Možnost uporabe poenostavitve za tristranske posle

**Pojasnilo FURS, št. 0920-5327/2024-1 z dne 20. 3. 2024**

Na podlagi večjega števila vprašanj glede možnosti uporabe poenostavitve za tristranske posle v povezavi s sodbo sodišča EU C-247/21 v nadaljevanju pojasnjujemo:

V skladu s prvim odstavkom 23. člena [Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701) se za kraj pridobitve blaga znotraj Unije šteje kraj, kjer se blago nahaja, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki ga je pridobila.

Drugi odstavek tega člena določa, da je kraj pridobitve blaga znotraj Unije na ozemlju države članice, ki je izdala identifikacijsko številko za DDV, pod katero oseba, ki pridobiva blago, opravi to pridobitev, razen če dokaže, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v drugi državi članici v skladu s prvim odstavkom tega člena.

Bolj podrobno so navedene določbe pojasnjene v podrobnejšem opisu [Spremembe zakonodaje na področju DDV](https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Spremembe_zakonodaje_na_podrocju_DDV.zip) (v poglavju Pojasnila o noveli ZDDV-1K, točka 5. Oprostitve v zvezi z dobavami blaga znotraj Unije (sprememba 46. člena ZDDV-1 in 79. člena pravilnika)), zato na tem mestu teh določb podrobneje ne pojasnjujemo.

Četrti odstavek 23. člena ZDDV-1, ki je povzet po 42. členu [Direktive o DDV](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20210701&qid=1628753342543&from=EN), pa določa, da se ne glede na drugi odstavek tega člena šteje, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v skladu s prvim odstavkom tega člena, če pridobitelj:

 a) dokaže, da je opravil to pridobitev za namene poznejše dobave na ozemlju druge države članice, določene v skladu s prvim odstavkom tega člena, za katero je bil določen prejemnik blaga kot oseba, ki mora plačati DDV, in

 b) če je izpolnil obveznosti v zvezi s predložitvijo rekapitulacijskega poročila.

[Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7542) v 27. členu določa, da so tristranski posli verižni posli, v katerih sodelujejo trije davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, vsak v svoji državi članici. Davčni zavezanec – dobavitelj blaga iz ene države članice izda račun za dobavo blaga znotraj Unije davčnemu zavezancu – pridobitelju blaga v drugi državi članici za blago, ki se neposredno odpošlje oziroma odpelje davčnemu zavezancu – prejemniku blaga v tretjo državo članico.

ZDDV-1 nadalje v drugem odstavku 48. člena (ki je povzet po 141. členu Direktive o DDV) določa, da se od pridobitve blaga znotraj Unije, ki je v skladu s prvim odstavkom 23. člena tega zakona opravljena na ozemlju Slovenije, DDV ne obračuna, kadar so izpolnjeni določeni pogoji. Drugi odstavek 48. člena ZDDV-1 določa kumulativne pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se DDV ne obračuna za pridobitve blaga znotraj Unije, ki se v skladu s četrtim odstavkom 23. člena ZDDV-1 opravijo na ozemlju Slovenije, in sicer, kadar je v Slovenijo blago odposlano ali odpeljano iz druge države članice. Izpolnjeni morajo biti naslednji pogoji:

1. pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, vendar je identificiran za DDV v drugi državi članici;

*Pridobitev blaga opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji (drugi v verigi) , in je identificiran za DDV v drugi državi članici, ki ni država začetka prevoza in ni država, v kateri se prevoz blaga konča (tj. Slovenija).*

1. pridobitev blaga je opravljena za namene nadaljnje dobave tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka na ozemlju Slovenije;

*Pridobitev blaga se opravi za poznejšo dobavo tega blaga, ki jo opravi davčni zavezanec (drugi v verigi) na ozemlju Slovenije.*

1. blago, ki ga davčni zavezanec iz točke a) tako pridobi, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je država, v kateri je identificiran za DDV, in je namenjeno osebi, ki je prejemnik nadaljnje dobave;

*Blago, ki je predmet pridobitve na ozemlju Slovenije, se neposredno odpošlje ali odpelje iz druge države članice, kot je tista, v kateri je identificiran za DDV davčni zavezanec iz točke a) (drugi v verigi), in je namenjeno prejemniku nadaljnje dobave (tretjemu v verigi).*

1. prejemnik nadaljnje dobave blaga je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, vendar je identificiran za DDV v Sloveniji, in

*Tretji v verigi, prejemnik blaga, je v Sloveniji identificiran za namene DDV.*

e)     od nadaljnje dobave blaga, ki jo na ozemlju Slovenije opravi davčni zavezanec iz točke a) tega odstavka, mora, v skladu s 4. točko prvega odstavka 76. člena tega zakona, plačati DDV prejemnik blaga.

*Tretji v verigi, prejemnik blaga, plača DDV od domače (nadaljnje dobave), ki jo drugi v verigi opravi na ozemlju Slovenije tretjemu v verigi.*

Dodajamo, da je poenostavitev za tristranske posle možna le, če prevoz organizira prvi ali drugi v verigi oziroma druga oseba za njun račun, ne pa tudi, če prevoz organizira tretji v verigi (oziroma druga oseba za račun tretjega v verigi). Če prevoz organizira tretji v verigi, se prevoz pripiše dobavi, ki je opravljena tretjemu v verigi, zato je kraj dobave, ki jo prvi v verigi opravi drugemu v verigi, prva država članica, tj. država članica, v kateri se prevoz začne (domača dobava).

V skladu s 4. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1, ki je povzet po 197. členu Direktive o DDV, mora DDV plačati oseba, kateri se opravi dobava blaga, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

-      obdavčljiva transakcija je dobava blaga, opravljena pod pogoji iz drugega odstavka 48. člena tega zakona,

-      oseba, kateri se opravi dobava, je drug davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki sta identificirana za DDV v Sloveniji in

-      račun, ki ga izda davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, je izdan v skladu s tem zakonom.

V zvezi s pogojem pod tretjo alinejo je treba opozoriti, da mora račun vsebovati obvezne podatke. Eden izmed obveznih podatkov je v primeru, če je plačnik DDV kupec blaga ali naročnik storitve, navedba klavzule »Obrnjena davčna obveznost« (»Reverse charge«)[[1]](#footnote-1).

Ob predpostavki, da so izpolnjeni zgoraj navedeni pogoji in je slovenski davčni zavezanec (tretji v verigi) prejemnik blaga v Sloveniji, slednji za domačo dobavo, ki mu jo na ozemlju Slovenije opravi drugi v verigi, obračuna slovenski DDV namesto svojega dobavitelja (drugega v verigi), pri čemer vrednost nabave vključi v DDV-O v polje 32 (Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU – davčna osnova) in znesek obračunanega DDV v polje 23, 24 ali 24b (obračunani DDV od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU, odvisno od uporabljene davčne stopnje).[[2]](#footnote-2) Če ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV in razpolaga z ustrezno listino, lahko odbija DDV v tekočem obračunu DDV. Znesek odbitka DDV vključi v polja 41 ali 42 ali 42a (odvisno od uporabljene davčne stopnje).

Kadar pa pogoji za tristransko dobavo niso izpolnjeni, se mora drugi v verigi identificirati za DDV na ozemlju Slovenije in obračunati DDV od pridobitve blaga (ob izpolnjevanju pogojev za odbitek DDV ima tudi pravico do odbitka DDV) ter obračunati DDV tretjemu v verigi od domače dobave.

Namen posebne ureditve tristranskega posla znotraj Unije je poenostavitev za udeležene stranke. Dejansko je ta ukrep poenostavitve na voljo drugemu v verigi, ki to poenostavitev lahko uporabi, ni pa nujno (opcijska ureditev). Če se odloči za uporabo te poenostavitve, pa morajo biti za to, da se mu ni treba identificirati za namene DDV in obračunati DDV od pridobitve blaga ter od nadaljnje dobave na ozemlju tretje države članice, izpolnjeni pogoji iz 42., 141. in 197. člena Direktive o DDV (četrtega odstavka 23. člena ZDDV-1, drugega odstavka 48. člena in 4. točke prvega odstavka 76. člena ZDDV-1). Navedeno pomeni, da ima vmesni dobavitelj pravico izbire, kar pa ne vpliva na prejemnika dobave. V primeru izkoristka navedene pravice postane prejemnik blaga (tretji v verigi) oseba, ki je dolžna obračunati in plačati DDV v namembni državi članici s tem, da je na računu, ki ga mu ga izda drugi v verigi, navedena klavzula »Reverse charge« oziroma »Obrnjena davčna obveznost«. Cilj navedbe te klavzule je seznanitev prejemnika dobave (naslovnika računa), da je določen kot oseba, ki mora plačati DDV in zagotovitev, da ta prejemnik obračunani DDV odvede namembni državi.

Brez takšne navedbe klavzule na računu se šteje, da vmesni dobavitelj ni izkoristil pravice do izbire iz 141. člena Direktive o DDV in da prejemnik dobave ni določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členom 197 Direktive o DDV (4. točka prvega odstavka 76. člena ZDDV-1). Navedeno izhaja iz sodbe sodišča EU v zadevi [C-247/21](https://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=sl&jur=C%2CT%2CF&num=C-247/21&parties=&dates=error&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&alldocrec=alldocrec&docdecision=docdecision&docor=docor&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoor=docnoor&docppoag=docppoag&radtypeord=on&newform=newform&docj=docj&docop=docop&docnoj=docnoj&typeord=ALL&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Rechercher), v kateri je pojasnilo, da končni pridobitelj v okviru tristranskega posla ni bil veljavno določen kot zavezanec za plačilo DDV, kadar račun, ki ga je izdal vmesni pridobitelj, ne vsebuje navedbe »Reverse Charge« (»Obrnjena davčna obveznost«) iz člena 226, točka 11a, Direktive o DDV (13. točka prvega odstavka 82. člena ZDDV-1). Ker je poenostavitev opcijska, se z ustrezno navedbo na računu zagotovi, da se končni prejemnik blaga seznani z davčnimi obveznostmi (mora biti veljavno določen kot zavezanec za plačilo DDV). Sodišče je v navedeni sodbi pojasnilo tudi, da opustitve navedbe »Reverse Charge« (»Obrnjena davčna obveznost«), ki se zahteva z navedeno določbo, na računu ni mogoče naknadno popraviti oziroma dopolniti z navedbo, da se ta račun nanaša na tristranski posel znotraj Unije in da je davčna obveznost prenesena na prejemnika dobave.

V konkretni zadevi, v kateri je odločalo sodišče EU, je drugi v verigi na izdanih računih namesto navedbe »Reverse Charge« (»Obrnjena davčna obveznost«) navedel »Davka oproščen tristranski posel znotraj Skupnosti«. Iz sodbe izhaja, da so bila rekapitulacijska poročila drugega v verigi predložena in ustrezna, tretji v verigi pa v namembni državi članici ni plačeval DDV (namembna država je tretjega v verigi opredelila kot neplačujoči gospodarski subjekt – Missing Trader). Iz sodbe sodišča EU izhaja, da se ob opustitvi navedbe »Obrnjena davčna obveznost« (oz. »Reverse Charge«) na računu šteje, da pogoji za tristranski posel niso izpolnjeni. Ta navedba na računu torej predstavlja vsebinski, ne zgolj formalen pogoj.

Za transakcije, izvedene pred objavo tega pojasnila, ko je tretji v verigi davčni zavezanec s slovensko identifikacijsko številko za DDV in na računu ni bilo navedbe »Obrnjena davčna obveznost« (oz. »Reverse Charge«), je pa iz spremljajočih dokumentov in/ali postopanja tretjega v verigi – prejemnika blaga razvidno, da ve, da je bila uporabljena poenostavitev za tristranske posle in nanj prenesena davčna obveznost (je kot tretji v verigi obračunal DDV) oziroma ne obstaja noben resen indic, ki bi napeljeval na obstoj goljufije, se kljub nepopolnim podatkom na računu šteje, da so bili pogoji za tristranski posel izpolnjeni.

Poudarjamo pa, da je treba za transakcije, izvedene po objavi tega pojasnila upoštevati, da se, upoštevajoč sodbo sodišča EU, ob opustitvi navedbe »Obrnjena davčna obveznost« (oz. »Reverse Charge«) na računu šteje, da pogoji za tristranski posel niso izpolnjeni.

V praksi so možne različne situacije, zato v nadaljevanju posredujemo odgovore na nekatera prejeta vprašanja.

**VPRAŠANJA IN ODGOVORI**

**Vprašanje 1:** Tekom davčnega nadzora drugega v verigi – DZ2 (davčni zavezanec iz druge države članice) je davčni organ te druge države članice opredelil, da pogoji za tristransko dobavo niso bili izpolnjeni. Davčni organ druge države članice od DZ2 zaradi predložitve identifikacijske številke za DDV te države članice zahteva plačilo DDV od pridobitve blaga, razen če slednji dokaže, da je kot pridobitelj za že izvedene dobave obračunal in plačal DDV kot pridobitelj v Sloveniji. Na kakšen način lahko DZ2 izvede popravke za transakcije, opravljene pred objavo tega pojasnila?

**Odgovor**

Če želi drugi v verigi v Sloveniji kot državi pridobitve izvesti popravke za že izvedene pridobitve in nadaljnje dobave na ozemlju Slovenije, velja naslednje:

* Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, se identificira za namene DDV v Sloveniji, če bo na ozemlju Slovenije še naprej opravljal transakcije, zaradi katerih se mora identificirati za namene DDV (npr. pridobitve blaga). Ko davčni zavezanec pridobi identifikacijsko številko za namene DDV, v prvem predloženem obračunu DDV po pridobitvi identifikacijske številke za DDV v skladu z 88.b členom ZDDV-1 izkaže tudi obračunane obveznosti iz vmesnega obdobja, če mu te še niso bile odmerjene z odločbo v postopku davčnega nadzora, ob izpolnjevanju vseh predpisanih pogojev pa ima tudi pravico do odbitka DDV za njemu zaračunane dobave blaga in storitev. Če davčni zavezanec ravna v skladu z 88.b členom ZDDV-1, se izogne odgovornosti za prekršek za nepravilno/nepravočasno obračunan DDV. Davčni organ lahko davčnega zavezanca kaznuje zaradi nepravočasne identifikacije za namene DDV (4. točka prvega odstavka 141. člena ZDDV-1).
* Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji in na ozemlju Slovenije ne bo več opravljal transakcij, zaradi katerih je sicer določena obveznost identifikacije za namene DDV (pridobitev identifikacijske številke za pretekle opravljene dobave/pridobitve blaga za nazaj pa ni mogoča) ter je dolžan obračunati in plačati DDV na ozemlju Slovenije za pretekle opravljene pridobitve blaga, mora za namene izvedbe popravkov za nazaj pridobiti davčno številko[[3]](#footnote-3). Tak davčni zavezanec lahko posreduje obračun DDV-O po eDavkih (če bo imel urejeno možnost oddajanja prek eDavkov, in sicer v tem primeru odda obračun DDV kot lastni dokument - NF-LD), po e-pošti ali pošti na [finančni urad](https://www.fu.gov.si/kontakti/kontaktni_center_furs/#c6535) sedeža prejemnika blaga. Če se želi davčni zavezanec razbremeniti odgovornosti za prekršek (na obračunu označi polje Samoprijava in izpolni podatke v razdelku Samoprijava/popravek), mora v skladu z 88.c členom izkazano obveznost plačati hkrati s predložitvijo obračuna ter od zneska obveznosti obračunati in plačati ustrezne obresti. Plačilo se izvede z referenco SI19 DŠ-63002 na transakcijski račun SI56011008881000030. Davčni organ lahko davčnega zavezanca kaznuje zaradi nepravočasne identifikacije za namene DDV (4. točka prvega odstavka 141. člena ZDDV-1).

Skladno z zgoraj navedenim mora drugi v verigi (za že opravljene dobave blaga) od pridobitve blaga na ozemlju Slovenije obračunati slovenski DDV.

ZDDV-1 v tretjem odstavku 76. člena (194. člen Direktive o DDV) določa, da mora, če obdavčljivo dobavo blaga ali storitev opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji in ni identificiran za namene DDV v skladu z 78. členom tega zakona, DDV plačati davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki mu je opravljena dobava blaga ali storitev. Navedeno pomeni, da drugemu v verigi za že opravljene domače dobave (nadaljnje dobave blaga, opravljene po pridobitvi tega blaga), od katerih je DDV obračunal slovenski davčni zavezanec kot prejemnik blaga, ni treba ponovno obračunati DDV.

Drugi v verigi torej v predloženem obračunu DDV:

* osnovo od pridobitve blaga in naknadno obračunan DDV od pridobitve blaga vključi v polja 32 ter 23, 24 in/ali 24b (odvisno od uporabljene stopnje);
* odbitek DDV vključi v polja 41, 42 in/ali 42a (odvisno od uporabljene stopnje);
* stornira predhodno izdan račun in izda nov račun za opravljeno domačo dobavo na ozemlju Slovenije, na katerem navede klavzulo »Obrnjena davčna obveznost« (zaradi jasnosti predlagamo, da se navede tudi določba tretjega odstavka 76. člena ZDDV-1).

Popravek drugega v verigi povzroči obveznost popravka obračuna DDV tudi pri prejemniku blaga (tretjemu v verigi), in sicer le-ta v obračunu DDV:

* zmanjša osnovo v polju 32 ter obračunani DDV v poljih 23, 24 in/ali 24b (odvisno od uporabljene stopnje);
* osnovo od domače nabave blaga vključi v polje 31;
* obračunani DDV od domače dobave vključi v polja 25, 25a in/ali 25b (odvisno od uporabljene stopnje);
* če se spremeni davčna osnova in posledično tudi odbitek DDV, popravke odbitka DDV vključi v polja 41, 42 in/ali 42a (odvisno od uporabljene stopnje).

ZDDV-1 in Pravilnik, predpisa s področja DDV, ne določata roka, v katerem davčni zavezanec lahko popravlja napačno obračunan DDV. Pravica do popravka je omejena z zastaralnimi roki, ki jih določa [Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2.](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703)

Na podlagi prvega odstavka 125. člena ZDavP-2 pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti (relativni zastaralni rok). Tek zastaranja pravice do odmere davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom odmere davka in o katerem je zavezanec za davek obveščen (prvi odstavek 126. člena ZDavP-2). Ne glede na to določbo pa pravica do odmere na podlagi šestega odstavka 126. člena ZDavP-2 zastara, ko poteče deset let od dneva, ko je prvič začel teči rok (absolutno zastaranje).

**Vprašanje 2:** Davčni zavezanec, ki ima sedež in je identificiran za namene DDV v Sloveniji, nastopa kot drugi v verigi. Pri nadaljnji prodaji blaga svojemu kupcu (t.j. davčnemu zavezancu, ki ima sedež in je identificiran za namene DDV v drugi državi članici) izda račun brez navedbe klavzule »Obrnjena davčna obveznost« oziroma »Reverse Charge«. Kako lahko drugi v verigi popravi napako?

**Odgovor**

Za transakcije, izvedene po objavi tega pojasnila je treba upoštevati, da se, upoštevajoč sodbo sodišča EU, ob opustitvi navedbe »Obrnjena davčna obveznost« (oz. »Reverse Charge«) na računu, šteje, da pogoji za tristranski posel niso izpolnjeni. V tem primeru mora drugi v verigi od pridobitve blaga na ozemlju Slovenije obračunati DDV, razen če dokaže, da je bila pridobitev blaga predmet DDV v drugi državi članici[[4]](#footnote-4).

1. Obvezen podatek na računu po 13. točki prvega odstavka 82. člena ZDDV-1. [↑](#footnote-ref-1)
2. Podatki se sicer vpisujejo v polja glede pridobitev blaga, čeprav gre dejansko za obračun DDV od domače dobave. Navedeno je nujno zaradi možnosti izvajanja primerjave teh podatkov s podatki iz tujih rekapitulacijskih poročil. [↑](#footnote-ref-2)
3. Več o postopku pridobitve davčne številke je pojasnjeno na [spletni strani FURS.](https://www.fu.gov.si/poslovni_dogodki_podjetja/pridobitev_davcne_stevilke_za_tuje_podjetje/) [↑](#footnote-ref-3)
4. Več v podrobnejšem opisu [Spremembe zakonodaje na področju DDV](https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Spremembe_zakonodaje_na_podrocju_DDV.zip) (v poglavju Pojasnila o noveli ZDDV-1K, točka 5. Oprostitve v zvezi z dobavami blaga znotraj Unije (sprememba 46. člena ZDDV-1 in 79. člena pravilnika)). [↑](#footnote-ref-4)