

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

2012

DIPLOMSKA NALOGA

DIPLOMSKA NALOGA

KARIM BAJT UČAKAR

KARIM BAJT UČAKAR

KOPER, 2012

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Diplomska naloga

DOLOČANJE ODBITNEGA DELEŽA DAVKA NA
DODANO VREDNOST

Karim Bajt Učakar

Koper, 2012

Mentorica: doc. dr. Tatjana Horvat

POVZETEK

V diplomski nalogi je prikazano, kako s pravilnim izborom načina obračunavanja odbitnega deleža poenostaviti poslovanje pri davčnem zavezancu in kako z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšati nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju. Poudarek je na pravnih osebah, ki si ne smejo v celoti odbiti vstopnega davka na dodano vrednost. Odbitni delež lahko računajo po dejanskih podatkih ali z uporabo deleža odbitka. V ta namen je razložena tudi razlika med neobdavčljivim in obdavčljivim prometom ter nadaljnja delitev na obdavčeni in oproščeni promet ter vpliv nepravilnih oprostitev in subvencij na izračun višine odbitnega deleža.

Ključne besede: obdavčitev, stopnje obdavčitev, odbitni delež, davčne pravice, promet, davek na dodano vrednost (DDV), evidence DDV.

SUMMARY

The diploma shows how to simplify operations for a taxable person with proper selection of calculation method of the deductible proportion and how to reduce the fluctuation in accounting and VAT paying in an accounting period with controlled operations and proper planning of business incomes and expenses. Emphasis is placed on legal persons who are not allowed to deduct input value added tax fully. A taxable person can either claim deduction on the grounds of actual data or choose deductible share. For this purpose the difference is explained between non-taxable and taxable turnover and the further division of the taxed and exempt turnover and the impact of the quasi exemptions and subsidies to the amount of the deductible share.

Key words: taxation, rates of taxation, deductible proportion, tax reductions, turnover, value added tax (VAT), evidences of VAT.

UDK: 336.22(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
2	Davek na dodano vrednost	4
2.1	Splošno o davku na dodano vrednost	4
2.1.1	Davčni zavezanec	5
2.1.2	Kraj obdavčljivih transakcij	6
2.1.3	Čas nastanka obveznosti za obračun davka na dodano vrednost	8
2.1.4	Obdavčljivi promet	9
2.1.5	Neobdavčljivi promet	10
2.1.6	Oproščeni promet	11
2.2	Pravica do odbitka davka na dodano vrednost	13
2.3	Izračunavanje odbitnega deleža davka na dodano vrednost	14
2.3.1	Izračunavanje odbitka davka na dodano vrednost po dejanskih podatkih	15
2.3.2	Izračunavanje odbitka davka na dodano vrednost za vso dejavnost	16
2.3.3	Izračunavanje več odbitkov davka na dodano vrednost po področjih dejavnosti	16
2.4	Izračun odbitka davka na dodano vrednost	17
2.4.1	Subvencije	18
2.4.2	Kaj se ne upošteva pri izračunu deleža davka na dodano vrednost	21
2.4.3	Začasni in dokončni odbitek davka na dodano vrednost	22
2.5	Primeri Sodišča Evropske unije	23
3	Izračun odbitnega deleža na Inštitutu za delo pri Pravni fakulteti v Ljubljani	27
3.1	Prikaz načina izračuna odbitnega deleža na IDPF	29
3.2	Prikaz popravka za preteklo leto na IDPF	34
3.3	Prikaz nadzorovanega poslovanja, ki zmanjšuje nihanja pri plačevanju obveznosti DDV v posameznem obračunskem obdobju	35
3.4	Vpis v knjigo prejetih računov	37
3.5	Vpis v obrazec DDV-O	39
3.6	Ugotovitve in predlogi za izboljšanje obračunavanja davka na dodano vrednost	41
4	Sklep	43
	Literatura in viri	45

PREGLEDNICE

Preglednica 1:	Podatki za izračun števca za leto 2009	30
Preglednica 2:	Podatki za izračun imenovalca za leto 2009	31
Preglednica 3:	Izračun odbitnega deleža za leto 2009	31
Preglednica 4:	Podatki za izračun števca za leto 2010	31
Preglednica 5:	Podatki za izračun imenovalca za leto 2010	32
Preglednica 6:	Izračun odbitnega deleža za leto 2010	32
Preglednica 7:	Projekcija izračuna števca za leto 2011	33
Preglednica 8:	Projekcija izračuna imenovalca za leto 2011	33
Preglednica 9:	Projekcija izračuna odbitnega deleža za leto 2011	33
Preglednica 10:	Prikaz popravka DDV za leto 2010	35
Preglednica 11:	Primer nadzorovanega poslovanja	37
Preglednica 12:	Povzetek evidence prejetih računov	38
Preglednica 13:	Povzetek obrazca DDV-O za obdobje julij–september 2011	40

KRAJŠAVE

DDV	Davek na dodano vrednost
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
IDPF	Inštitut za delo pri Pravni fakulteti v Ljubljani
P-ZDDV-1	Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZpreZP	Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih

1 UVOD

Davek na dodano vrednost (DDV) spada med splošne davke na potrošnjo in je kot tak tudi prevladujoča oblika davka v državah Evropske unije (EU). Uveden je bil z namenom, da poenostavi in poenoti davčno poslovanje, vendar pa je operativno eden bolj zapletenih davkov vsakega davčnega sistema, zato ga moramo obravnavati celovito, natančno, z vsemi podrobnostmi.

Poudarek obravnavane tematike je na določanju odbitnega deleža pri pravnih osebah, ki ne smejo v celoti odbiti vstopnega davka na dodano vrednost. Predstavljene so tudi težave, s katerimi se soočajo davčni zavezanci pri določanju pravega načina izračunavanja odbitnega deleža DDV in samega postopka izračuna odbitnega deleža. Podan je še predlog, kako z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšati nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju.

Pri izračunu odbitnega deleža se davčni zavezanec znajde pred dilemo, kaj upoštevati v imenovalcu in kaj v števcu. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1; Uradni list RS, št. 13/11 – UPB3, 18/11, 78/11) v 65. členu določa, da se v števcu upošteva skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu, v imenovalcu pa znesek iz števca in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz 36. člena tega zakona (upoštevajo se pri računanju odbitnega deleža in so obdavčljive ali davka oproščene ter že zajete v števcu). Poseben poudarek je zato namenjen tudi obravnavi razlike med cenovnimi in drugimi subvencijami, ki vplivajo na višino odbitka DDV.

V ta namen je najprej s teoretičnega vidika razložena razlika med neobdavčljivim in obdavčljivim prometom ter nadaljnja delitev na obdavčeni in oproščeni promet s pravico oz. brez pravice do odbitka DDV. V nadaljevanju so predstavljeni še načini izračuna odbitnega deleža ter na praktičnem primeru prikazan izračun odbitnega deleža na Inštitutu za delo pri Pravni fakulteti v Ljubljani (IDPF). Obravnavana tema bo namenjena tako davčnim organom z vidika vsebinskega prikaza problematike izračunavanja odbitnega deleža kot tudi pomoč finančnim, računovodskim in drugim službam.

Davčni zavezanec, ki opravlja tako obdavčeno kot oproščeno dejavnost, in za to prejme plačilo, si lahko DDV odbija le na osnovi izračuna odbitnega deleža po eni od treh metod, ki so opredeljene v 105. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (P-ZDDV-1; Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11). Tako si lahko odbija DDV po dejanskih podatkih, če zagotovi v svojih knjigovodskih evidencah podatke o vsem zaračunanem DDV. Lahko določi znesek DDV, ki ga sme odbiti, z uporabo deleža odbitka za vso dejavnost, ali pa določi več odbitnih deležev, za vsako dejavnost posebej pod pogojem, da zagotovi ločeno vodenje poslovanja za vsako področje dejavnosti, kar prinese dodatno administrativno delo in posledično povečanje

stroškov poslovanja. Navadno imajo davčni zavezanci težave z izborom najprimernejšega načina izračunavanja odbitnega deleža DDV, saj DDV zahteva celovito obravnavo, in ker nimajo zaposlenih davčnih strokovnjakov, najemajo proti plačilu zunanje svetovalce, kar zvišuje stroške poslovanja. Izbrani način določanja odbitnega deleža mora zavezanec nato prigrasiti davčnemu organu. Tako Prezelj (2011a, 5) ugotavlja, da bi bilo utemeljeno določiti kot obvezen prvi korak neposredni pripis vstopnega DDV izhodnim transakcijam, za DDV, pri katerih to ni mogoče, pa dovoliti katerokoli od splošnih metod, ki glede na naravo in organizacijo poslovanja zagotavlja ustrezen rezultat. Prav pri izbiri metode je treba biti zelo previden, saj kot ugotavljata Ristevski in Pogačnik (2008, 7), pravilna določitev odbitnega deleža lahko bistveno vpliva na višino vstopnega DDV, ki se ga sme odbiti.

Postopek obračunavanja DDV se je zaostрил še z nedavno sprejetim Zakonom o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPreZP; Uradni list RS, št. 18/11), ki naj bi uredil plačilno nedisciplino in tako izboljšal likvidnostni položaj domačih pravnih oseb, in posledično s sprejetim 66. a členom ZDDV-1D (Uradni list RS, št. 18/11), ki pogojuje pravico do odbitka vstopnega DDV tako, da se ga lahko odbija le v primeru, da neplačano zapadlo obveznost pravočasno prijavimo v večstranski pobot. Za neplačane ali delno plačane račune, ki niso pravočasno prijavljeni v sistem večstranskega pobota v skladu z ZpreZP, in kjer se je DDV že odbijal, je treba narediti popravke in povečati davčno obveznost. Po poravnavi zapadlih obveznosti pa si lahko davčni zavezanec ponovno odbije vstopni DDV v delu, kot mu pripada. Vse to zahteva vodenje dodatnih evidenc ter prinaša dodatno administrativno delo, zahteva prilagoditve računovodskih računalniških programov, kar samo po sebi povečuje stroške poslovanja. Pri vsem tem pa se tudi davčni strokovnjaki sprašujejo, ali je takšno omejevanje sploh smiselno oz. zakonito.

Teoretična izhodišča, ki so obravnavana v diplomski nalogi, so opredelitev davčnega zavezanca in izbrana metoda izračunavanja odbitnega deleža DDV v obravnavanem raziskovalnem zavodu.

Namen diplomske naloge je prikazati, da lahko s pravilnim izborom načina obračunavanja odbitnega deleža poenostavimo poslovanje pri davčnem zavezancu, in da lahko z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšamo nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju.

Cilj diplomskega dela je:

- s pomočjo strokovne literature in predpisov proučiti različne načine izračunavanja odbitnega deleža pri zavezancih,
- opredeliti glavne prednosti in slabosti posamezne metode in optimizirati delež odbitnega DDV,
- poiskati možnosti poenostavitve izračunavanja odbitnega deleža DDV,

- prikazati, da lahko z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšamo nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju.

S proučevanjem se je odgovorilo na trditve, ki so se skozi nalogo poskušale potrditi ali zanikati, da:

- pravilno planiranje prihodkov in odhodkov zmanjša obveznost plačila DDV v posameznem obračunskem obdobju;
- subvencije in dotacije vplivajo na višino izračunanega odbitnega deleža;
- je izbrana metoda izračunavanja odbitnega deleža za IDPF najprimernejša.

Diplomska naloga je sestavljena iz teoretičnega in empiričnega dela. Prvi, teoretični del diplomske naloge je analiziran z deskriptivno metodo dela in metodo kompilacije, osnovan na pregledu pravnih podlag, strokovne literature in člankov, davčnih pojasnil in drugih virov, kot je internet. V drugem, empiričnem delu naloge je uporabljena komparativna metoda (primerjanje in stopnjevanje), analitična metoda (razčlenjevanje celote v posamezne dele) in induktivno-deduktivna metoda (sklepanje iz posameznih primerov v splošno in obratno). S komparativno metodo je na praktičnem primeru IDPF primerjalno prikazan izračun odbitnega deleža za leto 2009, 2010 in 2011 s pomočjo podatkov, pridobljenih iz obračunov DDV in iz zaključnega računa IDPF za leto 2009 in 2010 ter projekcije podatkov za leto 2011. Z analitično metodo so prikazani podatki, ki so bili upoštevani za izračun odbitnega deleža v posameznem proučevanem obdobju. Za obrazložitev dobljenih rezultatov pa je uporabljena induktivno-deduktivna metoda, ki je na osnovi sklepanja iz posameznega primera to razširila kot stališče za vse davčne zavezance. V pripravo diplomske naloge so vključene tudi lastne izkušnje, opažanja in ugotovitve, pridobljene pri opravljanju dela.

Predpostavlja se, da je na osnovi zbranih in primerjanih podatkov analiza pokazala, da je izbrani način izračunavanja odbitnega deleža DDV za vso dejavnost za IDPF najprimernejši, saj je med vsemi najenostavnejši in bi izbira vsake druge metode pomenila le dodatno povečanje stroškov poslovanja.

Proučevanje se je omejilo le na dostopne podatke IDPF, podatki drugih davčnih zavezancev o izbiri načina obračunavanja odbitnega deleža DDV in njihovi višini (odstotku) dovoljenega odbitnega deleža so nedostopni zaradi narave zaupnosti. Zaradi tega so analizirani in primerjani po letih le podatki enega davčnega zavezanca.

V diplomski nalogi so upoštevani zakoni, ki so stopili v veljavo do 31. 10. 2011.

2 DAVEK NA DODANO VREDNOST

DDV je namenjen obdavčitvi osebne porabe (celovito, nevtralnno in učinkovito) in se je izkazal kot najprodornejši davek davčne reforme po vsem svetu v drugi polovici 20. in v začetku 21. stoletja ter postal glavni vir javnih prihodkov. DDV se pogosto uporablja v razvitih državah in državah v razvoju in se uporablja lokalno, podnacionalno, nacionalno in celo nadnacionalno (primer EU) (Schenk in Oldman 2007, 33). DDV je operativno eden bolj zapletenih davkov vsakega davčnega sistema, zato potrebuje celovito in natančno obravnavo. Obračuna se pri vsakem prometu blaga in storitev, tudi od uvoza blaga, in bremeni predvsem tiste kupce,¹ ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. Prav tako pa tudi nekatere pravne osebe, predvsem osebe javnega prava, ki opravljajo hkrati obdavčeno in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka, ne smejo odbiti vstopnega DDV v celoti. Med njimi je največ takšnih, ki se financirajo iz proračuna. Za vse ostale pravne osebe pa velja, da državi plačajo praviloma manj, kot ga obračunajo na izdanih računih za opravljeno storitev ali dobavo blaga, saj ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV od vsega blaga in storitev, ki jih uporabi pri opravljanju svoje obdavčene dejavnosti. Tako Stanovnik (2008, 101) opredeli, da je sprotno plačevanje DDV po produkcijsko-distribucijski verigi v bistvu akontacijsko plačevanje, pri katerem država ne pobere nič davka, če proizvod ni dejansko prodan končnemu kupcu oziroma osebi, ki ni zavezanec za DDV.

Tudi OECD (2006) pojasnjuje, da je DDV konstruiran tako, da je to davek na končno potrošnjo in kot tak v večini primerov bremeni le končne potrošnike. Dejansko je obdavčena končna potrošnja in ne vmesne transakcije med podjetji. Davek, ki je obračunan od nakupov med podjetji, je načeloma v celoti odbiten. Ta lastnost daje DDV njegovo glavno značilnost nevtralnosti v vrednostni verigi in v mednarodnem trgovanju.

2.1 Splošno o davku na dodano vrednost

V Sloveniji se za obdavčljive transakcije² uporabljata dve davčni stopnji DDV, in kot je opredeljeno v 41. členu ZDDV-1, se DDV obračuna in plačuje po splošni stopnji 20 % ter po nižji stopnji 8,5 % od davčne osnove in je enaka za dobave blaga in storitev. Po nižji stopnji je obdavčena predvsem hrana, zdravila, knjige, dobava vode, vstopnine za kulturne in športne prireditve in drugo, natančno opredeljeno v Prilogi I tega zakona. Po nižji stopnji se obračunava in plačuje tudi od stanovanj, stanovanjskih in drugih objektov, namenjenih za trajno bivanje, ter delov teh objektov, ki niso del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili, če je zaračunano neposredno investitorju.

V uporabi je tudi stopnja 0 %, pri kateri ima zavezanec pravico do povrnitve vstopnega davka. Uporablja se ob izvozu v države, ki niso članice EU, in za dobave blaga in storitev

¹ Fizične osebe in mali davčni zavezanci kot končni potrošniki.

² To je vsaka dobava blaga, ki pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, kot da bi bil prejemnik lastnik, in tudi vsaka opravljena storitev, ki ni dobava blaga.

zavezancem v državah članicah EU (Klun 2008, 65). Transakcije, oproščene plačila DDV, so podrobneje razložene v poglavju 2.1.6.

Transakcije v smislu določil ZDDV-1 se delijo na (Ristevski in Pogačnik 2008, 3):

- neobdavčljive transakcije,
- obdavčljive transakcije:
 - obdavčene transakcije,
 - oproščene transakcije:
 - s pravico do odbitka vstopnega DDV (prava oprostitvev),
 - brez pravice do odbitka vstopnega DDV (neprava oprostitvev).

S 1. julijem 2011 se neposredno uporablja Izvedbena Uredba Sveta EU 282/2011 (Uradni list EU, št. L 77/11)³ z dne 15. marec 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo Sveta 2006/112/ES (Uradni list EU, št. L 347/06; 06/138/ES, 07/75/ES, 08/8/ES, 08/9/ES, 08/117/ES, 09/47/ES, 09/69/ES, 09/132/ES, 09/162/EU, 10/23/EU, 10/45/EU, 10/66/EU, 10/88/EU) o skupnem sistemu DDV. Zupančič in Prislan (2011, 33) nas opomnita, da je bila sprejeta z namenom, da ne bi prihajalo do dvojne obdavčitve, neobdavčitve ali izkrivljanja konkurence, saj je v takih primerih kršeno načelo davčne nevtralnosti, ki je eno glavnih načel v ureditvi DDV.

2.1.1 Davčni zavezanec

Oprelitev davčnega zavezanca definira 5. člen ZDDV-1, ki pravi, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti, in tudi vsaka oseba, ki priložnostno dobavi novo prevozno sredstvo, ki ga kupcu odpošlje ali odpelje prodajalec ali kupec ali druga oseba za njun račun na ozemlje EU. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je to namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

V peti točki opredeli še, da se državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravijo kot organi oblasti (izdaja potnih listov, pobiranje prispevkov, taks idr.), razen če bi zaradi takšne obravnave prišlo do znatnega izkrivljanja konkurence.⁴ Če pa tak davčni zavezanec opravlja tudi obdavčljivo dejavnost, mora pri njej ravnati po ZDDV-1 (obračunavati DDV, evidentirati obdavčljivi promet ter sestavljati obračune DDV).

³ S tem je bila razveljavljena dosedanja Uredba Sveta (ES), št. 1777/05 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Uradni list EU, št. L 288/05.

⁴ Npr. če bi država končnemu porabniku (fizični osebi) opravila enako storitev brez obračunanega DDV kot zasebno podjetje, ki mora obračunati DDV, bi bila v tem primeru storitev zasebnega podjetja dražja in posledično nekonkurenčna.

Če povzamemo, osebo javnega prava lahko obravnavamo kot nezavezanke za DDV le, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- imeti mora javno priznan status osebe javnega prava;
- opravljati dejavnost kot organ oblasti;
- njeno obravnavanje kot nezavezanke za DDV ne povzroči znatnega izkrivljanja konkurence.

Ker lahko osebe javnega prava poleg neobdavčljive dejavnosti opravljajo še obdavčeno ali oproščeno dejavnost, ni vedno lahko določiti, kateri od navedenih dejavnosti določena transakcija pripada.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je tako vsaka domača ali tuja oseba, ki opravlja obdavčljivo dejavnost ter obračunava in plačuje DDV pod pogojem, da v zadnjih 12 mesecih doseže ali preseže obdavčljivi promet v višini 25.000 EUR. Zavezanec za DDV je tudi kmet, ki opravlja dobave blaga in storitev v okviru osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti in katerega skupni katastrski dohodek vseh članov njegovega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto presega 7.500 EUR. Lahko pa se kljub nižjemu prometu sam prostovoljno vključi v sistem obračunavanja DDV (mali davčni zavezanec⁵), če presodi, da mu to prinaša večje koristi. Status kmeta pavšalista pa je opredeljen v 95. členu ZDDV-1 in ga ima mali kmet, ki je pridobil dovoljenje DURS-a do pavšalnega nadomestila vstopnega DDV, medtem ko so njihovi kupci blaga ali storitev, zavezanci za DDV, dolžni ob nakupu poleg cene plačati še pavšalno nadomestilo v višini 8 % od odkupne vrednosti.

Prav tako se identificira za namene DDV tudi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, že s prvim prometom blaga oz. storitev, ne glede na njegovo višino, če ga opravi na ozemlju Slovenije.

2.1.2 Kraj obdavčljivih transakcij

Za določitev kraja obdavčljivih transakcij veljajo tako splošna kot posebna pravila, odvisno od tega, ali gre za opravljanje storitev, dobavo blaga, pridobitev blaga znotraj EU ali za uvoz blaga.

Pri blagu je določitev kraja nastanka davčne obveznosti tam, kamor je blago dostavljeno ali kjer je dano na razpolago. Če je blago transportirano, se kot kraj, kamor je blago dostavljeno, šteje začetek transportne poti (Stanovnik 2008, 102).

Blago in storitve, ki so predmet mednarodne menjave, so lahko obdavčeni po načelu destinacije ali po načelu porekla blaga (Kranjec 2003, 133).

⁵ Kot je opredeljeno v 94. členu ZDDV-1.

Podrobno je kraj obdavčljivih transakcij opredeljen v členih 19 do 31 ZDDV-1. V 20. členu je opredeljena dobava blaga s prevozom in kadar blago odpošlje ali odpelje dobavitelj, kupec ali tretja oseba, se za kraj dobave blaga šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. Če se blago odpošlje ali se njegov prevoz začne na tretjem ozemlju ali v tretji državi, se šteje, da je kraj dobave, ki jo opravi uvoznik, v državi članici uvoza blaga. Prav tako če se blago odpošlje ali ga odpelje dobavitelj ali druga oseba za njegov račun iz države članice, ki ni namembna država članica, se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago, ko se odpošiljanje ali prevoz kupcu konča, pod pogojem, da je dobava opravljena za osebo, ki ni davčna zavezanka in pridobitve blaga znotraj EU niso predmet DDV, ter da dobavljeno blago niso niti nova prevozna sredstva niti blago, ki ga dobavi dobavitelj ali druga oseba za njegov račun, potem ko je bilo montirano ali inštalirano, s poskusnim zagonom ali brez njega.

Po Direktivi Sveta 2008/8/ES (Uradni list EU, št. L 44/08), katere določila so stopila v veljavo 1. 1. 2010, je prišlo do sprememb glede določitve kraja opravljanja storitev. Po splošnem pravilu kraj obdavčitve storitve določimo glede na to, komu je bila storitev opravljena. Obdavčitev:

- *po sedežu prejemnika storitev* oziroma po kraju njegove stalne enote, če je ta davčni zavezanec (iz EU ali ne), in
- *po sedežu izvajalca storitev* oziroma po kraju njegove stalne poslovne enote, če je prejemnik storitve nezavezanec.

Tako lahko slovenski davčni zavezanec, če opravi storitev za davčnega zavezanca v državi EU ali tretji državi, prevale davčno obveznost na prejemnika storitve v tujini. Iz tega izhaja, da nam pravilno določen kraj obdavčitve storitve pove, kateri državi pripada DDV od te storitve in kdo mora ta davek obračunati in plačati.

Posebna pravila pri določanju kraja opravljanja storitev se uporabljajo za storitve v zvezi z nepremičninami (tam, kjer leži), za storitve posrednikov, opravljanje prevoza (potnikov in blaga), za storitve v zvezi z vstopninami, katerih bistvena značilnost je odobritev pravice do dostopa do prireditve na podlagi vstopnice ali plačila (kulturne, športne, znanstvene ali podobne prireditve, kot so sejmi in razstave, vključno s pomožnimi storitvami) in druge. Po 29. členu ZDDV-1 je to kraj, kjer te prireditve dejansko potekajo, če se opravijo davčnemu zavezancu, oz. je to kraj, kjer se te dejavnosti dejansko izvajajo, če se opravijo nezavezancu.

V Sloveniji se je s 1. 7. 2011 začela neposredno uporabljati izvedbena Uredba Sveta (EU), št. 282/11, ki obravnava kraj obdavčljivih transakcij v členih od 10 do 40 in ki naj bi pripomogla k enotnemu izvajanju Direktive 2006/112/ES. Pravila so bila sprejeta z namenom, da davčni zavezanci ne bi selili sedeža podjetja v davčne oaze ali izven EU in se tako poskušali izognili plačilu DDV. Uredba opredeli kraj, kjer ima davčni zavezanec svoj sedež, kot kraj, kjer se sprejemajo ključne poslovne odločitve in se opravljajo funkcije centralne administracije. To

pomeni, da se ta kraj lahko razlikuje od kraja, kjer se dejansko izvajajo aktivnosti, zato je treba pri določanju kraja sedeža podjetja upoštevati, kje je:

- kraj sprejemanja bistvenih poslovnih odločitev,
- registriran sedež davčnega zavezanca,
- sedež centralne administracije in
- kraj srečevanja uprave davčnega zavezanca.

Za pravilno določitev kraja obdavčitve je treba ugotoviti in preveriti *status* (zavezanec ali nezavezanec), *funkcijo* (uporaba za poslovne ali zasebne namene) in *kraj sedeža prejemnika* storitve (sedež dejavnosti ali stalna poslovna enota). Pri tem nas Urbanija (2011, 2) opozori, da mora, če je storitev obdavčena po 25. členu ZDDV-1, izvajalec storitev skrbno preveriti podatke, ki mu jih posreduje prejemnik storitve, saj je od tega odvisno, v kateri državi bo plačan DDV glede na sedež prejemnika ali izvajalca storitve.

Kraj uvoza blaga je država članica, na ozemlju katere je bilo blago vneseno v EU. Če je za takšno blago začet kakršenkoli postopek v zvezi z uvozom, carinjenjem, tranzitom idr., je kraj uvoza blaga v državi članici, kjer se ti postopki končajo (31. člen ZDDV-1).

2.1.3 Čas nastanka obveznosti za obračun davka na dodano vrednost

Do obveznosti za obračun DDV pride ob obdavčljivem dogodku, ko je blago dobavljeno oziroma je storitev opravljena, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj EU ali ko je blago uvoženo.

ZDDV-1 v 32. členu opredeljuje obdavčljivi dogodek kot dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV, ta pa nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo.

Pri dobavah blaga in storitev (33. členu ZDDV-1) velja, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastane:

- če se izdajajo zaporedni računi ali se izvršijo zaporedna plačila, se šteje, da so opravljena v trenutku, ko poteče obdobje, na katero se taki računi ali plačila nanašajo, vendar to obdobje ne sme biti daljše od enega leta;
- storitve, za katere je DDV dolžan plačati prejemnik in se neprekinjeno opravljajo v obdobju, daljšem od enega leta, ter se v tem času ne izdajajo računi niti ne izvajajo plačila, se šteje, da so končane ob izteku vsakega koledarskega leta, dokler storitve niso končane;
- od predplačil na dan prejema plačila in od zneska plačila (velja le znotraj Slovenije);
- pri finančnem lizingu, ko je blago izročeno;

- če račun ni izdan in je blago dobavljeno oz. storitev opravljena, se DDV obračuna najpozneje zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

Za pridobitev blaga znotraj EU (34. člen ZDDV-1) se šteje, da obveznost za obračun DDV nastane:

- kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, kot da je opravljena na ozemlju Slovenije;
- 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek;
- ko je račun izdan, če je izdan pred 15. dnem v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

Pri uvozu blaga pa velja, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo. Če je za blago treba plačati carinske dajatve, nastane davčna obveznost, ko nastane obveznost za njihovo plačilo (35. člen ZDDV-1).

Obračunavanje DDV je osnovano po načelu nastanka dogodka in se upošteva le prejete in izdane račune, ne pa dejanskega plačila, pri čemer kot dogodek razumemo opravljeno transakcijo (Stanovnik 2008, 109). Pri tem Cnossen (1998, 30) opozarja na dvojni pogled DDV, transakcije se vrednotijo na osnovi načela nastanka dogodka, z računovodskega vidika pa je DDV osnovan na denarnem toku (ob nakupu se takoj upoštevajo vsi plačani davki).

2.1.4 Obdavčljivi promet

Za obdavčljivi promet pomeni, da je z DDV obdavčen vsak promet blaga in storitev, ki ga opravi davčni zavezanec za plačilo (v denarju ali stvarih) v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije, tudi pridobitev blaga znotraj EU, transakcija, ki se obravnava kot pridobitev blaga znotraj EU, ter uvoz blaga (Zalokar idr. 2010, 21). Transakcije se vpisuje v davčne knjige in obrazec DDV-O.

Obdavčljivi promet se deli še na obdavčeni promet, oproščeni promet in promet brez obveznosti za obračun DDV (Zalokar idr. 2010, 21).

Obdavčeni promet

To je ves promet blaga in storitev v Sloveniji, pridobitev blaga in storitev iz EU, uvoz blaga ali prejetje storitev iz tretjih držav ali tretjih ozemelj. Sem spadajo tudi transakcije, ki niso opravljene za plačilo, kot so uporaba blaga ali storitev za neposlovne namene, uporaba blaga za namene opravljanja dejavnosti, sprememba namembnosti in zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti (Zalokar idr. 2010, 21). Davčni zavezanec obračuna slovenski DDV po splošni 20 % stopnji ali po znižani 8,5 % stopnji.

Oproščeni promet

Pri oproščenem prometu gre za oprostitev, pri katerih se DDV ne obračunava in ne plačuje. Ločimo (Zalokar idr. 2010, 21):

- oprostitev s pravico do odbitka DDV,
- oprostitev brez pravice do odbitka DDV.

V prvem primeru gre za prave oprostitve, v drugem pa so to neprave oprostitve in vplivajo na izračun višine odbitka vstopnega DDV pri davčnih zavezancih. Te oprostitve so navedene predvsem za dejavnosti v javnem interesu (42. in 43. člen ZDDV-1) in druge dejavnosti (44. člen ZDDV-1; finančne, zavarovalne, najem oz. zakup nepremičnin, igre na srečo, dobava poštnih znamk idr.). Davčni zavezanec, ki opravlja oproščeni promet, mora na izstavljen račun obvezno napisati klavzulo, da gre za oproščeni promet. Oproščeni promet je podrobneje opisan v poglavju 2.1.6.

Promet brez obveznosti za obračun DDV

Takšen promet opravljajo mali davčni zavezanci in pravne osebe nezavezanke, dokler ne pridobijo identifikacijske številke za DDV. To pridobijo, če se prostovoljno vključijo v sistem obračunavanja DDV, ker presodijo, da jim to prinaša večje koristi, ali ker presežejo v zadnjih 12 mesecih 25.000 EUR obdavčljivega prometa.

2.1.5 Neobdavčljivi promet

Pod neobdavčljivi promet spada dobava blaga in storitev, ki v Sloveniji ni predmet DDV, se ne vpisuje v davčne evidence in se tudi ne poroča v obrazcu DDV-O. Transakcije so obdavčljive zunaj Slovenije. Tako ZDDV-1 in P-ZDDV-1 sem uvrščata:

- prenos podjetja ali dela podjetja (statusno preoblikovanje družb),
- povečanje osnovnega kapitala s stvarnimi vložki,
- izročitev materiala v oplemenitenje,
- zamenjavo in vračilo blaga pod določenimi pogoji,
- primanjkljaj blaga (višja sila, kalo, razbitje, kraja),
- odškodnine (zamudne obresti, pogodbene kazni, povračila škode zaradi razveljavitve pogodbe, če plačnik ni prejel blaga oz. storitve),
- članarine (če se ne nudi protiuslug),
- donacije (izplačane humanitarnim, kulturnim, športnim ... organizacijam v denarju),
- plačila v tujem imenu za tuj račun.

Pravne osebe nezavezanke z identifikacijsko številko za DDV, ki opravljajo neobdavčljivo dejavnost, tudi nimajo pravice do odbitka DDV.

2.1.6 Oproščeni promet

Pri oproščenem prometu gre za oprostitve, pri katerih se DDV ne obračunava in ne plačuje. Navadno gre za določen proizvod ali storitev, lahko tudi dejavnost. Kot poudarja Klun (2008, 63), so oproščene tiste dejavnosti, ki pomenijo preskrbo z dobrinami posebnega družbenega pomena, in dejavnosti, katerim je težko določiti dodano vrednost (finančne storitve idr.).

Ker določene oprostitve vplivajo na izračun višine odbitka vstopnega DDV, bodo v nadaljevanju podrobno predstavljene prave oprostitve in neprave oprostitve.

Prave oprostitve so tiste, ki so oproščene obračuna in plačila DDV in pri katerih davčni zavezanec ne izgubi pravice do odbitka vstopnega DDV pod pogojem, da je prejemnik davčni zavezanec, identificiran za namene DDV (0 % stopnja DDV). To pomeni, da vstopni DDV davčni zavezanec plača in si ga pri obračunu DDV sme odbiti. Tak je (Zalokar idr. 2010, 21) predvsem promet blaga in storitev z državami EU, s tretjimi državami in tretjimi ozemlji.

Neprave oprostitve pa so tiste, ki so oproščene obračuna in plačila DDV in davčnemu zavezancu ne dajejo pravice do odbitka vstopnega DDV, vendar pa vplivajo na izračun višine odbitka vstopnega DDV pri davčnih zavezancih. ZDDV-1 opredeljuje neprave oprostitve predvsem za dejavnosti, ki so v javnem interesu (42. člen), zavarovalniške in finančne storitve (44. člen) in promet z nepremičninami (44. člen). Davčni zavezanec, ki opravlja oproščeni promet, mora na izstavljeni račun obvezno napisati klavzulo, po kateri določbi direktive 2006/112/ES ali ZDDV-1 ne obračunava DDV.

Tako so v prvem odstavku 42. členu ZDDV-1 v 17 točkah naštetje dejavnosti, ki so v javnem interesu in oproščene DDV. To so zdravstvo, socialno varstvo, vzgoja in izobraževanje, kultura, šport in športna vzgoja idr. Te storitve in blago so oproščene obračunavanja DDV in so za končnega potrošnika cenejše ter tako dostopne širšemu krogu ljudi.

Prav tako pa je tudi v 43. členu ZDDV-1 opredeljeno, da so lahko dobave blaga in storitev, ki jih opravijo osebe, ki niso osebe javnega prava, oproščene plačila DDV, če je izpolnjen vsaj eden od naštetih pogojev, da:

- njihov cilj ni doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, temveč ga morajo nameniti za nadaljnje opravljanje ali izboljšanje storitev;
- jih upravljajo in vodijo večinoma prostovoljci, ki sami ali preko drugih oseb niso posredno ali neposredno udeleženi v rezultatih teh dejavnosti;
- zaračunavajo cene, ki jih odobrijo pristojni organi, ali cene, ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev cen, cene, ki so nižje, kot jih za podobne storitve zaračunavajo davčni zavezanci, ki obračunavajo DDV;
- ni verjetno, da oprostitve DDV za te storitve izkrivlja konkurenco, na primer postavlja v slabši položaj davčne zavezance, ki obračunavajo DDV.

Oseba, ki izpolnjujejo vsaj en naštetí pogoj iz 43. člena ZDDV-1 in opravlja nepridobitno dejavnost v skladu z ZDDV-1, lahko uveljavlja oprostitev plačila DDV po 42. členu ZDDV-1 na podlagi predložene predhodne priglasitve davčnemu organu v elektronski obliki.

Opređelitev nepridobitne dejavnosti po ZDDV-1 se razlikuje od nepridobitne dejavnosti po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2; Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11). Zato nas Čižman (2008, 85) opozori, da se pogosto dogaja, da se opredelitve javne službe, tržne dejavnosti, pridobitne in nepridobitne dejavnosti povezujejo z obdavčeno, oproščeno in neobdavčeno dejavnostjo po ZDDV-1. Vsebine posameznih dejavnosti so različne za različne namene po različnih zakonih, zato jih ne smemo primerjati. Prav tako (Čižman 2009, 87) je pri javni službi manj presežkov prihodkov nad odhodki kot pri tržni dejavnosti, saj so kalkulacije takšne, da se pokrivajo dejanski stroški in se ne predvideva dobiček.

Sodišče Evropske unije (Sodišče EU)⁶ je podalo razlago izraza nepridobitna organizacija za potrebe oprostitve plačila DDV v sodbi C-174/00 z dne 21. 3. 2002, ki pravi (Zalokar idr. 2010, 205), da je namen določbe A(1)(m) 13. člena šeste smernice /sedaj 132/1/m direktive o DDV/ ugodnejša obravnava določenih dejavnosti, ki se ne opravljajo v pridobitne namene. Kategorizacija pravne osebe, da je nepridobitna, mora zato temeljiti na sami naravi organizacije in ne na storitvah, tako kot so opredeljene v določbi A(1)(m) 13. člena šeste smernice /sedaj 132/1/m direktive o DDV/. Tudi če takšna organizacija pridobiva dobiček (sistematično ali ne), to ne vpliva na opravljeno kategorizacijo, vse dokler se dobiček ne porazdeli njenim članom.

Tudi v 44. členu ZDDV-1 so v 9 točkah naštete transakcije, ki so oproščene plačila DDV:

- zavarovalne in pozavarovalne transakcije,
- najem oziroma zakup nepremičnin (vključno z lizingom),
- dobava blaga, za katero ni bilo pravice do odbitka vstopnega DDV (po 42. členu),
- finančne transakcije,
- dobava kolkov, poštnih znamk in drugih podobnih znamk,
- igre na srečo,
- dobava objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni,
- dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč,
- dobava zlata Banki Slovenije.

⁶ 1. 12. 2009 so se z uveljavitvijo Lizbonske pogodbe spremenili številni nazivi (Sodišče ES je postalo Sodišče EU, Pogodba ES je postala Pogodba o delovanju EU ...) ter oštevilčenje členov. Pri analizi primerov iz sodne prakse Sodišča EU so poleg novih členov navedeni tudi člani, ki so veljali, ko je Sodišče EU o zadevi odločalo, in so navedeni v sodbi.

2.2 Pravica do odbitka davka na dodano vrednost

Pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun DDV. ZDDV-1 v 63. členu določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij oziroma zakonsko točno določenih oproščenih transakcij.

To pomeni, da se davčna obveznost izračuna posredno, kot razlika med DDV, ki je obračunan od vseh obdavčljivih prodaj in odbitnim DDV, ki je bil ali bi moral biti plačan od nabav, od katerih je obračunan DDV.

Prav tako si lahko DDV odbije šele v davčnem obdobju, v katerem prejme račun oz. carinsko deklaracijo za opravljeno dobavo blaga oz. storitev pod pogojem, da račun vsebuje vse zakonsko predpisane sestavine. In ne nazadnje sme davčni zavezanec odbiti le tisti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal:

- pri nabavi blaga oz. storitev od drugega slovenskega davčnega zavezanca,
- pri uvozu blaga,
- pri pridobitvi blaga iz EU,
- kot prejemnik blaga ali storitev od davčnih zavezancev iz drugih držav.

Pravico do odbitka sta otežila še v letu 2011 sprejeta zakona ZPreZP in ZDDV-1D. ZPreZP, ki je bil sprejet, da bi uredil plačilno nedisciplino in izboljšal likvidnostni položaj domačih pravnih oseb, je povzročil kar nekaj zmede in negodovanja, saj je bil posledično sprejet 66. a člen ZDDV-1D, kjer je pravica do odbitka vstopnega DDV pogojena tako, da se ga lahko odbije le v primeru, da neplačano zapadlo obveznost pravočasno prijavimo v večstranski pobot. Za neplačane ali delno plačane račune, ki niso pravočasno prijavljeni v sistem obveznega večstranskega pobota v skladu z ZpreZP, in kjer se je DDV že odbijal, je treba narediti popravke in povečati davčno obveznost. Po poravnavi zapadlih obveznosti pa si lahko davčni zavezanec ponovno odbije vstopni DDV v delu, kot mu pripada. Vse to zahteva vodenje dodatnih evidenc ter prinaša dodatno administrativno delo, zahteva prilagoditve računovodskih računalniških programov, kar samo po sebi povečuje stroške poslovanja. Pri vsem tem pa se tudi davčni strokovnjaki sprašujejo, ali je takšno omejevanje sploh smiselno oz. zakonito. Grah Whatmough (2011, 5) gre pri razmišljanju o upravičenosti sprejete novele ZDDV-1D še dlje, saj meni, da je novela v neskladju s pravnim redom EU in izrazi skrb, da davčnim zavezancem povzroča škodo, ki jo opredeli kot dodatne stroške zaradi povečanega obsega administrativnega dela, obresti od neodbitnega davka, pa tudi bolj posredne oblike škode, kot je škoda, ki nastane podjetju, ki gre v stečaj zaradi nelikvidnosti, na sodišču pa se dokaže, da je bil vzrok za nelikvidnost in posledično stečaj ravno znesek DDV, ki ga je zavezanec moral vrniti v državni proračun.

Prav tako pa obstajajo tudi omejitve pri odbitku DDV za davčnega zavezanca, in to kljub izpolnitvi vseh pogojev, saj si po 66. členu ZDDV-1 vstopnega DDV ne sme odbiti od jaht in čolnov; goriv in maziv; zrakoplovov; osebnih avtomobilov in motornih koles; stroškov reprezentance (pogostitve in zabave ob poslovnih stikih) ter stroškov nastanitve in prehrane.⁷

Davčni zavezanec lahko odbije vstopni DDV najkasneje v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do odbitka.

2.3 Izračunavanje odbitnega deleža davka na dodano vrednost

Davčni zavezanec si lahko svojo davčno obveznost zmanjša tako, da od zaračunanega izstopnega DDV, ki ga dolguje v določenem davčnem obdobju, odšteje zaračunani vstopni DDV, za katerega je nastala pravica do odbitka v istem obdobju. Davčnemu organu mora do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja oddati obračun na obrazcu DDV-O in v primeru izračunane obveznosti to tudi plačati. Če pa je vstopni davek višji od obračunanega (preplačilo), lahko zahteva od DURS-a vračilo sredstev, ali pa jih prenese v naslednje obračunsko obdobje. Pri tem je treba upoštevati, da mora biti davčni zavezanec identificiran za namene DDV v Sloveniji, da si lahko vstopni DDV, ki mu ga zaračuna drug zavezanec, carinski organ ali sam s samoobdavčitvijo (blago pridobljeno iz EU), odbije pod pogojem, da dobavljeno blago ali storitev uporabi za opravljanje svoje obdavčene dejavnosti, kot je opredeljeno v 63. členu ZDDV-1, ter točno določene oproščene dejavnosti (prave oprostitve).

Če davčni zavezanec opravlja hkrati obdavčeno in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka (neprave oprostitve), ne sme odbiti vstopnega DDV v celoti. Odbije si ga lahko le v delu, ki se nanaša na opravljanje obdavčljive dejavnosti. Včasih pa se računi nanašajo tako na obdavčeno kot oproščeno dejavnost, zato je treba določiti merila za razmejitev stroškov. V ta namen mora davčni zavezanec v svojih internih aktih določiti metodologijo za izračun ključa, po katerem bo razdelil račune na obdavčljivo in oproščeno dejavnost.

Tako nas Horvat (2010) opozarja, da se v praksi pojavljajo težave, kaj uvrstiti pod tržno dejavnost, saj npr. javni zavodi pri opredelitvi sodil za razmejitev dejavnosti javne službe in dejavnosti trga nimajo enotnih sodil. Vsak zavod si sodila razlaga po svoje. V nadaljevanju opredeli tržno dejavnost z naslednjimi značilnostmi:

- o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovske in drugih zmogljivosti;
- zavod sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
- zavod izvaja tržno dejavnost, če je po njej povpraševanje,
- zavod določa prodajno ceno po takšni storitvi, ki lahko pokriva stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, in tudi splošne stroške,

⁷ Izjema je le tisti davčni zavezanec, pri katerem so izdatki nastali pri dobavah v okviru opravljanja svoje dejavnosti.

- ta dejavnost pomeni dodatno, ne osnovno dejavnost javnega zavoda.

DDV si lahko odbija le na osnovi izračunanega odbitnega deleža po eni od treh metod, ki so opredeljene v 105. členu P-ZDDV-1:

- odbija DDV za obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost, za katero ima pravico do odbitka DDV po dejanskih podatkih, če v svojem knjigovodstvu ali zunajknjigovodski evidenci zagotovi podatke o celotnem zaračunanem DDV (na prejetih računih in ob uvozu) in znesek DDV, za katerega se prizna pravica do odbitka;
- določi znesek DDV, ki ga sme odbiti, z uporabo odbitnega deleža po 65. členu ZDDV-1 za celotno dejavnost, če ne more zagotoviti podatkov na način iz prve alineje;
- določi znesek DDV, ki ga sme odbiti, z uporabo več odbitnih deležev, ločeno za vsako področje svoje dejavnosti v skladu s sedmim odstavkom 65. člena ZDDV-1. Področje dejavnosti po tej alineji pomeni katero koli raven dejavnosti zavezanca po standardni klasifikaciji dejavnosti ali organizacijsko enoto zavezanca (kot npr. dislociran obrat, poslovna enota ipd.).

Pri tem pa strokovnjaki izpostavljajo težave in pomanjkljivosti, ki jih opažajo pri izbiri metod za izračun odbitnega deleža in samega načina računanja. Tako Perčič (2011, 63) izpostavi, da je problematika izračunavanja odbitnega deleža pri določitvi načina in meril za razdelitev dejavnosti na obdavčeno (ekonomsko) in neobdavčeno (neekonomsko) in da bi ta morala biti v smislu Šeste direktive posamezne države članice. Prezelj (2011a, 5) predlaga, da bi bilo utemeljeno določiti kot obvezen prvi korak neposredni pripis vstopnega DDV izhodnim transakcijam, za DDV, pri katerih to ni mogoče, pa dovoliti katerokoli od splošnih metod, ki glede na naravo in organizacijo poslovanja zagotavlja ustrezen rezultat. Prav pri izbiri metode je treba biti zelo previden, saj kot ugotavljata Ristevski in Pogačnik (2008, 7), pravilna določitev odbitnega deleža lahko bistveno vpliva na višino vstopnega DDV, ki se ga sme odbiti.

2.3.1 Izračunavanje odbitka davka na dodano vrednost po dejanskih podatkih

Za izračunavanje po dejanskih podatkih mora davčni zavezanec za vsak prejeti račun, kjer je zaračunan DDV, posebej ugotoviti, ali se nanaša na obdavčeno ali na oproščeno dejavnost. Odbije se lahko le tisti znesek, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost. V svojih knjigovodskih evidencah mora zagotoviti podatke o celotnem zaračunanem DDV in znesku DDV, za katerega se prizna pravica do odbitka. Evidence se vodi za vsako dejavnost posebej, obračun na obrazcu DDV-O pa je zbiran. Za takšen način obračuna ni potrebno dovoljenje davčnega organa.

Izbira ključa, po katerem bo davčni zavezanec opravil delitev oz. pripis stroškov, ki se nanašajo na mešano uporabo, je prosta, vendar mora izbrani način utemeljiti in zagotoviti preglednost v primeru nadzora davčnega organa.

Metoda se pokaže za težko izvedljivo predvsem pri pravnih osebah, ki opravljajo več dejavnosti in imajo večje število zaposlenih, saj težko določijo osebo, ki bi bila dovolj usposobljena, imela vpogled v celotno poslovanje in vse nabave, da bi pravilno ločevala prejete račune na obdavčeno ali oproščeno dejavnost, oz. skoraj neizvedljivo v primeru, da se račun nanaša hkrati na obe dejavnosti.

2.3.2 Izračunavanje odbitka davka na dodano vrednost za vso dejavnost

Izbrani način izračunavanja odbitka DDV za vso dejavnost se uporabi, če davčni zavezanec ne more ločeno voditi podatkov o obdavčenem in nepravem oproščenem prometu. Izračun se opravi po opredelitvi iz 65. člena ZDDV-1 in je podrobneje obravnavan v poglavju 2.4.

2.3.3 Izračunavanje več odbitkov davka na dodano vrednost po področjih dejavnosti

Kot izhaja iz zakona, lahko davčni zavezanec določi odbitni delež ločeno za vsako področje svoje dejavnosti, če vodi ločeno knjigovodstvo za vsako področje dejavnosti. Pri tem mu ni treba računati odbitnega deleža na ravni dejavnosti, temveč vodi ločene evidence.

Davčnemu zavezancu, ki se odloči za opisani način računanja odbitka DDV, je v 105. členu P-ZDDV-1 sicer dana možnost, če ima v okviru iste ravni dejavnosti več organizacijskih enot, lahko v enih opravljajo obdavčen in v drugih oproščen promet.

Kot je nadalje opredeljeno v sedmi točki 65. člena ZDDV-1, mora davčni zavezanec izbrani način izračunavanja odbitnega deleža DDV priglasiti davčnemu organu vsaj 15 dni pred začetkom novega davčnega obdobja in ga nato uporabljati najmanj 12 mesecev. Če želi davčni zavezanec ponovno spremeniti način določanja deleža, mora tudi to spremembo priglasiti davčnemu organu. Ta mu lahko prepove uporabo izbranega načina določanja odbitnega deleža, če ne more zagotoviti izvajanja nadzora nad obračunavanjem in plačevanjem DDV.

Prusnik in Zalokar (2011, 297) dodatno razložita, da je mišljeno kot dve enaki enoti, ki se obravnavata kot samostojni organizacijski enoti, s tem da se za eno obračunava DDV, za drugo pa ne. Voditi je treba ločeno knjigovodsko evidenco, ni pa treba računati odbitka DDV na ravni dejavnosti, temveč ločeno ugotavljati odbitek DDV.

Izbrana metoda je prav tako zelo težko uporabna in nepregledna, če se računi nanašajo na več dejavnosti hkrati. Sama izvedba zahteva usposobljen kader z dobrim poznavanjem poslovanja, saj je drugače težko zagotoviti ločeno spremljanje za vsako dejavnost posebej. In v primeru inšpekcijskega pregleda davčnega organa lahko nastane več stroškov (popravki in kazni) kot koristi.

2.4 Izračun odbitka davka na dodano vrednost

Davčni zavezanec, ki izračunava odbitni delež za vso dejavnost kot celoto, ga ugotavlja glede na obseg obdavčene dejavnosti v okviru svoje celotne dejavnosti. Odbiten je le del vstopnega DDV, ki se ga lahko pripiše obdavčenim izhodnim transakcijam. Izračuna se na način, kot ga določata 174. člen Direktive Sveta 2006/112/ES o DDV oziroma 65. člen ZDDV-1. Davčni zavezanec mora zaračunati DDV na prejetih računih, od uvoza in samoobdavčitve, razdeliti na del, ki se sme odbiti, in del, ki se ne sme odbiti, preden predloži obračun DDV davčnemu organu.

ZDDV-1 v 65. členu določa, da se v števcu upošteva skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu, v imenovalcu pa znesek iz števca in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz 36. člena tega zakona (so obdavčljive ter že zajete v števcu). Odbitni delež za tekoče leto se tako izračuna na podlagi podatkov o prometu preteklega leta kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število. Izračunani podatek pove, koliko DDV si davčni zavezanec sme odbiti.

Uvrščanje subvencij med prave oz. neprave subvencije je ključnega pomena pri izračunavanju odbitnega deleža, zato je poseben poudarek namenjen tudi obravnavi razlik med njimi. Ločimo cenovne (neprave) in druge subvencije.

Cenovne oz. neprave subvencije so neposredno povezane s ceno dobav blaga ali storitev in so lahko obdavčene ali davka oproščene ter jih je davčni zavezanec dolžan všteti v osnovo za obračun DDV.

Druge subvencije pa niso plačila za dobavo blaga oz. storitev in jih prejmejo (Zalokar idr. 2010, 238):

- davčni zavezanci, ki opravljajo le obdavčeno dejavnost in tisto oproščeno dejavnost s pravico do odbitka DDV, prejete subvencije ne zmanjšujejo odbitka DDV (po 104. členu P-ZDDV-1 so to prave subvencije);
- davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčeno in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV; če se prejeta subvencija nanaša na obe dejavnosti, jo je treba razdeliti po ključu, in tista, namenjena oproščeni dejavnosti brez pravice do odbitka DDV, zmanjšuje odbitek DDV;
- davčni zavezanci, ki opravljajo obdavčeno in neobdavčljivo dejavnost, prejete subvencije ne vplivajo na velikost odbitka DDV pri obdavčeni dejavnosti.

Vendar kot opozarjajo davčni strokovnjaki, iz davčnih predpisov ne izhajajo, katere subvencije in dotacije vštevamo med prave oz. katere štejemo za neprave (Zalokar idr. 2010, 81, 237; Prusnik in Zalokar 2011, 300). Perčič (2011, 64) pa je izpostavila problem, da prihaja pri DURS-u do različne obravnave subvencij (npr. dijaški dom – ZPIZ).

Ker je problematika obdavčitev subvencij z DDV zelo pereča, je v nadaljevanju za lažje razumevanje povzetih še nekaj pojasnil.

2.4.1 Subvencije

V nadaljevanju je povzetih nekaj pojasnil DURS-a glede obdavčevanja subvencij in iz katerih je razvidno, da je na primer subvencijo za knjigo leta 2007 pojasnil drugače kot leta 2011.

Obdavčitev subvencij z DDV (DURS 2007)

Pojasnilo DURS-a, št. 4230-145/2007-2 z dne 12. 4. 2007 pravi, da se v zvezi z obravnavanjem subvencij v sistemu DDV v praksi pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se neko plačilo šteje kot prava subvencija oziroma kdaj je treba subvencijo vključiti v davčno osnovo, ter kdaj subvencija vpliva na določitev odbitnega deleža vstopnega DDV.

DURS pojasnjuje, da DDV zakonodaja EU ne vsebuje pomena izraza subvencije. Definicijo subvencije je dalo Sodišče EU v sodbi C-30/59; subvencija je plačilo v denarju ali stvareh države kot pomoč podjetju, ne pa plačilo kupca ali naročnika za blago ali storitev, ki jo izdeluje.

V praksi državni organi praviloma vsa plačila iz proračuna ne glede na namen izplačila štejejo za subvencijo, ali pa pogosto napačno ocenjujejo, da se prejemniki teh sredstev ne štejejo za zavezanca za DDV. To so lahko prikrita plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitev. Prejete subvencije je tako treba obravnavati predvsem z vsebinskega in ne le s formalnega vidika.

V nadaljevanju pojasnila DURS poudari, da je glede obračunavanja DDV od subvencij treba slediti načelom Sodišča EU, po katerih je presojalo, ali je posamezna subvencija neposredno povezana s ceno blaga oz. opravljene storitve in tako vključena v davčno osnovo.

Pojem »subvencije, ki so neposredno povezane s ceno«, je treba razlagati tako, da ne moremo obdavčiti danih subvencij, razen če so izražene v ceni transakcije. Omenjena izjema, določena v 73. členu direktive 2006/112/ES, zahteva, da preverimo, ali se subvencije izražajo v ceni na stopnji končne potrošnje, in če je tako, koliko. To pomeni, da mora biti davčni organ sposoben dokazati, da je subvencija povzročila znižanje prihodkov od DDV, in v tem primeru na verjeten način opredeliti obseg davka, ki se mu je davčni zavezanec izognil.

Iz sodb EU so v nadaljevanju povzeta napotila, na podlagi katerih ugotovimo, ali gre za subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga oziroma storitve:

- DDV je splošni davek na potrošnjo blaga in storitev;
- ni pomembno, ali gre za storitev, ki jo opravi davčni zavezanec osebi, ki plača subvencijo; vključene morajo biti tri osebe: organ oblasti, ki da subvencijo, oseba, ki

- subvencijo prejme, in kupec blaga oziroma storitve, ki mu jo dobavi oziroma opravi subvencionirana oseba; niso zajete transakcije, ki so opravljene v korist osebe, ki da subvencijo;
- subvencija mora biti izplačana točno določenemu subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobil določeno blago oz. opravil posamezno storitev (ne sme se dodeliti potem, ko je dobava opravljena, da se znižajo njegovi proizvodni stroški); le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija protidajatev za dobavo blaga ali opravljeno storitev in posledično obdavčljiva;
 - cena blaga oziroma storitve mora biti načeloma določena najpozneje v trenutku, ko nastopi obdavčljivo dejstvo;
 - treba je ugotoviti, ali je zaveza izplačila subvencije, ki jo je sprejel tisti, ko jo dodeli, povezana s pravico do izplačila, priznana upravičencu, ko ta opravi obdavčljivo dobavo oziroma storitev; ta povezava med subvencijo in ceno mora biti jasno vidna pri analizi okoliščin posameznega primera, iz katerih izhaja izplačilo te protidajatve;
 - povezava med subvencijo in ceno mora biti nedvoumna; treba je ugotoviti, ali subvencija, ki je izplačana dobavitelju, temu omogoča, da dobavlja blago ali opravlja storitve po ceni, nižji od tiste, ki bi jo zahteval, če ne bi prejel subvencije (ni nujno, da subvencija ustreza natančno zmanjšanju cene dobavljenega blaga, dovolj je že, da je povezava med zmanjšanjem cene in subvencijo značilna);
 - kupci blaga oziroma prejemniki storitev imajo dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu;
 - plačilo je prejeto »od kupca, naročnika ali tretje osebe« in torej nikoli od dobavitelja ali izvajalca samega; izraz »subvencije, ki so neposredno povezane s ceno«, zajema izključno pomoči, ki pomenijo celotne ali delne protidajatve za dobavo blaga oziroma opravljeno storitev, ki jih tretji plača prodajalcu ali izvajalcu;
 - subvencije, ki pokrivajo del stroškov poslovanja, skoraj vedno vplivajo na lastno ceno blaga ali storitve, ko jo dobavi subvencionirana oseba, če ponuja neko blago ali storitve po ceni, ki je drugače ne more ponuditi, če mora pokriti svoje stroške in ustvariti dobiček.

DURS je dodal še primer, da so »kulturni projekti, povezani s knjigo, ki jih financira Ministrstvo za kulturo, subvencije, ki so neposredno vezane s ceno dobavljene knjige«.

Na koncu pojasnila DURS povzame:

- če davčni zavezanec opravlja le obdavčene transakcije in prejme prave subvencije, ne izračunava odbitnega deleža iz 65. člena ZDDV-1 (pri tem je treba paziti, če se prejete subvencije nanašajo na opravljanje neobdavčljive dejavnosti iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1, potem mora davčni zavezanec ugotavljati odbitek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost na podlagi ključa, ki ga določi v svojih aktih);

- če davčni zavezanec opravlja obdavčene in oproščene transakcije in izračunava odbitni delež, v imenovalec odbitnega deleža vključi le prave subvencije, ne pa tudi nepravilnih subvencij, ki pomenijo plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev;
- če subvencija pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, se obravnava v skladu z določbami ZDDV-1 kot obdavčeni ali oproščeni promet, saj so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje.

Subvencije in izračun odbitnega deleža (DURS 2011a)

Pojasnilo DURS-a, št. 4230-114/2010, z dne 24. 4. 2010 na zastavljeno vprašanje, ali se plačila, prejeta iz proračuna za pokrivanje stroškov izvajanja vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, dijaški dom vključi v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža.

V vprašanju je podano, da dijaki in študenti plačujejo oskrbnino, ki se določi v skladu z 11. členom Pravilnika o bivanju v dijaškem domu. Druge osebe, ki bivajo v dijaškem domu, plačujejo ekonomsko oskrbnino, ki jo določi dijaški dom sam. Z oskrbnino se krijejo stroški za prehrano in nastanitev v dijaškem domu. Izhodiščno ceno oskrbnine določi minister na podlagi standardov in normativov, določenih za posamezne stroške glede na strukturo stroškov bivanja in prehrane v dijaškem domu. Iz 9. člena Pravilnika o bivanju v dijaškem domu izhaja, da dijaški domovi prejema tudi prihodke iz državnega in občinskega proračuna za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu in investicijsko vzdrževanje.

DURS je v nadaljevanju podal, da v zvezi z odgovorom na zastavljeno vprašanje ni pomembno, ali so subvencije, ki jih dijaški dom prejme iz proračuna, neposredno povezane s ceno storitev, ki jih opravlja dijaški dom, ali ne. Prejete subvencije se vključujejo v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža tako v primeru, ko so neposredno povezane s ceno opravljene storitve, kot tudi v primeru, ko s ceno storitve niso neposredno povezane. Za odgovor je pomembna razlaga drugega odstavka 65. člena ZDDV-1. Ta določa, da se v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža vštevata skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki je zajet v števcu, in znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev.

Iz razlage sledi še, da ZDDV-1 in direktiva glede vključevanja subvencij določata, da se v imenovalec ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev. Razlog je v tem, da so te subvencije vključene v imenovalec preko drugih zneskov. V nasprotnem primeru bi bil znesek teh subvencij v imenovalcu zajet dvakrat. Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev, so namreč že zajete v znesku letnega prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu ZDDV-1, ali znesku transakcij, od katerih DDV ni odbiten. Navedeno je odvisno od tega, ali je subvencija prejeta v zvezi z opravljanjem oproščenih ali obdavčenih dobav blaga ali storitev.

DURS je podal obrazložitev, da se plačila iz proračuna, ki jih prejema dijaški dom za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, vključijo v imenovalec ulomka za izračun odbitnega deleža.

Subvencije za projekte s področja knjige in obračunavanje DDV (DURS 2011b)

Pojasnilo DURS-a, št. 4230-471/2010-01032-05 z dne 19. 8. 2011 na zastavljeno vprašanja založbe Goga iz Novega mesta, kako je treba z vidika ZDDV-1 obravnavati subvencije, ki jih je podelilo Ministrstvo za kulturo za projekte s področja knjige.

Podana je bila obrazložitev, da pojem »subvencije, ki je neposredno povezana s ceno dobave blaga ali storitev«, v DDV zakonodaji ni opredeljen. Evropska komisija je v ta namen ponudila tri kriterije, ki morajo biti izpolnjeni, da določeno subvencijo opredelimo kot »subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno dobave blaga ali storitev«, in sicer:

- subvencija predstavlja plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev;
- subvencija je izplačana osebi, ki dobavi blago oz. storitev;
- subvencijo plača tretja oseba, torej ne tista oseba, ki prejme blago oz. storitev.

DURS v nadaljevanju pojasnila še pravi, da je (na podlagi 60. člena Zakona o uresničevanju javnega interesa za kulturo – ZUJIK) podpora kulturnim projektom oblika javnega financiranja, ki je namenjena temu, da se omogoči izvedba posamičnih kulturnih aktivnosti, ki so v javnem interesu.

Na koncu je DURS podal odgovor na zastavljeno vprašanje, ki pravi, da subvencije, ki jih je izplačalo Ministrstvo za kulturo na področju knjige, v opisanih primerih niso predmet DDV.

2.4.2 Kaj se ne upošteva pri izračunu deleža davka na dodano vrednost

Pri izračunu deleža odbitka se izvzame tisti promet, ki ga davčni zavezanec opravlja občasno (in ni del dejavnosti zavezanca), njegovo vštetevanje pa bi izkrivilo pravo razmerje med oproščeno in obdavčeno dejavnostjo. Poleg nepravilnih subvencij se v izračunu odbitnega deleža po tretji točki 65. člena ZDDV-1 ne upoštevajo še naslednji zneski prometa, ki se nanašajo na:

- dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti;
- priložnostne transakcije z nepremičninami;
- priložnostne finančne transakcije (če finančne transakcije ne predstavljajo dejavnosti davčnega zavezanca).

Našteti zneski se vpisujejo v davčne evidence in obrazec DDV-O, a se ne upoštevajo pri izračunu deleža odbitka.

Zneski, doseženi s prodajo opreme in s priložnostnim prometom z nepremičninami, se ne všttevajo med podatke za izračun deleža odbitka DDV, ne glede na to, ali je bil pri prodaji obračunan DDV ali ne. Ne upoštevajo se niti med zneski obdavčenega ali oproščenega prometa. Prav tako se v izračun deleža odbitka pri priložnostnih finančnih transakcijah (103. členu P-ZDDV-1) ne všttevajo donosi iz naložb v vrednostne papirje (dividende, obresti, kapitalski dobički) ter zneski depozitov in drugih naložb, ki niso predmet DDV.

Iz izračuna deleža je izključen priložnostni promet, ki se nanaša na prodajo blaga, kadar ima ta prodaja v primerjavi s tekočo dejavnostjo davčnega zavezanca neobičajno naravo in zanjo torej ni treba, da se blago in storitve, namenjene mešani uporabi, uporabljajo na način, ki je sorazmeren prometu, ki ga taka prodaja ustvari. Namen njihove izključitve iz izračuna je preprečiti izkrivljen rezultat, ki bi ga povzročil takšen promet (Ristevski in Pogačnik 2008, 4; Prezelj 2011b, 15).

Na osnovi povedanega lahko ponazorimo izračunavanje odbitnega deleža DDV z naslednjim ulomkom (Zalokar idr. 2010, 234):

$$\frac{(1) - (2) - (3)}{(4) + (5) + (6) - (7) - (8) - (9)}$$

- (1) znesek prometa davčnega zavezanca s pravico do odbitka DDV, brez DDV,
- (2) znesek prometa, všttega v (1), ki se nanaša na dobave osnovnih sredstev, brez DDV,
- (3) znesek priložnostnega prometa z nepremičninami, všttega v (1), brez DDV,
- (4) znesek iz števca,
- (5) znesek prometa, ki prejemnikom ne daje pravice do odbitka DDV (neprave oprostitve),
- (6) znesek subvencij, ki se ne štejejo za prave subvencije in tudi niso vštete v števec,
- (7) znesek prometa, všttega v (5), ki se nanaša na dobave osnovnih sredstev,
- (8) znesek priložnostnega prometa z nepremičninami, všttega v (5),
- (9) znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne finančne transakcije, všttega v (5).

2.4.3 Začasni in dokončni odbitek davka na dodano vrednost

ZDDV-1 v 65. členu določi, da se odbitni delež za tekoče leto začasno določi na podlagi podatkov o transakcijah, opravljenih v preteklem letu. Če takšnih transakcij ni bilo oziroma so bile neznatne, odbitni delež začasno določi davčni organ na podlagi napovedi zavezanca o predvidenih transakcijah. Odbitki, opravljeni na podlagi takega začasnega deleža, se popravijo, ko se v naslednjem letu ugotovi oziroma določi končni odbitni delež za preteklo leto.

Kot izhaja iz četrte in pete točke 105. člena P-ZDDV, davčni zavezanec, ki izračunava odbitni delež, začne 1. januarja uporabljati izračunani odbitni delež na osnovi podatkov prometa

preteklega koledarskega leta. Če ga še nima, lahko začasno uporabi odbitni delež predpreteklega leta, vendar mora najkasneje 1. februarja začeti uporabljati izračunani odbitni delež iz podatkov preteklega koledarskega leta kot začasni odbitni delež za tekoče leto. Iz tega izhaja, da mora sestaviti tudi dva končna obračuna, če je v januarju tekočega leta uporabljal še začasni odbitni delež iz predpreteklega leta in je novi odbitni delež na osnovi podatkov prometa preteklega leta začel uporabljati šele v februarju tekočega leta.

Če davčni zavezanec ugotovi, da je bil odbitek DDV na podlagi začasnega deleža odbitka obračunan v večjem ali manjšem znesku, kot bi smel biti glede na dejanske podatke o obsegu prometa v tekočem letu, se ustrezno popravi. Velikost odbitka DDV po letnih podatkih morajo izračunati vsi davčni zavezanci, ki si odbitek DDV priznavajo med letom z uporabo začasnega deleža odbitka (Prusnik in Zalokar 2011, 301).

Četrta točka 105. člena P-ZDDV-1 določa, da mora davčni zavezanec, katerega davčno obdobje je koledarski mesec, vključiti obračunano razliko med začasnim in dokončnim obračunom odbitka DDV za preteklo leto v davčni obračun za februar tekočega leta. Davčni zavezanci, ki imajo davčno obdobje koledarsko trimesečje,⁸ razliko upoštevajo v davčnem obračunu za prvo trimesečje tekočega leta.

2.5 Primeri Sodišča Evropske unije

V nadaljevanju so povzete razlage sodb Sodišča EU o priznanju odbitnega deleža, o izključitvi transakcij iz odbitnega deleža ter obravnavanju osebe javnega prava v povezavi z izkrivljanjem konkurence. Zaradi različnih interpretacij pravnih aktov prihaja do sporov in na osnovi tožb med državami članicami in institucijami EU ali pritožb fizičnih in pravnih oseb mora sodišče odločiti, ali je bila kršena njihova pravica v posameznem primeru.

Sodba Sodišča EU v zadevi C-437/06: Securanta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG (v nadaljevanju: Securanta) proti Finanzamt Göttingen (v nadaljevanju: Finanzamt)

Družba Securanta je leta 1994 opravljala dejavnosti pridobitve, upravljanja in prodaje nepremičnin in prenosljivih vrednostnih papirjev, ter udeležbo in naložbe vseh vrst. Kapital je družba pridobila z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev. Pri obdavčljivih transakcijah večjega dela vstopnega DDV ni bilo mogoče pripisati izstopnim transakcijam, zato je Finanzamt zavrnil odbitek zneskov vstopnega DDV, ki je bil odmerjen na stroške izdaje

⁸ Koledarsko trimesečje uporablja davčni zavezanec, ki je v preteklem koledarskem letu dosegel do 210.000 EUR obdavčljivega prometa blaga in storitev, razen če opravlja transakcije znotraj Unije in je dolžan predložiti rekapitulacijsko poročilo. Prav tako to ne velja za davčnega zavezanca, ki pridobi identifikacijsko številko za DDV, zanj je prvih 12 mesecev davčno obdobje koledarski mesec ne glede na pričakovani promet.

atipičnih tihih deležev ter za transakcije najema, in določil znesek vstopnega DDV, ki naj bi se neposredno nanašal na izstopne transakcije tako, da je določil delež na podlagi razdelitvenega ključa.

Družba Securenta je vseskozi zatrjevala, da bi se lahko odbili vsi zneski vstopnega DDV, ki so bili odmerjeni na stroške v zvezi s pridobivanjem novega kapitala, ker je bila izdaja delnic povezana s povečanjem njenega kapitala, in ker je ta transakcija splošno prispevala k njeni ekonomski dejavnosti. Zoper to odločbo je vložila pritožbo in Finanzgericht je tožbo zavrnil, zato je še zoper to odločbo vložila pritožbo pri Bundesfinanzhof, ki pa je predhodno sodbo razveljavil.

Tako je Sodišče EU v zadevi C-437/06 odločalo:

1. Ali se upravičenost do odbitka vstopnega DDV, ko davčni zavezanec hkrati opravlja ekonomsko in neekonomsko dejavnost, določa glede na razmerje med obdavčljivimi in davku zavezanimi transakcijami na eni strani ter obdavčljivimi in davka oproščenimi transakcijami na drugi strani, ali pa je odbitek tega davka dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati ekonomski dejavnosti v smislu člena 2(1) Šeste direktive?
2. Ali je treba v primeru, da je odbitek vstopnega DDV dovoljen le, če je mogoče stroške, povezane z izdajo delnic in tihih deležev, pripisati ekonomski dejavnosti, zneske vstopnega DDV razdeliti na ekonomsko področje in neekonomsko področje po tako imenovanem investicijskem ključu, ali pa je ob ustrezni uporabi člena 17(5) Šeste direktive primeren tudi ključ po prometu?

Stroškov, povezanih s storitvami, opravljenimi v okviru izdaje delnic in kapitalskih deležev, ni bilo možno pripisati izključno ekonomskim izstopnim dejavnostim, ki jih je izvajala družba. Stroški, ki so nastali družbi Securenta za finančne transakcije, so bili vsaj deloma namenjeni izvajanju neekonomskih dejavnosti.

Sodišče EU je v zadevi C-437/06 razsodilo:

1. Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja gospodarske dejavnosti (obdavčene ali oproščene) in negospodarske dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, povezane z izdajo delnic in atipičnih tihih deležev, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1) navedene direktive.
2. Določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive je predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju tega pooblastila upoštevati cilj in sistematiko navedene direktive in na tej podlagi predvideti način izračunavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma.

Sodba Sodišča EU v zadevi C-430/04: Finanzamt Eisleben (v nadaljevanju: Finanzamt) proti Feuerbestattungsverein Halle eV (v nadaljevanju: Feuerbestattungsverein) ob udeležbi Lutherstandt Eisleben (v nadaljevanju: Lutherstandt)

Feuerbestattungsverein je neprofitno društvo, ki opravlja krematorij v konkurenci z občino Lutherstandt, ki prav tako opravlja krematorij in je oseba javnega prava, ki opravlja gospodarsko dejavnost kot organ oblasti in ponuja storitve po nižji ceni kot društvo. Zato je društvo pri Finanzamt vložilo prošnjo, naj se mu razkrije davčna identifikacijska številka, pod katero je ta izdal zadnjo davčno odločbo občini, in datum sprejetja omenjene odločbe. V tej prošnji društvo navaja, da bi morebitna obravnava občine, kot da ni davčna zavezanka za DDV, občini omogočala, da ponuja storitve upepeljevanja mrličev po ugodnejši ceni, kot jih lahko ponujajo sami (izkrivljanje konkurence). Finanzamt je zavrnil predložitev zelenih informacij društvu z navedbo, da mora spoštovati davčno tajnost.

Zaradi zavrnilne odločbe Finanzamt, društvo zoper njega vloži tožbo pri Finanzgericht, ki je omenjeno odločbo razglasil za nično in zadevo vrnil v ponovno odločanje Finanzamt. Finanzgericht se je skliceval predvsem na določbe, v skladu s katerim je razkritje informacij, pridobljenih v okviru upravnega postopka, dovoljeno, če je namenjeno vodenju davčnega sodnega postopka. Prav tako je ugotovil, da bi bila morebitna tožba društva proti odločbam o obdavčitvi občine dopustna, ker to društvo lahko zatrjuje, da so mu kršene pravice zaradi obravnavanja omenjene občine, kot da ni davčna zavezanka za DDV, ali zaradi prenizke obdavčitve te občine.

Tako je Sodišče EU v zadevi C-430/04 odločalo, ali se lahko zasebni davčni zavezanec, ki je v konkurenci z osebo javnega prava in ki oporeka zakonitost obravnavanja te, kot da ni davčna zavezanka, ali njene prenizke obdavčitve, sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS, kot da so mu kršene pravice.

Sodišče EU je v zadevi C-430/04 razsodilo, da se posameznik lahko pred nacionalnem sodiščem sklicuje na člen 4(5), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS, v okviru spora med posameznikom in nacionalno davčno upravo.

Sodba Sodišča EU v zadevi C-98/07: Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S proti Skatteministeriet

Nordania Finans in BG Factoring sta podjetji, ustanovljeni po likvidacijskem postopku podjetja Erhvervsfinans leta 2001, ki je opravljal dejavnost lizinga avtomobilov (obdavčeno z DDV) in dejavnost finančnih storitev (oproščeno DDV). Podjetje je moralo izračunati delež, na katerega se nanaša pravica do delnega odbitka DDV, ki jo je lahko zahtevalo za svoje splošne stroške. Pri tem je upoštevalo promet iz prodaje vozil ob izteku pogodbe o lizingu.

Menilo je, da vozila niso bila »investicijsko blago, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svoje dejavnosti« v smislu člena 19(2) Šeste direktive.

Tako je Sodišče EU v zadevi C-98/07 odločalo, ali je mogoče po 19(2) členu Šeste direktive šteti vozila za investicijsko blago, ki ga družba uporablja za namene svoje dejavnosti, ki jih lizing podjetje pridobi, da bi jih dalo v najem in nato ob izteku pogodbe o lizingu prodalo.

Podjetje je izvajalo hkrati obdavčeno in oproščeno dejavnost, zato je bilo treba opredeliti, ali je treba promet, dosežen s prodajo vozil ob koncu dajanja v najem, upoštevati pri izračunu odbitnega deleža v števcu in imenovalcu, kot da gre za obdavčljivo dejavnost, ali pa ga je treba iz tega izračuna izključiti in ga šteti kot nakup investicijskega blaga.

Pri tem pojem investicijsko blago, ki ga davčni zavezanec uporabi za namene svoje dejavnosti, ne vključuje blaga, katerega prodaja ima za davčnega zavezanca običajno naravo. Tako je treba promet takšne prodaje upoštevati pri izračunu odbitnega deleža na način, da natančno odraža del uporabe, ki je namenjen mešani uporabi, ker drugače namen nevtralnosti skupnega sistema DDV ne bi bil dosežen.

Splošna izključitev se uporablja za ekonomsko dejavnost in se razlikuje po svoji trajni naravi in vrednosti ter stroški pridobitve niso obračunani kot tekoči stroški, temveč so amortizirani v teku več poslovnih obdobj.

Sodišče EU je v zadevi C-98/07 razsodilo, da je treba člen 19(2) Šeste direktive razlagati tako, da »investicijsko blago, ki ga davčni zavezanec uporablja za svojo dejavnost«, ne obsega vozil, ki jih lizing podjetje pridobi z namenom, da jih da v najem in nato ob izteku pogodbe o lizingu proda, kadar je prodaja navedenih vozil ob izteku teh pogodb integralni del običajne ekonomske dejavnosti tega podjetja.

Iz predstavljenih sodb Sodišča EU lahko povzamemo, da zaradi različnih interpretacij pravnih aktov prihaja do sporov in tožb med institucijami EU ter pravnimi osebami. V obravnavanih primerih prihaja do sporov zaradi zakonsko nenatančnih opredelitev med ekonomskimi in neekonomskimi dejavnostmi ter zaradi hkratnega izvajanja obdavčenih in neobdavčenih dejavnosti in iz tega izhajajočih pravic do odbitka vstopnega DDV. Predstavljen je tudi spor, ki je nastal zaradi neenake obravnave statusa davčnega zavezanca, kar je pripeljalo do izkrivljanja konkurence. Obravnavani spori so nastali zaradi želje davčnih zavezancev po optimizaciji odbitka vstopnega DDV in uveljavljanju pravic, ki so jim bile po njihovem prepričanju kratene.

3 IZRAČUN ODBITNEGA DELEŽA NA INŠTITUTU ZA DELO PRI PRAVNI FAKULTETI V LJUBLJANI

IDPF je znanstveno-raziskovalni zavod, ustanovljen leta 1972 z namenom znanstveno-raziskovalnega dela s področja delovnega prava in prava socialne varnosti ter posredovanja raziskovalnih dosežkov v prakso. Statusna oblika je zavod, zato zanj velja Zakon o zavodih (ZZ; Uradni list RS, št. 12/91, 45I/94 Odl. US: U-I-104/92, 8/96, 18/98 Odl. US: U-I-34/98, 36/00-ZPDZC, 127/06-ZJZP).

Glavne dejavnosti IDPF-ja so raziskovanje in eksperimentalni razvoj na področju družboslovja in humanistike, izobraževanje in usposabljanje strokovnjakov v praksi, pravno svetovanje, publicistika (izdajanje knjig, revij in periodike) in specializirana knjižnica.

Kot izhaja iz statuta (IDPF 2001), IDPF potrebna sredstva za izvajanje svojih nalog pridobiva iz državnega proračuna za izvajanje nacionalnega raziskovalnega programa, preko državnih in drugih razpisov in pogodb za pridobljene in sprejete projekte, s prodajo svojih storitev, iz skladov in dotacij iz domačih in mednarodnih virov, s članarino kolektivnih članov in iz drugih virov.

Skozi desetletja se je financiranje IDPF-ja močno spreminjalo in trenutno je njegova dejavnost predvsem tržno usmerjena. Vendar nas Horvat (2011, 364, 366) opomni, da glavni cilj opravljanja dejavnosti javnega zavoda ni dobiček, ampak uresničevanje poslanstva. V nadaljevanju poudari, da je javni zavod:

- posredni proračunski uporabnik,
- določeni uporabnik enotnega kontnega načrta, to je pravna oseba javnega prava, ki del prihodkov pridobiva tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ter drugih neproračunskih virov.

IDPF vodi poslovne knjige po Zakonu o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02-ZJF-C, 114/06-ZUE) in upošteva enotni kontni načrt (EKN) za določene uporabnike, vendar ni posredni proračunski uporabnik. Promet blaga in storitev knjiži na osnovi izdanega računa in v davčni evidenci je račun upoštevan v davčnem obdobju, ko je bila opravljena storitev oz. dobava blaga.

Na IDPF-ju obdavčljivi promet po posameznih letih niha in znaša od 70 % do 100 % celotnega letnega prometa. Dejavnosti, s katerimi pridobiva največ sredstev na trgu, so članarine pravnih oseb za svetovanja, svetovanja za zunanje pravne osebe, izobraževalna in kongresna dejavnost ter izdajanje revij.

Po ZDDV-1 je IDPF identificiran za namene DDV, saj presega znesek 25.000 EUR obdavčljivega prometa v zadnjih 12 mesecih. A ker opravlja v večini le obdavčeni promet in občasno še oproščeni promet brez pravice do odbitka (neprave oprostitve), ne sme v celoti

odbiti vstopnega DDV. Davčno obdobje zanj je koledarsko trimesečje, ker je v preteklem koledarskem letu dosegel manj kot 210.000 EUR obdavčljivega prometa blaga in storitev.

Do izračunavanja odbitnega deleža DDV prihaja v posameznih obdobjih (letih) predvsem na osnovi uspešnega konkuriranja za raziskovalne projekte pri različnih agencijah (npr. ARRS, JAK idr.). Takšno občasno opravljanje oproščenega prometa lahko povzroči nihanja pri obračunavanju in poračunavanju odbitnega deleža po posameznih letih. Vendar pa lahko s pravilnim izborom načina obračunavanja odbitnega deleža poenostavimo poslovanje in z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšamo nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju.

IDPF se tako kot druge pravne osebe sooča s težavo pri določanju pravega načina izračunavanja odbitnega deleža DDV in samega postopka izračuna odbitnega deleža. Precep se pojavi pri odločitvi, kaj upoštevati pri izračunu odbitnega deleža v imenovalcu in kaj v števcu. ZDDV-1 v 65. členu sicer določa, da se v števcu upošteva skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu, v imenovalcu pa znesek iz števca in transakcije, pri katerih DDV ni odbiten (oproščen promet brez pravice do odbitka vstopnega DDV – neprava oprostitev), vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz 36. člena tega zakona.

Prav subvencije so tiste, ki z opredelitvijo povzročajo največ težav, saj kot opozarjajo davčni strokovnjaki, iz davčnih predpisov ne izhajajo, katere subvencije in dotacije všteto med prave oz. katere štejemo za neprave (Zalokar idr. 2010, 81; Prusnik in Zalokar 2011, 300).

Tako ločimo med cenovnimi in drugimi subvencijami. Cenovne so neposredno povezane s ceno dobav blaga ali storitev ter so obdavčene in jih je davčni zavezanec dolžan všteti v osnovo za obračun DDV. Druge subvencije pa niso plačila za dobavo blaga oz. storitev in se ločijo glede na prejemnika subvencije. Če davčni zavezanec, ki jih prejema, opravlja le obdavčeno dejavnost in tisto oproščeno s pravico do odbitka DDV, so po 104. členu P-ZDDV-1 to prave subvencije in ne zmanjšujejo odbitka DDV. Če pa davčni zavezanec opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV ter se prejeta subvencija nanaša na obe dejavnosti, jo je treba razdeliti po ključu, ki ga določi v svojih aktih, in za tista, namenjena oproščeni dejavnosti brez pravice do odbitka DDV, zmanjšuje odbitek DDV. Davčnemu zavezancu, ki opravlja obdavčeno in neobdavčljivo dejavnost, prejete subvencije ne vplivajo na velikost odbitka DDV pri obdavčeni dejavnosti (Zalokar idr. 2010, 238).

ZDDV-1 in Direktiva Sveta 2006/112/ES glede vključevanja subvencij določata, da se v imenovalcu ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev. Razlog je v tem, da so te subvencije vključene v imenovalcu preko drugih zneskov in znesek teh subvencij bi bil potem zajet dvakrat. Iz tega izhaja, da so cenovne subvencije že zajete v znesku letnega prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po

63. členu ZDDV-1, ali znesku transakcij, od katerih DDV ni odbiten. Odvisno je, ali je subvencija prejeta v zvezi z opravljanjem oproščenih ali obdavčenih dobav blaga oz. storitev.

IDPF si lahko DDV odbije le v delu, ki se nanaša na opravljanje obdavčljive dejavnosti. V ta namen je v svojih internih aktih določil metodologijo za izračun ključa, po katerem razdeli prejete račune na obdavčljivo dejavnost in oproščeno dejavnost. Ker opravlja tako obdavčeni kot oproščeni promet in za to prejme plačilo, si lahko DDV odbija le na osnovi izračuna odbitnega deleža po eni od treh metod, ki so opredeljene v 105. členu P-ZDDV-1. Glede na opis prednosti in slabosti posamezne metode v prejšnjih poglavjih je tu povzeta le kratka obrazložitev. DDV si lahko odbija po dejanskih podatkih, če zagotovi v svojih knjigovodskih evidencah podatke o vsem zaračunanem DDV in tistem zaračunanem DDV, pri katerem ima pravico do odbitka. Po simulaciji podatkov IDPF takšnih evidenc zaradi narave dela in pomanjkanja kadra ne more zagotoviti v takšni meri, da bi bilo pregledno in z davčnega vidika zadovoljivo, kar pomeni, da omenjena metoda ni primerna. Nadalje lahko izbere metodo deleža odbitka za vso dejavnost. IDPF se je odločil za izbrano metodo izračunavanja odbitnega deleža in bo v nadaljevanju tudi podrobneje predstavljena. Lahko pa bi določil več odbitnih deležev, za vsako dejavnost posebej, pod pogojem, da bi zagotovil ločeno vodenje poslovanja za vsako področje dejavnosti, kar prinese dodatno administrativno delo in posledično povečanje stroškov poslovanja.

Izbira najprimernejšega načina izračuna odbitnega deleža in sam postopek računanja odbitnega deleža je povzročilo kar nekaj težav, saj DDV zahteva celovito obravnavo, in ker IDPF nima zaposlenih davčnih strokovnjakov, najema proti plačilu zunanje svetovalce, kar zvišuje stroške poslovanja. Kot je bilo že omenjeno, Ristevski in Pogačnik (2008, 7) opozarjata, da pravilna določitev odbitnega deleža lahko bistveno vpliva na višino vstopnega DDV, ki se ga sme odbiti.

3.1 Prikaz načina izračuna odbitnega deleža na IDPF

IDPF opravlja obdavčeno in občasno še oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV ter prejema tako prave kot neprave subvencije. Prave subvencije ne vplivajo na izračun odbitnega deleža, se ne vpisujejo v evidence izdanih računov, temveč se vodijo v pomožnih knjigah in se o njih ne poroča v obrazcu DDV-O. Neprave subvencije pa vplivajo na izračun odbitnega deleža in jih je dolžan všteti v osnovo za obračun DDV, vendar se ne vpisujejo v evidence izdanih računov, temveč se vodijo v pomožnih knjigah in se o njih ne poroča v obrazcu DDV-O. Odbitni delež izračuna na podlagi evidenc, ki jih vodi za namene DDV, in ne na podlagi podatkov iz obrazca DDV-O.

Po ZDDV-1 IDPF nima pravice do odbitka celotnega vstopnega DDV, zato tega izračuna z uporabo odbitnega deleža za celotno dejavnost. To stori tako, da vstopni DDV na prejetih računih, ob uvozu in pri samoobdavčitvi, razdeli na del, ki se sme odbiti, in na del, ki se ne

sme odbiti. Šele nato pripravi obračun, ki ga predloži DURS-u. Odbitni delež izračuna na začetku vsakega leta na osnovi podatkov o prometu preteklega leta kot začasni odbitni delež in ga uporablja celo leto, na koncu leta pa na osnovi dejanskih podatkov izračuna dokončni delež odbitka za preteklo leto ter ustrezno poračuna razliko.

Izračun odbitnega deleža opravi tako, da v števcu zajame skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na promet, pri katerem je DDV odbiten, v imenovalcu pa znesek iz števca in ves promet, pri katerem DDV ni odbiten (neprave oprostitve), vključno s subvencijami in dotacijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev. Pri izračunu odbitnega deleža se v nobenem primeru ne upošteva dobave investicijskega blaga, ki ga zavezanec uporabi za namene svoje dejavnosti, priložnostne transakcije z nepremičninami in finančne transakcije, če ne predstavljajo dejavnosti davčnega zavezanca.

Odbitni delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število ter nam pove, koliko DDV si davčni zavezanec sme odbiti.

V nadaljevanju je prikazan izračun odbitnega deleža IDPF-ja za leto 2009, 2010 in 2011 s pomočjo podatkov, pridobljenih iz obrazcev DDV-O, pomožnih knjigovodskih in davčnih evidenc, s pomočjo katerih spremlja nekatere za izračun potrebne zneske (evidenca prejetih računov PR in izdanih računov IR) ter iz zaključnega računa IDPF-ja za leto 2009 in 2010 ter projekcije podatkov za leto 2011. V knjigovodske, davčne in dodatne evidence se vpisujejo zneski s centi, v obrazcih DDV-O pa so zneski zaokroženi na celo število.

Preglednica 1: Podatki za izračun števca za leto 2009

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
dobave blaga in storitev (DDV-O; polje 11, 11a, 12, 13, 14)	154.565
dobave s pravico do odbitka DDV, kraj dobave zunaj Slovenije (IR 23)	0
skupaj znesek prometa s pravico do odbitka DDV	154.565

Vir: IDPF 2011e.

V preglednici 1 so zajeti podatki, potrebni za izračun števca v letu 2009. Med dobave blaga in storitev je zajet ves promet, pri katerem ima IDPF pravico do odbitka DDV, brez DDV. Teh transakcij je bilo za 154.565 EUR, drugih prihodkov v letu 2009 ni bilo.

Preglednica 2: Podatki za izračun imenovalca za leto 2009

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
znesek iz števca	154.565
znesek prometa, brez pravice do odbitka DDV (neprave oprostitve)	85
znesek subvencij (razen tistih, ki so že vštete v števec)	0
skupaj prihodki	154.650

Vir: IDPF 2011e.

Preglednica 2 zajema podatke za izračun imenovalca v letu 2009. Upoštevan je celoten promet, pri katerem ima IDPF pravico do odbitka DDV, in je že upoštevan v števcu v višini 154.565 EUR (obrazec DDV-O, polje 11-14), znesek prometa, pri katerem nima pravice do odbitka DDV v višini 85 EUR (podatek iz pomožnih evidenc), drugih prihodkov – subvencij v letu 2009 ni bilo.

Preglednica 3: Izračun odbitnega deleža za leto 2009

Izračun odbitnega deleža	
Števec	154.565
Imenovalec	154.650
Delež	0,9994
Delež v %	100

Vir: IDPF 2011b.

V preglednici 3 je izračunan ključ na osnovi podatkov iz preglednice 1 in 2 kot odstotek in je zaokrožen navzgor na celo številko ter nam pove, koliko DDV si je IDPF smel odbiti v letu 2009. V izbranem letu je opravljal znotraj obdavčljive dejavnosti le obdavčeni promet in tudi ni prejel subvencij, ki bi vplivale na znižanje odbitnega deleža, zato je odbitni delež 100 %.

Preglednica 4: Podatki za izračun števca za leto 2010

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
dobave blaga in storitev (DDV-O; polje 11, 11a, 12, 13, 14)	126.702
dobave s pravico do odbitka DDV, kraj dobave zunaj Slovenije (IR 23)	0
skupaj znesek prometa s pravico do odbitka DDV	126.702

Vir: IDPF 2011e.

V preglednici 4 so zajeti podatki, potrebni za izračun števca v letu 2010. Med dobave blaga in storitev je zajet ves promet, pri katerem ima IDPF pravico do odbitka DDV, brez DDV. Teh transakcij je bilo za 126.702 EUR.

Preglednica 5: Podatki za izračun imenovalca za leto 2010

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
znesek iz števca	126.702
znesek prometa, brez pravice do odbitka DDV (neprave oprostitve)	1.953
znesek subvencij (razen tistih, ki so že vštete v števec)	4.800
skupaj prihodki	133.455

Vir: IDPF 2011e.

Preglednica 5 zajema podatke za izračun imenovalca v letu 2010. Upoštevan je celoten promet, pri katerem ima IDPF pravico do odbitka DDV in je že upoštevan v števcu v višini 126.702 EUR (obrazec DDV-O, polje 11-14), znesek prometa, pri katerem nima pravice do odbitka DDV v višini 1.953 EUR (obrazec DDV-O, polje 15 v višini 1.925 EUR in podatek iz pomožnih evidenc v višini 28 EUR) in prejete subvencije v višini 4.800 EUR (pomožne evidence), ki vplivajo na zmanjšanje odbitnega deleža.

Preglednica 6: Izračun odbitnega deleža za leto 2010

Izračun ključa	
Števec	126.702
Imenovalec	133.455
Delež	0,9494
Delež v %	95

Vir: IDPF 2011b.

V preglednici 6 je izračunan ključ na osnovi podatkov iz preglednice 4 in 5 kot odstotek in je zaokrožen navzgor na celo številko ter nam pove, da si je IDPF smel v letu 2010 odbiti 95 % DDV od nabav, ki jih je uporabil za promet, obdavčen z DDV. V izbranem letu je opravljajal znotraj obdavčljive dejavnosti poleg obdavčenega prometa v višini 126.702 EUR tudi oproščeni promet (neprave oprostitve) v višini 6.753 EUR, kar je vplivalo na znižanje odbitnega deleža.

IDPF je v letu 2010 na osnovi podatkov iz leta 2009 odbijal DDV v višini 100 %, saj ni pričakoval, da bo opravil oproščeni promet in prejel subvencijo, oboje šele v zadnjem trimesečju leta 2010. Davčno obdobje zanj je koledarsko trimesečje, ker je v preteklem koledarskem letu dosegel manj kot 210.000 EUR obdavčljivega prometa blaga in storitev, kar pomeni, da je naredil popravek (poračun) vrednosti odbitnega deleža za leto 2010 pri naslednjem obračunu DDV v letu 2011 (za prvo trimesečje leta 2011).

Preglednica 7: Projekcija izračuna števca za leto 2011

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
dobave blaga in storitev (DDV-O; polje 11, 11a, 12, 13, 14)	120.000
dobave s pravico do odbitka DDV, kraj dobave zunaj Slovenije (IR 23)	0
<u>skupaj znesek prometa s pravico do odbitka DDV</u>	<u>120.000</u>

Vir: IDPF 2011d.

Preglednica 7 prikazuje projekcijo prometa za leto 2011, potrebnega za izračun števca. Za dobave blaga in storitev se predvideva promet v višini 120.000 EUR brez DDV, pri katerih bo imel IDPF pravico do odbitka DDV.

Preglednica 8: Projekcija izračuna imenovalca za leto 2011

Naziv	Znesek v EUR brez DDV
znesek iz števca	120.000
znesek prometa, brez pravice do odbitka DDV (neprave oprostitve)	3.400
znesek subvencij (razen tistih, ki so že vštete v števec)	14.600
<u>skupaj prihodki</u>	<u>138.000</u>

Vir: IDPF 2011d.

Preglednica 8 prikazuje projekcijo podatkov za izračun imenovalca v letu 2011. Predvideva se celotni promet, pri katerem bo imel IDPF pravico do odbitka DDV in je že upoštevan v števcu v višini 120.000 EUR, znesek prometa, pri katerem nima pravice do odbitka DDV v višini 3.400 EUR in subvencije v višini 14.600 EUR (na osnovi pogodb), kar bo vplivalo na zmanjšanje odbitnega deleža.

Preglednica 9: Projekcija izračuna odbitnega deleža za leto 2011

Izračun ključa	
Števec	120.000
Imenovalec	138.000
Delež	0,8695
<u>Delež v %</u>	<u>87</u>

V preglednici 9 je izračunan ključ na osnovi projekcije podatkov iz preglednice 7 in 8. Odbitni delež bo določen na letni podlagi kot odstotek in zaokrožen navzgor na celo številko, ki nam pove, da si sme IDPF v letu 2011 odbiti le 87 % DDV od nabav, ki jih bo uporabil za promet, obdavčen z DDV. V izbranem letu opravlja znotraj obdavčljive dejavnosti poleg obdavčenega prometa, za katerega predvideva prihodke v višini 120.000 EUR, tudi oproščeni

promet v predvideni višini 18.000 EUR, od katerega nima pravice do odbitka DDV, kar vpliva na znižanje odbitnega deleža.

IDPF si v letu 2011 odbija DDV od obdavčljivega prometa v višini 95 %, kar pomeni, da bo moral narediti v letu 2012 popravek odbitnega deleža in poračunati glede na dejanske podatke za leto 2011.

Iz prikazanih izračunov je razvidno, da odbitni delež po letih niha (a je majhen) in da IDPF glede na naravo dela težko predvidi, kakšen promet bo opravljal (samo obdavčen ali tudi oproščen) in kolikšen bo odbitni delež v posameznem letu, na katerega najbolj vpliva višina prejetih subvencij.

3.2 Prikaz popravka za preteklo leto na IDPF

IDPF je v letu 2010 uporabljal začasni odbitni delež v višini 100 %, izračunan na podlagi podatkov o prometu v preteklem letu. Ker v preteklem letu ni bilo takšnih transakcij, pri katerih ne bi imel pravice do odbitka DDV, in tudi ni predvideval, da bo opravil oproščeni promet in prejel subvencijo, ki bo vplivala na znižanje odbitnega deleža, ni ocenil in napovedal davčni upravi predvidenih transakcij, kot to predpisuje peti odstavek 65. člena ZDDV-1. Oproščeni promet v višini 6.725 EUR je opravil šele v decembru 2010, kar pomeni, da ga je upošteval pri zadnjem obračunu DDV, za katerega je moral poročati na DDV-O obrazcu do zadnjega dne naslednjega meseca po poteku obračunskega obdobja (v tem primeru do 31. 1. 2011).

Na podlagi podatkov o dokončnem prometu za preteklo leto (2010) je IDPF določil končni delež odbitka za preteklo leto, ki je znašal 95 % (razvidno iz preglednice 6), kar pomeni, da bi si lahko v tem odstotku odbil DDV od njemu zaračunanega DDV, ki se nanaša na opravljanje obdavčljive (ekonomske) dejavnosti. Ker je bil odbitek DDV na podlagi začasnega deleža odbitka obračunan v večjem znesku, kot bi smel biti glede na dejanske podatke o obsegu prometa v tekočem letu, je moral to ustrezno popraviti. Izračunana razlika za preveč odbiti DDV se je vpisala v obrazec DDV-O v polje 41 in 42 (z negativnim predznakom oz. se je v posameznem polju priznani odbitek DDV za tekoče leto zmanjšal za višino popravka za preteklo leto). Ugotovljenih razlik ni bilo treba vpisati v davčne evidence, v katere se vpisuje odbitni DDV od nabav v letu 2011, temveč le v obrazec DDV-O. V poslovnih knjigah pa so se razlike upoštevale med podatki za leto, na katero se nanašajo (preteklo koledarsko leto). Ker je za IDPF davčno obdobje trimesečje, je razliko po dokončnem obračunu odbitka DDV za preteklo leto upošteval v obračunu DDV v davčnem obdobju za prvo trimesečje leta 2011 (rok oddaje obrazca in plačila do 30. 4. 2011). O popravku odbitka DDV na podlagi dokončnega obračuna tudi ni treba poročati davčnemu organu.

Preglednica 10: Prikaz popravka DDV za leto 2010

Odbitek DDV	Polje obrazca DDV-O	Podatki za preteklo leto ZDO*=100 %	Podatki za preteklo leto KDO**=95 %	Razlika med KDO in ZDO=-5 %
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza (20 %)	41	4.326	4.109	-216
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza (8,5 %)	42	110	104	-6
od pavšalnega nadomestila (8 %)	43	0	0	0

* ZDO začasni delež odbitka

**KDO končni delež odbitka

Vir: IDPF 2011c.

V preglednici 10 je primerjalno prikazan odbitek DDV (povzet po obrazcu DDV-O za leto 2010), kot se je dejansko odbijal z začasnim deležem odbitka v višini 100 %, izračunanim iz podatkov prometa za leto 2009 (preglednica 3), in kot bi se moral, izračunan iz dejanskih podatkov prometa kot dokončni delež odbitka za leto 2010 v višini 95 % (preglednica 6). V zadnjem stolpcu je izračunana razlika med dokončnim in začasnim deležem odbitka DDV, ki predstavlja 5 %, kar pomeni, da je bilo za toliko preveč odbitega DDV. Kot je razvidno, je bilo pri splošni 20 % stopnji 216 EUR preveč odbitega DDV, pri nižji 8,5 % stopnji pa 6 EUR preveč odbitega DDV.

IDPF je moral preveč odbiti DDV vrniti, in ker je trimesečni davčni zavezanec, je popravek upošteval v obračunu DDV za prvo trimesečje leta 2011 tako, da je v obrazcu DDV-O v polju 41 zmanjšal pravico do odbitka v višini 216 EUR in v polju 42 za 6 EUR. Izračunani dokončni delež odbitka za leto 2010 v višini 95 % se uporablja kot začasni odbitni delež v letu 2011.

3.3 Prikaz nadzorovanega poslovanja, ki zmanjšuje nihanja pri plačevanju obveznosti DDV v posameznem obračunskem obdobju

Izbira najprimernejše metode za obračunavanje odbitnega deleža poenostavi poslovanje in tudi z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov lahko zmanjšamo nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju.

IDPF v okviru svoje obdavčljive dejavnosti opravlja obdavčeni promet in oproščeni promet, ki mu ne prinaša pravice do odbitka DDV, zato mora ustrezno razmejiti nabave na ti dve vrsti.

Po simulaciji vseh treh možnih metod, opredeljenih v 105. členu ZDDV-1, se je IDPF glede na dejavnost, obseg dela in kadrovske zmogljivosti odločil za računanje enega odbitnega deleža za vso dejavnost. Ugotavlja ga glede na obseg obdavčene dejavnosti v okviru svoje celotne dejavnosti in odbiten je le tisti del vstopnega DDV, ki ga lahko pripiše obdavčenim izhodnim transakcijam. Izbira vsake druge metode izračunavanja odbitnega deleža (po dejanskih podatkih ali več odbitnih deležev, za vsako dejavnost posebej) bi pomenila dodatno administrativno delo in posledično povečanje stroškov poslovanja.

IDPF spada med manjše zavode tako glede letnega prometa kot števila zaposlenih, zato je toliko bolj pomembno, da čim bolj natančno planira poslovanje, od katerega je odvisen njegov obstoj, saj se nenehno sooča z likvidnostnimi težavami. Z dobro pripravljenim letnim planom dela in v dogovoru z računovodsko službo izdela plan aktivnosti po obdobjih, tako da so prihodki in odhodki čim bolj enakomerno razporejeni, kar zmanjša nihanja pri plačevanju obveznosti DDV v posameznem obračunskem obdobju. Uspešno in terminsko ustrezno izvajanje zastavljenih ciljev omogoča zavodu učinkovito poslovanje, kar je v današnjem, gospodarsko nestabilnem okolju zelo pomembno.

Glede na to, da je IDPF trimesečni davčni zavezanec,⁹ svoje tržne aktivnosti planira tako, da večino dejavnosti, ki jih lahko prilagodi, terminsko uvrsti v prvi (pogojno v drugi) mesec trimesečnega davčnega obdobja. Ker ima nekaj večjih dogodkov (članarina, izdaja revije, kongres ...) in nanj vezane večje prihodke in posledično tudi odhodke, je pomembno, da si na tak način zagotovi dovolj časa za prejem plačil. Ker bi že manjši izpad prihodka lahko povzročil likvidnostne težave, računovodstvo skrbno spremlja finančno poslovanje in po potrebi z vodstvom usklajuje načrtane plane.

IDPF sme odbiti le sorazmerni del tistega DDV, ki ga je plačal v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti, pod pogojem, da je bil za te dejavnosti DDV tudi obračunan. Pri tem je pomembno in koristno, da poskrbimo, da so računi za dobave in nakupe v istem obračunskem obdobju. V spodnji preglednici je poenostavljen terminski prikaz obdavčene dejavnosti, obračun izhodnih in vhodnih računov, prejeta plačila in obveznost plačila DDV za določeno davčno obdobje.

Primer: Dogodek A:	prejeto plačilo A1	prejeti računi A2/2
Dogodek B:	prejeto plačilo B1	prejeti računi B2
Dogodek C:	prejeto plačilo C1	prejeti računi C2
Dogodek D:	prejeto plačilo D1	prejeti računi D2
Dogodek E:	prejeto plačilo E1	prejeti računi E2
Dogodek F/2:	prejeto plačilo F1/2	prejeti računi F2/2

⁹ Trimesečni davčni rok delno poenostavi načrtovanje, pri mesečnem bi bilo treba plan terminsko bolj podrobno razdelati.

- A2/2 glede na obračunani dogodek so tu stroški polovični
 F/2 glede na obračunani dogodek je ta manjši (polovični)
 F1/2 manj prejetih plačil zaradi manjšega dogodka
 F2/2 zaradi manjšega dogodka posledično tudi manj vhodnih stroškov

Preglednica 11: Primer nadzorovanega poslovanja

davčno obdobje	I	I	I	II	II	II	III	III	III	IV	IV	IV
mesec	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
izdaja računov	A			B	C		D			E		F/2
prejeto plačilo	A1	A1	A1	B1	B1, C1	B1, C1	D1	D1	D1	E1	E1	F1/2
prejem računov	A2/2			B2	C2		D2/2			E2		F2/2
plačilo DDV obveznosti	IV			I			II			III		

Za lažjo ponazoritev so v preglednico 11 vključeni samo večji dogodki, od katerih je v veliki meri odvisno poslovanje IDPF-ja, in kot kažejo podatki, se računi izdajo v mesecu januarju, aprilu, maju, juliju, oktobru in decembru (F/2 pomeni manjši dogodek). Če analiziramo dogodek A, vidimo, da je obračunan (izdani računi) v januarju z namenom, da prispe glavna plačila v tem obdobju (A1), plačila proračunskih uporabnikov¹⁰ v februarju in še nekaj zamudnikov v marcu, tako da zaradi zamika plačil nekaterih ni ogrožena likvidnost IDPF-ja. Dotok svežih finančnih sredstev je pogoj za nemoteno poslovanje in spodbuda za dober začetek leta ter zadostuje za trimesečno pokritje vseh tekočih obveznosti, vključno s plačilom obveznosti za DDV za zadnje davčno trimesečje, ki se mora nakazati do zadnjega dne v mesecu januarju. A2/2 pomeni manjši obseg vhodnih računov, vezanih na dogodek A, od katerih ima IDPF pravico do odbitka DDV v višini izračunanega odbitnega deleža. Seveda v tem obdobju potekajo tudi manjše transakcije, ki bistveno ne vplivajo na sam potek poslovanja in zato niso vpisane v preglednici 11. Enako so načrtovana naslednja davčna obdobja. V aprilu so izdani že računi za dogodek B, katerih plačila prispejo v glavnem že aprila, nekaj še maja in junija. Tudi na to obdobje so vezani vhodni računi za dobave, od katerih ima IDPF pravico odšteti DDV v višini izračunanega odbitnega deleža.

3.4 Vpis v knjigo prejetih računov

V knjigo prejetih računov se vpisujejo podatki o odbitnem DDV, izkazanem na ustreznih listinah, kot so prejeti računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, knjigovodske listine o naknadnih popravkih odbitnega DDV, uvozne EU listine, odločbe carinskega in davčnega organa ter druge listine, ki so pomembne za odbitek DDV. Davčna zakonodaja na področju

¹⁰ Za plačilo vseh obveznosti je plačilni rok za neposredne uporabnike 30. dan, za posredne uporabnike pa največ 30 dni (od prejema računa). Ukaz o razglasitvi Zakona o izvrševanju proračunov Republike Slovenije za leti 2011 in 2012 (ZIPRS1112), Uradni list RS, št. 96/2010, 23. člen.

DDV ne predpisuje vodenja enotnih davčnih evidenc, vendar pa davčne zavezanke v to sili Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek (Uradni list RS, št. 59/07, 126/07 (1/08 popr.), 107/09).¹¹ Davčni zavezanec lahko prilagodi knjige glede na dejavnosti, ki jih opravlja, pod pogojem, da zagotovi vse potrebne podatke. Te elektronske evidence poleg podatkov o obračunanem in odbitem DDV zajemajo tudi podatke o prometu v glavni knjigi.

V preglednici 12 je povzeta elektronska knjiga prejetih računov IDPF-ja, kjer so najprej v prvi vrstici zapisani podatki, potrebni za pripravo obračuna DDV, nato zaporedne številke za lažje razumevanje in razlaganje. V tretji vrstici so dodane oznake polj iz obrazca DDV-O, kamor se vpišejo seštevki določenih polj iz evidence prejetih računov določenega davčnega obdobja.

Preglednica 12: Povzetek evidence prejetih računov

1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	2	3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16	17	18
DDV-O 31	DDV-O 32	DDV-O 32a			DDV-O 41	DDV-O 42		DDV-O 43

Vir: IDPF 2011a.

Kot je iz preglednice razvidno, se v posamezna polja (stolpce) zapisujejo naslednji podatki: poleg zaporedne številke še datum knjiženja listine, datum prejema listine, številka računa ali druge listine, datum izdaje računa ali druge listine, ime in sedež oziroma stalno oz. običajno

¹¹ Zadnja sprememba se uporablja od 1. 1. 2010. Namen takšnega vodenja podatkov je omogočiti davčnemu organu nadaljnjo obdelavo podatkov in takojšen davčni nadzor (inšpekcijo).

prebivališče dobavitelja, identifikacijska številka za DDV dobavitelja. Nadalje se v polje 8 vpiše končna vrednost računa in v polje 9 vrednost oproščene nabave in pridobitve na domačem trgu, oproščene pridobitve znotraj EU in uvoza, ki je oproščen plačila DDV. V polje 10 se vpišejo v Sloveniji obdavčene nabave, od katerih je bil obračunan DDV, nabave blaga in storitev od davčnih zavezancev iz tujine, za katere je nastala obveznost za obračun in plačilo DDV v Sloveniji in vrednost uvoza blaga, od katerega je carinski organ ali davčni zavezanec sam obračunal DDV. V polje 11 se vpiše vrednost pridobitve blaga iz drugih držav članic, od katerih je obračunan DDV prikazan v stolpcih 13–17. V stolpec 12 so vključene vrednosti storitev, za katere se v skladu s prvim odstavkom 25. člena ZDDV-1 šteje, da so opravljene v Sloveniji in za katere je plačnik DDV izključno slovenski prejemnik storitev. V nadaljevanju so stolpci od 13 do 17, kamor se vpisuje vrednost DDV, ki se sme oziroma ne sme odbiti. Tako se v stolpec 13 vpisuje skupni znesek vstopnega DDV, ki se sme odbiti. V primeru IDPF-ja, ki izračunava odbitni delež za vso dejavnost kot celoto, začasni delež odbitka za leto 2011 predstavlja 95 % (preglednica 6) vstopnega DDV, ki ga lahko pripiše obdavčenim izhodnim transakcijam. V polje 14 se vpiše znesek vstopnega DDV, ki se ne sme odbiti. Za leto 2011 IDPF sem vpisuje poleg 5 % nepriznanega vstopnega DDV od prejetih računov, ki se nanašajo na opravljanje obdavčljive dejavnosti, zaradi izračunavanja odbitnega deleža še obračunani DDV, ki se po zakonu ne sme odbiti (stroški reprezentance, nastanitve, prehrane idr.). V polje 12 in 13 nato vpiše znesek vstopnega DDV, ki se sme odbiti po stopnji 8,5 % oz. 20 %, in v polju 17 in 18 še osnova ter znesek odbitka pavšalnega nadomestila v višini 8 % odkupne vrednosti.

Pri evidentiranju posamezne listine je pomembno, da lahko iz zbranih podatkov razberemo, kdo nam je posamezno blago dobavil oz. opravil storitev, koliko DDV smo si smeli odbiti in koliko ne ter po kakšni stopnji. Zato hkrati z vodenjem knjige prejetih računov vodimo tudi pomožne evidence zaradi boljše preglednosti posameznih primerov vknjižb.

3.5 Vpis v obrazec DDV-O

V obrazec DDV-O vpišemo podatke iz knjige izdanih računov, knjige prejetih računov in pomožnih evidenc, ki jih spremljamo v računovodstvu ali ločeno v davčnem knjigovodstvu tako, da zneske zaokrožimo na celo število. V obrazcu so zajeti ves promet ter vse obveznosti za DDV in vse vrednosti odbitka DDV za določeno davčno obdobje, za katero moramo poročati (mesečno ali trimesečno). Iz teh vrednosti izračunamo presežek obveznosti ali presežek odbitka DDV. V prvem primeru moramo izračunano obveznost poravnati do zadnjega dne v naslednjem mesecu, za katerega poročamo, v primeru presežka odbitka DDV pa lahko tega prenesemo v naslednje davčno obdobje ali pa zahtevamo vračilo in to označimo na obrazcu DDV-O v polju 04.

V nadaljevanju je predstavljen povzetek obrazca DDV-O za obdobje julij–september 2011 s ponazoritvijo in obrazložitvijo posameznih vpisov.

Preglednica 13: Povzetek obrazca DDV-O za obdobje julij–september 2011

I. Dobave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)	polje	v EUR
Dobave blaga in storitev	11	33.934
Dobave blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračunava DDV prejemnik	11a	0
Dobave blaga in storitev v druge države članice EU	12	0
Prodaja blaga na daljavo	13	0
Montaža in instaliranje blaga v drugi državi članici	14	0
Oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV	15	9.250
II. Obračunani DDV		
po stopnji 20 %	21	6.765
po stopnji 8,5 %	22	9
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %	23	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 20 %	23a	53
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %	24	13
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 8,5 %	24a	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 20 %	25	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 8,5 %	25a	0
na podlagi samoobdavčitve od uvoza	26	0
III. Nabava blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)		
Nabave blaga in storitev	31	2.977
Nabave blaga in storitev v Sloveniji, od katerih obračuna DDV prejemnik	31a	0
Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU	32	154
Prejete storitve iz drugih držav članic EU	32a	265
Oproščene nabave blaga in storitev ter oproščene pridobitve blaga	33	3.563
Nabavna vrednost nepremičnin	34	0
Nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev	35	0
IV. Odbitek DDV		
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 20 %	41	508
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 8,5 %	42	18
od pavšalnega nadomestila po stopnji 8 %	43	0
Obveznost DDV	51	6.315
Presežek DDV	52	0
Izračunavam odbitni delež	03	NE DA
Zahtevam vračilo presežkov	04	NE DA

Vir: IDPF 2011c.

Kot izhaja iz preglednice 13, so v obrazec DDV-O izdani računi iz knjige izdanih računov vpisani v celotni vrednosti v polje 11 in prav tako celotni obračunani DDV v polje 21 in 22. V polju 15 so vrednosti oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV, ki vplivajo na izračun višine odbitnega deleža. Pri nabavah so upoštevani podatki iz knjige prejetih računov in pomožnih evidenc, kjer je razvidno, da je na osnovi začasnega deleža odbitka za leto 2011 obračunani DDV odbit le v višini 95 %. Tako je v polje 23a vključena vrednost obračunanega DDV od prejetih storitev iz drugih držav članic v celi vrednosti (100 %) v višini 53 EUR od osnove 265 EUR iz polja 32a, pri tem pa se je smelo od obračunane vrednosti iz polja 23a odbiti DDV le v višini 95 %, kar zneso 50 EUR, in se je izračunani znesek vključilo v polje 41. Razlika 3 EUR, ki se ne sme odbiti, se ne vpiše v obrazec DDV-O, temveč se v knjigovodskih evidencah poveča strošek. Enako je bilo pri vrednosti osnove iz polja 32, kjer je obračunan 100 % DDV v višini 13 EUR in vključen v polje 24, pravica do odbitka tega obračunanega DDV v višini 95 %, v vrednosti 12 EUR, pa je vključena v polje 42. Promet od ostalih prejetih računov je vključen v polje 31, vrednost obračunanega DDV, ki se ga sme odbiti v višini 95 %, pa je vključeno v polje 41 oziroma 42. V polju 33 so oproščene nabave blaga in storitev, ki se nanašajo na obdavčljivo dejavnost, v višini 3.563 EUR. Obveznost za obravnavano davčno obdobje, kot izhaja iz polja 51, je znašala 6.315 EUR, ki je bila poravnana do 30. 10. 2011.

3.6 Ugotovitve in predlogi za izboljšanje obračunavanja davka na dodano vrednost

Določanje pravice do odbitka DDV postane veliko bolj zapleteno takoj, ko IDPF poleg obdavčljivega prometa začne opravljati še oproščeni promet brez pravice do odbitka DDV. Tako si sme odbiti DDV le od nabav, ki jih je oziroma jih bo uporabil za promet, obdavčen z DDV, in točno določen oproščeni promet s pravico do odbitka. Kot je bilo ugotovljeno, je izbira najprimernejšega načina izračuna odbitnega deleža težavna, saj DDV zahteva celovito obravnavo, in ker IDPF nima zaposlenih davčnih strokovnjakov, najema proti plačilu zunanje svetovalce, kar zvišuje stroške poslovanja. Tako se je med tremi možnimi načini odločil za metodo računanja odbitnega deleža za vso dejavnost. Izbrana metoda je v bistvu logična poteza, ker bi računanje odbitnega deleža DDV na podlagi dejanskih podatkov za vsako dejavnost posebej pomenilo še več administrativnega dela, kar ni v interesu IDPF-ja, ker nima zadostne kadrovske podpore.

Več težav kot sama izbira metode je prineslo računanje odbitnega deleža, saj so prejete subvencije za IDPF ključnega pomena in vplivajo na višino odbitnega deleža. Pravilno ločevanje na prave subvencije in neprave subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga in storitev, je problematično, ker iz davčnih predpisov ne izhaja, katere so prave in katere neprave. Od opredelitve je odvisno, ali jih vodimo v evidencah IR ali v posebnih evidencah, jih vpisujemo v obrazec DDV-O ali ne oziroma ali jih upoštevamo v ulomku za izračun odbitnega deleža. Kot je bilo že opisano v primeru, je DURS podal pri subvenciji za knjigo v letu 2011 drugačno stališče kot leta 2007. Ker je zakonodaja na tem področju zelo nejasna, se

posledično tudi uradna stališča DURS-a spreminjajo in velikokrat se razlikujejo od mnenj davčnih svetovalcev, tako da bi bilo treba tej tematiki v bodoče nameniti več pozornosti.

Morda na videz nepomemben problem okrog določanja narave in vsebine transakcij je za davčne zavezance, ki računajo odbitni delež, ključnega pomena, saj prav pravilna določitev odbitnega deleža lahko bistveno vpliva na višino DDV, ki se sme odbiti. Vsi pa si želijo optimizirati odbitni delež.

Iz obravnavanega primera lahko povzamemo, da se s podobnimi dilemami glede izbire metode kot tudi samega računanja odbitnega deleža soočajo tako manjši kot večji davčni zavezanci.¹² V primeru IDPF-ja, ki sodi med manjše zavode, lahko vidimo, da so nihanja odbitnih deležev po letih majhna, a kljub temu nezanemarljiva, saj je zaradi tega povečan obseg dela, ki pa ni odvisen od višine odbitnega deleža. Te ugotovitve lahko razširimo na vse manjše davčne zavezance, ki izračunavajo odbitni delež, in dodamo, da imajo manjši davčni zavezanci težave zaradi kadra (premalo zaposlenih ali neprimerno strokovno neusposobljenih), večji davčni zavezanci pa zaradi opravljanja različnih dejavnosti in posledično slabše preglednosti nad poslovanjem.

Z delitvijo transakcij na obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost imajo težave predvsem pravne osebe javnega prava, ki opravljajo dejavnost v javnem interesu, ker iz ZDDV-1 ne izhajajo točna opredelitev glede delitve. Odvisna je od obravnave vsakega posameznega primera pri davčnem zavezancu.

¹² Opredelitev glede na število zaposlenih in letni promet.

4 SKLEP

Davek na dodano vrednost je operativno eden bolj zapletenih davkov in stalno usklajevanje ZDDV-1 z evropsko zakonodajo prinaša davčnim zavezancem dodatno delo pri poslovanju. Spremljanje vseh novosti in zahtev bremeni računovodsko službo in prilagajanje računalniških programov zahteva čas in denar. Spremembe bodo tudi v prihodnje, saj smernice nakazujejo še večje poenotenje fiskalne politike na področju EU in tako boljše preglednost ter posledično manj davčnih utaj.

Posebno pozornost je treba nameniti pravici do odbitka DDV in kraju obdavčitve, od katere je odvisno, kateri državi bo DDV plačan. Obračuna se pri vsakem prometu blaga in storitev in bremeni predvsem tiste kupce (fizične osebe in male davčne zavezance), ki nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV, za vse ostale pravne osebe pa velja, da državi plačajo praviloma manj, kot ga obračunajo na izdanih računih.

V diplomski nalogi je bil poudarek na tistih davčnih zavezancih, ki hkrati opravljajo obdavčeno in oproščeno dejavnost in si ne smejo odbiti vstopnega DDV v celoti. To so predvsem osebe javnega prava. Pri njih je odbiten le delež DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost in tisto oproščeno dejavnost s pravico do odbitka. S težavami se soočajo že pri opredelitvi obdavčljive in neobdavčljive dejavnosti ter nadalje oproščene dejavnosti s pravico ali brez pravice do odbitka, saj kot smo videli, ZDDV-1 ne daje natančnih opredelitev. Od pravilne razdelitve je posledično odvisna tudi višina odbitnega deleža, ki ga davčni zavezanci želijo optimizirati.

Optimizacija pomeni, da lahko z nadzorovanim poslovanjem ob pravilnem planiranju prihodkov in odhodkov zmanjšamo nihanja pri obračunavanju in plačevanju DDV v posameznem obračunskem obdobju. Predhodno je pomembna pravilna izbira metode za računanje odbitnega deleža, s katero zagotovimo preglednost in zmanjšamo stroške, nastale zaradi povečanega obsega del.

Pri sodbah sodišča ES smo videli, da je pomembno upoštevati načelo davčne nevtralnosti in da je potrebno pravne osebe, ki opravljajo enake transakcije, obravnavati enakovredno glede obdavčitve z DDV, ker neenakovredna obravnava pripelje do izkrivljanja konkurence.

V diplomski nalogi je teoretični del analiziran z deskriptivno metodo dela in metodo kompilacije, osnovan na pregledu pravnih podlag, strokovne literature in člankov, davčnih pojasnil in drugih virov. Empirični del naloge je s komparativno metodo na praktičnem primeru IDPF-ja primerjalno prikazal izračun odbitnega deleža za leto 2009, 2010 in 2011 s pomočjo podatkov, pridobljenih iz obračunov DDV in iz zaključnega računa IDPF-ja za leto 2009 in 2010 ter projekcije podatkov za leto 2011. Z analitično metodo so prikazani podatki, ki so bili upoštevani za izračun odbitnega deleža v posameznem proučevanem obdobju. Za

obrazložitev dobljenih rezultatov je bila uporabljena induktivno-deduktivna metoda, ki je na osnovi sklepanja iz posameznega primera to razširila kot stališče za vse davčne zavezance.

Kot lahko ugotovimo, so se vse tri zastavljene trditve v diplomski nalogi s proučevanjem potrdile. Prva trditev, da pravilno planiranje prihodkov in odhodkov zmanjša obveznost plačila DDV v posameznem obračunskem obdobju, se je potrdila na primeru IDPF-ja. Prav zaradi gospodarske krize in likvidnostnega krča gospodarstva ter upada prihodkov je bila pozornost usmerjena v iskanje najboljše, optimalne rešitve za nemoteno poslovanje (tako z vidika kratkoročne likvidnosti kot tudi dolgoročne solventnosti). To se je doseglo z dobro pripravljenim letnim planom dela in v sodelovanju z računovodsko službo tako, da se je izdelal plan aktivnosti po obdobjih, da so prihodki in odhodki čim bolj enakomerno razporejeni, kar zmanjša nihanja pri plačevanju obveznosti DDV v posameznem obračunskem obdobju. Druga trditev, da subvencije in dotacije vplivajo na višino izračunanega odbitnega deleža, se je potrdila in izhaja iz pravilne opredelitve subvencij na prave in neprave, saj je pomembno, katere upoštevati v ulomku za izračun odbitnega deleža, ki se zaradi tega zmanjšuje. Zadnja trditev, da je izbrana metoda računanja odbitnega deleža za vso dejavnost za IDPF najprimernejša, se je prav tako pokazala za pravilno, saj je na osnovi razčlenjevanja podatkov in analiziranja pokazala, da je najprimernejša prav zaradi narave dela, razpoložljivega kadra in stroškov.

LITERATURA IN VIRI

- Cnossen, Sijbren. 1998. *Value-added taxes in Central and Eastern European countries*. Paris: OECD & European Commission.
- Čižman, Milenka. 2008. Ugotavljanje prihodkov in odhodkov v skladu s Pravilnikom o pridobitni in nepridobitni dejavnosti. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 35 (12): 80–105.
- Čižman, Milenka. 2009. Spremembe pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 35 (12): 86–105.
- Direktiva Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero. *Uradni list EU*, št. L 145/77.
- Direktiva Sveta 06/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU*, št. L 347/06; spremenjena z direktivami Sveta 06/138/ES, 07/75/ES, 08/8/ES, 08/9/ES, 08/117/ES, 09/47/ES, 09/69/ES, 09/132/ES, 09/162/EU, 10/23/EU, 10/45/EU, 10/66/EU, 10/88/EU.
- Direktiva Sveta 08/8/ES o spremembi Direktive 06/112/ES glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU*, št. L 44/08.
- DURS. 2007. *Obdavčitev subvencij z DDV*. Pojasnilo DURS, št. 4230-145/2007-2, 12. 4. 2007.
[Http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_bлага/obdavcitev_subvencij_z_ddv/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_bлага/obdavcitev_subvencij_z_ddv/) (20. 9. 2011).
- DURS. 2011a. *Subvencije in izračun odbitnega deleža*. Pojasnilo DURS, št. 4230-114/2010, 24. 4. 2010.
[Http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/odbitek_ddv/subvencije_in_izracun_odbitnega_deleza/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/odbitek_ddv/subvencije_in_izracun_odbitnega_deleza/) (20. 9. 2011).
- DURS. 2011b. *Subvencije za projekte s področja knjige in obračunavanje DDV*. Pojasnilo DURS, št. 4230-471/2010, 19. 8. 2011.
[Http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_bлага/subvencije_za_projekte_s_podrocja_knjige_in_obraacunavanje_ddv/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_bлага/subvencije_za_projekte_s_podrocja_knjige_in_obraacunavanje_ddv/) (20. 9. 2011).
- EUR-Lex. 2004. *Sodba Sodišča EU o zadevi C-430/04 - Finanzamt Eisleben proti Feuerbestattungsverein Halle eV*. [Http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0430:SL:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004J0430:SL:HTML) (16. 10. 2011).
- EUR-Lex. 2007. *Sodba Sodišča EU o zadevi C-98/07 – Nordania Finans A/S in BG Factoring A/S proti Skatteministeriet*. [Http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007CJ0098:SL:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007CJ0098:SL:HTML) (16. 10. 2011).
- EUR-Lex. 2008. *Sodba Sodišča EU o zadevi C-437/06 – Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen*. [Http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:116:0007:0007:SL:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:116:0007:0007:SL:PDF) (16. 10. 2011).
- Grah Whatmough, Andrej. 2011. Razširitev, sprememba ali odprava novele ZDDV-1D (66. a člena ZDDV-1). *Davčno finančna praksa* 12 (6): 2–5.

- Horvat, Tatjana. 2010. *Novost v bilancah proračunskih uporabnikov za leto 2009 je pridobitna dejavnost*. [Http://www.finance.si/270904/Novost-v-bilancah-prora%C4%8Dunskih-uporabnikov-za-leto-2009-je-pridobitna-dejavnost](http://www.finance.si/270904/Novost-v-bilancah-prora%C4%8Dunskih-uporabnikov-za-leto-2009-je-pridobitna-dejavnost) (30. 7. 2011).
- Horvat, Tatjana. 2011. Računovodstvo javnih zavodov. V *Učno gradivo 2011*, 361–385. Interno gradivo, Davčna akademija Ivana Simiča.
- IDPF. 2001. *Statut*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- IDPF. 2011a. *Evidenca izdanih računov*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- IDPF. 2011b. *Izračun ključa 2009, 2010*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- IDPF. 2011c. *Obrazec DDV-O za obdobje 2009–2011*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- IDPF. 2011d. *Predviden promet za leto 2011*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- IDPF. 2011e. *Zaključni račun za leto 2009, 2010*. Poslovni dokumenti, IDPF.
- Izvedbena Uredba Sveta (EU) 282/11 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 06/112/ES o skupnem sistemu DDV. *Uradni list EU*, št. L 77/11.
- Klun, Maja. 2008. *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Kranjec, Marko. 2003. *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- OECD. 2006. *International VAT/GST Guidelines, February 2006*. [Http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf) (9. 10. 2011).
- Perčič, Barbara. 2011. *Posebnosti obračuna odbitnega deleža DDV v javnih zavodih*. Magistrsko delo, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (P-ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11.
- Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek. *Uradni list RS*, št. 59/07, 126/07 (1/08 popr.), 107/09.
- Prezelj, Tamara. 2011a. Določanje deleža odbitka vstopnega DDV. *Davčno finančna praksa* 12 (3): 2–5.
- Prezelj, Tamara. 2011b. Priložnostne transakcije in odbitni delež. *Denar: revija o davkih* 21 (403): 12–15.
- Prusnik, Matjaž in Nuša Zalokar. 2011. Dokončni poračun odbitka DDV za leto 2010. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 38 (3): 296–312.
- Ristevski, Marijana in Anka Pogačnik. 2008. Uveljavljanje odbitka vstopnega davka na dodano vrednost na podlagi odbitnega deleža. *Davčno finančna praksa* 9 (5): 3–7.
- Schenk, Alan in Oliver Oldman. 2007. *Value added tax: a comparative approach*. New York: Cambridge University Press.
- Stanovnik, Tine. 2008. *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Urbanija, Tanja. 2011. DDV novosti s 1. julijem 2011 v povezavi s 25. členom ZDDV-1. *Davčno finančna praksa* 12 (7/8): 2–4.
- Uredba Sveta (ES) št. 1777/05 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU*, št. L 288/05.
- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS*, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11.

Zakon o preprečevanju zamud pri plačilih (ZPreZP). *Uradni list RS*, št. 18/11.

Zakon o računovodstvu (ZR). *Uradni list RS*, št. 23/99, 30/02 – ZJF-C, 114/06 – ZUE.

Zakon o zavodih (ZZ). *Uradni list RS*, št. 12/91, 45I/94 Odl. US: U-I-104/92, 8/96, 18/98 Odl. US: U-I-34/98, 36/00 –ZPDZC, 127/06 – ZJZP.

Zalokar, Nuša, Barbara Prislán, Matjaž Prusnik in Mojca Zupančič. 2010. Priročnik o DDV. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 37 (11/12).

Zupančič, Mojca in Barbara Prislán. 2011. DDV – Izvedbena uredba Sveta 282/2011. *IKS, revija za računovodstvo in finance* 38 (7): 33–54.