

DOBAVA BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI IN DOKAZILA O PREVOZU BLAGA

Pojasnilo DURS, št. 4230-296/2008, 29. 12. 2008

Slovenski davčni zavezanec (v nadaljevanju: dobavitelj blaga) opravi dobavo blaga davčnemu zavezancu z identifikacijsko številko za namene DDV iz druge države članice* (v nadaljevanju: prejemnik blaga), račun pa izstavi davčnemu zavezancu z identifikacijsko številko za namene DDV v tretji državi članici (v nadaljevanju: pridobitelj blaga). Skladno s pariteto FCO dobavitelj (Ex-works) odgovarja za prevoz blaga iz Slovenije v drugo državo članico zadnji kupec blaga. Slovenski davčni zavezanec razpolaga s prevoznim dokumentom (CMR), ki je podpisan samo s strani prevoznika, ne pa tudi od zadnjega kupca (prejemnika blaga). V zvezi z navedenim davčni zavezanec sprašuje:

1. Ali gre v opisanem primeru za tristransko dobavo in ali je slovenski davčni zavezanec kot dobavitelj oproščen plačila DDV na podlagi določbe prvega odstavka 46. člena ZDDV-1, če se blago odpošlje neposredno prejemniku?
2. Ali se prejemnik računa (pridobitelj blaga, drugi v verigi) v Sloveniji šteje kot oproščeni pridobitelj blaga in tako tak promet ni obdavčljiv v Sloveniji?
3. Ali se transakcija med davčnima zavezancema iz različnih držav članic (med pridobiteljem, drugim v verigi in prejemnikom blaga, tretjim v verigi) šteje za obdavčljivo transakcijo v Sloveniji in mora davčni zavezanec (pridobitelj blaga, prejemnik računa od slovenskega davčnega zavezanca) iz druge države članice, pridobiti identifikacijsko številko za namene DDV v Sloveniji? Ali v tem primeru lahko davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici imenuje slovenskega davčnega zavezanca za davčnega zastopnika, ki bo izpolnjeval v njegovem imenu vse obveznosti iz naslova DDV?
4. Ali je dobava blaga, ki jo opravi slovenski davčni zavezanec, obdavčena z DDV, če ne gre za tristransko dobavo, ne glede na to, da blago zapusti ozemlje Slovenije? Če je dobava obdavčena z DDV, ali lahko prejemnik računa zahteva vračilo DDV na podlagi 74. člena ZDDV-1?

Na vprašanja odgovarjamo:

1. Če so pri verižnih dobavah blaga izpolnjeni pogoji iz 27. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost lahko govorimo o tristranskih dobavah. V konkretnem primeru gre za tristransko dobavo, zato je slovenski davčni zavezanec oproščen plačila DDV, če blago zapusti ozemlje Republike Slovenije in so izpolnjeni pogoji iz 46. člena Zakona o davku na dodano vrednost ter 79. člena pravilnika.

Tristranski posli so v skladu z določbo 27. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 21/08) verižni posli, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, vsak v svoji državi članici. Davčni zavezanec – dobavitelj blaga, iz ene države članice, izda račun za dobavo blaga znotraj davčnemu zavezancu – pridobitelju blaga v drugi državi članici, za blago, ki se neposredno odpošlje oziroma odpelje davčnemu zavezancu – prejemniku blaga v tretjo državo članico. Ker so v konkretnem primeru izpolnjeni navedeni pogoji iz 27. člena pravilnika, je verižne dobave blaga mogoče šteti kot tristranske posle.

Slovenski davčni zavezanec, dobavitelj blaga v tristranskem poslu (prvi v verigi), je lahko oproščen plačila DDV za dobavo blaga, če izpolnjuje pogoje iz prve točke 46. člena Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07). Plačila DDV so namreč oproščene dobave blaga, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali oseba, ki pridobi blago, ali druga oseba za njun račun z ozemlja Slovenije v drugo državo

članico, če se opravijo drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki delujeta kot taka v tej drugi državi članici.

Za uveljavitev oprostitve plačila DDV na podlagi prve točke 46. člena ZDDV-1 mora slovenski davčni zavezanec, dobavitelj blaga v tristranskem poslu, razpolagati z dokazilom, da je bilo blago dejansko odposlano ali odpeljeno v drugo državo članico. Na podlagi določbe 79. člena pravilnika velja kot dokazilo o odpošiljanju ali prevozu račun in prevozna listina ali drug ustrezeni dokument, iz katerega mora biti jasno razvidno, da se nanaša na prevoz blaga iz računa.

Če blago odpošlje ali odpelje iz Slovenije v drugo državo članico oseba, ki pridobi blago (pridobitev blaga pomeni na podlagi določbe prvega odstavka 11. člena ZDDV-1 prenos pravice do razpolaganja z blagom), ali druga oseba za njen račun, lahko dobavitelj blaga, na podlagi drugega odstavka 79. člena pravilnika, poleg računa in namesto dokumenta, iz katerega je razvidno, da se nanaša na prevoz blaga, uporabi tudi pisno izjavo o prevozu blaga v drugo državo članico, ki jo podpiše prevzemnik blaga. V izjavi o prevozu blaga morajo biti navedeni naslednji podatki: ime in naslov dobavitelja; številka in datum računa za dobavljeno blago; ime, naslov in identifikacijska številka za DDV kupca; prevozno sredstvo, s katerim bo blago odpeljeno, s številko prometnega dovoljenja; namembni kraj v drugi državi članici in navedbo, da je kupec pripravljen slovenskemu davčnemu organu posredovati kakršne koli informacije glede namembnega kraja tega blaga. Navedeno velja tudi v konkretnem primeru, kjer prejemnik blaga v tristranskem poslu na podlagi trgovinske klavzule EX-works prevzame odgovornost za prevoz blaga iz Republike Slovenije v drugo državo članico.

2. in 3. Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, pridobitelj blaga v tristranskem poslu (drugi v verigi), na ozemlju Republike Slovenije ne opravi obdavčljive dobave blaga, zato se mu v Republiki Sloveniji ni treba identificirati za namene DDV .

V primeru, da je blago dejansko zapustilo ozemlje Republike Slovenije, pridobitelja blaga v tristranskem poslu iz druge države članice v Sloveniji ni mogoče šteti kot davčnega zavezanca, ki bi na ozemlju Republike Slovenije opravil obdavčeno dobavo blaga. V skladu z določbo 23. člena ZDDV-1 je namreč kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti v kraju, kjer se prevoz ali odpošiljanje blaga konča ali na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za namene DDV osebi, ki pridobiva blago. V obeh primerih je lahko pridobitev blaga in nadaljnja dobava le zunaj ozemlja Republike Slovenije, zato pridobitelj blaga v Republiki Sloveniji ne opravi transakcije, ki bi bila predmet obdavčitve z DDV. V primeru pravih tristranskih poslov iz 27. člena pravilnika se davčnemu zavezancu iz druge države članice, pridobitelju blaga v tristranskem poslu (drugemu v verigi) v Republiki Sloveniji zato ni treba identificirati za namene DDV.

Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, ki mora v Republiki Sloveniji pridobiti identifikacijsko številko za namene DDV, lahko v skladu s 3. členom pravilnika imenuje davčnega zastopnika, ki v njegovem imenu izpolnjuje obveznosti iz naslova DDV, ni pa imenovanje davčnega zastopnika obvezno.

V primeru, da se davčni zavezanec s sedežem v drugi državi odloči za imenovanje davčnega zastopnika, je treba upoštevati določbo 4. člena pravilnika, da je davčni zastopnik lahko le pravna ali fizična oseba, ki:

- opravlja dejavnost v skladu z drugim odstavkom 5. člena ZDDV-1,
- ima sedež oziroma stalno bivališče v Sloveniji in
- je identificirana za namene DDV v skladu z 79. členom ZDDV-1.

Davčni zastopnik v skladu z drugim odstavkom 4. člena pravilnika ne more biti podružnica tuje osebe.

V konkretnem primeru bi slovenski davčni zavezanec, dobavitelj blaga, lahko nastopal kot davčni zastopnik za davčnega zavezanca iz druge države članice, če bi le ta pridobil v Republiki Sloveniji identifikacijsko številko za namene DDV.

4. Če blago zapusti ozemlje Republike Slovenije, je dobava blaga, ki jo opravi slovenski davčni zavezanec pod pogoji iz prve točke 46. člena ZDDV-1, oproščena plačila DDV tudi, če ne gre za tristransko dobavo blaga.

V primeru, ko je bila dobava blaga znotraj Skupnosti nedvomno opravljena (blago je fizično zapustilo ozemlje Republike Slovenije), je treba upoštevati stališče Sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES) v zadevi C-146/05, da načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. Če davčni zavezanec razpolaga z verodostojnim dokazilom iz 79. člena pravilnika, se torej šteje, da ima dokaz o izpolnitvi vsebinske zahteve, to je dokaz, da je blago zapustilo ozemlje Republike Slovenije. Dobava blaga znotraj , ki jo opravi slovenski davčni zavezanec pod pogoji iz prve točke 46. člena ZDDV-1, je zato oproščena plačila DDV.

Odgovor na drugi del vprašanja je glede na navedeno brezpredmeten.

** V nadaljevanju pojasnila pomeni besedna zveza »država članica«, državo članico Skupnosti*