ta metoda seštevanja v praksi ne uporablja.

### 3.3.4. Primerjava metod obračuna

Ker se seštevalna metoda davka na dodano vrednost v praksi ne uporablja, prikazujem samo primerjavo med kreditno in odštevalno metodo izračuna davka na dodano vrednost. V razpredelnici 2 so prikazane tri družbe, ki opravljajo različne dejavnosti. Predpostavljeno je, da proizvodna družba proda vse izdelke družbi, ki opravlja trgovino na debelo, le ta kupi vse izdelke le od proizvodne družbe in proda vse izdelke družbi, ki opravlja trgovino na drobno.

RAZPREDELNICA 2: Primerjava odštevalne in kreditne metode obračuna davka na dodano vrednost (20% stopnja)

DAVČNI ZAVEZANEC	FAZA PROMETA			
	Družba A Proizvajalec	Družba B Trg.na debelo	Družba C Trg.na drobno	Skupaj
<b>ODŠTEVALNA METODA</b>				
Prodaja	400	1.000	1.400	2.800
Nabava	150	400	1.000	1.550
Dodana vrednost (prodaja-nabava)	250	600	400	1.250
Davek na dodano vrednost	50	120	80	250
<b>KREDITNA METODA</b>				
Prodaja	400	1.000	1.400	2.800
Davek od prodaje	80	200	280	560
Nabava	150	400	1.000	1.550
Davek od nabave	30	80	200	310
Davek na dodano vrednost (davek od prodaje-davek od nabave)	50	120	80	250

Vir: Šircelj, 1996.

Iz zgornje razpredelnice je razvidno, da odštevalna in kreditna metoda zagotavljata enake finančne prihodke od davka na dodano vrednost. Treba pa je upoštevati, da sem izbrala zelo enostaven primer, z eno samo stopnjo davka na dodano vrednost (20%) brez oprostitev.

## **4. NOVOSTI IN PROBLEMI, KI JIH JE NOV DAVČNI SISTEM PRINESEL V RAČUNOVODSTVO**

Poslovno življenje je vedno bolj zapleteno in strokovno zahtevno. Posledično je takšno tudi računovodstvo. Tradicionalne računovodske funkcije vedno manj obremenjujejo sodobnega računovodja, saj rutinska dela v zvezi s procesiranjem računovodskih podatkov prevzemajo računalniki in programska orodja. Težišče njegovega dela se vedno bolj nagiba v:

- skrb za preudarno in učinkovito organiziranje in nadziranje procesiranja podatkov, ki prikazujejo retrospektivno in prospektivno sliko ekonomskega položaja podjetja
- skrb za celovito gospodarjenje in pripravo poslovnih informacij, ki podpirajo odločevalne ravni z znanji o prosperiteti podjetja.

Računovodstvo in z njim računovodja postaja osrednji nosilec, to je vzpodbujevalec udejanjevanja preudarnega in razvojnega ravnanja v podjetju. Iz nekdanjega evidentiranja poslovnih procesov in stanj se je razvil v kreativnega usmerjevalca in uravnavalca ekonomske miselnosti podjetja.

Zelo pomemben »del« računovodstva je davčno računovodstvo. Ta del računovodstva bi lahko opredelili kot tisti vidik obravnave računovodskih informacij, ki so pomembne z vidika odločanja o davkih in njihovih vplivih na poslovanje ter oblikovanju davčne bilance.

Pravilna uporaba zakonov, predpisov in uredb omogoča nemoteno delo, kakor tudi izogib neprijetnim posledicam neupoštevanja le-teh.

Pomembnost davčnega računovodstva se je pokazala tudi pri uvedbi davka na dodano vrednost. Veliki datum je bil 23.12.1998. Na ta dan je bil sprejet Zakon o davku na dodano vrednost. Zakon se je sicer začel uporabljati šele 01.07.1999, v računovodstvu pa so se začele priprave že s prvim dnem, ko je bil Zakon o davku na dodano vrednost sprejet in je bil objavljen v Uradnem listu RS.

### **4.1. PRIPRAVA PODJETJA, KI OPRAVLJA RAČUNOVODSKE STORITVE, NA UVEDBO DAVKA NA DODANO VREDNOST**

Značilnost računovodskih servisov je, da nudijo storitve na področju knjigovodstva, davčnih storitev in posredujejo različne informacije, ki so potrebne pri poslovnih odločitvah. Aktivno sodelujejo tudi pri prilagoditvi poslovanja različnim spremembam.

Vsaka sprememba prinese veliko novosti, vprašanj in nejasnosti pri poslovanju, sploh pa tako velika kot je uvedba davka na dodano vrednost. Zato je bilo potrebno priprave izvesti zelo natančno in preiščeno.

Zelo izrazito se je to pokazalo v računovodskih servisih, ki opravljajo računovodske storitve in storitve davčnega svetovanja za podjetja, ki se ukvarjajo z različnimi dejavnostmi.

Priprave so potekale v več korakih:

- seznanitev z Zakonom o davku na dodano vrednost in Pravilnikom tega zakona

- razviti oziroma oblikovati ustrezno računalniško podporo za vodenje vseh potrebnih evidenc
- z davkom na dodano vrednost seznaniti vse stranke, kako bo nov davek vplival na njihovo poslovanje, plačilno sposobnost, poslovne odločitve,..
- sprotno reševanje problemov, ki so se pokazali po 01.07.1999.

## **4.2. PRIPRAVA DAVČNE EVIDENCE IN POTREBNE RAČUNALNIŠKE PODPORE**

Računalniški program mora biti oblikovan tako, da je računovodstvu oz. računovodji v pomoč. Omogočati mora ekonomičnost, ažurnost in kakovostno delo ter vse potrebne informacije in evidence.

Da je to res doseženo, je velika nuja po dobrem sodelovanju med računovodjem in programerjem. To se je zelo dobro pokazalo v računovodskem podjetju, kjer opravljam svoje delo. Računovodja izrazi potrebe, ki jih programer skuša realizirati. Ko je podjetje razvijalo in se odločalo o ustreznosti programa za vodenje davka na dodano vrednost, je moralo imeti v mislih določila zakona o vodenju davčnih evidenc za davek na dodano vrednost. V nadaljevanju so nekatera določila tudi opisana.

Ob upoštevanju vseh zahtev in dolgotrajnem delu je podjetje prišlo do rezultatov, ki omogočajo zagotoviti vse potrebne evidence in kakovostno delo.

Po zahtevah podjetja so računalniški strokovnjaki pripravili nove programe za vodenje davčnih evidenc:

- knjigo izdanih računov in knjigo izdanih računov za prejete avanse
- knjigo prejetih računov, ki omogoča tudi evidenco uvoza.

V knjigah se vodijo predpisane davčne evidence in zbirajo vsi podatki za kasnejši prenos podatkov v saldakonte in glavno knjigo ter druge potrebne evidence. Tako se je zmanjšalo dodatno operativno delo, ki ga sicer davčnim zavezancem nalaga nov Zakon o davku na dodano vrednost, saj se vsi podatki, ki se v različnih evidencah pojavljajo večkrat, vnašajo le enkrat.

### **4.2.1. Kdo je dolžan voditi davčne evidence**

V skladu s 56.členom Zakona o davku na dodano vrednost ter 106.členom Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost je davčni zavezanec dolžan v svojem knjigovodstvu zagotoviti vse podatke, ki so potrebni za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost, ne glede na to ali opravlja z davkom na dodano vrednost obdavčljiv ali oproščen promet.

### **4.2.2. Knjigovodstvo davčnega zavezanca**

Podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov, sprememb in dejstev v davčne evidence so ustrezni dokumenti (izdani in prejeti računi, carinski dokumenti o uvozu in izvozu, dokumenti o naknadnem popravku davka, dokumenti o plačilih in izplačilih kot

tudi vsi drugi dokumenti, ki so pomembni za obračun in plačilo davka na dodano vrednost ter odbitek vstopnega DDV).

Podatki, ki jih je davčni zavezanec dolžan zagotoviti za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost v svojem knjigovodstvu, so naslednji (Davčni bilten, 2000, str. 3,4):

- podatki na strani prodaje
  - celotna vrednost opravljenega prometa blaga oz. storitev,
  - vrednost prometa blaga oz. storitev po različnih stopnjah davka na dodano vrednost
  - vrednost opravljenega prometa blaga oziroma storitev, za katerega je predpisana oprostitve davka na dodano vrednost
  - obračunan davek na dodano vrednost po izdanih računih za opravljen promet blaga oziroma storitev
  - podatki iz računov o prodaji o obračunanem davku na dodano vrednost od prometa blaga oziroma storitev po stopnji 8% in po stopnji 19%
  - podatki o prometu blaga in storitev, kjer DDV ni obračunan.
- podatki na strani nabave
  - celotna vrednost prejetega blaga oz. storitev
  - vrednost prejetega blaga oz. storitev z zaračunanim davkom na dodano vrednost po predpisanih stopnjah
  - vrednost prejetega blaga oz. storitev brez davka na dodano vrednost
  - obračunan davek na dodano vrednost na računih za prejeta blago in storitve
  - podatki o vstopnem davku na dodano vrednost od prometa blaga in storitev po stopnji 8% in po stopnji 19%
  - podatki o vstopnem davku na dodano vrednost
  - podatki o plačanem davku na dodano vrednost pri uvozu
  - podatki o vrednosti prejetega blaga oz. opravljene storitve brez obračunanega davka na dodano vrednost.
- podatki o plačilu in o vračilu davka na dodano vrednost
  - obveznost za plačilo in plačilo davka na dodano vrednost
  - terjatve za vračilo vstopnega davka na dodano vrednost ter njegovo plačilo oz. prenos v naslednje davčno obdobje.

Navedene podatke je davčni zavezanec dolžan zagotoviti za davčno obdobje.

Davčni zavezanec, ki vodi zaloge blaga po prodajnih cenah z vračunanim davkom, je dolžan poleg predhodnih navedenih podatkov zagotoviti tudi podatke o vračunanem davku na dodano vrednost.

#### **4.2.3. Vrste davčnih evidenc**

Zaradi zagotovitve podatkov o izdanih in prejetih računih je davčni zavezanec dolžan voditi knjigo izdanih in knjigo prejetih računov. Davčni zavezanec, ki uvaža blago, je dolžan voditi tudi posebno evidenco o vstopnem davku na dodano vrednost, plačanem pri uvozu blaga.

*Knjigo prejetih in knjigo izdanih računov* predpisuje 108. člen Pravilnika. Davčni zavezanec ni dolžan posebej voditi knjige izdanih in knjige prejetih računov, če v svojem knjigovodstvu zagotavljata vse podatke, ki so potrebni za ugotavljanje davčne osnove oziroma davka na dodano vrednost, kakor tudi vstopnega davka na dodano vrednost ter vse ostale podatke, ki so predpisani v knjigah prejetih in izdanih računov in o tem obvestiti davčni organ. Knjige se lahko prilagajajo avtomatski obdelavi podatkov, vendar se morajo zagotoviti najmanj predpisani podatki, pri čemer mora davčni zavezanec omogočiti izpis vseh podatkov, ki so predpisani s knjigo prejetih in knjigo izdanih računov. Predpisana je vsebina podatkov in način vodenja evidenc, ne pa oblika evidenc. V kolikor davčni zavezanec v okviru knjige prejetih in knjige izdanih računov ne more zagotoviti vseh potrebnih podatkov za izpolnjevanje obračuna DDV, lahko spremlja podatke tudi v ločenih knjigah, kot so npr.:

- za jemanje blaga, ki ga proizvede, zgradi, predela, nabavi oz. uvozi v okviru opravljanja dejavnosti za lastno rabo
- za uporabo blaga in storitev za neposlovne namene, če je davčni zavezanec uveljavil odbitek vstopnega davka na dodano vrednost
- za nabavo osnovnih sredstev
- za opravljene storitve oz. promet blaga, za katerega je prejemnik storitev oz. blaga plačnik davka na dodano vrednost
- za izdane račune, za prejete avanse, itd.

*V posebni evidenci o vstopnem davku na dodano vrednost, plačanem pri uvozu blaga* se vnašajo podatki iz prejetih carinskih dokumentov za uvoženo blago in za storitve, ki so neposredno povezane z uvozom blaga in so vključene v davčno osnovo pri uvozu blaga. V kolikor se te storitve neposredno zaračunavajo uvozniku na ločenem računu, se ne vnašajo v davčne evidence, ker se drugače vrednosti podvajajo.

Davčna osnova se pri uvozu blaga za sprostitev blaga v prost promet oziroma v primeru postopka začasnega uvoza blaga z delno oprostitvijo carine prepíše iz carinske deklaracije. Vključuje tudi storitve, ki so neposredno povezane z uvozom blaga in carino in so zajete v davčni osnovi. To so tisti posredni stroški, ki jih uvozniku neposredno zaračunavajo davčni zavezanci s sedežem na davčnem območju in katerih vrednosti je v trenutku sprejema carinske deklaracije določena in dokazljiva na podlagi razpoložljivih listin.

Pri določanju davčne osnove je tudi pomembno, da se vrednost blaga, ki je določena v tuji valuti preračuna v domačo valuto s tečajem, ki je določen v skladu s carinskimi predpisi pri izračunu vrednosti blaga.

Davčni zavezanec ima pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, zaračunanega pri uvozu blaga, če razpolaga s carinsko deklaracijo za sprostitev blaga v prost promet ali postopek začasnega uvoza blaga z delno oprostitvijo plačila carine oz. odločbo carinskega organa. Pravica odbitka se uveljavlja od datuma prejema carinske deklaracije.

#### **4.2.4. Evidenca pri davčnih zastopnikih tujcev**

Davčni zastopnik je pravna oziroma fizična oseba s sedežem oz. stalnim prebivališčem v Sloveniji, ki jo imenuje davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, poslovnih enot, stalnega oz. običajnega bivališča, če opravi promet blaga oz. storitev v Sloveniji drugim davčnim zavezancem. Davčni zastopnik ne more biti podružnica tuje osebe. V kolikor tujec, ki v Sloveniji opravlja promet davčnega zastopnika ne imenuje, plača davek na dodano vrednost prejemnik blaga oz. storitev.

*Knjiga izdanih in prejetih računov davčnega zastopnika* je enaka kot pri ostalih registriranih davčnih zavezancih in je dolžan vse obveznosti izpolnjevati kot svoje lastne (izdajati račune s predpisanimi elementi, plačevati obračunani davek,...).

#### **4.2.5. Evidenca pri davčnih zavezancih – zasebnikih**

Zasebnik, ki je davčni zavezanec, je dolžan tako kot vsi ostali davčni zavezanci, v svojem knjigovodstvu zagotoviti vse podatke, potrebne za pravilno in pravočasno obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost, ne glede na to ali vodi dvostavno ali enostavno knjigovodstvo.

Zasebniki ne glede na opredelitve vodenja evidenc po predpisih o davku na dodano vrednost, še vedno za potrebe ugotavljanja davčne osnove za davek od dohodkov iz dejavnosti vodijo poslovne knjige po sledečih predpisih:

- za zasebnike, katerih podjetje ustreza merilom za srednje in velike družbe, se smiselno uporabljajo določbe Zakona o gospodarskih družbah
- za zasebnike, ki ne presegajo teh meril se uporablja Pravilnik o vodenju poslovnih knjig in sestavljanju letnega poročila za samostojnega podjetnika posameznika, Odredba o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah ter Pravilnik o vodenju evidenc o nakupu in prodaji blaga in storitev.

V Zakonu o davčnem postopku je določeno, da vodijo davčni zavezanci, z dvostavnim in enostavnim knjigovodstvom, za davčne potrebe poslovne knjige, izdelujejo letna poročila, davčne obračune ter druge evidence, predpisane s tem in drugimi zakoni. Poslovne knjige in evidence morajo biti vodene pravilno in na način, ki zagotavljajo podatke za ugotovitev davčnih obveznosti.

Ne glede na to pa obstajajo med davčnim zavezancem z dvostavnim knjigovodstvom in davčnim zavezancem z enostavnim knjigovodstvom nekatere razlike, ki pa se ne nanašajo na obračunavanje davka na dodano vrednost, temveč na način zagotavljanja podatkov, ki so potrebni za obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost.

Davčni zavezanec z enostavnim knjigovodstvom, ki v poslovnih knjigah, vodenih po Pravilniku o vodenju poslovnih knjig in sestavljanju letnega poročila za samostojne podjetnike posameznike, ne izkazuje vseh podatkov, potrebnih za obračun davka na dodano vrednost, je dolžan voditi knjigo prejetih in knjigo izdanih računov, kot so predpisane s Pravilnikom zakona o davku na dodano vrednost.

#### **4.2.6. Zaključevanje knjige izdanih in prejetih računov**

Zneski vpisani v knjigah izdanih in knjigah prejetih računov, se za vsako davčno obdobje seštejejo in uporabljajo za sestavljanje obračuna davka na dodano vrednost, knjige pa zaključijo. Knjige izdanih in prejetih računov se za vsako davčno obdobje zaključijo na način, kot to določajo računovodski predpisi za zaključevanje drugih poslovnih knjig in sicer tako, da se pri ročno vodenih knjigah izdanih in prejetih računov pod zadnjo knjižbo potegne črta in se seštejejo posamezni stolpci, pri računalniško vodenih knjigah pa z izpisi stanj po posameznih stolpcih.

#### **4.2.7. Kaj se ne evidentira v davčne evidence**

V davčne evidence se ne vpisujejo zneski obračunanih plač, pogodbeni dela po Zakonu o delovnih razmerjih, zneski danih posojil, zneski danih depozitov, dividende in udeležba na dobičku, vrednosti certifikatov, zneski obveznic, zamudne obresti predpisane višine, obračunani potni nalogi oziroma druga povračila stroškov zaposlenim, dokumenti, ki se ne glasijo na davčnega zavezanca, dotacije iz proračuna, ki niso neposredno povezane s prometom blaga oziroma storitvijo in predstavljajo samo finančni priliv za pokrivanje stroškov plač, stroškov materiala, menjava enega plačilnega sredstva z drugim, vrednost prodaje mednarodnih letalskih vozovnic, če prodajo opravi turistična agencija neposredno v imenu in na račun letalskega prevoznika, založena denarna sredstva špediterja, ki posluje v tujem imenu za tuj račun, izredni prihodki, zamenjava blaga ali dela blaga iste vrste v garancijskem roku med serviserjem in kupcem, odškodnine zavarovalnice za škodo, interni premiki blaga med organizacijskimi enotami, povračila škode zaradi razveljavitve pogodbe, če plačnik za to ni pridobil nikakršnega blaga oz. ni prejel nikakršne storitve (če je delna izpolnitev pogodbe, se od te izpolnitve DDV plača).

### **4.3. PRIPRAVA PODJETIJ »STRANK« NA DAVEK NA DODANO VREDNOST (DDV)**

Poleg internih priprav na spremembe sistema obdavčevanja prometa blaga in storitev, je bilo potrebno nuditi pomoč tudi strankam računovodskega servisa.

Pomembne naloge so bile:

- seznaniti podjetja kaj davek na dodano vrednost je; potrebna je bila seznanitev zaposlenih z določbami Zakona o davku na dodano vrednost; izobraževanje je zajemalo širok krog ljudi v podjetju, poslovodstvo, prodajne in nabavne službe, analitike, planerje.
- kako bo DDV vplival na njihovo poslovanje, kakšne bodo posledice na uspeh poslovanja, plačilno sposobnost, planiranje investicij
- kakšne bodo njihove naloge
- kateri so pomembni datumi, na katere morajo paziti
- itd.



#### **4.3.1. Prijava v register davčnih zavezancev**

Vpis v register zavezancev za davek na dodano vrednost je potekal do 31.marca 1999. Registrirale so se osebe (pravne, fizične), ki so po zakonu o davku na dodano vrednost zavezanci za obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost, ali pa so se za registracijo odločili prostovoljno. Zelo pogosto je prišlo do dvomov ali nekdo je ali ni davčni zavezanec. Zmotno bi bilo prepričanje, da so to samo pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo registrirano dejavnost. Za opravljanje dejavnosti se šteje tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic. Po Zakonu o dohodnini so to dohodki

- a) iz premoženja: udeležba v dobičku, obresti na dana posojila, prejete najemnine od dajanja premoženja v najem
- b) iz premoženjskih pravic: avtorske pravice, izumov in tehničnih izboljšav,..

Zavezanci so morali do konca marca 1999 predložiti pristojnemu davčnemu organu pravilno izpolnjen obrazec DDV-Prijava. Izjema so kmetje, katere je davčni urad uvrstil med zavezance po uradni dolžnosti in jim zato obrazca za registracijo ni bilo potrebno predložiti.

#### **4.3.2. Potrebni popisi**

**Popisi zalog v trgovini na drobno** je obravnavan v 74. in 75.členu Zakona o davku na dodano vrednost, ki je nalagal zavezancem za davek:

- Popis blaga na zalogi po prodajnih cenah z vračunanim davkom od prometa blaga. Izračunati je bilo potrebno maloprodajno ceno brez davka in na to ceno dodati davek na dodano vrednost.
- Pri brezalkoholnih pijačah, mineralnih vodah, sadnih sokovih ter alkoholnih pijačah pivu in naravnem vinu pa je bilo potrebno tudi izločiti prometni davek plačan pri nabavi, ki se šteje kot vstopni davek.
- Popisati je bilo potrebno tudi zaloge tobačnih izdelkov po zatečenih prodajnih cenah in te zaloge tudi po nespremenjenih cenah prodati.

**Popis v gostinski dejavnosti** je nalagal zavezancem za davek:

- Pri brezalkoholnih pijačah, mineralnih vodah, sadnih sokovih ter alkoholnih pijačah pivu in naravnem vinu je bilo potrebno izločiti prometni davek plačan pri nabavi, ki se je štel kot vstopni davek.
- Popisati je bilo potrebno tudi zaloge tobačnih izdelkov po zatečenih prodajnih cenah in te zaloge tudi po nespremenjenih cenah prodati.

**Potrebni izračuni pri popisu blaga** so bili:

- Sestava končnega obračuna prometnega davka od 01.01.do 30.06.1999.
- Popravki oblikovanih cen – kalkulacije maloprodajnih cen z davkom na dodano vrednost.
- Izračuni vrednosti prometnega davka v zalogah (ki ga je bilo treba prišteti v trgovinskih evidencah).
- Izračuni eventualno spremenjene vrednosti marže v popisanih zalogah.

- Ugotovitve vrednosti prometnega davka plačanega ob nabavi, ki se je prikazal kot vstopni davek (zmanjšanje nabavne vrednosti).

**Popis izdanih neplačanih računov.** Na dan 30.06.1999 je bilo potrebno obračunati vrednosti dobavljenega blaga in opravljenih storitev do tega dne in jih zaračunati kupcem. Na računih je bilo potrebno še zadnjič obračunati prometni davek po predpisanih davčnih stopnjah na podlagi določb Zakona o prometnem davku. To velja tudi za delno opravljene dobave. Če smo po 1. juliju 1999 sestavljali celotni obračun prodaje, je bila davčna obveznost za izračun davka na dodano vrednost le vrednost, zaračunana za obdobje po 1. juliju 1999. Računi, ki so bili izstavljeni pred 30.06.1999, zanje pa niso bile opravljene storitve ali dobava blaga, so se stornirali.

Na dan 30.06.1999 je bilo potrebno popisati izdane neplačane račune in predplačila, od katerih je bil obračunan davek od prometa proizvodov in storitev in jih predložiti davčnemu organu do 20.08.1999. Obrazci so bili natančno predpisani. Tako je davčna kontrolirala sprotno plačevanje prometnega davka od neplačane terjatve zatečene na dan uvedbe davka na dodano vrednost. Prometni davek od plačil teh terjatev se je moral plačati do konca meseca za tekoči mesec. Če ne prej, pa je bilo potrebno razliko med zneskom prometnega davka iz seznama ter zneskom v obdobju od 01.07.1999 do 30.06.2000 plačanega prometnega davka, vplačati 30.06.2000.

Zato so morali v podjetju paziti katere neplačane terjatve so prijavili v dokončni obračun, katere pa so uradno stornirali brez zaveze plačila prometnega davka. Pri storitvah je bilo to lažje, saj so se po zakonu o prometnem davku, če so izbrali način plačevanja davka po plačani realizaciji, brez davčne kazni lahko stornirale vse sporne ali dvomljive terjatve.

Pri blagu pa smo naleteli na problem, saj je bil promet opravljen. Veljalo je stališče, po katerem se je lahko določena terjatev, ki izvira iz prometa proizvodov, stornirala brez plačila prometnega davka le, če je o neizterljivosti obstajala sodna odločba ali če je bila terjatev zastarana.

Zakon o davku na dodano vrednost pa je na tem področju ponujal še možnost "neopravljenih dobav" (seveda nam nihče ne sme dokazati nasprotnega), reklamacij (če jih res dobimo od kupca). Vse to pa je bilo možno le do sestavitve dokončnega obračuna prometnega davka (20.08.1999) in s tem seznama neplačanih računov.

### ***4.3.3. Vpliv davka na dodano vrednost na posamezne poslovne odločitve***

#### **4.3.3.1. Osnovna sredstva**

Posebno veliko je bilo vprašanj glede nabave osnovnih sredstev.

Do 30.6.1999 se davek ob nabavi ni plačeval, če smo kupovali z izjavo oz. smo ga plačevali po znižani stopnji za nabavo osnovnih sredstev. Ob vseh ostalih nabavah blaga in storitev pa je bil zaračunan prometni davek. Ta je v celoti bremenil posamezno vrsto stroška.

Po novem pa večina zaračunanega davka na dodano vrednost na nabavnih fakturah predstavlja vstopni davek. Ta za kupca pomeni pravzaprav neko akontacijo plačanega davka

državi in ne bremeni stroškov, nabavne vrednosti blaga in tudi nabavne vrednosti osnovnih sredstev ne.

Ob nabavi osnovnih sredstev po uvedbi davka na dodano vrednost, je torej v primerjavi s prejšnjim sistemom nabavna vrednost, s tem pa tudi osnova za amortizacijo (strošek) manjša. To ne drži za vsa nabavo osnovnih sredstev, saj zakon prinaša zopet izjeme od tega pravila (npr. osebna motorna vozila, čeprav se uporabljajo v poslovne namene, ponekod celo, če se uporabljajo za osnovno poslovno dejavnost npr. Taxi služba-pa tudi tu so izjeme).

Pomembno je bilo opozoriti na res potrebni premislek – pri odločanju ali nabaviti osnovna sredstva pred uvedbo davka na dodano vrednost ali po tem, če je to poslovni proces seveda dovoljeval.

Največkrat pa je bila »boljša« odločitev odvisna povsem od konkretnega primera in bi lahko bila ob malo drugačnih predpostavkah ali pa za drugega kupca ravno obratna. Ne gre torej posploševati, kot so to »delale« reklame.

Pri odločanju o nabavi osnovnega sredstva pred uvedbo DDV ali po tem, se je moralo upoštevati vrsto kriterijev: sedanja stopnja prometnega davka ob nabavi osnovnega sredstva, nova stopnja DDV za tako osnovno sredstvo (avtomobili, zgradbe), možnost koriščenja DDV kot vstopnega davka (za vse nabave te možnosti ni), stroškovni učinek v enem in drugem primeru (amortizacijska osnova), učinek na plačilno sposobnost, učinek na davčno olajšavo pri obračunu davka od dobička pravnih oseb, predviden čas uporabe osnovnega sredstva (če ga prehitro prodamo, izgubimo pravico vstopnega davka za nazaj).

Verjetno bi se ob konkretnem primeru postavil še kakšen kriterij, ki bi ga bilo potrebno proučiti, da bi lahko z zanesljivostjo določili boljšo možnost.

#### **4.3.3.2. Nepremičnine**

Tudi na področju nepremičnin je glede vpliva davka na dodano vrednost zelo pestro. Kakšen vpliv ima davek na dodano vrednost je odvisno od tega za kakšno nepremičnino gre in kakšno storitev oz. prihodek ta nepremičnina prinaša podjetju. V nadaljevanju opisujem vpliv davka na dodano vrednost pri različnih situacijah.

Promet nepremičnin, ki je obdavčen z davkom na dodano vrednost je:

- prvi prenos lastninske pravice na novozgrajenem objektu
- oddaja v najem poslovne stavbe oz. poslovnega prostora, ne glede na čas trajanja najema
- oddaja v najem stanovanjske hiše oz. stanovanja za čas, krajši od 60 dni
- oddaja v zakup kmetijskega zemljišča oziroma gozda, če je doba zakupa krajša od enega leta.

Stopnja davka na dodano vrednost je odvisna od dejstva ali gre za promet poslovnega ali stanovanjskega objekta. Po znižani 8% stopnji Zakon o davku na dodano vrednost dovoljuje obdavčitev za dejavnost gradnje, obnove in vzdrževanj za stanovanjske prostore.

Gradnja za trg, torej za nadaljno prodajo, preprodajo, pomeni poslovno investiranje in ne uživa znižane davčne stopnje (Škof, 2000, str. 29).

#### 1) Prostori za oddajanje v najem

Če je davčni zavezanec kupil prostor z namenom, da ga bo oddajal in s tem opravljal svojo dejavnost, mora izpolnjevati pogoje:

- dejavnost oddajanja v najem mora imeti vpisano v sodnem registru (31.točka 4.čl. ZGD)
- za registrirano dejavnost mora imeti tudi dovoljenje za opravljanje dejavnosti.

Podjetje lahko oddaja v najem:

##### a) Stanovanjski prostor

Ob nakupu stanovanja zavezanec ne sme odbiti vstopnega davka na dodano vrednost, saj bo nepremičnino uporabljal za namene opravljanja dejavnosti od katere ne bo obračunaval davka na dodano vrednost.

Ob prodaji stanovanja bo obračunan davek na dodano vrednost od prodajne cene zmanjšane za knjigovodsko vrednost (ker ob nabavi ni bil dovoljen odbitek davka na dodano vrednost). Pri tem je treba paziti na ustrezni izračun knjigovodske vrednosti po določilih 13.čl. PZDDV.

Ob zaračunavanju najemnine bo oproščen obračuna in plačila davka na dodano vrednost, če bo dajal v najem stanovanjske prostore za neprekinjeno bivanje daljše od 60 dni. Če je oddajanje stanovanjskega prostora v najem edina dejavnost zavezanca, potem ne bo smel odbiti vstopnega DDV od nobene fakture za blago ali storitve (veza oproščena dejavnost).

Če je to le ena od njegovih dejavnosti, pa ima pri koriščenju vstopnega DDV dve možnosti:

- lahko uporabi metodo izračunavanja odbitnega deleža za družbo kot celoto,
- lahko določi odbitne deleže za vsako področje dejavnosti ločeno, če vodi ločeno knjigovodstvo (npr. za dejavnost dajanja stanovanj v najem eno področje, vse ostale dejavnosti drugo področje).

V prvem primeru bo po enotnem odbitnem deležu izračunan vstopni davek na dodano vrednost od vseh prejetih računov, neglede na katero dejavnost se nanaša.

V drugem primeru ne bo možno koristiti vstopnega davka na dodano vrednost za noben prejeti račun, ki se bo nanašal na obravnavano – oproščeno dejavnost. Za ostale račune, ki se nanašajo na (obdavčljive) dejavnosti pa se lahko upošteva vstopni DDV.

##### b) Poslovni prostor

Če davčni zavezanec oddaja v najem stanovanje kot poslovni prostor, mora imeti zagotovljeno dovoljenje za opravljanje poslovne dejavnosti. S tem v zvezi je morebiti potrebno urediti tudi spremembo namembnosti prostora – pač v odvisnosti od dejavnosti za katero se dovoljenje pridobiva.

V tem primeru gre za obdavčljivo dejavnost in se na promet storitev iz tega naslova obračuna 19% davek na dodano vrednost. Pri prejetih računih, ki se nanašajo na ta del dejavnosti in so izdani v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost pa se lahko upošteva vstopni davek na dodano vrednost.

## 2. Lastna uporaba

### a) Poslovni prostor za opravljanje dejavnosti

Če davčni zavezanec koristi prostor »stanovanje« kot poslovni prostor, potem mora imeti zagotovljeno dovoljenje za opravljanje poslovne dejavnosti. S tem v zvezi je morebiti potrebno urediti tudi spremembo namembnosti prostora – pač v odvisnosti od dejavnosti za katero se dovoljenje pridobiva.

Ob nabavi stanovanja se davek na dodano vrednost, če je obračunan, lahko upošteva kot vstopni davek. Enako velja za stroškovne račune, ki se nanašajo na to nepremičnino.

### b) Poslovni prostori za reprezentančne namene

Sem uvrščamo prostore, ki jih podjetje nabavi za reprezentančne namene (npr. počitniško stanovanje)

Ob nabavi stanovanja se davek na dodano vrednost ne sme odbijati, ker se bo uporabljalo v reprezentančne namene (40.čl. ZDDV). Ob morebitni prodaji takega stanovanja se bo obračunal davek na dodano vrednost od prodajne cene zmanjšane za knjigovodsko vrednost (15.čl. PZDDV).

Od vseh zaračunanih stroškov povezanih s tem stanovanjem ni možno koristiti vstopnega davka na dodano vrednost, ker so reprezentančni stroški.

### c) Kadrovsko stanovanje

Ob nabavi stanovanja ni pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ker se ne nabavlja za opravljanje (obdavčljive) dejavnosti, temveč za reševanje stanovanjskega problema zaposlenih.

Ob morebitni prodaji se bo obračunal davek na dodano vrednost od prodajne cene zmanjšane za knjigovodsko vrednost (ugotovljeno po določilih 15.čl. PZDDV).

Od vseh zaračunanih stroškov povezanih s tem stanovanjem ni možno odbijati vstopnega davka na dodano vrednost, ker se stanovanje ne uporablja za opravljanje obdavčljive dejavnosti.

### d) Stanovanje za lastnike

Ob nabavi stanovanja ni pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ker se ne nabavlja za opravljanje (obdavčljive) dejavnosti.

Ob morebitni prodaji se bo obračunal davek na dodano vrednost od prodajne cene zmanjšane za knjigovodsko vrednost (ugotovljeno po določilih 13.čl. PZDDV).

Na koncu lahko povzamem, da je potrebno temeljito premisliti, za kakšno investicijo se bo podjetje odločilo in kakšne so posledice na poslovanje ter na kaj vse je potrebno biti pozoren.

#### **4.4. OBDAVČITEV MOTORNIH VOZIL**

Obdavčitev motornih vozil je v Sloveniji urejeno z Zakonom o davku na dodano vrednost, spremljajočim Pravilnikom o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost in Zakonom o davkih na motorna vozila.

##### **4.4.1. Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV)**

Davek na motorna vozila se plačuje od vozil, ki se dajo prvič v promet na območju Republike Slovenije. Davek na motorna vozila se plačuje glede na vrednost vozila, ne glede na to za kakšen avtomobil gre. Stopnje davka na motorna vozila so naslednja (Škof, 2001, str. 91):

- od 0	do 1.000.000,00	1,0%
- od 1.000.000,00	do 1.400.000,00	1,4%
- od 1.400.000,00	do 1.800.000,00	2,0%
- od 1.800.000,00	do 2.400.000,00	3,5%
- od 2.400.000,00	do 3.000.000,00	5,0%
- od 3.000.000,00	do 4.000.000,00	7,0%
- od 4.000.000,00	do 5.000.000,00	9,0%
- od 5.000.000,00	do 6.000.000,00	11,0%
- nad 6.000.000,00		13%.

Rabljena vozila so obdavčena s 5% davkom na motorna vozila, neglede na vrednost vozila.

Davek na motorna vozila po lestvici se ne plačuje od vozil, ki so nabavljena za prevoz družin, ki imajo tri ali več otrok, in sicer od enega novega osebnega ali kombi vozila s 5 ali več sedeži, ki ga največ enkrat v treh letih kupi eden od roditeljev v družini, ki ima tri ali več otrok, ki še niso dopolnili 18 let. Zahtevku za vračilo je potrebno predložiti potrdilo o skupnem gospodinjstvu, ki ga izda pristojni organ za notranje zadeve.

Oprostitev plačila je pod posebnimi pogoji omogočena tudi invalidom in invalidskim organizacijam, službenim vozilom diplomatskih in konzularnih predstavništev, vozilom muzejske vrednosti, začasno uvoženim vozilom, tekmovalnim vozilom ter vojaškim, policijskim, gasilskim in reševalnim vozilom ter vozilom za potrebe civilne zaščite. Ti posebni pogoji so določeni v zakonu o davku na motorna vozila.

Pri pridobitvi vozila v okviru prvega dednega rodu, to je, da starši podarijo avtomobil otroku, se ne plača niti davka na motorna vozila, niti davka na dediščino in darila, niti davka na dodano vrednost.

Z davkom na motorna vozila je obdavčen tudi promet z rabljenimi motornimi vozili iz kombinirane nomenklature carinske tarife in drugimi rabljenimi motornimi vozili, za katere je potrebna registracija, če od njihovega prometa ni bil obračunan davek na dodano vrednost. Zavezanec za davek je kupec ali fizična oseba, ki brezplačno ali na podlagi zamenjave pridobi motorno vozilo. Ko nastane davčna obveznost, jo mora zavezanec prijaviti davčnemu organu

v kraju sedeža ali stalnega prebivališča v 15 dneh od dneva nakupa oziroma pridobitve. V 15 dneh je potrebno davek tudi plačati.

Šteje se, da je promet motornih vozil opravljen (Škof, 2001, str. 92):

- ko je motorno vozilo izročeno, če je izročeno pred izdajo računa ali brez izdaje računa
- ko se motorno vozilo vzame za lastno rabo
- ko se motorno vozilo izroči, če se odtuji brezplačno.

#### **4.4.2. Uporaba zakonov v praksi pri prometu motornih vozil**

V začetku so imeli računovodje, davčni svetovalci, prodajalci motornih vozil in drugi udeleženci v prometu motornih vozil nemalo težav.

Prihajalo je do:

1. Neenakega končnega učinka (enakega prometa) za različne davčne zavezance.

Zakon o davku na dodano vrednost je za nekatera področja uredil obračunavanje davka na dodano vrednost tako, da se pred 1.7.1999 obračunan prometni davek ne všteva v davčno osnovo za obračun davka na dodano vrednost, za druga področja, med drugim tudi za motorna vozila pa tega ni uredil. S tem ni bilo upoštevano temeljno načelo nevtralnosti obdavčitve z davkom na dodano vrednost.

Nevtralnost je zagotovljena takrat, ko proizvajalci in ponudniki storitev ne spreminjajo organizacijskih oblik ali metod poslovanja zaradi davkov in potrošnike ne usmerja v odločitve ali bodo določene storitve ali blago kupili ali ne, niti kje bodo kupili.

Ta problem se je rešil tako, da so dodali 129a.čl. Pravilnika o davku na dodano vrednost (promet rabljenih motornih vozil, nabavljenih pred 1.7.1999). Ta člen določa, da davčni zavezanec, ki proda rabljeno osnovno sredstvo, od katerega pri nabavi ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV, ker je bilo nabavljeno s plačilom davka od prometa proizvodov v skladu z Zakonom o prometnem davku, obračuna davek na dodano vrednost od prodajne cene osnovnega sredstva, pri čemer sme odbiti kot vstopni davek na dodano vrednost znesek, ki ga ugotovi po preračunani stopnji davka od prometa proizvodov od knjigovodske vrednosti osnovnega sredstva, vendar največ v višini, ki je enaka znesku davka na dodano vrednost obračunanem od tega prometa. Navedena knjigovodska vrednost je zadnja knjigovodska vrednost in se ugotavlja skladno z amortizacijsko stopnjo, ki je davčno priznan odhodek na podlagi zakona, ki ureja davek od dobička pravnih oseb.

Drug problem je 40.člen Zakona o davku na dodano vrednost, ki prepoveduje odbitek vstopnega davka na dodano vrednost za storitve povezane z osebnim vozilom, plovilom, od katerih ne smemo odbijati vstopnega davka na dodano vrednost. Tu je nastopil problem glede definicije »ter storitve povezane s tem«. Definicija je tako široka oz. ohlapno postavljena, da dopušča različne davčne obravnave posameznih storitev.

Posledično prihaja do neenake obdavčitve med posameznimi davčnimi zavezanci, kot tudi do neenakega tolmačenja med davčnimi zavezanci in davčno upravo. Konkretno kaj se

šteje za storitve, ki so tesno povezane s prevoznimi sredstvi, tudi danes še ni natančno opredeljeno. To bo počasi lahko izoblikovala samo praksa.

## 2. Dvojne obdavčitve

Različne razlage in različna davčna obravnava je nastajala med zavezanci tudi v povezavi z določilom petega odstavka 40.člena Zakona o davku na dodano vrednost (Zakon o davku na dodano vrednost, 1998), ki pravi »davčni zavezanec ne sme odbiti vstopnega davka na dodano vrednost od jaht, čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo, zasebnih letal osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestih delov ter storitev povezanih s tem, razen od plovil oziroma od vozil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti dajanja v najem in zakup in za nadaljno prodajo« (Uradni list RS, 2000).

Navedeno določilo po prepovedi odbitka vstopnega davka na dodano vrednost in obenem izjema pri tem je povzročilo pri prodaji dvojno oz. večkratno obdavčitev prometa motornih vozil v nadaljnih prodajah.

Promet rabljenih motornih vozil, ki ga opravljajo med seboj osebe, ki niso davčni zavezanci, je jasen in se niso pokazali nobeni problemi. Obdavčevanje prometa v praksi je usklajeno s zakonskimi določili.

Kakor hitro pa je v promet rabljenih motornih vozil vstopil davčni zavezanec, so se začele pojavljati različne davčne obravnave. Če bi brali samo zakon in pravilnik, bi lahko rekli, da je zakon na tem področju usklajen s predpisi EU. Postavljen je na osnovna načela obdavčevanja prometa blaga in storitev, ki jih določa 6. smernica EU.

Ta načela so:

- Davek na dodano vrednost je vsefazni neto prometni davek
- Potrošna oblika davka na dodano vrednost

Ti dve načeli zagotavljata, da je v vsaki fazi prometa obdavčena le dodana vrednost in je v skupnem prometu tako potrošna cena (seštevek davčnih osnov) le enkrat obdavčena.

- Nevtralnost obdavčevanja z davkom na dodano vrednost

Je zagotovljena takrat, ko proizvajalci in ponudniki storitev ne spreminjajo organizacijskih oblik ali metod poslovanja zaradi davkov, potrošnike pa davek ne usmerja v odločitev kje bodo kupili in ali bodo določeno storitev ali blago sploh kupili ali ne..

- Učinkovitost davka na dodano vrednost

Naj bi omogočil bolj racionalno obdavčevanje davčnih zavezancev, hkrati pa omogočil tudi bolj racionalno organiziranost in delovanje davčne administracije.

Številne oprostitve in izjeme v zakonskih rešitvah zmanjšujejo učinkovitost evidentiranja, obračunavanja, nadzora in pobiranja davka na dodano vrednost zaradi kreditne metode davkov, ki jo je uzakonil slovenski Zakon o davku na dodano vrednost.



Šesta smernica EU (državam članicam) daje opsijsko možnost, da v racionalni zakonodaji določijo blago in storitve, od katerih davčni zavezanec ne sme odbiti vstopnega davka. Slovenski Zakon o davku na dodano vrednost je to opcijo izkoristil v zvezi z motornimi vozili v petem odstavku 40. člena.

Načelo, da je davek na dodano vrednost vsefazni neto davek je izpolnjen v 13.členu Pravilnika o davku na dodano vrednost.

Slovenski Zakon o davku na dodano vrednost je povzel tudi določila 6. smernice EU v zvezi s posredniško prodajo rabljenega blaga, ki posebej zagotavlja spoštovanje načela, da je davek na dodano vrednost vsefazni vendar neto davek. Zakon o davku na dodano vrednost zagotavlja neto obdavčitev pri prometu rabljenih prevoznih sredstev (če promet opravi preprodajalec) v 44.členu – z določitvijo davčnega preostanka.

Dokler se je zakon in pravilnik samo bral, so bili davčni zavezanci z njim zadovoljni, tudi tisti, ki opravljajo promet motornih vozil.

V praksi pa so nastopili problemi. Davčna uprava je zakonska določila tolmačila in po tolmačenju izvajala drugače, kot so zavezanci pričakovali. Obdavčevanje prevoznih sredstev se mora v praksi izvajati glede na navodila davčne uprave o obdavčevanju prevoznih sredstev po Zakonu o davku na dodano vrednost in Zakonu o davku na motorna vozila. Navodila posamezne davčne izpostave se upoštevajo kot obvezna navodila. Tako davčni zavezanci nimajo prav nobene možnosti registrirati kupljeno vozilo, če ne obračunavajo davka na dodano vrednost oz. davka na motorna vozila tako, kot je podano v navodilih. Vendar pa so se ta navodila razlikovala od enega davčnega urada do drugega. Nekje so hoteli samo davek na motorna vozila, nekje pa celo davek na motorna vozila in davek na dodano vrednost.

Predvsem se je dvojna obdavčitev kazala pri prodaji rabljenih motornih vozil nabavljenih pred 1.julijem in prodanih po 1.juliju. V skladu s tolmačenjem davčne uprave, je bilo treba v teh primerih obračunati davek na dodano vrednost na prodajno ceno ne glede na to, kako je bilo v sistemu prometnega davka nabavljeno motorno vozilo, se pravi po znižani petodstotni stopnji (ob izpolnjevanju nekaterih pogojev) ali po splošni stopnji.

Ena izmed rešitev, da bi se izognili kaskadnemu učinku je bila ta, da se od prometa motornih vozil nabavljenih pred 1.julijem po normalni stopnji prometnega davka, ne obračunava in plačuje davek na dodano vrednost. V primeru nabave motornih vozil po znižani stopnji, bi bilo primerno, da se davčna obveznost prodajalca zniža za znesek, ki ustreza petim odstotkom že plačanega prometnega davka, pri čemer se za osnovo seveda vzame davčna osnova pri prodaji.

Po letu veljave zakona o davku na dodano vrednost sta bila sprejeta dodatna člena Pravilnika zakona o davku na dodano vrednost, ki sta odpravila zgoraj opisano pomanjkljivost.

Prišlo je do spremembe 13.čl.PZDDV, v katerem uvajajo pravico, da davčni zavezanec, ki proda blago, od katerega pri nabavi ni imel pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, obračuna davek na dodano vrednost od prodajne cene blaga, zmanjšane za knjigovodsko vrednost in do dodatnega 129a.čl. (prodaja osnovnih sredstev, ki so bili nabavljeni še pred 1.7.1999) in 88a.čl.Pravilnika (odbitek vstopnega DDV pri prometu rabljenih prevoznih sredstev), ki pravi, da davčni zavezanec, ki v okviru svoje dejavnosti, bodisi deluje v svojem imenu ali v imenu druge osebe v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija za nakup ali prodajo ali preprodajalec, sme odbiti vstopni davek na dodano vrednost tudi znesek, ki ga ugotovi po preračunani stopnji davka od prometa proizvodov od nabavne cene rabljenega prevoznega sredstva, če razpolaga z dokumentom, iz katerega je razvidno, po kateri stopnji je bil obračunan in plačan davek od prometa proizvodov pri nakupu prevoznega sredstva.

### 3.) Različno razumevanje in tolmačenje zakonskih določil zavezancev in davčne uprave

Različne razlage in različni postopki obdavčevanja so nastajali zaradi nasprotujočih si določil na temo davčne osnove pri motornih vozilih.

12.člen Zakona o davku na motorna vozila določa, da se »davek na motorna vozila od motornih vozil ne všteva v osnovo po obračunu davka na dodano vrednost«, medtem, ko 21.člen Zakona o davku na dodano vrednost, določa, da se »v davčno osnovo vštevajo, če niso že všteti trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen davka na dodano vrednost«. Tu je prišlo do dvojnosti. Nekateri davčni zavezanci so obračunavali davek na dodano vrednost pri prometu motornih vozil upošteva celovitost obeh zakonov, nekateri pa so upoštevali načelo, da specialni zakon razveljavi splošnega »Lex specialis derogat generali« in so se naslanjali na 12.člen kasneje sprejetega Zakona o davku na motorna vozila.

V praksi pa se je pokazalo, da Davčna uprava ne upošteva »pravila«, da je specialni zakon nad splošnim.. Podala je tudi svoje mnenje.

Davčna osnova za davek na dodano vrednost je v skladu z 21.čl. Zakona o davku na dodano vrednost vse, kar predstavlja plačilo. Izjema je davek od motornih vozil, ki se po 12.členu Zakona o davku na motorna vozila ne všteva v osnovo za obračun davka na dodano vrednost (Davčni bilten, 2001, št. 3). Navedeno pomeni, da carinski organ samo pri obračunu davka na dodano vrednost za opravljen uvoz in proizvajalec samo pri obračunu davka na dodano vrednost za opravljeno dobavo ne vštejeta davka na motorna vozila v osnovo za obračun davka na dodano vrednost, saj se le v teh primerih plačani davek na motorna vozila izkazuje ločeno, kot samostojna dajatev. Pri vsakem nadaljnjem prometu je prej plačani davek na motorna vozila sestavni del transakcijske vrednosti motornega vozila, torej ga tako uvozniki kot vsi drugi trgovci vključujejo v osnovo za obračun davka na dodano vrednost.

### **4.4.3. Komisijska prodaja**

Prodaja motornih vozil lahko poteka neposredno ali pa tudi preko komisionarja. Bistvo komisijskega posla je prodaja v lastnem imenu in za tuj račun. Pred prevzemom vozila v komisijsko prodajo, se komitent in komisionar dogovorita, kolikšna je komitentova cena, medtem ko komisionar sam glede na tržne razmere določi prodajno ceno rabljenega motornega vozila.

Komisionar se glede na to, da opravlja promet v okviru svoje dejavnosti, šteje za davčnega zavezanca in se tako tudi enako obravnava kot preprodajalec.

Sklenitev pogodbe o komisijski prodaji blaga med davčnima zavezancema ni predmet odbavitve po Zakonu o davku na dodano vrednost. Ob prodaji tega blaga pa mora komisionar obračunati davek na dodano vrednost od prodajne cene blaga in izdati račun.

Istočasno nastaneta dva prometa:

- promet blaga med komisionarjem in končnim kupcem
- promet blaga med komitentom in komisionarjem.

Ko nastopi prodaja se obračuna promet blaga med komisionarjem in komitentom. Imamo dve možnosti.

Pri prvi komisionar lahko izda komitentu obračun, v katerem posebej izkaže prodajno vrednost blaga z obračunanim davkom na dodano vrednost ter svojo provizijo z obračunanim davkom na dodano vrednost.

Davčna obveznost komitenta predstavlja tako znesek davka na dodano vrednost od prodajne cene blaga, zmanjšan za znesek davka od dodane vrednosti od komisionarjeve provizije. Komisionarjev vstopni davek na dodano vrednost je tako enak komitentovi davčni obveznosti.

Komisionar in komitent se lahko odločita tudi za drugo možnost, kjer komisionar izda račun kupcu – predstavlja komisionarjevo davčno obveznost. Komisionar pa izda komitentu obračun in obvestilo ali odpoklic – ki nima lastnosti računa. Nato komitent izda komisionarju račun za promet blaga, od katerega obračuna davek na dodano vrednost – znesek obračunanega davka na dodano vrednost predstavlja komitentu davčno obveznost ter komisionarju vstopni davek na dodano vrednost. Komisionar izda komitentu račun za provizijo z obračunanim davkom na dodano vrednost – znesek obračunanega davka na dodano vrednost predstavlja komitentu vstopni davek na dodano vrednost.

Pri tej obliki prodaje se je v začetku pojavilo vprašanje katero davčno stopnjo naj komisijski trgovec izbere za odbitek vstopnega davka.

V začetku je bil napogostejši primer komisijskega posredovanja, ko so davčni nezavezanci (običajno so to fizične osebe) pripeljali v komisijsko prodajo avtomobil, ki je bil kupljen v

prometno davčni ureditvi po petodstotni davčni stopnji. Zaradi takšne sestave komitentov so komisijski trgovci opozarjali, da se jim posel ne bo več izplačal, če se bo moral kot vstopni davek začeti upoštevati samo plačani prometni davek. S tem pa je bila povezana še ena težava, in sicer dokazovanje plačane stopnje prometnega davka.

V težavnem položaju so se znašla tudi liziška podjetja. Poznamo dve obliki lizinga. To sta finančni in poslovni lising. Pri prodaji motornih vozil se bolj pogosto uporablja finančni lizing. To pomeni, da se pri podpisu pogodbe plača celoten davek na dodano vrednost. V praksi pa se pogosto zgodi, da lizingojemalec ne zmore odplačevati obrokov, zaradi česar je treba razdreti pogodbo, vozilo pa mora po dogovoru iz pogodbe vrniti liziškemu podjetju. Ker so v praksi zelo redki kupci, ki bi bili pripravljene prevzeti lizing rabljenega vozila, se podjetje odloči za njegovo prodajo. In tu se je pojavilo vprašanje koliko vstopnega davka na dodano vrednost lahko odštejejo oziroma ali ga sploh lahko. Zelo aktualno je bilo to vprašanje pri vozilih, ki so bili nabavljeni v sistemu prometnega davka. Zaradi vseh teh nejasnosti so lizingodajalci te avtomobile peljali h komisionarjem. Po mnenju komisionarjev so bili problematični tudi tisti, ki so prišli do lastništva vozila z lizingom. Pri podpisu pogodbe se je obračunal ustrezen davek za avtomobil, potem se je obračunal davek še za storitve liziškega podjetja in pri dokončnem odkupu vozila se je ob zadnjem obroku obračunal še petodstotni prometni davek. Tu je bil komisionar zopet v dilemi katero davčno stopnjo upoštevati za odbitek vstopnega davka.

Praksa je pokazala, da v začetku noben komisionar ni obračunaval vstopnega davka na dodano vrednost kot 5%, 20% ali 32% prometnega davka, temveč da so odšteli vstopni davek po preračunani 19% stopji. To dilemo je rešil dodatni 88.a člen Pravilnika zakona davku na dodano vrednost, ki je stopil v veljavo 1.1.2000.

Tu se je pojavil vprašanje, ali je možno, da je zakonodajalec z 88.a členom Pravilnika o davku na dodano vrednost predvidel še dodaten znesek za odbitek vstopnega davka na dodano vrednost. Glede na prakso in zapisnike inšpektorjev se je izkazalo, da je odgovor pritrdilen. Lahko zaključim, da je tako postal račun, pri katerem je bil obračunan prometni davek, samo še v dodatno korist komisionarja in izključno v njegovem interesu, da ga pridobi od komitenta.

## **5. SPREMEMBE PREDPISOV O DDV**

Po letu in pol uporabe nove ureditve sistema prometnega davka, je prišlo tudi do nekaterih večjih sprememb. Te spremembe niso povzročile odstopanj od temeljnih načel davčnega sistema davka na dodano vrednost. Nastale pa so zaradi:

- potreb, ki jih je prinesla praksa
- nadaljnje prilagoditve sistema davka na dodano vrednost EU.

Kakšne so te spremembe opisujem v naslednjih dveh točkah. V prvi so navedene spremembe Zakona o davku na dodano vrednost, v drugi pa spremembe pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost.

## **5.1. SPREMEMBE ZAKONA O DDV (ZDDV)**

### **1. Bistveni sta dve spremembi**

#### **a) Obdobje davčne zaveze**

Ta sprememba je v korist tako davčnim zavezancem, kot tudi davčni upravi.

Podaljšuje namreč obdobje davčne zaveze iz doslej večinoma enomesečnih obdobj v mesečne, tromesečne in polletne. Kriterij je promet blaga in storitev v preteklem koledarskem letu (oz. pričakovana vrednost prometa ob začetku opravljanja dejavnosti):

- lanski promet do 10 mio SIT – polletno davčno obdobje
- od 10 mio do 20 mio SIT – tromesečno davčno obdobje
- lanski promet nad 20 mio SIT – mesečno davčno obdobje.

Davčno obdobje pomeni obdobje za katerega se dela obračun davka na dodano vrednost, torej obdobje, ko se primerja celotni izstopni in celotni vstopni davek na dodano vrednost in ugotovljen presežek oz. primanjkljaj davka na dodano vrednost v tem obdobju. To pomeni, da se ugotavlja znesek za plačilo davka na dodano vrednost oz. znesek za vračilo davka na dodano vrednost v teh rokih.

Nesporno imata zaradi podaljševanja davčnega obdobja koristi oba. Država zaradi zmanjševanja stroškov administracije in kontrole. Tisti, ki je dolžnik davka na dodano vrednost pa ima seveda korist zaradi učinkov plačilne sposobnosti. V tem primeru imata lahko koristi ali zavezanec ali pa država, odvisno od tega kdo je dolžnik.

Seveda velja tudi obratno – stranki, ki je upnik davka na dodano vrednost, je podaljševanje davčnega obdobja v škodo, saj se med davčnim obdobjem ne obračunavajo obresti.

#### **b) Vračilo presežka davka na dodano vrednost.**

Povsem v škodo davčnim zavezancem pa so nove določbe glede pravice do vračila presežka (vstopnega) davka na dodano vrednost. Doslej so imeli davčni zavezanci pravico zahtevati vračilo presežka davka na dodano vrednost ob vsakem davčnem obračunu brez omejitev. Po novem pa je pravica omejena in se vračajo le zneski nad tistimi, ki so zakonsko predpisani. Kriterij je v tem primeru davčno obdobje:

- mesečnim davčnim zavezancem, če znesek za vračilo v tem davčnem obdobju presega 200.000,00 SIT.
- tromesečnim, če presega znesek za vračilo 100.000,00 SIT.
- polletnim, če presega znesek za vračilo 30.000,00 SIT.

Rok vračila ostaja enak – 60 dni od zahtevka.

2. Ostale spremembe zakona o davku na dodano vrednost pa so na:
  - a) Področju rokov izdelave obračuna in plačila davka na dodano vrednost.

Pred tem je bil rok zadnji dan v mesecu (za nedelje in praznike je veljal naslednji delovni dan). Sedaj je to zadnji delovni dan v mesecu.
  - b) Na področju izračunavanja odbitnega deleža.

Podjetje lahko opravlja obdavčljivo in oproščeno dejavnost. Obdavčljiva dejavnost se nanaša na promet od katerega se obračunava in plačuje davek na dodano vrednost. Pri oproščeni dejavnosti pa se davek na dodano vrednost ne obračunava in ne plačuje. Pri obračunu davka na dodano vrednost mora davčni zavezanec določiti znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost z odbitnim deležem. Zagotoviti mora tudi ločeno evidenco za ti dve vrsti dejavnosti. To je bilo do spremembe zakona vse. Sedaj pa morajo davčni zavezanci o tem pisno obvestiti tudi svojo davčno izpostavo.

## **5.2. SPREMEMBE PRAVILNIKA O IZVAJANJU ZAKONA**

Medijsko precej neopazno pa so bile objavljene spremembe Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV), ki prinašajo kar precej novosti na področju načina obračunavanja in evidentiranja davka na dodano vrednost. Nova določila so zajeta kar v 41-tih členih in spremenjeno ali dodatno posegajo v področje davka na dodano vrednost iz dveh zornih kotov.

Zaradi približevanja evropski zakonodaji je spremenjen in bolj natančno opredeljen način obračunavanja davka na dodano vrednost za tujce, ki v Sloveniji opravljajo obdavčljivo dejavnost. Obenem uveljavlja kar precej novosti tudi za tuje kupce, ki v Sloveniji kupujejo in zahtevajo vračilo davka na dodano vrednost. Zaradi večje kontrole davčne uprave nad izvajanjem določil Zakona o davku na dodano vrednost, pa je kar precej spremenjeno in dopolnjeno evidentiranje in poročanje o obračunanem davku na dodano vrednost. Poleg teh dveh bistvenih novosti je še nekaj manj obsežnih na drugih področjih.

Spremembe so dvojne:

1. Vsebinske spremembe davka na dodano vrednost – veljajo od 13.4.2001 dalje
2. Spremembe evidentiranja davka na dodano vrednost – veljajo od 1.7.2001 dalje

### **5.2.1. Vsebinske spremembe davka na dodano vrednost**

1. Ureditev in dopolnitev navodil za tujce

Tu zopet obstajata dve vrsti sprememb:

- a) Ko tujci opravljajo promet v Sloveniji

Doslej je veljalo, da lahko tuja oseba opravlja promet v Sloveniji, ko:

- se za to registrira pri davčni upravi

- ko določi kdo bo za ta promet izpolnjeval davčne obveznosti (poslovna enota ali davčni zastopnik).

To je veljalo za ves promet, razen za promet storitev iz 3. odstavka 17. čl. Zakona o davku na dodano vrednost (npr. ek.propagiranje, odvetniške storitev, računovodstvo, dovoljenje za uporabo patentov, licenc,..), po katerem je prejemnik storitve (slovenski davčni zavezanec) že po zakonu zavezan obračunu in plačilu davka na dodano vrednost namesto tujca.

Po novem pa tujcu ni treba več določiti poslovne enote ali davčnega zastopnika za obdavčljiv promet, ki ga opravlja v Sloveniji. Če nima ne enega ne drugega, mora za ta promet obračunavati in plačati davek na dodano vrednost prejemnik storitve. To pa ne samo slovenski davčni zavezanec, ampak tudi nezavezanci, ki v Sloveniji opravljajo dejavnost pa se niso registrirali za davčne zavezance (promet do 5 mio SIT), tudi kmetijska gospodinjstva, tudi tujci (ki v Sloveniji prejmejo odavčljiv promet od tujca).

Novosti torej uvajajo tudi davčne nezavezance v davčno zavezo za to vrsto prometa. V takih primerih tujec ne more zahtevati vračila davka na dodano vrednost, saj ga bo od države zahteval plačnik davka na dodano vrednost.

Vse navedeno seveda ne velja za uvoz blaga (od tujcev), saj je tu postopek obračuna davka na dodano vrednost s strani carinskega organa nespremenjen. Spremembe veljajo samo za tisti promet blaga in storitev, ki jih tujec opravlja v Sloveniji.

#### b) Vračilo davka na dodano vrednost v potniškem prometu

Spremembe uvajajo nove, bolj omejitvene roke za tuje kupce in manj omejitvene roke za davčni organ. Bistvena novost je, da mora tuji kupec blago iznesti iz Slovenije v roku treh mesecev od nakupa (prej rok ni bi omejen).

## 2. Ostale spremembe

### a) Splošne spremembe in dopolnitve

Na področju storitev, ki so navedene v 3. odstavku 17. člen Zakona o davku na dodano vrednost (npr. ekon.propagande, svetovanje, finančne storitve, telekomunikacije,...) in se promet storitev opravlja med slovenskimi davčnimi zavezanci in tujim davčnim zavezancem velja, da davek na dodano vrednost obračuna in plača vedno prejemnik storitve. Pogoj za to pa je, da sta oba davčna zavezanca. V kolikor prejemnik storitve ni davčni zavezanec mora davek na dodano vrednost obračunati in plačati tisti davčni zavezanec, ki storitev opravi.

Torej je pri določanju davčne zaveze glede na kraj opravljenega prometa storitev različen glede na status prejemnika storitve. To določilo je že veljalo, vendar ga sprememba Pravilnika samo še dodatno pojasnjuje.

V zvezi z s temi storitvami je problem določanja datuma davčne zaveze (če je slovenski davčni zavezanec prejemnik teh storitev).

Doslej je veljalo, da je davčna zaveza nastala takrat, ko je bila storitev opravljena. Po novem se šteje, da nastane davčna zaveza, ko zavezanec prejme račun za te storitve. Večina težav je s tem odpravljenih. Vendar ostaja določilo v primeru, ko računa ni, nastane davčna zaveza v osmih dneh po opravljeni dobavi. To pa se lahko izvaja samo v primeru, ko prejemnik storitve ve, da računa ne bo dobil.

Doslej je le prodaja rabljenega osnovnega sredstva pomenila davčno zavezo, sedaj davčna zaveza nastane ob vsakem prometu z *rabljenimi osnovnimi sredstvi* (tudi brezplačna podaritev).

b) Specifične spremembe za posamezne vrste prometa

- Pri uvozu blaga je natančneje določen
  - postopek v zvezi z obračunom davka na dodano vrednost,
  - popravki davka na dodano vrednost pri naknadnih popravkih davčne obveznosti,
  - davčne osnove pri vrnitvi blaga z začasnega izvoza na oplemenitenje.
- Popravki in spremembe tarifnih oznak, ki določajo blago za katerega se obračunava 8% stopnja.
- Navodila o načinu vodenja evidence in izstavljanja računov pri prefakturiranju in upoštevanju vstopnega davka na dodano vrednost od prefakturiranih zneskov.
- Davčna zaveza pri uporabi in prodaji zastavljenega blaga se je razširila na prenos lastninske pravice.
- Pri dajanju stanovanjskih prostorov v najem je natančneje določeno kaj je izvzeto iz davčne osnove (spremljajoče storitve) in kako je to treba na računu izkazovati. Za oddajanje v najem poslovnih prostorov ta določila ne veljajo.
- Zavezancem za katastrski dohodek lahko preneha davčna zaveza če se znajde pod mejo iz 45. člena Zakona o davku na dodano vrednost, ko se mu spremeni pravni status zemljišč v uporabi.
- Za določene izvoznike je podaljšan rok za veljavnost ugodnejših rokov za vračilo presežka vstopnega davka na dodano vrednost.

Vse doslej navedene spremembe so začele veljati 13.4.2001.

### **5.2.2. Spremembe evidentiranja DDV**

1. Spremembe pri izkazovanju elementov na računu

Veljajo za račune izdane nezavezancem. Doslej ni bilo treba izkazovati podatkov o vrsti in količini prodanega blaga oz. opravljenih storitev.

Od 1.7.2001 dalje pa mora biti na računu pri izdajanju računov nezavezancu napisano vse, kar mora biti na računu zavezancu, razen:

- firma oz. ime, sedež oz. stalno prebivališče ter davčna številka prejemnika
- datum odpošiljanja blaga.
- cena blaga brez DDV, vrednost blaga oz. storitve brez DDV in stopnja DDV.



Torej bo od 1.7.2001 dalje treba tudi na račune nezavezancev vpisovati podatke o vrsti in količini blaga oz. opravljenih storitev. (npr. ne več šopek cvetja, ampak 10 kom tulipanov, 1 kom. okrasni papir, itd.).

## 2. Davčne knjige

Spremembe davčnih evidenc so vsebinsko naravnane k podrobnejšemu prikazovanju vstopnega in izstopnega davka glede na vrsto ali vsebino prometa. Večinoma pomenijo razdelitev podatkov, ki so bili doslej zbirno zajeti v DDV evidencah.

Glavne novosti so:

### a) Evidenca izdanih računov

Neobdavčenega prometa se ne vpisuje nikamor več, zato se bistveno spreminjajo knjige davka na dodano vrednost za davčne zavezance, ki tak promet imajo – knjige ne zajemajo več vseh izdanih računov ali še slabše celih računov, če je na računu izkazan obdavčen in neobdavčen promet hkrati – kar je najpogosteje (npr. članarine). Oproščen promet je treba ločeno izkazovati za prave davčne oprostitve in neprave davčne oprostitve. Pri pravih oprostitvah, ki pomenijo neokrnjeno pravico do koriščenja vstopnega DDV, ki nastaja pri opravljanju tega prometa, je potrebno posebej ločiti še oprostitve iz naslova izvoza blaga od drugih takih oprostitvev.

### b) Evidenca prejetih računov

Je spremenjena oz. dopolnjena predvsem pri izkazovanju vrst vstopnega DDV, ki ga lahko odbijemo ali pa ne.

### c) Davčni obračun

Je bil s pravilnikom popravljen glede na spremembe, ki jih zahteva bolj analitična spremljava in kontrola vstopnih in izstopnih davkov. Dodatno so uvedene tudi kolone za prikaz zneska obveznosti DDV in presežka DDV. Davčni zastopniki morajo za svoje kliente po novem urediti zasebno evidenco in delati tudi poseben obračun davka na dodano vrednost. Zato je ta del izključen iz obrazcev kot posebna kolona oz. vrsta DDV. Novost je tudi ta, da se je sedaj obvezno potrebno izjasniti ali zahtevamo vračilo DDV ali ne zahtevamo. Doslej smo se izjasnovali samo, če smo ga zahtevali.

Spremenjeni način evidence velja od 1.7.2001 dalje.

## 6. SKLEP

Davek na dodano vrednost je obvezen način obdavčevanja v državah Evropske Unije. Torej je bila uvedba davka na dodano vrednost v Sloveniji nujna, če želi postati njena članica.

Pred uvedbo davka na dodano vrednost je bilo veliko strahu, poizvedovanj, priprav. Potrošnike se je lotila nakupovalna mrzlica, saj je bilo veliko opozoril o drastičnih povišanjih cen. Vendar se je na koncu izkazalo, da temu ni tako. Trgovci se dobro zavedajo, da kupna moč v Sloveniji ni tako velika in da je bolj smotno, da podjetje obdrži svoje kupce, pa čeprav tudi na račun prihodkov podjetja.

V času pripravljanja na uvedbo davka na dodano vrednost je davčne zavezanke čakalo veliko dela. Morali so se seznaniti z vsemi pomembnimi določbami Zakona o davku na dodano vrednost in razrešiti vse nejasnosti v zvezi z njimi. Prav tako so morali prilagoditi evidence in računalniške programe, pripraviti ustrezne obrazce računov ter izobraziti zaposlene. Vse to jih je stalo veliko časa in tudi denarja, vendar ne toliko, kot če bi davek na dodano vrednost pričakali nepripravljeni.

Kljub pripravam na uporabo Zakona o davku na dodano vrednost, so se pojavili določeni problemi. Šele praksa je pokazala kakšne situacije nastopijo in z njimi tudi problemi. Le z dobro pripravo lahko podjetje pričakuje, da mu bo nov davčni sistem pomenil ne le slabe posledice, temveč tudi optimalne podjetniške učinke. Za doseg tega cilja pa je potrebno tesno sodelovanje računovodij, davčnih svetovalcev in celotne poslovodstvene strukture podjetja.

Da lahko uspešno deluje celotni davčni sistem pa je potrebno tudi sodelovanje davčnih svetovalcev, davčne uprave in Ministrstva za finance. Tako nastane sklenjen krog, ki nas vodi do uspešnega gospodarstva in učinkovite davčne politike.

V sistemu davka na dodano vrednost se je zelo lepo pokazalo, da papir »črke zakona« lažje nosi in jih sprejema, težje pa je te »črke zakona« uporabiti v praksi. To se lepo vidi tudi na primerih, ki so opisani v tej nalogi.

Veliko izboljšal smo v teh dveh letih že dočakali. Veliko jih še bomo. Še vedno pa pogrešam možnost letnega obračuna davka na dodano vrednost, ki bi omogočil enostaven način popravkov napak, ki nastanejo pri rednih obračunih. Tako bi se zmanjšali administrativni stroški, prikrivanja napak in tudi poenostavitev dela pri vodenju davčne evidence.

Na splošno pa menim, da je obdavčevanje dodane vrednosti še najboljši približek idealnemu obdavčevanju. In upam, da se bo še naprej delalo v tej smeri, da bomo lahko brez slabe vesti trdili, da je davek na dodano vrednost enostaven, učinkovit, da ne dela razlik med davčnimi zavezanci in da zmanjšuje možnosti davčnih utaj.

## 7. LITERATURA

1. Beč Nevenka, Šircelj Andrej, Vraničar Mateja: Zakon o davku na dodano vrednost. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1999. 863 str.
2. Bole Velimir: Učinki davka na dodano vrednost za posamezne sektorje gospodarstva. Ljubljana: Ekonomski inštitut pravne fakultete, 1997. 20 str.
3. Davčna uprava RS: Preprodajalci rabljenih prevoznih sredstev. Ljubljana: DDV info strokovna priloga, 1999. 37 str.
4. European Commission Directorate General XXI: The Sixth VAT Directive. Brussels, Julij 1996, 180 str.
5. Ošljaj Biserka: Davek na DDV kratko in jedrnato. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenija, 1999. 78 str.
6. Koželj Stanko: Računovodsko evidentiranje davka na dodano vrednost. Portorož: Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, 1997. 143 str.
7. Mc Lure Charles E.: Tax Policy in Central Europe. San Francisco: International Center for Economic Growth, 1995. 177 str.
8. Petauer Boštjan: Obračunavanje DDV pri prometu rabljene opreme, ki je bila nabavljena kot osnovno sredstvo. Finance, Ljubljana, 1999, 86, 10 str.
9. Rupnik Lado: Javne finance. 1.del. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 196 str.
10. Rupnik Lado: Razvoj in značilnosti davka na dodano vrednost. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 54 str.
11. Simič Ivan, Wakounig Marian: Priročnik o DDV. Ljubljana: Simič&Bohorič, 1999. 179 str.
12. Smrekar Tanja: Pri nakupu avta prometni davek, pri prodaji pa že DDV. Finance, Ljubljana, 12(1999), 89, 8 str.
13. Šircelj Andrej: DDV v državah EU. Ljubljana: Center Marketing International d.o.o., 1996. 134 str.

14. Šircelj Andrej: Predpisi o davkih. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 601 str.
15. Škof Bojan, Špes Damjan: Davek na dodano vrednost. Miklavž na Dravskem polju: Bilans trade d.o.o., 1998. 148 str.
16. Škof Bojan: Obdavčitev prometa nepremičnin. Maribor: Davčni inštitut, 2000. 142 str.
17. Thaler Mija, Stemberger Marjeta: Kaj s prometnim davkom, neplačanimi računi in popisom blaga. Ljubljana: DDV info, 1999. 48 str.
18. Zalokar Nuša: Splošno o davku na dodano vrednost, davčni zavezanci in registracija, Iks, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1999. 516 str.

## **8. VIRI**

1. Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 4/99, 45/99,28/2001).
2. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 89/98, 31/2001).