

KOMISIJSKA POGODBA, PRENOS BLAGA V DRUGO ČLANICO EU, DOBAVA BLAGA NA DALJAVO IN OBRAČUN DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-25/2009, 23. 4. 2009

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji, navaja, da želi s podjetjem iz Velike Britanije, ki je identificirano za namene DDV v Veliki Britaniji skleniti komisijsko pogodbo. Izdelki podjetja iz Velike Britanije bi se dobavljali v skladišče vašega podjetja, ki bi poskrbelo za poslovne procese manipulacije, logistike ter prodaje teh izdelkov preko svoje spletne trgovine v različne države članice, med njimi tudi v Slovenijo. Slovensko podjetje ne bi postalo lastnik teh izdelkov, ampak bi samo vršilo prodajo ter v skladu s pogodbo tujemu podjetju izstavljalo račune za stroške provizije pri prodaji. Kupci izdelkov bi plačevali kupnino za izdelke na različne načine (kreditna kartica, plačilo po povzetju oziroma predračunu). Zanima ga:

1. Ali mora slovensko podjetje obračunavati DDV že ob samem prejemu izdelkov, čeprav še niso prodani in so ves čas last tujega podjetja?

Komisionar obračuna DDV, ko izdelek izvzame iz zaloge.

2. Kdo mora obračunati DDV od prodanih izdelkov končnim kupcem v Sloveniji, slovensko ali tuje podjetje?

Od prodanih izdelkov končnim kupcem v Sloveniji obračuna slovenski DDV komisionar.

3. Kakšno evidenco je potrebno voditi za blago v komisijski prodaji?

Slovenski davčni zavezanec mora v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke za nadzor nad zalogami blaga, ki jih ima v svojem skladišču, še posebej pa podatke, določene v petem odstavku 21. člena pravilnika.

V primeru komisijske prodaje istočasno nastaneta dve dobavi, in sicer:

- med komitentom in komisionarjem (ob sklenitvi pogodbe med komitentom in komisionarjem dobava blaga še ni bila opravljena) ter
- med komisionarjem in končnim kupcem.

Tako je treba ločeno obravnavati izročitev blaga s strani komitenta komisionarju in ločeno dobavo blaga, ki jo komisionar v svoje imenu za račun komitenta opravi kupcu blaga.

1. Dobava blaga med komitentom in komisionarjem

V skladu s prvim odstavkom 3. člena ZDDV-1 je med drugim predmet obdavčitve z DDV dobava blaga, ki jo davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti za plačilo. Dobava blaga v skladu s 6. točko drugega odstavka 6. člena ZDDV-1 pomeni tudi prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija za nakup ali prodajo.

Pridobitev blaga znotraj Skupnosti v skladu z 11. členom ZDDV-1 pomeni pridobitev pravice razpolaganja na premičninah, kot da bi bil pridobitelj lastnik, ki jih pridobitelju

odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice prodajalec ali sam pridobitelj ali druga oseba za račun enega od njiju.

V skladu s 23. členom ZDDV-1 se za kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila. V obravnavanem primeru je torej kraj pridobitve blaga znotraj Skupnosti Slovenija.

ZDDV-1 v prvem odstavku 9. člena določa, da se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje tudi prenos blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, ki ga opravi davčni zavezanec v drugo državo članico. Drugi odstavek tega člena ZDDV-1 določa, da se šteje, da je bil opravljen prenos blaga v drugo državo članico v skladu s prvim odstavkom tega člena, če davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun, odpošlje ali odpelje blago v drugo državo članico za namene svojega podjetja, razen za namene transakcij, ki so navedene v nadaljevanju tega odstavka.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08) v 21. členu podrobneje določa, kdaj gre za prenos blaga v drugo državo članico in pridobitev blaga iz druge države članice z namenom vzpostavitve zaloge blaga pri kupcu.

Če tako davčni zavezanec prenese blago iz svojega podjetja v drugo državo članico z namenom vzpostaviti zalogo blaga pri kupcu, se tak prenos blaga šteje za dobavo blaga v skladu z 9. členom ZDDV-1 takrat, ko se taka transakcija v drugi državi članici obravnava kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti.

Če davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v drugi državi članici, prenese blago iz svojega podjetja v drugo državo članico kupcu, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji, z namenom vzpostavitve zaloge blaga pri kupcu, se taka transakcija obravnava kot pridobitev blaga znotraj Skupnosti takrat, ko kupec izvzame blago iz zaloge.

Izraz »zaloge blaga pri kupcu« pomeni zaloge blaga, ki so v lasti prodajalca in skladiščene v skladišču kupca (lastnem ali najetem). Skladiščeno blago se ne sme uporabljati od trenutka, ko je dano v skladišče, do trenutka, ko je izvzeto iz zaloge.

Kupec blaga (v obravnavanem primeru je to slovensko podjetje, identificirano za namene DDV v Sloveniji, pri katerem bo podjetje iz Velike Britanije skladiščilo svoje izdelke) je dolžan v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke za nadzor nad zalogami blaga, ki jih ima v svojem skladišču, posebej pa še:

- državo članico, iz katere je bilo blago odposlano;
- identifikacijsko številko za DDV dobavitelja blaga, ki mu jo je izdala država članica, iz katere je bilo blago odposlano;
- datum odpošiljanja blaga iz druge države članice;
- datum, ko prejme blago v svoje skladišče;
- skupno vrednost blaga v zalogi v eurih;
- opis blaga v zalogi;
- količino blaga v zalogi in
- datum, ko izvzame blago iz zaloge in se šteje, da je opravljena pridobitev skladiščenega blaga.

Če so torej izpolnjeni pogoji iz 9. člena ZDDV-1 in 21. člena pravilnika, sama izročitev blaga s strani komitenta komisionarju še ne predstavlja pridobitve blaga. V tem primeru ob izročitvi blaga ni potrebno obračunati DDV, ampak mora komisionar obračunati DDV šele takrat, ko blago izvzame iz zaloge.

V zvezi s provizijo pri prodaji blaga pa naslednje:

V skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 je kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, razen posredovanja pri prevoznih storitvah in pri opravljanju pomožnih storitev pri teh prevozih ter posredovanja pri storitvah iz prvega odstavka 29. člena tega zakona, kraj, kjer je opravljena glavna transakcija.

Če je naročnik storitev, ki jih opravi posrednik, identificiran za DDV v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere se opravi ta transakcija, se ne glede na prvi odstavek tega člena šteje, da je kraj opravljanja storitev na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero mu je bila storitev opravljena.

Iz navedenega izhaja, da v konkretnem primeru komisionar v skladu z drugim odstavkom 25. člena ZDDV-1 od provizije za posredovanje pri prodaji blaga ne obračuna slovenskega DDV.

2. Dobava blaga med komisionarjem in končnim kupcem

V dopisu navaja, da bi bili izdelki prodani kupcem iz različnih držav članic, tudi iz Slovenije. Kraj dobave blaga, ki se ne prevaža ali ne odpošilja, je v skladu z 19. členom ZDDV-1 kraj, kjer se blago nahaja, ko se opravi dobava blaga, če pa se blago odpošilja ali prevaža, pa je v skladu z 20. členom ZDDV-1 kraj, kjer se odpošiljanje ali prevoz blaga prične, če se blago odpošilja ali prevaža.

Če torej izdelek ne bo zapustil ozemlja Republike Slovenije, je kraj dobave v skladu z 19. členom ZDDV-1 Slovenija, zato komisionar obračuna slovenski DDV.

Če pa se bo prodaja izdelka opravila končnemu potrošniku iz druge države članice (torej osebi, ki ni identificirana za namene DDV v tej drugi državi članici), in bo dobavitelj – komisionar ali druga oseba za njegov račun izdelek odposlala ali odpeljala iz Slovenije, bo šlo za t.i. prodajo blaga na daljavo. O prodaji blaga na daljavo ne moremo govoriti, če bo kupec sam v Sloveniji prevzel izdelek.

V skladu s tretjim odstavkom 20. člena velja, da je pri prodaji blaga na daljavo kraj dobave kraj, kjer se pošiljanje ali prevoz kupcu konča, če vrednost opravljenih dobav v isto državo članico preseže prag, ki ga določi posamezna država članica*. Dokler ta prag v posamezni državi članici ni presežen, je kraj obdavčitve v državi članici, kjer se začne pošiljanje ali prevoz blaga.

*Pri prodaji izdelkov prek interneta torej komisionar v primeru **dobave blaga na daljavo** obračuna slovenski DDV, razen če ni že presegel vrednostni limit, določen v namembni državi članici, in se je zato identificiral za namene DDV v tej državi ali če se je v tej državi prostovoljno identificiral za namene DDV. Če je torej komisionar v namembni državi članici identificiran za namene DDV, potem dobava blaga ni predmet slovenskega DDV.*

*Če pa bo izdelek dobavljen v drugo državo članico **davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV v drugi državi članici**, bo v skladu s 46. členom ZDDV-1 ta dobava blaga oproščena plačila DDV. Ta oprostitev pa se lahko uveljavi le, če so izpolnjeni pogoji iz 79. člena pravilnika.*

ZDDV-1 namreč v prvi točki 46. člena določa, da so plačila DDV 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.

Tako pravilnik v 79. členu določa, da davčni zavezanec, ki želi uveljaviti oprostitev plačila DDV na podlagi 46. člena ZDDV-1, dokazuje, da je to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, z računom in prevozno listino ali drugim ustreznim dokumentom, 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, ali druga oseba za njen račun, lahko dobavitelj blaga poleg računa in namesto dokumenta iz prvega odstavka tega člena kot dokazilo, da je bilo blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico, uporabi tudi pisno izjavo o prevozu blaga v drugo državo članico, ki jo podpiše prevzemnik blaga.

V skladu s tretjim odstavkom 79. člena pravilnika morajo biti v izjavi o prevozu blaga 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 odpeljano, s številko prometnega dovoljenja;
- namembni kraj v drugi državi članici in
- navedba, da je kupec pripravljen slovenskemu davčnemu organu posredovati kakršne koli informacije glede namembnega kraja tega blaga.

** Vrednostni limiti v posameznih državah članicah so v Prilogi XVII k pravilniku.*