Saša JERMAN

PREDVIDENE SPREMEMBE ZAKONA O DAVKU NA DODANO VREDNOST

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 11. do 13. september 2002

Obstoječi ZDDV, ki se uporablja od sredine leta 1999 na splošno temelji na rešitvah, ki jih predvideva Šesta direktiva Evropske unije (Sixth Council Directive 77/388/EEC iz leta 1977, ki ureja pravila na področju harmonizacije davka na dodano vrednost), vendar ne v celoti. V obstoječi zakon prav tako niso bila vključena določila nekaterih drugih direktiv, zlasti: direktive ki ureja oprostitve DDV in trošarin pri uvozu pošiljk brez komercialnega namena, direktive o vrednostnih limitih, do katerih je blago potnikov, ki prihajajo iz držav članic ali tretjih držav oproščeno DDV in trošarin, direktive o vračilu DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v eni izmed držav EU ter direktiv, ki so sprejete po uveljavitvi ZDDV.

Že v septembru 2001 je Vlada pripravila predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku na dodano vrednost: ZDDV-B. Državni zbor je predlagane spremembe z nekaterimi korekcijami sprejel 12. julija 2002. Spremenjene določbe ZDDV- B se pričnejo uporabljati od prvega dne drugega meseca, ki sledi mesecu, v katerem je zakon bil uveljavljen, to je od 1.oktobra 2002 dalje.

Predlagatelj sprememb je v obrazložitvi predloga navajal, da je s spremembami zakonskih določb želel doseči naslednje:

- Nadaljnje prilagajanje sistema davka na dodano vrednost zakonodaji Evropske unije, v tistem delu, v katerem je to možno pred vstopom v Evropsko unijo;
- Uskladitev obsega uporabe nižje davčne stopnje;
- Uskladitev na področju oprostitev za dejavnosti, ki se izvajajo v javnem interesu in drugih davčnih oprostitev v notranjem prometu;
- Uskladitev davčnih oprostitev pri uvozu blaga;
- Uskladitev na področju sistema obdavčevanja rabljenega blaga (vključno rabljenih vozil), umetnin in starin ter turističnih agencij;
- Ureditev uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega davka, določanja odbitnega deleža in popravka odbitka vstopnega davka;
- Spremembe, ki so potrebne, da se »natančneje opredelijo posamezni, že uveljavljeni instituti ter odpravijo formalne nedoslednosti posameznih opredelitev (natančnejša definicija davčnega zavezanca, ureditev obdavčevanja neposlovne rabe blaga, natančnejša določitev davčne osnove pri uvozu blaga ipd.)«;
- Nekatere spremembe je bilo potrebno zapisati zaradi »možnih različnih interpretacij v praksi, sprememb v drugi materialni zakonodaji in posledično preprečitve neenotnega izvajanja zakona (obdavčitev nepremičnin, natančnejša ureditev davčne osnove ob upoštevanju sodbe Ustavnega sodišča, ureditev vprašanja vračljive embalaže, tek davčnih obdobij za davčne zavezance v likvidacijskem oziroma stečajnem postopku)«.

Vsebinska uskladitev obstoječega ZDDV z načeli Šeste Smernice EU bi bila z vidika neoviranega poslovanja v mednarodnem okolju- zlasti s članicami EU ter z vidika možnosti uporabe evropske sodne prakse koristna, prav tako bolj jasno zapisane in

nedvoumne določbe, ki ne bi povzročale neupravičenega davčnega bremena davčnim zavezancem in še posebej preprečile odločanje davčnega organa v postopkih v fiskalno korist. Upamo lahko, da bo sprejeta sprememba korak bliže željenim ciljem predlagatelja, čeprav je pri določenih členih možno zaslediti odstopanja od napovedanega prilagajanja.

Predmet obdavčitve

Zakon na novo uvaja pojem »obdavčljive transakcije«, ki zajema vse tiste transakcije med davčnimi zavezanci, ki so lahko predmet obdavčitve - z drugimi besedami, so transakcije, od katerih se obračunava in plačuje DDV, razen če za te transakcije zakon ne predpisuje oprostitev. Na splošno gre za transakcije, ki jih morajo davčni zavezanci evidentirati v davčnem knjigovodstvu za potrebe obračunavanja DDV- to je v knjigi prejetih in v knjigi izdani računov.

Obdavčljive transakcije tako zajemajo:

Obdavčljiv promet blaga:
- obdavčen
- oproščen

Obdavčljiv promet storitev:
- obdavčen
- oproščen

Uvoz:
- obdavčen
- oproščen

Obdavčljiv promet blaga je na splošno opredeljen kot prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh, posebej so urejene transakcije, povezane z uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca (prej uporaba blaga za neposlovne namene), ter posebej transakcije, povezane z uporabo blaga za namene opravljanja dejavnosti (prej uporaba blaga lastne izdelave), sprememba namembnosti ter zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti.

Na novo je definirana uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca – prej uporaba blaga davčnega zavezanca za neposlovne namene. Kot obdavčena uporaba blaga davčnega zavezanca, je opredeljena vsa tista uporaba blaga, ki ni namenjena opravljanju dejavnosti davčnega zavezanca. Peti člen ZDDV med tako uporabo izrecno uvršča uporabo blaga:

- za zasebne namene,
- za zasebne namene njegovih zaposlenih,
- brezplačno odtujitev blaga ali odtujitev blaga za zmanjšano plačilo ali
- kakršnokoli drugo uporabo blaga za druge namene kot za namene opravljanja njegove dejavnosti;

Pomembna novost glede na prvotno rešitev je v tem, da zakon sedaj izrecno določa, da se DDV obračuna le, ***ČE je bil od tega blaga v celoti ali deloma odbit vstopni DDV***. Do sedaj je bila takšna rešitev urejena v 16.čl. Pravilnika.

Spremenjena je tudi določba 6.člena ZDDV, ki ureja obveznost obračuna DDV v primeru uporabe blaga davčnega zavezanca za namene opravljanja dejavnosti (prej uporaba blaga lastne izdelave). DDV se obračuna le v primerih, pri katerih davčni zavezanec od tega blaga, če bi ga nabavil od drugega davčnega zavezanca ne bi imel pravice, da v celoti odbije vstopni DDV.

Spremenjen je 7.člen, ki je urejal »ne« obračunavanje DDV pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca. Skladno z novelo je izpuščen pogoj, da mora prenos tega podjetja predstavljati »gospodarsko celoto, pri čemer pa ta gospodarska celota ni bila natančneje opredeljena in je vsled temu povzročala vrsto težav. Sedaj novela določa, da se šteje, da v teh primerih promet sploh ni bil opravljen, zato po mojem mnenju takšni prenosi ne bodo sestavni del knjigovodskih evidenc za potrebe DDV. Prav tako zakon določa, da se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika podjetja ali dela podjetja. Razumem, da s tem prevzema vse pravice v zvezi z uveljavljanjem vstopnega DDV in vse obveznosti v zvezi z obračunavanjem DDV.

Davčni zavezanec

Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja dejavnost. Zakon opredeljuje dejavnost kot vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno s premogovniško, kmetijsko in poklicno, kot tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic in to ne glede na rezultat ali namen opravljanja dejavnosti. Kot davčni zavezanec je torej opredeljena vsaka oseba, ne glede na to, ali je rezident Slovenije ali ne. Tujci so davčni zavezanci za obračun DDV, če samostojno opravljajo dejavnost (natančneje posamični obdavčljiv promet) v Sloveniji.

S spremembo 13.člena je drugače opredeljena dejavnost, s tem, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja katerokoli dejavnost, v drugem odstavku pa se dejavnost primeroma našteva. Na novo so opredeljen v smislu zavezanosti osebe, ki izkoriščajo premoženje in premoženjske pravice. Te osebe so opredeljene kot davčni zavezanci v kolikor izkoriščajo premoženje in premoženjske pravice ***z namenom trajnega doseganja dohodka.*** Kdaj je po zakonu podan namen trajnega doseganja dohodka, zakon natančneje ne opredeljuje. Prav tako zakon ne daje odgovora, kaj pomeni ***neodvisno (samostojno) opravljanje dejavnosti*** oziroma kakšni so kriteriji za definiranje neodvisnega oziroma odvisnega razmerja pri opravljanju dejavnosti oziroma posamičnih poslov. Pravilnik sicer definira, da davčni zavezanec opravlja dejavnost samostojno, če jo opravlja za svoj račun in na svojo odgovornost, vendar imajo

davčni zavezanci probleme pri opredeljevanju odvisnega oziroma neodvisnega razmerja.

Obstoječa ureditev v 13.členu določa, da se za davčne zavezance ne štejejo državni organi in organizacije ter organi lokalnih skupnosti v okviru svojih pristojnosti, druge osebe javnega prava pa niso davčni zavezanci v okviru javnih pooblastil na podlagi zakona. Sprememba bolj natančno definira, da javne agencije in druge osebe javnega prava niso davčni zavezanci, kadar opravljajo ***upravne naloge na podlagi javnega pooblastila,*** čeprav opravljajo te naloge proti plačilu (takse, prispevki in druge dajatve). V nadaljevanju pa zakon določa, da so ti organi in osebe v vseh primerih, v katerih opravljajo katerokoli dejavnost oziroma promet, pri katerem bi njihovo drugačno obravnavanje vodilo k izkrivljanju konkurence, davčni zavezanci.

Nastanek obveznosti obračuna DDV

Novela ZDDV razširja določbe 19. člena na tiste obdavčljive transakcije, pri katerih mora DDV obračunati prejemnik blaga ali storitev. Po obstoječem ZDDV gre za naslednje primere:

- davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža ali poslovne enote opravi storitve iz tretjega odstavka 17.člena ZDDV davčnemu zavezancu s sedežem v Sloveniji,
- davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža ali podružnice opravi v Sloveniji promet blaga ali storitev, pri čemer ne imenuje davčnega zastopnika;

V obeh zgoraj naštetih primerih se po ZDDV šteje, da je blago dobavljeno oziroma je storitev opravljena takrat, ko prejemnik prejme račun ali ko je izvrženo plačilo za dobavljeno blago ali opravljeno storitev, odvisno od tega, katera okoliščina nastopi prej. V kolikor prejemnik računa ne prejme, obračuna DDV osmi dan po dobavi. Večinoma (z nekaj spremembami) je takšno ureditev sedaj vključeval Pravilnik o izvajanju ZDDV.

Kaj se ne vključuje v davčno osnovo

Črta se določilo, da se v davčno osnovo ne štejejo zneski, ki se zaračunavajo od vračljive embalaže in zaračunanih varščin. Namesto tega novela določa: v davčno osnovo se ne štejejo stroški vračljive embalaže, ki se pri dobavitelju blaga v vračljivi embalaži vodijo evidenčno.

Predlagatelj v obrazložitvi novele navaja, da je vračljiva embalaža, dokler je last dobavitelja, ni obdavčena, v kolikor pa embalaža ni vrnjena se DDV obračuna na njeno vrednost. Prav tako naj bi bila ureditev v skladu z Uzancami o vračanju in prevzemanju vračljive embalaže po katerih »se mora, dokler je vračljiva embalaža vključena v sistem DDV, do trgovine voditi evidenčno, če ni drugače dogovorjeno, od trgovine naprej pa finančno.«

V davčno osnovo se prav tako ne štejejo zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, plačane v imenu in za račun naročnika, ki se vodijo v knjigovodstvu na prehodnih kontih. Novela izrecno določa, da mora davčni zavezanec zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti vstopnega DDV. Z vidika računovodskega obravnavanja takšnih transakcij, pri katerih oseba deluje v imenu in za račun druge osebe(vodenje na prehodnih kontih), ocenjujem pogoj kot nepotreben, saj se takšne transakcije skladno s SRS vedno vodijo na kontih terjatev ali obveznosti za tuj račun. Ni jasno kaj bi sicer lahko pomenili »prehodni konti«. Kot vsebinski pogoj ocenjujem dejstvo, da gre za zneske plačane v tujem imenu in za tuj račun, od katerih davčni zavezanec že na podlagi 40.člena ZDDV nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

Naknadno zmanjšanje obračunanega DDV zaradi nezmožnosti poplačila

Obstoječi ZDDV omogoča naknadni popravek (zmanjšanje) zneska obračunanega DDV pod zakonsko določenimi pogoji, med drugim tudi zaradi nezmožnosti poplačila (poleg vračila in popustov). Ustavno sodišče je že februarja leta 2000 razveljavilo določila drugega odstavka 34.člena Pravilnika o izvajanju ZDDV, ki je določal, da lahko davčni zavezanec zaradi nezmožnosti poplačila naknadno zniža znesek obračunanega DDV samo, če je bil nad prejemnikom začet stečajni postopek ali če je bil postopek prisilne izvršbe zaradi izterjave terjatve do prejemnika neuspešen in je zato izvršilno sodišče postopek ustavilo. Ustavno sodišče je navedeno določbo razveljavilo z obrazložitvijo, da navedena primera nista edina primera, v katerih lahko pride do nezmožnosti poplačila »(tu je še npr. prisilna poravnava)«. Ustavno sodišče v nadaljevanju navaja, da bo moral vprašanje, ali gre v posamični zadevi za nezmožnost poplačila, reševati pristojni davčni organ z uporabo in razlago obligacijskih predpisov. Vprašanje nezmožnosti poplačila je torej ostalo odprto, kar ni bilo v prid načela jasnosti davčnih predpisov.
Novela sedaj precizira, da lahko davčni zavezanec naknadno zniža zneske DDV zaradi nezmožnosti poplačila:

- če na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali o uspešno zaključenem postopku prisilne poravnave ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti,
- če davčni zavezanec pridobi pravnomočni sklep sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka oziroma drugo listino, iz katere je razvidno, da v zaključenem izvršilnem postopku ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti,
- davčni zavezanec, ki ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ker je bil dolžnik izbrisan iz sodnega registra oziroma drugih ustreznih registrov;

Davčna osnova pri uvozu blaga

V noveli zakona je dopolnjena opredelitev prvega namembnega kraja pri uvozu blaga, kar je pomembno zaradi določanja davčne osnove pri uvozu blaga in v tej povezavi uveljavljanjem oprostitev pri storitvah, povezanih z uvozom blaga.

Davčna osnova za obračun DDV pri uvozu blaga se določa skladno s carinskimi predpisi. Na splošno davčna osnova vključuje vrednost blaga na carinski meji, povečano za vse dajatve, plačane izven Slovenije ali v Sloveniji, v davčno osnovo pa se vključujejo tudi posredni stroški – npr. provizije , stroški embaliranja, prevoza, zavarovanja, stroški uvoza,...itd., ki nastanejo po uvozu blaga v Slovenijo (po vnosu blaga na carinsko območje Slovenije) do prvega namembnega kraja. Obstoječi ZDDV je določal, da se za prvi namembni kraj šteje kraj, naveden na tovornem listu ali drugem dokumentu, s katerim se blago uvozi v Slovenijo. Novela dopolnjuje opredelitev prvega namembnega kraja za primere, ko prvi namembni kraj na tovornem listu ali drugem dokumentu ni naveden. V tem primeru se za prvi namembni kraj šteje kraj, kjer se blago prvič po uvozu v Slovenijo pretovarja ali raztovarja.

Davčna osnova pri ponovnem uvozu blaga

Pri ponovnem uvozu blaga, ki je bilo začasno izvoženo na popravilo, predelavo, obdelavo, obnovo, se davčna osnova določi glede na vrednost popravila, predelave, obdelave oziroma obnove (kar je določal že obstoječi zakon), ***določena skladno s carinskimi predpisi***. S tem je zakon tudi pri ponovnem uvozu začasno izvoženega blaga glede določanja davčne osnove napotil na uporabo carinskih predpisov, kar doslej ni bilo izrecno zapisano, je pa to na splošno izhajalo iz splošne opredelitve davčne osnove pri uvozu blaga.

Prav tako se davčna osnova določa glede na splošno ureditev davčne osnove pri uvozu blaga, kar pomeni, da tudi pri ponovnem uvozu blaga veljajo pravila glede vštevanja dajatev in posrednih stroškov pri uvozu v davčno osnovo. Takšna ureditev v obstoječem zakonu ni bila nedvoumno urejena.

Davčne stopnje

Na podlagi zakona o izvrševanju proračuna se od 1.1.2002 že uporablja splošna stopnja 20% in znižana stopnja 8,5%. Z novelo so višje davčne stopnje vključene v ZDDV.

Nižja stopnja DDV

Predlagatelj novele v obrazložitvi predloga glede uporabe nižje stopnje DDV navaja, da »predlagana sprememba 25.člena precizira veljavno besedilo določbe, ki opredeljuje izdelke in storitve, ki so obdavčene po nižji stopnji in pomenijo uskladitev s Prilogo H Šeste direktive«

Uporaba nižje stopnje DDV je uveljavljena predvsem za blago in storitve, ki so namenjene za zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb (socialna komponenta) in pri prodaji končnemu porabniku, torej pri končni potrošnji, ne pa davčnemu zavezancu, ki ima pravico do odbitka vstopnega davka.

Pomembnejše spremembe pri uporabi nižje davčne stopnje:

Obstoječi ZDDV	***Novela***
- *izdelki, namenjeni za prehrano ljudi;* - *sestavine namenjene za pripravo prehrambenih izdelkov;* - *dodatki in nadomestki, ki se uporabljajo pri izdelavi prehrambenih izdelkov;*	- *Hrana (vključno s pijačo, razen alkoholnih pijač) za ljudi in živali;* - *Živih živali, semen, rastlin in primesi, ki so običajno namenjene za pripravo hrane;* - *izdelkov, ki se običajno uporabljajo kot dodatki k hrani ali kot njen nadomestek;* Predlagatelj navaja, da so s to spremembo iz nižje stopnje izvzeti različni dodatki in sestavine, ki se uporabljajo pri industrijski proizvodnji hrane in se sami kot hrana ne morejo uporabljati. V tem smislu se »izdelki, namenjeni za prehrano ljudi« krčijo na hrano za ljudi, ki jo je mogoče uživati samostojno oziroma nabaviti v končni porabi.
- *izdelkov namenjenih za prehrano živali, živih živali, semen in sadik;*	- *Hrana za živali;* - *Živali za pitanje, semen, sadik, ki so namenjene izključno uporabi v kmetijstvu, gozdarstvu in ribištvu;*
- *javni prevoz potnikov in njihove prtljage*; pravilnik pojasnjuje, da je z javnim prevozom mišljen javni prevoz potnikov in njihove prtljage, ki je pod enakimi pogoji dostopen vsem uporabnikom javnih prevoznih sredstev ter se opravlja po vnaprej določenih progah in po vnaprej določenem voznem redu, zanj pa so določeni cena in splošni prevozni pogoji, tudi prevoz na žičnicah in vlečnicah; po nižji stopnji se DDV obračunava tudi pri javnem prevozu oseb v prostem cestnem prometu, v skladu z zakonom, ki ureja prevoze v cestnem prometu;	- *prevoz oseb in njihove osebne prtljage*

- *Nosilci besede, slike in zvoka;* Z nižjo stopnjo DDV so bili tako obdavčeni vsi nosilci besede slike in zvoka, razen tistih, ki vsebujejo več kot 50% reklamne vsebine; med te proizvode se ni uvrščala programska oprema;	- *Knjige (vključno brošure, letaki in podobni tiskan material, otroške slikanice, zemljevidi,..) časopisi, periodične publikacije, vključno s knjižnično izposojo teh gradiv- če ni oproščena), razen tistih, ki v celoti ali v večini vsebujejo reklamne vsebine;* Z novelo so torej v nižjo stopnjo vključeni le tiskani nosilci besede. Obdavčitev ostalih nosilcev urejajo prehodne določbe tako, da se do članstva Slovenije v Evropski uniji, obračunava DDV po nižji stopnji tudi od drugih nosilcev besede, slike in zvoka.
- *Avtorske pravice in storitve s področja književnosti in umetnosti, avtorske pravice s področja znanost ter umetniški predmeti, zbirke in starine, ki so v ZDDV taksativno naštete;*	- *Avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov;* - *Uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin;* - *Umetniški predmeti, če jih proda avtor ali njegov zakoniti oziroma pravni naslednik ali davčni zavezanec, ki ni preprodajalec, če prodajo opravi priložnostno in če je te predmete uvozil sam ali so mu jih prodali avtorji ali njegovi zakoniti oziroma pravni nasledniki ali če je imel pri nabavi pravico do polnega odbitka vstopnega DDV;*
- *graditev, obnova in vzdrževanje stanovanjskih prostorov, stanovanj, stanovanjskih hiš ali njim pripadajočih delov, večstanovanjskih hiš ali njim pripadajočih delov ter posebnih objektov za bivanje in življenje invalidov;* DDV se je po nižji stopnji zaračunava le, če so bile storitve zaračunane neposredno investitorju;	- *stanovanj, stanovanjskih in drugih objektov, namenjenih za trajno bivanje ter delov teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo obnovo in popravilom le teh;* Ne glede na to določbo se do konca leta 2007 uporablja nižja stopnja DDV tudi za prej navedene objekte, četudi niso del socialne politike.
- *Pogrebne storitve ter blago, povezano s temi storitvami.*	- *Storitve pokopa in upepelitve, skupaj s prometom blaga, ki je neposredno povezan s pokopom ali upepelitvijo in ga opravi izvajalec pogrebnih storitev;*

Novela je skrajšala prehodno obdobje za uporabo nižje stopnje DDV za vino. Nižja stopnja se bo tako uporabljala samo do 1. januarja 2003 – prej do 1.julija 2005.

Oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu- 26.člen

Predlagatelj navaja, da spremembe pomenijo dodatno pribljiževanje obsegu davčnih oprostitev v poglavju A 13.člena Šeste direktive, prav tako pa navaja, da je v največji možni meri upošteval opredelitve in določbe področne zakonodaje. Obstoječi 26.člen je s spremembo zakona zapisan povsem na novo, pri čemer se obseg storitev ni bistveno spreminjal. Navajam pomembnejša področja oprostitev:

Obstoječi ZDDV	***Novela***
– ***zdravstvene storitve*** *in zdravstvena oskrba, vključno z oskrbo s človekovimi organi, krvjo ter materinim mlekom, ki se opravljajo v skladu z zakonom, ki ureja področje zdravstvene dejavnosti*	Obseg oprostitev se ne spreminja, posamične zdravstvene storitve in zdravstvena oskrba so natančnejše opredeljene. Posebej so navedene storitve zasebnih zdravstvenih delavcev v okviru zasebne zdravstvene dejavnosti, storitve zobozdravnikov ter alternativne oblike zdravljenja v skladu s predpisi, javne zdravstvene zavode, druge pravne osebe na podlagi koncesije. Prej je storitve opredeljeval pravilnik. Vsebinsko se oprostitev ne spreminja (lekarniška dejavnost še vedno ni oproščena plačila DDV).
– ***socialnovarstvene storitve*** *in nanje vezan promet blaga, če se te storitve opravljajo v skladu s predpisi s tega področja; pravilnik uvršča med socialnovarstvene storitve tudi storitve človekoljubnih in invalidskih organizacij, če ni verjetno, da bi takšna oprostitev vodila k izkrivljanju konkurence;*	Obseg oprostitev se ne spreminja, posebej so navedene oprostitve za storitve domov za starejše, ki jih kot javno službo opravljajo javni socialno varstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije.
– ***storitve predšolske vzgoje, izobraževanje*** *ter* ***usposabljanje otrok, mladine in odraslih****, in promet blaga in storitev, ki je neposredno povezan s temi dejavnostmi če se te dejavnosti opravljajo v skladu s predpisi s tega področja*	Ni vsebinskih sprememb, dodan je pogoj, da je oprostitev možna, če ni verjetno, da takšna oprostitev vodi k izkrivljanju konkurence.

Druge oprostitve DDV- 27.člen

Druge oprostitve DDV ureja veljavni 27.člen ZDDV. Predlagatelj navaja, da je pri redakcijskih spremembah obstoječega 27.člena upošteval področno zakonodajo, ki ureja dejavnosti, za katere so predvidene oprostitve. Prav tako naj bi spremembe pomenile dodatno prilagajanje obsegu davčnih oprostitev, ki so predvidene v Prilogi B 13.člena Šeste direktive.

Zavarovalniške storitve:

Namesto zavarovalniške in pozavarovalniške storitve, novela kot oproščene navaja ***zavarovalne in pozavarovalne posle,*** vključno s povezanimi storitvami ***zavarovalnih posrednikov in zastopnikov*** (prej zavarovalniški posredniki in agenti).

Nepremičnine:

Obstoječi zakon je predvideval oprostitev za promet nepremičnin, razen pri prvem prenosu lastninske pravice oziroma pravice razpolaganja na novozgrajenih objektih. Kadar se od posamičnega prometa nepremičnine ni obračunal DDV, je bil tak promet obdavčen z 2% davkom na promet nepremičnin. Niti Zakon, niti Pravilnik nista natančneje opredelila kaj se šteje za novozgrajeni objekt, še zlasti v primerih, ko je bil objekt sicer že dalj časa zgrajen, ni pa bi v uporabi ali v primerih večjih adaptacij in rekonstrukcij objektov. Prav tako se je postavljalo vprašanje usode zemljišč na katerih so stali objekti.

Novela zakona je v tem delu nekoliko bolj določna in predvideva oprostitev obračuna DDV za promet z objekti ali deli objektov in zemljišč, na katerih so postavljeni ***razen***, ***če je promet opravljen pred prvo vselitvijo oziroma pred prvo uporabo*** ali, ***če je promet opravljen v roku dveh let od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve.*** Izrecno je določena oprostitev za zemljišča, razen stavbnih zemljišč.

Novost glede na obstoječi zakon je tudi v tem, da se davčni zavezanec lahko odloči, da v soglasju s kupcem – ki je ***davčni zavezanec***, ***ki ima pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV***, ne glede na oprostitev obračuna DDV po predpisani stopnji. Glede na predlagano rešitev takšen dogovor torej ne bo mogoč z osebo, ki ni davčni zavezanec ali z davčnim zavezancem, ki v celoti ali deloma ne opravlja obdavčenega prometa blaga in storitev in posledično nima pravice do odbitka celotnega ali dela vstopnega DDV.

Najemnine:

Obstoječi zakon je določal oprostitev za dajanje v najem ali podnajem stanovanjskih prostorov, stanovanj in stanovanjskih hiš za neprekinjeno bivanje, daljše od 60 dni ter zakup kmetijskih zemljišč in gozdov. Oprostitev ni veljala za oddajanje v poslovne namene.

Ocenjujem, da je na področju dajanja v najem nepremičnin opravljen bistven premik, saj bo kar nekaj davčnih zavezancev prešlo iz obdavčene v oproščeno dejavnost. Novela namreč določa oprostitev za najem oz. zakup nepremičnin (vključno z leasingom) – torej ne več zgolj stanovanjskih prostorov, razen:

- nastanitev v hotelih in podobnih zmogljivostih – 8,5 %,
- dajanje v najem parkirnih prostorov, garaž in parkirišč,
- dajanje v najem trajno instalirane opreme in strojev,

- najem sefov.

Tudi pri uveljavljanju te oprostitve se davčni zavezanec lahko odloči, da v soglasju s kupcem – ki je ***davčni zavezanec***, ***ki ima pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV***, ne glede na oprostitev obračuna DDV po predpisani stopnji. Osebno ocenjujem, da bo Pravilnik moral definirati trajno instalirano opremo. Davčni zavezanci, ki bodo na podlagi te oprostitve prešli iz opravljanja obdavčene v oproščeno dejavnost bodo morali razmisliti tudi o posledicah tega prehoda na vstopni DDV, ki so ga odbili pri pridobitvi nepremičnine.

Finančne storitve:

Oprostitev za odobravanje in upravljanje kreditov in garancij s strani kreditodajalca se širi na dajanje kreditov ***in posredovanje*** pri sklepanju kreditnih poslov ter opravljanje kreditov s strani kreditodajalca, izdajanje in opravljanje kreditnih garancij s strani kreditodajalca. Pomembna sprememba je tudi v tem, da novela določa, da se oprostitev nanaša na dajanje kreditov oziroma posojil ***v denarni obliki***, kar pomeni oženje oprostitev glede na določila v 13.členu Šeste direktive in tudi glede na obstoječi 27.člen. Samo ugibam lahko, da je predlagatelj s tem želel izključiti oprostitve za kredite, katerih podlaga ni bila v denarnih sredstvih.

Skladno z novelo so oproščene transakcije, ***vključno s posredovanjem v zvezi z depoziti*** (prej upravljanje depozitov) in tekočimi oziroma transakcijskimi računi, plačili, nakazili, dolgovi, čeki in drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa (prej izterjave in odkupa terjatev).

Oproščene so transakcije (razen upravljanja, hrambe, investicijskega svetovanja in storitev v zvezi s prevzemi), ***vključno s posredovanjem*** z delnicami, deleži v podjetjih ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen z dokumenti o lastninski pravici na blagu in pravicami in deleži na nepremičninah). Obstoječi zakon je torej oprostitev določal za promet z vrednostnimi papirji, sedaj tudi storitve, ki so povezane s prometom vrednostnih papirjev. Prav tako je novela izrecno zapisala, da oprostitev ni možna za storitve upravljanja z vrednostnimi papirji, investicijskega svetovanja in za storitve v zvezi s prevzemi.

Drugo:

Po moji oceni izjemno pomembna in nujna razširitev oprostitev se nanaša na tiste primere prometa blaga, katere je davčni zavezanec pred opravljenim prometom:

- uporabljal v celoti za opravljanje oproščene dejavnosti iz 26. in 27.člena ZDDV in zato pri nabavi ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV;
- ni imel pravice do odbitka vstopnega davka za to blago na podlagi petega odstavka 40.člena ZDDV;

Gre za oprostitev, ki bo omogočila preprečevanje kaskadnosti DDV za področja dejavnosti, ki so oproščene DDV (dejavnosti v javnem interesu, zavarovalništvo, banke, igre na srečo,..), prav tako pa preprečil kaskadnost v primerih, ko davčni

zavezanec zaradi izrecne zakonske prepovedi ne more odbijati vstopnega DDV (peti odstavke 40.člena).

Oprostitve DDV pri uvozu blaga- 28. člen

Črtana je oprostitev za blago, ki se vnese v Slovenijo v okviru tranzitnega carinskega postopka. Oprostitev je nepotrebna, saj skladno z 20. členom ZDDV obveznost za obračun DDV pri uvozu ne nastane za blago, za katero je po vnosu v Slovenijo začet carinski tranzitni postopek. V tem kontekstu je bila oprostitev nepotrebna.

Prav tako se črta oprostitev, ki je bila določena za ponovno uvoženo blago, na katerem so bile v tujini opravljene storitve. V povezavi z 22. členom ZDDV je oprostitev nepotrebna, saj se DDV pri ponovnem uvozu začasno izvoženega blaga obračuna le od vrednosti popravila, predelave, obdelave oziroma obnove, skladno s carinskimi predpisi.

Dopolnjuje se ureditev oprostitve za uvoz blaga, ki je namenjeno za službene potrebe diplomatskih in konzularnih predstavništev – dodane so tudi posebne misije, ki jih ni možno obravnavati v okviru diplomatskih in konzularnih predstavništev. Prav tako se pri oprostitvi za uvoz blaga, ki je namenjen konzularnim predstavništvom, ki jih vodijo častni konzularni funkcionarji, oprostitev oži le za blago, ki ga pošilja država – pošiljateljica.

V delu kjer se oprostitve 28.člena nanašajo na osebne potrebe tujega osebja diplomatskih in konzularnih predstavništev in misij, novela izrecno določa, da oprostitve ne morejo uveljaviti državljani Slovenije oziroma tuji državljani s stalnim prebivališčem v Sloveniji.

Oprostitve pri sprostitvi uvoženega blaga v prost promet - 29. člen

Načeloma pri vsaki sprostitvi blaga v prost promet po uvozu blaga, nastane obveznost za obračun DDV. Obstoječi 29.člen navaja tiste oprostitve, ki se nanašajo na blago, ki se sicer sprošča v prost promet, zato bo o oprostitvi odločal Carinski organ na predlog udeleženca v carinskem postopku in na podlagi potrebnih dokazil. Oprostitve se pretežno nanašajo na osebno prtljago potnikov, blago, povezano z osebami, ki se selijo v Republiko Slovenijo in so trajno bivale v tujini več kot 12 mesecev, na predmete, pridobljene z dedovanjem v tujini, učne pripomočke, vzorce in blago neznatne vrednosti, tiskovine in reklamni material, selitev dejavnosti, blago za humanitarno pomoč, razstavno blago ter druge oprostitve iz 29. člena ZDDV);

Naknadno so vključene naslednje oprostitve:

- pošiljke neznatne vrednosti, poslane neposredno iz tujine, če skupna vrednost ne presega zneska, ki ga določi minister za finance;

- nekomercialno blago v pošiljkah, ki jih fizična oseba iz tujine brezplačno pošilja fizični osebi na carinskem območju do vrednosti, ki jo predpiše minister pristojen za finance – doslej predmeti, ki jih fizične osebe prejmejo iz tujine v manjših pošiljkah, če skupna vrednost ne presega 4.000 SIT;
- laboratorijske živali, živalske biološke in kemične substance, ki so poslane brezplačno za znanstvene raziskave;
- vzorci substanc namenjenih kontroli kvalitete medicinskih proizvodov, ki jih odobri svetovna znanstvena organizacija;

Oprostitve DDV pri začasnem uvozu blaga -30. člen

Oprostitve so v celoti črtane. Ne pomenijo zmanjšanja obsega oprostitve, temveč je 30. čl. nepotreben – 20. čl.: obveznost za obračun ne nastane, dokler je blago v postopku začasnega uvoza in je zanj v skladu s carinskimi predpisi odobrena popolna oprostitev plačila uvoznih dajatev.

Oprostitve pri izvozu blaga in podobnih transakcijah ter mednarodnem prevozu – 31.člen

Razširjene so oprostitve, ki so vezane na agente oziroma druge posrednike, ki delujejo v imenu in za račun druge osebe – neposredni zastopniki. Po dosedanji ureditvi je bilo oprostitev možno uveljavljati zgolj v tistih primerih, v katerih so bile storitve posrednikov del prometa storitev iz 31.čl. ZDDV ali del storitev, opravljenih izven Slovenije. Oprostitev se razširja tudi na primere, v katerih so storitve agentov oziroma posrednikov del prometa blaga, ki je opravljen izven Slovenije. Doslej so bile takšne storitve posrednikov obdavčene po kraju sedeža izvajalca storitev, torej v Sloveniji. Prvotna ureditev je pomenila neusklajenost s VI. Smernico EU, istočasno pa je povzročala veliko število zahtevkov tujih davčnih zavezancev za vračilo DDV po 54.čl. ZDDV. Na podlagi sprememb bodo storitve neposrednih posrednikov pri prometu blaga, ki poteka zunaj območja Republike Slovenije uveljavljali t.i. pravo oprostitev s pravico do odbitka vstopnega DDV.

Druge posebne oprostitve - 32. člen

Črtana je oprostitev za sprostitev uvoženega blaga v prost promet, če je to blago namenjeno vnosu v trošarinsko skladišče – Po navedbah predlagatelja Evropska unija takšne oprostitve ne pozna oziroma veljajo za posebna davčna skladišča, ki pa jih slovenska davčna praksa ni uvedla. Vzporedno je z novelo črtana tudi oprostitev, ki se je nanašala na promet storitev, vključno prevoznih in drugih postranskih storitev, ki so neposredno povezane z vnosom blaga v trošarinsko skladišče. Sprememba bo imela pomembne posledice pri vseh imetnikih trošarinskih skladišč. Trošarinski zavezanec je sicer pooblaščenec, ki od carinskega organa pridobi dovoljenje za

proizvodnjo, skladiščenje, prejem in odpremo trošarinskih izdelkov v trošarinskem skladišču pod režimom odloga plačila trošarine – imetnik trošarinskega dovoljenja. To lahko opravlja zgolj v trošarinskem skladišču, ki je prostor, v katerem trošarinski zavezanec lahko opravlja prej navedene dejavnosti, ne da bi pri tem nastala obveznost za obračun in plačilo trošarine. Trošarinsko skladišče sestoji iz enega ali več med seboj povezanih prostorov ali ograjenih površin, ki med seboj tvorijo tehnološko enoto in mora biti vidno označeno in fizično ločeno od ostalih površin in prostorov.

Račun izdan drugim osebam

Novela zakona določa, da pri izdaji računov po 35.členu ZDDV- to je drugim osebam, ki niso zavezanci za DDV, na računu ni potrebno zagotoviti podatka o vrsti in količini prodanega blaga oziroma opravljenih storitev.
Dodatno pa je uvedena zahteva, da izdajatelj v primeru oproščenih transakcij na računu navede, da DDV ni bil obračunan.

Obdobje obdavčevanja

Obdobje obračunavanja DDV je načeloma koledarski mesec, izjemoma koledarsko trimesečje oziroma polletje, v kolikor je izpolnjen pogoj glede višine doseženega prometa v preteklem koledarskem letu.

Na novo se ureja davčno obdobje za davčnega zavezanca, nad katerim se začne likvidacijski ali stečajni postopek. Novela določa, da se davčno obdobje zaključi z dnem začetka likvidacijskega ali stečajnega postopka, torej z datumom sklepa senata s katerim začne stečajni ali likvidacijski postopek, ki se nabije na oglasno desko sodišča in objavi v Uradnem listu. Prav tako se ob zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka davčno obdobje zaključi z datumom sklepa o zaključku likvidacijskega ali stečajnega postopka.

Predložitev obračuna DDV

Obračun DDV (DDV-O) davčni zavezanec predloži do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja.

Novela prinaša izjemo od splošnega pravila v primeru likvidacije in stečaja . Davčni zavezanec, nad katerim se začne likvidacijski ali stečajni postopek, predloži obračun DDV v 20. dneh od dneva začetka likvidacijskega ali stečajnega postopka, kar bo davčnemu organu omogočilo pravočasno prijavo terjatev v stečajnem oziroma likvidacijskem postopku.

Pravica do odbitka vstopnega davka

Pravica do odbitka vstopnega davka je podana tudi v primerih, ko davčni zavezanec uporabi blago in storitve za ***namene transakcij, ki jih je v zvezi z opravljanjem dejavnosti*** opravil izven Slovenije, ob pogoju, da bi bil upravičen do odbitka vstopnega DDV, če bi bile transakcije opravljene v Sloveniji. Prvotno besedilo je določalo, da sme davčni zavezanec odbiti vstopni DDV tudi od blaga in storitev, ki jih je uporabil ***za opravljanje dejavnosti*** zunaj Republike Slovenije, pod pogojem, da bi lahko vstopni DDV odbil, če bi se dejavnost opravljala v Republiki Sloveniji. Prvotna dikcija je dopuščala dvome glede tega, kaj pomeni opravljanje dejavnosti zunaj Republike Slovenije. Dvom bi se ob dobesednem branju določbe porajal predvsem v tem ali je pravica do odbitka vezana na trajno opravljanje dejavnosti v tujini ali na opravljanje posamičnih poslov oziroma transakcij. To drugo je bilo logično glede na vsebino zakona in skladno s pravili VI. Smernice EU, ne pa tudi dosledno povzeto v ZDDV. Primerjalna ureditev poslovanja tujih pravnih oseb v Sloveniji, skladno z določbami 10.poglavja ZGD omogoča, da tuje pravne osebe opravljajo pridobitno dejavnost v Sloveniji le prek podružnic. Skladno z opredelitvami ZGD je z opravljanjem posamičnih poslov tujih podjetij v Sloveniji mišljeno sklepanje poslov in opravljanje storitev v Sloveniji iz naslova dejavnosti tujega podjetja, registrirane v tujini, posli pa so praviloma časovno omejeni. Poslovanja tujih podjetij v Sloveniji ni mogoče enačiti z opravljanjem pridobitne dejavnosti tujih podjetij v Sloveniji. Pridobitno dejavnost lahko tuja podjetja opravljajo v Sloveniji le prek podružnic. Za podružnico je značilno, da ni samostojna pravna oseba, temveč del tuje pravne osebe, ki je organizacijsko in lokacijsko ločena od matične družbe. V teh primerih torej govorimo o poslovanju in pridobitni dejavnosti tujih podjetij (ki imajo sedež zunaj območja Slovenije), na območju Slovenije. Novela ZDDV sedaj jasno določa, da gre za opravljanje posamičnih transakcij v tujini oziroma za opravljanje posamičnega prometa blaga oziroma storitev.

V zvezi z odbitkom vstopnega davka od osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, je po novem dana pravica do odbitka tudi za ***vozila, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje v skladu s predpisi.*** Prvotni ZDDV je omogočal pravico do odbitka le za plovila oziroma vozila, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti dajanja v najem in zakup in za nadaljnjo prodajo. Predlagatelj ni posebej obrazložil, zakaj je pravico do odbitka vstopnega DDV priznal ravno avtošolam, ne pa npr. tudi taksistom in podobnim dejavnostim, pri katerih osebna vozila predstavljajo pomemben delež opredmetenih osnovnih sredstev za opravljanje dejavnosti. Iz tega razloga ocenjujem, da sistem davka na dodano vrednost v celoti ne sledi načelu nevtralnosti DDV in preprečevanju kaskadnega delovanja, saj omejevanje pravice do odbitka vstopnega davka konkretno pomeni višje stroške v določenih dejavnostih, ki so sicer v osnovi dejavnosti od katerih se obračunava davek na dodano vrednost.

Opredeljeni so stroški reprezentance za potrebe ZDDV: stroški za pogostitev in zabavo ob poslovnih ali družabnih stikih. Dodatno zakon posebej navaja, da od

stroškov za prehrano (predvidevamo od stroškov za prehrano zaposlenih) ni možno odbiti vstopnega DDV.

Veliko dvomov in različnih stališč je povzročal dosedanji sedmi odstavek 40.člena ZDDV, s tem ko je določal, da sme davčni zavezanec odbiti vstopni DDV **v obdobju, v katerem je prejel račune** za njemu opravljen promet blaga in storitev **oziroma v obdobju, ko prejme carinske deklaracije za uvoženo blago.** Predvsem se je zastavljalo vprašanje ali gre za izključno davčno obdobje v katerem je pravica do odbitka podana, ali gre za davčno obdobje v katerem pravica do odbitka podana in jo davčni zavezanec v kasnejših obdobjih ne izgubi. S spremembo ZDDV je omogočeno, da davčni zavezanec odbije vstopni DDV kadarkoli po davčnem obdobju v katerem prejme račun ali carinsko deklaracijo, ***vendar ne kasneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka vstopnega DDV.***

Odbitni delež vstopnega davka

Davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek vstopnega DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost, z odbitnim deležem. Novela prinaša pomembno novost, ki jo je bilo sicer sedaj možno najti v 80.členu Pravilnika, ki določa, da davčni zavezanec ugotavlja odbitni delež, razen, če v svojem knjigovodstvu ali izvenknjigovodski evidenci zagotovi podatke o vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega mu je priznana pravica do odbitka vstopnega DDV.

Odbitni delež za tekoče leto se je po obstoječem ZDDV določil na podlagi podatkov o prometu preteklega leta. Če podatkov o prometu preteklega leta ni, ali so neznatni odbitni delež določi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Zakon ni predvideval nikakršnega poračuna na dejanske podatke tekočega leta oziroma drugače, na dejanske davčne razmere v katerih je zavezanec posloval. Pravzaprav je bilo nejasno, ali je bilo že po obstoječem zakonu v tem smislu možno uporabiti 42.člen, ki ureja popravek odbitka vstopnega davka. Takšen popravek sedaj nedvoumno izhaja iz samega 41.člena ZDDV, ki določa, da davčni zavezanec odbitni delež za tekoče leto le začasno določi na podlagi podatkov o prometu v preteklem letu. Nadalje pa določa, da se dokončni odbitni delež določi, ko so znani podatki o dejanskem obsegu in seveda dejanski strukturi obdavčenega in oproščenega prometa za tekoče leto. Če se naknadno ugotovi, da je bil odbitek vstopnega DDV na podlagi začasnega odbitnega deleža obračunan v višjem ali nižjem znesku, se odbitek vstopnega DDV ustrezno popraviti, v davčnem obdobju, v katerem se ugotovi dejanski odbitni delež.

Promet rabljenih prevoznih sredstev

ZDDV je v 44.členu predvideval posebno ureditev obračunavanja DDV za promet z rabljenimi prevoznimi sredstvi.

Tako je davčni zavezanec, ki je deloval:

- v svojem imenu,
- v imenu druge osebe, v skladu s pogodbo, na podlagi katere se plača provizija za nakup ali prodajo,
- nabavljal ali pridobival rabljena prevozna sredstva z namenom nadaljnje prodaje, ugotavljal vstopni DDV po preračunani stopnji DDV od nabavne cene (davčni preostanek). Pri tem je bilo potrebno upoštevati še dodatne pogoje iz 88.a člena Pravilnika.

Obstoječa ureditev se v celoti ukinja. Promet rabljenih prevoznih sredstev je zato vključen v posebno ureditev za promet rabljenega blaga, kamor sodijo tudi rabljena prevozna sredstva – 48. in 49. čl. pravilnika.

Storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj

Obstoječi zakon je posebno ureditev za potovalne agencije in organizatorje potovanj iz 47.člena določal kot opcijo, torej so ti davčni zavezanci po posebni ureditvi DDV lahko obračunavali. Posebna ureditev se je lahko uporabljala za potovalne agencije in organizatorje potovanja, ki delujejo v svojem imenu pri zagotavljanju ponudbe, pa določene storitve povezane z izvedbo potovanja zaupajo drugim osebam. S spremembo zakona je posebna ureditev obvezna.

Agencija obračuna DDV od razlike med celotnim zneskom, ki ga plača potnik in dejanskimi stroški potovalne agencije za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik. Vse storitve v zvezi s potovanjem se štejejo za eno storitev potovalne agencije potniku. Kraj storitve je kraj, kjer ima potovalna agencija svoj sedež.

Če so storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci opravljene v celoti ali deloma izven Slovenije, se šteje da je potovalna agencija opravila celotno ali del storitev oproščeno na podlagi 6. točke 1. odstavka 31. čl. tega zakona.