

**UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO- POSLOVNA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

Ludvik Kovše

Maribor, maj 2008

**UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO- POSLOVNA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**TRISTRANSKI POSLI KOT POSEBNOST PRI OBDAVČITVI
ZUNANJETRGOVINSKIH POSLOV**

**TRIANGULAR TRANSACTIONS AS A SPECIALITY OF FOREIGN
TRADE BUSINESS TAXATION**

Kandidat: Ludvik Kovše
Študent rednega študija
Številka indeksa: 81585540
Program: visokošolski strokovni
Študijska smer: računovodstvo
Mentor: mag. Stanko Čokelc

Maribor, maj 2008

PREDGOVOR

Z vstopom Slovenije v Evropsko skupnost je bilo na področju davka na dodano vrednost potrebno veliko sprememb oz. prilagajanja slovenskih zakonov šesti smernici. Danes, skoraj štiri leta po vstopu v Evropsko skupnost je bil Zakon o davku na dodano vrednost deležen že kar precej dopolnitev, prav tako tudi šesta smernica. Tako je s 1. 1. 2007 v veljavi nov Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) in Direktiva Sveta 2006/112/ES.

Pri poslovanju s trgovskim blagom med državami Skupnosti so nastali tako imenovani tristranski posli, kjer se prodaje blaga opravijo na podlagi preprodaj oz. na podlagi verižnih poslov. Pod podvrsto verižnih poslov spadajo tudi trikotni posli, pri katerih so v posel vključeni trije davčni zavezanci vsak iz svoje države Evropske skupnosti.

Tristranski posli so se razvili znotraj ozemlja Skupnosti za zaporedno prodajo blaga, ki jo sklenejo trije davčni zavezanci vsak iz svoje države. Blago se dobavlja od prvega prodajalca k zadnjemu kupcu. V primeru, da davčni zavezanec ni vsak iz svoje države Skupnosti ali da je posamezni zavezanec izven Skupnosti, govorimo o nepravih tristranskih poslih. Omenjena davčna obravnava je drugačna kot pri pravih tristranskih poslih. Tristranski posli, predvsem nepravi tristranski posli, spadajo med najzahtevnejša področja z vidika DDV in so pri posameznih transakcijah za podjetja težko razumljive situacije, na katere določbe se naj davčni zavezanci sklicujejo.

Poglavitni cilj diplomskega dela je predstaviti davčni vidik tristranskih poslov, kdaj lahko govorimo o tristranskih poslih, o pogojih, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko govorimo o njih in kaj v primeru, ko kateri izmed pogojev ni izpolnjen.

V diplomskem delu najprej na kratko predstavimo DDV ter obdavčitev zunanjetrgovinskih poslov. V nadaljevanju so podrobneje s primeri predstavljeni pravi tristranski posli in nepravi tristranski posli ter tveganja udeležencev in obveznosti iz vidika poročanja posameznih udeležencev v tristranskih poslih. Diplomsko delo zaključujemo s primerom Sodišča Evropske skupnosti.

KAZALO:

1 UVOD	5
1.1 OPREDELITEV PROBLEMA.....	5
1.2 NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE	5
1.3 PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE RAZISKAVE	6
1.4 METODE RAZISKOVANJA.....	7
2 SPLOŠNO O DDV	8
2.1 KAJ OBDAVČUJE DDV.....	10
2.2 NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI	11
2.4 OBVEZNE SESTAVINE RAČUNA	11
3 OBDAVČITEV ZUNAJETRGOVINSKIH POSLOV	12
3.1 PROMET BLAGA MED DRŽAVAMI ČLANICAMI EU	12
3.1.1 <i>Pridobitev blaga</i>	14
3.1.2 <i>Dobava blaga</i>	14
3.2 UVOZ IN IZVOZ BLAGA	15
3.2.1 <i>Uvoz</i>	15
3.2.1 <i>Izvoz</i>	15
4 TRISTRANSKI POSLI	17
4.1 OPREDELITEV TRISTRANSKIH POSLOV IN POGOJI, KDAJ JE MOGOČE GOVORITI O TRISTRANSKIH POSLIH.....	17
4.1.1 <i>Primerjava določb med 141. členom EU VAT Direktive 2006/112/ES in 2. točke 48. člena ZDDV-1</i>	17
4.1.2 <i>Razlogi za uvedbo instituta tristranskih poslov</i>	19
4.2 VRSTE TRISTRANSKIH POSLOV	19
4.2.1 <i>»Pravi« tristranski posli</i>	19
4.2.2 <i>Nepravi tristranski posli</i>	21
4.2.2.1 <i>Prodaja v EU, ko sta dva udeleženca iz iste države</i>	21
4.2.2.2 <i>Prodaja blaga v EU in izvoz</i>	23
4.2.2.3 <i>Nakup blaga v EU in izvoz</i>	23
4.2.2.4 <i>Prodaja blaga v tretjo državo brez izvoza</i>	24
4.2.2.5 <i>Nakup blaga v tretji državi brez uvoza</i>	24
4.2.2.6 <i>Nakup v EU z uvozom blaga iz tretje države</i>	25
4.2.2.6 <i>Nakup blaga v tretji državi z uvozom in prodajo v EU</i>	25
4.2.2.7 <i>Tok računov je enak toku blaga</i>	25
4.2.2.8 <i>Problematika pri nepravih tristranskih poslih glede morebitne dvojne obdavčitve</i>	26
4.3 VERIŽNI POSLI (VEČ KOT TRIJE UDELEŽENCI V POSAMEZNEM POSLU)	26
4.4 EVIDENTIRANJE IN SLEDLJIVOST BLAGA PRI TRISTRANSKIH POSLIH	28
4.4.1 <i>Poročanje o tristranski poslih za Vies in Intrastat</i>	30
5 PROBLEMATIKA TRISTRANSKIH POSLOV V PRAKSI	32
5.1 PROBLEMATIKA, S KATERO SE SREČUJEJO UDELEŽENCI	32
5.2 PROBLEMATIKA, S KATERO SE SREČUJE DURS.....	32
5.3 SODNA PRAKSA EVROPSKEGA SODIŠČA	33
6 SKLEP	37

7 POVZETEK	39
8 LITERATURA IN VIRI	41

KAZALO SLIK:

<i>Slika 1: Pridobitev blaga</i>	<i>14</i>
<i>Slika 2: Dobava blaga.....</i>	<i>14</i>
<i>Slika 3: Uvoznik / prejemnik blaga je slovenski zavezanec z ID-številko. Carinski organ obračuna DDV. Prejemnik plača DDV, ki je izkazan na prejetem EUL in si ga prizna kot vstopni.....</i>	<i>15</i>
<i>Slika 4: Izvoznik / dobavitelj blaga je slovenski zavezanec z ID-številko in če ima ustrezni EUL si ne obračuna DDV od vrednosti izvoženega blaga in ga evidentira v obrazcu I-RAČ.....</i>	<i>16</i>
<i>Slika 5: Prikaz pravega tristranskega posla</i>	<i>19</i>
<i>Slika 6: Dobavitelj in pridobitelj sta iz Slovenije, le prejemnik je iz Nemčije.....</i>	<i>21</i>

1 UVOD

1.1 Opredelitev problema

Podjetja, ki so vključena v mednarodno menjavo, se velikokrat v praksi srečujejo s problemom pravilnega izpolnjevanja zakonskih določb, saj pri prodaji blaga sodeluje več podjetij, ki je vsako iz svoje države identificirano za DDV. Pri takšnih poslih pride do problema, kdo nosi davčno breme oz. kako dokazati, da smo upravičeni do oprostitve davka. Za tristranske posle so predvidene poenostavitve, da bi s tem olajšali pretok blaga znotraj Skupnosti. S tega vidika odpravljamo vsakokratno obdavčitev kupca blaga, za to pa je potrebno, da davčni zavezanci izpolnjujejo vse predpisane vsebinske in formalne pogoje, ki so določeni z zakonom. Slovenska DDV zakonodaja določa tristranske posle v 2. točki 48. člena ZDDV-1 ter v 27. členu Pravilnika o izvajanju ZDDV. Slovenska podjetja se pri tristranskih poslih lahko sklicujejo poleg ZDDV-1 še na 141. člen Direktive sveta (EU VAT Direktive¹) 2006/112/ES, ki je nadomestila Šesto direktivo.

Tristranski posli so se razvili znotraj ozemlja Skupnosti za zaporedno prodajo blaga, ki jo sklenejo trije davčni zavezanci vsak iz svoje države. Blago se dobavi od prvega prodajalca k zadnjemu kupcu. V primeru, da davčni zavezanec ni vsak iz svoje države Skupnosti ali da je posamezni zavezanec izven Skupnosti, govorimo o nepravih tristranskih poslih. Omenjena davčna obravnava je drugačna kot pri pravih tristranskih poslih. Tristranski posli, predvsem nepravi tristranski posli, spadajo med najzahtevnejša področja z vidika DDV in so pri posameznih transakcijah za podjetja težko razumljive situacije, na katere določbe se naj davčni zavezanci sklicujejo. Pri nepravilnem sklicevanju na določbe ZDDV-1 ali Direktive sveta 2006/112/ES davčni zavezanci izgubijo možnost poenostavitve in si tako morajo davek obračunati že pri posamezni transakciji blaga v tristranskem poslu in si s tem povečajo administrativne postopke. Davčni zavezanci morajo prav tako paziti, da priložijo vso zahtevano dokumentacijo, da dokažejo posamezno transakcijo in s tem upravičenost do poenostavitve.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Namen diplomskega dela je ugotoviti, kako ovrednotimo davek na dodano vrednost pri tristranskih poslih oz. kdo je med udeleženci oproščen plačila davka. Namen je tudi opredeliti pogoje, katere morajo podjetja izpolnjevati, da lahko v tristranskih poslih nastopijo kot dobavitelj blaga (prvi v verigi), pridobitelj blaga (drugi v verigi) in prejemnik blaga (tretji v verigi) ter kdo od njih nosi davčno breme. Kako v primeru, ko niso izpolnjeni pogoji za pravi tristranski posel oziroma kaj lahko storimo, da izpolnimo pogoje za pravi tristranski posel ter kakšne so davčne posledice v primeru, ko to ni možno.

¹ DIREKTIVA SVETA 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Namen diplomskega dela je tudi opredeliti probleme, s katerimi se srečuje DURS pri obravnavanju tristranskih poslov in morebitne davčne goljufije.

Cilj diplomskega dela je, da opredelimo, kaj so tristranski posli, kakšne vrste poznamo in predstaviti nekaj primerov oz. zgledov ter kakšne so davčne posledice udeležencev v tristranskih poslih.

Osnovne trditve diplomskega dela so:

- da se nepravi tristranski posli razlikujejo od pravih tristranskih poslih po postopku pri dobavi blaga;
- da nosi davčno breme pri nepravih tristranskih poslih več udeležencev oz. je težje dokazati oprostitev plačila davka;
- da si v času od 1. 5. 2004, odkar je Slovenija članica Evropske unije, še vedno vsa podjetja niso povsem na jasnem, kako obračunati davek pri posameznem tristranskem poslu, predvsem pri nepravih tristranskih poslih;
- da je sprememba Zakona o davku na dodano vrednost s 1. 1. 2007 odpravila morebitna neskladja s šesto smernico;
- da poenostavitveni postopki pozitivno vplivajo na administrativne postopke podjetij.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

V diplomskem delu smo se omejili na davčno obravnavanje tristranskih poslov, s poudarkom na izpolnjevanje zakonskih določb slovenskega podjetja, ki je prisoten v tristranskih poslih, bodisi kot dobavitelj, pridobitelj ali prejemnik.

Omejili smo se na davčno obravnavo mednarodne menjave blaga, ko v posameznem prometu blaga sodelujejo trije davčni zavezanci s podrobnejšo analizo obveznosti, možnostmi in nalogami udeleženega slovenskega podjetja v verigi z davčnega področja.

Omejitve predstavljajo tudi moje manjkajoče praktične izkušnje s področja davka na dodano vrednost ter posledično obdavčitve tristranskih poslov, zato se bolj naslanjam na teoretična znanja in izkušnje drugih raziskovalcev na izbranem področju.

Omejitve raziskave predstavlja tudi literatura, ki ni tako obširna, prav tako se veliko tematik med različnimi avtorji ponavlja. Omejili smo se na literaturo in veljavno zakonodajo do 1. januarja 2008.

Predpostavka diplomskega dela je, da so pogoji, ki so potrebni, da lahko govorimo o tristranskih poslih iz davčnega vidika, natančno definirani in določeni tudi z ZDDV-1 ter da je ZDDV-1 s področja tristranskih poslov popolnoma prilagojen Direktivi sveta 2006/112/ES.

Predpostavljam, da imajo slovenska podjetja težave pri pravilnem sklicevanju na zakonske določbe, kadar niso izpolnjeni pogoji za pravi tristranski posel.

1.4 Metode raziskovanja

Diplomsko delo se nanaša na obračunavanje davka na dodano vrednost pri poslovanju davčnih zavezancev iz različnih držav, ki sodelujejo pri zaporednih dobavah blaga, kjer proučuje naloge in obveznosti z vidika davka na dodano vrednost posameznega podjetja v verigi, zato govorimo o mikroekonomski raziskavi.

Raziskava je statična, saj proučuje verižne posle v določenem trenutku. V diplomskem delu je uporabljen deskriptivni pristop, saj je opisano delovanje Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1).

Pri pisanju diplomskega dela smo si pomagali s članki iz strokovnih revij, s slovensko zakonodajo, predvsem z zakonom in pravilnikom Zakona o davku na dodano vrednost. Poslužili smo se domače literature ter virov s svetovnega spleta.

Vse informacije, pridobljene s strani strokovne literature, so najprej razčlenjene, analizirane ter nato povzete v zaključno celoto v diplomskem delu.

2 SPLOŠNO O DDV

DDV je vrsta davka od prometa proizvodov in storitev. V Sloveniji ureja obdavčitev prometnega blaga in storitev z DDV Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/06; odslej ZDDV-1) ter Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07 odslej PZDDV-1). Novi slovenski zakon o DDV temelji na Direktivi sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki se je začel uporabljati s 1. januarjem 2007, z okrajšavo ZDDV-1. Novi zakon je zamenjal stari zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV), ki je temeljil na šesti smernici, ki so jo leta 1977 sprejele države Evropske skupnosti.

Do spremembe zakona o davku na dodano vrednost je prišlo predvsem zaradi prilagoditve Direktivi sveta 2006/112/ES, večji preglednosti in skladnosti zakona, poenostavitvi besedila ter z namenom zmanjšanja administracije za davčne zavezance. Na izdanih računih se tako po 1. januarju 2007 sklicujemo pri oprostitvah na ZDDV-1 in ne več na ZDDV.

Davčni zavezanci in drugi uporabniki pri razlaganju obračunavanja in plačevanja DDV še vedno uporabljamo predpise ter odločbe Ustavnega sodišča, sodbe Upravnega in Vrhovnega sodišča, pojasnila ministrstva za finance in davčnih organov, odločbe davčnih organov ter sodbe Sodišča Evropskih skupnosti in Direktivo sveta Evrope 2006/112/ES. Poleg direktive o DDV je za obračunavanje DDV pomembna še odločba Sveta 2006/774/ES, ki dovoljuje, da v Sloveniji in še nekaterih drugih državah EU uporabljamo nižjo stopnjo DDV za nekatere delovno intenzivne storitve.

V skladu z razvrstitvijo davkov po klasifikaciji Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD) je davek na dodano vrednost uvrščen med splošne davke na potrošnjo in se obračunava od proizvodnje, najema, transferja, prodaje, brezplačne dobave, ne glede na to, ali je blago izdelano doma ali je uvoženo, in ne glede na to, v kateri fazi izdelave ali menjave je blago oziroma storitev. Davek na dodano vrednost je ena izmed oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa, od proizvajalca, trgovca, do končnega potrošnika. Gre za potrošno obliko davka na dodano vrednost, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah menjave (Povše 2007, 3).

Tako davek na dodano vrednost s svojim delovanjem omogoča, da prodajalcu pri prodaji blaga ni treba preverjati, ali se bo določen izdelek uporabljal za poslovne namene ali ne, zato ker je kupec, če je identificiran za namene DDV, na podlagi računa upravičen zahtevati povračilo davka. Kreditni obračun davka na dodano vrednost davčnemu zavezancu omogoča, da odšteje vse davke, ki so bili plačani ob nakupu opreme, pomožnega materiala, če so ti izdelki porabljeni v poslovnem procesu davčnega zavezanca. V nekaterih državah Evropske unije in tudi v Sloveniji veljajo določene izjeme le za nekatero blago in storitve (na primer: osebni avtomobili, jahte, letala, reprezentanca in nastanitve), ki so lahko preprosto potrošeni tudi v zasebni potrošnji. Pri

potrošnem davku na dodano vrednost je uporabljen »sistem plačila – povračila«, kar pomeni, da morajo kupci plačevati davek od nakupov (če so identificirani, jim je davek povrnjen) in obračunati davek na vrednost prodaje (Povše 2007, 3).

ZDDV-1 temelji na potrošnji obliki DDV, to je obliki, ki je sprejeta kot prevladujoča v državah EU. Slovenska ureditev temelji na naslednjih načelih.

- *Ozemeljsko načelo.* To pomeni, da se uporablja za promet opravljen oziroma obravnavan, kot da je opravljen na ozemlju Slovenije.
- *Načelo namembnega kraja.* Kar pomeni, po katerih so proizvodi obdavčeni v namembni državi, ne v državi odpošiljanja (državi porekla).
- *Načelo porekla blaga* (načelo države porekla). Pomeni, da se blago obdavči z DDV v državi prodajalca in kupec kupi blago z obračunanim DDV v skladu z državo, kjer je sedež prodajalca. Načelo države porekla se uporablja v naslednjih primerih (Petauer in Urbanija 2004, 83):
 - zasebni promet končnim potrošnikom, ki ne predložijo veljavne identifikacijske številke za DDV;
 - pri pošiljčnih poslih končnim potrošnikom, ki ne predložijo veljavne identifikacijske številke za DDV, in osebam z enakim davčnim statusom, ko letne mejne dobave v namembni državi niso prekoračene, ne velja za trošarinsko blago in nova prevozna sredstva;
 - pri dobavah določenim osebam (kmetom pavšalistom; pravnim osebam, ki niso davčni zavezanci), če letne nabave ne presežejo 10.000 EUR.

Pri obračunavanju DDV lahko uporabljamo tri metode, in sicer kreditno, odštevalno in seštevalno metodo. Slovenski zakon temelji na kreditni metodi, ki je za države EU obvezna. Po kreditni metodi davčni zavezanec odšteje znesek DDV, obračunan ob nabavah, od zneska obračunanega ob dobavah.

Slovenski zakon ima predpisani dve davčni stopnji, ki se uporabljata za promet proizvodov in promet storitev in uvoza. Splošna 20 % davčna stopnja se obračunava in plačuje za vsak promet blaga, storitev in uvoz blaga, razen od prometa, za katerega je v 41. členu ZDDV-1 ter v prilogi I tega zakona, kjer so naštetih blago in storitve, ki se obdavčujejo po nižji 8,5 % davčni stopnji.

Za DDV je značilno, da zavezanec za DDV državi ne plača toliko, kot ga obračuna v svojih prodajnih in drugih listinah, temveč plača razliko med vstopnim, izstopnim DDV ter ob obvezni samoobdavčitvi. Samoobdavčitev pomeni, da si prejemnik blaga obračuna vstopni DDV pri dobavah blaga iz drugih držav Skupnosti, kajti dobava v drugo državo Skupnosti je neobdavčljiva, zato mora prejemnik blaga izvesti samoobdavčitev.

DDV tako bremeni le tiste kupce proizvodov in storitev, ki nimajo pravice do poročila vstopnega DDV, to pa so predvsem končni potrošniki. Pravice do delnega ali popolnega poročila DDV nimajo še predvsem tisti, ki opravljajo

DDV oproščene dejavnosti, to so predvsem tisti, ki se financirajo iz proračuna (Zalokar 2005, 17).

2.1 Kaj obdavčuje DDV

Predmet DDV je vsaka dobava blago in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi v okviru svoje dejavnosti na območju Slovenije za plačilo, pridobitve blaga znotraj Skupnosti, ki jih na ozemlju Slovenije opravi za plačilo ter uvoz blaga v Slovenijo se obdavči z DDV (obdavčljiv promet) (Zalokar 17, 2005).

DDV se obračunava in plačuje, če (Povše 2007, 7):

- je opravljena dobava blaga in storitev za plačilo;
- je ta dobava obdavčljiva in ni oproščena plačila DDV;
- obdavčljivo dobavo opravi davčni zavezanec, torej zavezanec za DDV;
- je dobava blaga oziroma storitev opravljena na območju Slovenije;
- davčni zavezanec opravi to dobavo v okviru opravljanja svoje dejavnosti.

Za opredelitev predmeta obdavčitve znotraj Skupnosti so tako postavljeni trije bistveni pogoji: zavezanec, dejavnost, plačilo, pri definiranju uvoza blaga v Skupnost kot predmeta obdavčitve pa ni dodatnih pogojev. Samo dejstvo, da je blago vneseno v Skupnost, zadošča za to, da je blago predmet obdavčitve oziroma predmet obravnavanja v skladu z zakonodajo, ki ureja obračunavanje in plačevanje davka na dodano vrednost (Povše 2007, 7).

Za pravilno obračunavanje davka na dodano vrednost od prometa blaga in storitev je pomembno, da pravilno razumemo določbe ZDDV-1, katere transakcije oziroma promet je obdavčljiv in katere transakcije oziroma promet je po ZDDV-1 neobdavčljiv.

Obdavčljiv promet pa je lahko obdavčen ali oproščen obračuna DDV ali brez obveznosti za obračun DDV.

Pri DDV poznamo dve glavni vrsti oprostitev;

- prave oprostitve (pri teh davčni zavezanec ne izgubi pravice do poročuna vstopnega DDV),
- neprave oprostitve (pri teh davčni zavezanec izgubi pravico do poročuna vstopnega DDV).

Prave davčne oprostitve veljajo predvsem za promet blaga in storitev, povezanih z EU, tretjimi državami in tretjimi ozemlji. Neprave davčne oprostitve pa so predpisane predvsem za dejavnosti, ki so v javnem interesu.

Ali se neka transakcija šteje za promet blaga oz. dobavo blaga, ni več pomemben prenos lastništva, temveč prenos pravice do razpolaganja, lastništvo pri tem lahko preide ali pa tudi ne (Škof 2007, 20).

2.2 Nastanek davčne obveznosti

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost za obračun DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. V 6. členu ZDDV-1 je opredeljeno, da je dobava blaga prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, kot bi bil prejemnik lastnik. Če ni obdavčljivega dogodka, tudi ne nastane obveznost za obračun DDV, saj v ZDDV-1 ni več najti določbe iz drugega odstavka 19. člena ZDDV, da nastane obveznost za obračun DDV, ko je izdan račun. Iz tega bi bilo sklepati, da v primeru, ko je račun izdan pred dobavo, ne nastane obveznost za obračun DDV (Prislan 2007, 5).

2.4 Obvezne sestavine računa

Po 82. členu ZDDV-1 mora račun vsebovati naslednje obvezne podatke:

- datum izdaje računa;
- zaporedna številka računa;
- ID za DDV, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago/storitev;
- ID za DDV kupca oz. naročnika, pod katero je kupec ali naročnik prejel dobavo, za katero je dolžan plačati DDV;
- ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca ali naročnika;
- količina in vrsta blaga oz. obseg in vrsta storitev;
- datum opravljene dobave blaga ali datum, ko je bila storitev končana ali datum, ko je bilo opravljeno predplačilo, če se ta datum lahko določi in je različen od datuma izdaje računa;
- davčna osnova, od katere se obračuna DDV po posamezni stopnji oz. na katero se nanaša oprostitvev, cena na enoto brez DDV ter znižanja cen in popusti, če niso vključeni v ceno na enoto;
- stopnja DDV;
- znesek DDV, razen v primerih, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ZDDV-1 ta podatek izključuje.

V primeru oprostitve DDV je potrebno na računu navesti veljavno določbo Šeste direktive ali ustrezní člen ZDDV-1 ali drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV. Zneski na računu so lahko v katerikoli valuti, znesek DDV, ki ga je treba plačati, pa mora biti vedno izražen v evrih.

3 OBDAVČITEV ZUNAJETRGOVINSKIH POSLOV

Slovenija je z vstopom v Evropsko skupnost obračunavanje DDV spremenila, saj se sedaj srečujemo s tremi vrstami prometa blaga in storitev. Vsaka vrsta ima svojo davčno ureditev, to so:

- promet blaga in storitev, opravljen na območju Slovenije,
- promet blaga in storitev, opravljen na ozemlju EU, ter
- promet blaga in storitev v povezavi s kupci in dobavitelji iz tretjih držav in s tretjih ozemelj.

Pojmi, uporabljeni v ZDDV-1, so opredeljeni v 2. točki 1. člena ZDDV-1:

- **»ozemlje Slovenije«** je ozemlje pod suverenostjo Republike Slovenije, vključno z zračnim prostorom in morskim območjem, nad katerimi ima Republika Slovenija suverenost ali jurisdikcijo v skladu z notranjim in mednarodnim pravom;
- **»ozemlje države članice«**, »država članica« in »Skupnost« je ozemlje držav članic in ozemlje Skupnosti, ki je kot tako definirano v predpisih Evropskih skupnosti;
- **»tretja država«** je katerokoli drugo ozemlje, razen ozemlja Slovenije in ozemlja drugih držav članic oziroma Skupnosti;
- **»tretje ozemlje«** je del državnega ozemlja države članice, ki pa ni sestavni del »ozemlja države članice« v smislu druge alineje tega odstavka, in sicer:
 - v Zvezni Republiki Nemčiji: otok Heligoland, ozemlje Büsingen;
 - v Kraljevini Španiji: Ceuta, Melilla, Kanarsko otočje;
 - v Republiki Italiji: Livigno, Campione d'Italia, italijanske vode Luganskega jezera;
 - v Republiki Franciji: čezmorski departmaji;
 - v Helenski republiki (Grčija): 'A'Oo (gora Atos).

Po 3. točki 1. člena ZDDV-1 se transakcije v Kneževini Monako ali iz nje obravnavajo kot transakcije v Republiko Francijo oziroma iz nje; transakcije na otok Man ali iz njega obravnavajo kot transakcije v Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske oziroma iz njega; transakcije v suverene cone Združenega kraljestva Akrotiri in Dhekelia ali iz njih obravnavajo kot transakcije na Ciper oziroma z njega.

3.1 Promet blaga med državami članicami EU

Po ZDDV-1 je s slovenskim DDV obdavčen promet blaga in storitev na območju Slovenije (obdavčljiv po načelu porekla). Ker je promet blaga obdavčen glede na namembni kraj (kraj porabe blaga), se blago (Zalokar 2005, 154):

- prenese v drugo državo Skupnosti ali tretjo državo, v državi odhoda (Sloveniji) obravnava kot dobava blaga (izvoz);
- uvoženo ali pridobljeno v Sloveniji, pa kot obdavčen promet.

Kar pomeni, da je promet blaga obdavčen glede na namembni kraj (kraj porabe blaga). Blago pridobljeno iz ozemlja držav Skupnosti in uvoženo iz tretjih držav v Slovenijo je obdavčljiv promet. Blago, dobavljeno v drugo državo Skupnosti, je oproščeno obračuna slovenskega DDV po 46. členu ZDDV-1 ter blago, izvoženo v tretjo državo, je prav tako oproščeno obračuna slovenskega DDV po 52. členu ZDDV-1.

Da določimo obveznost obdavčitve z DDV ali oprostitev za DDV pri prometu blaga z EU, je potrebno odgovoriti na naslednja vprašanja (Zalokar 2005, 154):

- ali blago dobavi/pridobi redni ali mali davčni zavezanec,
- kam je blago dobavljeno oz. kje je bilo pridobljeno ter
- kdo plača DDV po 76. členu ZDDV-1.

Zelo pomembna pri prometu blaga v EU je ID-številka (identifikacijska številka za DDV) tako slovenskih davčnih zavezancev kot tudi zavezancev iz vseh držav EU. ID številka je prometno-davčna identifikacijska številka (VAT Registration Number), ki jo izdajo države članice svojim davčnim zavezancem. ID številka je obvezna sestavina računov ter rekapitulacijskih poročil o notranjem prometu in obračunih.

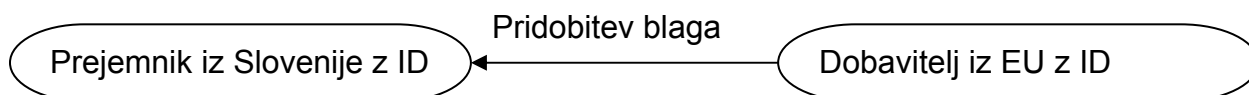
Davčne oblasti in davčni zavezanci lahko na podlagi ID-številke za DDV, ki mora biti razvidna iz vseh izdanih računov, kontrolirajo, da DDV na računih izkazujejo le zavezanci za DDV. Prejemnik računa lahko iz identifikacijske številke za DDV, ki ni identična davčni številki zavezanca, ugotovi oziroma preveri, ali je izdajatelj računa zavezanec za DDV ali ne, ter s tem posledično ugotovi, ali si lahko odbija vstopni DDV ali ne (Petauer in Urbanija 2004, 130).

Identifikacijska številka za DDV je za podjetje pomembna predvsem tudi iz razloga, če podjetje na račun napiše klavzulo o oprostitvi plačila DDV oz. da plača DDV prejemnik blaga (pri dobavi znotraj Evropske skupnosti). Če prodajalec ne navede veljavne kupčeve ID številke, v tem primeru niso izpolnjeni pogoji za oprostitev.

Nove klavzule na računih. Kadar na izdanem računu ne bo obračunan DDV (ker je promet oproščen plačila ali ker je kupec plačnik DDV-ja), je potrebno navesti, zakaj DDV ni obračunan. Namesto okrajšave ZDDV sedaj uporabljamo okrajšavo ZDDV-1. Na novo je zakonodajalec dal možnost, da na izdani račun napišemo ustrezno določbo iz Šeste smernice, zakaj DDV ni obračunan (Urbanija 2007, 16).

3.1.1 Pridobitev blaga

Slovenski zavezanec z ID-številko, ki pridobiva blago iz drugih držav Evropske skupnosti, mora v svojem obračunu DDV izkazati od tega blaga obračunani in tudi vstopni DDV. Pri pridobitvi blaga v državah EU, če jo opravi oseba, ki nima ID-številke, je blago obdavčeno po predpisih države, v kateri je bilo blago dejansko nabavljeno. Izjema so nova prevozna sredstva, ki pa so obdavčena po načelu namembnega kraja.



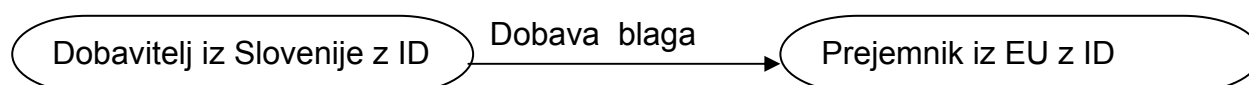
Slika 1: Pridobitev blaga.

Če smo prejemnik blaga iz Slovenije z ID-številko, izročimo svojo ID-številko dobavitelju, ki ima prav tako svojo ID-številko tujega zavezanca. Blago prejmemo iz EU brez obračunanega DDV. Dobavitelj blaga iz EU na račun napiše, da je prejemnik blaga zavezanec za obračun DDV. Ob pridobitvi blaga obračunamo slovenski DDV v skladu z 2. točko 1. odstavka 3. člena ZDDV-1; torej smo zavezani k tako imenovani samoobdavčitvi. Ob prejemu računa si za blago priznamo vstopni DDV. Če pa je blago v Sloveniji oproščeno obračuna DDV, si ob prejemu blaga DDV ne obračunamo.

Kot prejemniki blaga v Sloveniji, če ima status davčnega zavezanca, ki opravlja dobavo blaga in storitev, od katerih nima pravice odbitka vstopnega DDV ter pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in mali kmet (pavšalist), si ne obračunamo DDV od prejetega blaga, razen ko nabava presega vrednost 10.000 evrov. Takšne prejemnike v strokovni literaturi zasledimo pod imenom »atipični pridobitelji« oz »atipični zavezanci«. Če vrednost pridobitev atipičnega zavezanca v tekočem koledarskem letu preseže 10.000 evrov ali je v preteklem letu nabavil v skupnosti nabavil za več kot 10.000 evrov, mora obračunati DDV.

3.1.2 Dobava blaga

Slovenski dobavitelj z ID-številko pri dobavi blaga v drugo državo EU je oproščen obračuna DDV po 46. členu ZDDV-1, saj je promet blaga obdavčen glede na namembni kraj, torej v kraju porabe blaga. Tako se davčno breme od slovenskega dobavitelja prenese na kupca iz države EU z ID-številko ali pravni osebi nezavezanki iz države EU ter pri dobavi novih prevoznih sredstvih in dobavi trošarinskih izdelkov zavezancu z ID-številko ali pravni osebi nezavezanki. Na račun mora slovenski dobavitelj obvezno napisati ID-številko kupca in klavzulo, da je kupec plačnik DDV.



Slika 2: Dobava blaga.

Če želi davčni zavezanec uveljavljati oprostitev, mora preveriti ID-številko kupca in dokazati z računom in ustrezno prevozno listino, s katere je jasno razvidno, da se nanaša na prevoz blaga iz računa, da je to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico.

Če pogoji za oprostitev DDV niso izpolnjeni, mora prodajalec (dobavitelj) obračunati slovenski DDV.

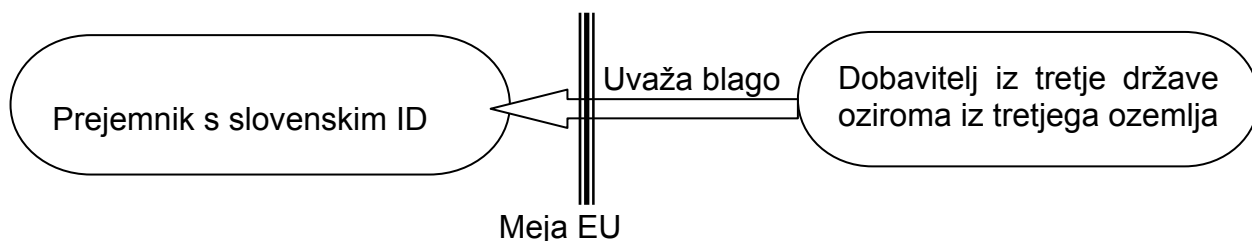
3.2 Uvoz in izvoz blaga

Blago se uvaža in izvažata iz tretjih držav (države, ki niso članice EU) in iz tretjih ozemelj (ozemelj držav članic EU, ki niso del EU). Od uvoza blaga se obračunava DDV. Izvoz in transakcije, izenačene z njim, so oproščene obračuna DDV. Za izvoz blaga se šteje le izvoz iz območja EU, kar pa mora davčni zavezanec dokazati. Pri uvozu in izvozu se sestavljajo carinske listine.

3.2.1 Uvoz

Obveznost za obračun DDV pri uvozu nastane takrat, ko je blago uvoženo in DDV obračuna carinski organ kot uvozno dajatev. DDV plača uvoznik.

Oproščeno plačila DDV pa je uvoz blaga v Slovenijo po 4. točki 50. člena ZDDV-1, če uvoznik dokaže, da je blago namenjeno kupcu iz druge države EU in če ima slovensko ID-številko.

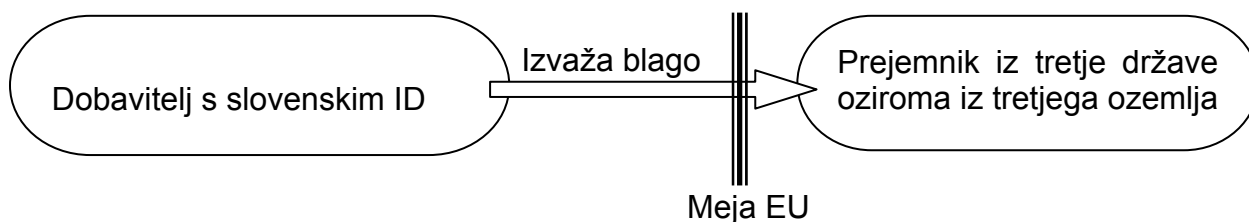


Slika 3: Uvoznik/prejemnik blaga je slovenski zavezanec z ID-številko. Carinski organ obračuna DDV. Prejemnik plača DDV, ki je izkazan na prejetem EUL in si ga prizna kot vstopni.

3.2.1 Izvoz

Izvoz blaga iz EU je obdavčljiv a hkrati po 52. členu ZDDV-1 oproščen obračuna DDV, če so izpolnjeni predpisani pogoji v tem členu ter ob dokazovanju izvoza s pisno carinsko listino ali elektronskim sporočilom carinskega organa. Blago se šteje za izvoženo, ko je dejansko izneseno iz Slovenije ali vneseno v prosto carinsko oziroma ekonomsko cono ali carinsko skladišče, če je namenjeno izvozu.

Oprostitev DDV od izvoza blaga ne vpliva na velikost vstopnega DDV, to je tako imenovana prava oprostitvev.



Slika 4: Izvoznik/dobavitelj blaga je slovenski zavezanec z ID-številko in če ima ustrezni EUL², si ne obračuna DDV od vrednosti izvoženega blaga in ga evidentira v obrazcu I-RAČ.

Da je davčni zavezanec opravil izvoz, dokaže z dokazilom, iz katerega je razvidno, da je iznesel blago iz carinskega območja Skupnosti sam ali druga oseba za njegov račun. Dokazilo je enotna upravna listina (EUL), ki mora vsebovati: ime in naslov izvoznika, trgovsko ime in količino izvoženega blaga, kraj in datum izvoznega carinskega postopka ter potrditev mejne carinske izpostave o iznosu blaga, ki dokazuje, da je blago zapustilo carinsko območje Skupnosti.

² EUL – Enotna upravna listina.

4 TRISTRANSKI POSLI

4.1 Opredelitev tristranskih poslov in pogoji, kdaj je mogoče govoriti o tristranskih poslih

V strokovni literaturi zasledimo več različnih poimenovanj tristranskih poslov, lahko jih torej imenujemo tristranski posli, trikotni posli, tristrani posli in tripartitni posli.

Tristranski posli so verižni posli, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci z veljavnimi ID številkami iz treh različnih držav članic EU. Prvi v tristranskem poslu se imenuje dobavitelj, drugi udeleženec se imenuje pridobitelj in zadnji v tristranskih poslih se imenuje prejemnik.

Fizični pretok blaga je med dvema državama članicama. Blago potuje od prvega udeleženca (dobavitelj) k tretjemu (prejemnik), račun pa potuje od prvega (dobavitelj) v verigi k drugemu (pridobitelj), ta blaga ne dobi fizično vendar prejme le račun od prvega (dobavitelj) in izstavi svoj račun naprej zadnjemu davčnemu zavezancu (pridobitelju) v verigi. Torej ne more biti začetek posla v drugi ali v tretji državi, ampak v prvi državi tristranskega posla, torej pri dobavitelju.

4.1.1 Primerjava določb med 141. členom EU VAT Direktive 2006/112/ES in 2. točke 48. člena ZDDV-1

2. točka 48. člena ZDDV-1 pravi (oprostitve pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti).

Od pridobitve blaga znotraj skupnosti, ki je v skladu s prvim odstavkom 23. člena ZDDV-1 opravljena na ozemlju Slovenije, se DDV ne obračuna, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;
- b) pridobitev blaga je opravljena za namene nadaljnje dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka na ozemlju Slovenije;
- c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je država, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno osebi, ki je prejemnik nadaljnje dobave;
- d) prejemnik nadaljnje dobave blaga je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificirana za DDV v Sloveniji, in
- e) od nadaljnje dobave blaga, ki jo na ozemlju Slovenije opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka, mora, v skladu s 4. točko prvega odstavka 76. člena tega zakona, plačati DDV prejemnik blaga (Uradni list RS 117/2006).

Določeno je, da davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji in ima ID-številko druge države EU ter v Sloveniji:

- pridobi blago za nadaljnjo prodajo (je drugi v tristranskem poslu),
- ga odpošlje ali odpelje iz Slovenije v drugo državo EU, v kateri nima ID-številke, in
- ga dobavi kupcu, ki ima ID-številko države, ki ni Slovenija (država pridobitve) in ni država, kjer ima dobavitelj ID-številko, ni dolžan pridobiti slovenske ID-številke in opraviti samoobavčiteve pridobljenega blaga, saj je po 4. točki prvega oddstavka 76. člena ZDDV-1 plačnik DDV zadnji (tretji) v poslu (Zalokar in Prislan, 2007, 57–59).

Za slovenskega zavezanca z ID-številko, ki pridobi blago v drugi državi EU in je pridobitelj (drugi) v tristranskem poslu, velja, da mora ravnati po zakonu o DDV tiste države, kjer je blago pridobil. Ker morajo vse države EU v svojih zakonih o DDV urediti tristranske posle enako, tudi zanj velja oprostitev obračuna DDV ob pridobitvi in nato pri nadaljnji prodaji. Zalokar in Prislan predlagata, da slovenski zavezanec, kadar je pridobitelj (drugi) v drugi državi EU, v računu, ki ga pošlje prejemniku blaga (tretjemu), napiše, da naj po 197. členu direktive o DDV prevaljuje davčno breme (Zalokar in Prislan, 2007, 59).

141. člen. Direktive sveta 2006/112/ES, katera je bila objavljena v Uradnem listu Evropske unije številka L 347/06 in 384/06 pravi.

Vsaka država članica sprejme posebne ukrepe, da se DDV ne obračuna za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki se v skladu z merili iz člena 40 opravi na njenem ozemlju, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;
- (b) pridobitev blaga se opravi za namene kasnejše dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke (a) v isti državi članici;
- (c) blago, ki ga davčni zavezanec iz točke (a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave;
- (d) oseba, kateri je namenjena nadaljnja dobava blaga, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificiran/a za DDV v isti državi članici;
- (e) oseba iz točke (d) je bila določena v skladu s členom 197 kot oseba, ki je dolžna plačati davek za dobavo, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je dolžan davek.

S primerjavo med določbami med 141. členom EU VAT Direktive 2006/112/ES in 2. točke 48. člena ZDDV-1 ugotavljamo, da je vsebina 2. točke 48. člena ZDDV-1 popolnoma prilagojena 141. členu Direktive sveta 2006/112/ES, tako se lahko podjetja sklicujejo na en ali drugi člen.

4.1.2 Razlogi za uvedbo instituta tristranskih poslov

Tristranski posli so nastali kot posledica evropskega povezovanja držav, da se olajša poslovanje med državami. Tako je bila 1957 leta ustanovljena Evropska gospodarska skupnost, katero temeljno načelo je zagotavljanje prostega pretoka blaga, oseb, kapitala in storitev.

Glede obdavčenja prometa blaga med državami članicami pri tristranskih poslih se z določitvijo, da se obveznost DDV plača le v eni državi, torej državi končne potrošnje in z oprostitvijo plačila DDV v drugih državah, je postopek za davčne zavezance administrativno bistveno poenostavljen.

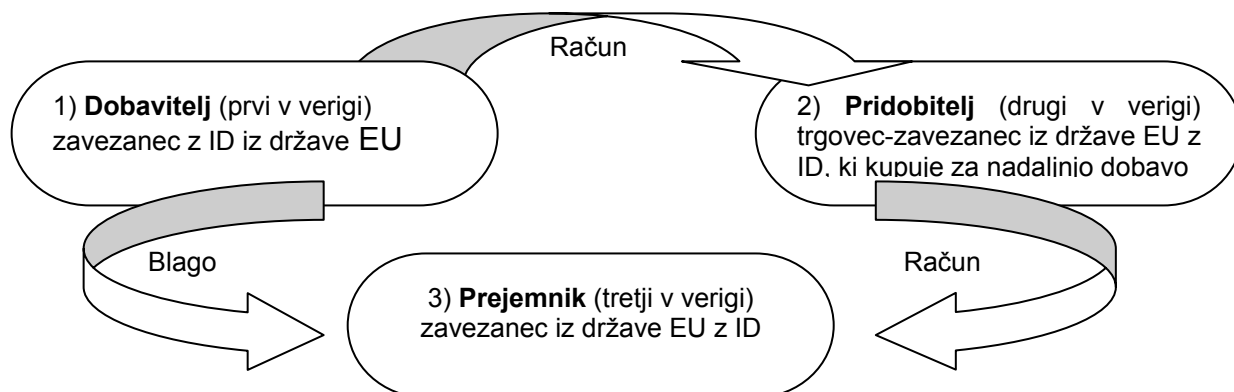
Poenostavitveni postopek omogoča pridobitelju, torej osebi, ki je druga v verigi (pridobitelj), da se ne registrira niti v državi dobavitelja in niti v državi prejemnika in mu tudi v nobeni državi ni potrebno plačati DDV. Ta poenostavitev mu zmanjša predvsem administrativne obveznosti in izboljša tudi likvidnosti tok, saj bi pri plačilu DDV in njegovim vračilom lahko prišlo do večmesečnega zamika.

4.2 Vrste tristranskih poslov

Poznamo prave in neprave tristranske posle. Če pri tristranskih poslih, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci, niso izpolnjeni pogoji v 2. točki 48. člena ZDDV-1 ter po 27. členu Pravilnika o izvajanju ZDDV, govorimo o nepravih tristranskih poslih.

4.2.1 »Pravi« tristranski posli

O »pravih« tristranskih poslih govorimo, ko so izpolnjeni pogoji iz 2. točke 48. člena ZDDV-1, v tem primeru drugemu v verigi ni potrebno obračunati DDV.



Slika 5: Prikaz pravega tristranskega posla.

1. Kadar je slovenski zavezanec z ID-številko **dobavitelj** (prvi v verigi),
 - na račun ne obračuna DDV (sklicuje se na 1. točko 46. člena ZDDV-1);
2. kadar je slovenski zavezanec z ID-številko **pridobitelj** (drugi v verigi),
 - ob pridobitvi ne obračuna DDV (podlaga je 2. točka 48. člena ZDDV-1), vendar mora dokazati, da je nabavljal za nadaljnjo prodajo,
 - ob dobavi ne obračuna DDV (obrnjena davčna obveznost po 4. točki 76. člena ZDDV-1);
3. kadar je slovenski zavezanec z ID-številko **prejemnik** (tretji v verigi, ob prejemu blaga obračuna DDV po 4. točki 76. člena ZDDV-1),
 - obračunani DDV si prizna kot vstopni DDV.

Davčni zavezanec (dobavitelj), identificiran za DDV v Sloveniji, ki v namembno državo članico EU dobavlja blago, ki je oproščeno plačila DDV v Sloveniji v skladu s 1. in 4. točko 46. člena ZDDV-1, in blago, ki je obdavčeno v skladu s 23. členom ZDDV-1, osebi, ki je identificirana za DDV v drugi državi članici Evropske unije, mora o teh dobavah poročati davčnemu organu, in sicer tako, da dobave blaga izkaže v rekapitulacijskem poročilu. Tako kot vse ostale dobave med dvema državama blaga, se tudi tristranski posli vpisujejo v rekapitulacijsko poročilo (Zalokar, 2005, 199–200).

Preprosto bi lahko ugotovili, da davčni zavezanec, ki je srednji v verigi in ki pridobi blago za nadaljnjo prodajo (pridobitelj), ne opravi obdavčitve pridobljenega blaga. Davčna obveznost se prenese na zadnjega davčnega zavezanca v verigi. Ker pa pridobitelj pridobiva blago na ozemlju druge države članice, je takšen postopek administrativno bolj zapleten in marsikomu težko razumljiv.

Če smo pri tristranskem poslu srednji člen (pridobitelj), ki nikoli ne vidi blaga, moramo prav tako imeti vse ustrezne prevozne listine, s katerimi lahko dokažemo, kdo in iz katere države članice je pošiljatelj ter kdo in iz katere države članice je prejemnik blaga. Prevozne listine, ki nimajo ustreznega opisa blaga, kot je navedeno na izdanem računu, se ne štejejo kot ustrezne prevozne listine, zaradi česar nam lahko davčni organ naknadno na izdane račune za dobave blaga znotraj Skupnosti obračuna izstopni DDV, DDV, odmerjen po odločbi, pa nam ne prizna kot vstopni DDV (Pezdirnik. 2004, 2–3).

Pri tristranskih poslih so to vrstni posli najbolj tvegani za pridobitelja, saj potrebuje vse potrebne prevozne listine, da dokaže pošiljatelja in prejemnika blaga. Prevozne listine morajo imeti ustrezen opis blaga oziramo razpoznavno, da gre za isto blago, kot je na računu. V primeru, da iz listin to ni razvidno, nam lahko davčni organ naknadno na izdane račune za dobavo blaga znotraj Evropske skupnosti obračuna izstopni DDV, ob enem pa nam ne prizna vstopnega DDV. Kot posledica za podjetje omenjeni postopki povečujejo administrativne postopke in nelikvidnost podjetja.

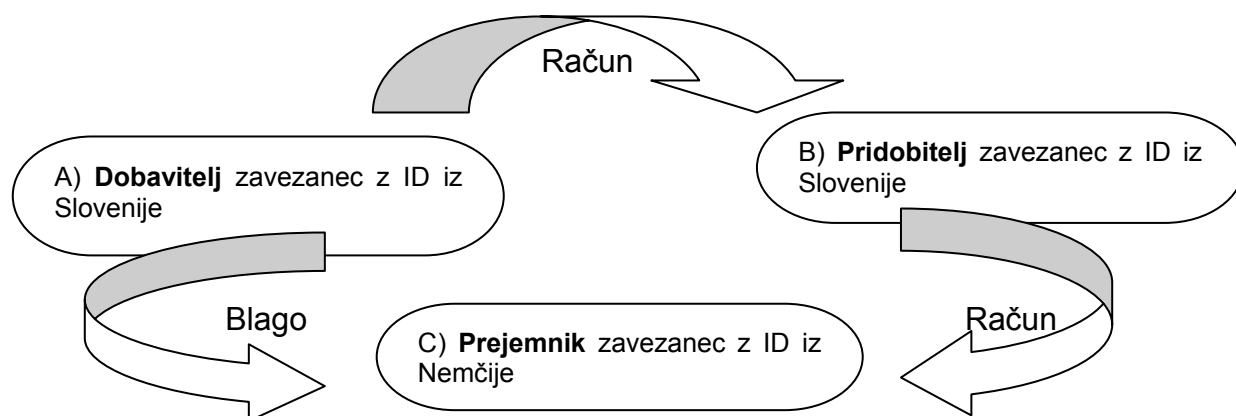
4.2.2 Nepravi tristranski posli³

V primerih, ko udeleženci ne izpolnjujejo vseh pogojev za pravi tristranski posel, govorimo o nepravih tristranskih poslih. Primeri nepravih tristranskih poslov so:

- da je eden izmed udeležencev iz tretjih držav (ni iz države članice Skupnosti),
- dva udeleženca sta iz iste države, le eden je iz druge države,
- eden izmed udeležencev je fizična oseba,
- ali ko so udeleženi trije davčni zavezanec iz treh različnih držav Skupnosti, vendar ni izpolnjen pogoj, da blago potuje od dobavitelja k prejemniku, temveč blago potuje skupaj z listinami (računom) od dobavitelja k pridobitelju in nato k prejemniku.

Davčne posledice so v omenjenih primerih drugačne kot pri pravih tristranskih poslih in se razlikujejo od primera do primera. Takih primerov je veliko, v nadaljevanju je predstavljenih nekaj zgledov oz. primerov.

4.2.2.1 Prodaja v EU, ko sta dva udeleženca iz iste države



Slika 6: Dobavitelj in pridobitelj sta iz Slovenije, le prejemnik je iz Nemčije.

Dobavitelj in pridobitelj sta iz Slovenije, le prejemnik je iz Nemčije.

V tem primeru sta možni dve rešitvi. Slovenski dobavitelj proda blago slovenskemu pridobitelju, ta (pridobitelj) pa lahko blago prevzame v Sloveniji ali pa prevzame blago v drugi državi članici.

V primeru, ko slovenski dobavitelj proda blago slovenskemu pridobitelju, ta pa ga prevzame v Sloveniji, dobavitelj pridobitelju obračuna 20 % DDV, saj je bilo blago prodano v Sloveniji, pridobitelj pa si zaračunani DDV prizna kot vstopnega. Nadalje pridobitelj pri zaračunavanju dobave blaga prejemniku v EU

³ Povzeto in prilagojeno ZDDV-1: Priloga davčnega biltena, 2005 ter Zalokar in Prislan, 2005, 199–207

ne obračuna DDV po 1. točki 46. člena ZDDV-1, če ima dokazno listino, da je blago zapustilo Slovenijo.

Če pa slovenski dobavitelj proda blago slovenskemu pridobitelju, blago pa mu izroči v drugi državi EU, dobavitelj obračuna slovenski DDV, saj za oprostitev obračuna DDV ni izpolnjen pogoj, da se blago zaračuna kupcu iz druge države EU. Pridobitelj si prizna vstopni DDV. Na račun prejemniku pridobitelj pri zaračunanju dobave blaga v EU ne obračuna DDV po 1. točki 46. člena ZDDV-1, saj ima dokazno listino, da je blago zapustilo Slovenijo.

Dobavitelj in prejemnik sta iz Slovenije, le pridobitelj je iz Nemčije

Dobavitelj iz Slovenije proda blago nemškemu kupcu v Sloveniji (za obračun DDV ni pomembno, ali mu je blago izročil v svojem skladišču ali pri prejemniku). Slovenski dobavitelj mora nemškemu pridobitelju zaračunati slovenski DDV, ker blago ne zapusti Slovenije. Če ima nemški pridobitelj slovensko ID-številko, si zaračunani DDV prizna kot vstopnega; če je nima, vračilo DDV ureja po 74. členu ZDDV-1.

Ko nemški pridobitelj proda blago, ki je v Sloveniji, slovenskemu prejemniku, mora biti obračunan slovenski DDV (ali ga obračuna sam ali obveznost prevali na kupca, je stvar njegove odločitve).

Opisani primer je davčno neugoden. Za pridobitelja iz Nemčije ali prejemnika iz Slovenije bi bilo bolje, da bi nastopal z ID-številko druge države EU, ki ni Slovenija ali Nemčija, in bi nastal pravi tristranski posel.

Dobavitelj in prejemnik sta iz Slovenije, le dobavitelj je iz Nemčije

Dobavitelj iz Nemčije proda blago slovenskemu kupcu v Sloveniji, ta proda blago naprej drugemu slovenskemu kupcu; slovenski pridobitelj obravnava nabavo kot pridobitev iz EU, nadaljnjo prodajo slovenskemu prejemniku obračuna slovenski DDV.

Dobavitelj in prejemnik sta iz Nemčije, le pridobitelj je iz Slovenije

Dobavitelj iz Nemčije proda blago slovenskemu kupcu v Nemčiji (za obračun ni pomembno, ali mu je blago izročil v svojem skladišču ali pri prejemniku). Blago ne zapusti območja Nemčije, mora nemški dobavitelj slovenskemu pridobitelju zaračunati nemški DDV. Slovenski pridobitelj tega nakupa ne vpiše v davčne evidence. Povrnitev nemškega DDV si mora slovenski pridobitelj urejati pri nemški davčni upravi. Lahko pa slovenski pridobitelj pridobi nemško ID-številko in si tako lahko zaračunani DDV prizna kot vstopnega.

Ko slovenski pridobitelj proda blago, ki je v Nemčiji nemškemu prejemniku, se obračuna nemški DDV (ali ga bo obračunal sam ali bo obveznost prevabil na kupca, je njegova odločitev). Prodaje se ne vpiše v slovenske davčne evidence.

Opisani primer je za slovenskega pridobitelja neugoden, bolje bi bilo, če bi prejemnik iz Nemčije pri nakupu predložil ID države EU, ki ni Slovenija ali Nemčija, in bi nastal pravi tristranski posel.

Dobavitelj in pridobitelj sta iz Nemčije, le prejemnik je iz Slovenije

Med obema zavezancema v Nemčiji gre za promet na domačem trgu. Pridobiteljeva prodaja je oproščena obračuna DDV, če pridobi ID-številko slovenskega prejemnika blaga. Prejemnik v Sloveniji si mora ob pridobitvi blaga obračunati DDV

4.2.2.2 Prodaja blaga v EU in izvoz

V dveh primerih lahko govorimo o nepravih tristranskih poslih, ko slovensko podjetje proda blago (izdan račun za blago) podjetju iz druge države članice, blago pa je namenjeno v izvoz (tretjo državo). Torej, ko je slovensko podjetje prvo v verigi (dobavitelj).

Nemško podjetje z ID iz Nemčije naroči blago pri slovenskem podjetju s slovenskim ID in hkrati naroči, da slovensko podjetje pošlje blago v tretjo državo (na Hrvaško, hrvaškemu podjetju). Nemško podjetje torej prevzame blago na Hrvaškem. Slovensko podjetje je izvoznik blaga.

V tem primeru gre za izvoz blaga. Slovensko podjetje na podlagi 1. točki 46. člena ZDDV-1 izda račun s klavzulo o oprostitvi DDV. Račun bo priložen izvozni carinski deklaraciji, s katero je naveden kot izvoznik in dokazuje (slovensko podjetje) oprostitev DDV. Nemško podjetje za opravljeni promet na hrvaškem ni predmet slovenske DDV zakonodaje, temveč hrvaške zakonodaje.

V primeru, ko slovensko podjetje proda blago nemškemu podjetju in nemško podjetje prevzame blago v Sloveniji in ga izvozi, je za slovensko podjetje malo drugače glede dokazovanja za oprostitev DDV, kot v prejšnjem primeru, ko je bil izvoznik slovensko podjetje. V tem primeru slovensko podjetje dobavi blago nemškemu podjetju na ozemlju Slovenije. Dobava blaga je oproščena plačila DDV na podlagi 1. odstavka točke b 52. člena ZDDV-1 s predložitvijo izjave tujega podjetja, da je blago kupilo za izvoz. Izvožno carinsko deklaracijo zadrži nemško podjetje, ki pri izvoznem carinjenju predloži račun, ki ga je izdalo hrvaškemu podjetju. Nemško podjetje se za oprostitev plačila DDV sklicuje po nemški zakonodaji iz naslova izvoza.

4.2.2.3 Nakup blaga v EU in izvoz

Nakup blaga v EU in izvoz tega blaga lahko slovenski pridobitelj opravi na dva načina; blago lahko prevzame sam pri dobavitelju v EU in ga izvozi v tretjo državo ali pa dobavitelj izvozi blago v tretjo državo in blago potem prevzame slovenski pridobitelj v tretji državi.

V prvem primeru, ko slovenski pridobitelj sam prevzame blago pri dobavitelju (npr. v Nemčiji) in blago izvozi v tretjo državo (npr. Hrvaška), je slovensko podjetje izvoznik. Nemško podjetje lahko izda račun brez obračuna DDV, saj v skladu z nemško zakonodajo lahko dokaže, da je blago zapustilo EU. Pri izvoznem carinjenju slovensko podjetje, ki je izvoznik, predloži svoj račun, izdan

hrvaškemu podjetju. Slovenki pridobitelj je pri prodaji v tretjo državo po 1. točki 46. člena ZDDV-1 oproščen obračuna DDV.

V primeru, ko slovensko podjetje (pridobitelj) kupi blago pri podjetju iz Nemčije (dobavitelj) in mu hkrati naroči, da naj pošlje blago neposredno na Hrvaško (prejemniku), kjer ga prevzame slovensko podjetje. Nemško podjetje (na podlagi nemške zakonodaje) dokazuje oprostitev obračuna DDV z izvozno carinsko deklaracijo, na kateri je naveden kot izvoznik in računom, katerega je izdalo slovenskemu podjetju. Promet, ki ga slovensko podjetje opravi na Hrvaškem, je predmet hrvaške zakonodaje, zato slovensko podjetje ne obračuna DDV, saj opravi promet zunaj Skupnosti.

V obeh primerih sta opravljena dva prometa in izdana dva računa. Račun med nemškim in slovenskim podjetjem (promet je opravljen v Nemčiji) in med slovenskim in hrvaškim podjetjem (promet je opravljen na Hrvaškem). Za davčno obravnavanje je pomembno, kje velja, da je posamezni promet z blagom opravljen.

4.2.2.4 Prodaja blaga v tretjo državo brez izvoza

Gre za dobavo blaga v drugo državo članico EU (prejemnik), račun pa je izdan osebi, ki ima sedež v tretji državi (pridobitelj), slovensko podjetje je dobavitelj. Kako je z obračunom DDV, ko blago ne zapusti območja EU, čeprav slovensko podjetje (dobavitelj) proda blago pridobitelju v tretjo državo (Hrvaška). Hrvaško podjetje proda blago nadalje nemškemu prejemniku. Blago gre direktno od slovenskega dobavitelja k nemškemu prejemniku, torej ne zapusti ozemlja Skupnosti. Ta položaj je za slovenskega dobavitelja davčno neugoden, saj po 1. točki 46. člena ZDDV-1 ne izpolnjuje vseh pogojev. Slovenski dobavitelj nima izvozne listine, saj blago ni zapustilo območja EU, zato mora slovenski dobavitelj hrvaškemu pridobitelju obračunati slovenski DDV. Če hrvaško podjetje predloži ID številko iz Nemčije, lahko slovensko podjetje izstavi račun hrvaškemu podjetju brez obračunanega DDV. Lahko se hrvaško podjetje identificira za namene DDV tudi v Sloveniji in s tem ko predloži ID številko iz Slovenije mu slovensko podjetje zaračuna slovenski DDV, ki si ga hrvaško podjetje lahko odbilo pri nadaljnji dobavi blaga znotraj Skupnosti (v našem primeru v Nemčijo).

Davčni položaj se lahko poenostavi, če bi hrvaško podjetje predložilo ID številko države EU, vendar ne sme biti iz Slovenije ali Nemčije (se npr. identificira za namene DDV Avstriji). Tako bi nastal pravi tristranski posel.

4.2.2.5 Nakup blaga v tretji državi brez uvoza

Hrvaško podjetje (pridobitelj) kupi blago od nemškega podjetja (dobavitelj), nato pa hrvaško podjetje blago proda slovenskemu podjetju (prejemnik). Blago je neposredno dostavljeno od nemškega podjetja k slovenskemu in tako ni zapustilo ozemlja Skupnosti. V navedeni situaciji obveznost obračuna DDV nastane v Sloveniji. Slovenski prejemnik je dolžan od prejetega blaga

obračunati DDV po tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1. Ko prejme račun, si obračunani DDV prizna kot vstopni.

Če se v zgoraj navedenem primeru hrvaško podjetje (pridobitelj) identificira za namene DDV v Sloveniji, bo nemško podjetje (dobavitelj) opravilo dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki je po nemški zakonodaji oproščeno obračuna DDV. Hrvaško podjetje s slovensko ID številko bo opravilo pridobitev blaga v Sloveniji in izstavilo slovenskemu podjetju (prejemniku) račun, na katerem bo obračunan slovenski DDV, saj gre za domačo dobavo blaga med dvema podjetjema s slovensko ID številko.

Lahko pa se hrvaško podjetje (pridobitelj) identificira za namene DDV tudi v Nemčiji, takrat bo nemško podjetje (dobavitelj) obračunalo nemški DDV. Hrvaško podjetje si bo ta DDV lahko odbilo ob dokazilih o nadaljnji dobavi blaga znotraj Skupnosti slovenskemu podjetju.

4.2.2.6 Nakup v EU z uvozom blaga iz tretje države

Slovensko podjetje (prejemnik) kupi blago od nemškega podjetja (pridobitelj), to blago je nemško podjetje prej kupilo od hrvaškega podjetja (dobavitelj). Blago lahko uvozi slovensko ali nemško podjetje. V primeru, da blago uvozi nemški pridobitelj, na računu (po nemški zakonodaji) slovenskemu prejemniku ne obračuna DDV. Slovenski prejemnik se je po drugem stavku drugega odstavka 12. člena ZDDV dolžan samoobdavčiti. Ko prejme račun, si obračunani DDV prizna kot vstopni DDV.

4.2.2.6 Nakup blaga v tretji državi z uvozom in prodajo v EU

Uvoz blaga je oproščen plačila DDV pod pogojih iz 4. točke prvega odstavka 50. člena ZDDV-1. Slovensko podjetje (pridobitelj) kupi blago pri hrvaškem podjetju (dobavitelj) in ga uvozi v Slovenijo ter nato nadalje proda nemškemu podjetju (prejemnik). Slovensko podjetje je v tem primeru uvoznik in je na podlagi dokazil oproščen plačila DDV po 4. točki prvega odstavka 50. člena ZDDV-1 ZDDV. Nadaljnja prodaja blaga je oproščena obračuna DDV po 1. točki 46. člena ZDDV-1. V primeru, da uvozi blago nemško podjetje, pomeni, da je slovenski kupec izročil blago prejemniku že na Hrvaškem. Slovenski pridobitelj ne obračuna DDV.

4.2.2.7 Tok računov je enak toku blaga

Nemško podjetje z ID iz Nemčije proda in dostavi blago avstrijskemu podjetju, ki ima ID iz Avstrije. Avstrijsko podjetje nato proda in dostavi blago slovenskemu podjetju, ki ima slovensko ID številko. V navedenem primeru je tok blaga identičen toku računov. Nemško podjetje opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti in uveljavlja oprostitev obračuna DDV. Avstrijsko podjetje opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti in mora v skladu z avstrijskimi predpisi od te pridobitve obračunati vstopni in izstopni DDV. Nadaljnja prodaja blaga avstrijskega

podjetja slovenskemu podjetju je oproščena obračuna DDV, saj ima avstrijsko podjetje ID slovenskega podjetja in ustrezne listine, ki dokazujejo dobavo blaga znotraj Skupnosti. Slovensko podjetje opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti in obračuna vstopni in izstopni DDV v skladu s slovensko zakonodajo. Za pravi tristranski posel ni izpolnjen pogoj, da gre blago direktno od nemškega podjetja k slovenskemu.

4.2.2.8 Problematika pri nepravih tristranskih poslih glede morebitne dvojne obdavčitve

Kot je razvidno iz opisanih primerov se mora posamezno podjetje predvsem pri določenih nepravih tristranskih poslih pravilno sklicevati na posamezne določbe oz. se tudi registrirati za namene DDV v drugi državi članici, saj v nasprotnem primeru lahko pride do dvojne obdavčitve in si drugo podjetje (pridobitelj) ne more zaračunani DDV priznati kot vstopni.

Pri nepravih tristranskih poslih je potrebno vsak promet med dvema osebama obravnavati posebej, čeprav je to posel med tremi ali več osebami. Za davčno obravnavanje teh primerov je pomembno, kje oziroma kdaj velja, da je posamezni promet z blagom opravljen (Priloga davčnega biltena 2005, 3).

Tudi pri nepravih tristranskih poslih so to vrstni posli najbolj tvegani za pridobitelja, saj potrebuje vse potrebne prevozne listine, da dokaže pošiljatelja in prejemnika blaga. Prevozne listine morajo imeti ustrezen opis blaga oziramo razpoznavno, da gre za isto blago, kot je na računu. Vsi zapleti pri pravilnem obračunu DDV imajo za posledico daljše administrativne postopke in povečano nelikvidnost podjetja.

4.3 Verižni posli (več kot trije udeleženci v posameznem poslu)⁴

V primeru, ko v poslu sodeluje več kot trije davčni zavezanci, govorimo o verižnih poslih oz. vrstnih poslih. Blago se pri verižnih poslih na podlagi računov prodaja med udeleženci v verigi, fizični tok blaga pa poteka od dobavitelja do zadnjega kupca v verigi, pri čemer število členov ni omejeno. Kraj opravljenega prometa je kraj, kjer je blago ob koncu prevoza. Z davčnega vidika so ti posli najzahtevnejši, saj se posamezni verižni posli med sabo zelo razlikujejo in ne obstaja splošno pravila za njihovo obdavčenje, ampak je način obdavčitve prepuščen državam članicam, iz katerih so podjetja, ki so pri tem poslu udeležena. Problemi so še toliko večji, če pri verižnem poslu pride do izvoza ali uvoza blaga oz. da v poslu sodeluje podjetje, ki nima sedeža v eni od držav članic Evropske unije.

Verižni posel, ko blago ne zapusti ozemlja prve države članice.

⁴ Povzeto po: Škof. 2007. 6–7.

A, B. V., identificiran za namene DDV na Nizozemskem, proda blago B, GmbH, identificiranemu za namene DDV v Nemčiji. B proda blago C-ju, d. o. o., identificiranemu za namene DDV v Sloveniji. C proda blago D-ju, identificiranemu za namene DDV na Nizozemskem. Blago dostavi A neposredno D-ju.

V tem primeru verižnega posla blago ne zapusti ozemlja prve države članice, torej Nizozemske. Vse transakcije se torej štejejo za domače, nizozemske transakcije, kar pomeni, da so podvržene obračunavanju DDV na Nizozemskem.

B se mora indentificirati za namene DDV na Nizozemskem. DDV, ki ga plača B po A-jevem računu, bo lahko odbil od obračunanega DDV, ki ga zaračuna na računu C-ju. Če se bo C identificiral za DDV na Nizozemskem, bo na računu, ki ga bo izdal D-ju, obračunal Nizozemski DDV, ki bo zanj predstavljal izstopni DDV. Vstopni DDV bo za C predstavljal DDV, ki mu ga bo zaračunal B. Če pa se C ne bo identificiral za DDV na Nizozemskem, bo Nizozemski DDV obračunal D kot prejemnik blaga, vendar pa C v tem primeru ne bo imel možnosti od nizozemske davčne uprave zahtevati vračilo DDV, ki mu ga je zaračunal B.

Verižni posel pri uvozu: dostava v državo članico uvoza.

A, B. V., identificiran za namene DDV na Nizozemskem, uvozi blago iz ZDA in ga proda B-ju, GmbH, identificiranemu za namene DDV v Nemčiji. B proda blago C-ju, d. o. o., identificiranemu za namene DDV v Sloveniji. C proda blago D-ju, d. d., slovenskemu davčnemu zavezancu. D proda blago E-ju, identificiranemu za namene DDV na Nizozemskem. Ko blago prispe v Skupnost, ga A dostavi neposredno E-ju.

V primeru tega verižnega posla uvoznik (A) blago po uvozu v Skupnost dostavi neposredno osebi, ki je davčna zavezanka v državi članici uvoza. Na podlagi 8 (2) Direktive 77/388/EGS oz. člena 32 Direktive 2006/112/ES se vse transakcije štejejo za domače, nizozemske transakcije, in ne morebiti za transakcije katere od držav članic EU, preko katerih je tekla prodaja, in ne za ameriške transakcije, čeprav je bilo blago preprodano še v času, ko se je nahajalo na ozemlju ZDA.

B, C in D se morajo identificirati za namene DDV na Nizozemskem in obračunati ter plačati nizozemski DDV od njihovih transakcij. V kolikor se D ne identificira za DDV na Nizozemskem, nizozemski DDV obračuna E kot prejemnik blaga, vendar pa D v tem primeru nima pravice do vračila DDV na podlagi Osme direktive.

Verižni posel pri uvozu: dostava v državo članico uvoza.

A, B. V., identificiran za namene DDV na Nizozemskem, uvozi blago iz ZDA in ga proda B-ju GmbH, identificiranemu za namene DDV v Nemčiji. B proda blago C-ju, d. o. o., identificiranemu za namene DDV v Sloveniji. C proda blago D-ju, d. d., slovenskemu davčnemu zavezancu. D proda blago E-ju, B. V., identificiranemu za namene DDV na Nizozemskem. Ko blago prispe v Skupnost, ga A dostavi neposredno E-ju.

V primeru tega verižnega posla uvoznik (A) blago po uvozu v Skupnost dostavi neposredno osebi, ki je davčna zavezanka v državi članici uvoza. Na podlagi člena 8(2) Direktive 77/388/EGS oz člena 32 Direktive 2006/112/ES se vse transakcije štejejo za domače, nizozemske transakcije, in ne morebiti za transakcije katere od držav članic EU, preko katerih je tekla prodaja, in ne za ameriške transakcije, čeprav je bilo blago preprodano še v času, ko se je nahajalo na ozemlju ZDA.

B, C in D se morajo identificirati za namene DDV na Nizozemskem in obračunati ter plačati nizozemski DDV od njihovih transakcij. V kolikor se D ne identificira za DDV na Nizozemskem, nizozemski DDV obračuna E kot prejemnik blaga, vendar pa D v tem primeru nima pravice do vračila DDV na podlagi Osme direktive.

4.4 Evidentiranje in sledljivost blaga pri tristranskih poslih

OBRAČUN DDV-ja (OBRAZEC DDV-O)

Davčni zavezanec mora izkazati svojo davčno obveznost z obračunom DDV (Obrazec DDV-O). Vsak davčni zavezanec mora davčnemu organu predložiti obračun DDV, ki mora vsebovati vse podatke, potrebne za izračun davka, za katerega je nastala obveznost obračuna, za odbitke, za skupno vrednost transakcij v zvezi z obračunanim davkom in opravljenimi odbitki in za vrednost vseh oproščenih transakcij.

Davčni zavezanec, ki uporablja posebno ureditev po plačani realizaciji, v obrazec DDV-O vpisuje podatke na podlagi prejetih plačil po izdanih računih in na podlagi izvršenih plačil po prejetih računih. Transakcije, ki so izključene iz posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji in oproščene dobave blaga in storitev oziroma oproščene nabave blaga, davčni zavezanec vpisuje na podlagi izdanih in prejetih računov. V obrazec DDV-O se vpisujejo podatki o poslovnih dogodkih v davčnem obdobju. Vsi zneski so brez DDV. Posamezni zneski se vpisujejo v evrih.

Tristranski posli se v obrazec DDV-O vpisujejo v polje 12, kjer se vpisuje vrednost dobav blaga v druge države članice, ki vključuje: oproščene dobave blaga, opravljene davčnim zavezancem, identificiranim za DDV v drugih državah članicah, o katerih se poroča v rekapitulacijskem poročilu; oproščene tristranske dobave blaga znotraj Skupnosti; prenos blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca v drugo državo članico.

V polje 32 obrazca DDV-O se vpisuje vrednost pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet obdavčitve v Sloveniji in pomeni davčno osnovo, od katere je treba obračunati DDV. V tem polju se vpisuje tudi vrednost tristranskih pridobitev blaga znotraj Skupnosti davčnega zavezanca – prejemnika blaga iz Slovenije (vpisuje tretji v verigi).

Rekapitulacijska (trimesečna) poročila

Vsak davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, mora davčnemu organu na obrazcu RP-O predložiti rekapitulacijsko poročilo o osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago pod predpisanimi pogoji, in o osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago v okviru tristranskega posla. V rekapitulacijskem poročilu mora davčni zavezanec navesti podatke, ki so predpisani v 90. členu ZDDV-1 (www.durs.gov.si).

Pri poročanju v rekapitulacijskem poročilu o trikotnih poslih veljajo posebna pravila. Rekapitulacijsko poročilo mora davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, predložiti davčnemu organu do 10. dne drugega meseca, ki sledi obdobju poročanja.

V kombinaciji tristranskih poslov obstajajo različna dejanska stanja, ki jih v rekapitulacijskih poročilih tudi različno evidentiramo. Tristranski posli so možni v naslednjih situacijah:

- domači podjetnik je dobavitelj,
- domači podjetnik je pridobitelj (vmesni člen verige) (Škof 2007, 6).

V primeru, ko gre za pravi trikotni posel in je dobavitelj slovensko podjetje s slovensko ID-številko v rekapitulacijskem poročilu, evidentira dobavo kot običajno transakcijo znotraj Skupnosti, kjer navede pridobitelja z ID-številko druge države EU in vrednost dobave. To izkaže v rubriki rekapitulacijskega poročila, pri čemer stolpca 24 (Skupna vrednost tristranskih dobav) ne izpolni.

Če je v pravem tristranskem poslu vmesni člen (pridobitelj) slovensko podjetje s slovensko ID-številko v svojem rekapitulacijskem poročilu, navede svojo ID-številko, ter ID-številko prejemnika iz druge države EU in vrednost dobave, ki jo evidentira v stolpec 24 (Skupna vrednost tristranskih dobav).

V primeru, da je slovensko podjetje s slovensko ID-številko v pravem tristranskem poslu prejemnik blaga, v tem primeru ni zavezan k izkazovanju dejstev v rekapitulacijskem poročilu, ker slovensko podjetje ni opravilo nobene dobave znotraj Skupnosti. Izkaže pa transakcijo v davčnem obračunu davka na dodano vrednost, in sicer evidentira vrednost oproščene pridobitve ter obračunani DDV in odbitek DDV od pridobitev iz drugih držav članic EU.

Oproščene dobave v drugo državo članico, ki so opravljene po tem, ko je blago uvoženo iz tretje države ali s tretjega ozemlja in oproščeno plačila DDV na podlagi 4. točke prvega odstavka 50. člena ZDDV-1, ne vpisujejo v polji 24 in 26, saj v teh primerih ne gre za tristranske dobave.

V primeru, da identifikacijska številka za DDV, na katero se kupec blaga sklicuje, ni veljavna, mora prodajalec vzpostaviti stik s kupcem in ga prositi za obrazložitev. Če kupec ne navede veljavne identifikacijske številke za DDV, niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila DDV. V tem primeru se bo dobava tega blaga obdavčila in obravnavala kot domača dobava (dobava blaga, opravljena na ozemlju Slovenije).

PRIMERJAVA PODATKOV MED REKAPITULACIJSKIM POROČILOM IN OBRAČUNOM DDV PRI EVIDENTIRANJU TRISTRANSKIH POSLOV

Če je davčni zavezanec v rekapitulacijskem poročilu evidentiral dobave pri tristranskih in drugih poslih, mora biti za enako časovno obdobje seštevke vrednosti iz polj 25 in 26 približno enak (odkloni so mogoči do $\pm 5\%$ zaradi tečajnih razlik pri preračunavanju tuje valute v evre) vrednosti oziroma seštevku vrednosti iz polj 12 obrazca DDV-O (www.mf.gov.si).

Namen poročanja v rekapitulacijskem poročilu pri tristranskih poslih je predvsem, da ima davčni organ pregled oz. nadzor nad dobavami blaga, ki so v Sloveniji oproščene plačila DDV in s tem lahko državni organi prejemnika pridobijo podatke, če je zavezanec poravnal obveznosti iz DDV pri pridobitvi blaga iz Evropske skupnosti.

4.4.1 Poročanje o tristranski poslih za Vies in Intrastat

Vies je računalniško podprt informacijski sistem za izmenjavo podatkov za potrebe nadzora davka na dodano vrednost, ki zajema podatke o vseh dobavah blaga znotraj držav članic EU.

Pomembno vlogo pri izmenjavi informacij o DDV v povezavi s transakcijami znotraj EU ima informacijski sistem za izmenjavo informacij o DDV (sistem VIES: VAT Information Exchange System). Davčni nadzor z uporabo sistema VIES poteka prek sodelovanja med davčnimi upravami držav članic EU (<http://www.durs.gov.si>).

Sistem VIES je pomemben tudi za davčne zavezance, ker omogoča preverjanje identifikacijske številke za DDV kupcev v drugih državah članicah EU. Dobavitelj blaga se mora namreč prepričati o tem, ali je identifikacijska številka za DDV, na katero se sklicuje kupec, veljavna. Slovenskim davčnim zavezancem je po vključitvi nacionalnega sistema VIES v mednarodno omrežje omogočena preveritev podatkov tako na prvi (zgolj preveritev veljavnosti na strani EU) kot na drugi stopnji (ime oziroma naziv, naslov, datum identifikacije za namene DDV) na Davčni upravi RS, v Službi za mednarodno izmenjavo informacij (CLO) na Generalnem davčnem uradu (<http://www.durs.gov.si>).

Intrastat je statistika blagovne menjave med državami članicami Evropske unije (EU), pri kateri se podatki mesečno zbirajo s statističnimi obrazci neposredno od poročevalskih enot. Intrastat je bil uveden leta 1993 ob uvedbi skupnega evropskega trga, ko podatkov o blagovni menjavi med državami članicami zaradi ukinitve notranjih meja ni bilo več mogoče pridobivati iz carinskih deklaracij. Statistika blagovne menjave si državami kot vir podatkov še naprej uporablja carinske deklaracije (<http://www.stat.si>).

Intrastat je povezan z davčnim sistemom, saj v skladu z Uredbo (ES) št. 638/2004 mora davčna administracija Statističnemu uradu vsaj enkrat mesečno

posredovati seznam poslovnih subjektov, zavezanih obračunavati DDV, ki so v zadevnem obdobju opravljali blagovno menjavo z državami članicami in skupno vrednost njihovih dobav in pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Extrastat je statistika blagovne menjave s tretjimi državami, vir podatkov je enotna upravna listina (EUL). Za potrebe Extrastat – davčna administracija nima obveznosti poročanja Statističnemu uradu RS.

5 PROBLEMATIKA TRISTRANSKIH POSLOV V PRAKSI

5.1 Problematika, s katero se srečujejo udeleženci

Podjetja imajo večje težave, ko v posameznem tristranskem poslu niso izpolnjeni pogoji za pravi tristranski posel. Pogosto ne vedo, na katere določbe se naj sklicujejo, če gre za nepravi tristranski posel. S 1. 1. 2007 so se s spremembo Zakona o davku na dodano vrednost spremenile klavzule, zato so podjetja morala z začetkom leta 2007 na računih navesti klavzule iz ZDDV-1 in ne več iz ZDDV.

Podjetja imajo težave pri evidentiranju tristranskih poslov v rekapitulacijskem poročilu. Nepravilno evidentirajo posamezne primere verižnih poslov in izvoza blaga. Pogosta napaka je, da podjetje, ki ni na ozemlju Skupnosti, evidentiramo kot udeleženeca v pravem tristranskem poslu (npr. hrvaško podjetje ali švicarsko podjetje, ki ima ID številko iz svoje države), kar je pa narobe, saj Hrvaška ni del notranjega trga in v tem primeru gre za nepravi tristranski posel, ki vključuje izvoz ali uvoz.

5.2 Problematika, s katero se srečuje DURS

S 1. 5. 2004, ko je Slovenija postala polnopravna članica EU in so se s tem odpravile carinske meje, kjer se je izvajal tudi davčni nadzor nad pretokom blaga iz in v Slovenijo, je v sistemu davčnega nadzora obračunavanja in plačevanja DDV prišlo do bistvenih sprememb pri obdavčitvi prometa blaga znotraj EU. Z navedenim in širitvijo trga in svobodnega pretoka blaga in storitev se med drugim namreč povečuje tudi možnost davčnih utaj. S takšnim dejstvom so bile soočene vse stare članice EU, ki so jih prizadele sistemske finančne goljufije davčnih utaj DDV tipa "vrtiljak". Značilno in karakteristično za tovrstno utajo je organiziranost v ponavljajočih (realnih ali fiktivnih) nakupih in prodajah blaga znotraj EU v okviru skupine podjetij, od katerih je vedno eno "missing trader" podjetje, ki je ključnega pomena za izvedbo tovrstne utaje. Pri tem zgornje meje za proračunsko izgubo ni, ker se le ta kumulira, dokler mehanizem vrtiljaka deluje in ta deluje do takrat, dokler ima "missing trader" družba veljavno identifikacijsko številko za namene DDV (Povše, 2007).

Tudi v Sloveniji ugotavljamo, da postaja problematika zlorab oziroma nezakonite uporabe identifikacijskih številok za namene DDV vse večja (Povše, 2007).

Z vidika DURS-a je po našem mnenju potreben sproten nadzor nad davčnimi zavezanci. Do davčnih utaj lažje pride pri nepravih trikotnih poslih in poslih, v katerih so udeleženi več kot tri podjetja iz različnih držav oz. vsaj iz dveh različnih držav Evropske skupnosti.

5.3 Sodna praksa Evropskega sodišča

Sodišče Evropskih skupnosti zagotavlja, da se zakonodaja EU v vseh državah EU razlaga in uporablja na enak način, tako da je zakon enak za vse. Skrbi na primer za to, da državna sodišča v istih zadevah ne razsodijo različno. Sodišče prav tako zagotavlja, da države članice in institucije EU delajo, kar zahtevajo pravila Skupnosti. Sodišče je pristojno za poravnavo pravnih sporov med državami članicami EU, institucijami EU, podjetji in posamezniki. V pomoč Sodišču Evropskih skupnosti, da se uspešno spopada s številnimi zadevami, ki se mu predložijo, in zaradi boljše pravne zaščite državljanov, je bilo leta 1989 ustanovljeno „Sodišče prve stopnje“. To sodišče (ki je del Sodišča Evropskih skupnosti) je odgovorno za odločanje o nekaterih vrstah zadev, zlasti o tožbah zasebnikov, podjetij in nekaterih organizacij, ter o zadevah, povezanih s konkurenčnim pravom (<http://europa.eu>).

Pravo Skupnosti je nadrejeno državnim pravnim ureditvam, prav tako se veliko določb prava Skupnosti uporablja neposredno, zato pa potrebuje tudi sodno varstvo. Sodišče poleg tega, da skrbi za zakonitost sprejetih pravil, zagotavlja tudi njegovo pravilno uporabo v državnih organih in na sodiščih v državah članicah. Sodišče tako skrbi, da se pravila Skupnosti v vseh članicah razlagajo in uporabljajo enotno.

Sodišče pozna dve vrsti postopkov, v katerih odloča:

- neposredne tožbe in
- posredni postopek (postopek predhodnega odločanja).

Pri posrednem postopku gre za to, da se postopek začne pred nacionalnim sodiščem, ki pa potem, ko zadene na vprašanje prava Skupnosti, prekine postopek, postavi vprašanje Evropskemu sodišču, počaka na odgovor in nato samo reši spor. Ravno to pa se je zgodilo v primeru, ki ga bomo predstavili v nadaljevanju.

Dejansko stanje

Družba EMAG je v letih 1996 in 1997 pridobivala neželezne kovine pri družbi K GmbH, ki ima prav tako sedež v Avstriji. Družba K pa je blago pridobivala pri dobaviteljih s sedežem v Italiji in na Nizozemskem, za kar družba EMAG ni vedela.

Družba K je družbi EMAG zaračunala blago po ceni, za katero sta se dogovorili, povečani za 20 % iz naslova avstrijskega DDV-ja. Družba EMAG pa je nato vložila zahtevo, da se ta davek odbije kot vnaprej plačani DDV. Pristojni davčni urad (Finanzamt) pa je zahtevo zavrnil iz razloga, ker družba K družbi EMAG ne bi smela zaračunati DDV, zato je družba EMAG vložila tožbo.

Družba EMAG je menila, da je bil kraj dobav, ki jih je zanjo opravila družba K v Avstriji, tako da so bile te dobave predmet avstrijskega DDV za družbo K. Zato naj bi ji družba K upravičeno zaračunala omenjeni DDV, sama pa naj bi upravičeno vložila zahtevo za odbitek kot vnaprej plačani DDV.

Po mnenju »Finanzlandesdirektion« je družba K najprej plačala blago svojim dobaviteljem, ki so ga dali na razpolago družbi K na Nizozemskem ali v Italiji. Nato je družba K špediterjem zaupala prevoz blaga, zato »Finanzlandesdirektion« poudarja, da je prevoz blaga opravila družba K in je do družbe EMAG izpolnila dolžnost dobave. Odbitek vnaprej plačanega DDV-ja bi bil mogoč samo, če bi bile zaračunane transakcije opravljene v Avstriji. Ker pa so bile vse transakcije opravljene v Italiji ali na Nizozemskem, družba EMAG ne bi smela odbiti vnaprej plačanega DDV.

Sodišče je ugotovilo, da sta bili v zadevi z enim fizičnim premikom blaga opravljeni dve različni dobavi. Sodišče se je zato odločilo, da prekine odločanje in Sodišču Evropski skupnosti predloži predhodno vprašanje:

- 1) Ali je treba člen 8 (1) (a) Šeste direktive razlagati tako, da je kraj začetka odpošiljanja ali prevoza odločilen tudi tedaj, ko več podjetij opravi dobavo istega blaga in je teh več dobav opravljenih z enim samim premikom blaga?
- 2) Ali je več dobav mogoče šteti za oproščene dobave znotraj Skupnosti, če več podjetij opravi dobavo istega blaga in so te dobave opravljene z enim samim premikom blaga?
- 3) V kolikor je prvi odgovor pozitiven, ali je kraj začetka druge dobave dejanski kraj odhoda blaga ali kraj, v katerem se je končala prva dobava?
- 4) Ali je za vsa tri vprašanja pomembno, kdo ima med premikom blaga pravico do razpolaganja z blagom?

Pravni okvir – Šesta direktiva

- Predmet davka na dodano vrednost je dobava blaga, ki jo davčni zavezanec opravi na ozemlju države za plačilo člen 2 (1) Šeste direktive).
- Za kraj dobave blaga se šteje: kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku ..., če se blago ne odpošilja ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi (člen 8 (1) (a) in (b) Šeste direktive).
- Predmet davka na dodano vrednost so tudi: pridobitve blaga znotraj skupnosti, ki jih za plačilo na ozemlju države opravi davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ki ni upravičen do davčne oprostitve iz člena 24 (člen 28 (a) (1) Šeste direktive).
- Pridobitev blaga znotraj skupnosti pomeni pridobitev lastninske pravice na premičninah (člen 28 (a) (3) Šeste direktive).
- Za kraj pridobitve blaga znotraj skupnosti se šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila (člen 28b (A) (a) Šeste direktive).
- Dokler se blago ... uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec (člen 17 (2) (a) Šeste direktive).

NACIONALNA UREDITEV

- Dobave so transakcije, s katerimi podjetnik omogoči kupcu ali tretji osebi, ki jo je pooblastil kupec, da kot lastnik razpolaga z blagom. Pravico razpolaganja z blagom lahko prenese podjetnik sam ali tretja oseba po njegovem pooblastilu (člen 3 (1) UstG = avstrijski zvezni zakon).
- Člen 12 (1), točka 1, UStG 1994, ki se uporablja pri odbitkih vnaprej plačanega DDV, določa: Podjetnik lahko odbije te zneske vnaprej plačanega davka:

1. davek, ki so ga drugi podjetniki ločeno prikazali na nanj naslovljenem računu (člen 11) za dobave ali druge transakcije, ki so bile za njegovo podjetje opravljene v Avstriji.

Pravna podlaga za razsojanje je bil avstrijski zakon o davku na dodano vrednost, ki pa mora biti usklajen s Šesto direktivo. Sodišče je zato presojalo ali je avstrijski zakon v skladu s Šesto direktivo.

Ugotovitve sodišča

Sodišče Evropskih skupnosti je na drugo in četrto vprašanje odgovorilo skupaj. Čeprav gre pri dveh zaporednih dobavah za enotni premik blaga, je treba šteti, da sta si dobavi časovno sledili. Vmesni pridobitelj lahko namreč na drugega pridobitelja prenese lastninsko pravico samo, če jo je predhodno pridobil od prvega prodajalca, in je torej druga dobava mogoča samo, če je opravljena prva dobava.

Razlaga določb Šeste direktive, da se enotni premik blaga znotraj Skupnosti pripisuje eni sami od obeh zaporednih dobav, na preprost način omogoča doseg cilja, ki ga zasleduje ureditev direktive, to je prenos davčnih prihodkov iz obdavčitve v državo članico, v kateri se opravi končna potrošnja dobavnega blaga. Nasprotno upoštevanih določb Šeste direktive ni mogoče razlagati tako, da je treba enotni premik blaga znotraj Skupnosti pripisati hkrati zaporednima dobavama.

Na drugo in četrto vprašanje je torej treba odgovoriti, da se lahko, kadar gre pri dveh zaporednih dobavah istega blaga, ki sta med davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, opravljene za plačilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz znotraj Skupnosti tega blaga, to odpošiljanje ali ta prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena na podlagi člena 28 c (A) (a), prvi pododstavek, Šeste direktive. Omenjena razlaga velja za katerega koli davčnega zavezanca – prvega prodajalca, vmesnega pridobitelja ali drugega pridobitelja – ki ima med odpošiljanjem ali prevozom pravico razpolaganja z blagom.

Pri odgovoru na prvo vprašanje Sodišče izhaja iz tega, da se enotni premik blaga znotraj Skupnosti, kot je v tem primeru, lahko pripiše samo eni od dveh zaporednih dobav. V skladu s členom 8 (1) (a) Šeste direktive se za kraj te dobave šteje država članica, iz katere je blago odposlano ali odpeljano.

Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da se samo kraj dobave, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti, določa v skladu s členom 8 (1) (a) Šeste direktive; šteje se, da je opravljena v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano. Kraj druge dobave se določa v skladu s členom 8 (1) (b) iste direktive; šteje se, da je opravljena bodisi v državi članici odhoda bodisi v državi članici prispetja omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza, odvisno od tega, ali je ta dobava prva ali druga od dveh zaporednih dobav.

SODIŠČE JE TOREJ RAZSODILO:

kadar gre pri dveh zaporednih dobavah istega blaga, ki sta med davčnima zavezancema, ki delujeta kot taka, opravljene za plačilo, za enotno odpošiljanje znotraj Skupnosti ali enotni prevoz znotraj Skupnosti tega blaga, se lahko to odpošiljanje ali ta prevoz pripiše samo eni od dveh dobav, ki bo edina oproščena na podlagi Šeste direktive.

Omenjena razlaga velja za katerega koli davčnega zavezanca – prvega prodajalca, vmesnega pridobitelja ali drugega pridobitelja – ki ima med odpošiljanjem ali prevozom pravico razpolaganja z blagom.

Samo kraj dobave, pri kateri gre za odpošiljanje ali prevoz blaga znotraj Skupnosti, se določa v skladu s členom 8 (1) (a) Šeste direktive 77/388, kot je bila spremenjena z Direktivo 95/7; šteje se, da je opravljena v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano. Kraj druge dobave se določa v skladu s členom 8 (1) (b) iste direktive; šteje se, da je opravljena bodisi v državi članici odhoda bodisi v državi članici prispetja omenjene pošiljke ali omenjenega prevoza, odvisno od tega, ali je ta dobava prva ali druga od dveh zaporednih dobav.

Naše mnenje je, da je slovenski ZDDV-1 usklajen z izrekom sodbe sodišča. V slovenskem ZDDV-1 se 8 (1) a člen Šeste direktive odražata v 1. točki 20. člena ZDDV-1 in 8 (1) b člen Šeste direktive se odražata v 19. členu ZDDV-1.

6 SKLEP

Vse večje sodelovanje podjetij iz različnih držav in preprodaje blaga so botrovale, da so pri trgovanju znotraj Evropske skupnosti nastali tako imenovani tristranski posli, ki spadajo pod verižne posle. Nastali so kot posledica ukinitve carin med nekdanjimi državami, ki sedaj predstavljajo skupen evropski trg, katerega temeljno načelo je zagotavljanje prostega pretoka blaga, oseb, kapitala in storitev.

Pri tristranskih poslih, še posebej pri nepravih tristranskih poslih nastane problematika pravilnega izpolnjevanja zakonskih določb glede davka na dodano vrednost.

Tristranski (pravi) posli in pogoji za poenostavitev so natančno definirani. S poenostavitvijo odpravljamo vsakokratno obdavčitev kupca blaga, za to pa je potrebno, da davčni zavezanci izpolnjujejo vse predpisane vsebinske in formalne pogoje, ki so določeni z zakonom. Slovenska DDV zakonodaja določa tristranske posle v 2. točki 48. člena ZDDV-1 ter v 27. členu Pravilnika o izvajanju ZDDV. Slovenska podjetja se pri tristranskih poslih lahko sklicujejo poleg ZDDV-1 še na 141. člen Direktive sveta (EU VAT Direktive) 2006/112/ES, ki je dopolnila oziroma nadomestila Šesto direktivo.

Pri nepravilnem sklicevanju na določbe ZDDV-1 ali Direktive sveta 2006/112/ES davčni zavezanci izgubijo pravico do oprostitve obračuna DDV in si tako morajo davek obračunati že pri posamezni transakciji blaga v tristranskem poslu in si s tem povečajo administrativne postopke. Davčni zavezanci morajo tudi paziti, da priložijo vso zahtevano dokumentacijo, da dokažejo posamezno transakcijo in s tem opravičenost do poenostavitve.

Z vidika udeležencev v tristranskih poslih so tovrstni posli najbolj tvegani za pridobitelja, saj potrebuje vse potrebne prevozne listine, da dokaže pošiljatelja in prejemnika blaga. Prevozne listine morajo imeti ustrezen opis blaga oziroma razpoznavo, da gre za isto blago, kot je na računu. V primeru, da iz listin to ni razvidno, nam lahko davčni organ naknadno na izdane račune za dobavo blaga znotraj Evropske skupnosti obračuna izstopni DDV, ob enem pa nam ne prizna vstopni DDV.

Bolj zapleteni in težko razumljivi so nepravi tristranski posli, saj za njih ne obstajajo splošna pravila in je potrebno vsak promet blaga iz davčnega vidika obravnavati posebej, tako kot si sledi prodaja blaga v verigi.

Davčnim zavezancem otežuje delo in pravilno izpolnjevanje ter razumevanje tristranskih poslov in nepravih tristranskih poslov tudi nenehne spremembe zakonodaje. Saj od 1. maja 2004, odkar tudi v Sloveniji poznamo tovrstne posle, se v praksi tudi z njimi srečujemo, smo bili deležni kar nekaj sprememb tako slovenske in evropske zakonodaje na področju davka na dodano vrednost. Sprememba ZDDV-1 s 1. 1. 2007 je odpravila nekatera neskladja s šest smernico. Tako sta s 1. 1. 2007 s kasnejšimi dopolnitvami v veljavi na novo

napisan Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) ter tudi Direktiva Sveta 2006/112/ES.

V Obrazec DDV-O, davčni zavezanci izkazujejo svojo davčno obveznost z obračunom DDV, tristranski posli se v obrazec DDV-O vpisujejo v polje 12 vrednost dobav blaga v druge države članice in v polje 32, kjer se vpisuje vrednost blaga znotraj skupnosti davčnega zavezanca – prejemnika blaga iz Slovenije (vpisuje tretji v verigi).

Za potrebe davčnega nadzora mora vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, davčnemu organu na obrazcu RP-O predložiti rekapitulacijsko poročilo o osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavil blago, v okviru tristranskega posla. Namen poročanja v rekapitulacijskem poročilu pri tristranskih poslih je predvsem, da ima davčni organ pregled oz. nadzor nad dobavami blaga, ki so v Sloveniji oproščene plačila DDV in s tem lahko državni organi prejemnika pridobijo podatke, če je zavezanec poravnal obveznosti iz DDV pri pridobitvi blaga iz Evropske skupnosti.

Po navedbah davčne uprave imajo podjetja nepravilno evidentirajo posamezne primere trikotnih poslov in izvoza blaga. Pogosta napaka je, da podjetje, ki ni v ozemlju Skupnosti, evidentirano kot udeleženca v pravem tristranskem poslu (npr. hrvaško podjetje ali švicarsko podjetje, ki ima ID številko iz svoje države), kar je pa narobe, saj Hrvaška ni del notranjega trga in v tem primeru gre za nepravi tristranski posel, ki vključuje izvoz ali uvoz.

Z vidika DURS-a je po našem mnenju potreben sproten nadzor nad davčnimi zavezanci. Do davčnih utaj lažje pride pri nepravih trikotnih poslih in poslih, v katerih so udeleženi več kot tri podjetja iz različnih držav oz. vsaj iz dveh različnih držav Evropske skupnosti.

7 POVZETEK

Tristranski posli so posli pri zaporedni prodaji blaga, pri kateri so v posel vključeni trije davčni zavezanci vsak iz svoje države Evropske skupnosti. Blago se dobavi od prvega prodajalca k zadnjemu kupcu. Tristranski (pravi) posli in pogoji za poenostavitev so natančno definirani. S poenostavitvijo odpravljamo vsakokratno obdavčitev kupca blaga in zmanjšujemo administrativne postopke, za to pa je potrebno, da davčni zavezanci izpolnjujejo vse predpisane vsebinske in formalne pogoje, ki so določeni z zakonom. V primeru, da pogoji za poenostavitev niso izpolnjeni, govorimo o nepravih tristranskih poslih.

Tristranski posli so nastali kot posledica ukinitve carin med nekdanjimi državami, ki sedaj predstavljajo skupen evropski trg, katerega temeljno načelo je zagotavljanje prostega pretoka blaga, oseb, kapitala in storitev. Pri tristranskih poslih, še posebej pri nepravih tristranskih poslih, nastane problematika pravilnega izpolnjevanja zakonskih določb glede davka na dodano vrednost in spadajo med najzahtevnejša področja z vidika obdavčitve.

Pri tristranskih poslih morajo davčni zavezanci izkazati svojo davčno obveznost z obračunom DDV (Obrazec DDV-O). Za potrebe davčnega nadzora mora vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, davčnemu organu na obrazcu RP-O predložiti rekapitulacijsko poročilo o osebah, identificiranih za DDV, katerim je dobavljal blago, v okviru tristranskega posla.

Ovira pri pravilnem izpolnjevanju določb za podjetja predstavljajo nenehne spremembe tako slovenske in evropske zakonodaje na področju davka na dodano vrednost, saj so se s 1. 1. 2007 spremenile klavzule, zato so podjetja morala z začetkom leta 2007 na računih navesti klavzule iz ZDDV-1 in ne več iz ZDDV.

Ključne besede: Davčna obveznost, verižni posel, tristranski posel, načelo namembnosti, načelo porekla, obrnjeno davčno breme, davek na dodano vrednost, ZDDV, ID za DDV, pridobitev blaga, dobava blaga, uvoz, izvoz.

ABSTRACT

Triangular transaction is a transaction where three taxable people are involved one after another, each from a different member of European Community. The goods are delivered from the first one, the seller, to the third, which is the purchaser. (Genuine) triangular transactions and the terms for their simplification are precisely defined. Our objective is to annul the every-time taxation of the purchaser and to reduce administrative procedures. That obligates taxable people to fulfill all required conditions. If these are not fulfilled, we are dealing with not genuine triangular transactions.

Triangular transactions are a consequence of abolition of customs duties among states that are now members of today's European market, whose main principle is assurance of free movement of goods, persons, services and capital within the Community. There is often a problem of carrying out legislative provisions (especially with not genuine triangular transactions), considering value-added tax. This scope is among the most complicated, regarding taxation.

Taxable people have to prove their tax liability with settlement of value-added tax (form DDV-O). For the requirements of fiscal control, every taxable person has to produce recapitulative statement about people, identified for purposes of DDV, to whom the goods were delivered, to the tax authority on form RP-O.

Continuous changes in the field of value-added tax in Slovenian and European legislation present legal impediments to carrying out legislative provisions. With January 1 2007 clauses changed, so firms had to state clauses from ZDDV-1 and not from ZZDV.

Key words: Tax liability, chain transaction, triangular transaction/threesides businesses, destination principle, origin principle, reverse charge/tax shift, value added tax, VAT legislation, VAT identification number, acquisition of goods, supply of goods, import, export.

8 LITERATURA IN VIRI

1. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Uradni list L 347, 11. 12. 2006).
2. Dražnik, Rosana. 2007. Zakon o davku na dodano vrednost in nekatere novosti. DDV v poslovni praksi 8: 1–3. Dashöfer.
3. Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije. 2005. eDavki elektronsko davčno poslovanje. Pojasnilo zavezancem za DDV. [Online] Available: <http://edavki.durs.si/OpenPortal/Pages/Notices/NoticeDetail.aspx?id=96> [15. 9. 2006].
4. Heinzer, Aleksandra. 2007. Sprememba pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost. DDV v poslovni praksi 13:1–2. Dashöfer.
5. Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije 2005. Obračunavanje DDV pri verižnih poslih. Priloga davčnega biltena. Davčni bilten 4.
6. Ministrstvo za finance. Davčna uprava Republike Slovenije. Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah. [Online] Available: http://www.durs.gov.si/si/mednarodno_sodelovanje_v_davcnih_zadevah/ [11. 10. 2007].
7. Ministrstvo za finance. Davčna uprava Republike Slovenije. Navodila za izpolnjevanje obrazca DDV-O. [Online] Available: http://www.mf.gov.si/slov/dav_reforma/priloga_X_navodilo_za_DDV-O.pdf [11. 10. 2007].
8. Ministrstvo za finance. Davčna uprava Republike Slovenije. Navodilo za izpolnitev rekapitulacijskega poročila. [Online] Available: http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/pravilnik_DDV/Priloga-XII-NavodilozaRP-O.pdf [10. 10. 2007].
9. Ministrstvo za finance. Davčna uprava Republike Slovenije. 2004. Obdavčljivi dogodek in nastanek davčne obveznosti. [Online] Available: http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_5_2004_do_31_12_2006/obdavcljivi_dogodek_in_nastanek_davcne_obveznosti/verizni_posli_in_obracun_ddv/ [11. 12. 2006].
10. Mohorič, Iztok. 2004. Tristranski oziroma verižni prometi blaga. Revija Obrtnik. [Online] Available: <http://www.ozs.si/obrnik/prispevek.asp?IDpm=775&ID=3111> [2. 5. 2007].
11. Nova podoba DDV-smernice in primerjava z novim ZDDV-1. 2007. Denar 2: 22–23.

12. Nuša, Zalokar in Barbara, Prislán. 2005. Davek na dodano vrednost. Iks 9-10: 13–27, 153–200.
13. Nuša, Zalokar in Barbara, Prislán. 2007. Davek na dodano vrednost. Iks 10–11: 15–83, 149–210.
14. Nuša, Zalokar in Barbara, Prislán. 2007. DDV – novosti, ki veljajo od 1. januarja 2007. Iks 5: 54–71.
15. Ošljaj, Biserka. 2004. Davek na dodano vrednost v EU. Ljubljana. MFB Consulting.
16. Petauer, Boštjan. 2007. Preoblikovanje Šeste smernice DDV. Davčno-finančna praksa, 1. 21.
17. Petauer, Boštjan. in Urbanija, Tanja. 2004. DDV po vstopu Slovenije v evropsko unijo: 91–104 Lesce: Založba Ozir.
18. Pezdirnik, Tanja. 2004. Pomen prevozne listine po 1. maju 2004. Davčno-finančna praksa, 5. 2–3.
19. Pojasnila Davčne uprave Republike Slovenije. 2005. Pojasnilo zavezancem za DDV [Online] Available: <http://edavki.durs.si/OpenPortal/Pages/Notices/NoticeDetail.aspx?id=96> [8. 8. 2007].
20. Povše, Julijana. 2007. Identifikacija za namene davka na dodano vrednost., Priročnik za udeležence usposabljanja E-VEM [Online] Available: www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/mju_dokumenti/E-VEM/Prijava_DD3.doc [28. 10. 2007].
21. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07).
22. Prezelj, Tamara. 2006. Ko gre DDV v neprave roke. Denar 12: 11–12.
23. Prezelj, Tamara. 2007. Pridobitev blaga znotraj skupnosti. Denar 16: 11–16.
24. Prezelj, Tamara. 2007. Verižne dobave blaga znotraj EU 12. Denar: 5–7.
25. Sodišče Evropske skupnosti (2007). Evropsko sodišče. [Online] Available: http://europa.eu/institutions/inst/justice/index_sl.htm [1. 12. 2007] .
26. Statistika blagovne menjave med državami članicami. Intrastat. Navodila za poročevalske enote 2007. Statistični urad Republike Slovenije. [Online] Available: http://www.stat.si/doc/intrastat/Navodila_za_PE_2007.pdf [11. 10. 2007].

27. Stupica, Žiga. 2006. (Ne)oprostitev zaporednih dobav pri pridobitvi blaga znotraj skupnosti. DDV v poslovni praksi: IX. Dashöfer.
28. Škof, Bojan. 2007. Davek na dodano vrednost na notranjem trgu-101 primer. Maribor. Davčni inštitut.
29. Škof, Bojan. 2007. Verižni posli DDV z nekaterimi primeri. Davčno-finančna praksa 9: 5–7.
30. Škof, Bojan. Posebnosti pri izdajanju računov, rekapitulacijska poročila ter potrditveni postopek pri DDV na Skupnostnem trgu. Davčno-finančna praksa 6: 4–6.
31. Urbanija, Tanja. 2006. Nepravi trikotni-tristranski posli. DDV v poslovni praksi 6:1–3. Dashöfer.
32. Urbanija, Tanja. 2006. Trikotni-tristranski posli. DDV v poslovni praksi 5:1–4. Dashöfer.
33. Urbanija, Tanja. 2007. Nekatere spremembe zakona o DDV. Davčno finančno svetovanje 3: 14–18.
34. Wakounig, Marian. 2007. Davčni vrtiljak kot del strateške davčne goljufije v EU pri davku na dodano vrednost. Davčno-finančna praksa 6: 22.
35. Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06).