



Dodatno pojasnilo glede obravnave storitev, ki so neposredno povezane z mednarodnim trgovanjem, po ZDDV-1

Pojasnilo FURS št. 4230-582/2017-13 z dne 27. 12. 2017

V zvezi s sodbo Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju Sodišče EU) v zadevi C-288/16 v povezavi z že izdanim pojasnilom št. 4230-582/2017- 2 z dne 13. septembra 2017 (v nadaljevanju: pojasnilo) ter sodbo C-33/16 smo prejeli številna vprašanja z različnimi primeri. Zato v nadaljevanju dodatno pojasnjujemo DDV obravnavo storitev, povezanih z izvozom ter tudi nekatere druge dileme, ki so se izpostavile v okviru dodatnih vprašanj in odgovore na vprašanja.

Uvodoma naj pojasnimo, da se sodba C-288/16 nanaša le na razlago določbe e) točke prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, medtem ko se sodba C-33/16 nanaša na razlago 53. člena ZDDV-1.

1. Kraj opravljanja storitev

Za vsako opravljeno storitev je treba najprej ugotoviti kraj obdavčitve te storitve. Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 kraj obdavčitve storitev določa v členih 24 do 30.e, pri čemer imajo posebna pravila prednost pred splošnim pravilom.

Za storitve prevoza blaga, opravljene davčnemu zavezancu, se kraj obdavčitve določa v skladu s splošnim pravilom iz 25. člena ZDDV-1. ZDDV-1 v prvem odstavku 25. člena določa, da je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti (torej po sedežu prejemnika).

Če se storitve prevoza opravijo osebi, ki ni davčni zavezanec, je treba upoštevati 28. člen ZDDV-1. Kraj opravljanja prevoza blaga, razen prevoza blaga znotraj Unije, osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Kraj opravljanja prevoza blaga znotraj Unije osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj začetka prevoza. »Prevoz blaga znotraj Unije« pomeni prevoz blaga, pri katerem sta kraj začetka prevoza in namembni kraj na ozemlju dveh različnih držav članic. »Kraj začetka prevoza« pomeni kraj, kjer se prevoz blaga dejansko začne, ne glede na prevoženo razdaljo do kraja, kjer se blago nahaja, »namembni kraj« pa je kraj, kjer se prevoz blaga dejansko konča. DDV se ne obračunava za tisti del prevoza blaga znotraj Unije, ki se opravi osebam, ki niso davčni zavezanci in se nanaša na vodne poti, ki niso del ozemlja Unije.

Če je kraj obdavčitve Slovenija, je treba v skladu s pravili ZDDV-1 nadalje ugotoviti, ali je storitev oproščena ali obdavčena (če je obdavčena, po kateri stopnji je obdavčena). Če je kraj obdavčitve storitve druga država, se glede DDV obravnave te storitve upoštevajo pravila te druge države.

Več o kraju opravljanja storitev je pojasnjeno v pojasnilu, objavljenem na spletni strani FURS http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_3_izdaja_Spremembe_zakonodaje_na_podrocju_DDV.pdf (stran 71).

Identifikacija za namene DDV ter poročanje v DDV-O in RP-O

Če slovenski davčni zavezanec opravi storitev, katere kraj obdavčitve se določi v skladu s 25. členom ZDDV-1, davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici, je kraj obdavčitve te storitve druga država članica in ne Slovenija. Slovenski davčni zavezanec mora o tej storitvi poročati v polju 12 obračuna DDV-O ter v RP-O. Plačnik DDV v drugi državi članici je prejemnik storitve (le-ta mora obračunati DDV v državi, v kateri ima sedež).

Če davčni zavezanec še ni identificiran za namene DDV, se mora pred prvo opravljeno tovrstno storitvijo identificirati za namene DDV (deveti odstavek 130. člena [Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost - pravilnik](#)).

Če je storitev opravljena davčnemu zavezancu s sedežem v tretji državi, je kraj obdavčitve tretja država, opravljene storitve pa se ne vključi niti v DDV-O niti v RP-O. Davčnemu zavezancu, ki ni identificiran za namene DDV, se zaradi take storitve ni treba identificirati za namene DDV.

Če slovenski davčni zavezanec opravi prevozno storitev drugemu slovenskemu davčnemu zavezancu, je kraj obdavčitve Slovenija. DDV mora obračunati izvajalec storitve in o njej ustrezno poročati v DDV-O (polje 11 in 21 obrazca DDV-O).

2. Storitve, povezane z izvozom in odbitek DDV

Iz sodbe C-288/16 nedvoumno izhaja (točka 23), da je treba določbo člena 146(1)(e) Direktive 2006/112/ES oziroma e) točke prvega odstavka 52. člena ZDDV-1 razlagati tako, da obstoj neposredne vezi ne pomeni samo, da opravljanje zadevnih storitev v skladu z njihovim namenom prispeva k dejanski izvedbi transakcije izvoza, temveč tudi, da se te storitve opravljajo neposredno za izvoznika (pošiljatelja) ali naslovnika (prejemnika) blaga iz navedene določbe.

Z vidika DDV obravnave se vključenost ostalih deležnikov v posel presoja posebej po določbah ZDDV-1 (posredništvo, posredno ali neposredno zastopanje, mednarodni prevoz blaga), v odvisnosti od tega, ali se te storitve opravljajo neposredno za pošiljatelja ali naslovnika.

Oprostitev iz določbe e) točke prvega odstavka 52. člena ZDDV-1 se ne uporablja za opravljanje storitve, ki se nanaša na transakcijo prevoza blaga v tretjo državo, če se ta storitev ne opravlja neposredno za pošiljatelja ali naslovnika tega blaga. To pomeni, da storitev prevoza blaga, ki jo opravi podprevoznik, ni oproščena plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1. Enako velja tudi za druge storitve, povezane z izvozom, ki jih opravijo podizvajalci.

Sodba se nanaša na storitve, povezane z izvozom blaga (dobavo blaga v tretje države), pri čemer pa jo je treba upoštevati tudi, če se npr. storitev prevoza opravi znotraj EU, pa gre za del prevoza blaga, ki je namenjen v izvoz. Tudi v tem primeru je plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1 oproščen prevoz blaga, ki je neposredno povezan z izvozom blaga in opravljen izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga.

Pojavila se je dilema, ali CMR dokazuje neposredno povezavo med prejemnikom/pošiljateljem blaga in prevoznikom. CMR ureja pravice in obveznosti prevoznika, pošiljatelja, prejemnika in naročnika prevoza, kot tudi tistih strank pri prevozni pogodbi, ki sicer pri njeni sklenitvi ne sodelujejo (zavarovanja). Določa objektivno odgovornost prevoznika za blago, prevoznik na primer odgovarja za delno ali popolno izgubo ali poškodbo blaga. Kot navedeno, so plačila DDV oproščene le storitve, ki se opravljajo neposredno za izvoznika (pošiljatelja) ali naslovnika (prejemnika) blaga. Storitve podprevoznika tako ne more biti oproščena plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1.

Za namene DDV je relevantna vsebina transakcije, kako je opravljena transakcija in komu je izdan račun. Knjigovodske listine morajo izkazovati poslovne dogodke verodostojno in pošteno.

Kot že navedeno v zgoraj omenjenem pojasnilu, je treba račune, ki so bili izdani po 28. 8. 2017 brez obračunanega DDV, v skladu z navedeno sodbo pa bi moral biti za opravljeno storitev obračunan DDV, popraviti. Zavezanec lahko popravke iz preteklih davčnih obdobj vključi v tekoči obračun DDV v skladu z 88.b členom ZDDV-1 (samoprijava). Z institutom samoprijave se davčni zavezanec izogne odgovornosti za prekršek.

Odbitek DDV

V skladu z b) točko drugega odstavka 63. člena ZDDV-1 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če se blago in storitve uporabijo za namene transakcij, ki so oproščene plačila DDV v skladu z 52. členom ZDDV-1. To pomeni, da ima izvajalec, ki opravi storitve neposredno za pošiljatelja ali naslovnika blaga in ki uveljavlja oprostitev po e) točki prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, pravico do odbitka DDV, ki mu ga zaračunajo podizvajalci.

Podizvajalci imajo v teh primerih pravico do odbitka DDV, saj blago in storitve uporabijo za namene obdavčenih storitev.

3. Opravljanje storitev za neposredne potrebe plovil in zrakoplovov

ZDDV-1 v 53. členu določa, da so plačila DDV pod določenimi pogoji oproščene transakcije v zvezi z mednarodnim prevozom, in sicer dobava, najem in popravila plovil in zrakoplovov, oskrbovanje in opravljanje storitev za neposredne potrebe določenih plovil in zrakoplovov ali njihovega tovora.

V skladu z a) točko 53. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena dobava blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena za opravljanje komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, ter plovil za reševanje ali pomoč na morju ali za priobalni ribolov, razen za oskrbovanje plovil za priobalni ribolov.

Oprostitev iz točke a) 53. člena ZDDV-1 je tako možna samo za naslednje kategorije plovil:

1. plovila za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo;
2. plovila za plovbo na odprtem morju, ki so namenjena komercialni, industrijski ali ribiški dejavnosti na odprtem morju;
3. plovila, ki so namenjena za reševanje ali pomoč na morju ter
4. plovila za priobalni ribolov (pri čemer je pri plovilih za priobalni ribolov možna le oprostitev plačila DDV za oskrbovanje teh plovil z gorivom, ne pa tudi za oskrbovanje teh plovil z drugimi vrstami blaga).

Plačila DDV je oproščena dobava, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zgoraj navedenih plovil ter dobava, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je

vgrajena ali se pri tem uporablja. Prav tako je plačila DDV oproščeno opravljanje storitev za neposredne potrebe zgoraj navedenih plovil ali njihovega tovora.

Pravilnik v tretjem odstavku 84. člena določa, da se za storitve, ki so namenjene neposredno plovilom oziroma njihovemu tovoru, štejejo na primer: storitve vleke plovil iz a) točke 53. člena ZDDV-1, storitve pilotiranja teh in njihovega privezovanja, storitve nakladanja, razkladanja ali prekladanja njihovega tovora, vključno z osebno prtljago potnikov, in druge storitve za vzdrževanje tovora v dobrem stanju.

Davčni zavezanec, ki opravlja zgoraj navedene transakcije, mora v svojem knjigovodstvu za oprostitev plačila DDV zagotoviti vsa potrebna dokazila, ki dokazujejo, da plovilo, ki opravlja prevoz potnikov za plačilo ali je namenjeno opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, opravlja zadevno gospodarsko dejavnost na odprtem morju. Za dokazila se šteje izjava o plovbi, ki se ji predložijo obrazci in potrdila, določeni v skladu z zakonodajo, ki ureja pomorstvo (ISPS najava ladje, podatki o prihodu ali odhodu plovila ...), ali se ji predložijo drugi ustrezni dokumenti, ki dokazujejo, da plovilo, ki opravlja prevoz potnikov za plačilo ali je namenjeno opravljanju komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, opravlja zadevno gospodarsko dejavnost dejansko in pretežno na odprtem morju.

V skladu z e), f) in g) točko prvega odstavka 53. člena ZDDV-1 so plačila DDV oproščene tudi:

- dobava blaga za oskrbovanje z gorivom in drugo oskrbovanje zrakoplovov, ki jih uporabljajo letalske družbe za polete na mednarodnih zračnih poteh za plačilo;
- dobava, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem zrakoplovov iz prejšnje alineje ter dobava, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, ki je vgrajena ali se pri tem uporablja in
- opravljanje storitev za neposredne potrebe zrakoplovov iz prve alineje ali njihovega tovora.

Sodba Sodišča EU C-33/16 (A Oy), ki se nanaša na določbe 53. člena ZDDV-1

V Uradnem listu EU številka 213 z dne 3. julij 2017 je bila objavljena sodba Sodišča EU C-33/16 (A Oy) z dne 4. maja 2017, v zvezi s 148(d) členom Direktive 2006/112/ES (d) točka 53. člena ZDDV-1, in sicer glede oprostitev storitev, ki se opravljajo za neposredne potrebe plovil, namenjenih plovbi na odprtem morju, in njihovega tovora, natančneje na natovarjanje in raztovarjanje, ki ga opravi podizvajalec za račun posrednika.

V sodbi C-33/16 je sodišče EU odločilo, da se člen 148(d) Direktive 2006/112/ES razlaga tako, da gre pri raztovarjanju in natovarjanju plovila za storitve, ki se opravljajo za neposredne potrebe tovora plovila iz člena 148(a) te direktive. Odločilo je tudi, da so lahko oproščene ne le storitve natovarjanja in raztovarjanja plovila iz člena 148(a) te direktive, ki se opravijo na zadnji stopnji trženja take storitve, temveč tudi storitve, ki se opravijo na predhodni stopnji, kot je storitev, ki jo podizvajalec opravi za gospodarski subjekt, ta pa jo nato zaračuna špediterju ali transportnemu podjetju.

Določba 146. člena Direktive 2006/112/ES (oz. 52. člena ZDDV-1) ureja izvoz blaga in neposredno povezane storitve, določba 148. člena Direktive 2006/112/ES (oz. 53. člen ZDDV-1) ureja mednarodni prevoz blaga s plovili in zrakoplovi ter opravljanje storitev za neposredne potrebe plovil in zrakoplovov ter potrebe njihovega tovora. Iz navedenega izhaja, da si zaključki v obravnavanih dveh sodbah niso nasprotujoči.

4. Prevozne storitve, povezane z uvozom blaga

ZDDV-1 v 12. točki prvega odstavka 50. člena določa, da so oproščene storitve v zvezi z uvozom blaga, če je vrednost teh storitev vključena v davčno osnovo v skladu s točko b) drugega odstavka 38. člena tega zakona. Namen določbe ni dejanska oprostitev DDV, ampak preprečitev dvojne obdavčitve prevoznih in nekaterih drugih storitev, ki so vključene v carinsko osnovo za izračun uvoznih

dajatev. Če vrednost prevozne storitve pri uvozu blaga ni vključena v davčno osnovo, ni oproščena plačila DDV.

V skladu s pravili za določanje kraja obdavčitve storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 je kraj obdavčitve storitve prevoza blaga pri uvozu blaga, ki jo prejme davčni zavezanec s sedežem v Sloveniji, na podlagi prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 Slovenija, storitve prevoza blaga, ki jih prejme davčni zavezanec s sedežem izven Slovenije (v drugi državi članici ali v tretji državi) pa so na podlagi te določbe v Sloveniji neobdavčljive, saj se za kraj obdavčitve storitev šteje kraj, kjer ima sedež prejemnik storitve.

Pri prevoznih stroških se po carinski deklaraciji vedno obračuna DDV za stroške prevoza blaga do kraja vnosa blaga na carinsko območje Unije. Stroški prevoza od kraja vnosa blaga do prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza se vključijo v davčno osnovo blaga, kadar je vrednost teh stroškov določena in dokazljiva.

Na podlagi točke b) drugega odstavka 38. člena ZDDV-1 se v davčno osnovo všttevajo, če niso že všteti, postranski stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki nastanejo do prvega namembnega kraja na ozemlju države članice uvoza, kot tudi postranski stroški, ki nastanejo pri prevozu v drug namembni kraj na ozemlju Unije, če je ta kraj znan v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka. »Prvi namembni kraj« iz točke b) drugega odstavka tega člena pomeni kraj, naveden na tovornem listu ali drugem dokumentu, s katerim se blago uvozi v državo članico uvoza. Če tak kraj ni naveden, se za prvi namembni kraj šteje kraj prvega pretovora blaga v državi članici uvoza.

Glede na to, da se oprostitev nanaša le na tiste stroške prevoza, ki so vključeni v davčno osnovo pri uvozu blaga, lahko oprostitev po 12. točki prvega odstavka 50. člena ZDDV-1 uveljavlja organizator prevoza, ne pa tudi podprevoznik.

Pojasnilo glede uveljavljanja oprostitve plačila DDV pri prevoznih storitvah, povezanih z uvozom blaga, z zgoraj navedeno vsebino je objavljeno na spletni strani FURS (pojasnilo št. 4230-322/2010 z dne 1. februar 2011):

http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_storitev/uvveljavljanje_oprostitev_placila_ddv_pri_prevoznih_storitvah_povezanih_z_uvozom_blaga/index.html.

ZDDV-1 v e) točki prvega odstavka 52. člena med drugim določa, da je plačila DDV oproščeno opravljanje storitev, vključno s prevoznimi storitvami in pomožnimi storitvami, razen storitev, ki so oproščene v skladu z 42. in 44. členom tega zakona, če so neposredno povezane z uvozom blaga v smislu drugega in tretjega odstavka 31. členom ZDDV-1 ter uvozom blaga v skladu s prvim odstavkom 58. člena tega zakona. Oprostitev je omejena na primere, ko se za blago takoj po vnosu na carinsko območje začne kateri od carinskih postopkov, v zvezi s katerim ne nastane obveznost obračuna DDV (postopek carinskega skladiščenja, vnos v prosto cono, začasna hramba, postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji tranzitni postopek) ali postopek davčnega skladiščenja. Gre torej za primere storitev (npr. prevozne storitve, storitve nakladanja, razkladanja, prekladanja na drugo prevozno sredstvo, storitve organiziranja prevoza blaga ipd.), ki se opravijo v zvezi z dobavo blaga, za katero obveznost za plačilo DDV od uvoza v skladu z drugim odstavkom 31. člena ZDDV-1 še ni nastala. Če pride do primerov, ko je davek treba obračunati (npr. posebni carinski postopek se zaključi), se za oprostitev plačila davka za te storitve upošteva 12. točka prvega odstavka 50. člena ZDDV-1, ob pogoju, da je vrednost storitev vključena v davčno osnovo pri uvozu blaga.

V Uradnem listu EU številka 402 z dne 27. november 2017 je bila objavljena Sodba Sodišča EU C-273/16 z dne 4. oktober 2017, ki se nanaša na 144. člen Direktive 2006/112/ES (blago iz prve točke prvega odstavka 51. člena ZDDV-1), in sicer na davčno obravnavo postranskih storitev pri uvozu pošiljk blaga zanemarljive vrednosti ali nekomercialnega značaja, ki se lahko na eni strani v skladu s členom 27 Uredbe št. 918/83 uvozijo brez uvoznih dajatev in so na drugi strani v skladu s členom 143(b) Direktive 2006/112/ES pri uvozu oproščene plačila DDV.

Sodišče je odločilo, da čeprav je uvoz blaga oproščen plačila DDV, so postranske storitve, vključno s prevoznimi storitvami, tudi oproščene plačila DDV.

Zahteva, da bi bile te storitve dejansko predmet DDV, bi ovirala učinkovitost oprostitve DDV za storitve, povezane z uvozom blaga, katerega vrednost je vključena v davčno osnovo za uvoženo blago. To stališče poudarja tudi cilj oprostitve DDV, ki je administrativna poenostavitev uporabe DDV, in ne, da bi se izognili dvojni obdavčitvi.

5. Oprostitve za dobave blaga in storitev v carinskih postopkih (57. člen ZDDV-1)

V skladu s 57. členom ZDDV-1 je plačila DDV oproščena dobava blaga, ki se predloži davčnemu organu in v skladu s carinskimi predpisi da v začasno hrambo, dobava blaga, ki se v skladu s carinskimi predpisi vnese v prosto cono in dobava blaga, za katero se v skladu s carinskimi predpisi začne postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja. Plačila DDV so oproščene tudi storitve, ki so povezane z navedenimi dobavami blaga.

V tem členu so opredeljene različne transakcije, ki so oproščene plačila davka ob različnih oblikah uvoza blaga ter oprostitve davka za manipulacijo z uvoženim blagom, ki še ostaja pod določenim carinskim nadzorom. Gre za odlog obveznosti plačila DDV, saj oprostitev velja le, dokler je blago v katerem od posebnih carinskih postopkov, obveznost se z zaključkom katerega od postopkov vzpostavi oziroma ponovno vzpostavi.

Plačila DDV so oproščene tudi dobave blaga v prostih conah, carinskih skladiščih ter opravljanje storitev na tem blagu, vendar le, dokler je blago v prosti coni ali v postopku carinskega skladiščenja v skladu s carinskimi predpisi. Kot dobava blaga se šteje dobava po 1. točki prvega odstavka 3. člena ZDDV-1 in pridobitev blaga po 2. točki prvega odstavka 3. člena ZDDV-1, dokler je to blago pod carinskim nadzorom. Predmet DDV je tudi dobava neunijskega blaga, če so izpolnjeni pogoji iz 3. člena ZDDV-1 (19. člen pravilnika).

Poleg dobave blaga so oproščene DDV tudi opravljene storitve, ki so povezane z dobavo blaga. Oprostitev se veže na lastnosti blaga, ne na lastnosti oz. status osebe, ki uveljavlja oprostitev plačila DDV (ni pomembna neposredna povezanost). Za storitve na blagu v prostih conah in carinskih skladiščih, ki so oproščene plačila DDV, se štejejo storitve, ki jih je v skladu s carinskimi predpisi mogoče opraviti na blagu, medtem ko je blago v postopku carinskega skladiščenja ali medtem ko je blago v prosti coni.

Oprostitev plačila DDV se ne nanaša na storitve:

- ki se ne opravijo v prostorih proste cone ali carinskega skladišča;
- ki se opravijo na blagu, ki je vneseno v prosto cono ali v carinsko skladišče, vendar ima to blago carinski status blaga Unije in ni namenjeno izvozu iz Unije;
- predelave blaga, za katerega se je začel postopek aktivnega oplemenitenja, ne glede na to, ali se te storitve opravijo v prostorih carinskega skladišča ali ne.

6. Odgovori na vprašanja

V nadaljevanju odgovarjamo na prejeta vprašanja davčnih zavezancev:

Izvoz

Vprašanje 1:

Ali se omenjena (ne)oprostitev DDV iz pojasnila številka 4230-582/2017-2 nanaša zgolj na tretje države, torej države izven EU?

Odgovor: *Sodba se nanaša na primere iz e) točke prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, to je na storitve, povezane z izvozom. Več v točki 2 tega pojasnila.*

Vprašanje 2:

Kako se obračunava DDV v primeru, ko gre za storitve znotraj EU?

Odgovor: *Gej točko 2 tega pojasnila.*

Vprašanje 3:

Ali se sodba Sodišča EU C-288/16 uporablja tudi za špediterje, torej da se jih obravnava na enak način kot druge davčne zavezance (dvom se pojavlja zaradi sodbe C-33/16)?

Odgovor: *Sodba Sodišča EU C-288/16 se uporablja tudi za špediterje, ko gre za storitve iz e) točke prvega odstavka 52. člena ZDDV-1. Špediterjeva storitev, povezana z izvozom blaga, je oproščena plačila DDV, če je opravljena neposredno za izvoznika (pošiljatelja) ali naslovnika (prejemnika) blaga. Sodba Sodišča EU C-33/16 se nanaša na 148(d) člen Direktive 2006/112/ES (d točka 53. člena ZDDV-1). Glej točko 3 tega pojasnila.*

Vprašanje 4:

Koga zajema pojem "prejemnik blaga" (ali je prejemnik blaga lahko tudi špediter in če da, kdaj, pod kakšnimi pogoji).

Odgovor: *Prejemnik je naslovnik blaga (oseba, kateri je blago namenjeno).*

Vprašanje 5:

Kako ravnati v primeru izvoznih letalskih in ladijskih pošiljk? Ali mora prevoznik od svojih podizvajalcev (letalski prevozniki, ladjarji) zahtevati račune za tovarnino, THC,... z obračunanim DDV? Kako naj podizvajalci obračunajo pomožne storitve, vezane na izvoz teh pošiljk, kot so izdelava dokumentacije, izvozno carinjenje, prenakladanje blaga, skladiščenje?

Kako ravnati v primeru, ko podizvajalec izda slovenskemu posredniku račun za pomožne storitve, ki se nanašajo na organizacijo izvoznih letalskih in ladijskih pošiljk? Mora z DDV računati samo cestni prevoz - dostavo blaga do letališča/luke oz. mora z DDV obračunati vse pomožne storitve (izdelava dokumentacije, B/L, stroški skladiščne manipulacije,...)?

Odgovor: *Če storitve niso opravljene neposredno za izvoznika (pošiljatelja) ali naslovnika (prejemnika) blaga, je treba obračunati DDV. V vsakem posameznem primeru je treba preveriti, ali so izpolnjeni*

pogoji za oprostitev po 53. členu ZDDV-1 (več v zvezi z oprostivjo po 53. členu ZDDV-1 v točki 3 tega pojasnila).

Vprašanje 6:

Davčnega zavezanca zanima:

- a) Ali lahko uveljavlja oprostitev za prevozne storitve po 52. členu ZDDV-1 davčni zavezanec, ki je prvi in zadnji prevoznik blaga, ki se izvozi in ima izvozna dokazila?

Odgovor: Da, če zaračuna svoje storitve izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga.

- b) Ali lahko uveljavlja oprostitev po 52. členu ZDDV-1 davčni zavezanec, ki opravlja storitve, ki so neposredno povezane z izvozom blaga in pripravlja vse obrazce, ki so potrebni za izvoz blaga?

Odgovor: Da, če zaračuna svoje storitve izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga.

- c) Ladjarji od objave sodbe EU izstavljajo račune za stroške ladijske voznine v tretje države z obračunanim DDV. Ali se lahko prevoznik sklicuje na oprostitev po 52. členu ZDDV-1, ko ladjarjevo storitev zaračuna svojemu kupcu, ki je slovensko podjetje z identifikacijsko številko za DDV?

Odgovor: Da, če zaračuna svoje storitve izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga.

- d) Prevoznik naroči storitev prevoza podprevozniku, ki storitev zaračuna z DDV, ali se lahko prevoznik sklicuje na oprostitev po 52. členu ZDDV-1?

Odgovor: Da, če zaračuna svoje storitve izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga.

Vprašanje 7:

Ali podprevoznik, ki zaračuna prevoz slovenskemu naročniku, ki je davčni zavezanec, ni pa izvoznik (pošiljatelj) blaga, obračuna DDV za celotno opravljeno pot od mesta nakladanja v Sloveniji do mesta razkladanja v tretji državi. Ali obračuna DDV samo za del poti po Evropski uniji, in sicer od Ljubljane do mejnega prehoda na hrvaško/bosanski meji, za prevoz, ki se opravi po tretjih državah (od hrvaško/bosanske meje naprej po Bosni, Srbiji in Makedoniji) pa DDV ne obračuna?

Odgovor: DDV se obračuna za celotno prevozno storitev (več v točki 1 tega pojasnila).

Vprašanje 8:

Blago se pošlje kot letalska pošiljka z letališča v Sloveniji v tretjo državo, prevozni dokument je letalski tovorni list. Pošiljatelj na tem dokumentu je podjetje X s sedežem v Sloveniji. Izvoznik je podjetje Y s sedežem v Sloveniji. Ali organizator prevoza fakturira letalsko voznino podjetju X kot pošiljatelju, navedenem na prevoznem dokumentu z ali brez DDV?

Odgovor: Iz navedenega razumemo, da sta pošiljatelj in izvoznik različni osebi, pri čemer podjetje X opravi dobavo blaga na ozemlju Slovenije, podjetje Y pa izvozno dobavo. Letalska voznina, ki jo organizator prevoza zaračuna podjetju X, ne more biti oproščena plačila DDV.

Vprašanje 9:

Davčni zavezanec, prevoznik, sprašuje, kako pravilno obravnavati spodaj opisane posle z vidika DDV, upoštevajoč sodbo C-288/16:

- a) Slovenski špediter (davčni zavezanec) naroči slovenskemu prevozniku prevoz iz Velenja v Luko Koper (blago je sicer namenjeno na Kitajsko).

Odgovor: Prevoznik (podprevoznik) na računu, ki ga izstavi špediterju, obračuna DDV, pri čemer predpostavljamo, da špediter naroča prevoz v svojem imenu. Če špediter naroča prevoz v tujem imenu, je storitev prevoznika oproščena plačila DDV, če je opravljena neposredno izvozniku (pošiljatelju) ali naslovniku (prejemniku) blaga. V tem primeru je storitev špediterja oproščena plačila DDV v skladu s 55. členom ZDDV-1, če so te storitve del transakcij iz 52. do 54. člena ZDDV-1 ali transakcij, opravljenih zunaj EU.

- b) Tuji naročnik (davčni zavezanec) naroči prevozniku prevoz iz Milana v Luko Koper (blago je sicer namenjeno na Kitajsko).

Odgovor: Najprej je treba določiti kraj obdavčitve v skladu s 25. členom ZDDV-1. Če je kraj obdavčitve druga država, se slovenski DDV ne obračuna. Če je naročnik tudi pošiljatelj blaga, je storitev oproščena plačila DDV, kar pomeni, da se o njej tudi ne poroča v RP-O. Slovenski prevoznik na računu navede klavzulo »obrnjena davčna obveznost«. Podrobneje o tem pod točko 1 tega pojasnila.

Vprašanje 10:

Kaj storiti v primeru, ko se prevozne storitve zaračunajo deklarantu (zastopniku), ki poskrbi tudi za prevoz od pošiljatelja blaga – izvoznika do prejemnika blaga (odvisno od paritete). Prevoznik v tem primeru zaračuna prevozno storitev deklarantu (špediterju). Ni dvoma, da gre za storitev, povezano z izvozom, saj prevoznik razpolaga z EUL, vendar prevozna storitev ni zaračunana neposredno pošiljatelju, ampak njegovemu zastopniku.

V dopisu št. [4230-582/2017-2](#) je navedeno, da glede obdavčitve z DDV enako velja tudi za druge storitve, povezane z izvozom, ki jih opravljajo podizvajalci. Kaj to pomeni pri naslednjih storitvah:

- storitve nakladanja, razkladanja na drugo tovorno sredstvo,
- storitve organiziranja prevoza,
- storitve posredovanja pri prevozu,
- storitve priprave dokumentacije za izvoz,
- storitve skladiščenja.

Odgovor: Storitve podprevoznika, katerih kraj opravljanja je Slovenija, so obdavčene z DDV. V zvezi z izpostavljenimi storitvami, ki jih opravljajo podizvajalci, velja, da so obdavčene z DDV, pri čemer je treba pri storitvah iz prve alineje preveriti možnost oprostitve v skladu s 53. členom ZDDV-1 (če gre za nakladanje/razkladanje na ladjo/zrakoplov oziroma iz ladje/zrakoplova, več pod točko 3 tega pojasnila), pri storitvi iz zadnje alineje pa možnost oprostitve v skladu s 57. členom ZDDV-1 (več pod točko 5 tega pojasnila).

Vprašanje 11:

Špediter dostavi blago v Luko Koper, za kar bo izvozniku (s sedežem v Sloveniji ali izven Slovenije) za svoje storitve (storitve, ki jih opravi v svojem imenu, npr. za prevoz blaga od izvoznika do luke) izstavil račun. Izvozniku zaračuna tudi svojo storitev posredovanja pri prodaji blaga (deluje v tujem

imenu za tuj račun). Luka Koper ali pomorski agent špediterju zaračuna določene stroške (npr. stroške skladiščenja, premik blaga v Luki Koper). Špediter zaračuna («prefakturira») te stroške ladjarju. Ali je možna oprostitev za navedene storitve?

Odgovor: *Najprej je treba ugotoviti kraj opravljanja storitve. Če je kraj opravljanja Slovenija (storitev je opravljena slovenskemu davčnemu zavezancu) velja:*

- *prevozna storitev in storitev posredovanja pri prodaji blaga, opravljena slovenskemu izvozniku, je oproščena plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1;*
- *skladiščenje in/ali storitev premika blaga v Luki Koper, ki ga zaračuna Luka Koper ali pomorski ladjar špediterju ali špediter ladjarju, je lahko oproščeno plačila DDV, če so izpolnjeni pogoji iz 57. člena ZDDV-1 (glej točko 5 tega pojasnila).*

Če je kraj opravljanja storitev izven Slovenije (če je storitev opravljena davčnemu zavezancu s sedežem izven Slovenije), storitev ni predmet slovenskega DDV.

Več glede določanja kraja opravljanja storitve pod točko 1 tega pojasnila.

Vprašanje 12:

a) Špediter naroči v imenu izvoznika ali uvoznika različne storitve (prevoz blaga, pomožne storitve (razkladanje, nakladanje, pretovarjanje), izvedbo carinskih formalnosti...). Ali so te storitve oproščene plačila DDV?

Odgovor: *Če špediter deluje v tujem imenu in za tuj račun (kar mora biti razvidno iz spremljajoče dokumentacije, špediter je v tem primeru upravičen do provizije za opravljeno storitev posredovanja), so storitve, katerih kraj obdavčitve je Slovenija, ki jih izvedejo izvajalci neposredno izvozniku ali uvozniku, oproščene plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1 ali 12. točko prvega odstavka 50. člena ZDDV-1 (če je vrednost teh storitev vključena v osnovo za DDV pri uvozu blaga). Špediterjeva storitev posredovanja, katere kraj obdavčitve je Slovenija, je oproščena plačila DDV v skladu s 55. členom ZDDV-1, če so te storitve del transakcij iz 52. do 54. člena ZDDV-1 ali transakcij, opravljenih zunaj Unije. Če pogoji za oprostitev po 55. členu niso izpolnjeni, je špediterjeva storitev posredovanja obdavčena z DDV.*

b) Špediter opravi storitve za druge špediterje, agente ali posrednike, ki niso izvozniki, uvozniki ali naslovniki blaga. Ali so te storitve oproščene plačila DDV?

Odgovor: *Te storitve (če je kraj obdavčitve Slovenija) niso oproščene plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1.*

c) Špediter naroča pri podizvajalcih različne storitve (v svojem imenu), ki jih nato «prefakturira» izvozniku ali uvozniku. Ali so storitve, ki jih opravijo podizvajalci, oproščene plačila DDV? Kaj pa storitve, ki jih opravi špediter izvozniku ali uvozniku?

Odgovor: *Predpostavljamo, da je kraj obdavčitve teh storitev Slovenija. Storitve, ki jih špediterju opravijo podizvajalci, niso oproščene plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1. Storitve, ki jih špediter opravi izvozniku ali uvozniku, so oproščene plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1 ali 12. točko prvega odstavka 50. člena ZDDV-1 (če je vrednost teh storitev vključena v osnovo za DDV pri uvozu blaga).*

Vprašanje 13:

Davčni zavezanec je zastopnik (agent) različnih letalskih družb. Do sedaj je bilo vse, kar se je nanašalo na izvozno pošiljko, obračunano brez DDV. Naročniki davčnega zavezanca so izključno špedicije, ki so tudi pošiljatelj in so kot pošiljatelj navedeni na AWB dokumentu (letalski prevozniški dokument).

Špedicija pošlje davčnemu zavezancu povpraševanje za prevoz določenega blaga iz Slovenije (letališče Jožeta Pučnika) do namembnega letališča nekje izven EU. Davčni zavezanec zbere ponudbe za prevoz, špedicija izmed ponudb izbere najboljšo opcijo. Davčni zavezanec nato naroči letalski prevoz pri letalskem prevozniku ter pošlje vse podatke špediterju. Prevoznik zaračuna storitev (letalski prevoz blaga) davčnemu zavezancu. Davčni zavezanec nato zaračuna ta prevoz naprej skupaj z maržo špediterju. Davčni zavezanec izstavi račun špediterju v svojem imenu in za svoj račun. Vso dokumentacijo v povezavi s carinskimi zadevami in ostalimi papirji urejajo špediterji. Ali mora davčni zavezanec, ki nastopa kot agent (posrednik), na storitve posredovanja pri letalskem transportu blaga izven EU obračunati DDV?

Odgovor: *Razumemo, da davčni zavezanec deluje v svojem imenu. Predpostavljamo, da je kraj obdavčitve teh storitev Slovenija. Storitev, ki jo špediterju zaračuna davčni zavezanec, ki je v konkretnem primeru posrednik pri letalskem prevozu blaga, ni oproščena plačila DDV v skladu z e točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1. Če davčni zavezanec deluje v tujem imenu, je treba ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji za oprostitev po 55. členu ZDDV-1.*

Uvoz

Vprašanje 14:

Ladja pripelje blago v Koper, blago se dostavi prejemniku/uvozniku.

a) Pomorski agent zaračuna stroške raztovora v imenu ladjarja (t.i. THC) prejemniku ali špediterju (s sedežem v Sloveniji ali izven Slovenije). Ali je možna oprostitev po e) točki prvega odstavka 52. člena ZDDV-1?

Odgovor: *Najprej je treba ugotoviti kraj opravljanja storitve. Če je kraj opravljanja storitve Slovenija (če ladjar opravi storitev slovenskemu davčnemu zavezancu), je storitev oproščena plačila DDV v skladu z 12. točko prvega odstavka 50. člena ZDDV-1, če je vrednost teh storitev vključena v davčno osnovo pri uvozu blaga (glej točko 4 tega pojasnila). Če oprostitev po 12. točki prvega odstavka 50. člena ZDDV-1 ni možna, je treba preveriti, ali je lahko oproščena plačila DDV v skladu s 53. členom ZDDV-1 (glej točko 3 tega pojasnila). Če je za blago ob vnosu v Unijo začet eden od postopkov iz 57. člena ZDDV-1 (glej točko 5 tega pojasnila), postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji carinski postopek, je storitev lahko oproščena v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, če so izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila DDV (glej točko 4 pojasnila).*

b) Pomorski agent zaračuna tujemu ladjarju stroške prevoza blaga, stroške špediterja, sanitarnih pregledov itd. Ladjar je kupcu zaračunal prevoz do namembnega kraja (v Sloveniji ali drugi državi). Ali je možna oprostitev po e) točki prvega odstavka 52. člena ZDDV-1?

Odgovor: *Kraj opravljanja storitev, ki jih tujemu ladjarju zaračuna pomorski agent, ni Slovenija. Prevoz, ki ga ladjar zaračuna kupcu blaga, je oproščen plačila DDV v skladu z 12. točko prvega odstavka 50. člena ZDDV-1, če je vrednost teh storitev vključena v davčno osnovo pri uvozu blaga (glej točko 4 tega pojasnila). Če je za blago ob vnosu v Unijo začet eden od postopkov iz 57. člena ZDDV-1 (glej točko 5 tega pojasnila), postopek začasnega uvoza s popolno oprostitvijo uvoznih dajatev ali zunanji carinski postopek, je storitev lahko oproščena v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, če so izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila DDV (glej točko 4 pojasnila).*

Vprašanje 15:

Davčni zavezanec sprašuje, ali je prevoz pošiljke v tranzitnem postopku, ki je v Luko Koper prispela s Kitajske prejemniku na Madžarsko, obdavčen z DDV. Prejemnik sklene pogodbo s špediterjem, da

izvrši luške formalnosti (tranzitna deklaracija) ter odpremo (transport) v tranzitu na relaciji Koper - Budimpešta na Madžarsko, prevoz opravi slovenski prevoznik (podizvajalec).

Odgovor: Kraj obdavčitve storitev, ki jih opravi špediter prejemniku blaga, davčnemu zavezancu s sedežem izven Slovenije, ni Slovenija (več v točki 1 tega pojasnila).

Prevoznik izda špediterju račun, na katerem mora obračunati slovenski DDV za opravljene storitve.

Vprašanje 16:

Davčni zavezanec, prevoznik, sprašuje, kako pravilno obravnavati spodaj opisane posle z vidika DDV:

- a) Slovenski naročnik (davčni zavezanec) naroči prevozniku prevoz iz Luke Koper na Slovaško (carina Bratislava, na CMR dokumentu je zavedeno, da gre za blago v tranzitu)?

Odgovor: Storitev prevoznika je oproščena plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, če so za to izpolnjeni pogoji (glej točko 4 pojasnila).

- b) Slovenski naročnik (davčni zavezanec) naroči prevozniku prevoz blaga iz Luke Koper v carinsko skladišče Ljubljana (na CMR dokumentu je zavedeno, da gre za prevoz blaga v tranzitu)?

Odgovor: Storitev prevoznika je oproščena plačila DDV v skladu z e) točko prvega odstavka 52. člena ZDDV-1, če so za to izpolnjeni pogoji (glej točko 4 pojasnila).

Carinska skladišča

Vprašanje 17:

Davčni zavezanec sprašuje:

- a) Carinsko blago se skladišči v carinskem skladišču. Špediter izstavi račun običajno drugim špediterjem in ne lastnikom carinskega blaga. Se v tem primeru lahko uporabi oprostitev po 57. členu ZDDV-1? Ali je treba storitev skladiščenja obdavčiti, ker se ne zaračuna izvozniku/uvozniku, ali je odgovor v tem primeru drugačen glede na to, da zakon uporabe oprostitve ne pogojuje s tem, da se storitev opravi v "neposredni" povezavi z dobavami blaga iz prvega odstavka 57. člena kot je to primer točke e) točke prvega odstavka. 52. člena ZDDV-1?

Odgovor: Storitev prevoza blaga v carinsko skladišče in storitev skladiščenja blaga v carinskem skladišču sta oproščeni plačila DDV, ne glede na to, komu sta opravljena (glej točko 5 tega pojasnila).

- b) Storitve prevoza ali druge pomožne prevozne storitve za blago, ki je pod carinskim nadzorom, se opravijo in zaračunajo posrednikom. Se lahko uporabi oprostitev po drugem odstavku 57. člena ZDDV-1?

Odgovor: Da, dokler je blago v prosti coni ali v postopku skladiščenja v skladu s carinskimi predpisi.

- c) Storitev skladiščenja blaga, ki je namenjeno izvozu, se zaračuna posredniku in ne lastniku blaga. Je treba obračunati DDV?

Odgovor: Če se primer nanaša na storitve carinskega skladiščenja, je možna oprostitev po 57. členu ZDDV-1, ne glede na to komu je storitev zaračunana.