

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA

MARIBOR

**OBDAVČITEV STORITEV Z DDV TER
UVELJAVLJANJE PRAVICE ZA
VRAČILO DDV, PLAČANEGA V TUJINI**

Kandidat: Matej Ramšak

Vrsta študija: študent izrednega študija

Študijski program: Ekonomist

Mentor predavatelj: mag. Dejan Petkovič

Mentor v podjetju: Sabina Jeraj, dipl. ekon.

Lektor: Boštjan Marhold, univ. dipl. prev., dipl. ekon.

Maribor, avgust 2022

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Matej Ramšak sem avtor diplomskega dela z naslovom ***Obdavčitev storitev z DDV ter uveljavljanje pravice za vračilo DDV, plačanega v tujini***, ki sem ga napisal pod mentorstvom mag. Dejana Petkoviča.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo delo izključno rezultat mojega dela,
- sem poskrbel/a, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia Maribor,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot mojih lastnih po Zakonu o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, 68/08, 110/13, 56/15 in 63/16); (v nadaljevanju ZKUASP), kaznivo, prekršek pa podleže tudi ukrepom Višje strokovne šole Academia Maribor, skladno z njenimi pravili,
- skladno z 32.a členom ZASP dovoljujem Višji strokovni šoli Academia Maribor objavo diplomskega dela na spletnem portalu šole.

Maribor, avgust 2022

Podpis študenta:

ZAHVALA

V največji meri gre zahvala moji družini, ki mi je pri izobraževanju in pripravi diplomskega dela nudila podporno okolje, spodbujala moje ambicije, iskreno privoščila moj osebni napredek in razumela tudi nekatera odrekanja v časih, ko je študij bil na prvem mestu.

Zahvaliti se želim celotnemu kolektivu Višje strokovne šole Academia Maribor za izjemen posluh, podporo in osebni pristop študentom tekom študijskega procesa. Zahvaljujoč naši šoli in njenim strokovnim predavateljem, sem pridobil potrebna znanja in še pomembneje – logiko, s katero samozavestno opravljam delo na področju izobraževanja.

Najlepša hvala mentorju mag. Dejanu Petkoviču za njegov čas, nasvete in pozitivno sodelovanje pri pisanju diplomskega dela, kakor tudi za predstavitev dilem in spodbuditev zanimanja za področje davkov že med samimi predavanji.

Ob tem se zahvaljujem še mentorici v podjetju, Sabini Jeraj, dipl. ekon., kolektivu podjetja Topfin d. o. o. in direktorju Gregorju Krambergerju za predano znanje ter številne koristne napotke ob začetku nove poti na področju računovodstva. Iskrena hvala tudi kolektivu podjetja Replika d. o. o., kjer sem trenutno zaposlen, ter direktorici Poloni Urh za nove izzive ter pridobitev specifičnih znanj pri mednarodnem poslovanju.

Na koncu najlepša hvala še prijatelju Boštjanu Marholdu za dobro voljo ter hitro in strokovno opravljeno lekturo.

POVZETEK

Davek na dodano vrednost je pomemben vir javnofinančnih sredstev, ki financirajo javno potrošnjo. Na enotnem tržišču Evropske unije je sedanji sistem DDV, sprva zasnovan kot prehodni sistem, razdrobljen, zapleten za davčne zavezance, ki poslujejo čezmejno, s tem pa omogoča tudi goljufije. Domače in čezmejne transakcije se obravnavajo drugače, blago ali storitve pa je na enotnem trgu mogoče kupiti brez plačila DDV. Zato se skozi Direktive postopoma sprejemajo reforme, ki stremijo k poenostavitvam, omejevanju tveganja goljufij in višji učinkovitosti davčnih uprav.

Pogoste zakonodajne spremembe zaradi strategij Evropske unije vplivajo na nestalno nacionalno zakonodajo, ki te spremembe vsakokrat implementira z novelami obstoječe zakonodaje. Če se davčni zavezanci pri mednarodnih transakcijah srečujejo z do 27 različnimi nacionalnimi zakonodajami, pa je ravno zaradi vpetosti v skupno fiskalno politiko področje DDV med najbolj usklajenimi.

Pri računovodski obravnavi mednarodnih transakcij je zato ključno sledenje zakonodajnim spremembam, saj je le tako omogočeno dosledno izpolnjevanje obveznosti, kakor tudi uveljavljanje pravic davčnih zavezancev, identificiranih za DDV.

V primeru obdavčitve storitev veljajo tako splošna pravila, kakor tudi posebna pravila, ki določajo kraj obdavčitve in s tem obvezujejo davčne zavezance k pravilni obravnavi pri mednarodnih transakcijah. Pri teh lahko pride do plačila DDV v tujini (državi, različni od države identifikacije za DDV), zato zakonodaja omogoča poenostavljen postopek za uveljavljanje pravice do vračila le-tega, v kolikor vložnik zahtevka izpolnjuje predpisane pogoje.

Pravilna računovodska obravnava ter posledično pravilno poročanje omogočata izmenjavo podatkov med organi držav članic Evropske unije ter nadzor nad davčnimi zavezanci; medtem pa sodna praksa prikazuje, kako lahko nepoznavanje zakonodaje povzroči nepovratne izgube pri davčnih zavezancih.

Ključne besede: *Davek na dodano vrednost, mednarodne transakcije, enotni trg, kraj obdavčitve, pravila obdavčitve, vračilo DDV.*

ABSTRACT

Taxation of services with VAT and exercise of the right to refund VAT paid abroad

Value added tax is an important source of public financial resources that finance the public consumption. In the single market of the European Union, the current VAT system, initially designed as a transitional system, is fragmented and complex for taxpayers who do business internationally, thus it also enables fraud.

Domestic and cross-border transactions are treated differently, and goods or services can be purchased in the single market without paying VAT. Therefore, reforms are gradually being adopted through the Directives, which are striving for simplification, higher efficiency of tax administrations and are limiting the risk of fraud.

Frequent legislative changes due to the strategies of the European Union affect the unstable national legislation, which implements these changes with amendments to the existing legislation each time. Despite taxpayers encountering up to 27 different national legislations in performing international transactions, the VAT area is one of the most harmonized due to its inclusion in the common fiscal policy.

In the accounting processing of international transactions, it is therefore crucial to follow legislative changes as this is the only way to enable consistent fulfilment of obligations as well as to exercise the rights of taxpayers identified for VAT.

In the case of taxation of services, general rules and special rules apply. Both determine the place of taxation and thereby obligate taxpayers to treat their international transactions correctly. With these, VAT may be paid abroad (to a country other than the country of VAT identification), therefore the legislation allows for a simplified procedure to exercise the right for a refund, as long as the applicant meets the statutory conditions.

Correct accounting processing and, consequently, correct reporting enable the exchange of data between the authorities of the member states of the European Union and the control of taxpayers; meanwhile, the case law shows how ignorance of the law can cause irretrievable losses for taxpayers.

Keywords: *value added tax, international transactions, single market, place of taxation, taxation rules, VAT refund.*

KAZALO VSEBINE

1 UVOD	9
1.1 Opis področja in opredelitev problema	9
1.2 Namen, cilji in osnovne trditve	9
1.3 Predpostavke in omejitve.....	10
1.4 Uporabljene raziskovalne metode	11
2 FISKALNA POLITIKA, POMEN DAVKOV IN DAVŠČIN	12
2.1 Fiskalna politika	12
2.2 Pomen DDV v Evropski uniji	14
2.2.1 Stopnje DDV v EU	16
2.3 Pomen DDV v Sloveniji	17
3 DDV KOT DAVEK	20
3.1 Predmet obdavčitve, davčni zavezanec	23
3.2 Davčna osnova, obdavčljiv dogodek in obveznost izdaje računa.....	25
3.3 Davčna obdobja in poročanje.....	27
3.4 Računovodska obravnava.....	28
4 SPLOŠNA PRAVILA PRI POSLOVANJU S TUJINO.....	31
5 POSEBNA PRAVILA ZA OBDAVČITEV STORITEV	32
5.1 Storitve posrednikov	32
5.2 Storitve v zvezi z nepremičninami.....	32
5.3 Opravljanje prevoza osebam, ki niso davčni zavezanci.....	33
5.4 Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, pomožne prevozne storitve ter cinitve in dela na premičninah	34
5.5 Restavracijske storitve ter storitve cateringa.....	35
5.6 Najem prevoznih sredstev.....	36
5.7 Opravljanje storitev osebam, ki niso DZ in imajo sedež zunaj EU.....	36
5.8 Telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja in elektronske storitve osebam, ki niso DZ	37
5.8.1 Spremembe na delovnem mestu	39
6 VRAČILO DDV, PLAČANEGA V TUJINI	42
6.1 Vložitev zahtevka preko elektronskega portala	42
6.2 Primeri sodne prakse.....	47
7 SKLEP	50
8 VIRI IN LITERATURA	53
9 PRILOGE.....	55

KAZALO SLIK

Slika 1: Prikaz obdavčitve z DDV	21
Slika 2: Ugotavljanje kraja obdavčitve po 29. členu ZDDV-1	34
Slika 3: Vložitev zahtevka preko elektronskega portala eDavki	42
Slika 4: Izbira države in obdobja, za katerega vlagamo zahtevek	43
Slika 5: Obvezna navedba podatkov vložnika oz. pooblaščenca	44
Slika 6: Obvezna izjava ter povezava za dodajanje informacij o nabavah	45
Slika 7: Navedba podatkov o posameznih nabavah	46

KAZALO TABEL

Tabela 1: Seznam stopenj DDV (%) v državah članicah EU na dan 01. 01. 2020	16
Tabela 2: Davčne stopnje v Sloveniji po datumu uveljavitve	17
Tabela 3: Prihodki državnega proračuna	18
Tabela 4: Prihodki konsolidirane bilance javnih financ	19
Tabela 5: Klasifikacije davkov	20
Tabela 6: Skupine davčnih zavezancev	24
Tabela 7: Uporaba klavzul glede na vzrok navedbe	28

SEZNAM KRATIC

DDV: Davek na dodano vrednost

DDV-O: Obračun davka na dodano vrednost

DZ: Davčni zavezanec

EU: Evropska unija

ES: Evropski Svet

ID: Identifikacija, identificiran, identificirati (za DDV)

IOSS: Posebna uvozna ureditev »Vse na enem mestu« (iz ang. Import one stop shop)

PZDDV: Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost

OSS: Posebna ureditev »Vse na enem mestu« (iz ang. One stop shop)

RP-O: Rekapitulacijsko poročilo

RS: Republika Slovenija

TBE: telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja ali elektronske storitve (iz ang. telecommunications, broadcasting and electronic services)

VEM: Posebna ureditev »Vse na enem mestu«

ZDDV-1: Zakon o davku na dodano vrednost

1 UVOD

1.1 Opis področja in opredelitev problema

V diplomskem delu raziskujem obdavčitev z davkom na dodano vrednost (odslej DDV), pri čemer se podrobneje osredotočam na računovodsko obravnavo obdavčitve storitev pri poslovanju s tujino. Med svojim delom v računovodstvu sem spoznal, da je to področje za mnogo računovodij izziv, zaradi pomanjkljivega razumevanja zakonskih določil pa lahko prihaja celo do nepravilnosti pri pripravi obračunov DDV (odslej DDV-O). To lahko posledično pomeni nepravilno izkazane terjatve za odbitni DDV in obveznosti za obračunani DDV.

Z mednarodnimi transakcijami se srečujemo vsakodnevno, zato je za pravilno razumevanje naših pravic in obveznosti ključno poznavanje zakonskih določil, pri čemer smo močno vpeti v zakonodajo Evropske unije. Zato v nadaljevanju podrobneje raziskujem uporabo dotičnih predpisov pri obdavčitvi storitev z DDV na praktičnih primerih, pri čemer se osredotočam na pravilno izstavitve računov (se DDV obračuna ali ne, stopnja DDV, datum opravljanja storitev in uporaba klavzul), pravilno računovodsko obravnavo (ali gre za promet, ki je predmet DDV, kaj šteje kot kraj obdavčitve ter ali je promet obdavčen oz. oproščen) ter pravilno poročanje (vključevanje v DDV-O ter rekapitulacijsko poročilo, odslej RP-O).

Pri tem še posebej izpostavljam uveljavljanje pravice za vračilo DDV, plačanega v tujini, kjer na primeru sodne prakse proučujem konkretne posledice nepravilnega razumevanja zakonskih določil. Neizpolnitev svojih obveznosti lahko pomeni nepovratno izgubo pravice zavezanca za vračilo DDV, zato je pravilna obravnava mednarodnih transakcij še toliko pomembnejša.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

DDV predstavlja pomemben del proračuna, kar države določajo v lastnih fiskalnih politikah. Zaradi vpetosti v sistem Evropske Unije pa je nacionalna zakonodaja na področju DDV pogosto podvržena spremembam, saj mora slediti novostim iz direktiv evropskih organov, ki v okviru dolgoročnih strategij stremijo k izboljšavam področja (dosledno upoštevanje načela namembne države, konkurenčnost na evropskem tržišču, višanje odpornosti na goljufije).

S tem se pod vprašaj postavlja načelo stabilnosti davčnega sistema, ki je eno od osnovnih davčnih načel – zato je za pravilno obravnavo poslovnih dogodkov nujno, da v stroki tem spremembam sledimo in stalno posodabljammo svoja znanja.

V svojem diplomskem delu raziskujem vpliv sprememb davčne zakonodaje pri poslovanju s tujino na računovodsko obravnavo z namenom dodatne poglobitve znanja na področju, kjer me obenem vodi močan osebni interes. Zato obravnavam razlike med poslovanjem z davčnimi zavezanci (odslej DZ) v in izven EU, na praktičnih primerih razčiščujem zakonodajna določila ter odpravljam nejasnosti, hkrati pa proučujem pogoje in postopke za uveljavljanje pravice za vračilo DDV, plačanega v tujini.

V zadnjih letih je globalno stanje pandemije povzročilo spremembe na delovnem mestu (razmah dela od doma s povečanjem storitev, opravljenih preko elektronskih vmesnikov), kar je predmet posebnih predpisov, ki jih raziskujem zaradi pomena pravilne računovodske obravnave. S svojim diplomskim delom pa želim ustvariti dober temelj za nadaljevanje izobraževanja s poudarkom na področju obdavčitve.

Pri tem sem oblikoval naslednje hipoteze / osnovne trditve diplomskega dela:

- H1: Slovenskemu DZ je v primeru prejetih storitev v tujini DDV redko obračunan.
- H2: DDV, ki ga je DZ plačal v tujini, je enostavno zahtevati nazaj.
- H3: Sodna praksa pri uveljavljanju DDV je pretežno v prid tožnika.
- H4: Področje dela od doma je zakonsko slabo regulirano.

1.3 Predpostavke in omejitve

Pri pisanju diplomskega dela ne pričakujem pomanjkanja verodostojnih virov, saj na področju DDV obstajajo strokovni članki v zadostnem obsegu, ravno tako je javno dostopna vsa zakonodaja ter številne objave (sporočila za javnost Evropske Komisije, pojasnila FURS, e-seminarji idr.), ob tem obdavčitev z DDV obravnavata tako domača kot tudi tuja literatura. Je pa zaradi pogostih sprememb zakonodaje bistveno, na katero obdobje se določen vir nanaša – tako je pomembno, da se pri obravnavi določene tematike ne navezujem na vir, ki izvira iz obdobja pred zadnjo spremembo zakonodaje, ki dotično pod-tematiko spreminja.

Pri proučevanju vsakega dejanskega primera iz prakse so pglavitne vsebinske ugotovitve (induktivno sklepanje) in ne podjetje, na katero se ugotovitev nanaša. Zato je samo ime pravne ali fizične osebe brez izjeme izpuščeno oz. je nadomeščeno s splošnimi oznakami, kot so »Podjetje X«, »davčni zavezanec« ali »tožnik« oz. »tožeča stranka«, s tem pa pri zbranih podatkih ne prihaja do tveganj z vidika varstva zaupnih ali osebnih podatkov.

1.4 Uporabljene raziskovalne metode

Zaradi močne navezave teme na zakonodajna določila bo pri raziskovanju uporabljena kombinacija deskriptivnega in analitičnega načina proučevanja. Raziskovalno delo tako ne bo temeljilo na anketiranju oz. intervjuvanju ciljnih segmentov, saj namen raziskovanja ni ocenjevanje subjektivne percepcije področja ali stopnje strokovnosti dela v računovodskih servisih, temveč proučevanje zakonodajnih določil, teoretično pravilne računovodske obravnave poslovnih dogodkov pri mednarodnih transakcijah na praktičnih primerih, odprava nejasnosti ter obravnava posledic nepravilnega razumevanja zakonodaje.

Zato bom uporabil metode kompilacije in komparacije ter deduktivno-induktivne metode proučevanja podatkov – torej zbiranje in primerjanje podatkov, razčlenjevanje na posamezne sestavine z namenom spoznanja dejavnikov na proučevani pojav v praksi ter združevanje ugotovitev (prehod od posameznih spoznanj do celostnih ugotovitev).

Metodologija bo zato strukturirana po korakih: opredelitev problemov, priprava podatkov za proučevanje, raziskovanje posameznih virov, analiza praktičnih primerov in sodne prakse ter združevanje ugotovitev v spoznanja, ki bodo zastavljene hipoteze bodisi potrdila bodisi ovrgla.

2 FISKALNA POLITIKA, POMEN DAVKOV IN DAVŠČIN

2.1 Fiskalna politika

Država, ki ima pregled nad celotnim narodnim gospodarstvom, ima na gospodarskem področju pomembne funkcije. Vloga države se je začela povečevati v času svetovne gospodarske krize v tridesetih letih 20. stoletja, po 2. svetovni vojni ter zlasti v kriznih sedemdesetih letih prejšnjega stoletja. Sam trg namreč širših družbenih ciljev ne dosega v zadostni meri, zato država zagotavlja bolj učinkovit in stabilen razvoj gospodarstva ter bolj pravične in enakopravne pogoje za vse prebivalce. Na ekonomske aktivnosti vpliva predvsem z zakonsko regulativo, davčno politiko, subvencijami ter transfernimi plačili. (Bukovnik, Likon, Prodnik, Mercina Šegina, & Virc, 2009)

Ekonomske funkcije države, ki uresničujejo njene narodnogospodarske cilje, so (prav tam):

- Gospodarska rast, ki jo merimo s stopnjo rasti bruto domačega proizvoda,
- Nizka stopnja brezposelnosti oz. čim večja izkoriščenost človeških zmogljivosti, saj je prebivalstvo osnovni dejavnik ustvarjanja bruto domačega proizvoda,
- Stabilnost cen oz. nizka inflacija, kar je temelj za gospodarsko rast in nizko stopnjo brezposelnosti,
- Uravnotežena menjava s tujino v izogib previsoke zadolženosti države – če doma porabimo več, kot v istem letu proizvedemo, se moramo kot neto uvoznik zadolževati v tujini, da lahko plačamo razliko med porabo in ustvarjenim BDP,
- Manjše socialne razlike zaradi ustvarjanja čim višje enakosti in socialne varnosti ter
- Varstvo okolja – omejevanje napačne in prevelike potrošnje in proizvodnje v razvitih državah z namenom omejevanja škodljivih vplivov človekove dejavnosti na okolje, saj trg sam ne skrbi dovolj učinkovito za ekološko ravnatežje v družbi.

Te ekonomske funkcije država uresničuje z ukrepi fiskalne politike, ki se ukvarja z načini pridobivanja denarja v proračun (državno blagajno), kakor tudi z njegovim trošenjem, zato ima ob denarni politiki še posebej pomembno vlogo med ekonomskimi politikami. Pri tem so cilji fiskalne politike (prav tam):

- Alokacijska funkcija – za zadovoljevanje javnih potreb, kjer tržni mehanizem ne more delovati (javne dobrine, kot so obramba, sodstvo, šolstvo, zdravstvo, infrastruktura),

- Prerazdelitvena funkcija – za večjo socialno pravičnost (pravičnejša porazdelitev dohodkov za zmanjševanje socialnih razlik skozi progresivno obdavčitev dohodkov in socialne transferje) ter
- Razvojna in stabilizacijska funkcija – za zagotavljanje gospodarske rasti in stabilnosti cen (skrb za visoko stopnjo izkoriščenosti sredstev in čim nižjo brezposelnost).

S fiskalno politiko država torej povečuje oz. znižuje prihodke ali odhodke javnofinančnega sektorja na osrednji, regionalni ali občinski ravni, kar v Sloveniji predstavljajo štiri blagajne: državni proračun, pokojninska blagajna, zdravstvena blagajna in občinski proračuni. Instrumenti, s katerimi država izvaja te funkcije, so nefinančni in finančni, pri čemer osrednji vir javnofinančnih prihodkov predstavljajo davki in davščine (trošarine, prispevki), ki zmanjšujejo zasebne izdatke in so osnova za javne izdatke (prav tam).

Od vstopa Slovenije v evrosistem monetarno politiko določa Evropska centralna banka, o fiskalni politiki pa še naprej odloča država sama. Vendar pa tudi pri slednji ne obstaja popolna avtonomija, saj je potrebno ravnati znotraj Okvirja EU za fiskalno politiko, ki državam članicam določa tako preventivni kot tudi korektivni del.

Cilj le-tega je vzpostavitev trdnega in učinkovitega temelja za usklajevanje in nadzor fiskalnih politik držav članic; potreba po strožjih pravilih pa se je pokazala v krizi državnega dolga ter nevezdržnih javnih financah v evroobmočju med leti 2008 in 2013. Dosežke Okvirja lahko povzamemo v točkah (Angerer, 2021):

- A. Pakt za stabilnost in rast, ki določa kodeks ravnanja, smernice o obliki in vsebini programov za stabilnost in konvergenco. Pri nadzoru in usmerjanju je ključni koncept srednjeročni proračunski cilj, določen za vsako državo posebej, v razponu med -1% BDP in izravnanim proračunskim stanjem ali presežkom, hkrati pa tudi merila za čezmerni javni primanjkljaj (višji od 3% BDP) ter čezmerni dolg (višji od 60% BDP); kjer so predvidene tudi sankcije državam članicam, ki ne sprejmejo ukrepov na opozorilo Komisije EU v obliki priporočila o potrebnih prilagoditvah politik;
- B. Fiskalni pakt, ki predvideva vključitev t. i. zlatega pravila o uravnoteženem proračunu s spodnjo mejo strukturnega primanjkljaja v višini $0,5\%$ BDP (če je javni dolg nižji od 60% BDP, je ta spodnja meja 1% BDP) v nacionalno zakonodajo in po možnosti v ustavo (t. i. zavora dolga). S tem je finančna pomoč v okviru evropskega mehanizma za stabilnost zagotovljena le državam članicam, ki so podpisale fiskalni pakt, neustrezno izvajanje tega pravila pa lahko pomeni sprožitev postopka pred Sodiščem EU;

- C. Nadaljnje reforme za krepitev ekonomskega upravljanja v evroobmočju, ki zagotavljajo skupne proračunske časovne okvire za vse države članice evroobmočja ter pravila za spremljanje in ocenjevanje proračunskih načrtov držav članic s strani Komisije;
- D. Prihodnji pregledi ključne zakonodaje, kjer je določeno redno poročanje za oceno uporabe dotičnih uredb, njihove učinkovitosti ter dosežen napredek.

Proračuni držav članic se močno zanašajo na davke na delo, vključno s socialnimi prispevki, ki zagotavljajo več kot 50 % skupnih davčnih prihodkov v EU-27. **DDV predstavlja več kot 15 % skupnih davčnih prihodkov**, druge davčne osnove, kot so okoljski davki (~ 6 %), davki na nepremičnine (~ 5 %) ali davki od dohodkov pravnih oseb (~ 7 %), pa prispevajo razmeroma malo. Pri tem so davčne stopnje na potrošnjo že na zgodovinsko visoki ravni, saj so se stopnje DDV po finančni krizi od leta 2008 dalje višale. Prednost bi bilo treba dati omejevanju neučinkovite uporabe nižjih stopenj DDV in izjem, ki pogosto ne izpolnjujejo predvidenega cilja politike. (Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Business Taxation for the 21st Century, 2021)

Zagotavljanje učinkovitega pobiranja davčnih prihodkov je torej bistvenega pomena za financiranje kakovostnih javnih storitev in je predpogoj za pravično porazdelitev davčne obremenitve med davkoplačevalce. Prav tako prispeva k enakim konkurenčnim pogojem za podjetja in izboljšuje konkurenčnost EU. Zaradi davčnih goljufij, utaj in izogibanja davkom pa se v EU vsako leto izgubijo milijarde evrov, zato je davčne sisteme potrebno posodablјati, da bodo bolje odražali sedanji in prihodnji gospodarski in socialni razvoj.

2.2 Pomen DDV v Evropski uniji

Skupni sistem DDV je ključni element evropskega enotnega trga. Z odpravo ovir, ki so izkrivljale konkurenco in preprečevale prosti pretok blaga, je olajšal trgovino na enotnem trgu. Ta sistem je pomemben in vedno večji vir prihodkov v EU ter je leta 2014 predstavljal prihodke v višini skoraj 1 bilijona EUR, kar ustreza 7 % BDP EU. Vendar je sedanji sistem DDV (ki je bil v letu 1993 zasnovan kot prehodni sistem) razdrobljen, zapleten za naraščajoče število podjetij, ki poslujejo čezmejno, in omogoča goljufije: domače in čezmejne transakcije se obravnavajo drugače, blago ali storitve pa je na enotnem trgu mogoče kupiti brez plačila DDV. Zato se skozi direktive postopoma sprejemajo reforme, ki stremijo k: (Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on action plan on VAT: Towards a single EU VAT area - Time to decide, 2016)

- Enostavnejši uporabi s strani podjetij (stroški spoštovanja predpisov ne bi smeli biti bistveno višji pri trgovini v okviru enotnega trga, kot notranji trgovini),
- Zaustavitvi vse večjega tveganja goljufij (vrzel pri pobiranju DDV med pričakovanimi in dejansko pobranimi prihodki) in izboljšanju prostovoljnega spoštovanja predpisov,
- Višji učinkovitosti davčnih uprav (zlasti pri izkoriščanju možnosti, ki jih ponuja digitalna tehnologija in zmanjševanju stroškov pobiranja prihodkov) ter
- Večjemu zaupanju med podjetji in davčnimi upravami in večjemu medsebojnemu zaupanju davčnih uprav v EU ter sodelovanju s tretjimi državami.

Rastoče tveganje goljufij se kaže v več oblikah: ne-oddaja DDV-O (zato obveznost do države ni poročana pravočasno), napačna oddaja DDV-O (napačni oz. zavajajoči podatki, ki nižajo dejansko stanje obveznosti) ter neplačilo oz. plačilo DDV v nižji višini od poročane obveznosti. Pri tem prihaja do: (Lešnik, Jagrič, & Jagrič, 2018)

- Vrzeli DDV, ki je razlika med potencialno in dejansko pobranim davkom. Njeno višino lahko zgolj ocenimo, pri čemer se uporabljajo makroekonomske metode, ki so zelo različne, saj je davčno vrzel težko enotno definirati; ter do
- Dolga DDV, ki je ožji koncept razlike med poročanem in plačanim davkom. Višina takšnih zapadlih obveznosti zavezancev je enostavno merljiva in lahko določljiva.

V prvem primeru govorimo o prevarantskih praksah, medtem ko se v drugem primeru izogibanje plačila DDV ne pojavlja nujno zaradi prevarantskih namer (neplačilo ali kasnejše plačilo je lahko posledica npr. likvidnostnih težav zavezancev). Statistični podatki pričajo o tem, da je vrzel DDV nižja v obdobjih gospodarske rasti, vsekakor pa pri tem pomembno vlogo igra število davčnih inšpekcijskih nadzorov in njihova učinkovitost. Zato je tudi načrtovanje takšnih nadzorov lahko vodilo pri sprejemanju fiskalnih politik z namenom zniževanja tveganja goljufij. (prav tam)

Obdavčitev podjetij bi morala zagotavljati, da se davčna obremenitev pravično porazdeli med podjetja in da se obdavčljivi prihodki pravično razdelijo med različne jurisdikcije. Splošni sistem bi moral biti preprost, da se zmanjšajo stroški izpolnjevanja obveznosti, moral pa bi tudi olajševati naložbe in spodbujati rast ter tako krepi enotni trg. (Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Business Taxation for the 21st Century, 2021)

Kljub napredku pri odpravljanju ovir za enotni trg na drugih področjih pa se morajo podjetja, ki poslujejo v EU, še vedno spoprijemati z do 27 različnimi nacionalnimi davčnimi sistemi.

2.2.1 Stopnje DDV v EU

Kot je prikazano v tabeli št. 1, obstajajo med državami članicami precejšnje razlike v stopnjah DDV. Direktiva o DDV namreč določa splošni okvir, katerega namen je predvsem zagotavljanje nevtralnosti, enostavnosti in izvedljivosti sistema DDV, znotraj tega pa lahko države članice stopnje DDV določajo po lastni presoji (z določenimi omejitvami).

Tabela 1: Seznam stopenj DDV (%) v državah članicah EU na dan 01. 01. 2020

Država članica	Oznaka	Stopnje DDV				
		Super-znižana ¹	Znižana	Splošna	Posebna "parking" ²	Posebna "začasna" ³
Belgija	BE	-	6 / 12	21	12	
Bolgarija	BG	-	9	20	-	-
Češka	CZ	-	10 / 15	21	-	-
Danska	DK	-	-	25	-	-
Nemčija	DE	-	7	19	-	-
Estonija	EE	-	9	20	-	-
Irska	IE	4.8	9 / 13.5	23	13.5	21
Grčija	EL	-	6 / 13	24	-	-
Španija	ES	4	10	21	-	-
Francija	FR	2.1	5.5 / 10	20	-	-
Hrvaška	HR	-	5 / 13	25	-	-
Italija	IT	4	5 / 10	22	-	-
Ciper	CY	-	5 / 9	19	-	-
Latvija	LV	-	5 / 12	21	-	-
Litva	LT	-	5 / 9	21	-	-
Luksemburg	LU	3	8	17	14	
Madžarska	HU	-	5 / 18	27	-	-
Malta	MT	-	5 / 7	18	-	-
Nizozemska	NL	-	9	21	-	-
Avstrija	AT	-	10 / 13	20	13	5
Poljska	PL	-	5 / 8	23	-	-
Portugalska	PT	-	6 / 13	23	13	
Romunija	RO	-	5 / 9	19	-	-
Slovenija	SI	-	5 / 9.5	22	-	-
Slovaška	SK	-	10	20	-	-
Finska	FI	-	10 / 14	24	-	-
Švedska	SE	-	6 / 12	25	-	-

Vir: (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-10/vat_rates_en.pdf)

Kot splošno pravilo se je zakonodajalec odločil uporabiti standardno stopnjo DDV za vse obdavčljive dobave blaga in storitev z najnižjo možno splošno stopnjo v višini 15 %. Ob tem

¹ Super-znižana stopnja, ki se v nekaterih državah članicah uporablja za prehrabne artikle, oblačila, farmacevtske izdelke, tiskovine, vstopnine na kulturne dogodke, medicinsko opremo idr.

² Posebna "parking" stopnja, ki se v nekaterih državah članicah uporablja za trda in pogonska goriva, ne stanovanjske nepremičnine, čistilna sredstva, vina, proizvedena v okviru kmetijske dejavnosti, kmetijske stroje, kmetijsko opremo in nekatere storitve.

³ Posebna "začasna" stopnja, zmanjšana v nekaterih državah članicah le v določenem obdobju.

so dovoljene še znižana ter dve posebni nižji stopnji, določeni v višini najmanj 5 %, ob tem pa je v skladu z odstopanji o mirovanju v nekaterih državah članicah dovoljenih več super – znižanih stopenj, tudi nižjih od 5 %. (Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on action plan on VAT: Towards a single EU VAT area - Time to decide, 2016)

Že na primeru stopenj DDV vidimo, da niso različne le višine stopenj DDV, temveč tudi, da so v okviru ene stopnje pri različnih državah članicah uvrščene različne kategorije blaga oz. storitev (pri čemer pa je potrebno upoštevati seznam blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje). To še dodatno predstavljam v prilogi št.1 – Seznam stopenj DDV v državah članicah EU; zato je ena od strategij EU tudi posodobitev politike glede le-teh, s čimer stremi k upoštevanju tehnološkega in gospodarskega razvoja (npr. dovoliti nižje stopnje za e-knjige in elektronske časopise, enako kot velja za fizične publikacije).

2.3 Pomen DDV v Sloveniji

Državni zbor RS je 25. novembra 1998 sprejel Zakon o davku na dodano vrednost (odslej ZDDV-1), ki se je začel izvajati 1. julija 1999. (Zakon o davku na dodano vrednost / ZDDV-1/, 1998) S tem je DDV nadomestil prejšnji prometni davek, kar je bil eden od pogojev za vstop v Evropsko unijo. Z uvedbo DDV-ja je omogočena uskladitev davčnih sistemov znotraj skupnosti, manjše število izjem pri obdavčitvi blaga in storitev ter boljši nadzor, to pa je lahko osnova tudi za nadzor drugih vrst obdavčitev.

Tako kot v EU, je v letih od uveljavitve tudi v Sloveniji stopnja DDV skozi leta rasla, kar lahko vidimo v tabeli št. 2.

Tabela 2: Davčne stopnje v Sloveniji po datumu uveljavitve

Datum	Znižana stopnja	Splošna stopnja
01. 07. 1999	8	19
01. 01. 2002	8.5	20
01. 07. 2013	9.5	22
01. 01. 2020	5 9.5	22

Vir: (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-10/vat_rates_en.pdf)

V nadaljevanju predstavljam pomen javnofinančnih prihodkov iz naslova DDV v državnem proračunu (tabela št. 3).

Tabela 3: Prihodki državnega proračuna

V mio EUR	2020	2021 (predh.)	Indeks 2021/2020 (medl. st. rasti)	Delež v prihodkih 2020 (posam. postavka)	Delež v prihodkih 2021 (posam. postavka)	Spr. deleža 2021-2020 (v odstot. točkah)
SKUPAJ PRIHODKI	9.077,90	11.173,60	123,09	100,00%	100,00%	0,00
Davčni prihodki	7.585,40	9.245,20	121,88	83,56%	82,74%	-0,82
Davki na dohodek in dobiček	1.938,40	2.650,00	136,71	21,35%	23,72%	2,36
Dohodnina	1.164,00	1.513,60	130,03	12,82%	13,55%	0,72
Davek od dohodkov pravnih oseb	772,9	1.114,80	144,24	8,51%	9,98%	1,46
Drugi davki na dohodek in dobiček	1,4	21,6	1542,86	0,02%	0,19%	0,18
Prispevki za socialno varnost	77,3	86,3	111,64	0,85%	0,77%	-0,08
Davki na plačilno listo in delovno silo	21,6	23,9	110,65	0,24%	0,21%	-0,02
Davki na premoženje	0,4	0,8	200,00	0,00%	0,01%	0,00
Domači davki na blago in storitve	5.442,10	6.308,40	115,92	59,95%	56,46%	-3,49
v tem: DDV	3.528,00	4.231,00	119,93	38,86%	37,87%	-1,00
v tem: Trošarine	1.314,40	1.470,40	111,87	14,48%	13,16%	-1,32
Davki na medn. trg. in transakcije	102,4	177,4	173,24	1,13%	1,59%	0,46
Drugi davki in prispevki	3,2	-1,5	-46,88	0,04%	-0,01%	-0,05
Nedavčni prihodki	672	818,2	121,76	7,40%	7,32%	-0,08
Kapitalski prihodki	78,9	143,6	182,00	0,87%	1,29%	0,42
Prejete donacije	15,7	18,8	119,75	0,17%	0,17%	0,00
Transforni prihodki	1	1	100,00	0,01%	0,01%	0,00
Prejeta sredstva iz EU	724,8	946,9	130,64	7,98%	8,47%	0,49

Vir: (<https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/ekonomsko-in-fiskalna-politika/Blagajne-JF/Pregled-javnofinancnih-gibanj-januar-2022.pdf> ter lastna raziskava)

Vidimo, da davčni prihodki predstavljajo več kot 80 % državnega proračuna, torej so njegov najpomembnejši del. Od njih je DDV v letu 2021 prispeval 4.231 mio EUR, kar je absolutno gledano za 19,93 % več, kot leto prej. Vendar je pomemben vpliv na tako intenziven porast imelo zaprtje javnega življenja v letu 2020 zaradi pandemije in posledični zastoj gospodarske aktivnosti (ter splošne potrošnje), ravno tako so na manj pobranega DDV v 2020 vplivali tudi odlogi in obročno odplačevanje davčnih obveznosti v gospodarstvu.

Medtem je delež prihodkov iz DDV med vsemi prihodki davčne blagajne v letu 2021 znašal 37,87 %, kar je za eno odstotno točko manj, kot leto pred tem. Vsi prihodki davčne blagajne so se namreč absolutno povečali z višjim indeksom, kot prihodki iz DDV; vseeno pa skoraj 38-odstotni delež priča o tem, da DDV predstavlja enega od najpomembnejših davčnih prihodkov.

Tabela 3: Prihodki konsolidirane bilance javnih financ

V mio EUR	2020	2021	Indeks 2021/2020	Delež v prihodkih 2020	Delež v prihodkih 2021	Spr. deleža 2021-2020
KONSOLIDIRANI PRIHODKI	18.528,60	21.382,10	115,40	100,00%	100,00%	0,00
Dom. davki na bl. in stor.	5.442,10	6.308,40	115,92	29,37%	29,50%	0,13
v tem: DDV	3.528,00	4.231,00	119,93	19,04%	19,79%	0,75
v tem: Trošarine	1.314,40	1.470,40	111,87	7,09%	6,88%	-0,22

Vir: (<https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/ekonomska-in-fiskalna-politika/Blagajne-JF/Pregled-javnofinancnih-gibanj-januar-2022.pdf> ter lastna raziskava)

Če prihodke iz naslova DDV primerjamo z vsemi javnofinančnimi prihodki (ob državnem proračunu se mednje uvrščajo še pokojninska in zdravstvena blagajna ter občinski proračuni, konsolidirano predstavljeno v tabeli št. 4), pa vidimo, da pomenijo skoraj 20 % vseh javnofinančnih prihodkov, kar je ravno tako pomemben delež. V letu 2021 je ta delež za 0,75 odstotne točke višji, kot v prejšnjem letu, saj so se davčni prihodki absolutno povišali z višjim indeksom, kot vsi javnofinančni prihodki. DDV torej predstavlja relativno stabilen vir financiranja javne porabe in s tem velik finančni učinek na državni proračun.

3 DDV KOT DAVEK

Davki kot osrednji vir javnofinančnih prihodkov so sredstvo, s katerim država posredno vpliva na ravnanje ekonomskih osebkov (varčevanje ali trošenje, kaj in koliko bodo delali). Vsebinsko so to prisilne dajatve državi, pri katerih ni neposredne povezave med plačilom in koristjo za davkoplačevalca, saj se z njimi financira javna poraba. Z njimi torej del svojega dohodka prisilno odstopamo državi, ki višino davkov določa v odvisnosti od potreb družbe po javnih dobrinah. (Bukovnik, Likon, Prodrik, Mercina Šegina, & Virc, 2009)

Klasifikacije davkov so različne in odvisne od kriterija razvrščanja, v osnovi pa jih lahko razdelimo, kot prikazano v tabeli št. 5:

Tabela 4: Klasifikacije davkov

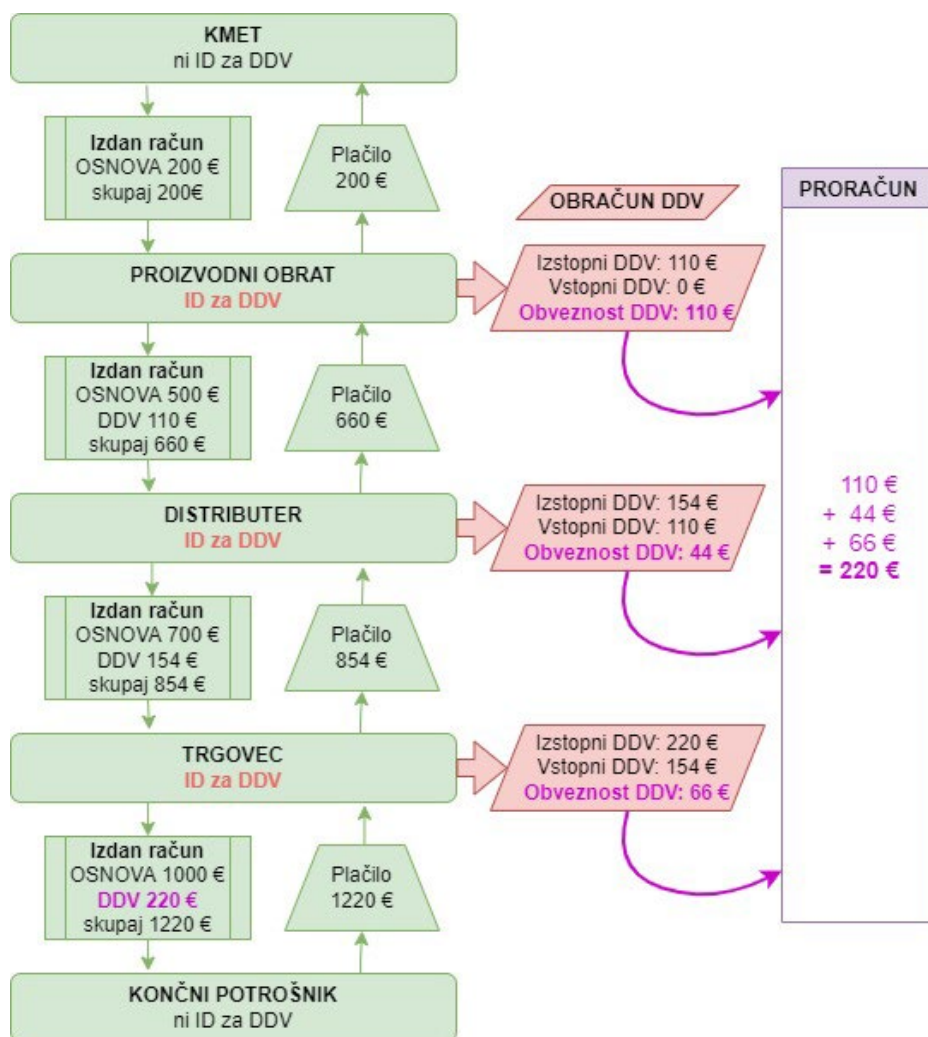
REDNI	IZREDNI
Veljajo iz leta v leto, zagotavljajo stabilnost davčnega sistema	Se pojavljajo izjemoma, zaradi izrednih potreb proračuna
AD VALOREM Odmerjeni v odstotku od davčne osnove	SPECIFIČNI Niso odmerjeni v odstotku, temveč v znesku (npr. trošarine)
CENTRALNI Ki gredo v državni proračun, pokojninsko ali zdravstveno blagajno	LOKALNI Ki gredo v občinski proračun (npr. davek na nepremičnine, NUSZ)
DIREKTNI / neposredni Odmerjeni od dobička, premoženja; zato so socialni - pravičnejši	INDIREKTNI / posredni Bremenijo potrošnjo in menjavo; zato so asocialni

Vir: (Petkovič, 2009)

Glede na te kriterije je DDV redni davek, ki se pojavlja iz leta v leto in prispeva učinkovit ter stabilen vir financiranja javnih financ – državnega proračuna, zato je centralni davek. Ker je odmerjen v odstotku od davčne osnove, gre za »ad valorem« davek, ki pa ne obdavčuje doseženega dobička ali premoženja – je posredni davek, ki obdavčuje opravljen promet blaga in storitev. S tem ga uvrščamo med prometne davke, kamor štejemo še npr. davek na motorna vozila, davek na promet nepremičnin in davek na promet zavarovalnih poslov.

DDV se obračunava v vseh fazah prometa, torej je vse fazni oz. vse stopenjski davek, kot prikazujem na primeru v sliki št. 1: kmet, v kolikor ni identificiran (odslej ID) za DDV, bo proizvodnemu obratu za surovino izdal račun brez obračunanega DDV in zanj prejel plačilo. Proizvodni obrat bo surovino preoblikoval v izdelek, ker je sam ID za DDV, pa bo zaračunal

izstopni DDV na računu, ki ga izda distributerju. Le osnova izdanega računa bo predstavljala njegov prihodek, zaračunani DDV pa bo izkazal kot obveznost do države v DDV-O, katera ga dejansko ne bo bremenila, saj bo prejel plačilo računa v celotni vrednosti terjatve. Ker je ID za DDV, bi si imel pravico odbiti vstopni DDV, v kolikor bi na prejetem računu od kmeta ta bil zaračunan, zato to ne vpliva na njegovo ravnanje (če bi prejeti račun moral plačati v višjem znesku za višino DDV, bi to znižalo njegovo obveznost do države – razliko med izstopnim in vstopnim DDV, torej to na njegove poslovne odločitve ne vpliva).



Slika 1: Prikaz obdavčitve z DDV

Vir: (Lasten)

Enako postopata distributer in trgovec, ki v DDV-O ugotavljata razliko med izstopnim in vstopnim DDV, kar kot obveznost plačujeta v državni proračun, pri tem pa breme DDV preneseta na naslednji člen v verigi, ki račun plača v celotnem znesku. Na koncu pridemo do končnega potrošnika, ki ni ID za DDV in si le-tega ne more odbiti. Zato ga plača v celotni vrednosti, kar je točen seštevek obveznosti za plačilo DDV v vseh fazah prometa.

Vidimo, da DZ, ID za DDV, le-tega pobira namesto države, dejanski plačnik pa je kupec – končni potrošnik. Kot indirektni davek je DDV zato asocialen, saj je neodvisen od ekonomskega položaja davkoplačevalca, ki ga bo pri svoji potrošnji moral plačati v enaki višini ne glede na svojo gospodarsko moč – torej bolj obremenjuje osebe z nižjimi dohodki.

Zahteve, katerim naj bi ustrezal posamezni davek, naj bi zagotavljale pravičnost pri odmeri davka in porazdelitvi davčnega bremena – enaka obravnava vseh zavezancev, ki so v enakem ekonomskem položaju. Takšna davčna načela so: (Petkovič, 2009)

- Načelo davčne nevtralnosti: davki naj bi bili neosebni, zanesljivi, nepristranski in naj ne bi vplivali na odločitve DZ;
- Načelo sposobnosti plačila davkov: davki naj bi bili odmerjeni v skladu z ekonomsko močjo DZ (kot omenjeno, so indirektni davki izredno asocialni);
- Načelo zmernosti davčne obremenitve: davki naj ne bi bili previsoki. Ob predpostavki enakega števila obdavčljivih transakcij so pri višjih davčnih stopnjah seveda davčni prihodki višji, vendar lahko previsoke davčne stopnje na število obdavčljivih transakcij delujejo negativno, kar bi na koncu pomenilo nižji izplen za državo;
- Načelo stabilnosti davčnega sistema: davki naj bi bili ustaljeni, spremembe davčne zakonodaje pa čim redkejše.

Kot ugotovljeno, lahko o nevtralnosti DDV-ja govorimo le pri transakcijah med DZ, ki so ID za DDV, kjer le-te praviloma ne povzročajo stroškov in ne vplivajo na odločitev, s kom poslujejo. Bo pa odločitev o nakupu pomembna za končnega potrošnika (ali DZ, ki ni ID za DDV), ki bi enak izdelek lahko ugodneje dobil od dobavitelja, ki ni ID za DDV. V kolikor DZ svoje blago oz. storitve prodaja pretežno kupcem, ki niso ID za DDV, bi njegova identifikacija za DDV lahko pomenila izgubo kupcev zaradi višjih prodajnih cen na račun DDV.

Glede na podatke iz tabele št. 1 se splošna stopnja DDV v Sloveniji nanaša rahlo nad povprečjem (21,52 % na dan 01. 01. 2020), znižana stopnja DDV pa rahlo pod povprečjem (10,85 % na dan 01. 01. 2020), torej smo v tem pogledu zmerni – na ravni povprečja v EU.

Zaradi vpetosti v sistem EU je DDV najbolj usklajen davek v Skupnosti, to pa pomeni pogoste spremembe zakonodaje in s tem manjšo stabilnost davčnega sistema – nova evropska direktiva prej ali slej pomeni novelo državne zakonodaje. Zato je novitetam na tem področju potrebno redno slediti, kar vidimo že iz samega obsega zakonodaje in pogostosti zakonodajnih sprememb, ki določajo področje DDV ali posegajo vanj (prilogi št. 2 in 3).

3.1 Predmet obdavčitve, davčni zavezanec

Kot ugotovljeno, je davčni zavezanec (DZ), ID za DDV, dolžan ugotavljati razliko med izstopnim in vstopnim DDV (obveznost za DDV), kar je – odvisno od prometa – dolžan poročati vsak mesec ali vsako tromesečje. Pri tem je pomembno, kaj je predmet obdavčitve ter kdo je DZ po ZDDV-1.

V sistemu DDV ločimo več vrst prometa, kar vpliva na računovodsko obravnavo ter vodenje davčnih evidenc: (Petkovič, 2009)

- Obdavčljiv promet – se vnaša v evidence za potrebe DDV in ga delimo na:
 - Obdavčen promet:
 - Promet v Sloveniji, ki je obdavčen v Sloveniji;
 - Pridobitev iz EU, obdavčena v Sloveniji po načelu namembne države;
 - Prejem storitev iz tujine, obdavčena v Sloveniji po kraju sedeža prejemnika ter
 - Uvoz iz tretjih držav;
 - Oproščen promet (t. j. obdavčen z ničelno stopnjo DDV):
 - Prave oprostitve: dobava v EU ter izvoz v tretje države; pri čemer DZ ne zaračuna izstopnega DDV; hkrati ima pravico do odbitka vstopnega DDV;
 - Neprave oprostitve: npr. storitve v javnem interesu, zavarovalniške in finančne storitve, najem ali zakup nepremičnin, promet zemljišč (razen stavbnih); pri čemer DZ ne zaračuna izstopnega DDV, hkrati pa nima pravice do odbitka vstopnega DDV ter
- Neobdavčen promet – ki ni predmet DDV in se ne vnaša v evidence za potrebe DDV, npr. odškodnine, prenos podjetij, stvarni vložki, izročitev materiala v oplemenitenje, interni premiki blaga med organizacijskimi enotami, računi malih DZ (pojasnjeno v tabeli št. 6), poslovanje v tujem imenu za tuj račun, prenos davčne obveznosti.

Že večkrat sem omenjal pojem »davčni zavezanec«, kar predstavljam v nadaljevanju.

ZDDV-1 davčnega zavezanca določa v različnih členih, kjer osnovno definicijo podaja 5. člen, posebne ureditve pa 94. člen (mali DZ) ter 95. člen (kmetje). V osnovi je DZ vsaka oseba, ki neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. (Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV-1/, neuradno prečiščeno besedilo št. 17, 2022)

DZ za DDV je torej lahko pravna ali fizična oseba, ne glede na vpis v poslovni ali sodni register, kar podrobneje predstavljam v tabeli št. 6.

Tabela 5: Skupine davčnih zavezancev

Naziv	Kdo sodi v skupino	Obračun DDV
DZ, ki so ID za DDV 5. člen ZDDV-1	DZ, ki so v zadnjih 12 mesecih dosegli oziroma je verjetno, da bodo dosegli obdavčljiv promet, večji od 50.000 EUR. <i>Obdavčljivi promet obsega naslednje zneske, brez DDV:</i> • znesek obdavčenih dobav blaga in storitev; • znesek oproščenih transakcij: pri izvozu, v zvezi z mednarodnim prevozom, ki se obravnavajo kot izvoz ter oproščenih storitev posrednikov; • znesek transakcij z nepremičninami, določenih finančnih transakcij ter zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije postranske transakcije. <i>V obdavčljivi promet se ne všteva odtujitev opredmetenih ali neopredmetenih osnovnih sredstev.</i> Prostovoljni DZ, ki so se odločili za prostovoljno vključitev v sistem DDV (za dobo najmanj 60 mesecev).	Mesečno ali trimesečno obračunavajo DDV
Mali DZ 94. člen ZDDV-1	DZ, ki v zadnjih 12 mesecih niso dosegli 50.000 EUR obdavčljivega prometa niti ni verjetno, da ga bodo dosegli. Ti nimajo pravice do odbitka DDV, niti ga ne smejo izkazovati na izdanih računih.	Ne obračunavajo DDV
Mali kmetje	Ko kmečko gospodinjstvo ugotavlja dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.	Ne obračunavajo DDV
Kmetje s pravico do pavšalnega nadomestila 95. člen ZDDV-1	Kmetje, ki so od davčnega organa dobili posebno dovoljenje, ki jim daje pravico do pavšalnega nadomestila DDV.	Obračun pavšalnega nadomestila
Drugi zavezanci za DDV 3. odst. 5. člen ZDDV-1, 24. člen ZDDV-1	Dobavitelji novega prevoznega sredstva. Pravne osebe, ki niso DZ (npr. državni organi), če opravljajo tudi ekonomsko dejavnost ali če so iz EU pridobile za več kot 10.000 EUR blaga. Fizične osebe, ki opravljajo neodvisno ekonomsko dejavnost, kot npr. oddajanje premoženja v najem. V obdavčljiv promet se všteva ves promet, ki ga fizična oseba opravi iz naslova opravljanja neodvisne gospodarske dejavnosti (kot s. p., zasebnik oz. fizična oseba). DZ, ki opravlja tudi dejavnosti in transakcije, ki se po ZDDV-1 ne štejejo za obdavčljive dobave blaga in storitev za vse storitve, ki so mu bile opravljene. Pravna oseba, ki ni DZ, je pa identificirana za namene DDV.	v 8 dneh od opravljene dobave novega prevoznega sredstva v drugo državo članico EU. Poročanje na obrazcu DDV-DPS Mesečno ali trimesečno obračunavajo DDV

Vir: (<https://www.racunovodja.com/E-seminar/1.3KdoJeDavcniZavezanec-9>)

Po ZDDV-1 velja obveznost prijave v sistem DDV (pridobitev ID za DDV) tudi za male DZ, ki ne dosegajo limita 50.000 EUR obdavčljivega prometa: če pridobivajo blago iz EU, pri čemer skupna vrednost pridobitev v koledarskem letu presega znesek 10.000 EUR ali če opravljajo ali

prejemajo storitve v/iZ EU, za katere so po ZDDV-1 določeni kot plačniki DDV – razen v primeru prometa, oproščenega DDV. (Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV-1/, neuradno prečiščeno besedilo št. 17, 2022)

V takšnem primeru govorimo o t. i. atipičnem DZ, ki v registru ID zavezancev dobi oznako »P«. Pri poslovanju z EU je dolžan ravnati po splošnih pravilih obdavčitve z DDV (predstavljeno v naslednjem poglavju), razlika je le ta, da nima pravice do odbitka vstopnega DDV; medtem slovenskega DDV ne sme zaračunavati. Identifikacijsko številko za DDV mora pridobiti že za mesec, v katerem je verjetno, da bo prejel ali opravil take storitve oz. prekoračil limit 10.000 EUR letne skupne vrednosti pridobitev.

DZ, ID za DDV v Sloveniji, dobijo identifikacijsko številko za DDV, ki je davčna številka s predpono SI.

3.2 Davčna osnova, obdavčljiv dogodek in obveznost izdaje računa

Davčna osnova pri dobavah blaga in storitev vključuje vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj (izvajalec) od kupca ali od tretje osebe za te dobave. Pri tem ni pomembno, ali gre za plačilo v denarju, stvareh ali v storitvah. Če še niso všteti, se v davčno osnovo vštevajo še naslednji elementi: (Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV-1/, neuradno prečiščeno besedilo št. 17, 2022)

- trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen DDV,
- postranski stroški, ki jih prodajalec zaračuna kupcu oz. naročniku storitve: npr. provizije, stroški pakiranja, prevoza, zavarovanja ter
- subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobav.

Našteti elementi se obdavčijo z enako stopnjo kot blago ali storitev, ki je predmet prodaje, če povečujejo njegovo davčno osnovo. Medtem se v davčno osnovo ne vštevajo: (prav tam)

- stroški vračljive embalaže, ki se pri dobavitelju blaga vodijo v vračljivi embalaži (npr. plastični zaboj za pijače),
- cenovni popusti za predčasno plačilo,
- cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave ter
- zneski, ki jih DZ prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot predhodne postavke,

vendar mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

V primeru, ko ne gre za dobavo blaga ali storitev kupcu, temveč za uporabo pri istem DZ, davčno osnovo predstavlja nabavna oz. lastna cena blaga ali storitev (celotni stroški DZ), določena v trenutku uporabe, razpolaganja ali zadržanja. O tem govorimo v primeru uporabe za neposlovne namene, uporabe za namene opravljanja lastne dejavnosti, spremembe namembnosti ter zadržanja blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti, pa tudi brezplačne dobave (če je bila za to blago ali storitev dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV).

Obdavčljiv dogodek z vidika DDV je torej promet blaga in promet storitev, ki je obdavčljiv v vsaki fazi prometa oz. menjave: dobava blaga ali storitev, pridobitev znotraj EU, uvoz iz tretjih držav ter predplačila po 76. a členu ZDDV-1. Nastanek obdavčljivega dogodka pa pomeni tudi obveznost izdaje računa, kot predstavljam v nadaljevanju.

Obveznost izdaje računa oz. računa za predplačilo (za vsakega DZ, ne glede na ID za DDV) zato nastane, če je:

- dobavil blago ali storitev drugemu DZ ali pravni osebi, ki ni DZ,
- dobavil blago na daljavo znotraj EU, razen kadar uporablja posebno ureditev iz 6.b podpoglavja XI. poglavja ZDDV-1,
- opravil oproščene dobave blaga znotraj EU ali
- prejel predplačilo pred dobavo blaga iz prvih treh alinej oz. pred dokončanjem storitve;

Izdaja računov z obveznimi podatki je v ZDDV-1 opredeljena v členih od 80.a do 84.a ter v Pravilniku o izvajanju ZDDV-1 v 136. – 146. čl., obveznost izdajanja računov pa med drugim tudi v Zakonu o varstvu potrošnikov, kjer 35. čl. določa, da je podjetje dolžno za prodano blago oziroma opravljeno storitev potrošniku izdati račun, razen če ni z drugim predpisom določeno drugače. Z novelo ZDDV-1M se račun v papirni obliki končnemu potrošniku izroči le na njegovo zahtevo, kot je določeno v 81. čl.

Račun izda DZ, sicer pa kupec blaga, naročnik storitev ali tretja oseba v imenu in za račun DZ pod pogoji, ki jih predpiše minister, pristojen za finance (npr. v primeru samofakturiranja).

Pri tem mora DZ, ID za DDV, poskrbeti še za uporabo pravilne stopnje DDV (že omenjene v poglavju 2.3, tabela št. 2).

Kot predstavljeno v prilogi št. 1, se lahko nižjo stopnjo uporablja za: hrano (vključno s pijačo, razen alkoholnih pijač), dobavo vode, zdravila in medicinske pripomočke, prevoz oseb in

osebne prtljage, vstopnine, storitve javne higiene, avtorske pravice ter storitve izvajalskih umetnikov, frizerske storitve, kulturne in športne prireditve, dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem, manjša popravila, dobavo ali storitve na stanovanjskih nepremičninah (po kriterijih socialne politike: do določene površine nepremičnine, v kolikor je račun izdan neposredno investitorju), uvoz umetniških predmetov, zbirk, starin idr. V kolikor ni možno uporabiti znižane, se uporabi splošna stopnja, razen v primerih oproščenega ali neobdavčenega prometa v skladu z zakonodajo.

Od 01. 01. 2020 poznamo še posebno znižano stopnjo (5 %) za dobavo knjig, časopisov in periodičnih publikacij.

3.3 Davčna obdobja in poročanje

DZ, ID za DDV, so razliko med izhodnim in vhodnim DDV dolžni ugotavljati v DDV obračunih (DDV-O), kjer je davčno obdobje koledarski mesec. Izjema pri tem so DZ, katerih obdavčljiv promet, izkazan v DDV-O, v preteklem koledarskem letu ni presegel 210.000 EUR. Zanje je davčno obdobje koledarsko trimesečje. Izjema so tudi DZ, ki so šele začeli opravljati obdavčljivo dejavnost po ZDDV-1, saj morajo, ne glede na vrednost pričakovanega prometa prvih 12 mesecev, DDV obračunavati mesečno, po koncu tega prehodnega obdobja pa se upoštevajo enaka merila, kot veljajo za ostale DZ. DDV-O je potrebno predložiti do zadnjega delovnega dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem se konča davčno obdobje. (Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV-1/, neuradno prečiščeno besedilo št. 17, 2022)

Ne glede na letni obdavčljiv promet pa so mesečni DZ vsi, ki opravljajo transakcije znotraj EU in so zato dolžni sestavljati in predlagati še RP-O (rekapitulacijsko poročilo), kjer izkažejo dobave blaga in storitev, ki jih v obdobju poročanja opravijo osebam, identificiranim za DDV v drugih državah članicah. Zanje velja, da so DDV-O zaradi izmenjave podatkov na ravni EU dolžni predložiti do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. (prav tam)

V kolikor DZ, ID za DDV, v DDV-O ugotovi obveznost plačila DDV, ga mora v državni proračun plačati do zadnjega delovnega dne meseca, ki sledi mesecu, v katerem se konča davčno obdobje. Pri tem uporabi račun, odprt pri Banki Slovenije: SI56 01100-8881000030, sklic: 19-davčna številka-62006. (Pravilnik o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov, 2010)

3.4 Računovodska obravnava

Računovodstvo, ki je najbolj seznanjeno z veljavno davčno zakonodajo, bo zato z vidika DDV spremljalo pogoje za identifikacijo (doseganje limitov), prepoznalo obdavčljiv dogodek kot obveznost za izdajo računa, preverilo njegovo pravilnost (obvezne postavke, pravilno obračunan DDV po pravilni stopnji) in ga kot poslovno listino računovodsko obravnavalo: vneslo ga bo v poslovne knjige v skladu z računovodskimi standardi, zajelo v DDV-O ter pravilno in pravočasno poročalo; pa tudi naročilo ali poskrbelo za pravočasno plačilo DDV.

Pri poročanju bo glede na vrsto prometa ločevalo med primeri, ki se vključujejo v DDV-O (obdavčljiv promet) ter primeri, ki se v evidence za potrebe DDV ne vnašajo (neobdavčen promet). Pri tem bo zaradi izmenjave podatkov glede DDV znotraj EU poseben poudarek posvečalo vključevanju v RP-O ter pravočasnemu poročanju o DZ, ID za DDV v drugih državah članicah, katerim je dobavil blago ali opravil storitve (tudi, če je blago opravil v okviru tristranskih dobav), kar določa 90. člen ZDDV-1 oz. 262. člen Direktive Sveta 2006/112/ES.

Računovodstvo bo torej med drugim preverjalo pravilnost računov, pri čemer bo pri DZ, ID za DDV, pozorno tudi na navedbo klavzul, kadar so le-te potrebne (tabela št.7).

Tabela 6: Uporaba klavzul glede na vzrok navedbe

Vzroki za navedbo klavzule	Sklicevanje na določilo oz. posebno ureditev
Oprostitev DDV	Veljavna določba Direktive Sveta 2006/112/ES ali ZDDV-1 (npr. navedba določila iz 42. do 61. člena ZDDV-1)
Plačnik DDV-ja je kupec blaga oz. naročnik storitve	Obrnjena davčna obveznost oz. Reverse charge - za dobavo blaga v tujino: <i>Oproščeno DDV po 1. točki 46. člena ZDDV-1 oz. VAT exempt under Article 138(1) of Directive 2006/112/ES</i> - za dobavo storitev v tujino: <i>Oproščeno DDV po 1.odst.25. člena ZDDV-1 oz. VAT exempt under Article 44 of Directive 2006/112/ES</i> - za dobave po 76.a členu ZDDV-1, npr. za gradbene storitve, opravljene domačim DZ: <i>Obrnjena davčna obveznost po 76.a členu ZDDV-1</i>
Dobava novega prevoznega sredstva v EU kupcem, katerih pridobitve blaga znotraj EU niso predmet DDV	Oproščeno DDV po 2. odst. 46. člena ZDDV-1
Dejavnost potovalne agencije	<i>Posebna ureditev – Potovalne agencije</i>

Promet z rabljenim blagom,	- <i>Posebna ureditev – rabljeno blago</i>
umetniškimi predmeti ali	- <i>Posebna ureditev – umetniški predmeti</i>
zbirkami in starinami	- <i>Posebna ureditev – zbirke in starine</i>
Izdaja računa s strani kupca	<i>Samofakturiranje (3. odst. 81. čl. ZDDV-1)</i>

Vir: (<https://www.racunovodja.com/E-seminar/3.3ObveznostIzdajanjaRacunaInNavedbaPodatkovNaRacunu-8>)

V primeru, ko gre za notranje računovodstvo pri DZ, bo to morda vpleteno še bolj (npr. s samim fakturiranjem), sicer pa bo kot zunanje računovodstvo v vlogi informacijske funkcije skrbelo vsaj za povratne informacije DZ glede morebitnih napak pri njegovem ravnanju, uveljavljanju njegovih pravic in izpolnjevanju njegovih obveznosti, ki nastopijo ob registraciji v sistem DDV. Pri tem so obveznosti:

- na izdanih računih mora obračunavati in izkazovati DDV,
- mora ugotavljati obveznost za DDV v davčnih obdobjih (razliko med izstopnim in vstopnim DDV) ter
- mora voditi ustrezne evidence za potrebe DDV,

kjer je vloga računovodstva ključna.

Ob navedenih obveznostih pa DZ z registracijo v sistem DDV dobi tudi pravico do odbitka vstopnega DDV na prejetih računih, kar zmanjšuje obveznost do državnega proračuna oz. predstavlja terjatev do njega. Pri tem bo računovodstvo seveda pozorno, da prejet račun vsebuje vse obvezne sestavine, da ga je izdal DZ, ki je ID za DDV, da bo nabavljeno blago ali storitev uporabljena za namene njegovih obdavčljivih transakcij ter da je v primeru uvoza prejeta carinska deklaracija.

Do vključno novele ZDDV-1L je veljalo, da je odbitek DDV možen v davčnem obdobju, ko je blago dobavljeno (storitev opravljena) in hkrati, ko je račun prejet. Z novelo ZDDV-1M, ki se uporablja od 22. 01. 2022, pa datum prejema računa ni več omejitev, saj 6. odstavek 67. člena dopušča odbitek DDV-ja, če DZ razpolaga z dokumenti do roka za predložitev DDV-O. V praksi to lahko pomeni hitrejšo vračilo DDV, kot vidimo v primeru: *blago je dobavljeno 25. 03. 2022, račun zanj pa prejet 10. 04. 2022. Po prejšnji noveli bi zaradi prejema v aprilu 2022 odbitek DDV lahko vključili v DDV-O za mesec april, po novi zakonodaji pa ga lahko vključimo že v obračun za mesec marec – saj z njim že razpolagamo pred potekom roka za predložitev.*

Pri odbitku DDV pa je v računovodstvu potrebno biti še posebej pozoren, kadar prejeto blago ali storitve ne bodo uporabljene za namene obdavčenih transakcij, saj takšen DDV ni odbiten.

Primer: DZ nepremičnine oddaja več najemnikom, pri čemer zavezancem, ID za DDV, na izdanih računih za najemnino zaračunava DDV (dogovor, ki je možen v skladu s 45. členom ZDDV-1). Z zavezanci, ki niso ID za DDV, pa takšen dogovor ni možen, zato DDV v skladu s 44. členom ZDDV-1 ne zaračunava (neprava oprostitve). DDV na prejetih računih za blago/storitve v tem delu zato ni odbiten.

Za zagotovitev slednjega je možno uporabljati ločeno računovodstvo po projektih ali stroškovnih mestih (ločene davčne evidence) – presoja posameznih računov, na kaj se nanašajo (po dejanskih podatkih oz. na podlagi ključev), v praksi pa je enostavneje rešljivo z upoštevanjem odbitnega deleža: glede na razmerje med obdavčenim in celotnim prometom na strani izdanih računov bo odbitek DDV od prejetih računov dovoljen v enakem deležu.

Pri določanju odbitnega deleža je pomembno ločevati med pravimi in nepravimi oprostitvami, saj le neprave oprostitve, kjer DDV ne obračuna niti dobavitelj, niti prejemnik, zmanjšujejo odbitni delež. Medtem prave oprostitve ne vplivajo na pravico do odbitka DDV (npr. pri dobavi v EU med dvema DZ, ID za DDV, bo DDV obračunal prejemnik v drugi državi članici na podlagi načela namembne države).

Navedena primera prikazujeta pomen poznavanja zakonodaje, kakor tudi rednega sledenja njenim spremembam. Zato je ključno poznati pravila obdavčitve, ki jih opisujem v nadaljevanju, pri čemer se osredotočam na načela obdavčitev storitev pri mednarodnih transakcijah ter posebna pravila, ki veljajo v primerih točno določenih vrst storitev.

4 SPLOŠNA PRAVILA PRI POSLOVANJU S TUJINO

Za določanje kraja obdavčitve, kjer mora biti DDV plačan, je pomemben vidik kraja izdaje računa. Tako za račun, ki se nanaša na dobave blaga in storitev, za katere se uporabi slovenska zakonodaja, velja, da so le-te opravljene v Sloveniji v skladu z 80. a členom ZDDV-1. Izjeme od tega pravila so čezmejne dobave, za katere velja obrnjena davčna obveznost, ter dobave, ki se obdavčijo zunaj EU.

Kot predstavljeno v prejšnjem poglavju, obdavčljiv dogodek predstavljajo različne transakcije, za katere je kraj obdavčitve v 19. do 31. čl. ZDDV-1 opredeljen kot kraj dobave blaga, kraj pridobitve blaga znotraj EU, kraj uvoza blaga ter kraj opravljanja storitev.

Za dobave blaga so principi obdavčitve glede na kraj: (Petkovič, 2009)

- načelo namembne države, ki velja za promet med DZ, ID za DDV, tako znotraj EU, kot tudi za uvoz in izvoz. Po tem načelu se DDV obračuna, kjer je blago (u)porabljeno oz. kjer se pot konča. Za takšno oprostitev na mednarodni poti je potrebno dokazovanje oproščenih dobav (račun in prevozna listina ali drug ustrezeni dokument, npr. dokazilo o plačilu, naročilnica, sklenjena pogodba o dobavi, dobavnica, seznam pakiranja, prevzemnica in podobno);
- načelo države porekla, ki velja za promet končnim potrošnikom oz. DZ, ki niso ID za DDV. Po tem načelu se DDV obračuna na kraju prodaje (na začetku pošiljanja), kar velja tudi v primeru malega DZ, ki bi ob nabavi blaga v tujini tam tudi plačal DDV (razen v primeru preseganja limita 10.000 EUR, kot predstavljeno v poglavju 3.1).

Tudi za obdavčitev storitev ni pomembno le kje, temveč tudi komu so opravljene, pri čemer za določanje kraja obdavčitve storitev poznamo še vrsto posebnih pravil, ki jih obravnavam v naslednjem poglavju. V kolikor se posamezna storitev ne uvršča v nobeno od posebnih pravil, pa so v veljavi splošna pravila oz. načela obdavčitve. (The European Union's common system of value added tax, 2022)

Po splošnih pravilih v skladu z 1. odst. 25. člena ZDDV-1 velja pravilo obdavčitve storitev po kraju potrošnje teh storitev, kar predstavlja kraj, kjer ima DZ kot prejemnik storitev sedež svoje dejavnosti oz. stalno poslovno enoto oz. stalno prebivališče.

Za storitve, ki jih prejme oseba, ki ni DZ (končni potrošnik), pa velja obdavčitev po sedežu izvajalca storitev oz. njegovi stalni poslovni enoti oz. stalnem prebivališču (2. odst. 25. člena ZDDV-1).

5 POSEBNA PRAVILA ZA OBDAVČITEV STORITEV

Skladno z ZDDV-1 določena posebna pravila odstopajo od prej navedenih splošnih pravil za določanje kraja obdavčitev storitev. Zato se v tem poglavju sklicujem na člene 26. do 30.f ZDDV-1, ki glede na vrsto storitve obravnavajo obdavčitev pri poslovanju s tujino.

5.1 Storitve posrednikov

Kraj opravljanja storitev posrednikov osebi, ki ni DZ (posrednik jih opravi v imenu in za račun druge osebe), je v skladu z 26. členom ZDDV-1 kraj, kjer je opravljena glavna transakcija; medtem ko za posredniške storitve, opravljene DZ, ID za DDV, velja splošno pravilo.

Primer 1: Slovenski posrednik za avstrijskega naročnika (ID za DDV) išče kupce v Sloveniji – velja splošno pravilo, obdavčitev po sedežu naročnika storitev. Če storitev za DZ, ID za DDV, opravi izvajalec, ki nima sedeža v isti državi članici, velja obvezna uporaba mehanizma obrnjene davčne obveznosti. Zato bo DZ, ID za DDV, moral takšne transakcije zajeti v knjigo izdanih računov, DDV-O ter hkrati v RP-O (poročati o DZ, ki so ID v drugih državah članicah in zanje velja prenos davčne obveznosti na prejemnika storitve). Da lahko DZ izpolni RP-O, je od naročnika storitev s sedežem v EU dolžan pridobiti njegovo ID za DDV, katero je priporočljivo navajati tudi na račune za tako opravljene storitve. Ker je plačnik DDV kupec blaga ali naročnik storitev, izdajatelj računa uporabi klavzulo »Obrnjena davčna obveznost«.

Primer 2: Slovenski posrednik za hrvaškega naročnika (ID za DDV) išče kupce na Hrvaškem. Posredovanje je opravljeno v državi sedeža naročnika – ravno tako velja splošno pravilo, zato se slovenskemu DZ ni potrebno ID v drugi državi članici, če tam opravlja storitve za drugega DZ, saj bo obveznost DDV nanj prenesel preko mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

5.2 Storitve v zvezi z nepremičninami

Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, ne glede na status naročnika, je v skladu s 27. členom ZDDV-1 kraj, kjer se nepremičnina nahaja. Med te storitve se vštevajo storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v nastanitvenih obratih, dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnin ter storitve za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem.

Pri tem je potrebno upoštevati Direktivo 2006/112/ES, ki kot nepremičnino določa vsak posamezni del zemljišča na površju ali pod njim; vsako zgradbo ali konstrukcijo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti; vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna (na primer vrata, okna in streha) ter stalno vgrajeno opremo, ki je ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe. 27. člen ZDDV-1 velja samo za tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z nepremičnino; če storitev z njo ni jasno povezana (npr. skladiščenje blaga v nepremičnini), pa se pri obdavčitvi uporabi splošno pravilo.

V povezavi z nepremičninami pa obstaja še posebno pravilo, ki se ne nanaša na določanje kraja, temveč na stopnjo obdavčitve, kar izhaja iz 54. člena Pravilnika o izvajanju ZDDV (PZDDV).

Primer: Storitve dobave ter gradnje, obnove in popravil (ki se uvrščajo pod šifro F/gradbeništvo standardne klasifikacije dejavnosti) so obdavčene z znižano davčno stopnjo, ko gre za storitve na stanovanjskih objektih, ki so namenjeni trajnemu bivanju in so del socialne politike (če kvadratura v večstanovanjski stavbi ne presega 120 m² ali v enostanovanjski stavbi ne presega 250 m² uporabne površine stanovanjskega objekta), ter stanovanjske stavbe za posebne namene, vključno s pripadajočimi deli teh objektov, in sicer pod pogojem, da je njihova dobava, gradnja, obnova ali popravilo zaračunana neposredno investitorju.

5.3 Opravljanje prevoza osebam, ki niso davčni zavezanci

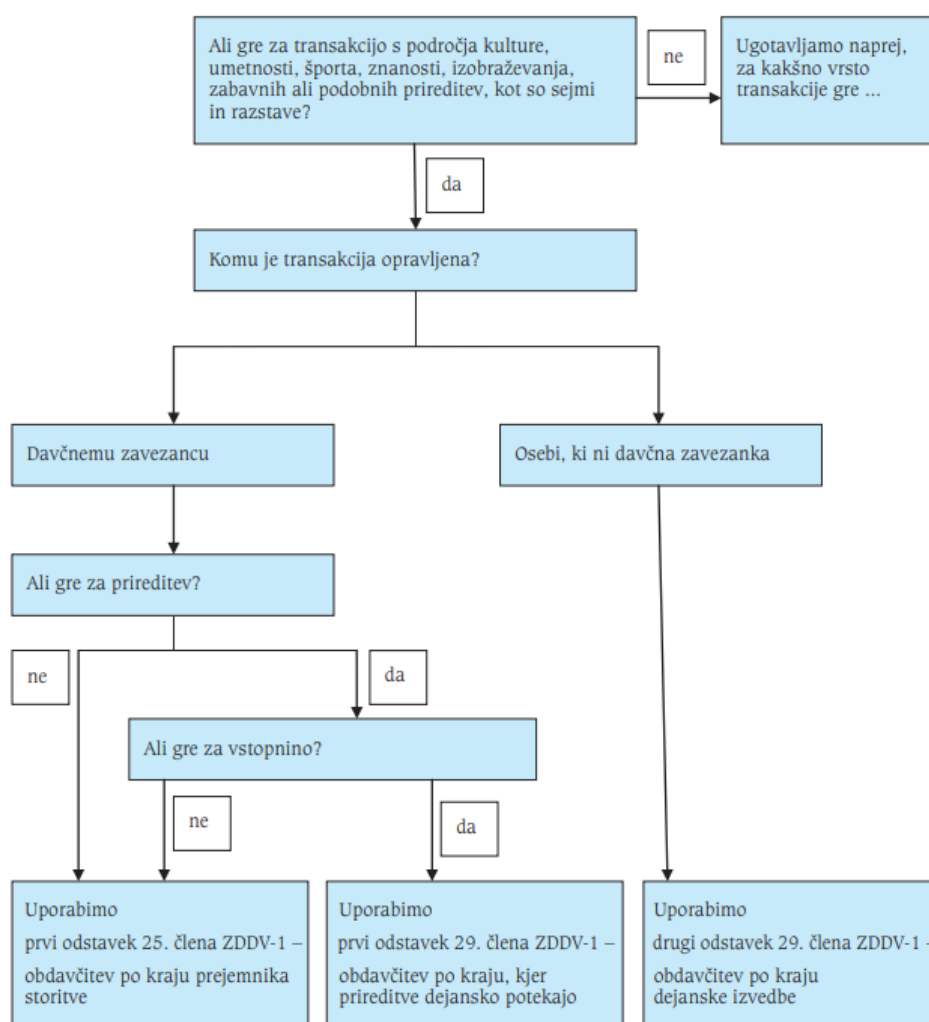
28. člen ZDDV-1 ločuje med prevozom potnikov in prevozom blaga. V primeru prevoza potnikov se pri določitvi kraja storitve upošteva prevožena razdalja, v primeru prevoza blaga pa je pomembno ali se ta opravlja znotraj ali izven EU. Pri prevozu blaga izven EU se ravno tako upošteva prevožena razdalja, medtem ko je prevoz blaga znotraj EU končnim potrošnikom obdavčen na kraju začetka prevoza. Pri prevozu blaga DZ, ID za DDV, pa velja splošno pravilo.

Primer: Pri prevozu potnikov čez več držav članic se je torej prevoznik v vsaki državi dolžan identificirati za DDV in ustrezno obračunati DDV, kot velja v tej državi (kar ni predmet domačega DDV-O). Pri tem pa ZDDV-1 dovoljuje poenostavljen postopek ID za DDV ter obveznost predložitve letnega obračuna DDV za tuje prevoznike, ki ne uveljavljajo pravice do odbitka vstopnega DDV (plačanega pri nabavah blaga ali storitev v Sloveniji) ali vračila DDV in mednarodni cestni prevoz potnikov v Sloveniji ali čez njo opravljajo občasno (vključitev v posebno ureditev za opravljanje storitev mednarodnega občasnega prevoza potnikov).

5.4 Storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, pomožne prevozne storitve ter cinitve in dela na premičninah

29. člen ZDDV-1 kot kraj opravljanja storitev (vključno s pomožnimi storitvami) v zvezi z vstopninami za kulturne, umetnostne, športne, znanstvene, izobraževalne, zabavne ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave povezanimi z vstopninami, določa kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo; ne glede na status prejemnika.

Izvedbena Uredba št. 282/2011 podrobneje definira dostop do teh prireditev na podlagi vstopnic ali plačila, ta pravica pa ne zajema uporabe objektov brez vstopnin, kot so telovadnice ali drugi objekti, kot je prikazano v sliki št. 2. (Zupančič, 2011)



Slika 2: Ugotavljanje kraja obdavčitve po 29. členu ZDDV-1

Vir: (<https://www.revijaiks.si/2011/12>)

Primer: Slovenski DZ v Avstriji organizira izobraževanje za slovenskega naročnika z ID za DDV, kar ni povezano z vstopnino. Ker za te storitve veljajo splošna pravila, bo izvajalec te storitve obdavčil z 22 % DDV, saj imata tako izvajalec kot naročnik sedež v Sloveniji, ne glede na to, da izobraževanje poteka izven Slovenije. V primeru, če bi prejemnik teh storitev bil avstrijski DZ, ID za DDV, slovensko podjetje za izvedbo storitve izobraževanja v Avstriji ne bi zaračunalo DDV, niti se mu v ta namen ne bi bilo potrebno identificirati za namene DDV v Avstriji, saj bi obveznost DDV nanj prenesel preko mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

Primer 2: Slovensko podjetje se udeleži sejma v Italiji, za kar kupi določeno število vstopnic. Sejemske vstopnice so obdavčene z DDV (ker sejem poteka v Italiji, je zaračunan italijanski DDV); ima pa pravico do vračila tako plačnega DDV v Italiji (74. h člen ZDDV-1).

Kot kraj opravljanja pomožnih prevoznih storitev (npr. nakladanje, razkladanje, pretovarjanje) ter cenitev in delo na premočninah, ki se opravijo ne zavezancem, določa kraj, kjer so te storitve dejansko opravljene. V skladu z Izvedbeno Uredbo to velja tudi takrat, kadar izvajalec le sestavi razne dele naprave, ki mu jih je v celoti dobavil njegov naročnik – v primeru opravljanja teh storitev v drugi državi članici se bo zato tam moral identificirati za DDV. V kolikor bi blago, ki se sestavlja, postalo del nepremičnine, pa bi bila obdavčitev vezana na kraj lege le-te.

5.5 Restavracijske storitve ter storitve cateringa

Kot določa izvedbena Uredba Sveta št. 282/2011, so restavracijske storitve in storitve cateringa storitve, ki vključujejo dobavo pripravljene ali nepripravljene hrane, pijače ali obojega za prehrano ljudi, spremljajo pa jih zadostne podporne storitve, ki omogočajo takojšnjo potrošnjo. Restavracijske storitve pomenijo opravljanje takšnih storitev v prostorih izvajalca storitev, storitve cateringa pa pomenijo opravljanje takšnih storitev izven prostorov izvajalca storitev.

Glede na 30. člen ZDDV-1 je kraj opravljanja restavracijskih storitev ter storitev cateringa določen kot kraj, kjer se te storitve dejansko opravijo. Izjema pri tem je v primeru teh storitev za potrošnjo na krovu ladij, zrakoplovov ali na vlakih med delom prevoza potnikov znotraj EU, kjer 30. a člen ZDDV-1 določa kraj storitve, kjer se prevoz potnikov začne (pri povratnem potovanju se povratna pot šteje za ločen prevoz).

Primer 1: Slovensko podjetje pri slovenski družbi, ki se ukvarja s cateringom, za namen izobraževanja v Belgiji, naroči storitev priprave, prevoza in postrežbe hrane in pijače. Ne glede na status prejemnika se uporabi pravilo obdavčitve po kraju opravljanja (Belgija). Zato

izvajalec storitve cateringa ne obdavči s slovenskim DDV in ne poroča v domači DDV-O (mora pa poskrbeti za upoštevanje belgijskih zakonskih predpisov ter plačilo DDV v Belgiji).

Primer 2: Če vlak pelje na relaciji Zagreb – Ljubljana – Trst, bo kraj obdavčitve restavracijskih storitev na tem vlaku Hrvaška (zaračunan bo Hrvaški DDV), tudi če potnik vstopi v Ljubljani.

5.6 Najem prevoznih sredstev

Kraj dajanja prevoznega sredstva v kratkoročni najem 30. b člen ZDDV-1 določa kot kraj, kjer je prevozno sredstvo dejansko dano na razpolago najemniku. V primeru kupca, ki ni ID za DDV je pri tem pomembno trajanje najema, določenega z najemno pogodbo – saj zanj navedeno pravilo velja le v primeru kratkoročnega najema (do vključno 30 dni za prevozna sredstva in do vključno 90 dni za plovila), medtem ko je pri dolgoročnem najemu kraj storitve določen kot kraj, kjer ima najemnik sedež (stalno oz. običajno prebivališče). Zato je izvajalec kraj dolžan določiti na podlagi dejanskih informacij prejemnika, ki jih preveri z običajnimi poslovnimi ukrepi (preverjanje identitete, preverjanje plačil), kot določa izvedbena Uredba št. 2828/2011.

Primer: Slovensko rent-a-car podjetje, ID za DDV, za 25 dni odda v najem osebno vozilo končnemu potrošniku iz Nemčije. V kolikor najemnik vozilo prevzame v Sloveniji, to šteje kot kraj, v katerem mu je prevozno sredstvo dano na razpolago. Dolžina najema izhaja iz najemne pogodbe (25 dni pomeni kratkoročni najem), zato je v tem primeru kraj obdavčitve Slovenija. V primeru, ko bi najemnik vozilo vrnil kasneje (po 30. dnevu najema), pa mu slovenskega DDV ne bi smeli zaračunati.

5.7 Opravljanje storitev osebam, ki niso DZ in imajo sedež zunaj EU

Za storitve, opravljene končnim potrošnikom zunaj EU, je kraj storitve v skladu s 30. d členom ZDDV-1 sedež končnega potrošnika (njegovo stalno oz. običajno bivališče), če gre za:

- storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;
- storitve oglaševanja;
- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanja informacij;

- obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali pravice iz tega člena;
- bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov;
- storitve posredovanja osebja;
- storitve dajanja premičnin v najem (razen vseh vrst prevoznih sredstev); ter
- storitve zagotavljanja dostopa do sistema za zemeljski plin na ozemlju EU (ali do kateregakoli omrežja, povezanega s takim sistemom), do sistema električne energije ali omrežij daljinskega ogrevanja ali hlajenja ter prenos ali distribucija po teh sistemih ali omrežjih in opravljanje drugih s tem neposredno povezanih storitev.

Primer: Slovenski DZ, ID za DDV, opravi davčno svetovanje končnemu potrošniku iz Srbije. Ker je kraj obdavčitve zunaj EU (Srbija), mu slovenskega DDV ne bo zaračunal, ravno tako o takšni transakciji ne bo poročal v DDV-O, niti v RP-O.

5.8 Telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja in elektronske storitve osebam, ki niso DZ

Kadar so telekomunikacijske storitve, storitve radijskega in televizijskega oddajanja ali elektronske⁴ storitve (odslej storitve TBE, po mednarodni kratici za »telecommunications, broadcasting and electronic services«), opravljene končnemu potrošniku, je kraj opravljene storitve v 30. c členu ZDDV-1 določen kot kraj, kjer ima ta oseba sedež (stalno ali običajno prebivališče). Zato je izvajalec dolžan določiti kraj na podlagi dejanskih informacij prejemnika, ki jih preveri z običajnimi poslovnimi ukrepi (preverjanje identitete, preverjanje plačil), kot določa izvedbena Uredba št. 2828/2011.

Za opravljanje TBE storitev končnim potrošnikom veljata dve posebni ureditvi, ki zavezancem omogočata izpolnjevanje obveznosti DDV v eni državi članici EU (predlaganje DDV-O z navedbo DDV po vsaki državi članici potrošnje) brez registracije v vsaki državi članici potrošnje posebej:

⁴ Izvedbena Uredba št. 282/2011 v 7. členu določa kriterije za elektronske storitve: opravljanje s pomočjo medmrežja ali elektronskega omrežja, v veliki meri avtomatizirano (z minimalnim človeškim posredovanjem) in neobstoje v odsotnosti informacijske tehnologije. Temu sledi tudi ZDDV-1, ki določa, da le komunikacija med izvajalcem in naročnikom po elektronski pošti sama po sebi ne pomeni, da gre za elektronsko storitev.

- Posebna neunijska ureditev VEM⁵: za DZ, ki nimajo sedeža znotraj EU

V tem primeru lahko DZ za identifikacijo v neunijsko ureditev izbere katerokoli državo članico EU, ki mu bo dodelila ID številko s predpono »EU«, katero bo DZ lahko uporabljal le pri opravljanju TBE storitev v okviru neunijske ureditve; ter

- Posebna unijska ureditev VEM: za DZ, ki imajo sedež znotraj EU, vendar ne v državi članici potrošnje

V tem primeru se DZ za identifikacijo v unijsko ureditev prijavi v državi članici, kjer ima svoj sedež (oz. stalno poslovno enoto), davčni organ pa za identifikacijo uporabi ID za DDV, ki mu je že bila dodeljena.

Ta sistem je neobvezen in pomeni ukrep poenostavitve po spremembi pravil o DDV glede kraja opravljanja storitev, kar DZ omogoča, da se jim ni potrebno posebej registrirati v vsaki državi članici potrošnje. Tako lahko npr. DZ, ki nima sedeža v EU in opravlja TBE storitve končnim potrošnikom ter za državo identifikacije izbere Slovenijo, prijavo in posebni DDV-O predloži FURS v elektronski obliki.

Sistem VEM se je od 1. 7. 2021 poleg TBE storitev razširil tudi na vse storitve med podjetji in potrošniki, kjer je kraj opravljanja v drugi državi članici in so opravljene končnim potrošnikom ter na prodajo blaga na daljavo, tako znotraj EU, kot tudi s tretjih ozemelj (uvoz blaga do realne vrednosti 150 EUR⁶). Zato smo v Sloveniji od uveljavitve sledili izvedbeni Uredbi vse do objave novele ZDDV-1M (ULRS št. 3/2022), odkar imamo za to tudi lastno zakonsko podlago. To na primer pomeni, da se DZ, ID za DDV, pri opravljanju storitev, za katere je kraj obdavčitve druga država članica (po pravilih obdavčitve, ki se s tem ne spreminjajo), ni potrebno zgolj za to identificirati v tej drugi državi članici, saj ima možnost izbrati ureditev VEM (OSS), tudi v kolikor ne gre za TBE storitve.

Dobavitelj, ki uporablja posebno ureditev VEM, ne more v rednem DDV-O uveljavljati odbitka DDV po tej ureditvi za opravljene nabave v tujini za namene svojih obdavčljivih transakcij v skladu s 63. členom ZDDV-1, ima pa pravico do uveljavljanja povračila DDV, plačanega v tujini, z vložitvijo zahtevka za vračilo DDV v skladu s 74. h členom ZDDV-1.

Z namenom poenostavitve izpolnjevanja obveznosti glede DDV pa v skladu s 30. f členom ZDDV-1 velja še prag 10.000 EUR skupne vrednosti dobav v koledarskem letu: v primeru, da

⁵ Posebna ureditev VEM: Vse na enem mestu oz. s tujo kratico OSS: One Stop Shop.

⁶ V okviru sistema VEM za uvoz oz. IOSS: Import One Stop Shop, dodelitev ID za DDV s predpono »IM«.

vrednost opravljenih TBE storitev ali dobav blaga slovenskega dobavitelja končnim potrošnikom v druge države članice ne presega tega zneska, bo kraj obdavčitve tako opravljenih storitev Slovenija (DZ bo zaračunal slovenski DDV). Prag 10.000 EUR se uporablja izključno za TBE storitve ter prodajo blaga na daljavo znotraj skupnosti in velja kumulativno za vse države članice. DZ se kljub temu lahko prostovoljno odloči, da tako opravljene storitve obdavči po posebni ureditvi, tj. obdavčitev po kraju sedeža prejemnika storitev (na primer, ko prodaja pretežno končnim potrošnikom v državah z nižjo stopnjo DDV), kar ima za posledico:

- uporabo posebne unijske ureditve VEM in obvezno uporabo v tekočem koledarskem letu ter dveh naslednjih koledarskih letih ali
- identifikacijo za namene DDV v državah članicah potrošnje in obvezno uporabo v tekočem koledarskem letu ter dveh naslednjih koledarskih letih.

V primeru preseženega limita 10.000 EUR TBE storitev v drugih državah članicah pa je za DZ obvezna:

- bodisi uporaba posebne unijske ureditve VEM,
- bodisi identifikacija za namene DDV v državah članicah potrošnje.

Primer: Slovenski DZ, ID za DDV, opravi TBE storitev (spletna prodaja) končnemu potrošniku iz Latvije, kjer je kraj obdavčitve z DDV, zato je potrebno upoštevati zakonske predpise, ki veljajo v Latviji. Za izpolnitev svoje obveznosti DDV lahko izbere posebno unijsko ureditev VEM in o tem poroča na posebnem DDV-O v Sloveniji (preko portala eDavki, OSS sistem, shema EU, obračun DDV) ter na ta način poskrbi za plačilo latvijskega DDV. Če se za to ureditev ne bi odločil, pa bi se moral identificirati za DDV v Latviji.

5.8.1 Spremembe na delovnem mestu

V času pandemije se od leta 2020 soočamo s spremembami v gospodarstvu, saj so zaprtja javnega življenja na nekatere panoge vplivala negativno, nekatere pa so se znale na novo stanje prilagoditi in ga izkoristiti v svoj prid. Med njimi so se bolje znašla podjetja, ki so se hitro odzvala in svoje poslovanje znala preoblikovati na način, da neposredni stik med ponudnikom in kupcem ni pogoj za opravljanje dejavnosti. Zaprtja javnega življenja v višjih pandemije pa so vplivala tudi na obnašanje potrošnikov, ki so si dobrine začeli zagotavljati preko spletnih platform v večji meri, kot prej.

Zato so bili dobavitelji, ki lahko dobavljajo blago ali opravljajo storitve preko spletnih vmesnikov, v boljšem položaju, kar so omogočale tudi zakonodajne spremembe na področju DDV. Spremembe na področju opravljanja storitev ali dobav blaga na daljavo bi lahko povzeli v treh fazah: (Posebne ureditve VEM (OSS), 2022)

- Leta 2015 se je uveljavil poenostavljen sistem za prijavo in plačilo DDV za TBE storitve, opravljene končnim potrošnikom v EU, v obliki Mini VEM sistema (MOSS – Mini One Stop Shop), kot opisano v prejšnjem poglavju;
- Leta 2017 se je sistem razširil na prodajo na daljavo za vse čezmejne storitve, opravljene končnim potrošnikom v EU, ne le TBE storitve;
- Leta 2021 se je sistem Mini VEM preoblikoval v sistem VEM (Mini OSS v OSS) za vse business-to-customer storitve, opravljene v državah članicah, kjer ponudnik nima sedeža; ob hkratni uveljavitvi posebne ureditve VEM za uvoz blaga do 150 EUR (IOSS), kot opisano v prejšnjem poglavju.

Z zadnjo spremembo, ki velja od 1. 7. 2022, je ukinjena tudi oprostitvev DDV za uvoz blaga do vrednosti 22 EUR, kar kot del digitalne strategije enotnega trga EU. S tem zakonodaja ne omogoča le prodaje končnim potrošnikom na daljavo, temveč tudi zagotavlja lojalnejšo konkurenco za podjetnike v EU, poenostavlja čezmejno trgovanje in pripomore k boju proti goljufigjam na področju DDV.

Odzivnost podjetij, inovativnost ter prilagoditve načina poslovanja (prodaja na daljavo) so v času pandemije zato pomenile konkurenčno prednost, saj je bil tudi v novih razmerah omogočen dostop do tržišča, ohranjanje produktivnosti, prodaja potrošnikom ter doseganje prihodkov.

Spremembe na delovnem mestu pa so močno občutili tudi zaposleni, saj se je začelo pojavljati tudi delo od doma, kjer je panoga to omogočala, kar je ob ostalih vladnih ukrepih omogočilo ohranitev delovnih mest ter vključenosti v delovni proces. Vendar so pri tem bile tudi težave, kot jih je izpostavila Lidija Jerkič, predsednica Zveze svobodnih sindikatov Slovenije v intervjuju v oddaji Odmevi dne 30. 04. 2021.

Pri tem je izpostavila problem nereguliranega dela od doma, saj je to bilo odrejeno v izrednih razmerah in ne v skladu z obstoječo delovnopravno zakonodajo (ZDR-1). Vidik delodajalca na delo od doma je predstavila v luči nižjih stroškov dela (brez povračil za prevoz na delo in z njega), manj tveganja glede varnosti in zdravja pri delu, vendar tudi manj nadzora zaposlenih, poleg tega se z delom od doma nekateri zaposleni ne strinjajo. Vidik zaposlenih, ki bi jim takšen način dela vsaj občasno ustrezal, pa je v večji svobodi, manjšem nadzoru pri razporejanju

delovnega časa in zadolžitev, ohranitvi zaposlitve, a tudi v težjem razmejevanju službenega in zasebnega življenja. (Jerkič, 2021)

Zato je izpostavila še nujnost zakonske ureditve dela od doma na več področjih: (prav tam)

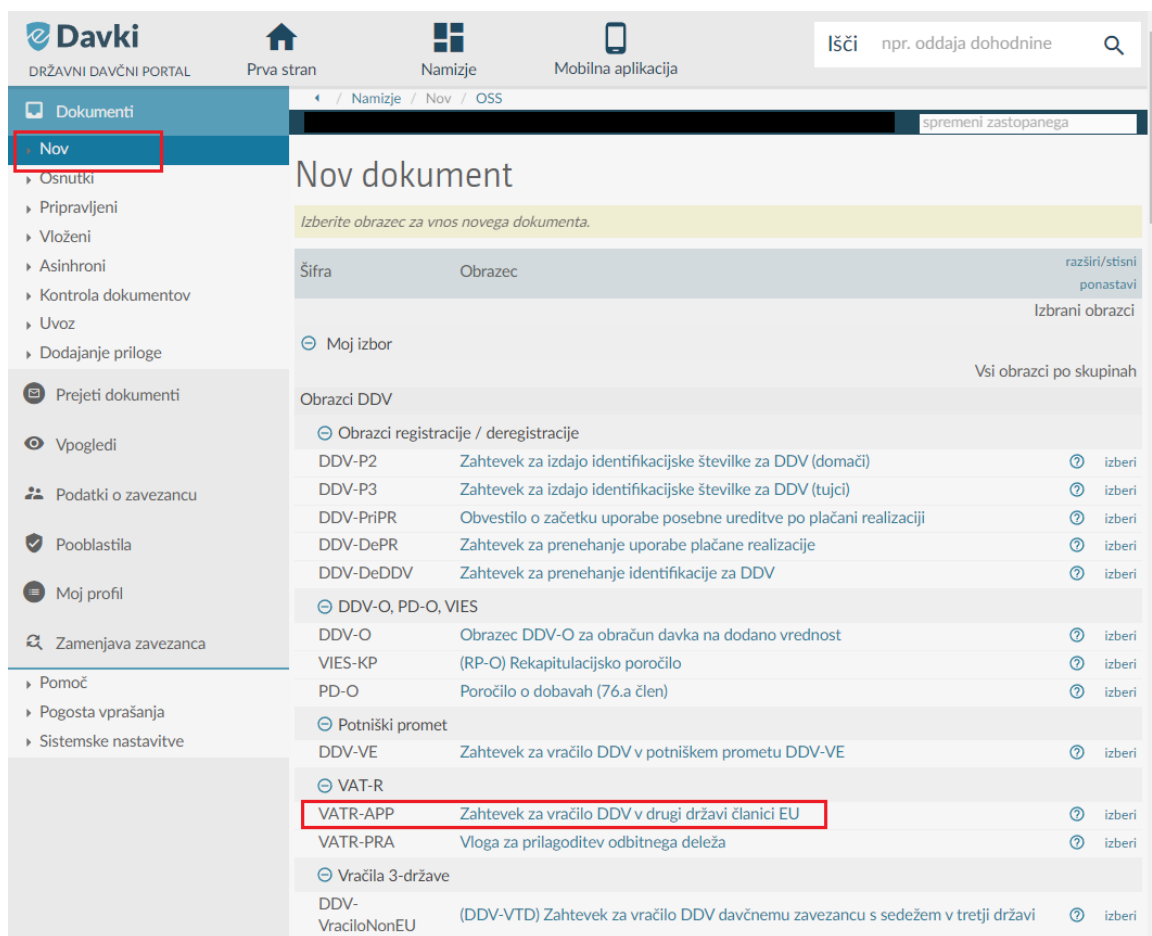
- Nadomestila stroškov dela – uporaba lastnih sredstev,
- Pravica do »odklopa« oz. zasebnega življenja
- Delovni čas pri delu od doma, vodenje evidenc ter pravica zaposlenega da po delovnem času ne opravlja službenih zadolžitev
- Varnost in zdravje pri delu – ustrezne ocene varnosti v drugem okolju ter promocija varnosti in zdravja pri delu, kjer je manjša možnost nadzora,

Zato regulacija in sprejem zakonodajnih podlag za to področje še ostaja izziv za v prihodnje.

6 VRAČILO DDV, PLAČANEGA V TUJINI

6.1 Vložitev zahtevka preko elektronskega portala

V poglavju št. 5 smo spoznali, da nam je v določenih primerih lahko DDV zaračunan v tujini, kar ima DZ pravico terjati nazaj, v kolikor je upravičen do odbitka DDV. To ZDDV-1 določa v 74. členu, kjer je opredeljeno tako vračilo slovenskega DDV tujim DZ, kot tudi vračilo tujega DDV slovenskim DZ. S tem so v slovensko zakonodajo prenesena določila 170. do 171. a členov Direktive 2006/112/ES. Možnost uveljavljanja pravice za vračilo DDV, plačanega v drugi državi od tiste, v kateri ima DZ sedež svoje dejavnosti (oz. stalno poslovno enoto oz. stalno prebivališče) zato izenačuje DZ rezidente in nerezidente, saj jim določa pravico do odbitka DDV v takšnem obsegu, kot velja za DZ rezidente v skladu z lokalno zakonodajo – ne dovoljuje pa vračila DDV, ki je bil zaračunan v neskladju z zakonodajo.



Slika 3: Vložitev zahtevka preko elektronskega portala eDavki

Vir: (<https://edavki.durs.si/>)

Da je DZ upravičen do vračila DDV, plačanega v tujini, v tej državi ne sme imeti sedeža svoje ekonomske dejavnosti (oz. stalne poslovne enote oz. stalnega prebivališča) ali opravljati transakcij, ki so obdavčene v tej tuji državi (razen določenih izjem⁷), hkrati pa mora v državi svojega rezidentstva opravljati transakcije, za katere ima pravico do odbitka DDV. V kolikor ima takšno pravico le delno (odbitni delež), mu je tudi za vračilo DDV, plačanega v tujini, priznana pravica v enakem deležu.

Uveljavljanje DDV, plačanega v drugi državi članici EU, je omogočeno na poenostavljen način, saj DZ zahtevek za vračilo vloži preko elektronskega portala v državi članici, v kateri se je identificiral za DDV. Za DZ, ID za DDV v Sloveniji, se torej zahtevek vloži preko portala eDavki (izbira obrazca VATR-APP, kot prikazano na sliki št. 3). V nadaljevanju sistem zahteva vnos države, kjer je bil DDV plačan, ter obdobja, na katerega se naš zahtevek nanaša (slika št. 4) – če želi DZ terjati DDV za isto obdobje v več državah članicah EU, bo moral za vsako državo vložiti ločen zahtevek.



The screenshot shows the 'eDavki' portal interface. At the top, there's a header with 'REPUBLIKA SLOVENIJA' and user information 'SI EN DOSTOPNOST MR MATEJ RAMŠAK'. Below the header, there's a navigation bar with 'Davki' logo and links for 'Prva stran', 'Namizje', and 'Mobilna aplikacija'. The main content area is titled 'Zahtevek za vračilo DDV v drugi državi članici EU'. It includes a yellow instruction bar: 'Izberite obdobje in kliknite naprej.' Below this, there's a form with a 'Država' dropdown menu set to 'AT - AVSTRIJA' and a date range selector for 'Obdobje od' (Period from) set to 'april' and 'do' (to) 'junij' (June) for the year '2022'. A 'Naprej' (Next) button is located at the bottom of the form.

Slika 4: Izbira države in obdobja, za katerega vlagamo zahtevek

Vir: (<https://edavki.durs.si/>)

ZDDV-1 predpisuje obvezne podatke, ki jih je potrebno navesti ob oddaji zahtevka. Brez njih le-ta ni popoln, operativno pa ga s pomanjkljivimi podatki niti ni možno oddati – v obrazcu VATR-APP je namreč potrebno izpolniti vsa obvezna polja, sicer sistem vnašalca opozori na

⁷ Izjeme: prevozne storitve in s tem povezane pomožne storitve, ki so oproščene v skladu z ZDDV-1 ter dobave blaga in opravljanje storitev prejemniku, ki je v skladu z ZDDV-1 določen kot plačnik DDV.

kritično vsebinsko napako, kar pomeni dodatno varnost in omejuje možnost napak pri vnosu. Ti podatki so denimo naziv, polni naslov in elektronski naslov DZ; poslovna dejavnost, za katero je pridobil blago in storitve; ID za DDV ter podatki o bančnem računu v standardnem zapisu IBAN in bančno identifikacijsko kodo (BIC), kot vidimo na slikah št. 5 in 6.

Zahtevek za vračilo DDV v drugi državi članici EU

► Posebnosti izpolnjevanja po državah

Vrsta zahtevka	O-Original
Popravek za dokument	
Država	AT - AVSTRIJA
Obdobje	01.04.2022 - 30.06.2022

Podatki o zavezancu ?

Naziv oz. ime in priimek	
Ulica in hišna številka	
Poštna številka in pošta	
Država	
Davčna številka	
Izvorna država davčne številke	
Telefonska številka	
Elektronski naslov	

Podatki o pooblaščenцу ?

Naziv oz. ime in priimek		
Ulica in hišna številka		
Poštna številka in pošta		
Država		
Identifikacijska številka		
Tip identifikacijske številke		
Vnesi za Drugo		
Izvorna država identifikacijske številke		
Telefonska številka		
Elektronski naslov		

Dejavnost ?

Koda dejavnosti:

Slika 5: Obvezna navedba podatkov vložnika oz. pooblaščenca

Vir: (<https://edavki.durs.si/>)

Na sliki št. 6 dodatno vidimo še obvezno potrditev izjave iz 74. b člena ZDDV-1, da DZ v obdobju vračila ni opravil dobav blaga ali storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v Sloveniji, razen transakcij iz točke b prvega odstavka 74. člena tega zakona, saj brez te potrditve oddaja zahtevka ni mogoča.

Obrazec nas v nadaljevanju vodi k navedbi informacij o uvozu in/ali nabavah (slika št. 6, povezava »Dodaj«), ki jih sistem zbere v rubriki »Vsota zahtevkov«, kar omogoča pregled in dodatno kontrolo pred oddajo samega zahtevka.

Bančni račun

Ime lastnika: _____ Tip lastnika: Zavezanec IBAN: _____ BIC: _____

Izjavljam, da se zahtevek nanaša na dobave, ki so jih opravili drugi davčni zavezanci v navedeni državi članici, ali za uvoz blaga v navedeno državo članico, uporabljene pa so bile za dejavnost vlagatelja.

Da v obdobju vračila nisem opravil dobave, za katere bi se štelo, da so opravljene v državi članici vračila razen:

- prevozne storitve in s tem povezane pomožne storitve, ki so oproščene DDV v skladu s členi 144, 146, 149, 148, 151, 153, 159, 161 Direktive 2006/112/ES,
- dobave blaga in storitve prejemniku, ki je v skladu s 194 do 197 in členom 199 Direktive 2006/112/ES dolžan plačati davek.
- Da ne gre za zneske DDV, ki so v skladu z zakonodajo države članice vračila nepravilno zaračunani.
- Da ne gre za zneske DDV, ki so bili zaračunani za dobave blaga, ki je oproščena ali se lahko oprosti v skladu s 138. členom ali 146 (1) (b) Direktive 2006/112/ES.

Odbitni delež: _____

Prazno polje se šteje kot 100% odbitni delež. Dovoljene vrednosti za vnos so od 0,01 do 99,99.

Podatki o uvozu blaga

Ni zapisov.

Dodaj

Nabave blaga / storitev

Ni zapisov.

Dodaj

Izračun skupnih zneskov DDV

Vsota zahtevkov		
Davčna osnova	Znesek DDV	Znesek odbitnega DDV
0,00	0,00	0,00

Oddaj vlogo

Shrani začasno Pripravi vlogo Izvozi Natisni Prekini

Slika 6: Obvezna izjava ter povezava za dodajanje informacij o nabavah

Vir: (<https://edavki.durs.si/>)

Ob navedbi podatkov o nabavi, dobavitelju ter davčni osnovi in znesku DDV (slika št. 7), je v razdelku »Opis blaga« potrebno izbrati tudi ustrezno kodo blaga, ki določa vrsto pridobljenega blaga (ali storitev) po predpisanih oznakah, kot prikazujem zbrano v prilogi št. 4.

Informacije o nabavi Zap. št.: 1

Št. računa Datum izdaje računa Poenostavljen račun

Podatki o dobavitelju

Naziv Naslov Koda države

DDV številka brez predpone kode države Tip id. številke Država izdaje id. št.

Opis blaga

Koda blaga	Dopolnilna koda	Opis	Jezik opisa
1.		1. Gorivo	
		2. Najem vozil	
		3. Stroški za vozila (razen za blago in storitve iz oznak 1 in 2)	
		4. Cestnine in povračila za uporabo cest	
		5. Potni stroški, kot so stroški za taksi ali stroški za javni prevoz	
		6. Gostinske nastanitvene dejavnosti	
		7. Hrana, pijača in restavracijske storitve	
		8. Vstopnine za sejme in razstave	
		9. Stroški za luksuzne predmete, razvedrilo in zabavo	
		10. Drugo	

Podatki o vračilu

Oznaka valute

Znesek odbitnega DDV*

* Polje se ponovno izračuna po uporabi gumba Potrdi le, če je prazno.

Če polje ni prazno, se vrednost ohrani in jo je potrebno ročno spremeniti ali izprazniti polje.

Potrdi Prekini

[Dodaj zapis](#)

Slika 7: Navedba podatkov o posameznih nabavah

Vir: (<https://edavki.durs.si/>)

V kolikor davčna osnova znaša 1000 EUR ali več (oz. 250 EUR ali več za gorivo), je takšnemu zahtevku potrebno dodati prilogo s prejetimi računi (ali uvoznimi dokumenti), ki dokazujejo poslovni dogodek ter pravilno navedbo podatkov.

Zahtevek, kot prikazan v tem poglavju, je potrebno vložiti najkasneje do 30. septembra za DDV, zaračunan v tujini v prejšnjem koledarskem letu. Vložiti ga je možno, v kolikor znesek terjanega DDV znaša vsaj 50 EUR, v kolikor se zahtevek oddaja na celotno koledarsko leto (oz. vsaj 400 EUR, če se zahtevek oddaja za obdobje treh mesecev). Izjema pri roku za vložitev so DZ s sedežem v tretjih državah, za katere velja rok do 30. junija za DDV, zaračunan v tujini v prejšnjem koledarskem letu, pri tem pa se vračilo odobri le, če je zagotovljena vzajemnost.

Davčni organ mora o zahtevku odločiti v štirih mesecih od njegovega prejema, razen v primeru, kadar zahteva dodatne informacije, ko mora odločiti v dveh mesecih po vročitvi zahtevka za dodatne informacije vlagatelju. V kolikor organ zahteva še nadaljnje informacije, pa mora odločiti najpozneje v osmih mesecih od prvotnega prejema zahtevka vlagatelja.

6.2 Primeri sodne prakse

V tem poglavju obravnavam več primerov sodne prakse, kjer je organ druge stopnje odločal glede pravilne obravnave zahtevkov za vračilo DDV v skladu z določili 74. člena ZDDV-1.

V prvem primeru, ki ga navajam podrobneje, je sporno ali gre za vračilo DDV tožeči stranki po 74. členu ZDDV-1. Tožnik, ID za DDV v Avstriji, je namreč 30.04. 2007 vložil zahtevek za vračilo DDV v višini 90.049,98 EUR, plačanega v Sloveniji, za koledarsko leto 2006. K zahtevku je priložil račune, izstavljene s strani slovenskih DZ, na katerih je bil ta DDV obračunan. Organ prve stopnje je v postopku ugotovil, da gre pri teh dobaviteljih za storitve izdelave projektne dokumentacije za nepremičnine v Sloveniji, zato je bil v skladu s 27. členom ZDDV-1 pravilno zaračunan slovenski DDV. (Sodba I U 1748/2009, 2010)

Organ prve stopnje še navaja, da je v konkretnem primeru potrebno ločevati med dvema prometoma, kjer: (prav tam)

- Prvi promet nastane med tožnikom (ki v Avstriji opravlja dejavnost arhitektov) in njegovim kupcem: naročnikom projektov za gradnjo nepremičnin po Sloveniji,
- Drugi promet pa nastane med tožnikom in njegovimi dobavitelji: slovenskimi podizvajalci, ki izstavijo račune za izdelavo projektne dokumentacije za gradnjo teh nepremičnin v Sloveniji,

Pri čemer sta oba prometa predmet obdavčitve v Sloveniji v skladu s 27. členom ZDDV-1.

Tožnik je torej opravil obdavčljiv promet storitev v Sloveniji (prvi promet), zato bi se v skladu s 4. odstavkom 131. člena PZDDV moral v Sloveniji ID za DDV najpozneje z dnem, ko je začel opravljati obdavčljive transakcije v Sloveniji in izpolnjevati druge obveznosti iz naslova DDV, med njimi predložiti DDV-O, v katerem bi imel pravico do odbitka vstopnega DDV (ob izpolnjevanju zakonsko predpisanih pogojev). Opravljanje obdavčljivega prometa storitev v Sloveniji pa je v neskladju z določilom b točke 1. odstavka 74. člena ZDDV-1 (opravljanje obdavčljivih dobav v Sloveniji, ki ne spadajo v nobeno od predpisanih izjem), zato ni izpolnjen osnovni pogoj po 74. členu ZDDV-1.

Tožnik je odločbo organa prve stopnje v celoti izpodbijal z argumentacijo, da kljub temu, da ni bil ID za DDV v Sloveniji, to še ne bi smelo pomeniti dokončne izgube pravice do uveljavljanja odbitka vstopnega DDV, sploh ker se je v nadaljevanju tudi dejansko registriral in pridobil ID za DDV v Sloveniji.

Organ druge stopnje je organu prve stopnje v celoti pritrdil, zato tožba ni utemeljena. Navaja irelevanten ugovor tožnika, saj je kot DZ, ki na dan vloge nima sedeža ter ID za DDV v Sloveniji, vložil zahtevek za vračilo DDV po 74. členu ZDDV-1, pri čemer za to ni izpolnjeval pogojev (opravljal je obdavčljive transakcije v Sloveniji, ki ne spadajo med zakonodajno določene izjeme – storitve arhitektov so vključene v 27. člen ZDDV-1). Zato v obravnavanem primeru ne gre za pravico do odbitka vstopnega DDV, katero bi imel DZ v primeru pravočasne registracije in pridobitve ID za DDV v Sloveniji v skladu s 114. členom PZDDV (nesporno gre za predmet obdavčitve v Sloveniji), temveč za pravico do vračila DDV po 74. členu ZDDV-1, kjer pogoji niso bili izpolnjeni, kot navaja že organ prve stopnje. (prav tam)

V navedenem prvem primeru sodna praksa pri uveljavljanju DDV ni v prid tožnika, pri čemer gre za njegovo krivdo – saj gre za nepoznavanje zakonodajnih določil in neupoštevanje obveznosti ID za DDV v Sloveniji, kar je vzrok za napačno vložen zahtevek za vračilo DDV, ki je bil posledično zavrnjen.

Ob pregledu dodatnih primerov sodne prakse povzemam:

- Primer 2: tožba se zavrne, saj tožnik ni uspel dokazati opravljanja svojih transakcij, ki so obdavčene z DDV (pogoj iz 2. odstavka 74. člena ZDDV-1). V postopku predlaganja dokazil na poziv organa, ki je zahteval dodatne informacije, so predložene pogodbe kvečjemu kazale na to, da so bile sestavljene zgolj za potrebe tega davčnega postopka, tožnik pa ni uspel verodostojno dokazati obstoja poslovnih dogodkov, ki so podlaga za izdajo računov z DDV (obrnjeno dokazno breme po 76. členu ZDavP-2), ki je bil predmet terjatve v obravnavani zadevi; (Sodba I U 1490/2016-9, 2017)
- Primer 3: tožba se zavrne, potrjena je pravilnost izpodbijane odločbe organa prve stopnje. Le-ta je odobril zahtevek za vračilo DDV tožniku na podlagi predloženih računov, zahtevek za vračilo preostalega zneska pa zavrnil (tožnik je nepravilno zahteval vračilo celotne vrednosti predloženih računov v bruto znesku, ne le zaračunanega DDV). V tem primeru gre za nepoznavanje zakonodaje s strani tožnika oz. namena zakonodajnih določil, ki omogočajo vračilo zaračunanega DDV, ne pa celotnih zneskov, zaračunanih s strani dobaviteljev; (Sodba I U 1031/2012, 2013)
- Primer 4: tožba se zavrne, potrjena je pravilnost in zakonitost zavrnitve zahtevka za vračilo DDV organa prve stopnje. Tožnik je prerekal prejem poziva za dopolnitev njegove obravnavane vloge, na katero se zato ni odzval pravočasno, kar je bil razlog za zavrnitev njegovega zahtevka. Davčni organ je tožnika pozval k dopolnitvi vloge preko pooblaščenca na e-naslov, katerega je v zahtevku navedel tožnik sam, iz obvestila ciljnega strežnika o

dostavi poziva pa nesporno izhaja, da je naslovnik poziv prejel. Tudi v tem primeru torej gre za krivdo na tožnikovi strani, ki svoje vloge v danem roku ni dopolnil, zato je organ prve stopnje ravnal pravilno in njegov zahtevek zakonito zavrnil. (Sodba I U 952/2019-16, 2021)

V navedenih primerih so bile tožbe zavrnjene zaradi nepoznavanja zakonodaje s strani tožnikov, kar je pomenilo ravnanje v neskladju z njo, zato so takšni zahtevki zavrnjeni upravičeno, kot je vsakokrat pritrdil organ druge stopnje. Tretji primer (sodba I U 1031/2012) sicer prikazuje odobritev zahtevka in s tem enostavnost postopka za uveljavljanje pravice za vračilo DDV, plačanega v tujini, vendar seveda le v delu, ki je skladen z veljavno zakonodajo.

7 SKLEP

V svojem diplomskem delu sem raziskoval področje davka na dodano vrednost, pri čemer sem bil osredotočen na vpetost slovenske zakonodaje v evropski sistem, spremembe evropskih Direktiv in posledično nestalne slovenske zakonodaje zaradi njihove implementacije. Pri tem se nisem posvečal zgolj posledicam, zato sem v prvem delu proučeval sam namen takšnih sprememb, strategije organov EU, pomen DDV kot enega ključnih virov javne porabe ter (načrtovane) mehanizme za preprečevanje goljufij.

Ugotovil sem, da DDV predstavlja pomemben del javnofinančnih prihodkov, saj na evropski ravni pomeni več kot 15 % skupnih davčnih prihodkov (okvirno 7 % BDP EU), v Sloveniji pa blizu 40 % prihodkov državnega proračuna oz. skoraj 20 % vseh javnofinančnih prihodkov. Zato so za zagotavljanje stabilnih virov javne porabe pomembne strategije EU, ki vzpostavljajo temelj za usklajevanje in nadzor fiskalnih politik držav članic, ob tem pa stremijo k zmanjševanju tveganja goljufij in poenostavitvi uporabe s strani podjetij. S tem namenom sprejete novitete prispevajo k enakim konkurenčnim pogojem znotraj skupnega tržišča in izboljšujejo konkurenčnost evropskih podjetij na globalnem tržišču. Temu sledi lokalna zakonodaja, ki z novelo ZDDV-1M zasleduje evropske cilje: uresničitev načela obdavčitve v državi članici potrošnje, preprečitev neplačevanja DDV pri prodaji na daljavo, poenostavitev pravil ter obveznosti glede DDV in s tem spodbujanje zavezancev k prostovoljnemu plačevanju DDV, kar omejuje vrzeli in nejasnosti pri soočanju zavezancev z do 27-imi različnimi nacionalnimi davčnimi sistemi.

Po predstavitvi osnov DDV sem se v nadaljevanju osredotočil na raziskovanje posebnosti konkretnih pravil za storitve pri poslovanju s tujino, kjer sem na praktičnih primerih prikazoval implementirane spremembe in veljavne zakonodajne podlage. V računovodstvu je za pravilno obravnavo bistveno poznavanje posebnih pravil (poglavje 5), kjer posamezno pravilo določa način vključevanja v poslovne knjige in poročanje (v odvisnosti od vrste transakcije ter kraja obdavčitve). Pri obdavčitvi storitev, ko te ne spadajo v nobeno od posebnih pravil in v Sloveniji niso obdavčene po splošnem pravilu (poglavje 4), pa lahko obveznosti računovodstva povzamem sledeče:

- Vpis v knjigo izdanih računov ter poročanje v DDV-O in RP-O, kadar so storitve obdavčene z DDV v drugi državi članici;

- Vpis v knjigo izdanih računov, ne pa poročanje v DDV-O ali RP-O, kadar so storitve v drugi državi članici oproščene DDV s pravico do odbitka ali kadar so obdavčene v tretji državi;
- Brez vpisa v knjigo izdanih računov, niti vključevanja v DDV-O ali RP-O v primeru, ko so storitve v drugi državi članici ali tretji državi oproščene DDV brez pravice do odbitka (neprave oprostitve).

Postopek uveljavljanja DDV, plačanega v tujini, sem obravnaval v ločenem (šestem) poglavju, kjer sem tudi na primerih sodne prakse spoznal nujnost poznavanja in pravilnega razumevanja dotične zakonodaje – v osrednjem predstavljenem primeru je namreč ravno ravnanje v neskladju z njo povzročilo nepovratno izgubo v višini DDV, saj zavezanec ni izpolnjeval predpisanih pogojev za njegovo vračilo.

S tem sem skozi svoje raziskovalno delo ugotovil, da lahko dve hipotezi potrdim, eno ovržem, ene pa ne morem niti potrditi, niti ovreči:

- **H1: Slovenskemu DZ je v primeru prejetih storitev v tujini DDV redko obračunan.**

Te hipoteze ne morem niti potrditi, niti ovreči. V osnovi se trditev nanaša na pravilno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v skladu s 25. členom ZDDV-1 (obdavčitev po kraju prejemnika storitev), kar pa je v veliki meri odvisno od komunikacije med kupcem in dobaviteljem – ali so dobavitelju pravilno in popolno sporočeni kupčevi podatki o ID za DDV. Zato je pogostost napačno zaračunanega DDV odvisna od ravnanja posameznih zavezancev, tudi ob ugotovljenih nepravilnostih pa je le-te možno odpraviti s pozivom dobavitelja k popravkom, kar pomeni, da frekvenca takšnih dogodkov ni merljiva, saj ni predmet poročanja davčnih zavezancev.

- **H2: DDV, ki ga je DZ plačal v tujini, je enostavno zahtevati nazaj.**

To hipotezo potrjujem v delu, ki se nanaša na EU. V skladu s 74. členom ZDDV-1 je določen poenostavljen postopek za vložitev takšnega zahtevka preko elektronskega portala, kot sem prikazal v poglavju 6.1. Pri tem se podatki vnašajo v obliki izpolnjevanja obrazca, zato je operativno zagotovljen vnos vseh zahtevanih podatkov, ob pomanjkljivo izpolnjenem zahtevku pa sistem prepreči oddajo (opozori na kritične vsebinske napake). Torej ne gre za zahtevne administrativne postopke, kjer bi zavezanci morali vlagati zahtevke pri tujih organih, temveč zahtevek elektronsko vložijo v državi, kjer so ID za DDV, od koder se nato zahtevek posreduje davčnemu organu v ciljni državi. V skladu s 170. do 171. a členi Direktive 2006/112/ES je

takšen način vložitve zahtevka zagotovljen v državah članicah EU, medtem ko je pri tretjih državah uveljavljanje pravice za vračilo DDV možno le v primeru vzajemnosti.

- **H3: Sodna praksa pri uveljavljanju DDV je pretežno v prid tožnika.**

To hipotezo zavračam, vendar pri tem izpostavljam razloge s strani tožnikov (nepoznavanje zakonodaje oz. ravnanje v neskladju z njo). Kot predstavljeno v izbranih primerih iz slovenske sodne prakse (poglavje 6.2), je bil sam razlog za vložitev tožbe v vseh primerih napačno razumevanje predpisov ter terjanje DDV, ki tožnikom ne pripada zaradi neizpolnjevanja zakonodajnih pogojev, zato so bile tožbe neutemeljene. V kolikor bi bila tožba vložena iz utemeljenih razlogov (upravičeno uveljavljanje za vračilo DDV, kot izhaja iz zakonodaje), bi pričakoval sodno prakso v korist tožniku, vendar v navedenih primerih ni šlo niti za neupravičeno omejevanje te pravice, niti za neupravičeno zaračunan DDV.

- **H4: Področje dela od doma je zakonsko slabo regulirano.**

To hipotezo potrjujem. Delo od doma se je do nastopa pandemije v letu 2020 pojavljalo redko, zaradi predpisanih omejitev in večkratnega zaprtja javnega življenja pa je postalo ena od pogostejših oblik dela, ki so jo nekateri delodajalci delno ohranili tudi kasneje. Delovnopravna zakonodaja na tako drugačne razmere ni bila pripravljena, saj se je pojavilo več novih vidikov prostora, časa in kraja, ki so jih začeli izpostavljati tudi socialni partnerji (Zveza svobodnih sindikatov Slovenije), kot predstavljeno v poglavju 5.8.1. Pri tem so poudarjali ravno nujnost zakonske ureditve dela od doma na različnih področjih, kot so denimo razpoložljivost delavcev oz. ureditev delovnega časa, natančnejša določitev pravice do nadomestila za uporabo lastnih sredstev ter promocija varnosti in zdravja pri delu.

Z raziskovanjem obravnavanih zakonodajnih sprememb sem spoznal pomen pravilne računovodske obravnave ter posledičnega pravilnega poročanja, ki omogoča izmenjavo podatkov med organi držav članic EU ter nadzor nad davčnimi zavezanci. Skozi predstavljene primere sodne prakse sem pomen poznavanja zakonodaje še dodatno potrdil, saj je ravno nepoznavanje le-te ključno vplivalo na nepovratne izgube pri davčnih zavezancih. Zato ocenjujem, da sem s svojim raziskovanjem prišel do pomembnih spoznanj, s tem pa dosegel začetno zastavljene cilje diplomskega dela.

8 VIRI IN LITERATURA

- Angerer, J. (Oktober 2021). *Okvir EU za fiskalno politiko*. Pridobljeno 18. 01. 2022 iz Evropski parlament - Kratki vodnik po Evropski uniji: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sl/sheet/89/okvir-eu-za-fiskalno-politiko>
- Bukovnik, M., Likon, B., Prodnik, J., Mercina Šegina, V., & Virč, K. (2009). *Ekonomija*. Ljubljana: Zavod IRC.
- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Business Taxation for the 21st Century*. (18. 05. 2021). Pridobljeno 20. 01. 2022 iz EUR-Lex, Access to European Union law: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021DC0251>
- Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European economic and social committee on action plan on VAT: Towards a single EU VAT area - Time to decide*. (07. 04. 2016). Pridobljeno 25. 01. 2022 iz EUR-Lex, Access to European Union law: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52016DC0148>
- Jerkič, L. (30. 04. 2021). *Odmevi* [televizijski posnetek]. Ljubljana: RTV Slovenija. (T. Starič, Izpraševalec)
- Lešnik, T., Jagrič, T., & Jagrič, V. (06. 2018). VAT Gap Dependence and Fiscal Administration Measures. *Naše gospodarstvo / Our economy*, 64(2), str. 43-51. doi:10.2478
- Petkovič, D. (2009). *Obdavčitev podjetij*. Ljubljana: Abeceda svetovanja.
- Posebne ureditve VEM (OSS)*. (02. 2022). Pridobljeno 28. 04. 2022 iz Finančna uprava RS (eDavki): https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Drugo/Posebna_podrocja/E_trgovanje/Posebne_ureditve_VEM-OSS.docx
- Pravilnik o podračunih ter načinu plačevanja obveznih dajatev in drugih javnofinančnih prihodkov*. (22. 12. 2010). Pridobljeno 15. 03. 2022 iz Pravno-informacijski sistem RS: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV10489>
- Sodba I U 1031/2012*. (21. 05. 2013). Pridobljeno 28. 06. 2022 iz Sodna praksa: [https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&database\[SEU\]=SEU&da](https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&database[SEU]=SEU&da)

tabase[SOSC]=SOSC&database[SOPM]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113062800

Sodba I U 1490/2016-9. (06. 06. 2017). Pridobljeno 28. 06. 2022 iz Sodna praksa: [https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&database\[SEU\]=SEU&database\[SOSC\]=SOSC&database\[SOPM\]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111409287](https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&database[SEU]=SEU&database[SOSC]=SOSC&database[SOPM]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111409287)

Sodba I U 1748/2009. (05. 10. 2010). Pridobljeno 28. 06. 2022 iz Sodna praksa: [https://www.sodnapraksa.si/?q=ul0004016&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&database\[SEU\]=SEU&database\[SOSC\]=SOSC&database\[SOPM\]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2010040815253496](https://www.sodnapraksa.si/?q=ul0004016&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&database[SEU]=SEU&database[SOSC]=SOSC&database[SOPM]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2010040815253496)

Sodba I U 952/2019-16. (21. 04. 2021). Pridobljeno 28. 06. 2022 iz Sodna praksa: [https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&database\[SEU\]=SEU&database\[SOSC\]=SOSC&database\[SOPM\]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111450679](https://www.sodnapraksa.si/?q=ddv%2074&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&database[SEU]=SEU&database[SOSC]=SOSC&database[SOPM]=SOPM&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111450679)

The European Union's common system of value added tax. (26. 04. 2022). Pridobljeno 30. 04. 2022 iz EUR-Lex Access to European Union law: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:131057>

Zakon o davku na dodano vrednost / ZDDV-1/. (23. 12. 1998). Pridobljeno 02. 02. 2022 iz Uradni list RS št. 89: <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/celotno-kazalo/199889>

Zakon o davku na dodano vrednost /ZDDV-1/, neuradno prečiščeno besedilo št. 17. (07. 01. 2022). Pridobljeno 10. 03. 2022 iz Pravno-informacijski sistem RS: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701>

Zupančič, M. (01. 12. 2011). DDV - Storitve s področij kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja ter zabavnih in podobnih prireditev. *Revija IKS*, str. 85-91.

9 PRILOGE

Priloga 1: Seznam stopenj DDV v državah članicah EU, ki se nanašajo na Direktivo 2006/112/ES (priloga III) na dan 01. 01. 2020 kot primer ponazoritve različne obdavčitve blaga oz. storitev v različnih državah članicah.

Priloga 2: Slovenska zakonodaja, ki ureja ali posega na področje DDV.

Priloga 3: Evropska zakonodaja, ki ureja ali posega na področje DDV.

Priloga 4: Kode in dopolnilne kode blaga oz. storitev pri zahtevku VATR-APP.

PRILOGA 1

Category	BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	EL	ES	FR	HR	IT	CY	LV	LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE
Foodstuffs	[ex] 6	9	10		7		0	13	4	2.1	5	4	5	5			5		9		5	6		5	10	14	12
	12	20	15	25		20	4.8	9		5.5	13	5		12	21	3	18	0		10	8	13	9	9.5			
					19		13.5	24	10		25	10	19						21		23	23		22	20	24	25
	21		21				[21]			20	13			21			27										
Water supplies	6	20	15	25	7	20	[ex] [21]	13	10	5.5	25	10	5	21	9	3	27	[ex]	9	10	8	6	9	9.5	20	24	25
Pharmaceutical products	[ex]		10					6	4	2.1		5			0	3	5					6		9.5	10	10	0
	0	9			7	9	0				5				5				9								
	6		15	25				13	10	5.5		10	5	12				0		10	8		9				
					19	20	13.5	24	21	10	25	22			21	17	27		21			23		22	20	24	25
Medical equipment for disabled persons	6				7	9	0	13	4		5	4	5	12	5	3	5	5	9	20	8	6	9	9.5	10	[ex]	[ex]
Children's car seats	21	20	15	25	19	20	[21]	24	10		25	22	5			17	27		21					22	20	24	25
Transport of passengers	[ex]			[ex]	7	0		0				[ex]	5	[ex]	9	[ex]			[ex]	10					0		0
		20					[ex]		10	10	25	5	9				27	0			8	6	5	9.5		10	6
	6		10	25	19	20		24						12	21	3				13					20		
			15									10	19						21				19				
Books	[ex] 6	9	10	25	7	9	0	6	4	5.5	5	4	5	12	9	3	5	5	9	10	5	6	5	5	10	[]	6
Books on other physical means of support	21	20	21		19		13.5	24	21	20	25	22		21		17				5	23	23		9.5	20		
	21	20	21	25	7	20	[21]	24	4	5.5	5	4	19	21	21	3	5	5	9	10	5	6	5	5	20	24	6
					19					20						17			21		23	23		9.5			25
Newspapers	[ex] 6	20	10	0	7	9		6	4	2.1	5	4		12	5	3	5	5	9	10	8	6	5	5	10	10	6
	21		21					24	21	20	13		5						21	5	23	23		9.5	20	24	
				25	19						25	22		21	21												
Periodicals	[ex] 6	20	10	25	7	9	9	6	4	2.1	5	4	5	12	5	3	5	5	9	10	5	6	5	5	10	10	0
								24	21	20	25	22				17			21		8	23		9.5	20	24	6
	21		21		19									21	21												
	[ex]	[ex]		[ex]	[ex]	20	[ex]	6	[ex]	2.1	5	10	[ex]	[ex]	[ex]	3	18	5	9	[ex]	8	[ex]	5	9.5	[ex]	[ex]	[ex]

Priloga 2

PRAVILNIK / ZAKON	Objavljeno v UL RS št.
Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost	141/06
Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost	52/07, 120/07, 21/01, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16, 50/17, 84/18, 77/19, 58/21, 205/21, 16/22 in 82/22
Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1)	117/06
Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1A do 1M)	33/09, 85/09, 85/10, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19 in 3/22
Pravilnik o pogojih in načinu uveljavljanja oprostitev po 51. členu Zakona o davku na dodano vrednost	141/06 in 102/21
Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)	13/11
Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2E do 2M)	94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17 in 36/19,
Odločba o delni razveljavitvi četrtega in tretjega odstavka 68.a člena Zakona o davčnem postopku	145/20
Pravilnik o izvajanju zakona o davčnem postopku	141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 19/13, 45/14, 97/14, 39/15, 40/16, 85/16, 30/17, 37/18, 43/19, 80/19, 106/20, 200/20 in 135/21
Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitve izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek	59/07, 126/07, 1/08, 107/09, 55/13 in 77/19
Zakon o finančni upravi (ZFU)	25/14
Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o inšpekcijskem nadzoru (ZIN-B)	40/14
Zakon o dolgotrajni oskrbi (ZDOsk)	196/21
Zakon o dohodnini (ZDoh-2)	117/2006
Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2A do 2V)	10/08, 78/08, 125/08, 20/09, 10/10, 13/10, 43/10, 106/10, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/1 in 66/19
Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)	42/06
Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1A do 1K)	10/08, 68/08, 42/09, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 82/13, 55/15, 15/17 in 18/21

Priloga 3

Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost z dne 28. november 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur.l.EU L347, 11.12.2006)
Izvedbena uredba sveta (EU) št. 1042/2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev
Izvedbena Uredba Komisije (EU) št. 815/2012 z dne 13. septembra 2012 o določitvi podrobnih pravil za uporabo Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 glede posebnih ureditev za davčne zavezance, ki nimajo sedeža in opravljajo telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja ali elektronske storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci
Uredba sveta (EU) št. 967/2012 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede posebnih ureditev za davčne zavezance, ki nimajo sedeža in opravljajo telekomunikacijske storitve, storitve oddajanja ali elektronske storitve za osebe, ki niso davčni zavezanci
Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Uradni list EU L 77 z dne 23.3.2011)
Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912 z dne 4. decembra 2018 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede nekaterih oprostitev za transakcije znotraj Skupnosti. Izvedbena Uredba 2018/1912/EU se uporablja neposredno in kot taka ni prenesen v ZDDV-1K.
Popravek Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 1042/2013, z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (UL L 284, 26.10.2013),
Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005, z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Uradni list EU L 288)
Odločba Sveta št. 2006/774/ES, z dne 7. novembra 2006 o dovoljenju za nekatere države članice, da uporabljajo nižjo stopnjo DDV za nekatere delovno intenzivne storitve v skladu s postopkom iz člena 28(6) Direktive 77/388/EGS

Priloga 4

Koda blaga	Dopolnilna koda	Vrsta pridobljenega blaga ali storitve
1		GORIVO
	1.1	Gorivo za vozila z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	1.2.6	Gorivo za vozila z maso, nižjo od ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Osebna vozila
	1.2.7	Gorivo za vozila z maso, nižjo od ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Tovorna vozila
	1.3	Gorivo za vozila za komercialni potniški prevoz
	1.5	Naftni proizvodi, ki se uporabljajo kot maziva za vozila ali motorje
	1.6	Gorivo, kupljeno za ponovno prodajo
	1.9	Gorivo za motocikle, bivalna vozila in plovila za rekreacijo ali šport ter zrakoplove z maso pod 1550 kg
	1.10	Gorivo za stroje in kmetijske traktorje
	1.11	Gorivo za potniška vozila z manj kot 9 sedeži ali najeto vozilo
2		NAJEM VOZIL
	2.1	Najem vozil z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	2.2.3	Najem vozil z maso, nižjo od ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Osebna vozila
	2.2.4	Najem vozil z maso, nižjo od ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Tovorna vozila
	2.3	Najem vozil za komercialni potniški prevoz
3		STROŠKI ZA VOZILA (razen za blago in storitve iz oznak 1 in 2)
	3.1.1	Nakup vozil z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.1.2	Vzdrževanje vozil z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.1.3	Nakup in montaža dodatne opreme za vozila z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.1.4	Garažiranje in parkiranje za vozila z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.1.5	Drugi stroški za vozila z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.2.1	Nakup vozil z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.2.2	Vzdrževanje vozil z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.2.3	Nakup in montaža dodatne opreme za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.2.4	Garažiranje in parkiranje za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
	3.2.5	Drugi stroški za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz

3.2.6	Stroški za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Osebna vozila
3.2.7	Stroški za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz – Tovorna vozila
3.3.1	Nakup vozil za komercialni potniški prevoz
3.3.2	Vzdrževanje vozil za komercialni potniški prevoz
3.3.3	Nakup in montaža dodatne opreme za vozila za komercialni potniški prevoz
3.3.4	Garažiranje in parkiranje za vozila za komercialni potniški prevoz
3.3.5	Drugi stroški za vozila za komercialni potniški prevoz
3.4.1	Stroški za tovorna vozila – Nakup tovornega vozila
3.4.2	Stroški za tovorna vozila – Vzdrževanje tovornega vozila
4	CESTNINE IN POVRČILA ZA UPORABO CEST
4.1	Cestnine za vozila z maso nad 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
4.2	Cestnine za vozila z maso, nižjo ali enako 3500 kg, razen vozil za komercialni potniški prevoz
4.3	Cestnine za vozila za komercialni potniški prevoz
5	POTNI STROŠKI, KOT SO STROŠKI ZA TAKSI ALI STROŠKI ZA JAVNI PREVOZ
5.1	Za davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri davčnem zavezancu
5.2	Za drugo osebo in ne davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
6	GOSTINSKE IN NASTANITVENE DEJAVNOSTI
6.1	Stroški za bivanje in prehrano za davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
6.2	Stroški za bivanje in prehrano za drugo osebo in ne davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
7	HRANA, PIJAČA IN NASTANITVENE DEJAVNOSTI
7.1	Hrana in pijača, ki jo zagotovijo hoteli, bari, restavracije in penziji – Za davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
7.2	Hrana in pijača, ki jo zagotovijo hoteli, bari, restavracije in penziji – Za drugo osebo in ne davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
8	VSTOPNINE ZA SEJME IN RAZSTAVE
8.1	Za davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri davčnem zavezancu
8.2	Za drugo osebo in ne davčnega zavezanca ali osebo, zaposleno pri njem
9	STROŠKI ZA LUKSUZNE PREDMETE, RAZVEDRILO IN ZABAVO
9.1	Stroški za sprejeme in zabavo
9.2	Stroški za umetniške predmete, zbirke in starine
10	DRUGO
10.1	Sodelovanje na sejmi
10.2	Sodelovanje na seminarjih