

D D V

Mag. Branko Mayr, dipl.oec., p.r.  
Davčni svetovalec Društva davčnih svetovalcev Slovenije

## 1. Uvod

V Poročevalcu Državnega zbora Republike Slovenije, številka 30 z dne 8.5.1998 je bil objavljen predlog zakona o davku na dodano vrednost – drugo branje (v nadaljevanju: predlog). Predlog postavlja vrsto dilem. Eno od njih odpiram v tem sestavku in pričakujem, da jo bomo skupaj s strokovno javnostjo razrešili. Vezana je na določilo 1. odstavka 40. člena predloga, ki pravi:

*»Davčni zavezanec sme pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev od drugega davčnega zavezanca, pri uvozu blaga ter kot prejemnik storitve (v nadaljnjem besedilu vstopni DDV), če je to blago oziroma storitev uporabil oziroma jih bo uporabil za namene opravljanja dejavnosti, od katere se plačuje DDV.«*

Pred obravnavo problema pa nekaj malega o davku na dodano vrednost.

## 2. Davek na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost je splošno sprejeta oblika davka. Glede na način obračuna teorija obravnava:

- bruto proizvodni davek na dodano vrednost (prodajna vrednost -- nabavna vrednost nabavljenega materiala),
- dohodkovni davek na dodano vrednost (prodajna vrednost-nabavna vrednost nabavljenega materiala-amortizacija opreme),
- potrošni davek na dodano vrednost (vse nabave opreme se všttevajo v davčno osnovo in odštevajo od prodaj davčnega zavezanca v določenem obdobju). Potrošni davek na dodano vrednost je prevladujoča oblika in bo uvedena tudi v Sloveniji.

Osnovna lastnost davka na dodano vrednost je, da se obdavčuje dodana vrednost. Načeloma se plačuje ob vsakem prometu. Princip prikazujemo v spodnji shemi:

POSTAVKA	FAZA PROMETA			
	I	II	III	IV
<i>Dodana vrednost</i>	100			
<i>Ddv (20 %)</i>	20			
<i>Fakturna vrednost</i>	120			
<i>Vstopni ddv</i>		20		
<i>Prenesena vrednost</i>		100		
<i>Dodana vrednost</i>		50		
<i>Vrednost blaga</i>		150		
<i>Ddv (20 %)</i>		30		
<i>Fakturna vrednost</i>		180		
<i>Vstopni ddv</i>			30	
<i>Prenesena vrednost</i>			150	
<i>Dodana vrednost</i>			40	
<i>Vrednost blaga</i>			190	
<i>Ddv (20 %)</i>			38	
<i>Fakturna vrednost</i>			228	
<i>Vstopni ddv</i>				38
<i>Prenesena vrednost</i>				190
<i>Dodana vrednost</i>				10
<i>Vrednost blaga</i>				200
<i>Ddv (20 %)</i>				40
<i>Fakturna vrednost</i>				240

Promet blaga pomeni prenos lastninske pravice oziroma pravice razpolaganja na stvareh. Kot obdavčljivi promet blaga oziroma storitev je šteti samo promet opravljen za “plačilo”, ki ga opravi oseba, ki je zavezanec za obračunavanje in plačevanje davka.

*Kot plačilo se šteje: plačilo v denarju, plačilo v stvareh oziroma z nasprotno storitvijo, brezplačna dobava blaga oziroma storitve zaposlenemu s strani delodajalca, uporaba blaga in storitev za neposlovne namene, brezplačna odtujitev oziroma zamenjava blaga, razen poslovnih vzorcev.*

*Zavezanec je vsaka oseba, ki kakorkoli opravlja samostojno neodvisno dejavnost, in ki je registrirana kot zavezanec.*

Davek na dodano vrednost se uporablja za promet, ki je opravljen na ozemlju države, ki ga uvaja. V skladu s sprejetimi smernicami je uveljavljeno načelo “države uvoznice”. Izdelki so v državi uvoznici obdavčeni z uvoznimi dajatvami in predpisanim prometnim davkom (davek na dodano vrednost je oblika promentnega davka). Davek na dodano vrednost se obračunava in plačuje tako, kot da bi bil carinska dajatev. Neobdavčeni so izdelki, ki se izvažajo. Izvoznikom se davek na dodano vrednost, ki je bil plačan v prejšnjih fazah prometa, vrne.

Davek na dodano vrednost se lahko obračunava s pomočjo večih metod. V teoriji se v glavnem omenjajo:

- odštevalna metoda obračuna  
(zneski prodaj - zneski nabav = osnova za davek \* davčna stopnja = davek)
- kreditna metoda obračuna

(zneski davka obračunani ob prodajah - zneski davka obračunani ob nabavah)  
To je prevladujoča oblika. Uvedena bo tudi v Sloveniji.

- seštevalna metoda obračuna  
(seštejejo se vsi elementi v določeni fazi prometa, ki se vključujejo v dodano vrednost (npr. plače, obresti, najemnine, dobiček)). Zaradi zahtevnosti obračuna se ta metoda v praksi ne uporablja.

Eden glavnih razlogov uvedbe davka na dodano vrednost v Sloveniji je v prilagoditvi predpisom, ki so veljavni v Evropski zvezi, kjer je davek na dodano vrednost obvezna davčna oblika. Omenja se, da je pogoj za članstvo v Evropski zvezi uskladitev z njenimi predpisi.

Pomembna lastnost davka na dodano vrednost je njegova prihodkovna izdatnost. Seveda je to izdatnost treba obravnavati iz perspektive države. Za davkoplačevalce pa to pomeni ravno obratno. Nedvomno predstavlja davek na dodano vrednost pomemben finančni vir države, saj je relativno stabilen vir financiranja javne porabe. Razlike v obsegu finančnih učinkov so povezane:

- z davčno osnovo

*Predlog zakona predpostavlja široko davčno osnovo z najmanjšim možnim številom izjem. Davek je sorazmeren s ceno izdelkov ne glede na število stopenj v proizvodnem in delitvenem procesu pred stanjem, ko se zaračuna in se uporablja na vsaki stopnji proizvodnje in delitve vse do in vključno s prodajo na drobno. Obračuna se ob vsaki transakciji na podlagi prodajne cene blaga ali storitve po stopnji določeni z zakonom. Plača se potem, ko se odšteje znesek davka, ki je bil obračunan v prejšnjih fazah prometa.*

- s številom in višino stopenj

*S stališča nevtralnosti davka na dodano vrednost kot transakcijskega davka in stroškov njegovega pobiranja bi bilo najprimerneje, če bi se uporabljala samo ena davčna stopnja. Nasprotniki uvebe ene stopnje pa pravijo, da se z uvedbo ene stopnje povečuje obremenitev revnejšega prebivalstva (osnovni proizvodi so obdavčeni po enaki stopni kakor luksuzno blago, kar pomeni, da se poraba, ki presega osnovno, relativno poceni). Le malo držav uporablja le eno davčno stopnjo. V Evropski zvezi je bilo leta 1993 dogovorjeno, da se uporabljata največ 2 minimalni stopnji. Prav tako je bilo dogovorjeno, da splošna stopnja naj ne bi bila nižja od 15 %, znižana stopnja pa ne nižja od 5 %. Pri tem je natančno določeno blago in storitve, ki se obdavčujejo z nižjo davčno stopnjo. Pričakovati je, da se bodo države, ki imajo več kot dve, stopnji uskladile z zahtevami Evropske zveze.*

- z davčnimi oprostitvami

*Teži se, da bi bilo oprostitev čim manj. Načeloma velja, da davčni zavezanec, ki bo uveljavljal oprostitev plačila davka na dodano vrednost, pri takšnem prometu ne bo zaračunaval davka, po drugi strani pa ne bo imel pravice do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je plačal v predhodnih fazah prometa. Velja načelo, da vse, česar zavezanec ni plačal v prejšnji fazi, plača zavezanec v naslednji fazi prometa, zato so smiselne le oprostitve predvidene v zadnji fazi prometa - med davčnimi zavezanci in končnimi potrošniki. Popolnoma brez obremenitve z davkom na dodano vrednost je izvoz.*

Naslednja značilnost davka na dodano vrednost je njegova nevtralnost. Pri tem mislimo na to, da davek na dodano vrednost ne vpliva:

- na odločitve proizvajalcev, kaj bodo proizvajali

- odločitve kupcev, kaj bodo kupovali
- organizacijske oblike (proizvajalcev, trgovcev, ...)
- metode poslovanja
- odločitve potrošnikov ali bodo nekaj kupovali ali ne
- in podobno.

To nevtralnost pa se doseže s čim manjšim številom stopenj, majhnim številom oprostitev, izjem in podobno.

Pomembna je lastnost dvojnega nadzora. Prodajalec mora skrbeti za pravilnost obračuna davka na dodano vrednost. Nadzira ga kupec, ki prodajalčeve račune uporabi kot osnovo odbitka vstopnega davka. Zato se zmanjšuje možnost davčnih utaj. Seveda pa to ne velja v zadnji fazi, saj potrošnik nima pravice povračila plačanega davka.

Davek na dodano vrednost bi naj bil administrativno enostaven. To še posebej velja v primeru uporabe le ene stopnje ter v primeru zelo majhnega števila izjem in oprostitev.

### 3. Pregled vsebine zakona na dodano vrednost v Sloveniji

Predlog zakona temelji na spredaj opredeljenih osnovnih načelih. Njegove ključne vsebinske opredelitve so:

- Zavezanec davka na dodano vrednost je
  - vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja *dejavnost* ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti in se ne uvršča med male zavezanec
  - mali zavezanec (*mali zavezanec je tisti, katerega dobave v obdobju zadnjih 12 mesecev ne presegajo 5.000.000 sit*), če se prijavi davčnemu organu kot davčni zavezanec
  - **Izjeme od gornjega so predvidene za državne organe in organizacije ter organe lokalne samouprave v okviru njihovih pristojnosti in pravne osebe javnega prava v okviru javnih pooblastil na podlagi zakona.**
- Plačnik davka na dodano vrednost je
  - Davčni zavezanci
  - Davčni zastopnik, ki ga imenuje zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža
  - Prejemniki storitev (za storitve, ki jih opravijo zavezanci, ki v Sloveniji nimajo sedeža)
  - Vsaka oseba, ki na računu ali drugem dokumentu, ki ga nadomešča, izkaže davek na dodano vrednost, ki ga po zakonu o davku na dodano vrednost ne sme izkazati
  - Pri uvozu pa carinski dolžnik
- Predmet obdavčenja je vsak **promet blaga in storitev** na ozemlju Republike Slovenije<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Promet blaga, uporaba blaga za neposlovne namene, uporaba blaga lastne izdelave, sprememba namembnosti ter zadržanje blaga ob prenehanju dejavnosti; promet blaga za plačilo na podlagi odločitve državnega organa ali na podlagi zakona, prodaja blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija ob nakupu oziroma prodaji blaga; najemne pogodbe, pogodbe z odloženim plačilom (leasing), izročitev novozgrajenih objektov ter prenos stvarnih pravic in deležev na nepremičninah, ki dajejo imetniku lastninsko pravico oziroma posest na nepremičnini ali delu nepremičnine; razpolaganje s poslovnimi sredstvi davčnega zavezanca s strani druge osebe, vključno z likvidacijskim in stečajnim upraviteljem ter skrbnikom; dobava električne energije, plina ter energije za ogrevanje, zamrzovanje oziroma hlajenje; uporaba blaga davčnega

- Vsak uvoz blaga v Republiko Slovenijo
- Obveznosti obračuna davka na dodano vrednost pri računih ali drugih dokumentih nastane, ko je blago izdobiljeno oziroma storitev opravljena, ko je izdan račun ali drug dokument.<sup>2</sup>
- Predujmi in predplačila so davčna osnova
- Davek na dodano vrednost se obračuna v davčnem obdobju (mesec ali trimesečje), v katerem je bil promet opravljen.
- Davčna osnova za DDV je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za opravljen promet blaga oziroma storitev vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takega prometa, razen davka na dodano vrednost. Pri brezplačnih dobavah je davčna osnova tržna vrednost blaga oziroma storitve v času in kraju opravljenega prometa. V primeru zamenjave blaga je davčna osnova vrednost prejetega blaga oziroma storitve. Davčna osnova pri uvozu blaga je vrednost blaga, določena v skladu s carinskimi predpisi.
- Davčna stopnja je predlagana v višini 19 %. Plačuje se od vsakega prometa blaga, storitev in uvoza blaga za katerega ni določena nižja stopnja, ki je 8 %.
- Oprostive so omejene. Nanašajo se v glavnem na dejavnosti, ki so v javnem interesu, izvoz blaga in drugo
- Predpisni so podatki, ki jih mora zavezanec zagotoviti v svojem informacijskem sistemu. Obvezna je izdaja računov. Roki hrambe listin so dolgi.
- Davčna obveznost je razlika med izstopnim in vstopnim davkom v obračunskem obdobju.  
Vstopni davek je davek, vsebovan v prejetih računih. Najlažje ga opredelimo s spodnjim izrazom:

$$\begin{aligned}
 & \text{vstopni davek} \\
 & = \\
 & \text{davek na dodano vrednost, ki so ga zavezancu zaračunali drugi davčni zavezanci} \\
 & + \\
 & \text{davek na dodano vrednost pri uvozu blaga}
 \end{aligned}$$

---

zavezanca za neposlovne namene; dobava blaga, ki jo opravi davčni zavezanec svojim zaposlenim brez plačila, za uporabo izven zaposlitve; poraba blaga s strani davčnega zavezanca za zasebne namene, ki niso v zvezi z opravljanjem dejavnosti; brezplačna odtujitev oziroma zamenjava blaga, razen: poslovnih vzorcev, daril manjših vrednosti (do 2000 sit), za namene opravljanja dejavnosti, (če so občasna in se ne dajejo isti osebi), dobava blaga opravljena za zmanjšano plačilo prejemniku, ki ni davčni zavezanec, zamenjava blaga; promet storitev (opravljanje, opustitev oziroma dopustitev dejanja v okviru opravljanja dejavnosti, ki ni promet blaga ter prenos, odstopanje in koriščenje avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic, kot tudi odrekanje tem pravicam, promet storitev na podlagi odločitve državnega organa oziroma na podlagi zakona, uporaba storitev za neposlovne namene, zamenjava storitev, storitve za neposlovne namene (uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca v zasebne namene ali v zasebne namene zaposlenih oziroma uporaba za druge namene kot namene opravljanja dejavnosti), promet storitev, ki ga zavezanec opravi brez ali za zmanjšano plačilo za zasebne namene ali za zasebne namene zaposlenih oziroma za druge namene kot je namen opravljanja dejavnosti, storitve v svojem imenu na račun druge osebe pri prometu storitev, kjer davčni zavezanec deluje v svojem imenu in za račun druge osebe se šteje, da prejme in opravi te storitve sam.

<sup>2</sup> Račun mora biti izdan v roku 8 dni po opravljeni dobavi blaga oziroma storitvi. Če računa ali drugega dokumenta ni, se šteje, da je dobava opravljena, blago izročeno, ali kako drugače dano na razpolago, ko je blago izdobiljeno oziroma, ko so storitve dejansko opravljene.

Od obračunane obveznosti (izstopni davek) lahko davčni zavezanec odšteje vstopni davek. Vstopni davek pa lahko odšteva le za tiste namene, ki so tesno povezani z izstopnim davkom (vprašanje namenskosti porabe). Brez dvoma bo to področje, ki bo pri izvajanju zakona o davku na doadano vrednost eno bolj spornih. Prav to pa je predmet tega sestavka.

Določila zakona o tem, kaj se šteje in kaj se ne šteje za poslovno potrebno so skopa, jih sploh ni. Ne glede na navedeno pa mora pri ugotavljanju vstopnega davka, ki ga bo odbil od davčne obveznosti, upoštevati določila o tem, kaj sme in kaj ne sme všteti v vstopni davek.

### **ugotovitev zneska obveznosti za plačilo davka v obračunskem obdobju**

**izstopni davek**

--

**vstopni davek**

=

**davčna obveznost**

Rezultat je lahko pozitiven ali negativen. V primeru, da je pozitiven, potem mora zavezanec plačati svojo obveznost. V primeru, če je negativen, pa ima pravico dobiti vrnjen več plačani vstopni davek.

*presežek - primanjkljaj  
izstopnega davka nad vstopnim davkom v obračunskem obdobju*

a) presežek

**vstopni davek > izstopnega davka**

razlika se poročuna na zapadle druge davke

ostanek se izplača v roku

od 30

do 90

dni po predložitvi obračuna

*Izvozniku se lahko vrne presežek prej kot v 30 dneh*

b) primanjkljaj

**vstopni davek < izstopnega davka**

razlika se plača do zadnjega dne naslednjega meseca po obračunskem obdobju

Registracija davčnih zavezancev najkasneje do 20. dne koledarskega meseca, ki sledi mesecu, v katerem so njegove dobave blaga oz. storitve presegle 5.000.000 SIT oziroma pri kmetih, ko katastrski dohodek preseže 1.500.000 SIT. Z dnem veljavnosti registracije pridobi davčni zavezanec pravico do sorazmernega odbitka vstopnega davka za blago, nabavljeno v zadnjih 12 mesecih pred veljavnostjo registracije, ki ga določi davčni organ na podlagi knjigovodskih podatkov davčnega zavezanca.

Za kršilce določil zakona so zagrožene izredno visoke kazni. Menimo, da so kazni previsoke, saj lahko tudi v primeru nehotenih napak ugonobijo marsikaterega davčnega zavezanca.

#### **4. Poslovno potrebna**

#### **5. Sklep**

Nesporno je, da bomo plačevali davek na dodano vrednost. Podjetnik mora biti seznanjen z določili predloga zakona, spremljati mora sprejemanje zakona. Po svojih močeh mora prispevati, da bo sprejeti zakon odražal interese vseh. Zato pričakujemo, da bo na ta sestavek reagiral, da se bodo vrstili članki v katerih bodo podjetniki izrazili svojo podporo ali pa nestrinjanje s posameznimi določili predloga zakona o davku na dodano vrednost.

V tem sestavku smo prikazali glavne značilnosti davka na dodano vrednost. Menimo, da je velika verjetnost, da bo predlog zakona o davku na dodano vrednost sprejet. Upamo lahko, da se bodo nekatera določila še spremenila (oprostitve, razširitev upravičencev do obdavčitve po nižji davčni osnov, olajšanje evidenc, znižanje davčnih stopenj in še kaj).

O vseh bistvenih novostih pri sprejemanju davka na dodano vrednost vas bomo sproti seznanjali. Prav tako pa vas bomo v prihodnjih številkah seznanili s posebnostmi, ki niso prikazane v tem sestavku.