



EVROPSKA KOMISIJA
GENERALNI DIREKTORAT
ZA OBDAVČENJE IN CARINSKO UNIJO
Posredno obdavčenje in davčno upravljanje
Davek na dodano vrednost

Objavljeno decembra 2019

Pojasnila

O

spremembah DDV v EU v zvezi z ureditvami
skladiščenja na odpoklic, verižnimi posli in
oprostitvijo za dobave blaga znotraj Skupnosti
(„hitre rešitve za leto 2020“)

Direktiva Sveta (EU) 2018/1910

Izvedbena uredba Sveta (EU) 2018/1912

Uredba Sveta (EU) 2018/1909

Izjava o omejitvi odgovornosti: ta pojasnila niso pravno zavezujoča ter vsebujejo samo praktične in neuradne smernice o tem, kako bi bilo treba po mnenju Generalnega direktorata Komisije za obdavčenje in carinsko unijo uporabljati pravo EU.

Cilj teh pojasnil je zagotoviti boljše razumevanje nekaterih delov zakonodaje EU o DDV. Pojasnila so pripravile službe Komisije, in kot je navedeno v izjavi o omejitvi odgovornosti na prvi strani, niso pravno zavezujoča.

Ta pojasnila niso izčrpna. To pomeni, da ta dokument sicer vsebuje podrobne informacije o številnih vprašanjih, nekaterih elementov pa morda ne zajema.

Priporočljivo je, da vsak uporabnik pojasnil, ki ga zanima določena tema, prebere celotno poglavje, v katerem je obravnavana navedena posebna tema.

- **Zakaj so pojasnila potrebna?**

Cilj teh pojasnil je zagotoviti **boljše razumevanje zakonodaje, sprejete na ravni EU**, v tem konkretnem primeru: (i) Direktive Sveta (EU) 2018/1910 o spremembi Direktive 2006/112/ES in (ii) Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011.

- **Kaj boste našli v teh pojasnilih?**

„Pojasnila“ naj bi se uporabljala kot **smernice** za pojasnitev praktične uporabe novih pravil glede ureditev skladiščenja na odpoklic, verižnih poslov, oprostitve dobav blaga znotraj Skupnosti in dokazila o prevozu za namene navedene oprostitve („hitre rešitve za leto 2020“). Pomagajo razumeti določbe Direktive Sveta (EU) 2018/1910 in Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912.

- **Značilnosti pojasnil**

Pojasnila so rezultat sodelovanja: čeprav jih je izdal Generalni direktorat Evropske komisije za obdavčenje in carinsko unijo (GD TAXUD), so bila pripravljena na podlagi razprav z državami članicami in podjetji v skupini za prihodnost DDV oziroma skupini strokovnjakov za DDV. Medtem ko se je prispevek skupine za prihodnost DDV in skupine strokovnjakov za DDV pri pripravi teh pojasnil zelo upošteval, bi bilo treba opozoriti, da stališča, ki so jih izrazile države članice ali podjetja, služb Komisije v osnovi niso zavezovala.

Ta pojasnila niso pravno zavezujoča. Ne izražajo uradnega stališča Evropske komisije niti v njih izražena mnenja zanje niso zavezujoča.

Pojasnila ne nadomeščajo smernic odbora za DDV, ki imajo svojo vlogo. Poleg tega je njihova narava drugačna: pojasnila izražajo stališča GD TAXUD, smernice odbora za DDV pa določi odbor za DDV, ki je svetovalni odbor, sestavljen iz predstavnikov držav članic in Komisije. V ta dokument je bilo sicer vključenih več smernic o „hitrih rešitvah za leto 2020“, ki jih je odbor za DDV ob objavi teh pojasnil že določil, da bi se zagotovile vse razpoložljive informacije o obravnavani temi. Opozoriti je treba, da se naslov vsake od navedenih smernic sklicuje na naslov ustreznega oddelka delovnega dokumenta odbora za DDV (ki ni vključen v ta pojasnila), na katerem temeljijo smernice.

Nacionalne davčne uprave lahko izdajo tudi svoje smernice za uporabo novih pravil o DDV v zvezi s „hitrimi rešitvami za leto 2020“.

Pojasnila niso izčrpana: vanje so vključena samo tista vprašanja, v zvezi s katerimi se je zdelo primerno zagotoviti pojasnila.

Gre za delo v nastajanju: ta pojasnila niso dokončna, temveč izražajo stanje v določenem trenutku glede na razpoložljivo znanje in izkušnje.

Prva različica pojasnil je bila pripravljena v angleščini. Ker so izrazi v diagramih še vedno v prvotni obliki, so spodaj na voljo prevodi:

A, B, C: A, B, C

MS (Member State): DČ (država članica)

Taxable person(s): davčni(-a) zavezanec(-ca)

Transport of goods: prevoz blaga

Stock: skladiščenje

Supply: dobava

Status or location not relevant: status ali lokacija nista pomembna

Substitution: zamenjava

Not supplied within 12m (months) after arrival: ni dobavljeno v 12 mesecih po prihodu

3rd country: tretja država

Loss or destruction: izguba ali uničenje

Physical flow: fizični tok

Contractual flow: pogodbeni tok

Warehouse: skladišče

KAZALO

1.	KLJUČNI ELEMENTI SPREMEMB DDV V EU, KI ZAČNEJO VELJATI LETA 2020.....	10
1.1	Splošno ozadje.....	10
1.2	Upoštevni pravni akti	10
2.	UREDITVE SKLADIŠČENJA NA ODPOKLIC.....	12
2.1	Upoštevne določbe	12
2.2	Čemu so namenjene določbe?	12
2.3	Različni scenariji – primeri	13
2.3.1	Splošni primer, ki ga zajema poenostavitev	14
2.3.2	Zamenjava stranke.....	15
2.3.3	Dobava drugi osebi.....	17
2.3.4	Vračilo blaga	19
2.3.5	Preseženo 12-mesečno obdobje.....	20
2.3.6	Blago, poslano v drugo državo članico	21
2.3.7	Izvoženo blago.....	23
2.3.8	Uničenje ali izguba blaga	25
2.4	Poenostavitev za skladiščenje na odpoklic in nacionalna pravila o DDV.....	26
2.5	Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz teh določb	26
2.5.1	Smernice, ki jih je določil odbor za DDV	26
2.5.2	Ali je poenostavitev za skladiščenje na odpoklic obvezen sistem? Ali se lahko podjetje odloči, da je ne bo uporabljalo?	28
2.5.3	Kakšno je razmerje med členoma 17 in 17a direktive o DDV?	28
2.5.4	Ali se mora/lahko podjetje, ki opravlja prenos blaga, pri katerem se poenostavitev za skladiščenje na odpoklic ne uporablja, v državi članici prihoda blaga vedno registrira/-ti za namene DDV v zvezi s pridobitvami znotraj Skupnosti, opravljenimi v navedeni državi članici? Kaj pa če so navedene pridobitve znotraj Skupnosti oproščene?.....	29
2.5.5	Kdaj se mora podjetje, ki v okviru poenostavitve za ureditve skladiščenja na odpoklic pošlje blago iz ene države članice v drugo, registrirati za namene DDV v državi članici prihoda blaga?.....	30
2.5.6	Razlika med „pogoji, potrebnimi za uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic,“ in „dodatnimi obveznostmi, povezanimi s poenostavitvijo za skladiščenje na odpoklic“.....	30
2.5.7	Ali je mogoče poenostavitev uporabljati, če je dobavitelj registriran za namene DDV v državi članici, v katero se pošlje blago (vendar tam nima sedeža)?	31
2.5.8	Ali je mogoče poenostavitev uporabljati, če je predvideni pridobitelj registriran za namene DDV v državi članici, v katero se pošlje blago (vendar tam nima sedeža)?	31
2.5.9	Ali se lahko poenostavitev uporablja, če prevoz opravi predvideni pridobitelj za račun dobavitelja?	31

2.5.10	Kaj je treba obravnavati kot „dobavo“ predvidenemu pridobitelju?.....	31
2.5.11	Ali se lahko poenostavitev uporablja v zvezi z več predvidenimi pridobitelji?	32
2.5.12	Ali bi bilo treba v primeru zamenjave ob preinitvi prve pogodbe že skleniti novo?	32
2.5.13	Ali je mogoča delna zamenjava?	32
2.5.14	Kaj pomeni „drugi veljavni pogoji“ za zamenjavo? Kateri trenutek bi bilo treba upoštevati?	33
2.5.15	Kako ravnati v primeru večkratne zamenjave?	33
2.5.16	Kako določiti 12-mesečno obdobje?	33
2.5.17	Kako določiti 12-mesečno obdobje v primeru blaga v razsutem stanju?	34
2.5.18	V kakšni obliki se lahko vodijo ali morajo voditi evidence?	35
2.5.19	Ali lahko države članice imetniku skladišča, če je tretja oseba, naložijo dodatne obveznosti v zvezi z evidenco?	35
2.5.20	Kako v rekapitulacijskem poročilu prijaviti skladiščenje na odpoklic in zamenjavo (ali več zamenjav), ki se opravita v istem obdobju prijavljanja za rekapitulacijsko poročilo? (Enako za skladiščenje na odpoklic in vračilo blaga, ki se opravita v istem obdobju prijavljanja za rekapitulacijsko poročilo.)	35
2.5.21	Splošni praktični primer v zvezi z rekapitulacijskim poročilom.....	37
2.5.22	Kaj pomeni „sprememba predloženih informacij“ v členu 262(2) direktive o DDV?	40
2.5.23	Kako je treba razumeti „identiteto“ predvidenega pridobitelja iz člena 17a(2)(d) direktive o DDV?	41
2.5.24	Ali so za prevoz, ki se začne pred datumom začetka veljavnosti poenostavitve za skladiščenje na odpoklic in konča po njem, predvideni prehodni ukrepi?	42
2.5.25	Ali lahko poenostavitev za skladiščenje na odpoklic uporabi dobavitelj, ki nima sedeža v EU? Ali se za uvoz blaga, za katerega se pozneje uporabljajo ureditve skladiščenja na odpoklic, uporablja „oprostitev CP 42“?	42
2.5.26	Identiteta predvidenega pridobitelja – na podlagi česa mora dobavitelj poznati njegovo identiteto? Ali prodajna pogodba zadostuje?	42
2.5.27	Kaj pomeni „dogovor“ v členu 17a(2)(a) direktive o DDV? Ali je to vedno prodajna pogodba?	43
2.5.28	Ali so pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic izpolnjeni, če mora blago, ki ga je treba dostaviti predvidenemu pridobitelju, v skladišču najprej razvrstiti tretja oseba?	43
2.5.29	Kaj se lahko šteje za skladišče za namene poenostavitve za ureditve skladiščenja na odpoklic in kaj ne?	43
2.5.30	Ali lahko evidence za račun dobavitelja in/ali predvidenega pridobitelja vodi tretja oseba (kot je upravljavec skladišča)?.....	43

2.5.31	Kakšno je zadevno obdobje za namene rekapitulacijskega poročila, če se prevoz začne v mesecu 1 in konča v mesecu 2?.....	44
3.	VERIŽNI POSLI.....	45
3.1	Upoštevna določba	45
3.2	Ozadje.....	45
3.3	Kakšen je namen navedene določbe?	45
3.4	Različni scenariji – primeri	46
3.4.1	Primer 1 – preprost primer verižnega posla	46
3.4.2	Primer 2 – bolj zapleten primer, ki vključuje različne prevoze.....	47
3.5	Pripisovanje prevoza eni od dobav v verigi – pojasnila za primera 1 in 2.....	47
3.5.1	Pripisovanje prevoza v primeru 1.....	48
3.5.2	Pripisovanje prevoza v primeru 2.....	48
3.6	Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz te določbe	51
3.6.1	Smernice, ki jih je določil odbor za DDV	51
3.6.2	Kaj zajema področje uporabe zadevne določbe?.....	51
3.6.3	Kdo je lahko vmesni subjekt?.....	52
3.6.4	Kdo ne more biti vmesni subjekt?	52
3.6.5	Kaj pomeni „sam ali prek tretje osebe za njegov račun odpošilja ali prevaža blago“?.....	52
3.6.6	Dobavitelj v verigi, ki ni vmesni subjekt, opravi prevoz blaga za račun vmesnega subjekta	53
3.6.7	Pri prevozu blaga sodeluje več oseb.....	53
3.6.8	Razbiti prevoz in prekinitve v verigi	55
3.6.9	Dokazilo o organizaciji prevoza.....	59
3.6.10	Vmesni subjekt mora identifikacijsko številko za DDV sporočiti svojemu dobavitelju.....	60
3.6.11	Kako naj vmesni subjekt sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV?	60
3.6.12	Dokazila o sporočeni identifikacijski številki za DDV	61
3.6.13	Kaj se zgodi, če vmesni subjekt in njegov dobavitelj ne moreta dokazati, da je bila identifikacijska številka za DDV sporočena?.....	61
3.6.14	Kdaj mora vmesni subjekt sporočiti identifikacijsko številko za DDV?.....	61
3.6.15	Kaj se zgodi, če ima vmesni subjekt več identifikacijskih številke za DDV?	62
3.6.16	Kaj se zgodi, če vmesni subjekt svojemu dobavitelju ne sporoči nobene identifikacijske številke za DDV?.....	63
3.6.17	Poenostavitev za tristranske posle	63
3.6.17.1.	Več kot trije subjekti v verigi	65
3.6.17.2.	Nadaljnja dobava blaga po tristranskem poslu.....	66
3.6.18	Zadnja oseba v verigi je končna stranka.....	67
4.	OPROSTITEV DOBAV BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI.....	69
4.1	Upoštevna določba	69

4.2	Kakšen je namen navedene določbe?	69
4.3	Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz odstavkov (1) in (1a) člena 138 direktive o DDV	70
4.3.1	Smernice, ki jih je določil odbor za DDV	70
4.3.2	Kaj se zgodi, če pridobitelj dobavitelju ne sporoči svoje identifikacijske številke za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano?.....	71
4.3.3	Kaj se zgodi, če je pridobitelj pri davčnih organih vložil prošnjo za pridobitev identifikacijske številke za DDV, vendar je v trenutku, ko mora dobavitelj izdati račun, še ni dobil?	72
4.3.4	Nekatere države članice razlikujejo med identifikacijsko številko za DDV, veljavno samo za nekatere domače posle, in identifikacijsko številko za DDV, ki ima v skladu s členom 215 direktive o DDV predpono, po kateri je mogoče identificirati državo članico, ki jo je izdala. Ali se lahko za oprostitev iz člena 138 direktive o DDV uporabljata obe številki?.....	72
4.3.5	Katero identifikacijsko številko za DDV je treba uporabiti za uveljavljanje oprostitve iz člena 138 direktive o DDV, če je pridobitelj del skupine za namene DDV v skladu s členom 11 direktive o DDV?	72
4.3.6	Kaj pomeni besedilo „razen če dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe“ v členu 138(1a) direktive o DDV?.....	73
5.	DOKAZILO O PREVOZU	75
5.1	Upoštevena določba	75
5.2	Kakšen je namen navedene določbe?	75
5.3	Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz te določbe	76
5.3.1	Smernice, ki jih je določil odbor za DDV	76
5.3.2	Kaj se bo po začetku veljavnosti člena 45a izvedbene uredbe o DDV zgodilo z obstoječimi nacionalnimi pravili držav članic glede dokazila o prevozu? Ali se bodo ta nacionalna pravila še naprej uporabljala?	76
5.3.3	Kaj se zgodi, če pogoji za domnevo glede prevoza iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV niso izpolnjeni? Ali to pomeni, da se oprostitev iz člena 138 direktive o DDV v tem primeru ne bo uprabljala?	76
5.3.4	Kaj se zgodi, če lahko davčni organ dokaže, da eden od dokumentov iz odstavka 3 člena 45a izvedbene uredbe o DDV, ki je predložen kot dokaz, vsebuje nepravilne podatke ali je celo ponarejen? Ali se lahko prodajalec še vedno zanaša na domnevo glede odpošiljanja ali prevoza?.....	77
5.3.5	Kaj se zgodi, če dobavitelj ali pridobitelj opravi prevoz z lastnim prevoznim sredstvom?	77
5.3.6	Kaj je treba šteti za „pisno izjavo“ pridobitelja za namene člena 45a(1)(b)(i) izvedbene uredbe o DDV? V kakšni obliki (papirnati in/ali elektronski) jo bodo davčni organi sprejeli, na	

	primer v obliki elektronskega sporočila ali podpisanega izvirnega dokumenta?.....	77
5.3.7	V kakšni obliki (papirnati in/ali elektronski) bodo davčni organi sprejeli dokumente, uporabljene kot dokazilo o odpošiljanju ali prevozu iz člena 45a(3) izvedbene uredbe o DDV?.....	77
5.3.8	Kaj se zgodi, če pridobitelj do desetega dne meseca po dobavi prodajalcu ne predloži pisne izjave iz člena 45a(1)(b)(i) izvedbene uredbe o DDV?.....	78
6.	UPOŠTEVNE ZAKONSKE DOLOČBE	79
6.1	Direktiva o DDV	79
6.2	Izvedbena uredba o DDV	81

1. KLJUČNI ELEMENTI SPREMEMB DDV V EU, KI ZAČNEJO VELJATI LETA 2020

1.1 Splošno ozadje

Svet je v sklepih, sprejetih 8. novembra 2016¹, Komisijo pozval, naj pripravi predloge za nekatere izboljšave sedanjega sistema DDV. V zvezi s tem so bila omenjena štiri področja.

Prvič, **identifikacijska številka za DDV** stranke, ki jo dodeli država članica, ki ni država članica, v kateri se je začelo odpošiljanje ali prevoz blaga, bi morala biti dodaten vsebinski pogoj za uporabo oprostitve v zvezi z dobavo blaga znotraj Skupnosti.

Drugič, Komisija je bila pozvana, naj predlaga enotna merila in ustrezne zakonodajne izboljšave, s katerimi bi se povečala pravna varnost in harmonizirala uporaba pravil o DDV pri določanju obravnave DDV pri **verižnih poslih**, vključno s tristranskimi posli.

Tretjič, Komisija je bila pozvana, naj analizira in predlaga, kako spremeniti pravila o DDV, da bi se omogočila poenostavitev za enotnejšo uporabo **ureditev skladiščenja na odpoklic** v EU.

Četrtič, Komisija je bila pozvana, naj še naprej raziskuje možnosti za skupni okvir priporočenih meril za dokumentarna dokazila, potrebna za uveljavljanje **oprostitev za dobave znotraj Skupnosti**.

Komisija je 4. oktobra 2017 predlagala spremembe direktive o DDV in izvedbene uredbe o DDV za štiri navedena področja. Svet je ustrezne spremembe sprejel 4. decembra 2018².

1.2 Upoštevni pravni akti

Pravni akti, s katerimi so bile uvedene spremembe DDV, obravnavane v teh pojasnilih, so:

- (a) [Direktiva Sveta \(EU\) 2018/1910](#) z dne 4. decembra 2018 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede harmonizacije in poenostavitve nekaterih pravil v okviru sistema davka na dodano vrednost za obdavčevanje trgovine med državami članicami;
- (b) [Izvedbena uredba Sveta \(EU\) 2018/1912](#) z dne 4. decembra 2018 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011;
- (c) [Uredba Sveta \(EU\) 2018/1909](#) z dne 4. decembra 2018 o spremembi Uredbe (EU) št. 904/2010 glede izmenjave informacij za namene spremljanja pravilne uporabe ureditev skladiščenja na odpoklic.

Vse upoštevne pravne določbe so navedene na koncu pojasnil v različici, ki se uporablja od **1. januarja 2020**.

Pri vseh sklicevanjih na člene direktive o DDV (Direktiva 2006/112/ES, kakor je bila spremenjena) je ob sklicu navedeno, da se nanaša na direktivo o DDV. Pri sklicevanjih na

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/sl/pdf>.

² Spremembe začnejo veljati 1. januarja 2020.

izvedbeno uredbo o DDV (Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011, kakor je bila spremenjena) je ob sklicu na člene navedeno, da se nanaša na izvedbeno uredbo o DDV. V vseh drugih primerih je navedeno, na kateri pravni akt se sklicevanje nanaša.

2. UREDITVE SKLADIŠČENJA NA ODPOKLIC

2.1 Upoštevne določbe

Členi direktive o DDV, ki se nanašajo na poenostavitev za skladiščenje na odpoklic, so:

- **člen 17a:** (glavna določba) vsebuje pravila za poenostavitev;
- **člen 243(3):** določa obveznost vodenja nekaterih evidenc za namene skladiščenja na odpoklic;
- **člen 262(2):** določa obveznost navedbe številke za DDV predvidenega pridobitelja, za katerega je bilo blago prepeljano v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, v rekapitulacijskem poročilu in obveščanja o vseh spremembah, ki bi se lahko zgodile v zvezi s predloženimi informacijami.

Člen 54a izvedbene uredbe o DDV določa podrobnejša pravila o evidencah, ki se vodijo za namene ureditev skladiščenja na odpoklic.

2.2 Čemu so namenjene določbe?

Besedilo „ureditve skladiščenja na odpoklic“ se nanaša na primer, ko davčni zavezanec blago odpošlje ali prepelje v skladiščenje v drugi državi članici za predvidenega pridobitelja, katerega identiteta in identifikacijska številka za DDV sta ob prevozu ali odpošiljanju znani in ki ima pravico po lastni presoji vzeti blago iz tega skladiščenja; ko to stori, se lastništvo nad blagom prenese.

V skladu z veljavnimi pravili EU o DDV se šteje, da je podjetje (davčni zavezanec), ki je svoje blago prepeljalo iz ene države članice v skladiščenje v drugi državi članici, opravilo oproščeno dobavo blaga znotraj Skupnosti v državi članici odhoda blaga. Hkrati mora to podjetje obračunati DDV za pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi članici prihoda blaga. V praksi to pomeni, da mora podjetje, ki blago prepelje v drugo državo članico, izpolniti tudi obveznosti glede DDV v državi članici prihoda (registracija za namene DDV, vložitev obračuna DDV in obračunavanje dolgovanega DDV za pridobitev znotraj Skupnosti v navedenem obračunu).

Če se blago prenese iz ene države članice v skladiščenje v drugi državi članici, da bi se pozneje dobavilo stranki, mora podjetje, ki prenese in pozneje dobavi to blago, poleg prijave pridobitve blaga znotraj Skupnosti praviloma obračunati tudi DDV za (domačo) dobavo v državi članici, kjer se skladišči (razen če se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, običajno na podlagi člena 194 direktive o DDV).

S poenostavitvijo za ureditve skladiščenja na odpoklic, ki jo je sprejel Svet, se odpravlja upravno breme, ki ga podjetja, ki prenašajo blago med dvema državama članicama, da bi ga pozneje dobavila vnaprej znanemu predvidenemu pridobitelju, nosijo zaradi obveznosti izpolnitve zahtev glede DDV v državi članici kraja skladiščenja.

Poenostavitev **ne** zajema primera, ko podjetje prenese blago iz ene države članice v drugo, ne da bi v njej že imelo predvidenega pridobitelja.

Sprejeta rešitev določa:

- da se ob odpošiljanju ali prevozu blaga v skladiščenje v drugi državi članici ne zgodi niti dobava znotraj Skupnosti niti pridobitev znotraj Skupnosti;

- da se oproščena dobava znotraj Skupnosti v državi članici odhoda in obdavčena pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici kraja skladiščenja zgodita šele pozneje, ko pridobitelj prevzame lastništvo nad blagom.

Za uporabo te poenostavitve za ureditve skladiščenja na odpoklic morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji:

- dobavitelj³ in predvideni pridobitelj sta davčna zavezanca;
- dobavitelj nima niti sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote v državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljano;
- dobavitelj v evidenci evidentira odpošiljanje/prevoz blaga;
- blago se prepelje iz ene države članice v drugo, da bi se tam pozneje in po prihodu dobavilo predvidenemu pridobitelju;
- dobavitelj v svojem rekapitulacijskem poročilu, ki ga predloži za obdobje, v katerem se izvede prevoz blaga, navede identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja (samo ta podatek, vrednosti blaga pa ne);
- predvideni pridobitelj je identificiran za DDV v državi članici, v katero je blago preneseno;
- dobavitelj ob začetku odpošiljanja ali prevoza pozna identiteto predvidenega pridobitelja in njegovo identifikacijsko številko za DDV;
- blago se prepelje iz ene države članice v drugo, torej so uvoz, izvoz in dobave znotraj ene države članice iz poenostavitve izključeni.

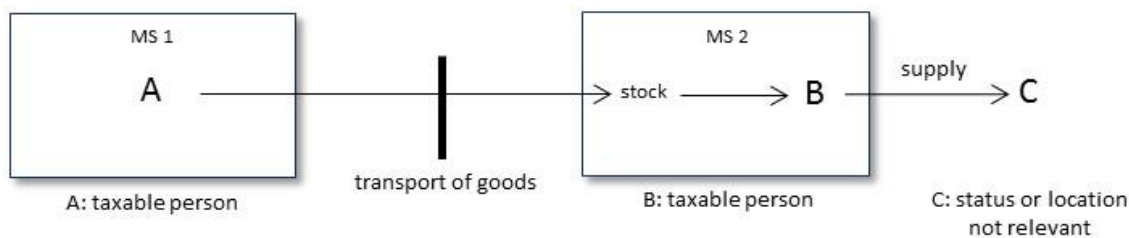
Upoštevati je treba, da obstajajo tudi obveznosti, katerih neizpolnjevanje ne pomeni, da poenostavitve ni mogoče (ali ni več mogoče) uporabiti (lahko pa se uporabljajo nacionalne kazni). To velja na primer v zvezi z obveznostjo, da predvideni pridobitelj v evidenci, ki jo mora voditi, navede opis in količino blaga, ki mu je namenjena (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2)(b) izvedbene uredbe o DDV).

2.3 Različni scenariji – primeri

V vseh naslednjih primerih je navedeno, da ima podjetje A, ki prenese blago iz države članice 1 v državo članico 2, sedež v državi članici 1. Čeprav je običajno tako, je treba poudariti, da to ni pogoj za uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic. Pač pa je pogoj za uporabo poenostavitve, da podjetje A v državi članici 2 nima niti sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote.

³ Beseda „dobavitelj“ se tu v skladu s členom 17a(2)(a) direktive o DDV nanaša na davčnega zavezanca, ki sam odpošlje ali prepelje blago ali pa to stori tretja oseba za njegov račun. Ta beseda se z istim pomenom uporablja tudi v drugih oddelkih teh pojasnil v zvezi z ureditvami skladiščenja na odpoklic.

2.3.1 Splošni primer, ki ga zajema poenostavitev



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- septembra istega leta podjetje B prevzame lastništvo nad blagom ali njegovim delom;
- podjetje B lahko blago uporabi na primer v proizvodnem postopku ali ga proda naprej podjetju C (primer, prikazan v diagramu). Status podjetja C (davčni zavezanec ali fizična oseba) in njegov sedež/stalno prebivališče kot taka nista pomembna za uporabo pravil o ureditvah skladiščenja na odpoklic.

Obravnavanje skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

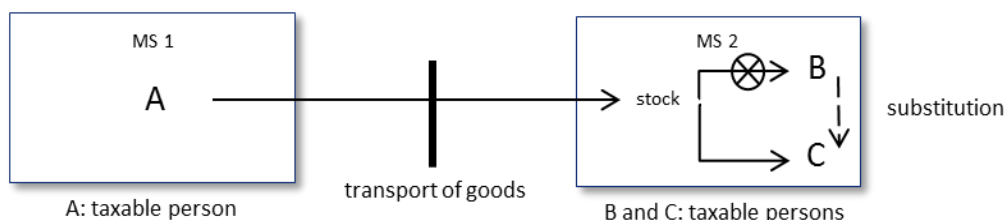
- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba. Šteje se, da podjetje A septembra opravi oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 1, podjetje B pa pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 2 (člen 17a(3) direktive o DDV);
- obveznost obračuna DDV bo nastala najpozneje 15. oktobra (člena 67 in 69 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV prijaviti dobavo znotraj Skupnosti, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti podjetje B kot osebo, ki je pridobila blago, in davčno osnovo za navedeno dobavo znotraj Skupnosti;
- podjetje B bo moralo v obračunu DDV obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti;

- podjetje A bo moralo z navedbo potrebnih podatkov posodobiti evidenco, ki jo vodi (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1)(f) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje B bo moralo blago, ki ga je pridobilo, po prevzemu lastništva nad blagom navesti v evidenci, ki jo vodi (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2)(d) izvedbene uredbe o DDV).

Druge pripombe

- Za dobavo blaga, vzetega iz skladiščenja, podjetju C, ki jo opravi podjetje B, se uporabljajo druga pravila („domača“ dobava v državi članici 2, dobava znotraj Skupnosti, izvoz), saj ta dobava ne spada na področje uporabe ukrepa za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic.

2.3.2 Zamenjava stranke



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (ki nima sedeža v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- septembra istega leta se pogodba na odpoklic med podjetjema A in B spremeni (ali celo prekine). Vendar blago, ki še ni bilo prodano podjetju B, ostane v državi članici 2. Hkrati se podjetje A s podjetjem C, ki je prav tako identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima tam sedež, ali drugače), dogovori o ureditvi skladiščenja na odpoklic, ki zajema blago, skladiščeno v državi članici 2⁴. Blago se lahko prepelje v drugo skladišče v državi članici 2 ali fizično ostane v istem skladišču, pri čemer bi se spremenili le pogodbeni dogovori med podjetjema A in B ter podjetjema A in C.

Obravnavanje skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);

⁴ Ta pogodba bi lahko na primer zajemala tudi blago, ki je še vedno v državi članici 1. Vendar se za to blago ne bodo uporabljala pravila glede „zamenjave“, ampak splošne ureditve sheme skladiščenja na odpoklic.

- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, lastništvo nad katerim je pred spremembo ali prekinitvijo pogodbe o skladiščenju na odpoklic prevzelo podjetje B, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- septembra, ko se pogodba o skladiščenju na odpoklic spremeni/prekine, v razmerju med podjetjema A in B ni niti dobave znotraj Skupnosti niti pridobitve znotraj Skupnosti za del blaga, nad katerim podjetje B pred spremembo pogodbe ni prevzelo lastništva;
- kar zadeva zamenjavo (nadomestitev) podjetja B s podjetjem C, se šteje, da podjetje A v državi članici 1 ni „dobavilo blaga znotraj Skupnosti iz člena 17 direktive o DDV“ in da podjetje A v državi članici 2 ni „pridobilo blaga znotraj Skupnosti iz člena 21 direktive o DDV“, če sta izpolnjena naslednja pogoja (člen 17a(6) direktive o DDV):
 - (1) uporabljajo se splošni pogoji za poenostavitve za skladiščenje na odpoklic (člen 17a(6)(a) direktive o DDV). To med drugim pomeni, da ima podjetje C na podlagi obstoječega dogovora s podjetjem A pravico, da prevzame lastništvo nad blagom. Čeprav direktiva o DDV tega ne določa, „zamenjava“ pomeni, da podjetje B pogodbeno ne more več prevzeti lastništva nad blagom in da je bil v ta namen sklenjen potreben dogovor s podjetjem A. Poleg tega mora biti podjetje C davčni zavezanec, identificiran v državi članici 2, podjetje A pa mora identifikacijsko številko za DDV podjetja C navesti v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem se zgodi zamenjava⁵;
 - (2) podjetje A zamenjavo podjetja B s podjetjem C evidentira v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(6)(b) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1)(e) izvedbene uredbe o DDV).
- Zamenjava bo vplivala na zadevne evidence v skladu s členom 54a(1)(e) ter (2)(a), (b) in (c) izvedbene uredbe o DDV.

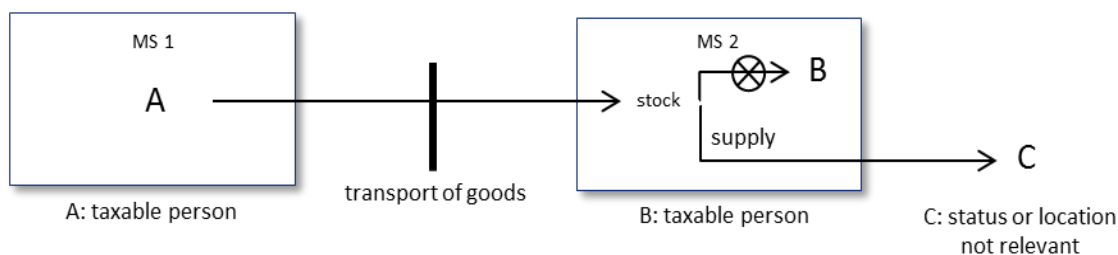
Druge pripombe

- Pri opisanem primeru se mora zamenjava (podjetja B s podjetjem C) zgoditi, preden podjetje C odpokliče blago (tj. preden se blago dobavi podjetju C).
- Zahteva se tudi, da je podjetje A pred prenehanjem ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem B, že identificiralo predvidenega pridobitelja C, ki nadomesti podjetje B, in sklenilo pogodbo z njim (za informacije o tem, kdaj bi bilo treba skleniti pogodbo s podjetjem C, glej oddelek 2.5.12).

⁵ Navesti je treba številko za DDV prejšnjega prejemnika (v navedenem primeru je to podjetje B) in številko za DDV novega prejemnika (v navedenem primeru je to podjetje C).

- Dvanajstmesečno obdobje iz člena 17a(4) direktive o DDV (glej tudi oddelek 2.3.5) ob zamenjavi ne začne teči znova. Teči začne ob prvem prihodu blaga v državo članico, v katero je bilo odposlano ali prepeljano. Je edini rok, ki se uporablja, in se niti z določbo o zamenjavi (člen 17a(6) direktive o DDV) niti z nobeno drugo določbo ne podaljša. Poleg tega se pravilo, ki bi se uporabljalo, če pogoji za zamenjavo ne bi bili izpolnjeni (člen 17a(7) direktive o DDV), izrecno sklicuje na „rok iz odstavka 4“ (tj. člena 17a(4) direktive o DDV), kar potrjuje, da je to edino upoštevno obdobje. To potrjuje tudi dejstvo, da je treba v evidenci, ki jo vodi dobavitelj, navesti identifikacijsko številko za DDV osebe, ki zamenja prvotnega predvidenega pridobitelja, medtem ko v zadevni določbi (člen 54a(1)(e) izvedbene uredbe o DDV) ni predvidena navedba datuma same zamenjave;
- če pogoji za zamenjavo niso izpolnjeni in če podjetje A (iz navedenega primera) blago iz skladiščenja kljub temu dobavi podjetju C, nastane primer iz oddelka 2.3.3 (dobava drugi osebi).

2.3.3 Dobava drugi osebi



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- podjetje A septembra dobavi blago podjetju C (npr. ker je pripravljeno plačati višjo ceno), zato prekine pogodbo o skladiščenju na odpoklic s podjetjem B. V obravnavanem primeru bi se lahko zgodilo tudi, da bi podjetji A in B ohranili pogodbo o skladiščenju na odpoklic za drugo blago (ali druge vrste blaga), kot se dobavi podjetju C;
- blago se odpelje neposredno podjetju C, ki ob prvem premiku blaga iz države članice 1 ni bilo navedeno kot predvideni pridobitelj **in** ki ni zamenjalo prvotnega predvidenega pridobitelja v skladu s členom 17a(6) direktive o DDV.

Obravnava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);

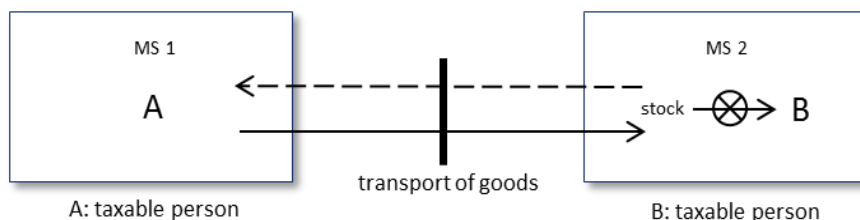
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, lastništvo nad katerim je pred spremembo ali prekinitvijo pogodbe o skladiščenju na odpoklic prevzelo podjetje B, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- septembra, ko se zadevno blago proda podjetju C in se pogodba o skladiščenju na odpoklic med podjetjema A in B posledično spremeni/prekine, v razmerju med podjetjema A in B ni opravljena niti dobava znotraj Skupnosti niti pridobitev znotraj Skupnosti, kar zadeva del blaga, nad katerim podjetje B ni prevzelo lastništva. Podjetje B (ali imetnik skladišča, če gre za položaj in primere iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV; glej oddelek 2.5.19) bo moralo po potrebi prilagoditi evidenco, ki jo vodi, v zvezi z blagom, dobavljenim podjetju C (člen 54a(2)(b) in (e) izvedbene uredbe o DDV);
- poleg tega septembra niso več izpolnjeni pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic v zvezi z blagom iz prejšnje točke. Ker sta se podjetji A in C dogovorili o prodaji blaga in ne o pogodbi o skladiščenju na odpoklic, se določbe o zamenjavi iz oddelka 2.3.2 v zvezi z blagom, dobavljenim podjetju C, ne uporabljajo. Zato se v zvezi z blagom, dobavljenim podjetju C, šteje, da je bilo v skladu s členom 17 direktive o DDV preneseno iz države članice 1 v državo članico 2. Ker pogoji za to blago niso več izpolnjeni, se šteje, da je bil prenos opravljen tik pred dobavo podjetju C (drugi pododstavek člena 17a(7) direktive o DDV);
- pojem „tik pred“, ki v direktivi o DDV sicer ni izrecno pojasnjen, je treba v okviru celotnega delovanja sistema razumeti kot isti dan, ko podjetje A dobavi blago podjetju C;
- kar zadeva blago, prodano podjetju C, se šteje, da je podjetje A opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 1 in pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 2 (kot je navedeno zgoraj, bi lahko drugo blago ostalo zajeto v pogodbi o skladiščenju na odpoklic med podjetjema A in B). Obdavčljivi dogodek se zgodi septembra, obveznost obračuna DDV pa nastane najpozneje 15. oktobra. Za prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici 2 mora biti podjetje A identificirano za DDV v državi članici 2;
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 1 prijaviti dobavo znotraj Skupnosti, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti sebe in svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2 ter davčno osnovo (člen 76 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 2 tudi obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti;
- podjetje A bo moralo z navedbo potrebnih podatkov posodobiti evidenco, ki jo vodi (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1)(g) izvedbene uredbe o DDV).

Druge pripombe

- Za dobavo blaga podjetju C, ki jo opravi podjetje A, se uporabljajo druga pravila („domača“ dobava v državi članici 2, dobava znotraj Skupnosti, izvoz), saj ta

dobava ne spada na področje uporabe ukrepa za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic.

2.3.4 Vračilo blaga



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- podjetji se septembra istega leta dogovorita, da bo podjetje A sprejelo nazaj preostalo blago, ki ga podjetje B ni prodalo ali uporabilo, ter ga prepeljalo iz države članice 2 nazaj v državo članico 1.

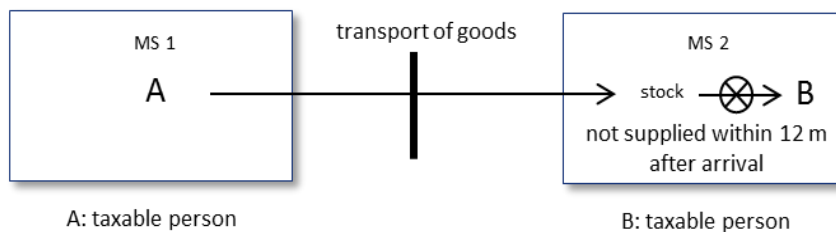
Obravnava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, nad katerim je podjetje B dejansko prevzelo lastništvo, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- kar zadeva blago, nad katerim podjetje B ni prevzelo lastništva, v razmerju med podjetjema A in B ni opravljena niti dobava znotraj Skupnosti niti pridobitev znotraj Skupnosti;
- v zvezi z vrnjenim blagom se šteje, da podjetje A niti v državi članici 1 niti v državi članici 2 ni opravilo dobave znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV, če podjetje A vračilo blaga evidentira v evidenci, ki jo vodi, kot

je določeno v prvem pododstavku člena 243(3) direktive o DDV in členu 54a(1)(h) izvedbene uredbe o DDV (člen 17a(5)(b) direktive o DDV);

- poleg tega bo moralo podjetje A v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B in „oznako“, ki kaže, da je bilo blago vrnjeno (člen 262(2) direktive o DDV, saj je to „sprememba predloženih informacij“⁶). Opozoriti bi bilo treba, da se ta navedba v rekapitulacijskem poročilu v primeru vračila blaga ne sme obravnavati kot vsebinski pogoj za ohranitev poenostavitve (glej tudi oddelek 2.5.6);
- predvideni pridobitelj (ali imetnik skladišča, če gre za primer iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV) bo moral prilagoditi evidenco, ki jo vodi (člen 54a(2)(e) izvedbene uredbe o DDV).

2.3.5 Preseženo 12-mesečno obdobje



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) 5. januarja leta N v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. Blago isti dan prispe v državo članico 2. Namenjeno je podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- blago ali njegov del čez eno leto (leta N + 1) še ni bil dobavljen podjetju B, ampak je še vedno na ozemlju države članice 2⁷.

Obravnava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga 5. januarja leta N navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in člen 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga 5. januarja leta N v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik

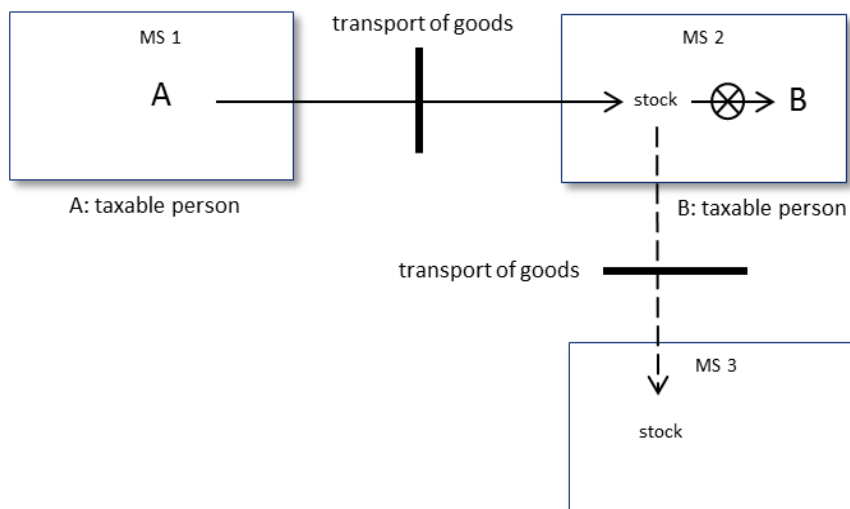
⁶ Glej tudi oddelek 2.5.22.

⁷ V zvezi z 12-mesečnim rokom glej oddelka 2.5.16 in 2.5.17.

skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;

- kar zadeva blago, nad katerim je podjetje B pred koncem 12-mesečnega obdobja prevzelo lastništvo, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- do konca 6. januarja leta N + 1 (za pravilni izračun 12-mesečnega obdobja glej oddelka 2.5.16 in 2.5.17) podjetje B še ni prevzelo lastništva nad blagom ali njegovim delom. V razmerju med podjetjema A in B se za to preostalo blago ne opravi niti dobava znotraj Skupnosti niti pridobitev znotraj Skupnosti;
- od 7. januarja leta N + 1, tj. od dneva po izteku 12-mesečnega obdobja, pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic niso več izpolnjeni in šteje se, da podjetje A preostalo blago prenese iz države članice 1 v državo članico 2 v skladu s členom 17 direktive o DDV (člen 17a(4) direktive o DDV);
- šteje se, da je podjetje A v državi članici 1 opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV, v državi članici 2 pa pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV. Obdavčljivi dogodek se zgodi 7. januarja leta N + 1, obveznost obračuna DDV pa nastane najpozneje 15. februarja leta N + 1 (člena 67 in 69 direktive o DDV). Za prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici 2 mora biti podjetje A identificirano za DDV v državi članici 2;
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 1 prijaviti domnevno dobavo znotraj Skupnosti, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti sebe in svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2 ter davčno osnovo za navedeno dobavo (člen 76 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 2 obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti;
- v evidenci podjetja A in predvidenega pridobitelja bo moralo biti jasno navedeno stanje blaga, v zvezi s katerim je bilo 12-mesečno obdobje preseženo (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1)(c) in (2)(c) izvedbene uredbe o DDV).

2.3.6 Blago, poslano v drugo državo članico



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- podjetje A septembra istega leta iz skladiščenja vzame nazaj blago (ali njegov del), ki ni bilo dobavljeno podjetju B, vendar ga ne odpelje nazaj v državo članico 1. Namesto tega se blago odpelje v državo članico 3, kjer se skladišči za račun podjetja A (primer, prikazan v diagramu);
- ta primer je drugačen od primera, ko se preostalo blago odpelje v okviru prodaje podjetju C s sedežem v državi članici 3 (ta primer je zajet v oddelku 2.3.3).

Obravnava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, nad katerim je podjetje B dejansko prevzelo lastništvo, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;

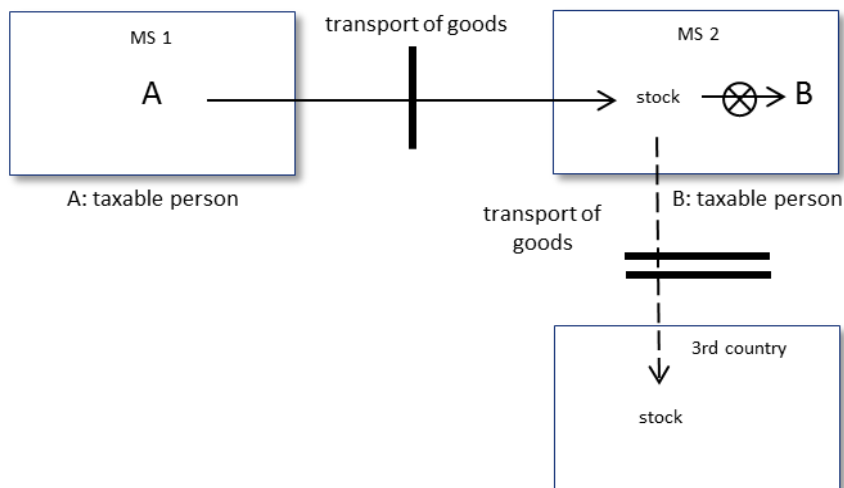
- septembra, ko se preostalo blago odpelje v državo članico 3, pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic v zvezi s prevozom iz države članice 1 v državo članico 2 niso več izpolnjeni. Zato se bo štelo, da je bil opravljen prenos blaga iz države članice 1 v državo članico 2 v skladu s členom 17 direktive o DDV. Pogoji tik pred začetkom odpošiljanja ali prevoza v državo članico 3 niso več izpolnjeni, zato se šteje, da je bil opravljen prenos (tretji pododstavek člena 17a(7) direktive o DDV);
- pojem „tik pred“, ki v direktivi o DDV sicer ni izrecno pojasnjen, je treba v okviru celotnega delovanja sistema razumeti kot isti dan, ko se začne odpošiljanje ali prevoz v državo članico 3;
- šteje se, da je podjetje A v državi članici 1 opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti (člen 17 direktive o DDV), v državi članici 2 pa pridobitev preostalega blaga znotraj Skupnosti (člen 21 direktive o DDV). Obdavčljivi dogodek se zgodi septembra, obveznost obračuna DDV pa nastane najpozneje 15. oktobra (člena 67 in 69 direktive o DDV). Za prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici 2 mora biti podjetje A identificirano za DDV v državi članici 2;
- podjetje A bo moralo to dobavo prijaviti v obračunu DDV v državi članici 1, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti sebe in svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2 ter davčno osnovo za dobavo (člen 76 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 2 obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti;
- poleg tega bo moralo podjetje A z navedbo potrebnih podatkov posodobiti evidenco, ki jo vodi (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1)(g) izvedbene uredbe o DDV). Podjetje B (ali imetnik skladišča, če gre za položaj iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV – glej oddelek 2.5.19) bo moralo prav tako posodobiti svojo evidenco (člen 54a(2)(e) izvedbene uredbe o DDV).

Druge pripombe

- Podjetje A v zvezi s prevozom blaga v državo članico 3 septembra opravi še en prenos, in sicer iz države članice 2 v državo članico 3. Zato se šteje, da je podjetje A v državi članici 2 opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV, v državi članici 3 pa pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV. Za slednji obdavčljivi dogodek mora biti podjetje v državi članici 3 identificirano za DDV. Izjave v obračunih DDV in rekapitulacijskih poročilih so v skladu z običajnimi pravili in kot take niso povezane s pravili o poenostavitvi za skladiščenje na odpoklic.
- Lahko se zgodi, da ta drugi prevoz blaga iz države članice 2 v državo članico 3 spada na področje uporabe pravil o ureditvah skladiščenja na odpoklic, če so izpolnjeni vsi potrebni pogoji. Za to pa bi morala biti izpolnjena zahteva, da podjetje A nima sedeža v državi članici 3; obstajati bi moral dogovor s predvidenim pridobiteljem, ki bi moral biti identificiran v državi članici 3; podjetje A bi moralo prevoz evidentirati v evidenci, ki jo vodi, poleg tega bi moralo v rekapitulacijskem poročilu, predloženem v državi članici 2, navesti novega predvidenega pridobitelja. Vsak tak nov primer bo treba obravnavati popolnoma ločeno.
- Če se blago proda neposredno podjetju C (zunaj okvira ureditev skladiščenja na odpoklic) v državi članici 3, sta dobava znotraj Skupnosti v državi članici 2 in pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 3 v skladu z običajnimi pravili in prav

tako nista povezani s pravili o poenostavitvi za skladiščenje na odpoklic (glej tudi oddelek 2.3.3).

2.3.7 Izvoženo blago



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- podjetje A septembra istega leta blago, ki ni bilo dobavljeno podjetju B, izvozi zaradi nadaljnjih dejavnosti zunaj Evropske unije.

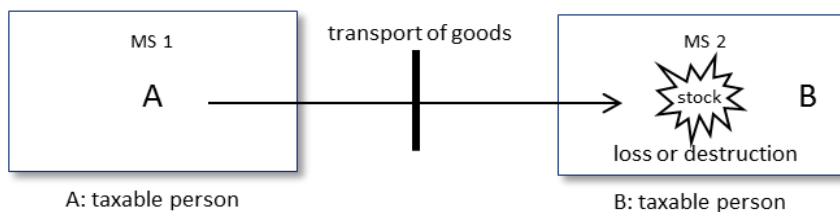
Obravnavava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali navedbo tega datuma poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, nad katerim je podjetje B dejansko prevzelo lastništvo, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- septembra, ko se preostalo blago odpelje iz Evropske unije, pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic niso več izpolnjeni. Zato bo prenos navedenega

preostalega blaga v skladu s členom 17 direktive o DDV opravljen iz države članice 1 v državo članico 2. Ker pogoji ob izvozu niso več izpolnjeni, se šteje, da je bil tik pred odpošiljanjem ali prevozom v tretjo državo opravljen prenos (tretji pododstavek člena 17a(7) direktive o DDV);

- pojem „tik pred“, ki v direktivi o DDV sicer ni izrecno pojasnjen, je treba v okviru celotnega delovanja sistema razumeti kot isti dan, ko se začne odpošiljanje ali prevoz;
- šteje se, da je podjetje A v državi članici 1 opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV, v državi članici 2 pa pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV. Obdavčljivi dogodek se zgodi septembra, obveznost obračuna DDV pa nastane najpozneje 15. oktobra (člena 67 in 69 direktive o DDV). Za prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici 2 mora biti podjetje A identificirano za DDV v državi članici 2;
- podjetje A bo moralo dobavo znotraj Skupnosti prijaviti v obračunu DDV v državi članici 1, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti sebe in svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2 ter davčno osnovo za dobavo (člen 76 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 2 obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti;
- podjetje A bo moralo z navedbo potrebnih podatkov posodobiti evidenco, ki jo vodi (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1)(g) izvedbene uredbe o DDV). Podjetje B (ali imetnik skladišča, če gre za položaj iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV – glej oddelek 2.5.19) bo moralo prav tako posodobiti svojo evidenco (člen 54a(2)(e) izvedbene uredbe o DDV).

2.3.8 Uničenje ali izguba blaga



Primer:

- podjetje A s sedežem v državi članici 1 (in ne v državi članici 2) januarja v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic prepelje blago v državo članico 2. To blago je namenjeno podjetju B, ki je identificirano v državi članici 2 (kot podjetje, ki ima v njej sedež, ali drugače);
- septembra istega leta, preden podjetje B prevzame lastništvo nad vsem prejetim blagom, je preostalo blago uničeno v požaru.

Obravnava skladiščenja na odpoklic za namene DDV:

- podjetje A mora prevoz blaga januarja navesti v evidenci, ki jo vodi (člen 17a(2)(d) in prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV ter člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV);
- podjetje A mora v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV podjetja B, saj je to oseba, za katero je bilo v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslano blago (člen 17a(2)(d) in člen 262(2) direktive o DDV);
- predvideni pridobitelj mora januarja v evidenci, ki jo vodi, navesti prihod blaga v skladiščenje (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV). Če predvideni pridobitelj ni imetnik skladišča, mu v evidenci v skladu z drugim pododstavkom člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV ni treba navesti datuma prihoda blaga. Davčni organi bi nato morali ta podatek poiskati v evidenci, ki jo (za davčne ali poslovne namene, glej oddelek 2.5.19) vodi imetnik skladišča, ki je tretja oseba;
- kar zadeva blago, nad katerim je podjetje B dejansko prevzelo lastništvo, se uporabljajo pravila iz oddelka 2.3.1;
- septembra, ko je preostalo blago uničeno, pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic v zvezi z navedenim blagom niso več izpolnjeni. Zato se šteje, da je bil opravljen prenos blaga iz države članice 1 v državo članico 2 v skladu s členom 17 direktive o DDV. Ker pogoji za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic niso več izpolnjeni, se šteje, da je bil prenos opravljen na datum, ko je bilo blago dejansko uničeno, če pa tega datuma ni mogoče določiti, na datum, ko je bilo ugotovljeno, da je blago uničeno (četrti pododstavek člena 17a(7) direktive o DDV);
- šteje se, da je podjetje A v državi članici 1 opravilo oproščeno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV, v državi članici 2 pa pridobitev uničenega blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV;
- obdavčljivi dogodek se zgodi septembra, obveznost obračuna DDV pa nastane najpozneje 15. oktobra (člena 67 in 69 direktive o DDV). Za prijavo pridobitve znotraj Skupnosti v državi članici 2 mora biti podjetje A identificirano za DDV v državi članici 2;
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 1 prijaviti dobavo znotraj Skupnosti, posel pa vključiti v rekapitulacijsko poročilo, pri čemer bo moralo navesti sebe in svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2. Davčna osnova je nabavna cena blaga, ali ob odsotnosti nabavne cene, lastna cena blaga (člen 76 direktive o DDV);
- podjetje A bo moralo v obračunu DDV v državi članici 2 obračunati dolgovani DDV za pridobitev znotraj Skupnosti. Uporabljal se bo člen 185(2) direktive o DDV, zaradi uničenja blaga pa ne bo izključena ali omejena pravica do odbitka DDV za pridobitev znotraj Skupnosti, če je tako uničenje „uradno dokazan[o] ali potrjen[o]“;
- podjetje A bo moralo z navedbo potrebnih podatkov posodobiti evidenco, ki jo vodi (prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1)(g) izvedbene uredbe o DDV). Podjetje B (ali imetnik skladišča, če gre za položaj iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV – glej oddelek 2.5.19) bo moralo prav tako posodobiti svojo evidenco (člen 54a(2)(f) izvedbene uredbe o DDV).

2.4 Poenostavitev za skladiščenje na odpoklic in nacionalna pravila o DDV

Ukrep za poenostavitev za ureditve skladiščenja na odpoklic iz člena 17a direktive o DDV začne veljati 1. januarja 2020 in ga morajo uporabljati vse države članice. To pomeni, da vse druge morebitne nacionalne ureditve glede skladiščenja na odpoklic, ki odstopajo od členov 17 in 17a direktive o DDV, niso v skladu s pravom EU. Države članice takih odstopajočih nacionalnih pravil ne smejo uporabljati v zvezi s čezmejnimi primeri skladiščenja na odpoklic, tudi če so zadevna nacionalna pravila širša ali bolj prilagodljiva za podjetja kot pravila iz členov 17 in 17a direktive o DDV.

2.5 Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz teh določb

2.5.1 Smernice, ki jih je določil odbor za DDV

Smernice, sprejete na 113. sestanku odbora za DDV 3. junija 2019

3. NOVA ZAKONODAJA – ZADEVE V ZVEZI Z IZVAJANJEM NEDAVNO SPREJETIH DOLOČB EU O DDV
- 3.1 Avtor: Komisija
- Sklici: člena 17a in 36a, člen 138(1) in (1a), člen 243(3) in člen 262(2) direktive o DDV
člena 45a in 54a izvedbene uredbe o DDV
- Zadeva: izvajanje svežnja za hitre rešitve: Direktive Sveta (EU) 2018/1910 in Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Delovni dokument št. 968](#))

Dokument B – taxud.c.1(2019)7898019 – Delovni dokument št. 973

Skladiščenje na odpoklic: kako obravnavati majhne izgube (oddelek 3.1.1)⁸

Odbor za DDV se skoraj soglasno strinja, da majhne izgube blaga v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic (člen 17a direktive o DDV) zaradi dejanske narave blaga, nepredvidljivih okoliščin ali dovoljenja ali navodila pristojnih organov ne povzročijo prenosa tega blaga v smislu člena 17 direktive o DDV.

Poleg tega se velika večina članov odbora za DDV strinja, da izraz „majhne izgube“ za namene takih ureditev skladiščenja na odpoklic pomeni izgube, ki znašajo manj kot 5 % vrednosti ali količine celotne zaloge na datum – po prihodu v skladišče –, ko je blago dejansko odstranjeno ali uničeno, če pa tega datuma ni mogoče določiti, na datum, ko je ugotovljeno, da je blago uničeno ali pogrešano.

Dokument C – taxud.c.1(2019)7898957 – Delovni dokument št. 974

Skladiščenje na odpoklic: ali je treba skladišče za skladiščenje na odpoklic šteti za stalno poslovno enoto dobavitelja (oddelek 3.1.2.)⁹

⁸ Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

⁹ Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

1. Odbor za DDV soglasno potrjuje, da se poenostavitev za ureditve skladiščenja na odpoklic iz člena 17a direktive o DDV uporablja ne glede na to, ali je davčni zavezanec, ki prenese blago (v nadaljnjem besedilu: dobavitelj), identificiran za DDV v državi članici, v katero je bilo v okviru teh ureditev blago odpeljano.

2. Vendar odbor za DDV soglasno potrjuje, da se poenostavitev za ureditve skladiščenja na odpoklic iz člena 17a direktive o DDV ne uporablja, če ima dobavitelj v državi članici prihoda blaga sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto.

Odbor za DDV se soglasno strinja, da to velja ne glede na to, ali stalna poslovna enota dobavitelja dejansko sodeluje (v smislu člena 192a direktive o DDV) pri dobavi blaga, ki jo opravi dobavitelj.

3. Odbor za DDV se soglasno strinja, da se skladišče, v katero se blago prepelje v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, ne šteje za stalno poslovno enoto dobavitelja, če ni v lasti dobavitelja, ampak druge osebe ali oseb, ki ga tudi upravljajo.

4. Velika večina članov odbora za DDV se strinja, da se skladišče, v katero se blago prepelje iz druge države članice, da bi se pozneje dobavilo identificirani stranki, šteje za stalno poslovno enoto dobavitelja, če je v njegovi lasti (ali ga ima v najemu) ter ga dobavitelj neposredno upravlja z lastnimi sredstvi, ki so v državi članici, kjer je skladišče.

Če pa takega skladišča dobavitelj ne upravlja z lastnimi sredstvi ali če navedena sredstva niso dejansko prisotna v državi članici, kjer je skladišče, se velika večina članov odbora za DDV strinja, da se skladišče ne sme šteti za stalno poslovno enoto dobavitelja, čeprav je v njegovi lasti (ali ga ima v najemu).

2.5.2 Ali je poenostavitev za skladiščenje na odpoklic obvezen sistem? Ali se lahko podjetje odloči, da je ne bo uporabljalo?

Poenostavitev se uporablja, če so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 17a(2) direktive o DDV. Če eden od pogojev iz katerega koli razloga ni izpolnjen, se opravi „prenos“ v smislu člena 17 direktive o DDV, zaradi katerega bosta opravljeni dobava znotraj Skupnosti v državi članici odhoda in pridobitev znotraj Skupnosti (v skladu s členom 21 direktive o DDV) v državi članici prihoda.

Zato sistem kot tak ni obvezen, saj se lahko podjetje odloči, ali bo uporabilo poenostavitev za skladiščenje na odpoklic ali ne, tako da izpolni potrebne pogoje, določene v členu 17a direktive o DDV za navedene ureditve, ali ne. Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, bo prenos blaga v drugo državo članico spadal na področje uporabe členov 17 in 21 direktive o DDV, nadaljnja dobava predvidenemu pridobitelju pa se bo štela za domačo dobavo v državi članici prihoda blaga. Seveda to pomeni, da bo moral biti dobavitelj v navedeni državi članici identificiran za DDV. Dobavitelj/davčni zavezanec, ki blago prenese iz ene države članice v drugo, bo moral to številko za DDV uporabiti pri prijavi (domnevne) pridobitve znotraj Skupnosti v zvezi s „prenosom“ lastnega blaga in nadaljnjo dobavo blaga. Seveda je bil glavni namen poenostavitve ravno izogniti se zahtevi, da mora biti dobavitelj identificiran v državi članici, v katero je bilo blago prepeljano.

2.5.3 Kakšno je razmerje med členoma 17 in 17a direktive o DDV?

V členu 17(1) direktive o DDV je opredeljen pojem „prenos v drugo državo članico“, pri čemer je ta izenačen z dobavo blaga (ki ji mora slediti domnevna pridobitev blaga znotraj Skupnosti na podlagi člena 21 direktive o DDV).

V členu 17(2) direktive o DDV je navedenih več izjem, pri katerih se prevoz blaga iz ene države članice v drugo ne sme šteti „za prenos v drugo državo članico“. V tem primeru se prevoz blaga ne šteje za dobavo blaga (to se na splošno imenuje „prevoz, ki ni prenos“).

Člen 17a direktive o DDV določa pojem „ureditve skladiščenja na odpoklic“ za namene navedene določbe. Za obstoj „ureditev skladiščenja na odpoklic“ v smislu člena 17a direktive o DDV mora biti izpolnjenih več pogojev. Če so ti izpolnjeni, se „ureditve skladiščenja na odpoklic“ ne obravnavajo kot dobava blaga.

Postavilo bi se lahko vprašanje, ali bi bilo v primeru, da pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic niso več izpolnjeni, mogoče preiti s člena 17a direktive o DDV na člen 17(2) direktive o DDV in se sklicevati na „prevoz, ki ni prenos“. Drugače rečeno, ali bi bilo mogoče predvideti, da si lahko davčni zavezanec, ki je najprej začel uporabljati ureditve skladiščenja na odpoklic, premisli in v primeru, da pogoji za to poenostavitev niso več izpolnjeni, trdi, da bi bilo treba uporabljati enega od posebnih primerov iz člena 17(2) direktive o DDV?

Službe Komisije menijo, da to ne bi bilo mogoče, saj besedilo člena 17a(7) direktive o DDV določa: če pogoji za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic niso več izpolnjeni, „se šteje, da je bil [opravljen] prenos blaga v skladu s členom 17“. Edini primeri prenosa so dejansko tisti, zajeti v členu 17(1) direktive o DDV, saj je v členu 17(2) direktive o DDV izrecno zapisano, da obravnava primere, ki se ne štejejo „za prenos v drugo državo članico“.

2.5.4 Ali se mora/lahko podjetje, ki opravlja prenos blaga, pri katerem se poenostavitev za skladiščenje na odpoklic ne uporablja, v državi članici prihoda blaga vedno registrira/-ti za namene DDV v zvezi s pridobitvami znotraj Skupnosti, opravljenimi v navedeni državi članici? Kaj pa če so navedene pridobitve znotraj Skupnosti oproščene?

Čeprav je vprašanje, obravnavano v tem oddelku, postavljeno v okviru poenostavitve za ureditve skladiščenja na odpoklic, je širše in se dejansko nanaša na obveznost registracije za namene DDV v državi članici, kjer se opravi pridobitev znotraj Skupnosti, oproščena v skladu s členom 140(c) direktive o DDV. Zato je v oddelku 4.3.1 teh pojasnil pod naslovom „Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: kombinacija z neobvezno obrnjeno davčno obveznostjo iz člena 194 (oddelek 3.3.3)“ na voljo ustrezna smernica o tem vprašanju.

Za jasno razumevanje te zadeve bi bilo treba najprej pojasniti, da:

- (1) lahko države članice v skladu s členom 194 direktive o DDV določijo, da mora DDV plačati pridobitelj, če dobavitelj nima sedeža na njihovem ozemlju (to se na splošno imenuje „obrnjena davčna obveznost“). V takem primeru pridobitelj obračuna DDV (namesto da bi ga obračunal dobavitelj) in ga odbije v istem obračunu DDV;
- (2) so pridobitve blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 140(c) direktive o DDV oproščene DDV, če bi bila oseba, ki pridobi blago, v skladu z merili iz členov 170 in 171 direktive o DDV v vseh okoliščinah upravičena do povračila celotnega zneska DDV, ki ga je treba plačati za pridobitev znotraj Skupnosti. Eno od meril iz navedenih členov je, da zadevna oseba v državi članici, kjer je bila opravljena pridobitev znotraj Skupnosti, ne opravi nobenih drugih dobav,

razen tistih, pri katerih mora pridobitelj na podlagi obrnjene davčne obveznosti plačati DDV.

Ko se opravi „prenos“ blaga iz države članice 1 v državo članico 2, ki mu sledi nadaljnja dobava navedenega blaga v državi članici 2, in če pogoji iz člena 17a direktive o DDV za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic niso izpolnjeni, so lahko rezultati uporabe kombinacije členov 17, 21 in 194 (če je država članica 2 izkoristila možnost iz navedene določbe) (i) dobava blaga v državi članici 1 v skladu s členom 17 direktive o DDV, ki jo opravi davčni zavezanec, ki prenese blago iz ene države članice v drugo, (ii) domnevna pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV, ki jo v državi članici 2 opravi davčni zavezanec, ki blago prenese iz ene države članice v drugo; (iii) nadaljnja „domača“ dobava na podlagi obrnjene davčne obveznosti, pri kateri bo moral DDV plačati pridobitelj. Zato bo domnevna pridobitev znotraj Skupnosti iz točke (ii) oproščena v skladu s členom 140(c) direktive o DDV (če bi bila oseba, ki opravi pridobitev znotraj Skupnosti, v primeru obdavčitve navedene pridobitve znotraj Skupnosti upravičena do povračila celotnega zneska DDV v zvezi z navedeno pridobitvijo).

Postavljeno je bilo vprašanje, ali bi lahko bilo oziroma ali bi moralo biti podjetje, ki opravi prenos blaga, v primeru, opisanem v prejšnjem odstavku, identificirano za DDV v zvezi z oproščenimi pridobitvami znotraj Skupnosti, opravljenimi v državi članici prihoda blaga.

Odgovor na to vprašanje je, da mora biti podjetje v državi članici, kjer je bila opravljena pridobitev znotraj Skupnosti, registrirano za namene DDV (na podlagi člena 214(1)(b) direktive o DDV), tudi če je ta pridobitev oproščena. Podjetij ni mogoče oprostiti te obveznosti (v skladu s členom 272 direktive o DDV), države članice pa ne morejo zavrniti registracije.

Poleg tega bi bila registracija morda potrebna za namene člena 138(1) direktive o DDV (tj. v različici, ki velja od 1. januarja 2020), v skladu s katerim je oprostitev plačila DDV za domnevno dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki jo davčni zavezanec, ki prenese blago iz ene države članice v drugo, opravi v državi članici odhoda blaga, odvisna od tega, ali je navedena oseba identificirana za DDV v drugi državi članici.

2.5.5 *Kdaj se mora podjetje, ki v okviru poenostavitve za ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje blago iz ene države članice v drugo, registrirati za namene DDV v državi članici prihoda blaga?*

Na podlagi poenostavitve za skladiščenje na odpoklic se dobavitelju (davčnemu zavezancu, ki prenese blago iz ene države članice v drugo) v državi članici, v katero prepelje blago, da bi ga pozneje dobavil predvidenemu pridobitelju, ni treba registrirati za DDV (ter vložiti obračuna DDV in obračunati dolgotnega DDV).

Ko pa pogoji, potrebni za obstoj ureditev skladiščenja na odpoklic, niso več izpolnjeni, se mora dobavitelj takoj registrirati za DDV.

V nekaterih primerih lahko dobavitelj predvidi, da se bo moral v državi članici, v katero je prepeljal blago v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, registrirati za namene DDV: to velja na primer, če bo 12-mesečni rok kmalu presežen ali kadar se dobavitelj odloči blago dobaviti tretji osebi ali ga poslati v drugo državo članico.

Zato je ob upoštevanju možnega trajanja nacionalnih postopkov, povezanih z registracijo za DDV, priporočljivo, da dobavitelj zaprosi za identifikacijsko številko za DDV, takoj ko ugotovi, da se poenostavitev zanj ne bo več uporabljala.

Seveda v nekaterih primerih dobavitelj ne more vnaprej vedeti, da se bo moral registrirati za DDV, na primer če je blago uničeno ali ukradeno. Poudariti je treba, da dobavitelj, ki ravna v dobri veri, v takih primerih ne bi smel biti kaznovan in da bi bilo treba upoštevati nevtralnost davka.

2.5.6 Razlika med „pogoji, potrebnimi za uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic,“ in „dodatnimi obveznostmi, povezanimi s poenostavitvijo za skladiščenje na odpoklic“

Razlikovati je treba med pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se šteje, da obstajajo ureditve skladiščenja na odpoklic (vsebinski pogoji), in dodatnimi obveznostmi, povezanimi s to shemo. Prvi so pogoji iz člena 17a(2) direktive o DDV; če kateri koli od njih ni izpolnjen, se poenostavitev za skladiščenje na odpoklic iz člena 17a direktive o DDV ne uporablja. Zadnjenavedene pa so vse druge obveznosti, ki jih zakonodaja določa v zvezi s poenostavitvijo za skladiščenje na odpoklic; če katera od njih ni izpolnjena, to ne preprečuje uporabe navedene poenostavitve, čeprav se lahko v tem primeru uporabljajo nacionalne kazni.

Primer: na podlagi člena 17a(2)(d) direktive o DDV mora dobavitelj prevoz blaga v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic evidentirati v evidenci (glej prvi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(1) izvedbene uredbe o DDV), v rekapitulacijskem poročilu pa navesti identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja (člen 262(2) direktive o DDV). To sta dva od pogojev (iz člena 17a(2) direktive o DDV), ki morajo biti izpolnjeni, da se poenostavitev lahko uporablja.

Če nadaljujemo primer, mora tudi predvideni pridobitelj v evidenci, ki jo vodi, navesti „opis in količin[o] blaga, ki mu je namenjena“ (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2)(b) izvedbene uredbe o DDV). Vendar to ni pogoj za uporabo poenostavitve v skladu s členom 17a(2) direktive o DDV; je le obveznost, ki izhaja iz člena 243(3) direktive o DDV. Neizpolnjevanje te obveznosti ne ovira uporabe ureditev skladiščenja na odpoklic. Seveda se lahko v tem primeru uporabljajo nacionalne kazni.

Nazadnje, v primeru vračila ali zamenjave je treba pogoje iz člena 17a(5) direktive o DDV oziroma člena 17a(6) direktive o DDV obravnavati kot vsebinske pogoje, potrebne za nadaljnjo uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic. Povedano drugače, v primeru vračila in zamenjave se šteje, da je bil opravljen prenos v smislu člena 17 direktive o DDV, razen če so izpolnjeni navedeni pogoji.

2.5.7 Ali je mogoče poenostavitev uporabljati, če je dobavitelj registriran za namene DDV v državi članici, v katero se pošlje blago (vendar tam nima sedeža)?

Zakonodaja določa, da dobavitelj ne bi smel imeti niti sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote v državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljeno (člen 17a(2)(b) direktive o DDV). To pomeni, da registracija dobavitelja za namene DDV v državi članici skladiščenja sama po sebi ne zadostuje za izključitev uporabe poenostavitve; pomembno je, ali ima dobavitelj v navedeni državi članici sedež ali stalno poslovno enoto.

2.5.8 Ali je mogoče poenostavitev uporabljati, če je predvideni pridobitelj registriran za namene DDV v državi članici, v katero se pošlje blago (vendar tam nima sedeža)?

Nadalje je določeno, da mora biti oseba, ki ji je treba dostaviti blago, identificirana za DDV v državi članici skladiščenja (člen 17a(2)(c) direktive o DDV). Zato ni treba, da ima predvideni pridobitelj sedež v državi članici skladiščenja; zadostuje identifikacija za DDV.

2.5.9 Ali se lahko poenostavitev uporablja, če prevoz opravi predvideni pridobitelj za račun dobavitelja?

V členu 17a(2)(a) direktive o DDV je navedeno, da mora blago odposlati ali odpeljati dobavitelj ali „tretja oseba za njegov račun“. Nadalje ni določeno, kdo bi morala biti ta „tretja oseba“.

Pravno besedilo ne izključuje, da bi lahko bila zadevna tretja oseba predvideni pridobitelj, vendar je treba poudariti, da bi moral predvideni pridobitelj v tem primeru blago prepeljati „za račun“ dobavitelja, kar pomeni, da bi bil dobavitelj med prevozom in skladiščenjem blaga v skladišču še vedno lastnik blaga. V nasprotnem primeru ne bi šlo za skladiščenje na odpoklic, ampak neposredno za dobavo znotraj Skupnosti, ki bi ji sledila pridobitev znotraj Skupnosti. Seveda bo moral dobavitelj davčni upravi dokazati, da so pogoji za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic izpolnjeni.

2.5.10 Kaj je treba obravnavati kot „dobavo“ predvidenemu pridobitelju?

V skladu s členom 17a(2)(a) direktive o DDV se blago odpošlje ali odpelje „z namenom, da [se] to blago tam pozneje dobavi“ predvidenemu pridobitelju. Izraz „dobava“ je treba v tem okviru razumeti v smislu člena 14 direktive o DDV in ne na podlagi nacionalnega civilnega prava. To vključuje prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik v skladu s členom 14(1) direktive o DDV, pa tudi druge primere, navedene v členu 14(2) direktive o DDV. V praksi so nekateri primeri iz člena 14 direktive o DDV (npr. prenos lastninske pravice na blagu proti plačilu odškodnine po nalogu državnega organa) izjemni ali se v okviru skladiščenja na odpoklic sploh ne uporabljajo.

Eden od posebnih primerov, ki se lahko zgodijo v praksi v okviru skladiščenja na odpoklic, je „zastopnik“ (člen 14(2)(c) direktive o DDV). Tak „zastopnik“ prejme provizijo, ki jo je treba plačati v primeru prodaje blaga. Za namene DDV to pomeni „dobavo“ blaga od lastnika blaga „zastopniku“, tudi če na podlagi civilnega prava morda ne bi bilo tako. Poleg tega se za namene DDV domneva, da se med „zastopnikom“ in pridobiteljem blaga opravi še ena „dobava“.

Lahko se zgodi, da je predvideni pridobitelj „zastopnik“, ki ima več strank in vzame blago iz skladiščenja, da bi ga lahko prodal tem strankam. Postavljeno je bilo vprašanje, ali bi poenostavitev za skladiščenje na odpoklic za ta primer veljala.

Odgovor je, da bi se shema za skladiščenje na odpoklic v tem primeru uporabljala, če bi se štelo, da se dobave blaga za namene DDV izvajajo v okviru koncepta „zastopnika“, in če bi bili izpolnjeni vsi pogoji. Drugače povedano, „davčni zavezanec, kateremu je namenjena dobava blaga,“ iz člena 17a(2)(c) direktive o DDV je lahko zastopnik v smislu člena 14(2)(c) direktive o DDV.

2.5.11 Ali se lahko poenostavitev uporablja v zvezi z več predvidenimi pridobitelji?

Dejansko je mogoče, da dobavitelj odpošlje ali prepelje blago za več predvidenih pridobiteljev. V tem primeru morajo biti pri vsakem posameznem pridobitelju izpolnjeni pogoji za uporabo ureditev skladiščenja na odpoklic. Zlasti je pomembno, da se blago opredeli kot namenjeno določenemu predvidenemu pridobitelju. Poleg tega mora vsak predvideni pridobitelj v evidenci navesti „opis in količin[o] blaga, ki mu je namenjena“ (člen 54a(2)(b) izvedbene uredbe o DDV), dobavitelj pa bo moral v evidenci navesti vrednost, opis in količino blaga, ki ustreza vsakemu od predvidenih pridobiteljev (člen 54a(1)(b) in (d) izvedbene uredbe o DDV).

2.5.12 Ali bi bilo treba v primeru zamenjave ob prekinitvi prve pogodbe že skleniti novo?

Pogodba z novim predvidenim pridobiteljem mora biti sklenjena ob izteku pogodbe s prejšnjim predvidenim pridobiteljem ali prej. V tem smislu med dvema obdobjema ne bi smelo biti „časovne vrzeli“, ko bi blago ostalo v državi članici prihoda, ne da bi bilo zajeto v ureditvi skladiščenja na odpoklic. Če bi se to zgodilo, bi se štelo, da je davčni zavezanec, ki je blago prenesel iz ene države članice v drugo, opravil dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 17 direktive o DDV in pridobitev znotraj Skupnosti v skladu s členom 21 direktive o DDV, „zamenjava“ (v smislu poenostavitve za skladiščenje na odpoklic iz člena 17a(6) direktive o DDV) pa ne bi bila mogoča.

2.5.13 Ali je mogoča delna zamenjava?

Delna zamenjava, pri kateri predvidenega pridobitelja v zvezi z delom blaga, ki je bilo zajeto v prvotni ureditvi skladiščenja na odpoklic, zamenja drug pridobitelj v isti državi članici, je dejansko mogoča. Izpolnjevati je treba iste pogoje, poleg tega bi bilo treba v tem okviru ob izteku prvotne pogodbe v zvezi z blagom, na katero se nanaša zamenjava, ali pred njim prav tako skleniti pogodbo.

V primeru take delne zamenjave je treba v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem se opravi zamenjava, navesti številko za DDV novega predvidenega pridobitelja (brez vrednosti blaga) v skladu s členom 17a(6) direktive o DDV (v povezavi s členom 17a(2)(d) direktive o DDV) in členom 262(2) direktive o DDV. To je nova navedba v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem pride do zamenjave, in se ne sme šteti ali obravnavati kot popravek prejšnjega rekapitulacijskega poročila, v katerem je bil naveden prvotni predvideni pridobitelj (ki je zdaj „zamenjan“). Če se zamenjava ali delna zamenjava izvede v istem obdobju prijavljanja kot prevoz blaga za prvotnega predvidenega pridobitelja, bi bilo treba v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja, v drugi vrstici pa številki za DDV predvidenega pridobitelja in osebe, ki ga je zamenjala, da se prikažeta prvi prevoz in poznejša zamenjava (glej tudi oddelek 2.5.21).

Dobavitelj mora delno zamenjavo evidentirati v evidenci iz prvega pododstavka člena 243(3) direktive o DDV in člena 54a(1) izvedbene uredbe o DDV. Novi predvideni pridobitelj bo moral prav tako izpolniti svoje obveznosti v zvezi z evidenco (drugi pododstavek člena 243(3) direktive o DDV in člen 54a(2) izvedbene uredbe o DDV).

2.5.14 Kaj pomeni „drugi veljavni pogoji“ za zamenjavo? Kateri trenutek bi bilo treba upoštevati?

Člen 17a(6) določa, da se šteje, da dobava v skladu s členom 17 direktive o DDV ni bila opravljena, če predvidenega pridobitelja zamenja drug pridobitelj, če je ta zamenjava evidentirana v evidenci dobavitelja in če so izpolnjeni „vsi drugi veljavni pogoji“ (iz člena 17a(2) direktive o DDV). Povedano drugače, za „zamenjavo“ morajo biti izpolnjeni enaki pogoji kot za prvotno skladiščenje na odpoklic.

Vendar je treba razumeti, da bi bilo treba izpolnjevanje teh pogojev oceniti razumno (zato je v pravnem besedilu beseda „veljavni“), praviloma v času zamenjave in ne ob prvem prevozu. „Dogovor“ iz člena 17a(2)(a) direktive o DDV, sklenjen med dobaviteljem in novim predvidenim pridobiteljem, mora na primer obstajati v trenutku zamenjave in ne ob prvem prevozu. Poleg tega mora biti na primer novi predvideni pridobitelj registriran v državi članici skladiščenja v trenutku zamenjave, ne pa nujno ob prvem prevozu. Enako bo moral dobavitelj številko za DDV novega predvidenega pridobitelja navesti v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem se je zgodila zamenjava, ne pa v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem je bil opravljen prvi prevoz. Poleg tega je jasno, da zamenjava ni povezana z nobenim „novim prevozom“ blaga, saj je v tem primeru pomemben prvi prevoz navedenega blaga.

Kot je že navedeno v oddelku 2.3.2, pa se 12-mesečno obdobje iz člena 17a(4) direktive o DDV začne ob začetku prvotne ureditve skladiščenja na odpoklic in se ob morebitni zamenjavi ne začne znova. Skupno lahko blago v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic ostane največ 12 mesecev.

2.5.15 Kako ravnati v primeru večkratne zamenjave?

Poseben primer je, ko se zgodi več zamenjav. To se lahko zgodi v enem obdobju prijavljanja za rekapitulacijsko poročilo ali v različnih obdobjih. Vprašanje, kako bi bilo treba tak primer prijaviti v ustreznem rekapitulacijskem poročilu, je podrobneje obravnavano v oddelku 2.5.20.

2.5.16 Kako določiti 12-mesečno obdobje?

Člen 17a(4) direktive o DDV določa 12-mesečni rok „po prihodu blaga v državo članico, v katero je bilo blago odposlano ali odpeljano“. Za praktično izvajanje tega člena je treba ugotoviti, ali se „prihod“ v tej določbi nanaša na trenutek, ko blago fizično vstopi na ozemlje namembne države članice, ali trenutek, ko blago prispe v skladišče v navedeni državi članici, v katerem bo skladiščeno. Zdi se, da se „prihod“ v smislu člena 17a(4) direktive o DDV nanaša na prihod blaga v skladišče v namembni državi članici, v katerem bo skladiščeno, čeprav to v zakonodaji ni izrecno določeno. To je v skladu z obveznostjo, da se v evidenci v skladu s členom 54a(1)(c) in (2)(c) izvedbene uredbe o DDV navede datum, ko je blago prispelo v skladišče, podprto pa je tudi z dejstvom, da stranke morda težko ugotovijo natančni datum vstopa v namembno državo članico. Merilo „prihod v skladišče“ je zato bolj v skladu z načelom pravne varnosti.

Za sam izračun 12-mesečnega obdobja posebna pravila niso bila določena. Zato se uporabljajo splošna pravila EU o določanju rokov, datumov in iztekov rokov (Uredba (EGS, Euratom) št. 1182/71). To pomeni, da se 12-mesečno obdobje začne ob začetku prve ure prvega dne obdobja in konča ob izteku zadnje ure istega datuma kot v preteklem letu, ko je obdobje začelo teči. V ta namen je „prvi dan obdobja“ dan, ki sledi dnevu prihoda blaga.

Praktični primer: prevoz blaga iz države članice A v državo članico B v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic se začne v ponedeljek, 6. januarja 2020, blago pa isti dan prispe v skladišče v državi članici B. 12-mesečno obdobje se začne v torek, 7. januarja 2020 (ob 00.00), konča pa ob koncu dneva v četrtek, 7. januarja 2021 (ob 24.00).

2.5.17 Kako določiti 12-mesečno obdobje v primeru blaga v razsutem stanju?

Postavljeno je bilo vprašanje, katere metode obračunavanja (LIFO („zadnji noter, prvi ven“) ali FIFO („prvi noter, prvi ven“)) je treba uporabljati pri določanju 12-mesečnega obdobja v zvezi z blagom v „razsutem stanju“. Zakonodaja o skladiščenju na odpoklic ne določa nobenega pravila v zvezi s tem. Vendar se zdi, da bi bila metoda FIFO v praksi najprimernejši sistem za prikaz obdobja, v katerem je bilo blago v razsutem stanju shranjeno v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic.

12-mesečno obdobje je treba določiti za vsakega predvidenega pridobitelja posebej. Čeprav je to v večini primerov samoumevno, lahko pride do posebnega položaja, če se na primer blago v razsutem stanju da v en sam fizični rezervoar, ki se uporablja za dva predvidena pridobitelja.

Primer: nafta, namenjena dvema različnima predvidenima pridobiteljema, imenovanima A in B, v isti državi članici se v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic da v en rezervoar. Vprašanje je, kako je treba izračunati 12-mesečno obdobje.

Datum	Namenjena pridobitelju A	Namenjena pridobitelju B	Odpoklic s strani pridobitelja A	Odpoklic s strani pridobitelja B	Prostornina rezervoarja	12-mesečno obdobje
10. 1. 2020	5 000 litrov				5 000 litrov	
15. 3. 2020		3 000 litrov			8 000 litrov	
16. 5. 2020			3 000 litrov		5 000 litrov	
18. 8. 2020				2 000 litrov	3 000 litrov	
11. 1. 2021 (24.00)					3 000 litrov	X za pridobitelja A
16. 3. 2021					3 000 litrov	X za pridobitelja B

V zvezi s preostalimi 2 000 litri (od 3 000 litrov), namenjenimi pridobitelju A, se 12-mesečno obdobje izteče 11. januarja 2021 (ob 24.00). Od takrat mora biti dobavitelj registriran za namene DDV v državi članici, kjer je rezervoar. V zvezi z drugimi preostalimi 1 000 litri, namenjenimi pridobitelju B, bi se 12-mesečno obdobje izteklo 16. marca 2021 (ob 24.00).

V zvezi s primerom in registracijo dobavitelja glej oddelek 2.5.7.

2.5.18 V kakšni obliki se lahko vodijo ali morajo voditi evidence?

Zakonodaja o skladiščenju na odpoklic ne določa, v kakšni obliki bi bilo treba voditi evidence. V ta namen morajo države članice določiti ustrezne pogoje. Vendar bi bilo razumno pričakovati, da bodo države članice zagotovile določeno prilagodljivost in ne bodo uvedle prestrogih omejitev, da bi na primer omejile obliko na ločeno evidenco na papirju, ampak bodo sprejele tudi na primer elektronske evidence.

Poleg tega se zdi, da bi bilo treba sprejeti različne oblike elektronskih evidenc. V zvezi s tem je bistveno, da so ustrezni podatki lahko dostopni davčni upravi, ki bi morala brez težav pridobiti navedene podatke iz elektronskega sistema davčnega zavezanca.

Nazadnje se ne bi smelo izključiti, da se za več skladišč, v katerih se hrani blago, namenjeno enemu ali več predvidenim pridobiteljem, vodi ena evidenca. V takem primeru je treba zelo jasno razlikovati med posameznimi skladišči in posameznimi predvidenimi pridobitelji.

2.5.19 Ali lahko države članice imetniku skladišča, če je tretja oseba, naložijo dodatne obveznosti v zvezi z evidenco?

Če imetnik skladišča ni predvideni pridobitelj, se lahko šteje, da mora v skladu s koristno razlago člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV voditi evidenco, v kateri bodo morali biti elementi iz točk (c), (e) in (f) navedene določbe. To samo po sebi ne bi smelo biti dodatno breme za imetnika skladišča, saj bo moral navedene podrobnosti navesti tudi v evidenci, ki jo bo moral voditi za komercialne namene. Na podlagi člena 273 direktive o DDV („Države članice lahko določijo še druge obveznosti“) je načeloma mogoče določiti posebne davčne obveznosti imetnika skladišča v zvezi s tem. Vsekakor bi morale biti vse dodatne obveznosti imetnika skladišča, ki je tretja oseba, sorazmerne in upravičene.

2.5.20 Kako v rekapitulacijskem poročilu prijaviti skladiščenje na odpoklic in zamenjavo (ali več zamenjav), ki se opravi v istem obdobju prijavljanja za rekapitulacijsko poročilo? (Enako za skladiščenje na odpoklic in vračila blaga, ki se opravi v istem obdobju prijavljanja za rekapitulacijsko poročilo.)

V skladu s členom 262(2) direktive o DDV je treba v rekapitulacijskem poročilu prikazati prvi prenos blaga v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic in tudi „vse spremembe predloženih informacij“ (za podrobnejšo razlago tega pojma glej oddelek 2.5.22). To pomeni, da je treba v njem prikazati prenose blaga v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, zamenjave predvidenega pridobitelja¹⁰ in vračila blaga. Vendar bi bilo treba opozoriti, da se ta navedba v rekapitulacijskem poročilu v primeru vračila blaga ne sme obravnavati kot vsebinski pogoj za ohranitev poenostavitve (glej oddelek 2.5.6).

Zato je treba v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV vsakega predvidenega pridobitelja, za katerega so bili v obdobju prijavljanja opravljeni prenosi. Kadar se v istem obdobju prijavljanja za istega predvidenega pridobitelja opravi več prenosov blaga, je zaradi enostavnosti primerno, da se njegova identifikacijska številka za DDV navede samo enkrat. Če pa se prevozi opravijo za različne predvidene pridobitelje, je treba v rekapitulacijskem poročilu navesti vse ustrezne številke.

¹⁰ Obveznost, da se zamenjava prikaže v rekapitulacijskem poročilu, v posebnem primeru zamenjave ne izhaja samo iz člena 262(2) direktive o DDV, ampak tudi iz člena 17a(6)(a) direktive o DDV v povezavi s členom 17a(2)(d) direktive o DDV.

Pri zamenjavah je treba v rekapitulacijskem poročilu navesti identifikacijsko številko za DDV vsakega novega predvidenega pridobitelja, tudi če se v istem obdobju prijavljanja opravi več zaporednih zamenjav. To izhaja iz člena 17a(6) direktive o DDV v povezavi s členom 17a(2)(d) direktive o DDV. Da bi se vsaka zaporedna zamenjava obravnavala kot taka, je treba v rekapitulacijskem poročilu za obdobje, v katerem so se zgodile navedene zaporedne zamenjave, navesti identifikacijsko številko za DDV vsakega novega predvidenega pridobitelja. Navesti je treba identifikacijsko številko za DDV prejšnjega predvidenega pridobitelja in identifikacijsko številko za DDV novega predvidenega pridobitelja.

Kar zadeva vračilo blaga, je treba v rekapitulacijsko poročilo skupaj z oznako vključiti identifikacijsko številko za DDV vsake stranke, ki ji je bilo vrnjeno blago namenjeno (glej primer v oddelku 2.5.21). V tem primeru je ustrezna identifikacijska številka za DDV stranke številka stranke, ki ji je bilo blago namenjeno ob začetku vračanja blaga (npr. številka zadnjega predvidenega pridobitelja v primeru zamenjav(-e)). V primeru več vračil, pri čemer se v istem obdobju ob vsakem vračilu vrne del blaga, namenjenega istemu predvidenemu pridobitelju, zadostuje, da se identifikacijska številka za DDV tega predvidenega pridobitelja v rekapitulacijskem poročilu navede enkrat (skupaj z oznako).

Praktični primer:

podjetje A, ki ima sedež v državi članici 1 in vsak mesec predloži rekapitulacijsko poročilo za dobave znotraj Skupnosti, izvede naslednje posle (navedene v spodnjih alineah).

Januar

- Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 20 000 enot blaga iz države članice 1 podjetju B v državi članici 2.
- Podjetje A se odloči, da bo 5 000 enot v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem B, vključenih v ureditve skladiščenja na odpoklic s podjetjem C v državi članici 2.
- 5 000 enot v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic s podjetjem B je vrnjenih podjetju A v državi članici 1.

Podjetje A bi moralo v rekapitulacijskem poročilu, ki ga predloži v državi članici 1 za januar, navesti naslednje podatke:

- identifikacijsko številko za DDV podjetja B v državi članici 2 brez zneskov;
- identifikacijske številke za DDV podjetij B in C v državi članici 2 brez zneskov. To bo pomenilo, (i) da je prišlo do zamenjave; (ii) da je podjetje C novi predvideni pridobitelj in (iii) da je podjetje C zamenjalo podjetje B in postalo novi predvideni pridobitelj blaga, ki je predmet zamenjave;
- identifikacijsko številko za DDV podjetja B v državi članici 2 brez zneskov, vendar z oznako, ki kaže, da je bilo blago vrnjeno.

Za delno zamenjavo glej tudi oddelek 2.5.13.

2.5.21 Splošni praktični primer v zvezi z rekapitulacijskim poročilom

Podjetje A, ki ima sedež v državi članici 1 in vsak mesec predloži rekapitulacijsko poročilo za dobave znotraj Skupnosti, izvede posle, navedene v nadaljevanju. V teh primerih se bo štelo, da obveznost obračuna DDV (v zvezi z dobavo blaga znotraj

Skupnosti urejena s členom 67 direktive o DDV) nastane isti mesec, kot stranka prevzame lastništvo nad blagom v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic:

Januar

- (1) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 10 000 enot blaga iz države članice 1 podjetju B v državi članici 2.
- (2) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 5 000 enot blaga iz države članice 1 podjetju C v državi članici 2.
- (3) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje dodatnih 10 000 enot blaga iz države članice 1 podjetju B v državi članici 2.
- (4) Podjetje A se odloči, da bo 5 000 enot v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem B, vključenih v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem C v državi članici 2.
- (5) 5 000 enot v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem B, je vrnjenih podjetju A v državi članici 1.
- (6) Podjetje B prevzame lastništvo nad 5 000 enotami. Plačani znesek: 100 000 EUR.
- (7) 2 000 enot blaga v okviru skladiščenja na odpoklic, dogovorjenega s podjetjem C, je prodanih podjetju D v državi članici 2. Plačani znesek: 40 000 EUR.

Februar

- (8) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 10 000 enot iz države članice 1 podjetju B v državi članici 2.
- (9) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 10 000 enot iz države članice 1 podjetju C v državi članici 2.
- (10) Podjetje A 2 000 enot, ki so bile že v državi članici 2 v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem B, pošlje podjetju E v državi članici 3, da bi se enote tam vključile v ureditve skladiščenja na odpoklic.
- (11) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 2 000 enot iz države članice 1 podjetju D v državi članici 2.
- (12) Podjetje D vse enote, ki so mu bile poslane, vrne podjetju A v državi članici 1.
- (13) Podjetje A v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje 5 000 enot iz države članice 1 podjetju F v državi članici 2.
- (14) Podjetje B prevzame lastništvo nad 8 000 enotami. Plačani znesek: 160 000 EUR.
- (15) Podjetje C prevzame lastništvo nad 6 000 enotami. Plačani znesek: 120 000 EUR.
- (16) Podjetje A v državo članico 1 vrne 2 000 enot blaga, ki so bile prej v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic poslane podjetju F.
- (17) 1 000 enot, namenjenih podjetju F, se vključi v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem H, v državi članici 2.

(18) Podjetje F prevzame lastništvo nad ostalimi 2 000 enotami. Plačani znesek: 40 000 EUR.

(19) Podjetje A 5 000 enot, vključenih v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem C, proda neposredno podjetju G v državi članici 3. Plačani znesek: 100 000 EUR.

(20) Podjetje A se odloči, da bo 2 000 enot, vključenih v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem B, prenesenih v okvir ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem C, v državi članici 2. Pozneje februarja se istih 2 000 enot vključi v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem H, v državi članici 2.

(21) Drugih 2 000 enot, vključenih v ureditve skladiščenja na odpoklic, dogovorjene s podjetjem B, v državi članici 2, se prenese v okvir ureditev skladiščenja na odpoklic, dogovorjenih s podjetjem H, v državi članici 2.

Informacije, ki jih mora podjetje A vključiti v rekapitulacijska poročila

Januar

Podjetje A bi moralo v rekapitulacijsko poročilo, ki ga predloži v državi članici 1 za januar, vključiti naslednje informacije:

- identifikacijsko številko za DDV podjetja B v državi članici 2 brez zneskov (ta številka se navede samo enkrat in bo veljala za posla 1 in 3);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja C v državi članici 2 brez zneskov (posel 2);
- identifikacijski številki za DDV podjetij B in C v državi članici 2 v isti vrstici (posel 4);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja B v državi članici 2 z oznako, ki kaže, da je bilo blago vrnjeno, brez zneskov (posel 5);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja B in znesek 100 000 EUR (posel 6);
- lastno identifikacijsko številko za DDV podjetja A v državi članici 2 skupaj z davčno osnovo, določeno za domnevno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 76 direktive o DDV (posel 7). Za ta posel ni treba navesti identifikacijske številke za DDV podjetja D, saj se šteje za domačo dobavo podjetju D, ki jo v državi članici 2 opravi podjetje A.

Februar

Podjetje A bi moralo v rekapitulacijsko poročilo, ki ga predloži v državi članici 1 za februar, vključiti naslednje informacije:

- identifikacijsko številko za DDV podjetja B v državi članici 2 brez zneskov (posel 8);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja C v državi članici 2 brez zneskov (posel 9);
- lastno identifikacijsko številko za DDV podjetja A v državi članici 2 skupaj z davčno osnovo, določeno za domnevno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 76 direktive o DDV (posel 10). Poleg tega bo moralo podjetje A za ta posel predložiti

rekapitulacijsko poročilo v državi članici 2, v katerem bo navedena identifikacijska številka za DDV podjetja E v državi članici 3, zneski pa ne;

- identifikacijsko številko za DDV podjetja D v državi članici 2 brez zneskov (posel 11);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja D v državi članici 2 z oznako, ki kaže, da je bilo blago vrnjeno, in brez zneskov (posel 12);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja F v državi članici 2 brez zneskov (posel 13);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja B in znesek 160 000 EUR (posel 14);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja C in znesek 120 000 EUR (posel 15);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja F v državi članici 2 z oznako, ki kaže, da je bilo blago vrnjeno, in brez zneskov (posel 16);
- identifikacijski številki za DDV podjetij F in H v državi članici 2 v isti vrstici, brez zneskov (posel 17);
- identifikacijsko številko za DDV podjetja F in znesek 40 000 EUR (posel 18);
- lastno identifikacijsko številko za DDV podjetja A v državi članici 2 skupaj z davčno osnovo, določeno za domnevno dobavo znotraj Skupnosti v skladu s členom 76 direktive o DDV (posel 19). Ta posel bi bilo treba v eni vrstici v rekapitulacijskem poročilu združiti s poslom 10. Zato bi bila identifikacijska številka za DDV podjetja A v državi članici 2 za skupno davčno osnovo, določeno za obe domnevni dobavi znotraj Skupnosti v skladu s členom 76 direktive o DDV, navedena v samo eni vrstici (posla 10 in 19). Poleg tega bo moralo podjetje A za ta posel (posel 19) predložiti rekapitulacijsko poročilo v državi članici 2, v katerem bosta navedena identifikacijska številka za DDV podjetja G in znesek 100 000 EUR;
- identifikacijski številki za DDV podjetij B in C v državi članici 2 v isti vrstici, v drugi vrstici pa identifikacijski številki za DDV podjetij C in H v državi članici 2 brez zneskov (posel 20);
- identifikacijski številki za DDV podjetij B in H v državi članici 2 v isti vrstici, brez zneskov (posel 21).

2.5.22 Kaj pomeni „sprememba predloženih informacij“ v členu 262(2) direktive o DDV?

Kadar se blago v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic pošlje iz ene države članice v drugo, na splošno velja, da mora davčni zavezanec, ki (sam ali prek tretje osebe, ki deluje za njegov račun) odpošilja ali prevaža blago, v rekapitulacijskem poročilu v skladu s členom 17a(2)(d) in členom 262(2) direktive o DDV navesti identiteto davčnega zavezanca, ki mu je namenjeno blago¹¹ (predvideni pridobitelj), in njegovo identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila država članica, v katero se blago odpošlje ali odpelje (brez vrednosti blaga). Zakonodaja to zahteva v zvezi z vsakim prenosom (prevozom blaga), ki ga dobavitelj opravi za predvidenega pridobitelja.

¹¹ Glej oddelek 2.5.23.

Z zgoraj omenjeno navedbo v rekapitulacijskem poročilu se zadevnim državam članicam zagotovijo naslednje informacije:

- (i) dejstvo, da je prenos (prevoz) blaga v lasti davčnega zavezanca, ki predloži rekapitulacijsko poročilo, iz ene države članice v drugo opravil ta davčni zavezanec (ali tretja oseba za njegov račun) in da je zato blago fizično prisotno na ozemlju zadnjenavedene države članice;
- (ii) dejstvo, da je navedeno blago shranjeno v državi članici prihoda, kjer je na voljo davčnemu zavezancu, katerega identifikacijska številka za DDV je navedena v rekapitulacijskem poročilu in ki bo blago verjetno pridobil;
- (iii) dejstvo, da v rekapitulacijskem poročilu ni navedena nobena vrednost, kaže, da je bilo blago poslano v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic in da ta prenos zato ni „običajna“ dobava znotraj Skupnosti.

Poleg informacij, ki jih je treba predložiti v rekapitulacijskem poročilu za „običajne“ primere skladiščenja na odpoklic, mora dobavitelj v njem predložiti tudi informacije o „vseh spremembah predloženih informacij“ (člen 262(2) direktive o DDV).

V pravnem besedilu ni podrobneje določeno, kaj ta pogoj obsega. Če bi se uporabil strog pristop, bi se lahko med take spremembe teoretično šteli številni položaji, do katerih lahko pride po pošiljanju blaga v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic v drugo državo članico, saj prvotno predložene informacije (ki vključujejo tri zgoraj navedene elemente) ne bi bile več točne.

Pregled navedenih položajev:

- primeri blaga, ki ga odpokliče predvideni pridobitelj, zamenjave predvidenega pridobitelja, blaga, ki se doma proda stranki, ki ni predvideni pridobitelj. V vseh teh primerih se lahko šteje, da se je zgodila „sprememba predloženih informacij“, saj blago ni več na voljo davčnemu zavezancu, katerega identifikacijska številka za DDV je bila prvotno navedena v rekapitulacijskem poročilu, niti ni verjetno, da ga bo ta davčni zavezanec pridobil (glej točko (ii) zgoraj)¹²;
- primeri vračila blaga dobavitelju, prodaje blaga stranki v drugi državi članici, izvoza blaga iz EU in izgube ali uničenja blaga. V teh primerih se lahko šteje, da se je zgodila „sprememba predloženih informacij“, saj blago ni več fizično prisotno na ozemlju države članice, v katero je bilo prvotno odposlano ali odpeljano (glej točko (i) zgoraj). Poleg tega blago tudi v tem primeru ni več na voljo davčnemu zavezancu, katerega identifikacijska številka za DDV je bila prvotno navedena v rekapitulacijskem poročilu, niti ni verjetno, da ga bo ta davčni zavezanec pridobil (glej točko (ii) zgoraj).

V večini navedenih položajev se poenostavitev za skladiščenje na odpoklic preneha uporabljati (člen 17a(7) direktive o DDV), zgodi pa se dobava (v primeru blaga, ki ga odpokliče predvideni pridobitelj) ali prenos (v smislu člena 17 direktive o DDV). Oba položaja predstavljata dobavo znotraj Skupnosti, ki jo dobavitelj opravi v prvi državi članici, in pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici prvotnega skladiščenja. Zadevno

¹² Zlasti za blago, ki ga je odpoklical predvideni pridobitelj, ne veljajo več ureditve skladiščenja na odpoklic, saj ga je pridobitelj že pridobil.

dobavo je treba navesti v rekapitulacijskem poročilu dobavitelja (na podlagi člena 262(1)(a) direktive o DDV), ki zagotavlja spremljanje blaga.

Zato bi obravnavanje teh položajev kot „sprememb predloženih informacij“ povzročilo prekrivanje, zmedo in breme za podjetja, saj bi zahtevalo dodatno navedbo v rekapitulacijskem poročilu (na podlagi člena 262(2) direktive o DDV).

Vendar se pri dveh navedenih položajih poenostavitve za skladiščenje na odpoklic še naprej uporablja (če so izpolnjeni nekateri pogoji), zato ni potrebna nova navedba v rekapitulacijskem poročilu na podlagi člena 262(1)(a) direktive o DDV: to sta *zamenjava predvidenega pridobitelja* in *vračilo blaga*.

Zato se zdi, da bi morale biti „spremembe predloženih informacij“ iz člena 262(2) direktive o DDV omejene na navedena dva položaja, saj je nova navedba v rekapitulacijskem poročilu primerna za zagotovitev fizičnega spremljanja blaga in pravilno identifikacijo davčnega zavezanca, pooblaščenega za odpoklic blaga iz skladiščenja. S pravnega vidika je ta razlaga v skladu s členom 17a(2)(d) direktive o DDV, ki določa, da je navedba v rekapitulacijskem poročilu pogoj za poenostavitve za skladiščenje na odpoklic. Poleg tega je ta razlaga v skladu s ciljem pravil in za podjetja pomeni bistveno manjše breme kot stroga razlaga.

2.5.23 Kako je treba razumeti „identiteto“ predvidenega pridobitelja iz člena 17a(2)(d) direktive o DDV?

Eden od pogojev iz člena 17a(2)(d) direktive o DDV za uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic je obveznost dobavitelja, da v rekapitulacijskem poročilu navede identiteto predvidenega pridobitelja in njegovo identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila država članica, v katero se pošlje ali odpelje blago.

V praksi se lahko v rekapitulacijskem poročilu navede samo identifikacijska številka za DDV predvidenega pridobitelja. Vprašanje je torej, kako izpolniti zahtevo iz člena 17a(2)(d) direktive o DDV, naj se v rekapitulacijsko poročilo vključi identiteta predvidenega pridobitelja.

Identifikacija davčnega zavezanca, ki uporablja individualno identifikacijsko številko za DDV, v praksi pomeni, da je vsaka številka dodeljena enemu konkretnemu davčnemu zavezancu. Države članice morajo v elektronskem sistemu hraniti podatke o identiteti, dejavnosti, pravni obliki in naslovu oseb, ki so jim bile izdane identifikacijske številke za DDV (člen 17(1)(b) Uredbe Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost).

Drugače povedano, identiteta davčnega zavezanca in njegova identifikacijska številka za DDV sta v sistemu tesno povezani (in praviloma neločljivi).

Zato bi bilo treba šteti, da je zahteva glede vključitve identitete predvidenega pridobitelja izpolnjena, če je v rekapitulacijskem poročilu navedena identifikacijska številka za DDV predvidenega pridobitelja. To potrjuje besedilo člena 262(2) direktive o DDV, ki se nanaša samo na identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja, njegova identiteta pa ni omenjena.

2.5.24 Ali so za prevoz, ki se začne pred datumom začetka veljavnosti poenostavitve za skladiščenje na odpoklic in konča po njem, predvideni prehodni ukrepi?

Zakonske določbe ne predvidevajo prehodnih ukrepov v zvezi s prevozom blaga, ki bi se začel pred 1. januarjem 2020 (začetek veljavnosti poenostavitve za skladiščenje na odpoklic) in končal po njem. Vendar je treba v takih primerih zagotoviti enoten pristop. Glede na to, da se v pravilih o poenostavitvi za skladiščenje na odpoklic in opredelitvi ureditev skladiščenja na odpoklic, ki jo določajo, upošteva dejstvo, da se blago „odpošlje ali odpelje [...] v drugo državo članico“ (člen 17a(2)(a) direktive o DDV), se zdi, da bi bilo treba v zvezi s tem uporabljati naslednja pravila:

- če se prevoz začne pred 1. januarjem 2020, poenostavitve za skladiščenje na odpoklic, uvedene s členom 17a direktive o DDV, ni mogoče uporabiti, tudi če blago v namembno državo članico prispe po navedenem datumu;
- če se prevoz začne 1. januarja 2020 ali po tem datumu, se uporabljajo nova pravila o poenostavitvi za skladiščenje na odpoklic. Če se uporabi poenostavitev, je treba ustrezno izpolniti rekapitulacijsko poročilo za obdobje prijavljanja, ki vključuje datum začetka prevoza.

2.5.25 Ali lahko poenostavitev za skladiščenje na odpoklic uporabi dobavitelj, ki nima sedeža v EU? Ali se za uvoz blaga, za katerega se pozneje uporabljajo ureditve skladiščenja na odpoklic, uporablja „oprostitve CP 42“?

Za namene poenostavitve za skladiščenje na odpoklic dobavitelj ne sme imeti niti sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote v državi članici, v katero je blago odpeljano ali odposlano. Poleg tega ni drugega pogoja v zvezi s sedežem dobavitelja, ki je lahko v drugi državi članici ali drugje.

Postavilo bi se lahko vprašanje, ali bi se oprostitev iz člena 143(1)(d) in (2) direktive o DDV (tako imenovana „oprostitve CP 42“ za uvoz) uporabljala, če bi uvozu sledil prevoz v okviru ureditev skladiščenja na odpoklic. Odgovor je, da oprostitev CP 42 v tem primeru ni mogoče uporabiti, saj ob uvozu še ni nič dokončnega glede dobave in dobavitelja. Zato davčni zavezanec, ki opravi prenos blaga, v tem primeru morda ne bi želel uporabiti poenostavitve za skladiščenje na odpoklic, da ne bi izgubil oprostitve ob uvozu (na podlagi člena 143(1)(d) direktive o DDV).

2.5.26 Identiteta predvidenega pridobitelja – na podlagi česa mora dobavitelj poznati njegovo identiteto? Ali prodajna pogodba zadostuje?

V direktivi o DDV ni posebnih pravil v zvezi s tem, vendar bi morala zadostovati pogodba med dobaviteljem in predvidenim pridobiteljem, ki je podlaga za posel skladiščenja na odpoklic. Dobavitelj mora poznati ne samo identiteto predvidenega pridobitelja, ampak tudi identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila država članica, v katero se blago odpelje. Dobavitelj mora v rekapitulacijskem poročilu, ki ga predloži za obdobje, v katerem se izvede prevoz blaga, navesti identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja.

2.5.27 Kaj pomeni „dogovor“ v členu 17a(2)(a) direktive o DDV? Ali je to vedno prodajna pogodba?

Direktiva o DDV ne določa ali predpisuje vrste dogovora, ki ga morata skleniti dobavitelj in predvideni pridobitelj. Kljub temu je razumno domnevati, da je pogoj iz člena 17a(2)(a)

direktive o DDV v zvezi z „obstoječim dogovorom med obema davčnima zavezancema“ izpolnjen, če je med navedenima stranema sklenjena pogodba, v skladu s katero je predvideni pridobitelj pooblaščen, da blago neke vrste proti plačilu določene cene vzame iz skladiščenja (s čimer prevzame lastništvo nad tem blagom).

2.5.28 Ali so pogoji za ureditve skladiščenja na odpoklic izpolnjeni, če mora blago, ki ga je treba dostaviti predvidenemu pridobitelju, v skladišču najprej razvrstiti tretja oseba?

Direktiva o DDV ne določa nobenih pravil v zvezi s tem; zato ni izključeno, da so lahko v tem primeru izpolnjeni pogoji za poenostavitev za skladiščenje na odpoklic.

2.5.29 Kaj se lahko šteje za skladišče za namene poenostavitve za ureditve skladiščenja na odpoklic in kaj ne?

Zdi se razumno domnevati, da bodo ureditve skladiščenja na odpoklic praviloma vključevale skladišče v državi članici prihoda, v katerem je shranjeno blago, ki ga lahko odpokliče predvideni pridobitelj. S členom 54a(1)(c) izvedbene uredbe o DDV je dobavitelju izrecno naložena obveznost, da navede naslov skladišča in datum prihoda blaga vanj. V členu 54a(2)(c) izvedbene uredbe o DDV je podobna obveznost navedena v zvezi z evidenco predvidenega pridobitelja.

Nasprotno v členu 17a(2) direktive o DDV obstoj skladišča ni naveden kot pogoj za uporabo poenostavitve za skladiščenje na odpoklic. Zato se lahko postavi vprašanje, ali je skladišče v običajnem pomenu, tj. „prostor za skladiščenje blaga“, dejansko potrebno oziroma ali v zvezi s tem obstajajo druge možnosti (npr. blago, shranjeno v tovornjaku, ki se premika med predvidenimi pridobitelji, ali celo aktovka, v kateri so shranjeni zelo majhni predmeti, ki so blago, za katero se uporabljajo ureditve skladiščenja na odpoklic).

Po mnenju služb Komisije je verjetno, da so ti primeri enostavno „neposredne“ dobave pridobitelju, ki jih opravi dobavitelj. Da bi se lahko uporabile poenostavitve iz člena 17a direktive o DDV, bi morale biti vključene strani v teh primerih sposobne na način, zadovoljiv za davčne organe, dokazati, da posebni primer (npr. skladiščenje na odpoklic v tovornjaku) dejansko pomeni ureditve skladiščenja na odpoklic v smislu člena 17a(2) direktive o DDV. To med drugim pomeni, da morajo dokazati, da dobavitelj ostane lastnik blaga ter da je med navedenim dobaviteljem in predvidenim pridobiteljem sklenjen dogovor, v skladu s katerim je zadnjenavedeni pooblaščen, da blago pozneje odpokliče. Poleg tega bi se v teh primerih zahtevalo, da dobavitelj in predvideni pridobitelj v evidencah stalno (v realnem času) evidentirata, kje je v vsakem trenutku blago, da se davčnim organom omogoči ustrezen nadzor.

2.5.30 Ali lahko evidence za račun dobavitelja in/ali predvidenega pridobitelja vodi tretja oseba (kot je upravljavec skladišča)?

Evidenco bi lahko vodila tretja stran, vendar zadevna davčna zavezanca, tj. dobavitelj in predvideni pridobitelj, ostaneta odgovorna za izpolnitev te obveznosti (to pa ne velja za predvidenega pridobitelja za elemente iz člena 54a(2)(c), (e) in (f) izvedbene uredbe o DDV, če so izpolnjeni pogoji iz drugega pododstavka člena 54a(2) izvedbene uredbe o DDV).

2.5.31 Kakšno je zadevno obdobje za namene rekapitulacijskega poročila, če se prevoz začne v mesecu 1 in konča v mesecu 2?

Podobno kot je navedeno v oddelku 2.5.24 v zvezi s prehodnimi ukrepi, je tukaj pomemben datum začetka prevoza. Zato bo moral dobavitelj identifikacijsko številko za DDV predvidenega pridobitelja navesti v rekapitulacijskem poročilu za mesec 1.

3. VERIŽNI POSLI

3.1 Upoštevna določba

Člen 36a direktive o DDV.

3.2 Ozadje

Verižni posli v smislu člena 36a direktive o DDV se nanašajo na zaporedne dobave istega blaga (kar pomeni, da se opravita dve ali več zaporednih dobav), pri čemer je dobavljeno blago predmet enega samega prevoza znotraj Skupnosti med dvema državama članicama.

V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije se lahko prevoz blaga znotraj Skupnosti v teh primerih pripiše le eni od dobav v verigi, pri kateri se lahko izkoristi oprostitvev iz člena 138 direktive o DDV za dobave znotraj Skupnosti¹³.

Vendar besedilo direktive o DDV v različici, ki je veljala pred 1. januarjem 2020, ni določalo nobenega konkretnega pravila o pripisovanju prevoza blaga znotraj Skupnosti. Sodna praksa Sodišča Evropske unije je zagotovila nekatere smernice, vendar je bilo treba v vsakem posameznem primeru vsekakor celovito oceniti vse posebne okoliščine.

Zato ni bilo splošnega pravila, ki bi se uporabljalo za te primere, in je bilo treba za vsak primer posebej oceniti, kako dobavo blaga znotraj Skupnosti pripisati konkretnemu poslu v verigi. Posledica tega bi lahko bila, da bi države članice uporabljale različne pristope, kar bi povzročilo dvojno obdavčenje ali neobdavčenje, zato gospodarskim subjektom ne bi bila zagotovljena pravna varnost.

Ta težava se obravnava v novi določbi iz člena 36a direktive o DDV, ki določa pravila za pripisovanje prevoza blaga znotraj Skupnosti konkretni dobavi v verigi poslov.

3.3 Kakšen je namen navedene določbe?

Z Direktivo Sveta (EU) 2018/1910 je bil v direktivo o DDV uveden nov člen 36a. Z njim se obravnava vprašanje, kateri dobavi je treba pripisati prevoz ali odpošiljanje blaga znotraj Skupnosti v primeru verižnega posla oziroma katero dobavo je treba šteti za dobavo znotraj Skupnosti.

Za uporabo člena 36a direktive o DDV morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- blago je treba dobavljati zaporedno. Zato morajo biti v verižni posel vključene vsaj tri osebe;
- blago mora biti odposlano ali prepeljano iz ene države članice v drugo. Zato določba ne zajema verižnih poslov, ki vključujejo uvoz in izvoz ali samo dobave na ozemlju ene države članice;
- blago mora biti odpeljana ali odposlano neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi.

Če so ti pogoji izpolnjeni, velja splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV: odpošiljanje ali prevoz blaga se pripiše dobavi, pri kateri je **prejemnik** vmesni subjekt.

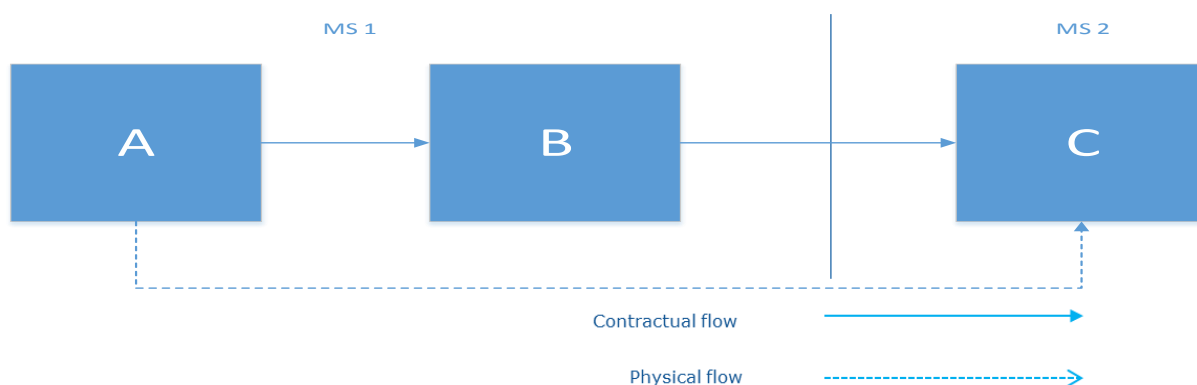
¹³ Sodišče je tako prvič odločilo v sodbi z dne 6. aprila 2006 v zadevi C-245/04, Emag Handel Eder.

Vendar člen 36a(2) direktive o DDV določa možnost odstopanja od splošnega pravila. Ta se lahko izkoristi, če vmesni subjekt identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, sporoči svojemu dobavitelju. V tem primeru se odpošiljanje ali prevoz blaga pripiše dobavi, ki jo **opravi** vmesni subjekt.

Vmesni subjekt je opredeljen v členu 36a(3) direktive o DDV. Glede na navedeno definicijo je dobavitelj v verigi, ki ni prvi dobavitelj in ki sam ali prek tretje osebe za njegov račun odpošilja ali prevaža blago. Za dokazovanje svojega statusa vmesnega subjekta mora hraniti dokaze, da je blago prevažal za svoj račun ali da se je za prevoz blaga dogovoril s tretjo osebo, ki je delovala za njegov račun.

3.4 Različni scenariji – primeri

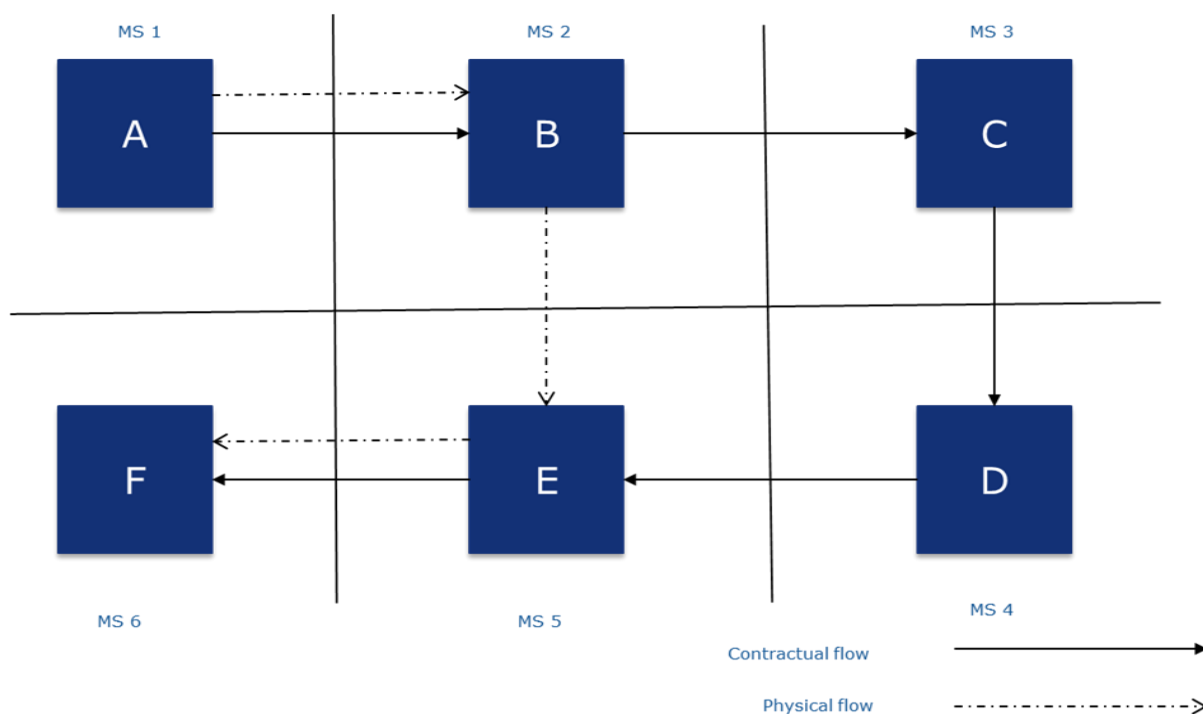
3.4.1 Primer 1 – preprost primer verižnega posla



V tem primeru imamo zaporedni dobavi blaga: od subjekta A subjektu B in od subjekta B subjektu C, pri čemer se blago prepelje samo enkrat, in sicer od subjekta A v državi članici 1 do subjekta C v državi članici 2. Težava v tem primeru je, kako ugotoviti, ali je treba prevoz znotraj Skupnosti pripisati dobavi subjektu B, ki jo opravi subjekt A, ali dobavi subjektu C, ki jo opravi subjekt B.

Vendar obstajajo tudi bolj zapleteni primeri, ki bi lahko vključevali celo več prevozov blaga znotraj EU. V teh primerih je treba analizirati, kateri posli spadajo na področje uporabe ukrepa iz člena 36a(1) direktive o DDV in kateri niso zajeti vanj, zato jih je treba obravnavati ločeno. Zato je treba verižni posel najprej razmejiti.

3.4.2 Primer 2 – bolj zapleten primer, ki vključuje različne prevoze



V tem primeru se opravijo trije različni prevozi: od subjekta A do subjekta B, od subjekta B do subjekta E in od subjekta E do subjekta F. Domneva se, da se prevozi opravijo zaporedno, pa tudi, da so jasno ločeni, zato jih ni mogoče obravnavati kot en sam prevoz. V tem primeru dobava od subjekta A subjektu B in dobava od subjekta E subjektu F ne spadata na področje uporabe ukrepa za verižne posle, saj ne izpolnujeta pogojev iz člena 36a(1) direktive o DDV, zlasti pogoja neposrednega prevoza od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi, ki obsega zaporedne dobave istega blaga. Zato sta dobavi med subjektoma A in B ter subjektoma E in F „običajni“ dobavi znotraj Skupnosti.

Nasprotno so posli med subjekti B, C, D in E del verižnega posla: blago se zaporedno dobavi med temi štirimi strankami, pri čemer se odpošlje ali prepelje iz ene države članice (DČ 2) v drugo državo članico (DČ 5), poleg tega se prepelje neposredno od prvega dobavitelja (B) do zadnje stranke (E) v verigi.

Zato je treba pri pripisovanju prevoza upoštevati te tri posle med temi štirimi strankami, pri čemer bo prevoz pripisan samo enemu od njih.

3.5 Pripisovanje prevoza eni od dobav v verigi – pojasnila za primera 1 in 2

Člen 36a(1) direktive o DDV določa splošno pravilo. Prevoz se pripiše **samo** dobavi, ki se opravi „**vmesnemu subjektu**“.

Na podlagi tega pravila je mogoče sprejeti prvi sklep, in sicer da se lahko prevoz ali odpošiljanje pripiše samo eni dobavi. Zato se bodo pri drugih dobavah v verigi upoštevala pravila o dobavah blaga brez prevoza in se bodo dobave bodisi v državi članici odhoda blaga bodisi v državi članici prihoda blaga štele za domače dobave.

Drugi sklep, ki ga je mogoče povzeti iz pravila, je, da je treba v skladu z opredelitvijo iz oddelka 3.3 določiti „vmesni subjekt“, da se lahko prevoz ali odpošiljanje blaga pripiše eni dobavi.

Opozoriti bi bilo treba, da je področje pravil iz člena 36a direktive o DDV omejeno na pojasnitev, kateremu poslu v verigi se pripiše prevoz. Ta pravila ne vplivajo na odgovornost za plačilo davka, ki se določi v skladu s splošnimi pravili.

3.5.1 Pripisovanje prevoza v primeru 1

V tem primeru bomo šteli, da je vmesni subjekt subjekt B. To pomeni, da subjekt B sam (za svoj račun in ne za račun druge strani v verigi) odpošlje ali prepelje blago iz države članice 1 v državo članico 2 ali pa to stori tretja oseba za njegov račun.

Splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV je, da se odpošiljanje ali prevoz blaga pripiše samo dobavi, ki se opravi vmesnemu subjektu. Zato bo dobava subjektu B, ki jo opravi subjekt A, dobava blaga znotraj Skupnosti. V navedenem primeru bo moral subjekt B subjektu A zagotoviti identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, ki ni DČ 1, da bi lahko bila dobava, ki jo opravi subjekt A, oproščena v skladu s členom 138 direktive o DDV. Subjekt B bo v državi članici 2 opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo domača dobava v državi članici 2, subjekt B pa bo moral v državi članici 2 plačati DDV, obračunan za navedeno dobavo¹⁴. Subjekt B bo moral biti registriran v državi članici 2, kjer bo moral predložiti obračun DDV.

Kot je razvidno iz primera 1, pa ima subjekt B sedež v državi članici 1. Verjetno mu je država članica 1 izdala identifikacijsko številko za DDV; v takem primeru bi se lahko odločil, da bo subjektu A predložil navedeno identifikacijsko številko namesto identifikacijske številke za DDV, ki bi mu jo izdala druga država članica, ne država članica 1. V takem primeru bi se namesto splošnega pravila iz člena 36a(1) direktive o DDV uporabljalo pravilo iz člena 36a(2) direktive o DDV. Zato se odpošiljanje ali prevoz blaga ne bi pripisal dobavi, pri kateri je subjekt B prejemnik, ampak dobavi, ki jo subjekt B opravi.

V takem primeru bo subjekt A opravil domačo dobavo subjektu B v državi članici 1. Subjekt B bo v državi članici 1 opravil dobavo blaga znotraj Skupnosti subjektu C, subjekt C pa bo v državi članici 2 opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti. Zato ni treba, da je subjekt B identificiran v državi članici 2, niti mu v navedeni državi članici ni treba predložiti obračuna DDV.

3.5.2 Pripisovanje prevoza v primeru 2

Kot je bilo že pojasnjeno, so bile v navedenem primeru del verižnega posla samo dobave med subjekti B, C, D in E.

(a) Odpošiljanje ali prevoz organizira prvi dobavitelj v verigi¹⁵

V pravni določbi je prvi dobavitelj iz pojma „vmesni subjekt“ izrecno izključen. Zato so taki primeri izključeni iz področja uporabe pravila iz člena 36a direktive o DDV.

¹⁴ Razen če je država članica 2 izkoristila možnost iz člena 194 direktive o DDV. V tem primeru bo moral subjekt C plačati DDV na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti.

¹⁵ Kadar je v tem oddelku pojasnil omenjen davčni zavezanec, ki „organizira prevoz“ blaga, je mišljeno, da navedeni davčni zavezanec blago prepelje sam (za lastni račun) ali prek tretje osebe, ki deluje za njegov račun. V zvezi s tem glej oddelek 3.6.5.

V zvezi s tem bi bilo treba upoštevati, da prvi dobavitelj sodeluje samo pri enem poslu v okviru verižnega posla, in sicer pri dobavi, ki jo opravi. Če je prvi dobavitelj tisti, ki organizira odpošiljanje ali prevoz blaga, je torej mogoče prevoz ali odpošiljanje pripisati samo poslu, pri katerem sodeluje, tj. dobavi, ki jo opravi. Torej je navedeni posel dobava blaga znotraj Skupnosti, oproščena v skladu s členom 138 direktive o DDV, če so izpolnjeni pogoji iz navedenega člena.

V shemi iz primera 2 verižni posel vključuje prevoz blaga iz države članice 2 v državo članico 5 neposredno od subjekta B do subjekta E in obsega dobave med subjekti B, C, D in E, tako da je subjekt B prvi dobavitelj v verigi. Če subjekt B organizira prevoz ali odpošiljanje blaga, se zato navedeni prevoz pripiše dobavi subjektu C, ki jo opravi subjekt B, kar pomeni, da subjekt B v državi članici 2 opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti, oproščeno DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), subjekt C pa opravi pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčljiva v državi članici 5. Dobava subjekta C subjektu D in dobava subjekta D subjektu E bosta v takem primeru domača posla v državi članici 5.

Kot je navedeno zgoraj, je dobava blaga subjekta A subjektu B, zaradi katere se opravi določen prevoz iz države članice 1 v državo članico 2 neposredno od subjekta A do subjekta B, izključena iz verižnega posla. Dobava subjektu B, ki jo opravi subjekt A, je sama po sebi dobava blaga znotraj Skupnosti v državi članici 1, oproščena DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), ki vodi do pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo opravi subjekt B in je obdavčljiva v državi članici 2.

(b) Odpošiljanje ali prevoz organizira zadnja stranka v verigi

Zadnja stranka v verigi prav tako ne more biti vmesni subjekt. Nikoli namreč ne more izpolniti pogoja, da je „**dobavitelj** v verigi“ iz člena 36a(3) direktive o DDV. Zato so primeri, ko zadnja stranka v verigi organizira prevoz, izključeni iz področja uporabe pravila iz člena 36a direktive o DDV.

Zadnja stranka sodeluje samo pri enem poslu v verigi, in sicer pri dobavi, katere prejemnik je. Če torej organizira odpošiljanje ali prevoz blaga, ga je mogoče pripisati samo navedenemu poslu, tj. dobavi zadnji stranki.

Če se vrnemo k primeru 2, verižni posel vključuje dobave med subjekti B, C, D in E, zato je subjekt E zadnja stranka v verigi. Zato se v primeru, da prevoz ali odpošiljanje blaga organizira subjekt E, to pripiše dobavi subjektu E, ki jo opravi subjekt D, kar pomeni, da subjekt D v državi članici 2 opravi dobavo blaga znotraj Skupnosti, oproščeno DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), subjekt E pa opravi pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčljiva v državi članici 5. Dobava subjekta B subjektu C in dobava subjekta C subjektu D bosta domača posla v državi članici 2.

Kot je navedeno zgoraj, je dobava blaga subjektu F, ki jo opravi subjekt E, izključena iz verižnega posla, saj vključuje poseben prevoz od subjekta E do subjekta F, ki se razlikuje od prevoza od subjekta B do subjekta E. Dobava subjektu F, ki jo opravi subjekt E, je dobava blaga znotraj Skupnosti v državi članici 5, oproščena DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), sledi pa ji pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo opravi subjekt F in je obdavčljiva v državi članici 6.

(c) Odpošiljanje ali prevoz organizira subjekt v verigi, ki ni prvi dobavitelj ali zadnja stranka

Zdaj bomo analizirali, kaj se zgodi, če je vmesni subjekt v primeru 2 subjekt C ali D.

Kot je bilo že navedeno, člen 36a(1) direktive o DDV določa splošno pravilo: prevoz se pripiše dobavi, pri kateri je prejemnik vmesni subjekt (ki ne more biti prva ali zadnja oseba v verigi dobav).

Vendar člen 36a(2) direktive o DDV določa odstopanje od splošnega pravila. Če vmesni subjekt svojemu dobavitelju sporoči identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, se odpošiljanje ali prevoz pripiše dobavi blaga, ki jo opravi ta vmesni subjekt.

Če je na primer vmesni subjekt subjekt C, bi se prevoz v skladu s splošnim pravilom pripisal dobavi, pri kateri je vmesni subjekt prejemnik, tj. dobavi subjektu C, ki jo opravi subjekt B. Zato bo dobava, ki jo opravi subjekt B, dobava blaga znotraj Skupnosti v državi članici 2, oproščena DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), subjekt C pa bo opravil pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčljiva v državi članici 5. Dobava subjekta C subjektu D in dobava subjekta D subjektu E bosta domača posla v državi članici 5.

Vendar bi se posel, ki mu je pripisan prevoz, spremenil, če bi subjekt C svojemu dobavitelju, tj. subjektu B, sporočil identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, tj. država članica 2. V takem primeru bi se odpošiljanje ali prevoz pripisal dobavi, ki jo opravi subjekt C, tj. dobavi subjektu D, ki jo opravi subjekt C.

Subjekt C bi torej v državi članici 2 opravil dobavo blaga znotraj Skupnosti, oproščeno DDV (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), subjekt D pa bi opravil pridobitev znotraj Skupnosti, obdavčljivo v državi članici 5. Dobava subjektu C, ki bi jo opravil subjekt B, bi bila domač posel v državi članici 2, dobava subjektu E, ki bi jo opravil subjekt D, pa bi bila domač posel v državi članici 5.

3.6 Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz te določbe

3.6.1 Smernice, ki jih je določil odbor za DDV

Smernice, sprejete na 113. sestanku odbora za DDV 3. junija 2019

3. NOVA ZAKONODAJA – ZADEVE V ZVEZI Z IZVAJANJEM NEDAVNO SPREJETIH DOLOČB EU O DDV
- 3.1 Avtor: Komisija
- Sklici: člena 17a in 36a, člen 138(1) in (1a), člen 243(3) in člen 262(2) direktive o DDV
člena 45a in 54a izvedbene uredbe o DDV
- Zadeva: izvajanje svežnja za hitre rešitve: Direktive Sveta (EU) 2018/1910 in Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Delovni dokument št. 968](#))

Dokument D – taxud.c.1(2019) 7899573 – Delovni dokument št. 975

Verižni posli: kombinacija z uporabo poenostavitve iz člena 141 (tristranski posli) (oddelek 3.2.1)¹⁶

1. Odbor za DDV se soglasno strinja, da če se isto blago dobavlja zaporedno in je navedeno blago iz ene države članice odposlano ali odpeljeno v drugo neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi, lahko v verigi poslov samo davčni zavezanec, ki opravi pridobitev znotraj Skupnosti (v nadaljnjem besedilu: X), izkoristi poenostavitev za tristranske posle iz člena 141 direktive o DDV, če izpolnjuje vse pogoje.

2. Odbor za DDV se skoraj soglasno strinja, da se pogoj iz člena 141(c) direktive o DDV v primeru, kot je opisan v točki 1, šteje za izpolnjen, če se blago neposredno odpošlje ali odpelje iz države članice, ki ni država članica, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, ki jo X uporabi za namene pridobitve znotraj Skupnosti, v kraj, ki ga določi oseba, za katero X opravi nadaljnjo dobavo (v nadaljnjem besedilu: Y).

3. Odbor za DDV se skoraj soglasno strinja, da dejstvo, da Y opravi nadaljnjo dobavo blaga drugi osebi v verigi, ne vpliva na uporabo poenostavitve za tristranske posle za posle, ki jih opravi X. Za uporabo navedene poenostavitve pa morajo biti izpolnjeni vsi pogoji iz člena 141 direktive o DDV, kar po mnenju, ki ga je odbor za DDV sprejel skoraj soglasno, pomeni, da mora biti Y identificiran za DDV v državi članici, kjer je treba plačati DDV za navedeno nadaljnjo dobavo, in da mora biti v skladu s členom 197 direktive o DDV določen kot subjekt, ki mora plačati DDV za navedeno dobavo.

3.6.2 Kaj zajema področje uporabe zadevne določbe?

Nekateri posli v členu 36a direktive o DDV niso zajeti.

¹⁶ Ta naslov se nanaša na ustrezeni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968. V oddelku 3.6.17 teh posojil je na voljo več informacij o medsebojnem vplivu med pravili o verižnih poslih in pravili o poenostavitvi za tristranske posle.

Kot je navedeno v oddelku 3.3, mora biti blago odposlano ali prepeljano iz ene države članice v drugo. Zato navedena določba ne zajema verižnih poslov, ki vključujejo uvoz in izvoz ali samo dobave na ozemlju ene države članice.

Poleg tega je s členom 36a(4) direktive o DDV izključena uporaba pravila o verižnih poslih za primere, ki jih zajema člen 14a direktive o DDV. Zato se pravilo ne uporablja za primere, ko davčni zavezanec z uporabo elektronskega vmesnika, kot je trg, platforma, portal ali podobno sredstvo, omogoča:

(a) prodajo blaga, uvoženega s tretjih ozemelj ali iz tretjih držav, na daljavo v pošiljkah z realno vrednostjo največ 150 EUR ali

(b) dobavo blaga znotraj Skupnosti, ki jo opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Skupnosti, za osebo, ki ni davčni zavezanec.

V navedenih primerih se šteje, da je davčni zavezanec, ki omogoči dobavo, sam prejel in dobavil navedeno blago; vendar za te dobave ni mogoče uporabiti pravil v zvezi z verižnimi posli iz člena 36a direktive o DDV.

3.6.3 Kdo je lahko vmesni subjekt?

Vmesni subjekt je za uporabo navedenega pravila izjemno pomemben. Odvisno od možnosti, ki jo izkoristi ta vmesni subjekt, se bo odpošiljanje ali prevoz blaga pripisal dobavi, ki se opravi vmesnemu subjektu, ali dobavi, ki jo opravi vmesni subjekt.

Ko je verižni posel opredeljen, je treba v naslednjem koraku torej ugotoviti, kdo je vmesni subjekt.

Kot je navedeno v oddelku 3.3, je „vmesni subjekt“ v členu 36a(3) direktive o DDV opredeljen kot dobavitelj v verigi, ki ni prvi dobavitelj in ki sam ali prek tretje osebe za njegov račun odpošilja ali prevaža blago.

3.6.4 Kdo ne more biti vmesni subjekt?

Kot je pojasnjeno v oddelku 3.5.2 pri analizi primera 2, niti prvi dobavitelj niti zadnja stranka v verigi ne more biti vmesni subjekt. Prvemu dobavitelju je to izrecno onemogočeno z besedilom določbe, zadnja stranka pa ni dobavitelj v verigi. Zato nobeden od njiju ne more biti vmesni subjekt.

Opozoriti bi bilo treba, da ni dvoma, kako pripisati prevoz znotraj Skupnosti, če eden od njiju organizira prevoz blaga. Če ga je organiziral prvi dobavitelj, bo prevoz pripisan dobavi, ki jo je opravil. Če je prevoz organizirala zadnja stranka, bo pripisan dobavi, opravljeni zanjo.

3.6.5 Kaj pomeni „sam ali prek tretje osebe za njegov račun odpošilja ali prevaža blago“?

V tem besedilu je ponovljeno besedilo iz člena 138(1) direktive o DDV, ki se nanaša na „dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje“. Zato bi morala biti razlaga enaka kot pri navedeni določbi.

Na splošno bo vmesni subjekt dobavitelj v verigi, ki (neposredno sam ali prek tretje osebe za njegov račun) organizira prevoz blaga; oseba, ki prevoz opravi sama za svoj račun ali sklene pogodbo o prevozu s tretjo osebo, ki bo delovala za njen račun.

V zvezi s tem je generalna pravobranilka Juliane Kokott v sklepnih predlogih v zadevi Herst¹⁷ ugotovila, da „[p]ri pripisu edinega čezmejnega premika blaga določeni dobavi v verižnem poslu je ključnega pomena, kdo pri čezmejnem prevozu blaga nosi nevarnost naključnega uničenja blaga. Ta dobava je oproščena dobava znotraj Skupnosti, katere kraj je tam, kjer se je začel prevoz.“ Zato bi bil vmesni subjekt po njenem mnenju davčni zavezanec v verigi, ki nosi nevarnost izgube ali poškodovanja blaga med prevozom¹⁸.

Vendar lahko to merilo v nekaterih primerih povzroči nekatere praktične težave. Lahko se zgodi na primer, da je nevarnost naključne izgube blaga na nekaterih točkah prevoza v skladu z uporabljenimi pogoji Incoterm razdeljena med prodajalca in kupca. V takih primerih bi bilo težko določiti samo enega davčnega zavezanca v verigi, ki med celotnim prevozom nosi nevarnost izgube ali poškodovanja blaga.

V takih primerih bi bil davčni zavezanec v verigi, ki sam prevaža blago ali s tretjo osebo sklene potrebne dogovore in pogodbo za prevoz blaga, najprimernejše merilo za določitev vmesnega subjekta. To velja, razen če lahko zadevni davčni zavezanec na način, zadovoljiv za davčne organe, dokaže, da je bil prevoz dejansko opravljen ali pogodba sklenjena za račun drugega davčnega zavezanca v verigi, ki je med prevozom dejansko nosil nevarnost naključne izgube blaga.

V zvezi s tem želimo poudariti, da dejstvo, da ena od strank v verigi plača prevoz, samo po sebi ne zadostuje za sklep, da je ta oseba vmesni subjekt. Navedena stranka bi lahko ceno prevoza plačala na primer kot delno plačilo dobave, ki se opravi zanjo.

3.6.6 Dobavitelj v verigi, ki ni vmesni subjekt, opravi prevoz blaga za račun vmesnega subjekta

Vmesni subjekt lahko blago prevaža sam ali pa to stori druga oseba za njegov račun. Ni treba, da je stranka, ki prevaža blago za račun vmesnega subjekta, tretja oseba zunaj verige ali podjetje, specializirano za prevoz blaga. Lahko je kateri koli drug dobavitelj, ki sodeluje v verižnem poslu, ali celo zadnja stranka.

Eden od vmesnih subjektov v verigi lahko na primer prvega dobavitelja prosi, naj blago pelje zadnji stranki. Pomemben element v tem primeru bo odločitev, kateri od davčnih zavezancev v verigi izpolnjuje pogoje iz oddelka 3.6.5. Navedeni davčni zavezanec bo vmesni subjekt za namene člena 36a direktive o DDV.

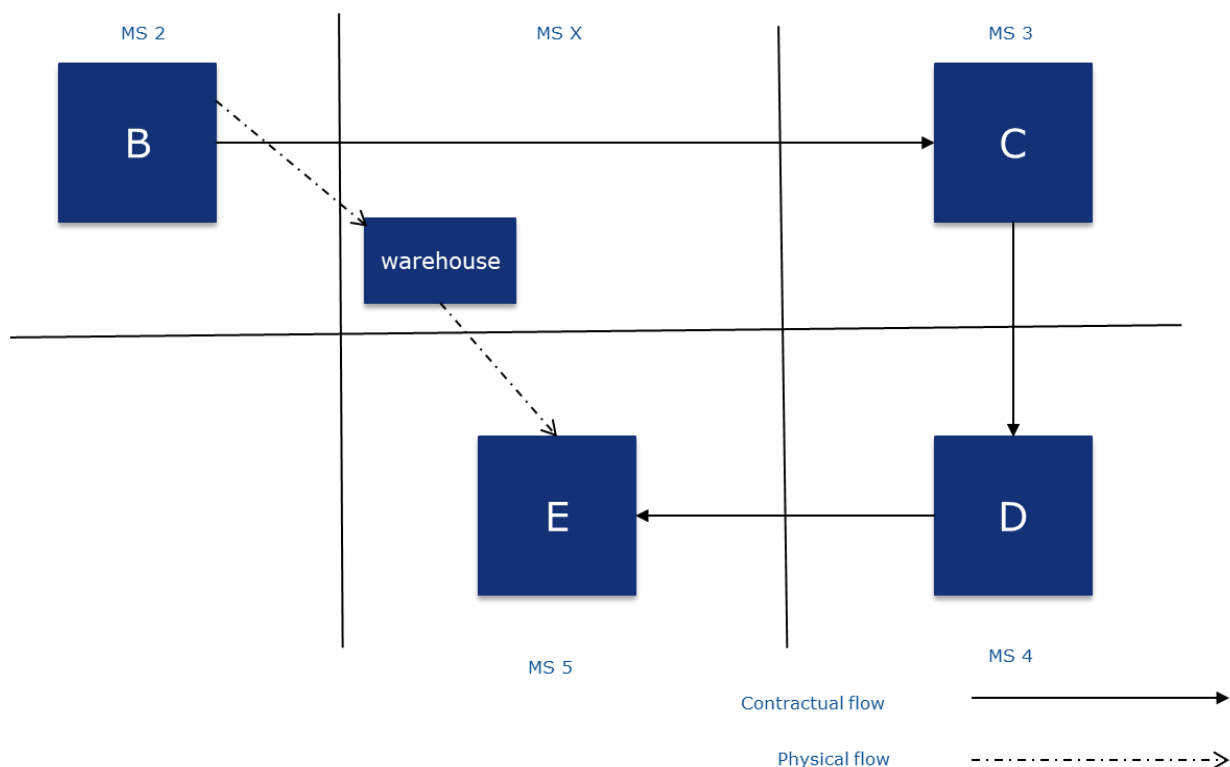
3.6.7 Pri prevozu blaga sodeluje več oseb

Zgodi se lahko, da vmesni subjekt, določen v skladu z merili iz oddelka 3.6.5, pogodbo o prevozu sklene z več kot eno osebo.

Za ponazoritev bomo uporabili naslednji primer (**primer 3**):

¹⁷ Sklepni predlogi generalne pravobranilke Juliane Kokott, predstavljeni 3. oktobra 2019 v zadevi C-401/18, Herst, s.r.o. proti Odvolací finanční ředitelství, točka 79.

¹⁸ To velja ne glede na dejstvo, da ima lahko zadevni davčni zavezanec sklenjeno zavarovalno pogodbo, tako da v primeru izgube ali poškodovanja blaga prejme odškodnino.



V primeru 3 je vmesni subjekt tako subjekt C. Ta lahko z različnimi osebami sklene pogodbo o prevozu blaga s tovornjakom iz prostorov subjekta B v državi članici 2 v pristanišče v drugi državi članici (DČ X), pogodbo o prevozu navedenega blaga z ladjo do države članice 5 in pogodbo o prevozu istega blaga iz pristanišča v državi članici 5 v prostore subjekta E. Dokler je subjekt C edina stranka, odgovorna za navedene tri pogodbe, ostane vmesni subjekt. Seveda mora biti prevoz neprekinjen, tako da se lahko celotna pot obravnava kot en sam prevoz iz države članice 2 v državo članico 5 in ne kot trije različni prevozi.

Navedeno dejstvo se ne spremeni, če se na primer prevoz blaga iz prostorov subjekta B v pristanišče v MS X opravi s sredstvi subjekta B, dokler je vmesni subjekt C tisti, ki je organiziral prevoz (v skladu z merili iz oddelka 3.6.5).

Sklep bi bil drugačen, če bi prevoz iz prostorov subjekta B v državi članici 2 v pristanišče v državi članici X organiziral subjekt C, druga dva prevoza (prevoz z ladjo iz države članice X v državo članico 5 in prevoz s tovornjakom iz pristanišča v državi članici 5 v prostore subjekta E) pa bi organiziral drug dobavitelj, tj. subjekt D. V takem primeru pravil za verižne posle ne bi bilo mogoče uporabiti za celotno verigo B–C–D–E, saj ne obsega enega prevoza, ampak dva različna prevoza. V takem primeru dejansko ni mogoče reči, da je bilo blago odposlano ali odpeljeno „neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi“ (tj. od subjekta B do subjekta E), kot se zahteva v členu 36a(1) direktive o DDV. Na podlagi tega primera bi bile mogoče različne možnosti, odvisno od tega, ali je verižni posel za namene uporabe pravil iz člena 36a direktive o DDV razmerje B–C–D ali razmerje C–D–E.

Prvič, subjekt C bi lahko za svoj račun organiziral prevoz v kraj v državi članici X, ki bi ga določil sam, kar bi storil brez povezave z nadaljnjo dobavo subjektu D. Subjekt D bi organiziral prevoz blaga iz navedenega kraja v državi članici X, da bi ga dobavil subjektu E. Drugače povedano, blago bi se najprej odpeljalo od subjekta B do subjekta C, šele pozneje pa bi se z drugim prevozom odpeljalo od subjekta C do subjekta E. V tem primeru bi bilo treba posel med subjektoma B in C obravnavati ločeno od razmerja C–D–

E. Samo razmerje C–D–E bi bilo verižni posel za namene uporabe pravil iz člena 36a direktive o DDV. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo obsegala dobavo znotraj Skupnosti, ki jo subjekt B opravi v državi članici 2, in pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo subjekt C opravi v državi članici X. Razmerje C–D–E bi bilo verižni posel, pri katerem bi bil subjekt D vmesni subjekt. Če se uporablja splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV, bo subjekt C opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici X, subjekt D bo opravil pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 5, dobava subjektu E, ki jo opravi subjekt D, pa bo domač posel v državi članici 5.

Drugič, lahko bi se zgodilo, da bi subjekt C za lastni račun organiziral prevoz iz prostorov subjekta B v kraj v državi članici X, ki bi ga določil subjekt D, v povezavi z dobavo subjektu D, ki bi jo opravil subjekt C, šele pozneje pa bi subjekt D blago z drugim prevozom, ki bi ga organiziral sam, dobavil in odpeljal subjektu E. V takem primeru bi bilo razmerje B–C–D verižni posel za namene uporabe pravil iz člena 36a direktive o DDV, tako da bi se posel med subjektoma D in E obravnaval ločeno. Subjekt C bi bil vmesni subjekt v verigi B–C–D. Če bi subjektu B sporočil svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 2, bi se uporabljalo pravilo iz člena 36a(2) direktive o DDV. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo domača dobava v državi članici 2, subjekt C bo opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 2, subjekt D pa pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici X. Zaradi posla med subjektoma D in E bo subjekt D opravil dobavo blaga znotraj Skupnosti v državi članici X, subjekt E pa pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi članici 5.

3.6.8 Razbiti prevoz in prekinitve v verigi

Ko smo v oddelku 3.4.2 obravnavali primer 2, smo navedli, da sta dobava subjekta A subjektu B in dobava subjekta E subjektu F izključeni iz verige, saj sta prevoza „jasno ločena“.

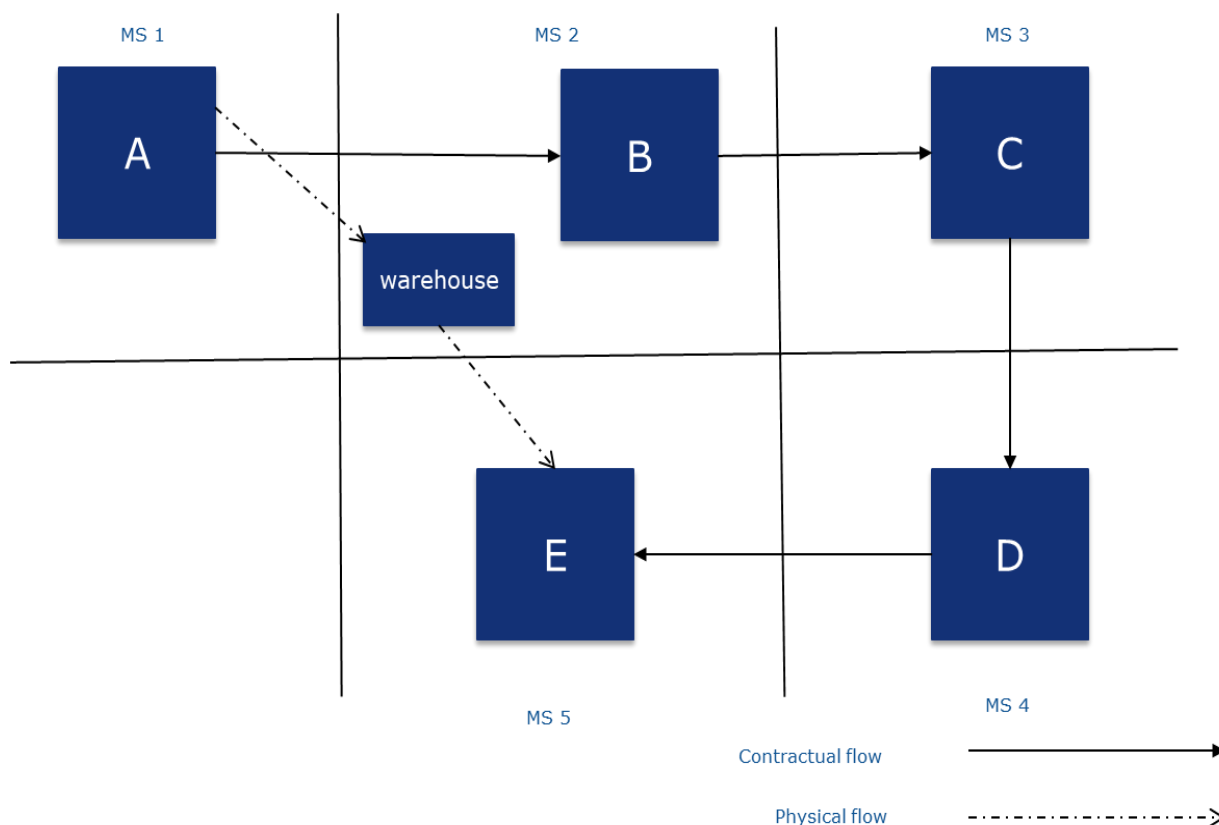
Zato je treba v okviru prevoza s postanki analizirati, kdaj so prevozi jasno ločeni, kar pomeni, da gre za več različnih prevozov, in kdaj se lahko šteje, da gre za samo en prevoz.

Med primeri prekinjene verige je na primer tisti, analiziran v prejšnjem oddelku 3.6.7, pri katerem sta opravljena dva različna „premika“ blaga med različnimi državami članicami, pri vsakem „premiku“ pa prevoz organizira drug subjekt. V tem primeru pravil, namenjenih verižnim poslom, ne bi bilo mogoče uporabiti za vse posle B–C–D–E, ampak samo za posle med B–C–D ali posle med C–D–E, saj pravila glede enega samega prevoza ni mogoče uporabiti za celotno skupino poslov.

Vendar dejstvo, da so vključena različna prevozna sredstva, tako da se blago pretovori na primer s tovornjaka na ladjo ali z enega tovornjaka na drugega, ne spremeni nujno obravnave prevoza kot enega samega prevoza.

Če se blago odpelje iz države članice 2 v državo članico 5, vendar je del blaga raztovorjen v državi članici X, se poleg tega za namene uporabe pravil o verižnih poslih šteje, da se preostalo blago, ki se takoj odpelje naprej v državo članico 5, prepelje neposredno iz države članice 2 v državo članico 5, če celotni prevoz organizira vmesni subjekt.

Za analizo možnosti prekinitve v verigi se bomo osredotočili na naslednji primer (**primer 4**):



Opravita se dva „premika“ blaga: od subjekta A v državi članici 1 do skladišča v državi članici 2 in od skladišča v državi članici 2 do subjekta E v državi članici 5. Kdaj lahko oba „premika“ obravnavamo kot en sam prevoz in kdaj kot različna prevoza? Analizirali bomo različne scenarije:

(a) scenarij 1: s tem scenarijem želimo poudariti, da so za ugotovitev, ali je veriga prekinjena, odločilni dogovori, ki jih stranki skleneta ob premikih blaga.

Da bi se lahko za namene uporabe pravila iz člena 36a direktive o DDV štelo, da ta scenarij obsega samo en prevoz, morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji. Prvič, eden od subjektov B, C in D mora organizirati oba premika¹⁹ ter pri tem delovati kot vmesni subjekt.

Čeprav eden od njiju organizira oba „premika“, pa se lahko zgodi, da navedenih „premikov“ ni mogoče obravnavati kot en sam prevoz. Na primer, subjekt B je tisti, ki organizira oba „premika“. Ko blago prispe v državo članico 2, subjekt B nima sklenjenega dogovora s subjektom C v zvezi s prodajo blaga. Pozneje s subjektom C sklene dogovor o prodaji blaga, subjekt C ga sklene s subjektom D, subjekt D s subjektom E, blago pa se prepelje od subjekta B (v državi članici 2) do subjekta E (v državi članici 5). V tem primeru bi se štelo, da je veriga A–B–C–D–E prekinjena, čeprav je subjekt B organiziral dva premika blaga.

¹⁹ Če bi subjekt A ali E organiziral oba „premika“, bi se lahko ta obravnavala kot en sam prevoz, vendar se pravilo iz člena 36a direktive o DDV nikakor ne bi uporabljalo, saj ne bi bilo vmesnega subjekta v smislu navedene določbe.

Ko bi se blago odpeljalo iz države članice 1 v državo članico 2, bi se zato opravili dobava znotraj Skupnosti, ki bi jo subjekt A opravil v državi članici 1, in pridobitev znotraj Skupnosti, ki bi jo subjekt B opravil v državi članici 2. Rezultat niza poslov med subjekti B, C, D in E je samo en prevoz znotraj Skupnosti iz države članice 2 v državo članico 5, ki bo pripisan dobavi, ki jo opravi subjekt B (druge možnosti ni, saj je subjekt B prvi dobavitelj v verigi B–C–D–E). Nadaljnji dobavi med subjektoma C–D in subjektoma D–E bosta domači dobavi v državi članici 5.

Po drugi strani, če je subjekt B ob pridobitvi blaga od subjekta A (ali takoj po njej) že sklenil dogovor o prodaji blaga s subjektom C in pred premikom blaga ve, da je treba blago odpeljati subjektu E v državi članici 5, dejstvo, da se opravita dva „premika“ blaga, načeloma ne ovira obravnave niza poslov kot verižnega posla, zato se lahko navedena „premika“ blaga (če je med njima kontinuiteta, kot je navedeno v primeru 3 v oddelku 3.6.7) za namene člena 36a direktive o DDV obravnavata kot en sam prevoz. V takem primeru bo subjekt A prvi dobavitelj, subjekt E zadnja stranka, subjekt B, ki je organiziral en sam prevoz, ki obsega dva „premika“, pa vmesni subjekt.

(b) Scenarij 2: sklep bi bil drugačen, če bi prvi „premik“ organiziral subjekt B, drugega pa subjekt C. V takem primeru bi vsak premik pomenil ločen prevoz, zato bi bili lahko možnosti dve.

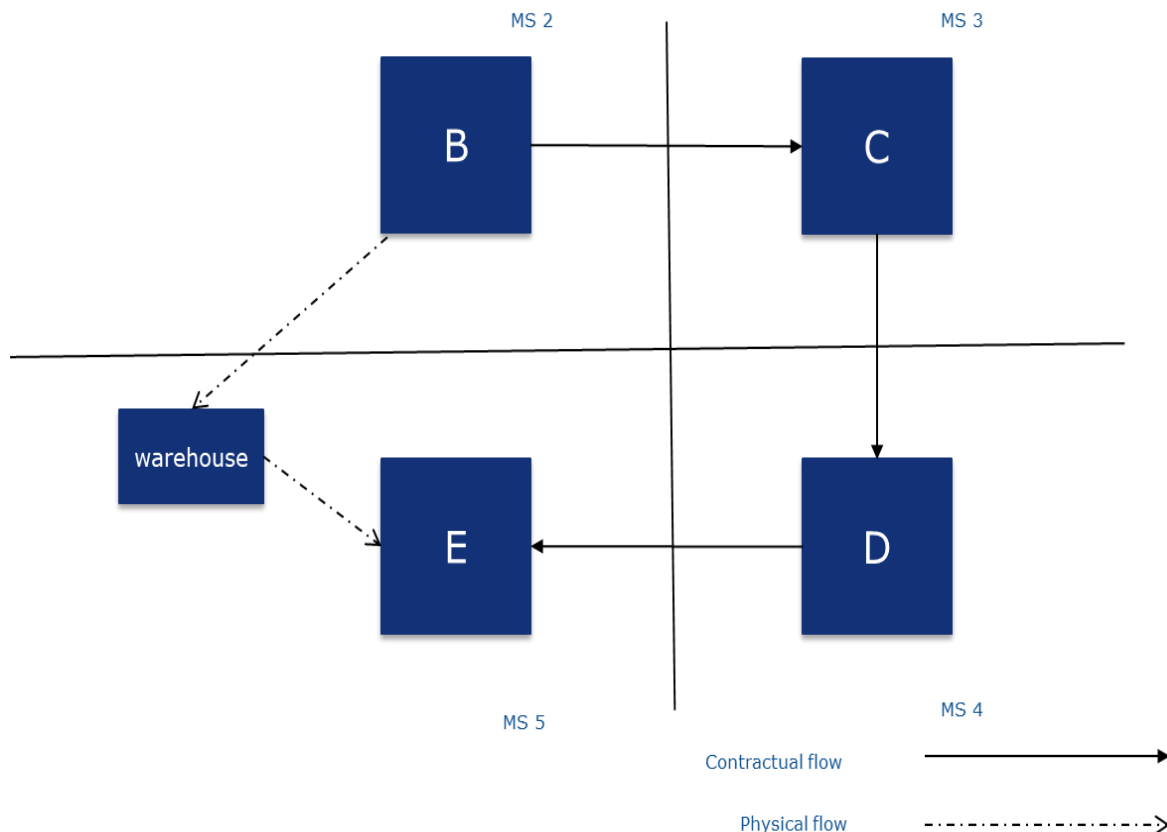
Prvič, če bi subjekt B organiziral prevoz blaga v skladišče v državi članici 2, bi bilo lahko to blago naslovljeno na subjekt C v povezavi z dobavo, o kateri sta se dogovorila subjekta B in C. V takem primeru bi se lahko posli med subjekti A–B–C šteli za verižni posel, pri katerem je subjekt B vmesni subjekt. Če bi se uporabljalo splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV, bi subjekt A opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 1, subjekt B pa pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 2 in domačo dobavo subjektu C v državi članici 2. Kar zadeva posle med subjekti C–D–E, je subjekt C prvi dobavitelj in organizira prevoz, zato bo opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 2, subjekt D bo opravil pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 5, dobava med subjektoma D in E pa bo domač posel v državi članici 5.

Drugič, če bi bilo blago v okviru prevoza v skladišče v državi članici 2, ki ga organizira subjekt B, dejansko naslovljeno na subjekt B, tako da prevoz ne bi bil opravljen v povezavi z dobavo subjekta B subjektu C, bi bilo treba dobavo subjekta A subjektu B izključiti iz verige, torej bi subjekt A opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 1, subjekt B pa pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 2. Posli med subjekti B, C, D in E bi bili verižni posel, pri katerem bi bil subjekt B prvi dobavitelj, subjekt E zadnja stranka, subjekt C pa vmesni subjekt. Če subjekt C svojo identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica 2, sporoči subjektu B, se bo uporabljalo pravilo iz člena 36a(2) direktive o DDV, vse dobave med subjekti A–B–C–D–E pa bodo za namene DDV obravnavane popolnoma enako kot v prejšnjem odstavku.

Če pa subjekt C v tem drugem primeru svoje številke za DDV, ki mu jo je izdala država članica 2, ne sporoči subjektu B, se bo uporabljalo splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV. Dobava subjektu B, ki jo opravi subjekt A, se ne spremeni, dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, pa bi pomenila dobavo znotraj Skupnosti, ki jo subjekt B opravi v državi članici 2, in pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo subjekt C opravi v državi članici 5, sledili pa bi ji domači dobavi subjekta C subjektu D in subjekta D subjektu E v državi članici 5. Če torej želi subjekt C uporabiti splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV, bo moral svojo številko za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica 2, sporočiti subjektu B, da bo ta vedel, da mora dobavo

subjektu C obravnavati kot dobavo znotraj Skupnosti in ne kot domačo dobavo v državi članici 2.

(c) Scenarij 3: kot pri scenariju 1 tudi pri tem scenariju vztrajamo pri ideji, da so dogovori, ki jih stranki skleneta ob premikih blaga, odločilni za ugotovitev, ali je veriga prekinjena. Za ta scenarij bomo uporabili drug primer (primer 5):



Blago se odpelje iz prostorov subjekta B v državi članici 2 v skladišče v državi članici 5. Oseba, ki organizira navedeni prevoz, je subjekt C. Subjekt B je blago ob prevozu prodal subjektu C, ta pa ni z nikomer sklenil dogovora o prodaji blaga. Pozneje, po prihodu blaga v državo članico 5, subjekt C s subjektom D sklene dogovor o prodaji blaga, subjekt D pa ga sklene s subjektom E. Oseba, ki organizira prevoz blaga iz skladišča v prostore subjekta E v državi članici 5, je subjekt C.

V tem primeru moramo biti pozorni na to, kakšen je pogodbeni položaj blaga med prvim prevozom. Ko se opravlja prevoz znotraj Skupnosti, je lastnik blaga subjekt C. Ni zaporednih dobav istega blaga, ampak le ena dobava med subjektoma B–C. Zato bo subjekt B opravil dobavo blaga znotraj Skupnosti v državi članici 2, nato pa bo subjekt C pridobil blago znotraj Skupnosti v državi članici 5. Navedena dobava blaga znotraj Skupnosti bo oproščena, če bodo izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV.

V tem primeru ni verižnega posla. Dobava subjekta C subjektu D in dobava subjekta D subjektu E bosta v obeh primerih domači dobavi v državi članici 5.

Po analizi različnih pojasnjenih scenarijev v zvezi z razbitim prevozom in prekinitvami v verigi lahko sklenemo, da je treba pri več opravljenih „premikih“ blaga ali več osebah, ki sodelujejo pri prevozu, za vsak primer posebej preučiti okoliščine, da se ugotovi, ali je mogoče uporabljati pravila za verižne posle. Pomembna elementa bosta podatka o tem, kje

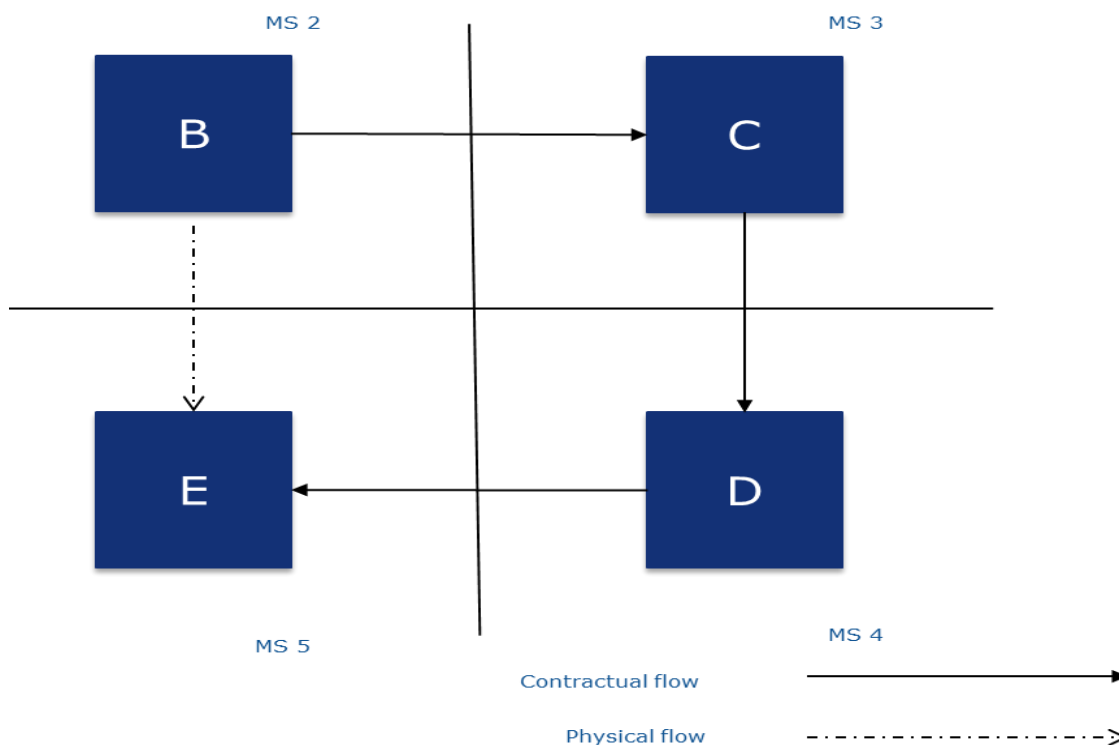
je blago (in ne kje so dobavitelji) ter kateri posli so se izvedli, ko so bili opravljeni premiki blaga.

3.6.9 Dokazilo o organizaciji prevoza

Vmesni subjekt mora hraniti dokaze, da je sam (za lastni račun) prepeljal ali odposlal blago ali da je to storila tretja oseba za njegov račun. Taki dokazi so potrebni za ugotovitev, da je ta subjekt vmesni subjekt, in zato za določitev posla v verigi, ki se mu pripiše prevoz. Vendar se to dokazilo razlikuje od dokazila, potrebnega za oprostitev iz člena 138(1) direktive o DDV, in ga je treba oceniti ločeno. Stranka, ki uveljavlja oprostitev in je lahko vmesni subjekt ali druga oseba, bo morala davčnim organom dejansko predložiti dokaze, ki potrjujejo, da so pogoji za uveljavljanje navedene oprostitve izpolnjeni²⁰.

Zato sta potrebni dve različni dokazili: dokazilo o organizaciji prevoza (tj. dokazilo, da je prevoz opravil neki davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun) in dokazilo o samem prevozu (tj. dokazilo, da je bilo blago dejansko prepeljano iz ene države članice v drugo).

Za boljšo ponazoritev, zakaj sta potrebni dve različni dokazili, bomo uporabili naslednji primer (**primer 6**):



Upoštevali bomo, da je prevoz blaga pripisan dobavi, katere prejemnik je vmesni subjekt, in da je subjekt C vmesni subjekt. Prevoz je pripisan dobavi subjektu C, zato je ta dobava, ki jo za subjekt C opravi subjekt B, dobava znotraj Skupnosti. Da bi lahko subjekt B, ki ne organizira prevoza blaga, uveljavljal oprostitev, bo moral imeti načeloma (i)

²⁰ Kadar je prevoz pripisan dobavi, katere prejemnik je vmesni subjekt, bo moral dobavitelj torej hraniti dokaze o prevozu, da bi upravičil oprostitev dobave znotraj Skupnosti. Poleg tega bo moral imeti dobavitelj dokumente, zahtevane s členom 45a(1)(b) izvedbene uredbe o DDV, da bi lahko izkoristil domnevo iz navedene določbe.

identifikacijsko številko za DDV, ki jo je subjektu C izdala država članica, ki ni država članica 2; (ii) dokazilo, da je bilo blago prepeljano iz države članice 2 v drugo državo članico, in (iii) dokazilo, da je blago prepeljal subjekt C ali tretja oseba za njegov račun (saj mora v skladu s členom 138(1) direktive o DDV za uporabo oprostitve blago prepeljati dobavitelj ali pridobitelj ali tretja oseba za račun enega od njiju).

Tako bo moral subjekt C pred subjektom B dokazati ne samo, da je bil prevoz opravljen, ampak tudi, da ga je organiziral (ali drugače rečeno, da je prevoz opravil sam za svoj račun ali da je to storila tretja oseba za njegov račun). Opozoriti bi bilo treba, da bi bil vmesni subjekt subjekt D, če bi prevoz glede na dokazila organiziral subjekt D in ne subjekt C. V takem primeru bi se prevoz znotraj Skupnosti pripisal dobavi subjektu D, ki jo opravi subjekt C, ali dobavi subjektu E, ki jo opravi subjekt D, ne bi pa ga bilo mogoče pripisati dobavi subjektu C, ki jo opravi subjekt B. Zадnjenavedena dobava bi postala domač posel v državi članici 2, subjekt B pa bi moral subjektu C zaračunati DDV. Zato mora subjekt C subjektu B predložiti dokaz, da sam organizira prevoz, kar je dodaten in drugačen dokaz kot za samo dejstvo, da je bil prevoz opravljen.

3.6.10 Vmesni subjekt mora identifikacijsko številko za DDV sporočiti svojemu dobavitelju

Za uporabo pravila iz člena 36a(2) direktive o DDV mora vmesni subjekt identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, sporočiti **svojemu dobavitelju**.

V skladu s členom 36a(2) direktive o DDV navedene številke ni treba sporočiti nobeni od vključenih davčnih uprav, ampak le dobavitelju.

Vmesni subjekt mora identifikacijsko številko za DDV sporočiti svojemu dobavitelju; če jo sporoči kateremu koli od drugih udeležencev verižnega posla, to ni pomembno.

V našem primeru 2 se bo prevoz pripisal dobavi subjektu E, ki jo opravi subjekt D, če je subjekt D vmesni subjekt in subjektu C sporoči identifikacijsko številko za DDV, ki mu (tj. subjektu D) jo je dodelila država članica 2. Če bi subjekt D svojo identifikacijsko številko za DDV sporočil subjektu B ali E, to za namene člena 36a(2) direktive o DDV ne bi bilo pomembno. Če torej subjekt D navedeno številko sporoči subjektu B ali E, ne pa subjektu C, se bo uporabljalo splošno pravilo, zato bo prevoz ali odpošiljanje pripisano dobavi subjektu D, ki jo opravi subjekt C.

3.6.11 Kako naj vmesni subjekt sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV?

Pri sporočanju identifikacijske številke za DDV ni treba upoštevati nobene posebne formalnosti. Številka se lahko sporoči na kateri koli način, pri katerem je mogoče dokazati, da je dobavitelj sprejel sporočilo. S tega vidika bi lahko zadostovala izmenjava elektronskih sporočil.

Stranke se lahko dogovorijo, kako sporočiti to številko. Ni je treba sporočiti za vsak posel posebej. Vmesni subjekt lahko svojemu dobavitelju samo enkrat sporoči identifikacijsko številko za DDV, ki bi jo bilo treba uporabiti za vse dobave v neko državo članico. Če vmesni subjekt prejema dobave od istega dobavitelja na primer v državi članici 1 in državi članici 2, lahko svojemu dobavitelju samo enkrat sporoči identifikacijsko številko za DDV, ki se bo uporabljala za dobave v državo članico 1, in identifikacijsko številko za DDV, ki se bo uporabljala za dobave v državo članico 2, pri čemer je to lahko ista številka ali pa sta dve različni številki.

Vmesni subjekt bi lahko dobavitelju sporočil, da se bo od določenega trenutka za določeno državo članico uporabljala druga identifikacijska številka za DDV kot pred navedenim trenutkom. Vmesni subjekt se lahko odloči tudi, da bo za posebne dobave uporabljal drugo identifikacijsko številko za DDV, kot jo „običajno“ uporablja. Če je torej svojemu dobavitelju sporočil neko identifikacijsko številko za DDV, ki bi jo bilo treba uporabljati za vse dobave v neko državo članico, mu lahko sporoči tudi, da bo za določeno dobavo uporabil drugo identifikacijsko številko za DDV.

Dobavitelj lahko od vmesnega subjekta po želji zahteva, naj mu za vsak posel posebej sporoči identifikacijsko številko za DDV, da bi se prepričal o pravilni uporabi oprostitev.

3.6.12 Dokazila o sporočeni identifikacijski številki za DDV

Vmesni subjekt in njegov dobavitelj morata hraniti dokazila o sporočilih in jih na zahtevo predložiti davčnim organom, da bi lahko ti preverili pravilno uporabo pravila. Zahteva se torej neke vrste pisno sporočilo, ki je lahko elektronsko ali ne, da se dokaže, da je bila identifikacijska številka za DDV sporočena.

Tudi če vmesni subjekt ali njegov dobavitelj ne moreta predložiti nobenega dokaza, da je vmesni subjekt svojemu dobavitelju sporočil identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila država članica, iz katere se blago odpošlje, pa se bo štelo, kot da mu jo je sporočil, če sta izpolnjena naslednja pogoja:

- (1) identifikacijska številka za DDV vmesnega subjekta, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, je navedena na računu, ki mu ga je izdal njegov dobavitelj, in
- (2) znesek DDV, ki ga je treba plačati v državi članici, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, je obračunan na računu (razen če je posel oproščen DDV; v takem primeru bi moralo biti na računu v skladu s členom 226(11) direktive o DDV navedeno sklicevanje na veljavno določbo direktive o DDV ali ustrezno nacionalno določbo ali katero koli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno).

Organi vključenih držav članic bi morali imeti tudi možnost preveriti, ali je ravnanje dobavitelja in vmesnega subjekta v skladu z navedbami na računu. Če je na primer dobavitelj glede na račun za posel obračunal DDV, bi moral torej navedeni DDV vključiti v svoje evidence v zvezi z DDV, če jih mora voditi, in v svoj obračun DDV.

3.6.13 Kaj se zgodi, če vmesni subjekt in njegov dobavitelj ne moreta dokazati, da je bila identifikacijska številka za DDV sporočena?

Če vmesni subjekt in njegov dobavitelj ne moreta dokazati, da je prvi drugemu sporočil identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se je blago odposlalo ali odpeljalo, in če pogoji iz oddelka 3.6.12 niso izpolnjeni, je mogoče domnevati, da pogoji za uporabo pravila iz člena 36a(2) direktive o DDV niso izpolnjeni, zato se bo uporabljalo splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV.

3.6.14 Kdaj mora vmesni subjekt sporočiti identifikacijsko številko za DDV?

Člen 36a direktive o DDV ne določa, kdaj je treba dobavitelju sporočiti identifikacijsko številko za DDV. Načeloma se zdi, da bi jo bilo treba v običajnih okoliščinah sporočiti, preden se zgodi obdavčljivi dogodek.

Če vmesni subjekt svojemu dobavitelju do navedenega datuma ne sporoči svoje identifikacijske številke za DDV, ki jo je izdala država članica odhoda blaga, se bo uporabljalo splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV, tako da bo prevoz blaga pripisan dobavi, katere prejemnik je vmesni subjekt, in to bo dobava znotraj Skupnosti. Zato dobavitelj vmesnemu subjektu ne bo zaračunal DDV, če mu je vmesni subjekt sporočil identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica odhoda blaga, in če je dobavitelj prepričan, da bo vmesni subjekt ali druga oseba za njegov račun prepeljala blago v drugo državo članico.

Lahko pa se zgodi, da vmesni subjekt zaradi napake sporoči napačno identifikacijsko številko za DDV. Tako bi bilo na primer, če bi svojemu dobavitelju naročil, naj vedno uporablja njegovo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica odhoda blaga, vendar bi za zadevno konkretno dobavo želel uporabiti svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala namembna država članica blaga. V tem primeru bi moral imeti vmesni subjekt možnost, da to identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala namembna država članica blaga, sporoči tudi po obdavčljivem dogodku. Posledice tega zapoznelega sporočila se bodo razlikovale glede na okoliščine primera.

Če se številka za DDV sporoči po obdavčljivem dogodku, vendar pred rokom za predložitev obračuna DDV za zadevno obdobje, bo dobavitelj enostavno popravil račun v skladu z ustreznimi nacionalnimi pravili, pri čemer bo za posel uporabil oprostitev DDV (če so izpolnjeni vsi pogoji), v svojem obračunu DDV pa za zadevno dobavo zneska DDV ne bo prijavil.

Če se številka za DDV sporoči po obdavčljivem dogodku in po roku za predložitev obračuna DDV za zadevno obdobje, lahko dobavitelj prav tako popravi račun v skladu z ustreznimi nacionalnimi pravili, pri čemer uporabi oprostitev DDV, če so izpolnjeni vsi pogoji. Dobavitelj bo popravil obračun DDV v skladu s postopki, določenimi v zadevni državi članici.

3.6.15 Kaj se zgodi, če ima vmesni subjekt več identifikacijskih števil za DDV?

Če je v našem primeru 2 vmesni subjekt subjekt C, je mogoče, da ima identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica njegovega sedeža (DČ 3), identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica odhoda blaga (DČ 2), in identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica prihoda blaga (DČ 5).

Zaradi dejstva, da ima subjekt C identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 2, mu še ni treba uporabiti te identifikacijske številke za DDV za posle, ki vključujejo dobavitelje s sedežem v navedeni državi članici in/ali blago, ki je v navedeni državi članici. Uporablja lahko identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala navedena država članica, ali katero koli identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala katera koli druga država članica. Posledice izbire ene ali druge identifikacijske številke za DDV pa so različne.

Posledice v primeru, da subjekt C predloži identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 2, smo že analizirali. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo domača dobava v državi članici 2, prevoz blaga pa bo pripisan dobavi, ki jo opravi subjekt C. Zato bo subjekt C v državi članici 2 opravil dobavo znotraj Skupnosti (ki bo oproščena, če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV).

Vendar lahko subjekt C subjektu B predloži svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 5. V takem primeru se uporablja splošno pravilo iz člena 36a(1)

direktive o DDV, prevoz pa se pripiše dobavi subjektu C. Dobava znotraj Skupnosti subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo oproščena. Subjekt C bo v državi članici 5 opravil pridobitev znotraj Skupnosti.

Če subjekt C subjektu B predloži svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 3, se uporablja tudi splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV, prevoz pa se pripiše dobavi subjektu C. Dobava znotraj Skupnosti subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo oproščena, saj se v členu 138 direktive o DDV zahteva le identifikacijska številka za DDV, ki je ni izdala država članica, v kateri se začne odpošiljanje ali prevoz blaga, ampak druga država članica.

V skladu s členom 40 direktive o DDV bo subjekt C opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti v državi članici 5, ki je država članica, v kateri se konča odpošiljanje ali prevoz blaga, zato bo pridobitev znotraj Skupnosti obdavčena v državi članici 5. Vendar bi lahko v skladu s členom 41 direktive o DDV pridobitev znotraj Skupnosti obdavčila tudi država članica 3, saj je bila številka, pod katero je subjekt C opravil pridobitev, identifikacijska številka za DDV, ki jo je izdala država članica 3. Da bi se subjekt C izognil dvojni obdavčitvi, bo moral davčnim organom v državi članici 3 dokazati, da je bila pridobitev obdavčena z DDV v skladu s členom 40 direktive o DDV, tj. v državi članici, kjer se je odpošiljanje ali prevoz blaga končal (država članica 5).

3.6.16 Kaj se zgodi, če vmesni subjekt svojemu dobavitelju ne sporoči nobene identifikacijske številke za DDV?

Lahko se zgodi, da vmesni subjekt svojemu dobavitelju ne sporoči nobene identifikacijske številke za DDV. V primeru 2 bomo upoštevali, da je subjekt C vmesni subjekt in da subjektu B ni sporočil nobene identifikacijske številke za DDV. V takem primeru bo moral subjekt B obračunati DDV za posel s subjektom C.

Dejstvo, da je blago zapustilo ozemlje države članice 2 in da je subjekt C davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ne zadostuje za odobritev oprostitve DDV za dobavo znotraj Skupnosti. Člen 138(1)(b) direktive o DDV kot pogoj za oprostitve dobave znotraj Skupnosti določa, da mora subjekt C subjektu B sporočiti svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica odhoda blaga. Ker tega ni storil, bo moral subjekt B obračunati DDV za dobavo znotraj Skupnosti.

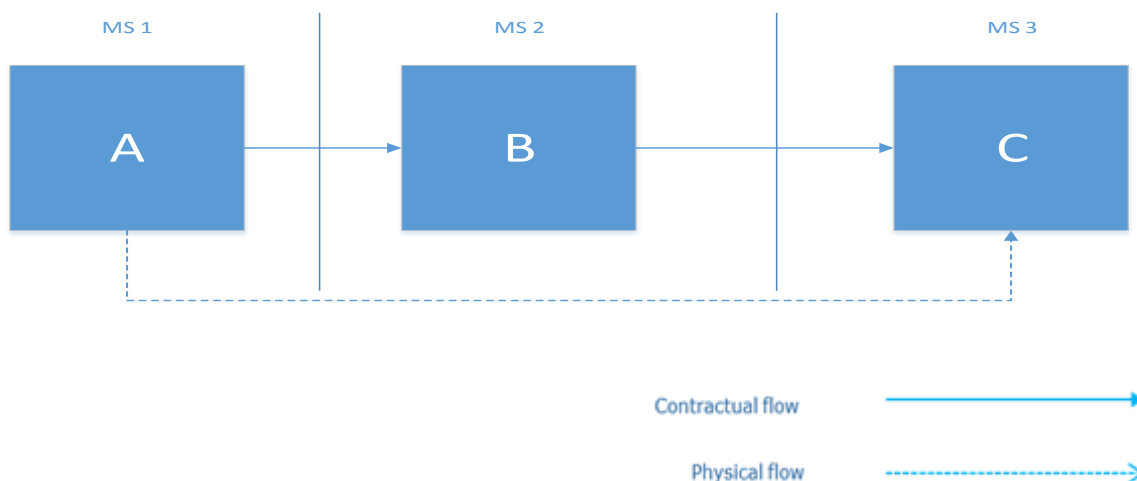
Opozoriti bi bilo treba, da obdavčitev dobave znotraj Skupnosti v državi članici 2 v skladu s členom 40 direktive o DDV in členom 16 izvedbene uredbe o DDV ne ovira obdavčitve pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo v državi članici 5 opravi subjekt C.

Subjekt C lahko to popravi tako, da svojo identifikacijsko številko za DDV sporoči pozneje. Subjektu B lahko sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 2, država članica 3 ali država članica 5, pri čemer bodo posledice take, kot so pojasnjene v prejšnjem oddelku. Uporabljala se bodo pravila o popravljanju računov, kot veljajo v državi članici 2.

3.6.17 Poenostavitev za tristranske posle

Kot je bilo že navedeno, je področje uporabe pravil iz člena 36a direktive o DDV omejeno na pojasnitev, kateremu poslu v verigi se pripiše prevoz. Ta pravila ne vplivajo na odgovornost za plačilo davka, ki se določi v skladu s splošnimi pravili. Ne vplivajo niti na možnost uporabe poenostavitve, določene za tristranske posle, kadar so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 141 direktive o DDV.

V naslednjem primeru (**primer 7**) si lahko zamislimo preprost verižni posel, pri katerem se lahko uporabi poenostavitev za tristranske posle:



Subjekt B je vmesni subjekt. Splošno pravilo iz člena 36a(1) direktive o DDV določa, da se prevoz ali odpošiljanje pripiše dobavi, katere prejemnik je vmesni subjekt, torej dobavi subjektu B, ki jo opravi subjekt A. Zato bo subjekt A opravil dobavo znotraj Skupnosti v državi članici 1, subjekt B pa pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 3. Analizirali bomo, ali so izpolnjene zahteve iz člena 141 direktive o DDV za uporabo poenostavitve za tristranske posle:

- (a) pridobitev blaga znotraj Skupnosti opravi davčni zavezanec (B), ki nima sedeža v zadevni državi članici (DČ 3), vendar je za namene DDV identificiran v drugi državi članici (DČ 2);
- (b) pridobitev blaga se opravi za namene nadaljnje dobave tega blaga, ki jo subjekt B opravi v zadevni državi članici (DČ 3);
- (c) blago se neposredno odpelje iz države članice (DČ 1), ki ni država članica, v kateri je subjekt B identificiran za DDV (DČ 2), in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave (subjektu C);
- (d) oseba, ki ji je namenjena nadaljnja dobava blaga (subjekt C), je drug davčni zavezanec, identificiran za DDV v zadevni državi članici (DČ 3);
- (e) subjekt C je bil v skladu s členom 197 direktive o DDV določen kot oseba, ki mora plačati DDV za dobavo, ki jo opravi subjekt B.

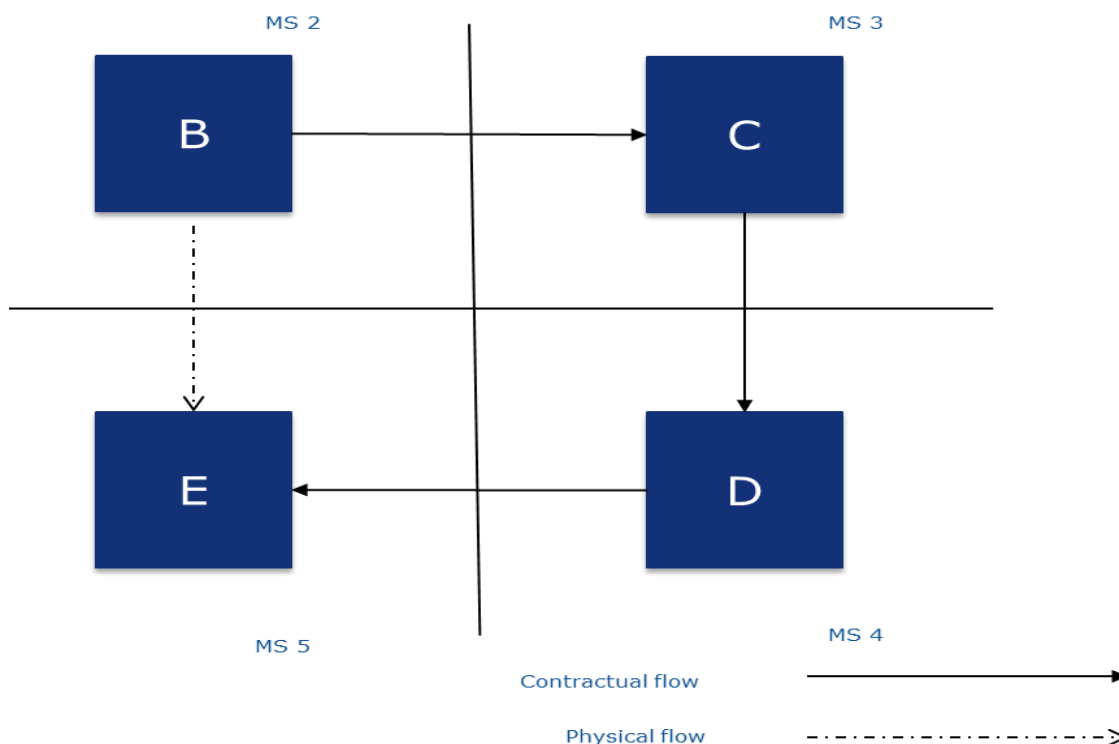
Zato so pogoji za uporabo poenostavitve za tristranske posle izpolnjeni. Posledično bo posel obdavčen, kot sledi:

- subjekt A bo v državi članici 1 opravil dobavo znotraj Skupnosti. Navedena dobava bo oproščena, če so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 138 direktive o DDV;
- subjekt B bo v državi članici 3 opravil pridobitev znotraj Skupnosti. Zaradi uporabe člena 141 direktive o DDV se za navedeno pridobitev DDV ne bo obračunal;
- subjekt B bo opravil domačo dobavo subjektu C v državi članici 3. Subjekt C bo moral v skladu s členom 197 direktive o DDV plačati DDV za navedeno dobavo;

- zato se subjektu B ne bo treba niti v državi članici 1 niti v državi članici 3 registrirati za namene DDV ali obračunati DDV. Poleg tega bi moral subjekt B izpolnjevati pogoje iz člena 42 direktive o DDV, da se mu v državi članici 2 zagotovo ne bo zaračunal davek za pridobitev znotraj Skupnosti.

3.6.17.1. Več kot trije subjekti v verigi

Znova bomo vključili primer s štirimi operaterji v verigi (**primer 8**):



V našem primeru 8 je subjekt C vmesni subjekt. Subjekt C subjektu B sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo je izdala država članica 2. Zato se namesto splošnega pravila iz člena 36a(1) direktive o DDV uporablja pravilo iz člena 36a(2) direktive o DDV, torej se prevoz pripiše dobavi, ki jo opravi subjekt C. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo torej domača dobava v državi članici 2, dobava subjektu D, ki jo opravi subjekt C, pa bo dobava blaga znotraj Skupnosti, oproščena v državi članici 2 (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV).

Pridobitev znotraj Skupnosti opravi subjekt D, ki nima sedeža v državi članici 5, ki je država članica prihoda blaga, vendar je registriran v državi članici 4. Subjekt D blago pridobi za namene nadaljnje dobave blaga subjektu E v isti državi članici, tj. DČ 5. Blago je bilo neposredno odpeljano iz države članice (DČ 2), ki ni država članica, v kateri je subjekt D identificiran za DDV (DČ 4), in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave (subjektu E). Subjekt E je davčni zavezanec, identificiran za DDV v državi članici 5. Če je torej subjekt E oseba, ki mora v skladu s členom 197 direktive o DDV plačati DDV za dobavo, ki jo opravi oseba brez sedeža v državi članici 5 (subjekt D), se uporablja pravilo iz člena 141 direktive o DDV.

V takem primeru se za pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo subjekt D opravi v državi članici 5, DDV ne bi smel obračunati. V skladu s členom 197 direktive o DDV bo subjekt E oseba, ki mora plačati DDV za dobavo, ki mu jo v državi članici 5 opravi subjekt D.

Zato se subjektu D ne bo treba registrirati za namene DDV v državi članici 5 ali mu v njej obračunati DDV. Poleg tega bi moral subjekt D izpolnjevati pogoje iz člena 42 direktive o DDV, da se mu v državi članici 4 zagotovo ne bo zaračunal davek za pridobitev znotraj Skupnosti.

3.6.17.2. *Nadaljnja dobava blaga po tristranskem poslu*

V našem primeru 8 je bil subjekt C vmesni subjekt. Subjekt C subjektu B sporoči svojo identifikacijsko številko za DDV v državi članici 3, ne pa svoje identifikacijske številke za DDV v državi članici 2. Za namene primera predpostavljamo, da je subjekt D identificiran za DDV ne samo v državi članici 4, ampak tudi v državi članici 5. V tem primeru se bo uporabljalo splošno pravilo za verižne posle, prevoz pa bo pripisan dobavi subjektu C, ki jo opravi subjekt B. Subjekt C bo v državi članici 5 opravil pridobitev znotraj Skupnosti. Ob dobesedni razlagi besedila člena 141 direktive o DDV bi se lahko zdelo, da te oprostitve ni mogoče uporabiti za navedeno pridobitev znotraj Skupnosti, ki jo opravi subjekt C. Lahko bi se namreč štelo, da pogoj iz člena 141(c) direktive o DDV ni izpolnjen: blago se ne odpošlje ali odpelje osebi, za katero subjekt C opravi dobavo (tj. subjektu D), ampak drugi osebi, in sicer subjektu E, ki je nižje v verigi. V tem primeru bi se moral subjekt C registrirati v državi članici 5 in obračunati DDV za pridobitev znotraj Skupnosti v državi članici 5²¹.

Vendar bi se v navedenem primeru še vedno lahko uporabila oprostitve iz člena 141 direktive o DDV.

V zvezi s tem bi bilo treba opozoriti, da za subjekt C, ki je vmesni subjekt, pri prodaji blaga subjektu D ni pomembno, kaj namerava subjekt D storiti z blagom.

Subjekt C izpolni svoje obveznosti do subjekta D, tako da pošlje blago v kraj, o katerem sta se dogovorila. Ta kraj so lahko prostori subjekta D ali skladišče, ki ga upravlja tretja oseba. Blago pa bi se lahko zaradi posla med subjektoma D in E, s katerim subjekt C ni nujno seznanjen, poslalo tudi v prostore subjekta E.

S tem subjekt C izpolni zahteve iz člena 141 direktive o DDV, saj pošlje blago v kraj, ki ga je določil subjekt D. Dejstvo, da je subjekt D subjektu E prodal blago in da subjekt C ni nujno seznanjen s to prodajo, ne vpliva na izpolnitev zahtev za uporabo oprostitve s strani subjekta C.

Lahko bi preučili razlike med tem scenarijem (tristranskim poslom med subjekti B, C in D, čeprav se blago pošlje subjektu E) in primerom, v katerem se opravi tristranski posel med subjekti B, C in D, blago se pošlje v prostore subjekta D, pozneje pa subjekt D zunaj verižnega posla opravi nadaljnjo dobavo subjektu E.

V obeh primerih bo pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo subjekt C opravi v državi članici 5, oproščena, subjektu C pa se v navedeni državi članici ne bo treba registrirati. Subjekt D bi moral biti v navedenih primerih registriran v državi članici 5 in bi moral plačati DDV za domačo dobavo, ki jo subjekt C zanj opravi v navedeni državi članici.

²¹ Če pa se uporablja oprostitve iz člena 140(c) direktive o DDV (ki bi se uporabljala, če država članica 5 pri nadaljnji dobavi med subjektoma C in D uporabi neobvezno obrnjeno davčno obveznost iz člena 194 direktive o DDV), bi se moral subjekt C registrirati v državi članici 5 zaradi opravljene pridobitve znotraj Skupnosti, vendar mu ne bi bilo treba obračunati DDV za navedeno pridobitev, saj bi bila ta oproščena.

Poleg tega je treba upoštevati člen 42(b) direktive o DDV. To pomeni, da bo moral subjekt C v obeh primerih izpolniti „obveznosti, predvidene v členu 265, v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila“, zato bo moral v rekapitulacijsko poročilo, predloženo v državi članici 3, vključiti nadaljnjo dobavo subjektu D in identifikacijsko številko za DDV subjekta D v državi članici 5. Sicer bi moral subjekt C v obeh primerih v državi članici 3 plačati DDV za opravljeno pridobitev znotraj Skupnosti, saj je zanj uporabil številko za DDV, ki jo je izdala država članica 3 (člen 41 direktive o DDV).

Dobava subjektu E, ki jo opravi subjekt D, bi bila v vsakem primeru domača dobava, obdavčena v državi članici 5.

Kot lahko vidimo, za subjekte C, D in E ni nobene razlike, če se poenostavitev za tristranske posle uporabi, ko se blago pošlje subjektu E ali ko se blago pošlje subjektu D, ta pa blago pozneje proda in pošlje subjektu E. Če pa se poenostavitev ne bi uporabila, bi se moral subjekt C registrirati in obračunati DDV v državi članici 5.

Po analizi zgoraj navedenih okoliščin je mogoče šteti, da so v tem primeru v primeru 8 izpolnjeni vsi pogoji za uporabo poenostavitve za tristranske posle, če subjekt C blago odpelje v kraj v državi članici 5, ki mu ga je sporočil subjekt D, in če je subjekt D v navedeni državi članici 5 identificiran za DDV. Pogoj iz člena 141(c) direktive o DDV je izpolnjen, saj se blago odpelje neposredno v kraj, ki ga je subjekt D sporočil subjektu C.

Zato bi morala biti pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki jo subjekt C opravi v državi članici 5, oproščena, subjektu C pa se v navedeni državi članici ne bo treba registrirati. Subjekt D bi moral v državi članici 5 plačati DDV v zvezi z domačo dobavo, ki jo je v navedeni državi članici zanj opravil subjekt C, dobava subjektu E, ki jo je opravil subjekt D, pa bi bila prav tako domača dobava, obdavčena v državi članici 5. Za namene člena 42 direktive o DDV bi moral subjekt C v državi članici 3 predložiti rekapitulacijsko poročilo, v katerem bi bila navedena identifikacijska številka za DDV subjekta D v državi članici 5.

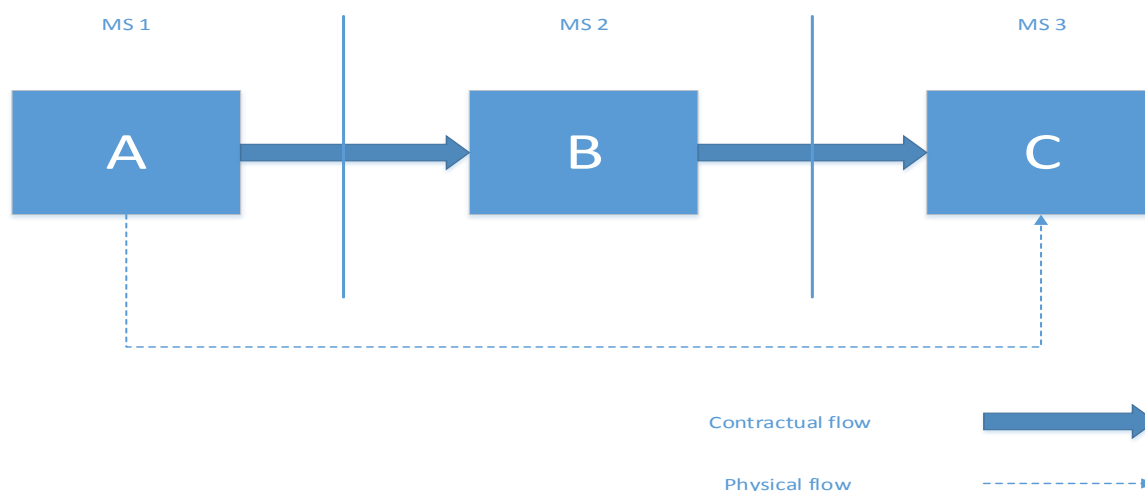
Če povzamemo, pravila za verižne posle se uporabljajo neodvisno od števila strank v verigi. Poenostavitev za tristranske posle pa se uporablja le, če so pri poslih, pri katerih so v zadevni verigi tri stranke, izpolnjeni vsi pogoji za navedeno poenostavitev. V praksi lahko poenostavitev za tristranske posle potencialno izkoristi samo eden od davčnih zavezancev, vključenih v verigo poslov, in sicer davčni zavezanec v verigi, ki opravi pridobitev znotraj Skupnosti. V zgornjem primeru bo to subjekt C, medtem ko subjekt D poenostavitve ne more izkoristiti.

3.6.18 Zadnja oseba v verigi je končna stranka

Kot je navedeno v oddelku 3.3, pri verižnem poslu sodelujejo najmanj tri osebe. Vendar ni nujno, da so vse davčni zavezanci.

Dejansko je mogoče, da zadnja oseba v verigi ni davčni zavezanec, ampak končni potrošnik. Pravila o verižnih poslih bi torej lahko uporabili v primeru, ko davčni zavezanec A proda blago davčnemu zavezancu B, ta pa isto blago proda posamezniku C, ki ni davčni zavezanec. Blago se v tem primeru prepelje neposredno od davčnega zavezanca A do posameznika C, torej iz države članice 1 v državo članico 3.

Primer 9



V tem primeru je subjekt B edina oseba, ki je lahko vmesni subjekt in uporabi pravila o verižnih poslih.

Če se uporablja splošno pravilo, bo prevoz pripisan dobavi subjektu B, ki jo opravi subjekt A. Zato bo dobava, ki jo opravi subjekt A, dobava blaga znotraj Skupnosti, oproščena DDV v državi članici 1 (če so izpolnjeni pogoji iz člena 138 direktive o DDV), subjekt B pa bo opravil pridobitev znotraj Skupnosti, ki je obdavčljiva v državi članici 3. Dobava subjektu C, ki jo opravi subjekt B, bo domač posel v državi članici 3.

Če subjekt B, ki je vmesni subjekt, subjektu A sporoči identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, tj. država članica 1, se odpošiljanje ali prevoz pripiše dobavi blaga, ki jo opravi ta vmesni subjekt, torej dobavi subjekta B subjektu C. Dobava subjektu B, ki jo opravi subjekt A, bo domač posel, obdavčljiv v državi članici 1. Dobava podjetju C, ki jo opravi subjekt B, bi se štela za prodajo blaga na daljavo, obdavčljivo v državi članici 3, razen če so izpolnjeni pogoji iz člena 34 direktive o DDV – v tem primeru bi bil posel obdavčen v državi članici 1.

4. OPROSTITEV DOBAV BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI

4.1 Upoštevena določba

Člen 138 direktive o DDV.

4.2 Kakšen je namen navedene določbe?

Sprememba člena 138 direktive o DDV je sestavljena iz dveh elementov:

- odstavek 1 je preoblikovan, pri čemer je dodan nov pogoj;
- dodan je odstavek 1a.

Člen 138(1) direktive o DDV

Kar zadeva člen 138(1) direktive o DDV, je treba upoštevati naslednje:

- vsebina točke (a) člena 138(1) direktive o DDV ustreza vsebini člena 138(1) v različici, ki se je uporabljala do 31. decembra 2019;
 - v točki (b) je določen nov pogoj za uporabo oprostitve, ki obsega naslednja dva elementa:
 - o davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi blago, je identificirana za DDV v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne,
- in
- o ta davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi blago, je to identifikacijsko številko za DDV sporočila dobavitelju.

Kar zadeva prvi element, je treba opozoriti, da ni treba, da je identifikacijska številka za DDV davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi blago, identifikacijska številka za DDV, ki jo je izdala država članica, v katero je blago odpeljeno; zadostuje, da je to identifikacijska številka za DDV, ki jo je dodelila država članica, ki ni država članica, v kateri se začne odpošiljanje ali prevoz.

Kar zadeva drugi element, je treba opozoriti, da način sporočanja identifikacijske številke za DDV med pogodbenimi strankami v pravnem besedilu ni naveden. Zato bi moral biti prepuščen presoji pogodbenih strank in ne bi smel biti predmet formalnih zahtev (npr. zahteve, da se uporablja poseben dokument). Podobno kot je določeno zgoraj v zvezi s členom 36a(2) direktive o DDV, se lahko na podlagi dejstva, da je dobavitelj na računu navedel identifikacijsko številko za DDV svoje stranke, šteje, da je stranka dobavitelju sporočila svojo identifikacijsko številko za DDV.

Člen 138(1a) direktive o DDV

Kar zadeva člen 138(1a) direktive o DDV, je treba poudariti, da je bil členu 138 dodan nov odstavek 1a, v skladu s katerim se oprostitve iz odstavka 1 ne uporablja, če dobavitelj ni izpolnil obveznosti predložitve rekapitulacijskega poročila, določene v členih 262 in 263 direktive o DDV, ali če rekapitulacijsko poročilo, ki ga je že predložil, ne vsebuje pravih podatkov v zvezi z zadevno dobavo, kot zahteva člen 264 direktive o DDV,

razen če dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe.

4.3 Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz odstavkov (1) in (1a) člena 138 direktive o DDV

4.3.1 Smernice, ki jih je določil odbor za DDV

Smernice, sprejete na 113. sestanku odbora za DDV 3. junija 2019

3. NOVA ZAKONODAJA – ZADEVE V ZVEZI Z IZVAJANJEM NEDAVNO SPREJETIH DOLOČB EU O DDV
- 3.1 Avtor: Komisija
- Sklici: člena 17a in 36a, člen 138(1) in (1a), člen 243(3) in člen 262(2) direktive o DDV
člena 45a in 54a izvedbene uredbe o DDV
- Zadeva: izvajanje svežnja za hitre rešitve: Direktive Sveta (EU) 2018/1910 in Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Delovni dokument št. 968](#))

Dokument E – taxud.c.1(2019) 7900313 – Delovni dokument št. 976

Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: medsebojni vpliv z direktivo o vračilu DDV (oddelek 3.3.1)²²

Odbor za DDV soglasno potrjuje, da je s spremembo člena 138(1) direktive o DDV, uvedeno z Direktivo Sveta (EU) 2018/1910 z dne 4. decembra 2018, dodan vsebinski pogoj za uporabo oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti. Odbor za DDV se soglasno strinja, da ta dodatek pomeni, da se za pogoje za uporabo oprostitve iz člena 138 šteje, da niso izpolnjeni, in torej dobavitelj nima druge možnosti, kot da obračuna DDV, če oseba, ki pridobi blago, dobavitelju ne sporoči svoje identifikacijske številke za DDV ali če je sporočeno identifikacijsko številko za DDV izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje.

Dokument F – taxud.c.1(2019) 7900872 Delovni dokument št. 977

Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: uporaba člena 138(1a) (oddelek 3.3.2)²³

1. Odbor za DDV soglasno priznava, da je mogoče dejstvo, da se v primeru neizpolnjevanja obveznosti dobavitelja, določenih v odstavku 1a, oprostitev iz odstavka 1 člena 138 direktive o DDV ne bi smela uporabljati, dejansko ugotoviti šele nekaj časa po opravljeni dobavi in izdaji računa zanjo.

Odbor za DDV se soglasno strinja, da bo med trenutkom, ko se opravi dobava in pridobitелju izda račun zanjo, ter trenutkom, ko mora dobavitelj izpolniti obveznost predložitve rekapitulacijskega poročila, določeno v členih 262 in 263 direktive o DDV, dejansko neizogibno preteklo nekaj časa. Poleg tega se odbor za DDV soglasno strinja, da ni mogoče preprečiti, da od trenutka, ko mora dobavitelj predložiti rekapitulacijsko

²² Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

²³ Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

poročilo, do trenutka, ko davčni organi sprejmejo ukrepe, preteče nekaj časa, saj se lahko tako ukrepanje sproži samo, če rekapitulacijsko poročilo ni bilo predloženo ali če se ugotovi, da predloženo rekapitulacijsko poročilo ne vsebuje pravih podatkov.

2. Odbor za DDV se soglasno strinja, da lahko dobavitelj ob dobavi torej uveljavlja oprostitev dobave, če so izpolnjeni pogoji iz člena 138(1) direktive o DDV, saj so ti ob dobavi edini pomembni pogoji za ugotovitev, ali se oprostitev uporablja.

Kar zadeva primere, predvidene v členu 138(1a) direktive o DDV, se odbor za DDV skoraj soglasno strinja, da se lahko oprostitev prekliče za nazaj le, če in ko davčni organi ugotovijo, da dobavitelj ni izpolnil obveznosti predložitve rekapitulacijskega poročila, določene v členih 262 in 263 direktive o DDV, ali če rekapitulacijsko poročilo, ki ga je dobavitelj že predložil, ne vsebuje pravih podatkov v zvezi z zadevno dobavo, kot se zahteva v členu 264 direktive o DDV, razen če navedeni dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe.

Dokument G – taxud.c.1(2019) 7901495 – Delovni dokument št. 978

*Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: kombinacija z neobvezno obrnjeno davčno obveznostjo iz člena 194 (oddelek 3.3.3)*²⁴

Kadar se šteje, da je bil opravljen prenos blaga v skladu s členom 17 direktive o DDV, ker blago, vključeno v ureditve skladiščenja na odpoklic, ne izpolnjuje več pogojev, da bi ostalo vključeno v take ureditve, se odbor za DDV soglasno strinja, da:

- (a) če davčni zavezanec, ki opravi prenos, še ni identificiran za DDV v državi članici, kjer je bilo blago prvič vključeno v ureditve skladiščenja na odpoklic, se mora zaradi domnevne pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo opravi v navedeni državi članici, v njej identificirati za DDV;
- (b) je taka identifikacija potrebna v skladu s členom 214(1)(b) direktive o DDV, zadevna država članica pa je ne sme opustiti, niti če je domnevna pridobitev znotraj Skupnosti oproščena v skladu s členom 140(c) direktive o DDV.

Ta smernica „*Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: kombinacija z neobvezno obrnjeno davčno obveznostjo iz člena 194 (oddelek 3.3.3)*“ je povezana z vprašanjem, obravnavanim v oddelku 2.5.4 teh pojasnil. Zato je tu vključeno sklicevanje na navedeni oddelek.

4.3.2 Kaj se zgodi, če pridobitelj dobavitelju ne sporoči svoje identifikacijske številke za DDV, ki jo je izdala država članica, ki ni država članica, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano?

Če pridobitelj dobavitelju ne sporoči svoje identifikacijske številke za DDV ali če je sporočeno identifikacijsko številko za DDV izdala država članica, iz katere se blago odpošlje ali odpelje, vsaj eden od pogojev za uporabo oprostitve iz člena 138 direktive o DDV (zlasti pogoj iz člena 138(1)(b) direktive o DDV) ni izpolnjen, dobavitelj pa mora obračunati DDV.

²⁴ Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

To bo veljalo tudi, če so izpolnjeni vsi drugi pogoji za uporabo oprostitve in če dobavitelj na primer zaradi vrste ali količine dobavljenega blaga utemeljeno meni, da je stranka davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec.

Dejstvo, da dobavitelj obračuna DDV za dobavo, ker pogoji iz člena 138 direktive o DDV niso izpolnjeni, ne vpliva na obravnavo pridobitve znotraj Skupnosti, ki jo stranka opravi v državi članici, kjer se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, za namene DDV (člen 16 izvedbene uredbe o DDV).

Če lahko pridobitelj, ki lahko dokaže, da je bil ob pridobitvi davčni zavezanec in je deloval kot tak, svojemu dobavitelju pozneje sporoči identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici, ki ni država članica, iz katere je blago odposlano ali odpeljeno, in če ni znakov goljufije ali zlorabe, bo dobavitelj popravil račun v skladu s pravili iz ustrezne nacionalne zakonodaje.

4.3.3 Kaj se zgodi, če je pridobitelj pri davčnih organih vložil prošnjo za pridobitev identifikacijske številke za DDV, vendar je v trenutku, ko mora dobavitelj izdati račun, še ni dobil?

Če pridobitelj do trenutka, ko dobavitelj izda račun, dobavitelju ni mogel sporočiti identifikacijske številke za DDV, ker davčni organi še vedno obravnavajo prošnjo pridobitelja za pridobitev take številke, dobavitelj ne more uporabiti oprostitve iz člena 138 direktive o DDV, saj vsi pogoji niso izpolnjeni.

Ko pridobitelj dobi identifikacijsko številko za DDV, bo račun popravljen pod pogoji, pojasnjenimi v zadnjem odstavku oddelka 4.3.2.

4.3.4 Nekatere države članice razlikujejo med identifikacijsko številko za DDV, veljavno samo za nekatere domače posle, in identifikacijsko številko za DDV, ki ima v skladu s členom 215 direktive o DDV predpono, po kateri je mogoče identificirati državo članico, ki jo je izdala. Ali se lahko za oprostitve iz člena 138 direktive o DDV uporabljata obe številki?

Ne. Za namene člena 138 direktive o DDV je pomembna samo identifikacijska številka za DDV s predpono, po kateri je mogoče identificirati državo članico, ki jo je izdala. To je edina identifikacijska številka za DDV, ki jo država članica identifikacije vnese v podatkovno zbirko VIES, zato je edina identifikacijska številka za DDV, ki jo lahko dobavitelj preveri.

4.3.5 Katero identifikacijsko številko za DDV je treba uporabiti za uveljavljanje oprostitve iz člena 138 direktive o DDV, če je pridobitelj del skupine za namene DDV v skladu s členom 11 direktive o DDV?

Sodišče Evropske unije je navedlo, da je namen prenosa člena 11 direktive o DDV v nacionalni ureditvi, sprejeti na podlagi te določbe, dopustiti, da se osebe, zlasti družbe, ki so med seboj finančno, gospodarsko in organizacijsko povezane, ne štejejo več za različne zavezance za DDV, temveč kot en davčni zavezanec. Kadar država članica uporabi navedeno določbo, zato osebe ali oseb, ki so tesno povezane v smislu člena 11 direktive o DDV, ni mogoče šteti za davčnega zavezanca ali davčne zavezance v smislu člena 9 direktive o DDV. Iz tega izhaja, da enačitev z enim davčnim zavezancem izključuje

možnost, da bi se navedene tesno povezane osebe še naprej identificirale kot posamezni davčni zavezanci²⁵.

To pomeni, da ima dejansko samo skupina za DDV identifikacijsko številko za DDV, ki jo je treba uporabljati za oprostitvev iz člena 138 direktive o DDV.

4.3.6 Kaj pomeni besedilo „razen če dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe“ v členu 138(1a) direktive o DDV?

Svet je v uvodni izjavi 7 Direktive Sveta (EU) 2018/1910 z dne 4. decembra 2018 natančno pojasnil namen zadevne določbe, kot sledi: „Poleg tega je uvrstitev na seznam VIES bistvenega pomena za obveščanje države članice prihoda o tem, da se blago nahaja na njenem ozemlju, in je torej ključni element v boju proti goljufijam v Uniji. Zato bi morale države članice zagotoviti, da se v primeru, da dobavitelj ne izpolnjuje svojih obveznosti v zvezi z uvrstitvijo na seznam VIES, oprostitvev zanj ne bi smela uporabljati, razen če dobavitelj ravna v dobri veri, tj. če lahko pred pristojnimi davčnimi organi ustrezno utemelji vse pomanjkljivosti, ki se nanašajo na rekapitulacijsko poročilo, in lahko hkrati vključuje pravilne informacije, zahtevan[e] v skladu s členom 264 Direktive 2006/112/ES.“

V prvem delu člena 138(1a) direktive o DDV je določeno načelo, da se oprostitvev v primeru neizpolnjevanja obveznosti iz členov 262, 263 in 264 direktive o DDV ne uporablja. Zadnji del člena 138(1a) direktive o DDV pa nakazuje, da se lahko oprostitvev še vedno uporabi, če lahko dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe.

Ta zadnji del odstavka 1a namiguje na to, da dobavitelj in pristojni organi države članice, v kateri je bila opravljena dobava, posebej obravnavajo vsak primer neizpolnjevanja obveznosti.

Kljub temu bi se lahko štelo, da je v naslednjih primerih neizpolnjevanje obveznosti dobavitelja ustrezno utemeljeno (razen če davčni organi utemeljeno domnevajo, da je neizpolnjevanje obveznosti element sheme goljufanja), če dobavitelj, ko izve za napako, zaradi katere obveznost ni bila izpolnjena, navedeno napako popravi:

- o dobavitelj oproščene dobave znotraj Skupnosti nenamerno ni vključil v rekapitulacijsko poročilo, ki zajema obdobje, v katerem je bila opravljena dobava, ampak jo je vključil v rekapitulacijsko poročilo, ki zajema naslednje obdobje;
- o dobavitelj je oproščeno dobavo znotraj Skupnosti vključil v rekapitulacijsko poročilo, ki zajema obdobje, v katerem je bila dobava opravljena, vendar je naredil nenamerno napako v zvezi z vrednostjo zadevne dobave;
- o podjetje, ki je pridobilo blago, je zaradi prestrukturiranja dobilo novo ime in novo identifikacijsko številko za DDV, vendar staro ime in stara identifikacijska številka za DDV v kratkem vmesnem obdobju še vedno

²⁵ Glej sodbo Sodišča Evropske unije z dne 22. maja 2008 v zadevi C-162/07, Amplifin.

obstajata. Dobavitelj je v rekapitulacijskem poročilu za zadevne posle pomotoma navedel staro identifikacijsko številko za DDV.

5. DOKAZILO O PREVOZU

5.1 Upoštevna določba

Člen 45a izvedbene uredbe o DDV.

5.2 Kakšen je namen navedene določbe?

Člen 45a izvedbene uredbe o DDV določa, da se v primerih iz točke (a) ali (b) člena 45a(1) domneva, da je izpolnjen pogoj za oprostitve dobave blaga znotraj Skupnosti v skladu s členom 138 direktive o DDV, tj. pogoj, da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice v namembni kraj zunaj njenega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti.

To pomeni tudi, da:

- dejstvo, da je zadevni subjekt v enem od položajev iz točke (a) ali (b), samo po sebi ne zadostuje za oprostitve dobave v skladu s členom 138 VD. Domneva se, da je izpolnjen osnovni pogoj, vendar morajo biti za uporabo oprostitve izpolnjeni tudi drugi pogoji iz člena 138 direktive o DDV;
- obratna uporaba domneve ni mogoča. Drugače povedano, dejstvo, da pogoji za domnevo niso izpolnjeni, ne pomeni samodejno, da se oprostitve iz člena 138 direktive o DDV ne uporablja. V takem primeru bo moral dobavitelj na način, zadovoljiv za davčne organe, dokazati, da so pogoji za oprostitve (vključno s prevozom) izpolnjeni. Drugače povedano, če domneva ne velja, bo položaj ostal enak kot pred začetkom veljavnosti člena 45a izvedbene uredbe o DDV.

Člen 45a(2) izvedbene uredbe o DDV določa, da lahko davčni organ izpodbija domnevo iz odstavka 1, tj. da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice v namembni kraj zunaj njenega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti.

Izpodbijanje domneve torej pomeni, da lahko davčni organi predložijo potrebne elemente, ki dokazujejo, da blago dejansko ni bilo odposlano ali odpeljano iz države članice v namembni kraj zunaj njenega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti. To lahko velja na primer, če davčni organi med kontrolo ugotovijo, da je blago še vedno v dobaviteljevem skladišču, ali če vedo za incident med prevozom, zaradi katerega je bilo blago uničeno, preden je zapustilo ozemlje.

Če imajo davčni organi potrebne elemente za izpodbijanje domneve (glede na naravo, ki jo morajo imeti ti elementi, da se lahko uporabijo v ta namen), se oprostitve iz člena 138 direktive o DDV seveda ne uporablja. V zvezi s tem „izpodbijanje domneve“ pomeni, da imajo davčni organi dokaze, ki kažejo, da prevoz blaga ni bil opravljen.

„Izpodbijanje domneve“ se razlikuje od primera, ko lahko davčni organ dokaže, da eden od dokumentov iz odstavka 3 člena 45a izvedbene uredbe o DDV, ki je predložen kot dokaz, vsebuje nepravilne podatke ali je celo ponarejen. Posledično pogoji za to, da se subjekt uvršča v enega od primerov iz točke (a) ali (b) odstavka 1, ne bi bili več izpolnjeni. Zato se dobavitelj ne bi mogel več zanašati na domnevo, da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice v namembni kraj zunaj njenega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti. Še vedno pa bi lahko predložil druge dokumente iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV, na podlagi katerih bi lahko izkoristil domnevo (razen če bi davčni organi tudi tukaj dokazali, da navedeni dokumenti vsebujejo nepravilne podatke ali so

ponarejeni), ali zadostne dokaze za utemeljitev, da so pogoji za oprostitev iz člena 138 direktive o DDV izpolnjeni.

5.3 Podrobna vprašanja, ki izhajajo iz te določbe

5.3.1 Smernice, ki jih je določil odbor za DDV

Smernice, sprejete na 113. sestanku odbora za DDV 3. junija 2019

3. NOVA ZAKONODAJA – ZADEVE V ZVEZI Z IZVAJANJEM NEDAVNO SPREJETIH DOLOČB EU O DDV
- 3.1 Avtor: Komisija
- Sklici: člena 17a in 36a, člen 138(1) in (1a), člen 243(3) in člen 262(2) direktive o DDV
člena 45a in 54a izvedbene uredbe o DDV
- Zadeva: izvajanje svežnja za hitre rešitve: Direktive Sveta (EU) 2018/1910 in Izvedbene uredbe Sveta (EU) 2018/1912
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – Delovni dokument št. 968](#))

Dokument H – taxud.c.1(2019) 7901898 – Delovni dokument št. 979

Oprostitev dobave blaga znotraj Skupnosti: pomen izraza „neodvisen“ v zvezi z dokazilom o prevozu (oddelek 3.3.4)²⁶

Odbor za DDV se skoraj soglasno strinja, da se pri ugotavljanju, ali sta dve osebi za namene točk (a) in (b)(ii) člena 45a(1) izvedbene uredbe o DDV „neodvisni“,

- (a) osebi ne obravnavata kot „neodvisni“, če sta ista pravna oseba, in
- (b) uporabljajo merila iz člena 80 direktive o DDV, tako da se osebi, v zvezi s katerima obstajajo „družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi,“ ne moreta obravnavati kot neodvisni druga od druge.

5.3.2 Kaj se bo po začetku veljavnosti člena 45a izvedbene uredbe o DDV zgodilo z obstoječimi nacionalnimi pravili držav članic glede dokazila o prevozu? Ali se bodo ta nacionalna pravila še naprej uporabljala?

Države članice morajo uporabljati člen 45a izvedbene uredbe o DDV. To pomeni, da bo imel dobavitelj pravico izkoristiti zadevno domnevo, če so izpolnjeni pogoji iz navedene določbe. Poleg tega bi lahko države članice v svoji nacionalni zakonodaji o DDV določile tudi druge bolj prilagodljive domneve glede dokazila o prevozu, kot je domneva iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV. V tem primeru bi lahko dobavitelj izkoristil domneve iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV in/ali domneve iz nacionalne zakonodaje o DDV, če bi bili izpolnjeni ustrezni pogoji. V zvezi s tem se lahko še naprej uporabljajo obstoječa nacionalna pravila o DDV, ki določajo bolj prilagodljive pogoje glede dokazila o prevozu kot člen 45a izvedbene uredbe o DDV.

²⁶ Ta naslov se nanaša na ustrezni oddelek Delovnega dokumenta odbora za DDV št. 968.

5.3.3 Kaj se zgodi, če pogoji za domnevo glede prevoza iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV niso izpolnjeni? Ali to pomeni, da se oprostitev iz člena 138 direktive o DDV v tem primeru ne bo uporabljala?

Če pogoji za to, da se subjekt uvršča v enega od primerov iz točke (a) ali (b) odstavka 1 člena 45a izvedbene uredbe o DDV, niso izpolnjeni, to še ne pomeni samodejno, da se oprostitev iz člena 138 direktive o DDV ne bo uporabljala. V tem primeru bo moral dobavitelj na način, zadovoljiv za davčne organe, dokazati, da so pogoji za oprostitev (vključno s prevozom) iz člena 138 direktive o DDV izpolnjeni.

5.3.4 Kaj se zgodi, če lahko davčni organ dokaže, da eden od dokumentov iz odstavka 3 člena 45a izvedbene uredbe o DDV, ki je predložen kot dokaz, vsebuje nepravilne podatke ali je celo ponarejen? Ali se lahko prodajalec še vedno zanaša na domnevo glede odpošiljanja ali prevoza?

Če lahko davčni organ dokaže, da eden od dokumentov, predloženih kot dokaz, vsebuje nepravilne podatke ali je celo ponarejen, se prodajalec ne more več zanašati na domnevo, ker pogoji za to, da se uvršča v enega od primerov iz točke (a) ali (b) odstavka 1 člena 45a izvedbene uredbe o DDV, niso izpolnjeni.

Prodajalec pa bi lahko še vedno predložil druge dokumente iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV, na podlagi katerih bi lahko izkoristil domnevo (razen če bi davčni organi tudi tukaj dokazali, da navedeni dokumenti vsebujejo nepravilne podatke ali so ponarejeni), ali zadostne dokaze za utemeljitev, da so pogoji za oprostitev iz člena 138 direktive o DDV izpolnjeni.

5.3.5 Kaj se zgodi, če dobavitelj ali pridobitelj opravi prevoz z lastnim prevoznim sredstvom?

V tem primeru se domneva ne uporablja, saj zahteva iz člena 45a(1)(a) in (b)(ii) izvedbene uredbe o DDV, da sta nenasprotujoči si dokazili izdali dve različni osebi, neodvisni druga od druge, od prodajalca in pridobitelja, ni izpolnjena.

5.3.6 Kaj je treba šteti za „pisno izjavo“ pridobitelja za namene člena 45a(1)(b)(i) izvedbene uredbe o DDV? V kakšni obliki (papirnati in/ali elektronski) jo bodo davčni organi sprejeli, na primer v obliki elektronskega sporočila ali podpisanega izvirnega dokumenta?

Za namene točke (b)(i) člena 45a(1) izvedbene uredbe o DDV se za „pisno izjavo“ šteje vsak dokument, ki vsebuje vse elemente iz navedene določbe.

V izvedbeni uredbi o DDV ni posebnih pravil v zvezi z obliko, v kateri je treba predložiti pisno izjavo. Razumno bi bilo pričakovati, da bodo države članice prilagodljive glede tega in ne bodo uvedle strogih omejitev, na podlagi katerih bi bil sprejemljiv na primer le dokument na papirju, ampak bodo sprejele tudi elektronsko različico, če vsebuje vse informacije, zahtevane s točko (b)(i) člena 45a(1) izvedbene uredbe o DDV.

5.3.7 V kakšni obliki (papirnati in/ali elektronski) bodo davčni organi sprejeli dokumente, uporabljene kot dokazilo o odpošiljanju ali prevozu iz člena 45a(3) izvedbene uredbe o DDV?

V izvedbeni uredbi o DDV ni posebnih pravil v zvezi z obliko, v kateri je treba predložiti dokumente, ki se sprejmejo kot dokazila o odpošiljanju ali prevozu iz člena 45a(3)

izvedbene uredbe o DDV. Razumno bi bilo pričakovati, da bodo države članice prilagodljive glede tega in ne bodo uvedle strogih omejitev, na podlagi katerih bi bili sprejemljivi na primer le dokumenti na papirju, ampak bodo sprejele tudi elektronske različice takih dokumentov.

5.3.8 Kaj se zgodi, če pridobitelj do desetega dne meseca po dobavi prodajalcu ne predloži pisne izjave iz člena 45a(1)(b)(i) izvedbene uredbe o DDV?

Namen 10-dnevnega roka je določiti natančen časovni okvir, v katerem mora pridobitelj prodajalcu predložiti pisno izjavo, ne pa kaznovati prodajalca in mu onemogočiti, da izkoristi domnevo, če pridobitelj pisne izjave ne predloži pravočasno. Zato se bo lahko prodajalec, tudi če mu pridobitelj pisno izjavo predloži po roku, zanašal na domnevo, če so izpolnjeni vsi drugi ustrezni pogoji iz člena 45a izvedbene uredbe o DDV.

6. UPOŠTEVNE ZAKONSKE DOLOČBE

6.1 Direktiva o DDV

„Člen 17a

1. Prenos blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, v drugo državo članico v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic se ne šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.
2. Za namene tega člena se šteje, da obstaja ureditev skladiščenja na odpoklic, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:
 - (a) davčni zavezanec ali tretja oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje blago v drugo državo članico z namenom, da to blago tam pozneje in po prihodu dobavi drugemu davčnemu zavezancu, ki ima pravico za prevzem lastništva nad tem blagom v skladu z obstoječim dogovorom med obema davčnima zavezancema;
 - (b) davčni zavezanec, ki odpošilja ali prevaža blago, nima niti sedeža svoje dejavnosti niti stalne poslovne enote v državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljano;
 - (c) davčni zavezanec, kateremu je namenjena dobava blaga, je identificiran za DDV v državi članici, v katero je blago odposlano ali odpeljano, njegova identiteta in identifikacijska številka[a] za DDV, ki mu jo je dodelila navedena država članica, pa sta obe znani davčnemu zavezancu iz točke (b) v trenutku, ko se začne odpošiljanje ali prevoz;
 - (d) davčni zavezanec, ki odpošilja ali prevaža blago, prenos blaga vnese v evidenco iz člena 243(3), identiteto davčnega zavezanca, ki blago pridobiva, ter njegovo identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je dodelila država članica, v katero se blago odpošilja ali prevaža, pa navede v rekapitulacijskem poročilu iz člena 262(2).
3. Če so pogoji iz odstavka 2 izpolnjeni, se v trenutku prenosa pravice do razpolaganja z blagom kot lastnik na davčnega zavezanca iz točke (c) odstavka 2 – če se prenos izvede v roku iz odstavka 4 – uporabljajo naslednja pravila:
 - (a) šteje se, da je dobavo blaga v skladu s členom 138(1) opravil davčni zavezanec, ki je sam ali prek tretje osebe za njegov račun odposlal ali odpeljal blago v državi članici, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano;
 - (b) šteje se, da je davčni zavezanec, kateremu se zadevno blago dobavi v državi članici, v katero je bilo blago odposlano ali odpeljano, opravil pridobitev blaga znotraj Skupnosti.
4. Če v 12 mesecih po prihodu blaga v državo članico, v katero je bilo blago odposlano ali odpeljano, blago ni dobavljeno davčnemu zavezancu iz točke (c) odstavka 2 in iz odstavka 6, ki mu je bilo namenjeno, in če se ne pojavi nobena od okoliščin iz odstavka 7, se šteje, da je bil prenos v smislu člena 17 opravljen dan po izteku 12-mesečnega obdobja.
5. Če so izpolnjeni naslednji pogoji, se šteje, da prenos v smislu člena 17 ni bil opravljen:
 - (a) pravica do razpolaganja z blagom ni bila prenesena in zadevno blago je v roku iz odstavka 4 vrnjeno v državo članico, iz katere je bilo odposlano ali odpeljano, in
 - (b) davčni zavezanec, ki je odposlal ali odpeljal blago, njegovo vračilo vnese v evidenco iz člena 243(3).

6. Če davčnega zavezanca iz točke (c) odstavka 2 v roku iz odstavka 4 zamenja drug davčni zavezanec, se šteje, da prenos v smislu člena 17 v trenutku zamenjave ni bil opravljen, če:

- (a) so izpolnjeni vsi drugi veljavni pogoji iz odstavka 2 in
- (b) je davčni zavezanec iz točke (b) odstavka 2 zamenjavo vnesel v evidenco iz člena 243(3).

7. Če v roku iz odstavka 4 kateri koli od pogojev iz odstavkov 2 in 6 ni več izpolnjen, se šteje, da je bil prenos blaga v skladu s členom 17 opravljen v trenutku, ko zadevni pogoj ni bil več izpolnjen.

Če se blago dobavi osebi, ki ni davčni zavezanec iz točke (c) odstavka 2 ali iz odstavka 6, se šteje, da pogoji iz odstavkov 2 in 6 tik pred to dobavo niso več izpolnjeni.

Če je blago odposlano ali odpeljano v državo, ki ni država članica, iz katere je bilo prvotno preneseno, se šteje, da pogoji iz odstavkov 2 in 6, tik preden se tako odpošiljanje ali prevoz začne, niso več izpolnjeni.

V primeru uničenja, izgube ali tatvine blaga se šteje, da pogoji iz odstavkov 2 in 6 niso več izpolnjeni na datum, ko je bilo blago dejansko odstranjeno ali uničeno, če pa tega datuma ni mogoče določiti, na datum, ko je bilo ugotovljeno, da je blago uničeno ali pogrešano.“

„Člen 36a

1. Če se isto blago dobavlja zaporedno in je to blago iz ene države članice odposlano ali odpeljano v drugo državo članico neposredno od prvega dobavitelja do zadnje stranke v verigi, se odpošiljanje ali prevoz pripiše samo dobavi, katere prejemnik je vmesni subjekt.

2. Z odstopanjem od odstavka 1 se odpošiljanje ali prevoz pripiše samo dobavi blaga, ki jo opravi vmesni subjekt, če je vmesni subjekt identifikacijsko številko za DDV, ki mu jo je izdala država članica, iz katere se blago odpošilja ali odpelje, sporočil svojemu dobavitelju.

3. Za namene tega člena ‚vmesni subjekt‘ pomeni dobavitelja v verigi, ki ni prvi dobavitelj in ki sam ali prek tretje osebe za njegov račun odpošilja ali prevaž blago.

4. Ta člen se ne uporablja za primere, ki jih zajema člen 14a.“

„Člen 138

1. Države članice oprostitjo dobave blaga, ki ga prodajalec ali pridobitelj ali druga oseba za njun račun odpošlje ali odpelje z ozemlja vsake od njih, vendar znotraj Skupnosti, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- (a) blago se dobavi drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki deluje kot taka v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne;
- (b) davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, za katero se dobavi

blago, je identificirana za DDV v državi članici, ki ni država članica, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne, in je to identifikacijsko številko za DDV sporočila dobavitelju.“

„1a. Oprostitev iz odstavka 1 se ne uporablja, če dobavitelj ni izpolnil obveznosti predložitve rekapitulacijskega poročila iz členov 262 in 263 ali če rekapitulacijsko poročilo, ki ga je predložil, ne vsebuje pravih podatkov v zvezi z zadevno dobavo, kot zahteva člen 264, razen če dobavitelj neizpolnjevanje svoje obveznosti ustrezno utemelji na način, ki je zadovoljiv za pristojne organe.

[...].“

„Člen 243

[...]

3. Vsak davčni zavezanec, ki prenese blago v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic iz člena 17a, vodi evidenco, na podlagi katere lahko davčni organi preverijo, če se navedeni člen pravilno uporablja.

Vsak davčni zavezanec, kateremu se blago dobavi v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic iz člena 17a, vodi evidenco o zadevnem blagu.“

„Člen 262

1. Vsak davčni zavezanec, ki je identificiran za DDV, predloži rekapitulacijsko poročilo, v katerem so navedeni:

- (a) pridobitelji, identificirani za DDV, k[i] jim je dobavil blago pod pogoji iz člena 138(1) in točke (c) člena 138(2);
- (b) osebe, identificirane za DDV, k[i] jim je dobavil blago, ki mu je bilo dobavljeno v okviru pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz člena 42;
- (c) davčni zavezanci in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci in so identificirane za DDV, katerim je opravil storitve, ki niso storitve, ki so oproščene plačila DDV v državi članici, kjer je transakcija obdavčljiva, in pri katerih je prejemnik storitev dolžan plačati davek v skladu s členom 196.

2. Vsak davčni zavezanec poleg informacij iz odstavka 1 predloži tudi informacije o identifikacijski številki za DDV davčnih zavezancev, ki jim je namenjeno blago, ki se odpošlje ali odpelje v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic v skladu s pogoji iz člena 17a, ter o vseh spremembah predloženih informacij.“

6.2 Izvedbena uredba o DDV

„Člen 45a

1. Za uporabo oprostitev iz člena 138 Direktive 2006/112/ES se domneva, da je bilo blago odposlano ali odpeljano iz države članice v namembni kraj zunaj njenega ozemlja, vendar znotraj Skupnosti, v katerem koli od naslednjih primerov:

- (a) prodajalec navede, da je odpeljal ali odposlal blago ali da je blago odposlala ali odpeljala tretja oseba za njegov račun, in ima vsaj dve nenasprotujoči si dokazili iz točke (a) odstavka 3, ki sta ju izdali dve različni osebi, neodvisni druga od druge, od prodajalca in pridobitelja, ali eno dokazilo iz točke (a) odstavka 3 skupaj z enim nenasprotujočim si dokazilom iz točke (b) odstavka 3, ki potrjujeta odpošiljanje ali prevoz in ki sta ju izdali dve različni osebi, neodvisni druga od druge, od prodajalca in pridobitelja;
- (b) prodajalec ima naslednje:
 - (i) pisno izjavo pridobitelja, da je odposlal ali odpeljal blago ali da je blago odpeljala ali odposlala tretja oseba za njegov račun, in navedbo namembne države članice blaga; v tej pisni izjavi je navedeno: datum izdaje, ime in naslov pridobitelja, količina in vrsta blaga, datum in kraj prihoda blaga, v primeru dobave prevoznih sredstev pa identifikacijska številka prevoznih sredstev in identifikacija osebe, ki sprejema blago za račun pridobitelja, in
 - (ii) vsaj dve nenasprotujoči si dokazili iz točke (a) odstavka 3, ki sta ju izdali dve različni osebi, neodvisni druga od druge, od prodajalca in pridobitelja, ali eno dokazilo iz točke (a) odstavka 3 skupaj z enim nenasprotujočim si dokazilom iz točke (b) odstavka 3, ki potrjujeta odpošiljanje ali prevoz in sta ju izdali dve različni osebi, neodvisni druga od druge, od prodajalca in pridobitelja.

Pridobitelj blaga mora prodajalcu predložiti pisno izjavo iz točke (b)(i) najpozneje deseti dan meseca po dobavi.

2. Davčni organ lahko izpodbija domnevo iz odstavka 1.

3. Za namene odstavka 1 se kot dokazilo o odpošiljanju ali prevozu sprejme naslednje:

- (a) dokumenti, ki se nanašajo na odpošiljanje ali prevoz blaga, kot so podpisan tovorni list CMR, nakladnica, račun za letalski prevoz tovora ali račun prevoznika blaga;
- (b) naslednji dokumenti:
 - (i) zavarovalna polica v zvezi z odpošiljanjem ali prevozom blaga ali bančni dokumenti, ki dokazujejo plačilo odpošiljanja ali prevoza blaga;
 - (ii) uradni dokumenti, ki jih izda javni organ, kot je notar, in ki potrjujejo prihod blaga v namembno državo članico;
 - (iii) potrdilo, ki ga izda imetnik skladišča v namembni državi članici in ki potrjuje skladiščenje blaga v tej državi članici.“

„Člen 54a

1. V evidenci iz člena 243(3) Direktive 2006/112/ES, ki jo mora voditi vsak davčni zavezanec, ki prenese blago v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic, so naslednje informacije:

- (a) država članica, iz katere je bilo blago odposlano ali odpeljano, in datum, ko je bilo blago odposlano ali odpeljano;
- (b) identifikacijska številka za DDV davčnega zavezanca, ki mu je namenjeno blago, ki

jo je izdala država članica, v katero je blago odposlano ali odpeljano;

- (c) država članica, v katero je blago odposlano ali odpeljano, identifikacijska številka za DDV imetnika skladišča, naslov skladišča, v katerem se blago skladišči po prihodu, in datum prihoda blaga v skladišče;
- (d) vrednost, opis in količina blaga, ki prispe v skladišče;
- (e) identifikacijska številka za DDV davčnega zavezanca, ki zamenja osebo iz točke (b) tega odstavka pod pogoji iz člena 17a(6) Direktive 2006/112/ES;
- (f) davčna osnova, opis in količina dobavljenega blaga ter datum, ko je bila opravljena dobava blaga iz točke (a) člena 17a(3) Direktive 2006/112/ES, in identifikacijska številka za DDV pridobitelja;
- (g) davčna osnova, opis in količina blaga ter datum pojava katerega koli pogoja in ustreznega razloga v skladu s členom 17a(7) Direktive 2006/112/ES;
- (h) vrednost, opis in količina vrnjenega blaga ter datum vračila blaga iz člena 17a(5) Direktive 2006/112/ES.

2. V evidenci iz člena 243(3) Direktive 2006/112/ES, ki jo mora voditi vsak davčni zavezanec, kateremu je dobavljeno blago v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic, so naslednje informacije:

- (a) identifikacijska številka za DDV davčnega zavezanca, ki prenese blago v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic;
- (b) opis in količina blaga, ki mu je namenjena;
- (c) datum, ko blago, ki mu je namenjeno, prispe v skladišče;
- (d) davčna osnova, opis in količina blaga, ki mu je dobavljeno, ter datum pridobitve blaga znotraj Skupnosti iz točke (b) člena 17a(3) Direktive 2006/112/ES;
- (e) opis in količina blaga ter datum odstranitve blaga iz skladišča po navodilu davčnega zavezanca iz točke (a);
- (f) opis in količina uničenega ali pogrešanega blaga in datum uničenja, izgube ali tatvine blaga, ki je pred tem prispelo v skladišče, ali datum, ko je bilo ugotovljeno, da je blago uničeno ali pogrešano.

Kadar je blago v okviru ureditve skladiščenja na odpoklic odposlano ali odpeljano imetniku skladišča, ki ni davčni zavezanec, ki mu je namenjena dobava blaga, ni nujno, da so v evidenci navedenega davčnega zavezanca informacije iz točk (c), (e) in (f) prvega pododstavka.“