

UNIVERZA V MARIBORU

PRAVNA FAKULETA

MAGISTRSKA NALOGA

**POSEBNA UREDITEV OBRAČUNAVANJA DAVKA NA DODANO  
VREDNOST ZA POTOVALNE AGENCIJE**

September 2016

Erika REŽEK

Mentor:  
red. prof. dr. Bojan Škof

## KAZALO:

<b>POVZETEK</b> .....	<b>III</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VI</b>
<b>O. UPORABLJENE OKRAJŠAVE IN KRATICE</b> .....	<b>IX</b>
<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
1.1 OPREDELITEV PROBLEMATIKE IN RAZLOGI ZA IZBOR OPREDELJENEGA PROBLEMA .....	1
1.2 RAZISKOVALNI TEZI IN CILJ MAGISTRSKE NALOGE .....	6
Raziskovalni tezi .....	6
Cilj magistrske naloge.....	6
1.3 POTEK DELA IN METODE DELA.....	7
<b>2. POSEBNA UREDITEV ZA POTOVALNE AGENCIJE</b> .....	<b>7</b>
2.1 NAČELO NEVTRALNOSTI DDV .....	8
2.1.1 Definicija načela nevtralnosti po EU predpisih.....	9
2.1.2 Uporaba načela nevtralnosti iz vidika uporabe posebne ureditve obdavčitve potovalnih agencij .....	11
2.2 UPORABA POJMOV POTNIK – KUPEC – KONČNI POTROŠNIK.....	16
2.2.1 Definicija v nacionalnih zakonodajah posameznih držav članic.....	17
2.2.2 Prodaja turističnih aranžmajev – ko je naročnik davčni zavezanec (B2B) .....	19
2.2.3 Prodaja turističnih aranžmajev – naročnik zasebni potrošnik (B2C) .....	21
2.3 POSEBNOSTI ZNOTRAJ EVROPSKE UNIJE.....	22
2.4 SODBE EU .....	22
<b>3. STORITVE POTOVALNIH AGENCIJ IN ORGANIZATORJEV POTOVANJ</b> .....	<b>26</b>
3.1 OBRAČUN DDV V POTOVALNIH AGENCIJAH .....	28
3.1.1 Uporaba posebne ureditve za potovalne agencije .....	28
3.1.2 Uporaba splošne ureditve za potovalne agencije.....	31
3.1.3 Razlika med uporabo posebne in med uporabo splošne ureditve za potovalne agencije .....	33
3.1.4 Posebnosti znotraj Evropske unije.....	34
3.1.4.1 Obdavčitev turističnih storitev na Nizozemskem .....	34
3.1.4.2 Kako so obdavčene storitve potovalnih agencij na Slovaškem.....	35
3.1.4.3 Obdavčitev turističnih storitev v Veliki Britaniji .....	38
3.1.4.3.1 Določitev davčne osnove in odbitek vstopnega DDV .....	41
3.1.4.4 Obdavčitev turističnih storitev v Nemčiji .....	44
3.1.4.4.1 Posebnosti, ki veljajo v Nemčiji .....	49
3.1.4.5 Obdavčitev turističnih storitev na Danskem .....	52
3.1.5 Slovenija - potovalna agencija posluje v svojem imenu in za svoj račun (organizator potovanja).....	53
3.1.6 Slovenija - potovalna agencija posluje kot posrednik v tujem imenu in za tuj račun – podposrednik (v panogi poznan kot subagent) .....	55
3.1.6.1 Prodaja aranžmaja podposredniku v Sloveniji.....	55
3.1.6.2 Prodaja aranžmaja podposredniku s sedežem v Evropski uniji .....	56
3.1.6.3. Prodaja aranžmaja podposredniku s sedežem izven Evropske unije.....	58
3.2 KRAJ OPRAVLJANJA POTOVALNIH STORITEV .....	59
3.3 OBDAVČITEV POSREDNIŠKIH STORITEV .....	60
3.3.1 Priznana provizija organizatorja potovanja .....	61
3.3.2 Priznana provizija tuje agencije s sedežem v Evropski uniji.....	62
3.3.3 Priznana provizija tuje agencije s sedežem izven Evropske unije .....	63
3.4 OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV, KI JIH OPRAVLJAJO POTOVALNE AGENCIJE.....	64
3.4.1 Avtobusni prevozi .....	64
3.4.2 Zračni, železniški in ladijski prevozi.....	65

3.5 RAČUNI ZA OPRAVLJENE TURISTIČNE STORITVE.....	66
3.5.1 Izdani računi.....	66
3.5.1.1 Predpisi, ki urejajo izdajo računov .....	66
3.5.1.2 Odgovornost za pravilno obračunani DDV.....	70
3.5.1.3 Pregled davčnih dejavnosti na aranžmajih .....	70
3.5.1.4 Datum opravljene storitve – zapiranje aranžmajev .....	72
3.5.2 Prejeti računi.....	73
3.5.2.1 Omejitev pravice odbitka DDV .....	73
3.6 DAVČNA OSNOVA IN POPRAVEK DAVČNE OSNOVE .....	74
3.6.1 Kalkulacije – ugotavljanje marže .....	75
3.7 NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI .....	76
3.8 DAVČNO OBDOBJE, OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVČNE OBVEZNOSTI.....	77
<b>4. ODPRTA VPRAŠANJA .....</b>	<b>78</b>
4.1 EVROPSKA UNIJA.....	78
4.2 SLOVENIJA .....	86
<b>5. SKLEPNE MISLI .....</b>	<b>88</b>
<b>6. LITERATURA .....</b>	<b>99</b>
<b>7. VIRI .....</b>	<b>102</b>
<b>8. PRILOGE .....</b>	<b>104</b>

## POVZETEK

V magistrski nalogi sem predstavila problematiko obdavčitve potovalnih agencij z vidika njene obdavčitve z davkom na dodano vrednost. Direktiva Sveta 2006/112/ES omogoča državam članicam uporabo posebne ureditve za potovalne agencije tako, da je z DDV obdavčena le razlika v ceni, marža, ki jo doseže potovalna agencija v zvezi z opravljenimi storitvami do naročnika storitev. Pogoj, ki ga določa ta zakonodaja, je, da potovalna agencija deluje v svojem imenu in za svoj račun in pri zagotavljanju svojih storitev uporablja blago in storitve, ki jih potovalni agenciji dobavijo drugi davčni zavezanci. Rezultat te obdavčitve je, da je kupljena storitev obdavčena tam, kjer je dejansko potrošena, storitve, ki jih vezano na to potovanje zaračuna potovalna agencija, pa so obdavčene tam, kjer je sedež potovalne agencije.

Prav tako uporaba te ureditve omogoča, da potovalna agencija prodane storitve šteje kot sestavljene (enotne) storitve in jih kot take zaračuna neposredno potniku. Tu pa se že postavi vprašanje, kdo je potnik: naročnik, ki kupi in koristi te storitve, ali je to le končni kupec (običajno potovanje koristi fizična oseba) ali je potnik lahko tudi druga potovalna agencija, ki potovanje kupi in ga naprej proda končnemu kupcu? To vprašanje sem izpostavila v prvem delu naloge tako, da sem podrobno analizirala določila, ki so povezana s to ureditvijo.

Že prvotna Direktiva Sveta 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost iz leta 1977 je v definiciji določila 1. odstavek 26. člena, v katerem je opredeljeno področje uporabe posebne ureditve, uporabila izraz »naročnik«, ang. »customer«, v ostalih odstavkih pa »potnik«, ang. »traveller«. Direktiva Sveta 2006/112/ES iz leta 2006 je to povzela, vendar je nastal problem pri prevajanju tega določila v jezike držav članic, saj so nekatere države pojem »kupec« kot naročnik storitev uporabile le enkrat, nekatere države članice pa so povsod uporabile pojem »potnik«.

Za namene maržne ureditve potnik ni nujno nekdo, ki potuje. Namen zakonodajalca je bil, da se termin potnik ne omeji le na ozko kategorijo oseb, pač pa velja za kupce, ki koristijo počitniški paket in vključuje tudi druge potovalne agencije, ki to storitev prodajo naprej. V nasprotnem je kršeno načelo nevtralnosti med davčnimi zavezanci in povzroča izkrivljeno konkurenco med gospodarskimi subjekti.

Na ravni Evropske unije je tako potrebno jasno opredeliti, da se t.i. maržni obračun uporablja za potovalne agencije v odnosu do naročnika storitev in to ne glede na to ali je to pravna ali fizična oseba in da velja poenoten način na ravni vseh držav članic.

Evropska komisija je tako že leta 2002 izpostavila problem uporabe posebne maržne ureditve za potovalne agencije in je predlagala spremembo člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS. Po mnenju Evropske komisije se v skladu s to zakonodajo maržna ureditev uporablja le, če je kupec potnik (t.i. potnikov pristop). V letu 2007 je Evropska komisija začela postopek proti več državam

članicam in je proti osmim državam članicam<sup>1</sup> na Sodišče EU vložila postopek presoje uporabe posebne ureditve. Te države so maržno ureditev uporabljale ne glede na to, ali je kupec tudi dejanski potnik ali ne (t.i. »kupčev pristop«). Sodišče EU je v letu 2013 odločilo v prid tem državam, tako, da se lahko maržna ureditev uporabi za vse vrste strank, tako v odnosu, ko potovalna agencija proda potovanje drugi potovalni agenciji, t.j. naročniku storitev, kot v odnosu do končnega potrošnika, t.j. kupcu storitev.

Ta sodba pa je povzročila precej nesoglasja s strani potovalnih agencij, ki so v nalogi tudi podrobneje pojasnjena v tretjem delu, kjer sem za primerjavo vzela države članice, ki kljub tej razsodbi še vedno postopajo drugače.

Prav tako se postavlja vprašanje določitve marže, ki jo potovalna agencija doseže za posamezno potovanje. Ali se marža kot taka ugotavlja za vsako posamezno potovalno storitev ali se lahko izračuna za celotno davčno obdobje? Skladno z Direktivo Sveta 2006/112/ES marža potovalne agencije pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik (brez DDV) in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobavo blaga in storitev, ki jih potovalni agenciji opravijo drugi davčni zavezanci. Iz teh določil je razumeti, da je ugotavljanje marže vezano na posamezno potovanje in ne na skupek potovanj, ki jih potovalna agencija opravi v določenem davčnem obdobju. Marža se tako izračunava na podlagi posameznih transakcij, ki jih potovalna agencija opravi znotraj davčnega obdobja.

Kljub tej določbi Direktive Sveta 2006/112/ES, pa Evropska komisija še vedno poziva posamezne države članice naj spremenijo svojo zakonodajo o uporabi posebne ureditve za potovalne agencije, saj še vedno uporabljajo princip izračunavanja enotne profitne marže za vse potovalne pakete, ki jih prodajo v določenem davčnem obdobju.

V magistrski nalogi sem se opredelila tudi do tega problema in sem zato tudi s praktičnimi primeri primerjalno prikazala vpliv tega načina na poslovanje potovalnih agencij znotraj posameznih držav članic.

V zadnjem delu magistrske naloge sem povzela vsa odprta vprašanja, s katerimi se še vedno ukvarja Evropska komisija. Države članice namreč določila Direktive Sveta 2006/112/ES še vedno različno implementirajo v nacionalni zakonodaji, zato je te anomalije potrebno odpraviti, bodisi na ravni spremembe Direktive Sveta 2006/112/ES bodisi na ravni Sodišča EU, ki še vedno presoja zadeve povezane s transakcijami obdavčitve posebne ureditve za potovalne agencije.

Dokler pa te dileme ne bodo urejene na evropski ravni, bo še vedno prihajalo do t.i. kršenja načela nevtralnosti in do izkrivljanja konkurence med potovalnimi agencijami, s čimer se raziskava v nalogi tudi zaključuje.

---

<sup>1</sup> Zadeva Evropska komisija proti Kraljevini Španiji (C-189/11), zadeva Evropska komisija proti Poljski (C-193/11), Evropska komisija proti Italiji (C-236/11), Evropska komisija proti Češki republiki, (C-269/11), Evropska komisija proti Grčiji (C-293/11), Evropska komisija proti Franciji (C-296/11), Evropska komisija proti Finski (C-309/11) in Evropska komisija proti Portugalski (C-450/11), vir:<http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

Posebna maržna ureditev mora namreč zagotavljati pravilno porazdelitev vseh davčnih prihodkov (DDV) med krajem, kjer ima potovalna agencija sedež, in krajem, kjer se osnovna storitev izvaja. Posebnost posebne maržne ureditve je predvsem ukrep za poenostavitev postopkov obdavčevanja z namenom, da bi se potovalne agencije lahko izognile zahtevam, da se morajo registrirati za DDV v vsaki državi članici Evropske unije, kjer potekajo s potovanjem povezane storitve. Ta namen pa je dosežen le z dosledno uporabo posebne ureditve obdavčevanja z DDV, ki po DDV zakonodaji velja za potovalne agencije.

## ABSTRACT

The master's thesis presents travel agencies' taxation issue from the point of view of their imposition of value added tax. The Council Directive 2006/112/EC allows the Member States to use a special tour operator's scheme which provides only for the margin, the difference in price, obtained by the travel agent in respect of the services rendered to the customer to be subject to the value added tax. The condition laid down by such legislation is that the tour operator acts on its own behalf and for its own account and, providing its services, uses the goods and services supplied by other taxable persons. The result of such taxation is that the purchased service gets subject to taxation at the place where it is actually supplied, whereas the services charged by the tour operator are taxed where the headquarters of the travel agency is.

The application of this scheme enables the travel agency services to regard the service as a composite (combined) service, and charges them as such directly to the traveller. The question is raised of who is the customer – the client that purchases and uses these services. Is the customer the final purchaser (usually a travel arrangement is purchased by a natural person) or can another travel agency purchase and resell the travel arrangement to the final customer? This question was highlighted in the first part of the paper with a detailed analysis of the scheme's provisions.

The original Council Directive 77/388/EEC on the common value added tax scheme from 1977 defined the scope of the special scheme in paragraph 1, Article 26, and used the term »customer«, however, the term »traveller« was used in the following paragraphs. The Council Directive 2006/112/EC from 2006 used the same terminology, however, the problem emerged during the translation of this provision to the languages of the Member States, as some countries used the term »customer« as the entity ordering the services only used once, and some Member States used the term »traveller« throughout.

For the purposes of the margin scheme the »traveller« is not necessarily someone who travels. The legislator's intention was that the word »traveller« is not limited only to a narrow category of persons, but applies to »customers« that benefit the holiday package and includes other travel agencies which resell this service. Otherwise the principle of neutrality between taxable persons would be infringed and would cause distorted competition between business entities.

At the EU level, it is mandatory to identify that the so-called margin calculation applies to travel agencies in relation to the customer, regardless of whether it is a natural or a legal person and that the uniform scheme is applicable in all Member States.

As early as in 2002 the European Commission raised the issue of the use of a special (margin) scheme for travel operators and proposed an amendment of Article 26 in the Council Directive 77/388/EEC. According to the Commission, in compliance with this legislation, the margin scheme is only implemented if the purchaser is a traveller (the so-called Purchaser's approach). In 2007, the Commission initiated proceedings against several Member States and instituted the

proceedings regarding the revision of the scheme against eight Member States at the European Court of Justice.

These countries implemented the margin scheme irrespective of whether the purchaser is the traveller or not (the so-called Traveller's approach). The European Court of Justice ruled in favour of these countries<sup>2</sup> in 2013, establishing that the margin scheme can be applied to all kinds of customers, both when the travel agent resells the service to another travel agency and when the final consumer is also the purchaser of the service.

This judgement has led to considerable disagreement by travel agencies, which is explained in detail in the third part, where the Member States that still proceed contrary to the judgement are compared.

It also raises the question of determining the margin which a travel agency acquires for a single service. Is the margin, determined for every individual travel service or can it being calculated for the entire tax period? In accordance with the Council Directive 2006/112/EC, the travel agency's margin comprises the difference between the total amount paid by the passenger (excluding VAT) and the actual costs inflicted by the travel agency for the supply of goods and services provided by other taxable persons. Following these provisions, it is understood that determining the margin is based on an individual travel service and not on a set of travel services in a given tax period. Thus, the margin is calculated on the basis of individual transactions performed by the travel agency within the tax period.

Despite this provision made by the Council Directive 2006/112/EC, the European Commission still urges individual Member States to amend their legislation on the implementation of the special margin scheme for travel agents, as they still use the principle of calculating a single profit margin for all travel packages that are sold in a particular tax period.

This master thesis identifies this problem and uses the practical examples in order to compare and show its impact on the travel agencies business within individual Member States.

The last part of the master's thesis summarizes all non-defined issues which are still processed by the European Commission. Namely, the Member States implement the provisions of the Council Directive 2006/112/EC differently in their national legislation, therefore, these anomalies should be eliminated, both at the level of the amendment of the Council Directive 2006/112/EC and at the level of the European Court, which is still examining the issues related to the transactions of the taxation of the special scheme for tour operators.

The thesis concludes with the topical issue which is summarized in the following statement: as long as this dilemma is not regulated at the European level the so-called violation of the neutrality principle and the distortion of competition among travel agencies will still emerge.

---

<sup>2</sup> Commission vs Spain (C-189/11), Commission vs Poland (C 193/11), Commission vs Italy (C 236/11), Commission vs Czech Republic (C 269/11), Commission vs Greece (C 293/11) Commission vs France (C 296/11), Commission vs Finland (C 309/11) and Commission vs Portugal (C 450/11), source: [http:// curia.europa.eu](http://curia.europa.eu).

Special (margin) scheme should ensure the proper distribution of tax revenues (VAT) between the place where the travel agency is established, and the place where the basic service is implemented. Its specialty is primarily the measure to simplify the taxation procedures, with a purpose to enable the travel agency to avoid the requirements to register for VAT in each EU Member State where the travel services are implemented. This purpose can only be achieved through a consistent application of the special VAT taxation scheme which is applicable for travel agencies according to the VAT legislation.

## O. UPORABLJENE OKRAJŠAVE IN KRATICE

**DDV** – davek na dodano vrednost

**DURS** – Davčna uprava Republike Slovenije

**FURS** – Finančna uprava Republike Slovenije

**TOMS** – ang. *Tour Operators' Margin Scheme*, maržna ureditev za organizatorje potovanj

**RVC** – razlika v ceni

**B2B** – ang. *Business to Business*, vrsta poslovnega sodelovanja med podjetji

**B2C** – ang. *Business to Customer*, vrsta poslovnega sodelovanja med podjetjem in končnim uporabnikom

**EU** – Evropska unija

**IBFD** – ang. *The International Bureau of Fiscal Documentation*, Mednarodni urad za fiskalno dokumentacijo

**Direktiva Sveta 77/388/EGS** – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) - (Uradni list L 145 , 13/06/1977 str. 0001 – 0040)

**Direktiva Sveta 2006/112/ES** - Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost - (UL L 347, 11.12.2006, str. 1)

**ZDDV-1** - Zakon o davku na dodano vrednost, (Ur.l. RS št. 117/06, 33/09, 85/09, 85/10, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, 86/14, 90/15)

**Pravilnik o izvajanju ZDDV-1** – Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, (Ur.l. RS št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09 , 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16)

**ECTA** – ang. *The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations*, Evropsko združenje turističnih agencij in organizatorjev potovanj

**GEFTA** – ang. *Guild of European Business Travel Agents*, Evropsko cehovsko združenje potovalnih agencij za poslovna potovanja

**ETOA** – ang. *European tourism Association*, Evropsko turistično združenje

**Sodišče EU** – Sodišče Evropske unije

# 1. UVOD

## 1.1 OPREDELITEV PROBLEMATIKE IN RAZLOGI ZA IZBOR OPREDELJENEGA PROBLEMA

Storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj so določene v 3. poglavju Zakona o davku na dodano vrednost,<sup>3</sup> od 97. do 100. člena<sup>4</sup> oz. v členih 306 - 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.<sup>5</sup> Turistična agencija zaračunava enotno storitev potovanja in obračunava DDV skladno z navedenimi določili ZDDV-1 oz. Direktive Sveta 2006/112 ES in zgolj od t.i. razlike v ceni (marže).

---

<sup>3</sup> Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1, (Ur.l. RS št. 117/06, 33/09, 85/09, 85/10, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, 86/14, 90/15).

<sup>4</sup> 97. člen (storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj)

(1) Če potovalna agencija deluje v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporablja dobave blaga ali storitev drugih davčnih zavezancev, obračunava in plačuje DDV v skladu s tem podpoglavjem.

(2) Določbe tega člena se ne nanašajo na potovalno agencijo, ki deluje le kot posrednik (v imenu in za račun potnika) in za katero se pri določanju davčne osnove uporablja točka c) šestega odstavka 36. člena tega zakona.

(3) V tem podpoglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.

(4) Transakcije v zvezi s potovanjem, ki jih opravi potovalna agencija pod pogoji iz tega člena, se obravnavajo kot enotna storitev, ki jo potovalna agencija opravi potniku.

(5) Storitve potovalne agencije je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali poslovno enoto, iz katere je opravila storitev.

98. člen (davčna osnova)

Davčna osnova in cena brez DDV, glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je razlika med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.

99. člen (oproščene transakcije)

(1) Če so transakcije, ki jih potovalna agencija zaupa v izvedbo drugim davčnim zavezancem, opravljene zunaj Unije, se storitev potovalne agencije šteje kot oproščena storitev posredovanja v skladu s 55. členom tega zakona.

(2) Če so transakcije iz prvega odstavka tega člena opravljene tako znotraj Unije kot zunaj nje, je oproščen samo tisti del storitev potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Unije.

100. člen (odbitek in vračilo DDV)

Potovalna agencija nima v nobeni državi članici pravice do odbitka DDV niti do vračila DDV, ki ji ga zaračunajo drugi davčni zavezanci od transakcij, ki so jih nudili neposredno potniku.

<sup>5</sup> ( UL L št. 347 z dne 11.12.2006, str.1).

Člen 306

1. Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s potniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.

Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki in za katere se za izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.

2. V tem poglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.

Člen 307

Transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije potniku.

Enotna storitev je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.

Člen 308

Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 8 člena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

Člen 309

Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj EU, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153.

Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj EU pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj EU.

Člen 310

DDV, ki ga potovalni agenciji zaračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v členu 307, in so v neposredno korist potnika, nima pravice do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.

Kateri postopek obdavčenja se uporablja, je pogojeno s statusom potovalnih agencij.<sup>6</sup> Odvisno je torej od tega ali te pravne osebe nastopajo v prometu do potnikov v svojem imenu in za svoj račun (organizatorji potovanj), oziroma le kot posredniki, to je v imenu in za račun drugega davčnega zavezanca (potovalne agencije). Od statusa potovalne agencije je odvisna davčna osnova, od katere se obračunava DDV, kot tudi sam način obdavčenja.

Splošno je z Direktivo Sveta 2006/112/ES državam članicam omogočena uporaba posebne ureditve, ki velja za turistične agencije. Maržna ureditev ima svojo zasnovo v členu 26 Direktive Sveta 77/388/EGS.<sup>7</sup> Če potovalna agencija, ki posluje v svojem imenu, pri zagotavljanju potovanj uporablja dobave ali storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, je treba vse transakcije šteti za eno dobavo, ki se obdavči z DDV v državi članici potovalne agencije. Za davčno osnovo se šteje marža potovalne agencije – to je razlika med stroški za dobave blaga in storitev, ki jih vključi v paket, ki ga prodaja, vključno z DDV, in med ceno, brez DDV, ki jo zaračuna za ta paket.<sup>8</sup>

Storitve potovalnih agencij (turistični aranžma),<sup>9</sup> ki jih ta zaupa v izvedbo drugim davčnim zavezancem in se kot take opravijo na ozemlju Evropske unije, so obdavčene z DDV, storitve potovalnih agencij, ki so opravljene v celoti zunaj Evropske unije, pa so oproščene plačila DDV. Storitve potovanja, ki se delno opravi v Evropski uniji in delno izven Evropske unije, je oproščena plačila DDV le za tisti del storitev, ki bo opravljena izven Evropske unije.

---

<sup>6</sup> Za potovalno agencijo pa se ne štejejo le tisti davčni zavezanci, ki so registrirani za to področje, pač pa tudi vsi tisti, ki izvajajo storitve organiziranja potovanj. Heinzer A.: DDV kristalček, Turizem in gostinstvo, Däshofer, 2011.  
<sup>7</sup> Priloga II k sklepnim predlogom, Generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-296/11 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti republiki Finski, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki »DDV posebna ureditev za potovalne agente«.

Člen 26 Direktive Sveta 77/388/EGS  
„Posebna ureditev za potovalne agente

1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki oz. kupci v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c) – predhodnik točke (c) prvega odstavka člena 79 Direktive Sveta 77/388/EGS. V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 22 člena 3 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven EU, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj EU pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj EU.

4. Davek, ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist potnika, ni upravičen do odbitka ali vračila v katerikoli državi članici.“ Vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

<sup>8</sup> Prav tam, Maržna ureditev, točka 4.

<sup>9</sup> Vnaprej pripravljen turistični proizvod, ki ga organizator potovanja sestavi iz vsaj dveh delnih turističnih proizvodov za neznanega kupca. Najbolj pogosti turistični aranžmaji so počitnice, potovanja in izleti. Vir: <http://www.termania.net/slovarji/turisticni-terminoloski-slovar/>.

Potovalna agencija nima v nobeni državi članici pravice do odbitka DDV niti do vračila DDV, ki ji ga zaračunajo drugi davčni zavezanci od transakcij, ki so jih nudili neposredno potniku.<sup>10</sup>

## RAZLOGI ZA IZBOR OPREDELJENEGA PROBLEMA

Ne glede na veljavna določila Direktive Sveta 2006/112/ES je državam članicam omogočeno odstopanje od te t.i. posebne ureditve za potovalne agencije.

Po podatkih Evropske komisije, situacija 1.9.2015,<sup>11</sup> je Nizozemska izvzeta iz posebne ureditve za potovalne agencije (obdavčitev razlike v ceni - RVC)<sup>12</sup> in velja oprostitev. Glede na podatke iz leta 2015, Nizozemska ne uporablja posebne ureditve obdavčitve turističnih aranžmajev znotraj Evropske unije, kot to velja po Direktivi Sveta 2006/112/ES (členi 306 - 310) in kot to velja po slovenski zakonodaji (97. – 100. člen ZDDV-1).

Posebnosti veljajo tudi za Slovaško in Veliko Britanijo,<sup>13</sup> iz tabele Evropske komisije sledi, da za ti dve državi velja (0) ničta stopnja DDV – oprostitev s pravico do odbitka predhodnega davka.

Situacija 1.1.2016,<sup>14</sup> razdelek VI,<sup>15</sup> pa že kaže na to, da naj bi vse države članice Evropske unije pri obdavčitvi potovalnih agencij uporabljale maržno ureditev.<sup>16</sup>

Problem pri uporabi posebne, maržne<sup>17</sup> ureditve je tudi terminološki, ki se uporablja v nekaterih jezikovnih različicah določb Direktive Sveta 2006/112/ES (členi 306 - 310) in sicer ali se ta uporablja zgolj v odnosu do dejanskega potnika ali ne (»kupčev pristop«).<sup>18</sup>

---

<sup>10</sup> 100. člen ZDDV-1.

<sup>11</sup> Vir:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

<sup>12</sup> Davčna osnova - 98. člen ZDDV-1: Davčna osnova in cena brez DDV, glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je razlika med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.

<sup>13</sup> 0 = ang. zero rate, ničta stopnja.

<sup>14</sup> European Commission: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.(2016)-EN

<sup>15</sup> VAT rates generally applied in the member states of the certain products or services.

<sup>16</sup> Skladno z opombami tega dokumenta, Taxud.c.(2016)-EN, prejete informacije s strani posameznih držav članic še niso bile preverjene, zato Evropska komisija ne more biti pristojna za točnost teh podatkov.

<sup>17</sup> Razlika med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

<sup>18</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2012, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-269711 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti republiki Finski, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki »DDV posebna ureditev za potovalne agente«. Točka 1. »Evropska komisija v tej vrsti postopkov za ugotavljanje kršitev nasprotuje razlagi Direktive 2006/112,(2) v skladu s katero osem držav članic meni, da se posebna maržna ureditev DDV za potovalne agente („maržna ureditev“), določena v členih od 306 do 310 te direktive (Priloga I k tem sklepnim predlogom) uporablja, ne glede na to, ali je kupec dejansko potnik ali ne. Na podlagi terminologije, uporabljene v nekaterih jezikovnih različicah zadevnih določb, se to označuje kot „kupčev pristop“. Evropska komisija zatrjuje, da se v skladu z veljavno zakonodajo (in v skladu s prakso v ostalih državah članicah) maržna ureditev uporablja le, če je kupec potnik. Njena razlaga se na podlagi terminologije iz drugih jezikovnih različic označuje kot „potnikov pristop“. To je bistveno vprašanje v vseh teh zadevah in sploh edino vprašanje v sedmih od teh zadev.« Vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

Posamezne države članice različno obravnavajo prodajo turističnih aranžmajev v odnosu do davčnega zavezanca, tj. do druge potovalne agencije (B2B)<sup>19</sup> in v odnosu do končnega kupca (B2C).<sup>20</sup>

Sodišče EU je septembra 2013 v sodbi proti Španiji<sup>21</sup> zaradi izvajanja enakega sistema odločilo, da ta posebna ureditev ne velja samo za zasebne potnike, ampak za vse stranke, vključno s podjetji. Poleg tega bi morala potovalna agencija izračunati maržo za posamezno potovalno storitev in ne sme narediti skupnega izračuna marž za DDV za celotno davčno obdobje.

Sodišče EU je odločilo v številnih primerih v zvezi z razlago različnih določb sheme obdavčenja marže (C-149/01 - First Choice Holidays, C-291/03 - My travel plc in Commissioners of Customs & Excise; C-200/04 - Finanzamt Heidelberg proti iSt internationale Sprach-und Studienreisen GmbH; C-31/10 - Minerva Kulturreisen GmbH; C-557/11 - Maria Kozak proti Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie; C-189/11 - Evropska komisija proti Kraljevini Španiji; C-220/11 - Star Coaches s. r. o.; C-300/12 - Ibero Tours; C-599/12 - Jetair NV in BTW- eenheid BTWE Travel4yo).

V svežnju kršitev, ki jih vsak mesec ugotavlja Evropska komisija,<sup>22</sup> je naveden pregled odločitev o sprožitvi in nadaljevanju postopkov zoper države članice, ki niso izpolnile obveznosti iz zakonodaje EU. Ti sklepi kot taki zajemajo različne sektorje in področja EU, njihov namen pa je zagotoviti pravilno uporabo prava EU v dobro državljanov in podjetij.<sup>23</sup>

Evropska komisija še vedno poziva posamezne države članice, da naj spremenijo svojo zakonodajo za obdavčitev storitev z DDV za potovalne agencije.

Evropska komisija je v okviru paketa rešitev (Bruselj, 24. September 2015),<sup>24</sup> Nemčijo uradno pozvala, naj spremeni svojo zakonodajo o DDV o uporabi posebne ureditve za potovalne agencije, kot sledi: »Shema potovalnim agencijam omogoča, da kot davčno osnovo za DDV določijo tako imenovano „cenovno maržo“ (razliko med dejanskimi stroški agencije in celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik). V skladu z veljavno nemško zakonodajo o DDV se ta ureditev o maržah lahko uporablja le za potovalne storitve za zasebne končne uporabnike.

---

<sup>19</sup> B2B — Business to Business Od podjetja do podjetja. To kaže na vrsto poslovnega sodelovanja med podjetji.

<sup>20</sup> B2C — Business to Consumer Od podjetja do kupca. To kaže na vrsto poslovnega sodelovanja med podjetjem in končnim uporabnikom.

<sup>21</sup> Zadeva C-189/11, vir: [http:// curia.europa.eu/](http://curia.europa.eu/), vpogled 8.5.2016.

<sup>22</sup> Če Evropska komisija meni, da država EU krši pravila EU, lahko zadevo predloži sodišču. Evropska komisija to stori, če zadevna država ni spremenila svoje zakonodaje, potem, ko je Evropska komisija to zahtevala. Evropska komisija, Politike Evropske Unije, Obdavčevanje, Luxemburg: Urad za publikacije, januar 2015.

<sup>23</sup> Povzeto po poročilu Evropske komisije – MEMO -16 -1452.

<sup>24</sup> MEMO/15/5657, 7. Obdavčevanje in carinska unija.

Potovalnim agencijam prav tako omogoča, da določijo enotno profitno maržo<sup>25</sup> za vse počitniške pakete, prodane v določenem davčnem obdobju.«

Aprilski sveženj kršitev - Bruselj, 28. aprila 2016, spet zajema kršitev Nemčije, v točki 8 Davčna ureditev in carinska unija poročila, kot sledi:

»Predložitev zadeve Sodišču EU<sup>26</sup>

Davčna ureditev: Evropska komisija proti Nemčiji začne postopek pred Sodiščem EU, ker ni spremenila predpisov o DDV za potovalne agencije.

Evropska komisija se je odločila, da pred Sodiščem EU sproži postopek proti Nemčiji zaradi nepravilne uporabe posebne ureditve davka na dodano vrednost (DDV) za potovalne agencije, kot je določeno v direktivi o DDV (Direktiva Sveta 2006/112/ES). Namen te ureditve je poenostavitev in sprememba pravil o DDV, ki se uporabljajo za potovalne agencije, ki prodajajo potovalne pakete v EU. To ureditev morajo obvezno uporabljati vse potovalne agencije, pod pogojem, da so izpolnjeni pogoji iz Direktive Sveta 2006/112/ES. Ta določa, da morajo potovalne agencije postaviti svojo razliko v ceni (razlika med dejanskimi stroški potovalne agencije in celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik) kot davčno osnovo za DDV. Namen tega pravila je ustvariti enotne pogoje delovanja za ponudnike in odpraviti izkrivljanja konkurenčnosti. Evropska komisija je Nemčiji 24. septembra 2015 poslala obrazloženo mnenje. Ker Nemčija ni uskladila svoje zakonodaje z zakonodajo EU, se je Evropska komisija odločila, da proti Nemčiji sproži postopek pred Sodiščem EU.

Obrazloženi mnenji

Davčna ureditev: Evropska komisija poziva Nemčijo, naj spremeni svoje predpise o DDV za čezmejni cestni potniški promet

Evropska komisija je uradno pozvala Nemčijo, naj spremeni svoje predpise o davku na dodano vrednost (DDV) za čezmejni cestni potniški promet. Nemčija trenutno uporablja predpise o DDV, ki obravnavajo storitve čezmejnega potniškega prometa na kratke razdalje (pod 10 km) za namene obdavčitve kot tujo storitev, kar pomeni, da v Nemčiji takšne storitve niso obdavčljive. Storitve potniškega prometa morajo biti v skladu z zakonodajo EU obdavčene na kraju, kjer se opravi prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja. Čezmejni avtobusni prevoz, ki se delno

---

<sup>25</sup> Izračun marže na podlagi izvedenih transakcij je zelo obremenjujoče in celo neizvedljivo zaradi različnih dejstev. ECTTA navaja naslednje vzroke: davčna osnova ne more biti določena na prodajnem mestu to je na mestu izdaje računa; zaradi poznega prejema računov dobaviteljev; vračilo plačila za odpovedi kupcev; priznane dodatne provizije od dobaviteljev, kot so količinski popusti ob koncu leta, itd . Poleg tega, da ni mogoče razporediti obračunanih stroškov v obdobju od časa naročila do izvedbe poslov, do konca obdobja, ko je znano število transakcij (npr. zakup vodiča). To bo zahtevalo veliko popravkov (prilagoditev) računov in s tem tudi zaradi obveznosti DDV. Povzeto po ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, CR14-151/422, October 2014, str.2.

<sup>26</sup> Sodišče EU ima v skladu z 220. členom PES (Pogodba o ustanovitvi EU) nalogo, da zagotovi spoštovanje pravnih določb pri razlagi in uporabi pogodb EU. Posamične naloge sodišča so: - razlaga pravnih aktov EU, - nadzor nad delovanjem EU in - nadzor nad delovanjem držav članic. Na podlagi tožbe države članice, Sveta ali Komisije ali pa fizične ali pravne osebe, odloča Sodišče EU, če so kršeni predpisi EU. Sodbe so tako zavezujoče tudi za razlago pogodb in so s tem odločilne za razvoj prava. Sodišče EU je zato najpomembnejši akter pri razvoju evropskega prava. Petauer B, Urbanija T.: DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo, Založba Oziris, Lesce 2004, str. 44.

opravi v državi članici A in delno v državi članici B, se na primer obdavči v državi članici A za razdaljo, prepotovano v tej državi, in v državi B za ostalo prepotovano razdaljo. Predpis, ki se uporablja v Nemčiji, na podlagi direktive o DDV (Direktiva Sveta 2006/112/ES) ni dovoljen in se ne more šteti kot ukrep za poenostavitev, ker ni namenjen poenostavitvi obračunavanja DDV ampak prej temu, da se DDV sploh ne obračunava. Evropska komisija je svojo zahtevo poslala v obliki obrazloženega mnenja. Če se Nemčija v dveh mesecih ne bo zadovoljivo odzvala, lahko Evropska komisija zadevo predloži Sodišču Evropske unije.<sup>27</sup>

## **1.2 RAZISKOVALNI TEZI IN CILJ MAGISTRSKE NALOGE**

### **Raziskovalni tezi**

Prva teza:

Obdavčitev storitev potovalnih agencij je na notranjem trgu pravno neenotno regulirana, kar povzroča diskriminatorno obravnavo obdavčitve potovalnih agencij.

Druga teza:

S tem obdavčitev storitev potovalnih agencij negativno vpliva na panožno dejavnost storitev potovalnih agencij in krši načelo nevtralnosti DDV med davčnimi zavezanci.

### **Cilj magistrske naloge**

Cilj naloge je raziskati pravne vzvode, kot sledi:

1. Raziskati različno uporabo posebne ureditve za potovalne agencije v odnosu do naročnika storitev, pravne osebe (B2B), in v odnosu do zasebnega, končnega potrošnika (B2C), kar povzroča izkrivljeno konkurenco med gospodarskimi subjekti.
2. Raziskati posebnosti, ki so določene z DDV zakonodajo in temeljijo na določbah EU zakonodaje ter na nacionalnih predpisih posameznih držav članic EU.
3. Ugotoviti, ali natančnejša opredelitev rabe pojma »potnik« in »kupec« vodi k enotnemu načinu obdavčitve potovalnih agencij in k dosledni uporabi maržne ureditve. S proučitvijo nacionalne DDV zakonodaje posameznih držav članic želim podrobneje analizirati »jezikovni« vidik uporabe posebne ureditve, ki velja za potovalne agencije in njen vpliv na obdavčitev gospodarskih subjektov.

S praktičnimi primeri želim v magistrski nalogi analizirati razliko med uporabo splošne ureditve in uporabo posebne, maržne ureditve, ki odstopa od načela skupnega sistema DDV (odbitek DDV v predhodni fazi).

---

<sup>27</sup> European Commission: Fact Sheet - The April infringements' package: key decisions, April 2016.

V kontekstu obravnave vprašanja kršitve načela nevtralnosti DDV v nalogi podrobneje analiziram maržno ureditev posameznih držav in jih podrobno primerjam z interpretacijo direktivne ureditve (Direktiva Sveta 2006/112/ES).

### **1.3 POTEK DELA IN METODE DELA**

DDV zakonodaja omogoča posebne ureditve obdavčevanja, ki so kot take našteje v Evropski direktivi (Direktiva Sveta 2006/112/ES) in so vnesene v nacionalno zakonodajo posameznih držav članic. Magistrska naloga se osredotoča na posebno ureditev, ki jo omogoča DDV zakonodaja za transakcije, ki so povezane s poslovanjem potovalnih agencij in opozarja na anomalije, ki jih za tako vrsto obdavčitev dopuščajo posamezne države članice. Naloga se omeji na definicijo naročnika potovalnih storitev (raba pojma potnik – kupec) pod predpostavko, da potovalne storitve, kot vnaprej pripravljen turistični proizvod, sestavi potovalna agencija in ga proda končnemu naročniku, bodisi kot organizator potovanja, v svojem imenu in za svoj račun bodisi kot posrednik (v tujem imenu in za tuj račun).

V raziskavi so bile uporabljene različne raziskovalne metode. Splošna spoznanja v zvezi z obravnavanim problemom so opisana s pomočjo deduktivne metode. Metoda deskripcije je uporabljena za opis posameznih pojmov, ki so ključnega pomena za enotno obdavčitev potovalnih agencij. Uporabljena je bila tudi metoda kompilacije.

S pomočjo komparativne metode je bila analizirana zakonska urejenost v Sloveniji in v posameznih državah članicah Evropske unije, ki veljajo za uporabo posebne ureditve obračunavanja DDV za potovalne agencije.

Pri tem je bila v pomoč predvsem tuja literatura in viri, pa tudi razpoložljiva domača literatura, ki na obravnavanem področju kaže na posebnosti pri obdavčitvi potovalnih agencij.

## **2. POSEBNA UREDITEV ZA POTOVALNE AGENCIJE**

Potovalne agencije uporabljajo obdavčitev po posebni shemi DDV, ki je skladna določbam 306. do 310 člena Direktive Sveta 2006/112/ES (posebna ureditev za potovalne agente).

Problem potovalnih agencij je, da običajno kupujejo storitve za svoje naročnike v svojem imenu. Brez posebnih pravil, ki veljajo za potovalne agencije, bi potnik plačal DDV na znesek, ki ga plača potovalni agent, kar ima za rezultat, da je storitev obdavčena tam, kjer ima sedež potovalna agencija.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Povzeto po Terra B., Kajus J.: A guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT 2012, Volume 1, IBFD Publication, Netherlands 2012, str. 1234.

Posebna ureditev obdavčitve, ki velja za potovalne agencije zagotavlja, da je davčna osnova marža, ki jo ustvari potovalna agencija in predstavlja razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik (brez DDV) in dejanskimi stroški, ki jih ima potovalna agencija v zvezi s potovanjem z vključenim DDV. Rezultat te obdavčitve je, da je kupljena storitev obdavčena tam, kjer je dejansko potrošena, storitve, ki jih vezano na to potovanje zaračuna potovalna agencija, pa so obdavčene tam, kjer je sedež potovalne agencije.

## 2.1 NAČELO NEVTRALNOSTI DDV

Načelo davčne nevtralnosti<sup>29</sup> je temeljno načelo, ki je pomembno za vzpostavitev in delovanje skupnega sistema DDV.

V sistemu obdavčitve z DDV se med davčnimi zavezanci DDV poračunava tako, da je vselej obdavčena le razlika v ceni, ki jo davčni zavezanec zaračuna drugemu davčnemu zavezancu. DDV je stroškovno nevtralen.<sup>30</sup> Davčna osnova je dodana vrednost v posamezni reprodukcijski fazi.<sup>31</sup>

Zato je v "popolnem" svetu obdavčitev dobav med skupinami podjetij nevtralna.<sup>32</sup>

V teoriji so več ali manj poznane tri metode obračunavanja DDV.

Prva je odštevalna metoda<sup>33</sup> po kateri davčni zavezanec od zneskov prodaj odšteje zneske nabav. To zanj predstavlja davčno osnovo, ki jo pomnoži s predpisano davčno stopnjo in dobi znesek davka za plačilo.

Druga je seštevalna metoda. Ta temelji na izhodišču, da je dodana vrednost v določenem časovnem obdobju enaka znesku plačila delovne sile in kapitala, ki jo zavezanec uporabi pri ustvarjanju dodane vrednosti.<sup>34</sup> Dodana vrednost, ki je osnova za obračuna DDV, se ugotovi tako, da se seštejejo zneski plač, obresti, najemnin in dobiček v določenem časovnem obdobju (ne pa tudi amortizacija).

---

<sup>29</sup> Davčna nevtralnost pomeni, da se z davki ne vpliva na odločitve proizvajalcev oz. izvajalcev storitev o tem kaj bodo proizvajali oz. katere storitve bodo opravljali. Davčna nevtralnost je zagotovljena takrat, ko proizvajalci in ponudniki storitev ne spreminjajo organizacijskih oblik ali metod poslovanja zaradi davkov in ko potrošniki zaradi davkov ne spreminjajo odločitev o tem ali bodo določen izdelek kupili ali ne. Šircelj A.: Davek na dodano vrednost v državah Evropske unije, Center Marketing International, 1996, str. 41.

<sup>30</sup> Ošljaj B.: Davek na dodano vrednost, Kratko in jedrnat, MFB Consulting, 1999, str. 11.

<sup>31</sup> Guzina B., Potočnik R., Davek na dodano vrednost, Priročnik za nabavnike, prodajnike, finančnike in računovodje, Nucleus Consulting, d.o.o., 1999, str. 18.

<sup>32</sup> Therefore, in a "perfect" world, the taxation of supplies between groups of companies is neutral. Pfeiffer S.: VAT grouping from a European Perspective, IBFD Volume 34 in the Doctoral Series, Netherlands 2015, str. 4.

<sup>33</sup> Ob uporabi odštevalne metode je skupno plačan davek od vseh družb manjši kot pri uporabi kreditne metode, ob predpostavki, da so medfazni izdelki obdavčeni z nižjo stopnjo kot izdelki, ki se prodajajo končnemu potrošniku. Šircelj A.: Davek na dodano vrednost v državah Evropske unije, Center Marketing International, 1996, str. 21.

<sup>34</sup> Vrničar M., Beč N.: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana 2007, str. 55.

Najbolj razširjena in poznana tudi pri nas v Sloveniji pa je kreditna metoda<sup>35</sup> oz. metoda odbitka DDV, ki pomeni poračunavanje DDV v posameznih transakcijah med davčnimi zavezanci, DDV pa se plača od davčne osnove, ki predstavlja razliko v ceni, ki jo pri prodaji ustvari davčni zavezanec.

Po splošni ureditvi obračunavanja DDV (tj. poračunavanje DDV po posameznih transakcijah med davčnimi zavezanci) ima tako DDV za davčnega zavezanca nevtralni učinek. Davčni zavezanec (kupec blaga oz. naročnik storitev) odbije DDV, ki mu ga zaračuna prodajalec blaga oz. izvajalec storitev. Ko naprej proda blago oz. opravi storitev, obračuna DDV na ceno, ki jo oblikuje za končnega kupca. Njegova davčna obveznost za plačilo DDV tako predstavlja razlika med prodajno ceno (DDV, ki ga je zaračunal končnemu kupcu)<sup>36</sup> in nabavno ceno, (DDV, ki ga je on plačal prodajalcu in ga je v svojem davčnem obračunu odštel od svoje davčne obveznosti).

Davčna osnova predstavlja neto prodajno ceno<sup>37</sup> minus neto nabavna cena blaga oz. storitev. Zaradi delovanja potrošnega tipa davka na dodano vrednost, ki ne omogoča veliko izjem in oprostitev, ničta stopnja pa je v večini držav predpisana za izvoz, DDV na proizvajalce blaga in na izvajalce storitev ter tudi potrošnike v večini primerov deluje nevtralno, saj potrošniki zaradi DDV ne spreminjajo svojih odločitev glede nakupov, proizvajalci in izvajalci storitev pa zaradi DDV ne spreminjajo svojega poslovanja.<sup>38</sup>

V skladu z načelom nevtralnosti mora zakonodajalec poskrbeti, da davek ne vpliva na ekonomske odločitve davčnih zavezancev. Načelo nevtralnosti zahteva tudi, da se kreditna metoda izračunavanja DDV oblikuje tako, da ne pride do kopičenja davčne obveznosti – to je, da se davčnemu zavezancu omogoči, da lahko celotno davčno breme prek odbitka vstopnega davka prevali na svojega kupca, ne pa, da bi zaradi prepovedi odbitka moral del davka prenesti v svoje stroške oz. za ta »skriti« del davka zmanjšati svoj dobiček.<sup>39</sup>

### **2.1.1 Definicija načela nevtralnosti po EU predpisih**

Preambula Direktive Sveta 2006/112/ES, odstavek 4, navaja, da je uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni Evropske unije.

---

<sup>35</sup> Kreditna metoda obračuna ima iz systemskega vidika pomembno prednost, saj uveljavitev nižjih stopenj (in oprostitev) v posameznih fazah prometa nima negativnih posledic za finančne prihodke od davka na dodano vrednost. Pri kreditni metodi je višina davčne obveznosti odvisna od višine davčne stopnje v zadnji fazi prometa izdelkov ali storitev. Šircelj A.: prav tam, str.21.

<sup>36</sup> Slabost davka na dodano vrednost je, da ni socialno pravičen, ker davek zlasti bremeni prebivalstvo z nižjimi dohodki, ki večino svojega dohodka potroši. Milost F., Milunovič V.: Obdavčitev podjetij, Visoka šola za management v Kopru, 2001, str. 67.

<sup>37</sup> Cena brez DDV.

<sup>38</sup> Povzeto po Bavčar M.: Davek na dodano vrednost v gostinstvu in turizmu, diplomska naloga, Turistica Visoka šola za turizem Portorož, Portorož, marec 2000.

<sup>39</sup> Prav tam, str. 56.

Skupni sistem DDV<sup>40</sup> bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost<sup>41</sup> konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.<sup>42</sup>

Evropske pravne podlage za obdavčitev z DDV veljajo za vse države članice in so pomembne za razumevanje razmerja med evropskim in nacionalnim davčnim pravom ter uporabo prava v konkretnih primerih poslovne prakse. Celoten sistem DDV temelji na načelu nevtralnosti, v luči katerega je treba razlagati določbe predpisov, ki urejajo DDV, in ki ga je v sodni praksi pojasnilo Sodišče EU. Način, kako davčni in sodni organi, pa tudi zavezanci in strokovna javnost razlagajo in izvršujejo davčne predpise, mora torej pri konkretnih primerih odbitka DDV slediti načelu nevtralnosti in pri tem upoštevati, da mora biti praviloma DDV sorazmeren ceni blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so bile v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravljene pred fazo, v kateri se davek obračuna.<sup>43</sup>

Načelo davčne nevtralnosti, ki je bistvo sistema DDV, je v praksi zelo pogosto kršeno, zato je Sodišče EU največkrat ugotavljalo, ali je to načelo upoštevano ali ne. Poglejmo nekaj primerov.

Sodba Sodišča EU v zadevi C-284/11, navaja, da skupni sistem DDV zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV.<sup>44</sup>

Čeprav lahko države članice v skladu s členom 273 Direktive Sveta 2006/112/ES sprejmejo ukrepe, da zagotovijo pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, pa ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za doseg te ciljev, in ne smejo ogroziti nevtralnosti DDV.<sup>45</sup>

Poleg tega je Sodišče EU v tej sodbi razsodilo, da temeljno načelo nevtralnosti DDV zahteva, da se odobri odbitek vstopnega DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik zadevnih storitev zavezan za plačilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko povzročile, da bi bilo uveljavljanje te pravice nemogoče.<sup>46</sup>

Skupni sistem DDV zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ki davčnega zavezanca razbremeni plačila DDV, ki ga je dolžan obračunati ali ga je

---

<sup>40</sup> Sistem DDV doseže najvišjo stopnjo enostavnosti in nevtralnosti, ko se davek obračunava na najbolj splošen možni način ter ko njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije, kot tudi opravljanja storitev. Odstavek 5 preambule Direktive Sveta 2006/112/ES.

<sup>41</sup> Da bi ohranili nevtralnost DDV, morajo biti stopnje, ki jih uporabljajo države članice, takšne, da po splošnem pravilu omogočajo odbitek davka, uporabljenega v predhodni fazi. Prav tam, odstavek 30.

<sup>42</sup> Prav tam, odstavek 7.

<sup>43</sup> Demšar K.: Evropske pravne podlage za obdavčitev z DDV in načelo nevtralnosti: Revija o reviziji, letnik 22, številka 6, december 2011, strani 103-111.

<sup>44</sup> Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 12. julija 2012, „DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka DDV – Načelo učinkovitosti – Zavrnitev pravice do odbitka DDV – Načelo davčne nevtralnosti“ V zadevi C-284/11, katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 25. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 8. junija 2011, v postopku EMS-Bulgaria Transport OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ Plovdiv, točka 43, vir: <http://curia.europa.eu/juris>.

<sup>45</sup> Prav tam, točka 47.

<sup>46</sup> Prav tam, točka 62.

obračunal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti v skladu s členom 167 Direktive Sveta 2006/112/ES, po katerem pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.<sup>47</sup>

V sodbi Sodišča EU, v zadevi C-499/13, Marian Macikowski vezano na načelo sorazmernosti in davčne nevtralnosti je Sodišče EU razsodilo, da je Člene 206, 250 in 252 Direktive 2006/112/ES in načelo davčne nevtralnosti treba razlagati tako, da ne nasprotujejo določbi nacionalnega prava, kot je ta iz postopka v glavni stvari, na podlagi katere mora plačnik davka, določen v tej določbi, obračunati, pobrati in plačati davek na dodano vrednost od prodaje blaga, opravljene v postopku izvršbe, ne da bi imel možnost odbiti znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ki je bil plačan v obdobju od začetka davčnega obdobja do takrat, ko je bil pri davčnem zavezancu pobran davek.<sup>48</sup>

V zadevi C-153/11, Klub OOD se izhaja iz dejstva, da je ureditev odbitkov, ki je vzpostavljena z Direktivo Sveta 2006/112/ES, namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti.

Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV.<sup>49</sup>

## **2.1.2 Uporaba načela nevtralnosti iz vidika uporabe posebne ureditve obdavčitve potovalnih agencij**

Preden se spustimo v podrobnosti glede pomanjkljivosti sedanjega sistema marže, je pomembno opozoriti na glavna načela, na katerih temelji sistem DDV v Evropski uniji.<sup>50</sup>

Načela DDV, ki vodijo v nevtralnost konkurence DDV v povezavi z uporabo maržne ureditve potovalnih agencij analizira tudi Evropsko združenje turističnih agencij in organizatorjev potovanj (ECTAA)<sup>51</sup> in se prav tako naslanja na odstavek 4<sup>52</sup> in odstavek 7<sup>53</sup> preambule

<sup>47</sup> Sodba Sodišča (drugi senat) z dne 12. julija 2012, „DDV – Direktiva 2006/112/ES – Pravica do odbitka – Prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka DDV – Načelo učinkovitosti – Zavrnitev pravice do odbitka DDV – Načelo davčne nevtralnosti“ V zadevi C-284/11, katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 25. maja 2011, ki je prispela na Sodišče 8. junija 2011, v postopku EMS-Bulgaria Transport OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ Plovdiv, točka 68, vir: <http://curia.europa.eu/juris>.

<sup>48</sup> Vir: : <http://curia.europa.eu/juris>.

<sup>49</sup> Vir: : <http://curia.europa.eu/juris>.

<sup>50</sup> The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations: Annex – Shortcoming in the current TOMS scheme, VAT principles, October 2014.

<sup>51</sup> ECTTA je mednarodno združenje turističnih agencij in organizatorjev potovanj znotraj EU. Aktivno sodeluje z evropskimi in mednarodnimi organizacijami s cilji zagotovitve upoštevanja njihovih interesov.

<sup>52</sup> Uresničitev cilja o vzpostavitvi notranjega trga je pogojena z uporabo zakonodaje o prometnih davkih v državah članicah, ki ne izkrivlja pogojev konkurence in ne ogroža prostega pretoka blaga in storitev. Zato je treba doseči uskladitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom davka na dodano vrednost (DDV), ki bi odpravil, kolikor je mogoče, dejavnike, ki lahko izkrivljajo pogoje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni EU.

<sup>53</sup> Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

Direktive Sveta 2006/112/ES. Ti pomembni načeli nediskriminacije na podlagi državljanstva, davčne nevtralnosti in prepovedi izkrivljanja konkurence je potrdilo Sodišče EU v ustaljeni sodni praksi.

Načelo prepovedi diskriminacije zahteva, da se podobni položaji obravnavajo enako. Da bi se izognili izkrivljanju, kot posledice nepomembnih ali neupravičenih razlikovanj med gospodarskimi subjekti, tako davčna nevtralnost zahteva enako obravnavo za podobne gospodarske dejavnosti.<sup>54</sup> Načelo prepovedi izkrivljanja konkurence ima večinoma tako enak učinek.<sup>55</sup>

Diskriminacija se lahko pojavi zaradi uporabe različnih pravil v primerljivih položajih. V zadevi *La Société Generale des Grandes Vires D'Eaux Minerales Françaises* C-761/96 je Sodišče EU dejalo,<sup>56</sup> točka 34, da Direktiva Sveta 77/388/EGS ne sme voditi do različnega obravnavanja davčnih zavezancev, ki se razlikujejo glede na državo članico, na ozemlju katere imajo sedež.

Vežano na davčno nevtralnost naj omenimo še sodbe v zadevi *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (C-141/00)<sup>57</sup>, v zadevi *J&M Gregg* (C-216/97)<sup>58</sup> in v zadevi *Ines Zimmerman* (C-174/11).<sup>59</sup> Obračunavanje DDV po splošni ureditvi ima za davčnega zavezanca nevtralni učinek. Tudi uporaba maržne ureditve je načeloma nevtralna iz vidika DDV, ker se storitve, ki jih potovalni agenciji zaračunavajo drugi davčni zavezanci (gostinci, prevozniki, ipd.) odštevajo od davčne osnove. Po posebni ureditvi, ki jo skladno z DDV zakonodajo uporabljajo potovalne agencije, je obdavčena le razlika v ceni.

Maržna ureditev (ang. TOMS)<sup>60</sup> vključuje storitve, kot so prevoz, nastanitev, storitve turističnih vodičev itd, ki jih potovalne agencije odkupujejo od tretjih oseb in se v paketu prodajajo potnikom. V tej shemi se DDV obračuna na podlagi marže potovalnega agenta, ki jo ta ustvari za posamezno potovanje. Prednost te ureditve je, da se vse storitve, ki jih opravi potovalna agencija štejejo za eno storitev, ki jo potniku opravi potovalni agent. Ta enotna storitev je obdavčena v državi, kjer ima sedež potovalni agent.

---

<sup>54</sup> C-155/94 v zadevi *Wellcome Trust*, je Sodišče EU razsodilo: »the principle of fiscal neutrality« requires that all economic activities should be treated in the same way.

<sup>55</sup> Povzeto po ECTTA: Annex – Shortcoming in the current TOMS Scheme, VAT principles, October 2014.

<sup>56</sup> Furthermore, in accordance with the principle of non-discrimination set out in Article 6 of the EC Treaty, the fifth recital in the preamble to the Eighth Directive expressly records that the directive 'must not lead to the treatment of taxable persons differing according to the Member State in the territory of which they are established'. However, it is settled law that discrimination can arise only through the application of different rules to comparable situations or the application of the same rule to different situations (see inter alia Case C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, paragraph 30), vir: <http://curia.europa.eu/juris>.

<sup>57</sup> V tej zadevi Sodišče EU meni: "»Načelo davčne nevtralnosti nasprotuje, med drugim temu, da bi bili gospodarski subjekti, ki opravljajo enako dejavnost, različno obravnavani kar se tiče obdavčitve z DDV."

<sup>58</sup> Sodišče EU je glede na izjeme zapisalo, bi bilo načelo "davčne nevtralnosti« onemogočeno, če je odvisna od pravne oblike, v kateri davčni zavezanec opravi svojo dejavnost.

<sup>59</sup> Iz sodne prakse, ki je navedena v točkah 22 in 33 te sodbe, namreč izhaja, da pri izvajanju oprostitev iz člena 13(A)(1)(g) Direktive Sveta 77/388/EGS spoštovanje davčne nevtralnosti načeloma zahteva, da se vse ostale organizacije, ki niso osebe javnega prava, za priznanje v zvezi z opravljanjem podobnih storitev obravnavajo enako, točka 43.

<sup>60</sup> Tour Operators' Margin Scheme.

Namen te posebne ureditve obdavčitve potovalnih agencij je, da se znotraj držav administrativno poenoti način obračunavanja DDV za potovalne agencije, hkrati pa se zagotovi, da so storitve, ki jih uporablja potnik, obdavčene tam, kjer so tudi porabljene.

Brez takega načina obdavčitve bi bila potovalna agencija dolžna plačati davek v vsaki državi, kjer so storitve opravljene.

Posebna maržna ureditev je bila vključena v Direktivo Sveta 77/388/EGS, da bi poenostavila uporabo DDV za potovalne agencije, glede na dejstvo, da se lahko elementi paketov, ki jih prodajajo potovalne agencije nahajajo v različnih državah in je zato predmet različnih predpisov o DDV.

Potovalne agencije lahko izkoristijo posebno ureditev, ko prodajajo pakete potovanj za potnike. Vprašanje pa je, ali se ta posebna ureditev lahko uporabi za potovalne agencije, ki prodajajo počitniške pakete za naročnike - druga podjetja, zlasti kadar potovalne pakete prodajajo drugim potovalnim agentom za ponovno prodajo (posredniška oz. podposredniška prodaja).

V nadaljevanju povzemamo primer, ki ga v točki 8 navajajo Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, kot sledi:<sup>61</sup>

Predpostavimo, da stroški storitev (npr. prevoza, hotela in restavracije), ki jih kupi potovalna agencija in ki sestavljajo paket, brez DDV znašajo 100, da je neto marža potovalne agencije na te storitve 20 in da se odmeri 20-odstotni DDV (v vseh zadevnih državah članicah, če jih je več), kar pomeni, da:

- v normalni ureditvi potovalna agencija kupi za 100, DDV znaša 20, kar pomeni, da je cena z DDV 120; k ceni brez DDV prišteje svojo maržo v višini 20, proda za 120, DDV znaša 24, kar pomeni, da je cena z DDV 144; odbije vstopni DDV, ki znaša 20, in davčni upravi plača razliko med izstopnim in vstopnim DDV, ki znaša 4;
- v maržni ureditvi potovalna agencija kupi za 100, DDV znaša 20, kar pomeni, da je cena z DDV 120; k ceni brez DDV prišteje svojo maržo v višini 20, proda za 140, DDV znaša 4, kar pomeni, da je cena z DDV 144; ne odbije vstopnega DDV, temveč davčni upravi plača le izstopni DDV v višini 4 na svojo maržo, ki znaša 20.

V obeh primerih prodajna cena z DDV znaša 144, davčna uprava pa pobere DDV, ki znaša 24 in ki v celoti bremeni kupca paketa.

Prednost maržne ureditve je, da v državi članici, v kateri potovalna agencija proda svojo storitev končnemu kupcu, ne plača DDV, ker se DDV plača v državi članici, kjer ima potovalna agencija svoj sedež. Ne glede na to, da potovalna agencija v nobeni državi članici nima pravice do odbitka DDV, niti do vračila DDV, plača DDV le od razlike v ceni, ki jo ustvari za posamezen aranžma. Tako, glede na analizo primera, tudi v maržni ureditvi lahko govorimo o nevtralnem učinku DDV.

---

<sup>61</sup> Vir: : <http://curia.europa.eu/juris>.

Ta pa je zagotovljen le, če je zagotovljen enotni način maržne ureditve v odnosu do kupca – potnika in če potovalna agencija enotno obravnava prodajo B2B, tj. preden pride do končne prodaje in prodajo B2C, ko že pride do končne prodaje.

Skladno s točko 49. Sklepnih predlogov generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013<sup>62</sup> sledi, če potovalna agencija A sestavi paketno potovanje, ki na primer vključuje potovanje s turističnim avtobusom po več državah članicah z namestitvijo, obroke v restavracijah in ogleda turističnih znamenitosti v vsaki od teh držav, in ga nato proda potovalni agenciji B, ki jo proda dalje fizičnim osebam, ki se bodo udeležile potovanja, bo z vsemi težavami v praksi soočena A, in ne B. Čeprav A prodaje B ne bi opravila v državi članici sedeža B, težave B načeloma ne bi bile nič večje kot pri preprostem čezmejnem opravljanju storitev – in sicer bi morala zahtevati vračilo ali odbitek vstopnega davka, plačanega na transakcijo v drugi državi članici. Sam položaj B ne upravičuje nujno uporabe posebne maržne ureditve. Nasprotno pa se mora A ukvarjati z vstopnim davkom za različne storitve in različnih stopenj v različnih državah članicah – to je prav položaj, ki naj bi ga maržna ureditev olajšala. Vendar je v skladu s kupčevim pristopom, ki ga v tem postopku zagovarja Evropska komisija, do ureditve upravičena samo potovalna agencija B, potovalna agencija A pa ne.

Iz teh sklepnih predlogov, ki so relevantni za obravnavano področje, povzamemo še sledeče točke.

Točka 50: Podobno je mogoče ugotoviti glede drugega cilja, in sicer zagotavljanja, da dohodek iz naslova DDV pravilno prejme država članica, v kateri je zadevna storitev dejansko opravljena in prejeta. Če se v zgornjem primeru maržna ureditev ne uporabi za prodajo A B, bo A prejela zneske DDV na storitve, ki so jih turisti prejeli in potrošili v obiskanih državah članicah, kar bo najverjetneje pomenilo, da bo prejela neto plačilo večine ali celo vseh teh zneskov in izgubo dohodkov iz naslova DDV v teh državah članicah. Čeprav je DDV usklajen na ravni Evropske unije, je to nacionalni davek, ki ga vsaka država članica pobira po lastnih stopnjah in v skladu z lastnimi podrobnimi pravili. V členu 1(2) Direktive Sveta 2006/112/ES je opredeljen „kot splošni davek na potrošnjo“. Čeprav naslov V (členi od 31 do 61) Direktive Sveta 2006/112/ES določa posebna pravila glede kraja dobave, ko je podan čezmejni element, pa je v naravi davka na potrošnjo, da bi moral nastati ko in tam kjer dejansko pride do potrošnje (to je za kumulativni večstopenjski davek, kot je DDV, končna potrošnja na koncu dobavne verige). V obravnavanem položaju so zadevne storitve opravljene, pa tudi potrošene v isti državi članici. Čezmejni element je glede teh storitev v bistvu umeten; v državi članici, kjer ima A sedež, se opravijo storitve od A in ne storitve ponudnikov v obiskanih državah članicah. Zato ne bi bilo le v nasprotju s ciljema maržne ureditve, ampak tudi s temeljnim načelom skupnega sistema DDV, ki naj bi ga ta ureditev uresničevala, če bi dohodke od potrošnje v eni državi članici prejela druga država članica, v kateri ni bila opravljena nobena od storitev, ki so neposredna podlaga za to potrošnjo.

---

<sup>62</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2012, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti republiki Finski, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki »DDV posebna ureditev za potovalne agente«. Vir: [http:// curia.europa.eu/](http://curia.europa.eu/), vpogled 8.5.2016.

Točka 54: Države članice poudarjajo načelo davčne nevtralnosti, ki je značilno za sistem DDV in v skladu s katerim se DDV ne uporablja tako, da bi izkrivljal konkurenco med dobavitelji. Poudarjajo, da zato, ker (kot sem navedla v točkah 49 in 50 zgoraj) razlaga Komisije pri prodaji paketa drugi potovalni agenciji ne zmanjšuje praktičnih in administrativnih težav, povezanih s pripravo paketnega potovanja, ta razlaga postavlja večje organizatorje potovanj in potovalne agencije v boljši položaj od manjših, ki največkrat nimajo potrebnih sredstev za premagovanje teh težav. Ti so zato manj sposobni za pripravo paketov za prodajo drugim potovalnim agencijam. Razlaga Komisije poleg tega povzroča neupravičeno različno obravnavo dobav davčnega zavezanca za namene DDV glede na identiteto kupca namesto glede na drugo merilo, ki bi bilo vezano na dobavo ali na dobavitelja.

Točka 55: Merilo velikosti bo velikim agencijam omogočalo prednosti pred majhnimi vendar uporaba pravil o DDV ne sme pomeniti še dodatne diskriminacije. Res je tudi, da načelo nevtralnosti v tem smislu ni pravilo primarnega prava, ki bi lahko vplivalo na veljavnost določbe, temveč načelo razlage, ki se uporabi skupaj z drugimi takimi načeli. Tukaj pa njegova uporaba potrjuje sklep, do katerega sem prišla na podlagi načela, v skladu s katerim je treba določbo, katere pomen ni jasen (posebej ko jezikovne različice med seboj odstopajo) razlagati ob upoštevanju namena in splošne sistematike pravil, katerih del je.

Točka 58: Evropska komisija zatrjuje, da opredelitve „marže“ iz člena 308 Direktive Sveta 2006/112/ES ni mogoče uporabiti, če se sprejme kupčev pristop. Če potovalna agencija A pripravi paket in ga proda potovalni agenciji B, ki ga proda potniku, kako je lahko marža od A razlika med ceno brez DDV, ki jo je plačal potnik, in dejanskimi stroški od A za blago in storitve, ki jih je dobavil tretji davčni zavezanec in ki jih neposredno koristi potnik, glede na to da cena, ki jo plača potnik, ne vključuje le marže od A, ampak tudi maržo od B?

Točka 59: Če se v veljavni zakonodaji pojem „potnik“ razlaga široko, kot menim sama, tako da zajema kupce različnih vrst, zlasti druge potovalne agencije, težave ni več. Poleg tega, kot so poudarile države članice, izraza „ki ga plača potnik“ v tem okviru ni mogoče razlagati dobesedno.

Točka 62: Številne države članice so poudarile vprašanje službenih potovanj in težavo, ki jih to povzroča družbam, ki so dejansko končni kupec paketnih potovanj, ker v skladu s predlaganimi novimi določbami člena 26 ne bodo mogle odbiti presežka vstopnega DDV. Če naročijo paketno potovanje pri potovalni agenciji, se jim bo zaračunala cena z DDV, in zato ta družba ne bo mogla odbiti tega zneska DDV, čeprav se to paketno potovanje uporabi v poslovne namene. To povzroči preostanek DDV v fazi vmesne potrošnje, kar je v nasprotju z osnovnim načelom nevtralnosti skupnostnega sistema DDV.

Točka 65: Poleg tega sta cilja maržne ureditve, ki med strankami nista sporna, zlasti poenostavitev postopkov in zagotavljanje pravilne porazdelitve prihodkov iz naslova DDV. Nikjer ni navedeno, da bi morala zagotavljati tudi popolni odbitek vstopnega davka na potovalne storitve, ki se uporabijo v poslovne namene, čeprav bi to bil zaželen cilj.

Točka 66: Zato me obstoj vprašanja, ki sem ga opisala, ne vodi k spremembi moje ugotovitve, da bi se moral ob pravilni razlagi maržne sheme uporabljati kupčev pristop, kar bi imelo za posledico zavrnitev tožb Komisije v delu, v katerem predlaga, naj se ugotovi, da države članice s tem, da so potovalnim agencijam dovolile, da maržno ureditev uporabijo za dobavo potovalnih storitev osebam, ki niso potniki, niso izpolnile svojih obveznosti iz členov od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES.

Iz teh točk lahko izluščimo, da Evropska Komisija s tem, ko je vložila tožbo proti osmim državam članicam, ker zagovarja t.i. potnikov pristop (uporaba posebne ureditve zgolj kadar je kupec končni potnik), negira načelo davčne nevtralnosti. Iz podrobne analize naštetih točk teh sklepnih predlogov v zadevah proti osmim državam članicam izhaja, da je v primeru maržne ureditve vsekakor zagotovljen nevtralni učinek DDV. Ta pa je dosežen, če je zagotovljen enotni način maržne ureditve v odnosu do kupca – potnika in če potovalna agencija enotno obravnava prodajo B2B, tj. preden pride do končne prodaje in prodajo B2C, ko že pride do končne prodaje, t.i. kupčev pristop.

## 2.2 UPORABA POJMOV POTNIK – KUPEC – KONČNI POTROŠNIK

Pojma »potnik« in »kupec« podrobneje obravnava sodba Sodišča EU v zadevi C-189/11 – Posebna ureditev za potovalne agencije – pojma »potnik« in »kupec« – nacionalna zakonodaja, ki predvideva uporabo te ureditve za osebe, ki niso potniki, v zadevi Evropska komisija proti Kraljevini Španiji.<sup>63</sup>

Ti pojmi kot taki so pojasnjeni tudi v sklepnih predlogih generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti Kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-296/11 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti republiki Finski, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki »DDV posebna ureditev za potovalne agente«.

V sodbi Sodišča EU, zadeva C-189/11, Evropska komisija proti Kraljevini Španiji,<sup>64</sup> Evropska komisija meni, da se posebna ureditev za potovalne agente iz členov od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES uporablja izključno za prodajo potovanj potnikom (v nadaljevanju: pristop, ki temelji na potniku). Kraljevini Španiji očita, da je dovolila uporabo te ureditve pri prodaji potovanj vsem vrstam kupcev (v nadaljevanju: pristop, ki temelji na kupcu).<sup>65</sup>

Evropska komisija v tej zadevi v točki 21 trdi, da je bil namen zakonodajalca Evropske unije pri sprejemanju Direktive Sveta 77/388/EGS omejiti posebno ureditev za potovalne agente na opravljanje storitev za potnike, končne uporabnike. V utemeljitev te trditve navaja, da je pet od šestih prvotnih jezikovnih različic Direktive Sveta 77/388/EGS v njenem členu 26 sistematično povsem jasno in dosledno uporabljalo izraz »potnik«. Iz tega naj bi izhajalo, da za razlago tega izraza ni treba preseči njegovega dobesednega pomena, zato je razlaga navedenega člena 26 jasna.

Po mnenju komisije je izraz »kupec« treba razumeti v istem smislu kot izraz »potnik«. Potovalna agencija namreč v razmerju do »potnika« deluje tako v svojem imenu kot v imenu in na račun tretjega. Vprašanje, ki se postavlja znotraj sistema obdavčitve potovalnih agencij je, ali se

<sup>63</sup> Sodba sodišča EU (tretji senat) z dne 26. September 2013, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

<sup>64</sup> Vir: <http://curia.europa.eu/>.

<sup>65</sup> Sodba sodišča EU (tretji senat) z dne 26. September 2013, točka 19, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

maržna ureditev lahko uporabi kadar je kupec tudi končni potrošnik (»potnikov« pristop) ali tudi takrat kadar je kupec druga potovalna agencija (»kupčev« pristop).

Skladno z določili DDV zakonodaje in na podlagi sodb EU se ne zdi smiselno iskati odgovor v naključni rabi pojmov »potnik« in »kupec«.

Namen besede »potnik« je potrebno uporabljati v celotnem besedilu določbe DDV zakonodaje tako, da jo je mogoče uporabiti tudi v odnosu do drugih pravnih oseb. Za namene maržne ureditve »potnik« ni nujno nekdo, ki »potuje«. Namen zakonodajalca je, da se beseda »potnik« ne omeji le na ozko kategorijo oseb, pač pa velja za »kupce«, ki koristijo počitniški paket in vključuje tudi druge potovalne agencije, ki to storitev prodajo naprej.<sup>66</sup>

Glede na opisano, je tako potrebno na ravni Evropske unije jasno opredeliti, da se t.i. maržni obračun uporablja za potovalne agencije v odnosu do naročnika storitev in to ne glede na to, ali je to pravna ali fizična oseba in da velja poenoten način na ravni vseh držav članic.

## 2.2.1 Definicija v nacionalnih zakonodajah posameznih držav članic

V obravnavani zadevi C-189/11, Evropska komisija proti Kraljevini Španiji in zadevah Evropska komisija proti Poljski (C-193/11), Evropska komisija proti Italiji (C-236/11), Evropska komisija proti Češki republiki, (C-269/11), Evropska komisija proti Grčiji (C-293/11), Evropska komisija proti Franciji (C-296/11), Evropska komisija proti Finski (C-309/11) in Evropska komisija proti Portugalski (C-450/11) so sklepi predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston omejeni na vprašanje, ki je skupno vsem osmim zadevam (in je v ostalih sedmih zadevah tudi edino): ali se v skladu s pravilno razlago Direktive Sveta 2006/112/ES posebna maržna ureditev DDV za potovalne agencije določena v členih od 306 do 310 te direktive uporablja ne glede na to, ali dejansko je kupec potnik ali ne (kupčev pristop), ali pa se uporablja le, kadar je kupec potnik (potnikov pristop).<sup>67</sup>

V zvezi z ozadjem zakonodaje EU o maržni ureditvi, ozadjem postopka zaradi neizpolnitve obveznosti in v zvezi z vsem, kar se nanaša na vprašanja, ki so skupna vsem osmim zadevam, generalna pravobranilka napotuje na njene navedene sklepne predloge, v katerih je presodila, da bi bilo treba tožbe Komisije zavrniti v delu, v katerem ta predlaga ugotovitev, da države članice s tem, da potovalnim agencijam dovoljujejo uporabo maržne ureditve pri ponujanju potovanj osebam, ki niso potniki, niso izpolnile obveznosti iz členov od 306 do 310 Direktive Sveta

---

<sup>66</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2012, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti republiki Finski, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki »DDV posebna ureditev za potovalne agente«, točka 40, 41,42. Vir://<http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

<sup>67</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, Zadeva C-189/11 Evropska komisija proti Kraljevini Španiji: „DDV – Posebna ureditev za potovalne agente“, točka 1. Vir://<http://curia.europa.eu>, vpogled 8.5.2016.

2006/112/ES (za besedilo teh določb in člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS glej Prilogi I in II k njenim združenim sklepnim predlogom).<sup>68</sup>

Uporaba pojma potnik – kupec je podrobneje obrazložena v točkah 11 do 16 Sklepnih predlogov generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, zadeva C-189/11 Evropska komisija proti Kraljevini Španiji, zadeva C-193/11 Evropska komisija proti Republiki Poljski, zadeva C-236/11 Evropska komisija proti Italijanski republiki, zadeva C-269/11 Evropska komisija proti Češki republiki, zadeva C-293/11 Evropska komisija proti Helenski republiki, zadeva C-296/11 Evropska komisija proti Francoski republiki, zadeva C-309/11 Evropska komisija proti Finski republiki, zadeva C-450/11 Evropska komisija proti Portugalski republiki, »DDV posebna ureditev za potovalne agente«<sup>69</sup>, kot sledi:

Točka 11: V šestih jezikih, v katerih je bila Direktiva Sveta 77/388/EGS prvotno sprejeta (danski, nizozemski, angleški, francoski, nemški in italijanski), je bila beseda „potnik“ ali njena ustreznica uporabljena po vsem členu 26, razen v angleški različici, kjer je bila enkrat uporabljena beseda „costumer“ (kupec), in sicer pri opredelitvi področja uporabe ureditve iz člena 26(1): „če potovalni agenti poslujejo z naročniki [kupci] v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev“.

Točka 12: S poznejšimi širitvami je ta anomalija prešla v številne druge jezikovne različice in se v nekaterih primerih razširila tudi na mesta, kjer se v angleščini uporablja potnik („traveller“).

Točka 13: Estonska, latvijska, litovska, malteška, poljska, portugalska, slovaška, slovenska in švedska jezikovna različica Direktive Sveta 77/388/EGS so sledile angleškemu vzorcu, pri čemer so pojem „kupec“ uporabile le enkrat, medtem ko so finska, grška in madžarska jezikovna različica sledile drugim izvornikom in povsod uporabile pojem „potnik“.

Točka 14: Vzorec se je nekoliko spremenil v Direktivi Sveta 2006/112/ES. Pet prvotnih jezikov (1977) razen angleščine (danščina, nizozemščina, francoščina, nemščina in italijanščina) skupaj s češčino, estonščino, grščino, madžarščino, latvijščino, litovščino, slovenščino in španščino povsod uporabljajo „potnik“. Angleški vzorec je najti v bolgarščini, malteščini, poljščini in švedščini. V portugalsščini, romunščini in slovaščini se povsod uporablja „kupec“. V finščini je „kupec“ uporabljen na treh mestih, „potnik“ pa na dveh.

Točka 15: Evropska komisija je leta 2002 predlagala spremembo člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS, ki je vključevala zamenjavo besede „potnik“ z besedo „kupec“ povsod v besedilu.

Točka 16: Evropska komisija je v svojem obrazložitvenem memorandumu navedla naslednje razloge za predlagano spremembo:

„[...] ena od večjih težav, ki jih navajajo države članice in potovalne agencije je, da je mogoče ureditev uporabiti le, če se potovalna storitev proda potniku. Tako pravilo je bilo prilagojeno položaju na trgu leta 1977, ko so potovalne agencije paketna potovanja prodajale neposredno potnikom. Zdaj je položaj bistveno drugačen. V tem sektorju deluje več subjektov in ponudba paketnih potovanj je bolj razdrobljena kot leta 1977. Zato se vse več potovalnih storitev opravi

<sup>68</sup> Sklepni predlogi generalne pravobranilke Eleanor Sharpston, predstavljeni 6. junija 2013, Zadeva C-189/11 Evropska komisija proti Kraljevini Španiji: „DDV – Posebna ureditev za potovalne agente“, točka 2. Vir://<http://curia.europa.eu>, vpogled 8.5.2016.

<sup>69</sup> Vir://<http://curia.europa.eu>, vpogled 8.5.2016.

za druge potovalne agencije ali za druge davčne zavezanke, ki potovalne storitve uporabijo kot spodbudo za osebje ali v okviru svoje dejavnosti, na primer seminarje.

Trenutni položaj, v katerem se posebna ureditev ne uporabi, če se potovalna storitev proda osebi, ki ni potnik, ne zagotavlja več, da dohodek iz naslova DDV pridobi država članica, kjer dejansko pride do potrošnje. Če potovalna agencija proda paketno potovanje drugi potovalni agenciji, je treba uporabiti normalna pravila o obdavčitvi. To pomeni, da bi morala potovalna agencija odbiti vstopni DDV, ki ga je plačala svojim dobaviteljem, in zaračunati DDV v državi članici svojega sedeža za celotno vrednost nadaljnje dobave paketnega potovanja drugi potovalni agenciji. V tem primeru dohodka iz naslova DDV na prvotno dobavo (npr. hotelska namestitev) ne prejmejo več države članice, kjer se storitve potrošijo, temveč je preusmerjen v državo članico, v kateri je sedež potovalne agencije.

Da bi se temu izognile, številne države članice s pomembno turistično industrijo ta člen razlagajo drugače in področje uporabe posebne ureditve razširjajo na potovalne storitve, ki jih potovalne agencije opravijo za stranke, ki niso potniki. Posledica tega je, da se prvotni namen te ureditve, in sicer poenostavitev in obdavčitev v državi članici potrošnje, bolj upošteva.

Vendar to vodi v različno uporabo te posebne ureditve znotraj EU, kar pa ni združljivo s pravilnim delovanjem notranjega trga in izkrivlja konkurenco med gospodarskimi subjekti, ki imajo sedež v različnih državah članicah. Tak položaj ni sprejemljiv, zato Evropska komisija predlaga, naj se prvi stavek člena 26(2) spremeni tako, da se izbriše beseda »potnik«.

Posledica je bistvena razširitev področja uporabe posebne ureditve. Posebno ureditev se v spremenjeni različici uporabi za vse dobave potovalnih agentov v okoliščinah iz člena 26(1), ne glede na naravo kupca (posameznik, davčni zavezanec, podjetje, druga potovalna agencija itd.).

V sodbi Sodišča EU (tretji senat), z dne 26. september 2013, v zadevi C-189/11 Evropska komisija proti Kraljevini Španiji, Evropska komisija v točki 22 trdi, da naj bi pri uporabi izraza »kupec« (customer) v angleški jezikovni različici Direktive Sveta 77/388/EGS šlo za napako, ki naj bi se zgodila samo enkrat v členu 26(1). Ker naj bi bila ta različica podlaga poznejšim prevodom Direktive Sveta 77/388/EGS, naj bi bil ta izraz vanje pogosto prevzet, prav tako pa tudi v številne jezikovne različice členov od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES o DDV.

Menim, da naj le zamenjava besede »customer« z besedo »traveller« oz. v prevodu besede »potnik« z besedo »kupec«, t.i. sprememba pravil kot jih v navedenih zadevah argumentira Evropska Komisija, ne bi smela vplivati na sam način izvajanja uporabe posebne ureditve za potovalne agencije. Pomembna je vsebina členov iz katerih sledi, da je uporaba te ureditve mogoča tako v odnosu ko je naročnik davčni zavezanec (B2B) in v odnosu, ko je naročnik zasebni potrošnik (B2C). Maržna ureditev se uporablja ne glede na to, ali je kupec tudi dejanski potnik ali ne (t.i. »kupčev pristop«).

## **2.2.2 Prodaja turističnih aranžmajev – ko je naročnik davčni zavezanec (B2B)**

Evropsko združenje potovalnih agencij in organizatorjev potovanj (ECTAA) poudarja, da ima razširitev področja veljavnosti maržne ureditve za organizatorje potovanj katastrofalni učinek na poslovanje B2B, predvsem za veleprodajo, t.j. potovalne agente, ki oskrbujejo druge potovalne

agente za nadaljnjo prodajo storitev in za potrebe nekaterih oblik poslovnih potovanj, kot so organizacija sestankov, motivacijskih dogodkov, konferenc in drugih dogodkov.

Uvedba maržne ureditve za organizatorje potovanj pri poslovanju B2B po njihovem mnenju ustvarja izkrivljanje konkurence med veleprodajalci in potovalnimi agencijami, specializiranimi za poslovna potovanja v primerjavi s ponudniki osnovnih storitev (npr. hotela, prevoza itd.), ki so zavezani zgolj splošnim ureditvam DDV.

To je tudi zato, ker uvedba posebne ureditve za poslovanje B2B davčnim zavezancem ne omogoča pravice do povračila vstopnega DDV pri osnovnih potovalnih storitvah (do te mere, da je lahko DDV delno ali v celoti povrnjen) in pri marži potovalne agencije.

Posledično so stranke finančno na boljšem, če kupujejo potovalne storitve neposredno od ponudnikov storitev in na slabšem, če kupujejo preko potovalne agencije, kar nikakor ni v redu.

Sodišče EU je v zadevi C-200/04 – Finanzamt Heidelberg razsodilo, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agencije enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalni agent. To pomeni, da turistični aranžma lahko sestavi tudi družba, ki ni registrirana za opravljanje potovalnih storitev in pri prodaji uporabi posebno ureditev obračunavanja DDV.

Bistven poudarek pri DDV je odbitek DDV s strani nepotrošnikov in vsakršen razlog, ki bi zaviral pravico do povračila DDV, ki je drugače odbiten na vmesni potrošniški stopnji, je v nasprotju z osnovnim načelom nevtralnosti sistema DDV v Evropski uniji. Po mnenju ECTAA je sistem, ki zanika poslovno pravico do odbitka vstopnega davka, na ta način ne more poimenovati davka davek na dodano vrednost.

Problem nevtralnosti DDV je ugotovila že Evropska komisija v svojem zakonodajnem predlogu ob reviziji posebne ureditve DDV za potovalne agente v letu 2002.<sup>70</sup> Kot rešitev za problem nevtralnosti DDV je Evropska komisija predlagala uvedbo možnosti za potovalne agencije, da se ne odločijo za posebno ureditev in upoštevajo običajna pravila za DDV. Evropsko združenje potovalnih agencij in organizatorjev potovanj (ECTAA) in Evropsko cehovsko združenje potovalnih agencij za poslovna potovanja (GEBTA) podpirata uvedbo takšne prožnosti; saj verjamejo, da je bistvenega pomena, če nameravajo ohranjati prednosti te uredbe in se po drugi strani izogibati izkrivljanju konkurence in drugim slabostim.<sup>71</sup>

B2B prodaja predstavlja transakcijo med dvema pravnima osebama, t.j. med dvema potovalnima agencijama. Naročnik potovalnih storitev je potovalna agencija.

---

<sup>70</sup> Council of the European Union: VAT – Special scheme for travel agents, Brussels February 2002.

<sup>71</sup> Povzeto po ECTAA, Annex – Shortcomings in the current TOMS scheme, October 2014.

Vprašanje, ki ga je že leta 2002 postavila Evropska komisija<sup>72</sup> je bilo, ali se lahko maržna ureditev,<sup>73</sup> posebna ureditev obdavčevanja z DDV, ki velja za potovalne agencije, lahko uporabi tudi v primeru, kadar je naročnik potovalnih storitev druga potovalna agencija. Evropska komisija je predlagala spremembo člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS, medtem ko še vedno ohranja logiko tega člena. S tem želi poenostaviti in posodobiti zakonodajo EU v zvezi z DDV in spodbudili bolj enotno in s tem pravičnejšo uporabo pravil.<sup>74</sup>

Evropska komisija predlaga, da se agencije lahko odločijo za uporabo običajnega sistema DDV, kar pomeni, da potovalna agencija, ki kupi potovanje od druge potovalne agencije, lahko odbije vstopni DDV. Za celotno potovanje, ki ga proda naprej bodisi spet drugi potovalni agenciji, pa obračuna DDV po pravilih, ki veljajo v državi, kjer ima sedež ta potovalna agencija.

### **2.2.3 Prodaja turističnih aranžmajev – naročnik zasebni potrošnik (B2C)**

Namen zakonodajalca je, da se uporaba posebne ureditve za potovalne agencije uporabi, kadar so te zaračunane potniku. Zastarele določbe evropske zakonodaje so pripomogle k nejasni uporabi tega pojma in do še ne popolnoma razrešenega vprašanja ali je ta potnik končni kupec ali druga potovalna agencija.

Vprašanje, ki se postavlja v zvezi z delovanjem potovalne agencije je ali se določeni stroški potovalne agencije pri zagotavljanju ponudbe potovanja štejejo za transakcije, ki predstavljajo neposredno korist potnika.

Kot primer<sup>75</sup> vzemimo, da organizator potovanja s sedežem v državi članici proda tudi izlete, ki se opravijo v tej državi članici. Potovalna agencija pri tem te izlete proda tudi drugi potovalni agenciji iz drugih držav članic in jim pri tem prizna tudi določen odstotek cene (provizijo). Pri tem se postavi vprašanje, če se ta provizija lahko šteje kot transakcija, ki je v neposredno korist potnika in se potemtakem lahko odšteje pri ugotavljanju marže.<sup>76</sup>

Nekatere države članice pri uporabi posebne ureditve za potovalne agencije še vedno ločijo prodajo zasebnim potnikom od prodaje pravnim subjektom. Le v odnosu do zasebnega potnika uporabijo maržno ureditev in tako DDV plačajo le na svojo razliko v ceni, ki jo ustvarijo za prodano potovanje, v odnosu do pravnega subjekta pa DDV obračunavajo po splošni ureditvi.

---

<sup>72</sup>Council of the European Union: VAT – Special scheme for travel agents, Proposal for a Council Directive of 8 February 2002 amending Directive 77/388/EEC as regards the special VAT scheme for travel agencies, (COM(2002)64 final), Brussels February 2002.

<sup>73</sup>Cilj predloga je bil posodobiti posebno ureditev in zagotoviti bolj enotno uporabo posebne ureditve za vse države članice EU.

<sup>74</sup>ECTTA in GEBTA pozdravljata in podpirata predloge Komisije.

<sup>75</sup>Povzeto po Maver L., Zupančič M., Dončič N.: Davek na dodano vrednost – Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa, Založba Oziris, Lesce, 2003, str. 330.

<sup>76</sup>V primeru, da se ta znesek pri ugotavljanju marže ne odšteje, ali se potniku lahko ta davek vrne v skladu z osmo direktivo, ki določa pogoja vračila DDV. Povzeto prav tam, str. 330.

## 2.3 POSEBNOSTI ZNOTRAJ EVROPSKE UNIJE

Po navedbah ECTAA<sup>77</sup> žal države članice niso dosegle dogovora o kompromisnem besedilu, ki so ga imele v dveh zaporednih krogih pogajanj v letih 2002-2003 in letih 2010-2011.

Medtem, v letu 2007, je Evropska komisija začela postopek za ugotavljanje kršitev proti več državam članicam za nepravilno uporabo posebne ureditve. Evropska komisija je proti osmim državam članicam<sup>78</sup> na Sodišče EU vložila postopek presoje uporabe posebne ureditve (zadeva C-189/11), ki je sept. 2013 odločil v prid tem državam.

Vendar pa je ta sodba povzročila nesoglasja (obsojanje) s strani potovalnih agencij, tudi v smeri B2B kot sledi v poročilu ACTTA:<sup>79</sup>

- Vključitev B2B v posebno ureditev:

Vključitev dobave B2B v sistem maržne obdavčitve bo povzročilo veliko izkrivljanje konkurence med potovalnimi agencijami v primerjavi z dobavitelji osnovnih storitev (npr hotelskih storitev, prevoznih storitev, itd). Po maržni ureditvi davčni zavezanec za nabavo storitev za sestavo potovalne storitve nima pravice do odbitnega (vstopnega) DDV. Vključitev DDV v t.i. maržo bo ta delno ali v celoti pokrit s to storitvijo. Vsak razlog, ki zavira pravico do odbitka DDV, ki je sicer odbitni DDV v fazi neposredne porabe za poslovne stranke, je v nasprotju z osnovnim načelom nevtralnosti sistema DDV. Tak sistem omogoča davčnim zavezancem boljši finančni položaj kot če bi kupovali storitve neposredno od dobaviteljev.

Tudi v primerih, ko si potovalna agencija za svoje storitve ne more odbiti DDV, bo ta še vedno v podrejenem konkurenčnem položaju v primerjavi z dobavitelji osnovnih storitev. Obdavčitev razlike v ceni po maržni ureditvi je vedno predmet uporabe splošne stopnje DDV, medtem ko so z njimi povezane storitve pogosto predmet nižje stopnje DDV ali oprostitve DDV.

Pa navedbah ECTAA izkrivljanje konkurence zaradi vključitve dobave B2B v maržno ureditev vodi na dolgi rok k ukinitvi posrednikov. Naročniki storitev (potniki - kupci) bodo kupili storitve neposredno od dobaviteljev. To bo spodbudilo koncentrirane trge, manj preglednosti cen in na koncu manj izbire za potrošnike, kar ogroža enotnost trga.

## 2.4 SODBE EU

Sodišče EU je večkrat odločalo v zvezi z razlago uporabe posebne ureditve obdavčitve za potovalne agencije.

---

<sup>77</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for the travel agents: CR14-151/422, October 2014.

<sup>78</sup> Proti Kraljevini Španiji, Republiki Poljski, Italijanski Republiki, Češki Republiki, Helenski Republiki, Francoski Republiki, Republiki Finski in Portugalski Republiki.

<sup>79</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, CR14-151/422, October 2014.

Sodišče EU je v točki 28 sodbe z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C-149/01<sup>80</sup> razsodilo, da se izraz „ki ga plača potnik“ iz člena 26(2) Direktive Sveta 77/388/EGS ne sme razlagati dobesedno v smislu, da iz davčne osnove za DDV izključuje element „plačila“, prejetega od tretje osebe v smislu člena 11A(1)(a) te direktive.

Ena izmed odmevnejših sodb je sodba C-291/03 v zadevi My Travel plc proti Commissioners of Customs & Excise<sup>81</sup> (Ureditev za potovalne agente – paketna prodaja – storitve pridobljene od tretjih in lastne storitve – metoda izračuna davka), zaradi veljavnosti ureditve iz člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS za to družbo po sodbi z dne 22. Oktobra 1998 v zadevi Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229).

Sodišče EU je razsodilo:

- 1.) Potovalni agent ali organizator potovanja, ki je za obdavčitveno obdobje izpolnil prijavo obračuna DDV z uporabo metode, ki jo je predvidela nacionalna zakonodaja, ki je v notranje pravo prenesla Direktivo Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, sme svoj dolg davka na dodano vrednost ponovno obračunati po metodi, ki jo je Sodišče EU razglasilo za skladno s pravom EU, pod pogoji, ki jih določa nacionalno pravo in ki morajo upoštevati načeli ekvivalentnosti in učinkovitosti.
- člen 26 Direktive Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki v zameno za plačilo cene paketa potniku zagotovi storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve, načeloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na osnovi njihove tržne vrednosti, kadar se ta vrednost lahko določi. V takem primeru sme davčni zavezanec uporabiti merilo dejanskih stroškov le, če izkaže, da to merilo verodostojno izraža dejansko sestavo paketa. Uporaba merila tržne vrednosti ni odvisna od pogoja, da bi bila preprostejša od uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških, niti od pogoja, da bi pripeljala do dolga davka na dodano vrednost, ki je enak ali blizu tistemu, ki bi izhajal iz uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških.

Zato:

- potovalni agent ali organizator potovanj ne sme po svoji izbiri uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti, in
  - se ta metoda uporablja za vse lastne storitve, za katere se lahko določi tržna vrednost, tudi če v okviru istega obdavčitvenega obdobja ni mogoče določiti vrednosti nekaterih lastnih delov paketa, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.
- 2.) Predložitveno sodišče mora glede na okoliščine spora o glavni stvari določiti tržno vrednost letalskih potovanj, ki so v postopku v glavni stvari zagotovljena v okviru počitniških paketov. To sodišče lahko to tržno vrednost določi glede na povprečne vrednosti. V tem kontekstu lahko trg sedežev, ki so prodani drugim organizatorjem potovanj, pomeni najprimernejši trg.

<sup>80</sup> Vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 30.04.2016.

<sup>81</sup> Sodba z dne 6. oktober 2005, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 30.04.2016.

Vprašanje, ali so pogoji uporabe člena 26(1) Direktive Sveta 77/388/EGS izpolnjeni ko gre za gospodarski subjekt, ki za plačilo turističnega paketa svojim strankam ponuja programa, imenovana »High-School« in »College«, ki vključujeta predvsem jezikovno bivanje v tujini za tri do deset mesecev, se je Sodišče EU spraševalo v zadevi C-200/04 – Finanzamt Heidelberg proti iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH<sup>82</sup> - Posebna ureditev potovalnih agencij in organizatorjev potovanj – Paket, ki vključuje prevoz do države destinacije in nazaj ali bivanje v njej in jezikovno izobraževanje. Sodišče EU je sodilo, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agente in za organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalni agent ali organizator potovanj v smislu, ki ga imajo ti izrazi, vendar ta opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti.

Vezano na obravnavanje storitev avtobusnih prevozov je tudi sodba EU v zadevi C-220/11, v postopku Star Coaches s. r.o..<sup>83</sup> V primeru družbe Star Coaches predložitveno sodišče navaja, da ta opravlja storitev prevoza za potovalne agencije in nobene druge storitve. Izrecno dodaja, da ta družba ne opravlja nobene storitve, kot je nastanitev, vodenje ali svetovanje.

Storitve, ki jih opravlja družba Star Coaches, nikakor niso enake storitvam, ki jih ponuja potovalna agencija ali organizator potovanj.

Sodišče EU je v tej rzsodbi zaključilo, da prevozna družba, ki le opravlja prevoz oseb tako, da potovalnim agencijam ponuja avtobusni prevoz, in ki ne opravlja nobene druge storitve, kot je nastanitev, vodenje ali svetovanje, ne opravlja storitev, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 306 Direktive Sveta 2006/112/ES o DDV.

V zadevi C-31/10 – Minerva Kulturreisen<sup>84</sup> – prodaja vstopnic za opero, ne da bi se opravila dodatna storitev, ki jih potovalni agent prodaja ločeno, je Sodišče EU rzsodilo, da je enotno storitev (člen 26. Direktive Sveta 77/388/EGS) treba razlagati tako, da se ne uporablja za prodajo vstopnic za opero. V nasprotnem bi prišlo do izkrivljanja konkurence, ker bi se ista dejavnost obdavčila drugače, če bi vstopnice prodajal gospodarski subjekt. Storitve, kadar ta ni združena s potovalno storitvijo, predvsem prevozom in nastanitvijo, ne spada na področje uporabe člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS.

Pojem »enotna storitev« iz členov 307 in 308 Direktive Sveta 2006/112/ES zajema storitve, ki so jih potovalni agenciji opravile tretje osebe, zato je Sodišče EU v zadevi C-557/11 - Maria Kozak proti Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie<sup>85</sup> rzsodilo, da se posebna ureditev ne more uporabiti za lastne storitve prevoza, ki jih potovalna agencija opravi v svojem imenu.

V zadevi C-599/12 – Jetair in BWT-eenheid BTWE Travel4you<sup>86</sup> je Sodišče EU odločalo glede uporabe posebne ureditve za potovalne agencije za transakcije, izvedene zunaj EU. Sodišče EU

---

<sup>82</sup> Sodba z dne 13.10.2005, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016.

<sup>83</sup> Sodba z dne 01.03.2012, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016.

<sup>84</sup> Sodba z dne 07.12.2010, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016.

<sup>85</sup> Sodba z dne 25.10.2012, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016.

<sup>86</sup> Sodba z dne 13.03.2014, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016

se je v tej sodbi opredelilo, da država članica ne krši člena 309 Direktive Sveta 2006/112/ES<sup>87</sup>, če storitev, ki se nanašajo na potovanje zunaj EU, ne obravnava kot oproščene posredniške storitve in navedene storitve obdavčuje z DDV, če je te storitve obdavčevala z DDV 1. januarja 1978.<sup>88</sup>

Ena izmed sodb Sodišča EU se nanaša tudi na davčno osnovo, kadar potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške ponudi popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator potovanj – zadeva C-300/12 – Ibero Tours.<sup>89</sup>

Potovalna agencija, v položaju Ibero Tours, ki financira del cene potovanja, ki za končnega potrošnika predstavlja znižanje cene potovanja, ne vpliva na plačilo, ki ga organizator turističnih potovanj prejme za prodajo tega potovanja.

Znižanje, ki ga posrednik prizna končnemu potrošniku niti ne vpliva na posredniško provizijo, ki jo za posredovanje potovanja od organizatorja potovanja prejme družba Ibero Tours.

Posledično tak popust skladno z določili člena 11(A)(1)(a) Direktive Sveta 77/388/EGS ne povzroči znižanje davčne osnove niti za glavno transakcijo, niti za opravljanje storitev, ki jih zagotavlja potovalna agencija.

Kot v že omenjeni sodbi C-189/11 v zadevi Evropska komisija proti Kraljevini Španiji, pa je Sodišče EU razsodilo, da Kraljevina Španija s tem, da je:

- potovanja, ki jih organizirajo agencije na debelo in jih agencije na drobno, ki delujejo v svojem imenu, prodajajo javnosti, izključila iz posebne ureditve za potovalne agente,
- potovalnim agencijam dovolila, da pod določenimi pogoji na računu navedejo skupni znesek davka na dodano vrednost, ki ni v nikakršni povezavi z dejanskim davkom, ki se prenese na kupca, in z dovoljenjem temu kupcu, če je davčni zavezanec, da ta skupni znesek odbije od dolgovanega davka na dodano vrednost, in
- potovalnim agencijam, če se navedena posebna ureditev zanje uporabi, dovolila, da določijo skupno davčno osnovo za vsako davčno obdobje, ni izpolnila obveznosti iz

---

<sup>87</sup> Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj EU, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153. Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj EU pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj EU.

<sup>88</sup> Zakonodajna sprememba v postopku v glavni zadevi je bila sprejeta 1. decembra 1977 in je tako nastopila med datumom, ko je bila o Šesti direktivi (Direktiva Sveta 77/388/EGS) obdavčena Kraljevina Belgija, 23. maja 1977 in datumom, do katerega je morala biti ta direktiva prenesena v to državo članico v skladu s členom 1 navedene direktive, in sicer 1. januarja 1978. Do te spremembe je tako prišlo v obdobju, določenem za prenos Direktive Sveta 77/388/EGS v zadevno državo članico: vprašanje in predhodno odločanje, točka 26 navedene sodbe EU. Vir://<http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

<sup>89</sup> Sodba z dne 16.01.2014, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 01.05.2016.

členov 168,<sup>90</sup> 226<sup>91</sup> in od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Kot lahko izluščimo iz navedenih sodb, je Sodišče EU v večini primerov presojalo ali stranka v postopku lahko uporablja metodo izračuna davka, ki jo ureja posebna ureditev obdavčitve za potovalne agencije. Glede na analize posameznih sodb menim, da je povsem upravičeno, da področje uporabe maržne ureditve ne sme biti vezano na status naročnika storitev, v smislu ali je to pravna oseba (druga potovalna agencija) ali fizična oseba (končni potrošnik), ki koristi potovanje. Prav tako so določila Direktive Sveta 2006/112/ES in tudi njene predhodnice, Direktive Sveta 77/388/EGS jasna, saj posebna ureditev velja za delovanje potovalnih agencij, če te poslujejo s potniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.

Sodišče EU v zadevnih sodbah tudi potrjuje določitev davčne osnove in sam izračun marže, za katere se lahko uporabi posebna ureditev, ki velja za potovalne agencije.

### **3. STORITVE POTOVALNIH AGENCIJ IN ORGANIZATORJEV POTOVANJ**

Splošno definicijo pogodbe o organiziranju potovanja najdemo v XXIII. Poglavju Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju OZ).<sup>92</sup> Skladno s 883. členom tega zakonika, 1. odst., se s pogodbo o

<sup>90</sup> Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske: (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; (b) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot dobave blaga in opravljanje storitev v skladu s členoma 18 (a) in 27;

(c) DDV, ki ga je dolžan plačati za pridobitve blaga znotraj EU v skladu s členom 2(1)(b)(i);

(d) DDV, ki ga je dolžan za transakcije, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj EU v skladu s členoma 21 in 22;

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.

<sup>91</sup> Brez poseganja v posebne določbe Direktive Sveta 2006/112/ES, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členom 220 in 221 zahtevajo samo naslednji podatki:

(1) datum izdaje računa; (2) zaporedna številka, ki temelji na eni ali več serij, ki izključno identificira račun;

(3) identifikacijska številka DDV iz člena 214, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali opravil storitve;

(4) identifikacijska številka DDV prejemnika v skladu s členom 214, pod katero je pridobitelj prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s členom 138; (5) polno ime in naslov davčnega zavezanca in pridobitelja ali prejemnika; (6) količina in vrsta dobavljenega blaga ali obseg in vrsta opravljenih storitev; (7) datum, na katerega je bila opravljena dobava blaga ali dokončana storitev, ali datum, na katerega je bilo opravljeno predplačilo iz točk (4) in (5) člena 220, kolikor se datum lahko določi in se razlikuje od datuma izdaje računa; (8) davčna osnova za vsako stopnjo ali oprostitve, cena na enoto brez DDV in kakršni koli popusti ali znižanja, če niso vključeni v ceno na enoto; (9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje; (11) v primeru oprostitve ali kjer je pridobitelj ali prejemnika storitev dolžan plačati DDV, sklicevanje na veljavno določbo te direktive ali na ustrezno nacionalno določbo ali na katerokoli drugo navedbo, da je dobava blaga ali opravljanje storitev oproščeno ali da zanj velja postopek obrnjene davčne obveznosti;

(12) v primeru dobave novega prevoznega sredstva, opravljene v skladu s pogoji iz člena 138(1) in (2)(a), podatki, naštetih v točki (b) člena 2(2); (13) v primeru uporabe maržne ureditve za potovalne agencije, sklicevanje na člen 306 ali na ustrezne nacionalne določbe ali drugo navedbo, da se je uporabila maržna ureditev;

(14) v primeru uporabe ene od posebnih ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine, sklicevanje na člen 313, 326 ali 333 ali na ustrezne nacionalne določbe ali drugo navedbo, da se je uporabila ena od teh ureditev;

(15) kjer je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zastopnik v smislu člena 204, identifikacijska številka DDV tega davčnega zastopnika v skladu s členom 214, skupaj z njegovim polnim imenom in naslovom.

<sup>92</sup> Uradni list RS, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo.

organiziranju potovanja organizator potovanja zavezuje, da bo priskrbel potniku skupek storitev, ki jih sestavljajo: prevoz, bivanje in druge storitve, ki so z njima povezane, potnik pa se zavezuje, da bo organizatorju za to plačal skupno (pavšalno) ceno.

Prodajalec potovanja, ki ga je sestavil organizator potovanja, ki nima sedeža v državi, se šteje za organizatorja potovanja.<sup>93</sup>

Nadalje po 884. členu OZ še velja, da mora organizator potovanja najkasneje ob sklenitvi pogodbe potniku izdati potrdilo o potovanju ali skleniti pogodbo v pisni obliki, ki vsebuje vse obvezne sestavine potrdila o potovanju.<sup>94</sup>

Potrdilo o potovanju mora vsebovati: kraj in dan izdaje, označbo in naslov organizatorja potovanja, ime potnika, kraj in dan začetka in konca potovanja; dneve bivanja, potrebne podatke o voznem redu, cenah in pogojih prevoza ter kakovosti prevoznih sredstev; potrebne podatke o bivanju z navedbo kraja namestitve, tipa in kategorije namestitvenega objekta, o številu obrokov (npr. polni penzion, polpenzion, zajtrk), natančen program potovanja ter podatke o drugih storitvah, ki so zajete v skupni ceni; ali je potrebno najmanjše število potnikov za izvedbo potovanja in rok za obvestilo potnika o morebitni odpovedi potovanja; skupno ceno za skupek storitev, predvidenih v pogodbi; pogoje pod katerimi lahko potnik zahteva razvezo pogodbe, rok za pritožbo in zahtevo za znižanje cene zaradi nekvalitetno ali nepopolno opravljenih storitev; potrebne podatke o mejnih in carinskih formalnostih, sanitarnih, denarnih in drugih upravnih predpisih oziroma druge podatke, za katere se šteje, da bi bilo koristno, če bi jih vsebovalo potrdilo.<sup>95</sup>

Definicija »turističnega paketa«, »organizatorja potovanja«, »turističnega agenta«, »potrošnika« in »pogodbe« je podrobno opredeljena v Direktivi Sveta 90/314/EGS<sup>96</sup> o paketnem potovanju, organiziranih počitnicah in izletih, z dne 13. junija 1990<sup>97</sup>, v 2. členu kot sledi:

1. "turistični paket" pomeni vnaprej dogovorjeno kombinacijo ne manj kot dveh naslednjih elementov, če so prodani ali ponujeni v prodajo za skupno ceno in če storitev traja več kot štiriindvajset ur ali vključuje nastanitev preko noči:

(a) prevoz;

(b) nastanitev;

(c) druge turistične storitve, ki niso pomožne k prevozu ali nastanitvi in predstavljajo pomemben del turističnega paketa.

Deljeno zaračunavanje različnih elementov istega turističnega paketa organizatorja potovanja ali turističnega agenta ne odvezuje obveznosti po tej direktivi;

2. "organizator potovanja" pomeni osebo, ki, ne samo občasno, organizira turistične pakete in jih prodaja oziroma ponuja v prodajo ali neposredno ali preko turističnega agenta

3. "turistični agent" pomeni osebo, ki prodaja ali ponuja v prodajo turistični paket, ki ga je sestavil "organizator potovanja";

<sup>93</sup> 2. Odst. 883. člen OZ.

<sup>94</sup> Organizator potovanja odgovarja za škodo, ki jo je povzročil potniku zaradi tega, ker sploh ni izpolnil ali je le delno izpolnil s pogodbo in z Obligacijskim zakonikom določene obveznosti, ki se nanašajo na organiziranje potovanja. Fekonja B.: Poslovanje potovalnih agencij in obračunavanje DDV, e-seminar, racunovodja.com, 12.2.2015.

<sup>95</sup> 2. odst. 884. člen OZ.

<sup>96</sup> V Uradnem listu EU L 326/1, z dne 11.12.2015 je objavljena nova Direktiva 2015/2302 o paketnih potovanjih in povezanih potovalnih aranžmajih, ki jo bodo morale države članice EU do 1.1.2018 implementirati v svoj pravni red in ki bo razveljavila dosedanje direktivo 90/314/EGS o paketnih potovanjih.

<sup>97</sup> Uradni list L 158, 23/06/1990 str. 0059 – 0064.

4. "potrošnik" pomeni osebo, ki vzame ali privoli vzeti turistični paket ("glavni pogodbenik") ali katera koli druga oseba, v korist katere je glavni pogodbenik privolil kupiti turistični paket ("drugi upravičenci") ali katera koli druga oseba, na katero je glavni pogodbenik ali drugi upravičenec prenesel turistični paket ("pridobitelj");
5. "pogodba" pomeni sporazum med potrošnikom in organizatorjem potovanja in/ali turističnim agentom.

## **3.1 OBRAČUN DDV V POTOVALNIH AGENCIJAH**

### **3.1.1 Uporaba posebne ureditve za potovalne agencije**

Posebna ureditev obračunavanja DDV za potovalne agencije je bila uvedena zaradi poslovnih (trgovalnih) ukrepov.

Cilj posebne ureditve obdavčevanja za potovalne agencije je preprečiti zaplete, ki bi jih imele turistične agencije, če bi kot take uporabile splošno ureditev obdavčevanja in bi prodajale storitve zunaj države, kjer imajo te sedež.<sup>98</sup> Po splošni ureditvi bi morala potovalna agencija plačati DDV na vsako prejeto dobavo storitev in bi morala biti v vsaki državi članici, kjer bi naročila storitev, tudi identificirana za namene DDV.

Prav zapletenost teh večkratnih DDV pravil je privedla do poenostavitvenih ukrepov obdavčitve potovalnih agencij tako, da se transakcije v zvezi s potovanjem štejejo kot enotna transakcija, ki je obdavčena tam, kjer je sedež potovalne agencije.

Ta ukrep poenostavitve je bil v mnogih pogledih uspešen sistem in si tako v panogi ne željo, da se kot tak ne bi več uporabil. Vendar pa ta poenostavitev ima svojo ceno (slabosti), predvsem za oskrbo B2B, ki so opravljene v okviru maržne sheme kot posledica odločitve Evropskega sodišča v zadevi C-189/11, saj sedaj vsebujejo neodbitni vstopni DDV.<sup>99</sup>

Po trditvah ECTAA se maržna ureditev<sup>100</sup> uporablja za dobave B2B v vseh primerih, ko je dobavitelj ne-zavezanec za DDV v državi članici, v kateri bi se običajno štelo, da so ali bodo potovalne storitve opravljene (potrebno sprejeti običajna pravila za dobavo posameznih potovalnih storitev). Vendar, če ima dobavitelj "lokalno" registracijo za DDV, ali pa se odloči,

---

<sup>98</sup> Po posebni ureditvi, 307. člen Direktive Sveta 2006/112/ES, je storitev potovalnih agencij obdavčena v državi članici, kjer ima potovalna agencija sedež.

<sup>99</sup> Iz tega razloga ECTAA in GEBTA verjameta, da se oskrba B2B uporabi le kadar je zahtevana poenostavitev. Povzeto po ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, CR14-151/422, October 2014, str.2.

<sup>100</sup> Cilji maržne ureditve za organizatorje potovanj so dvojni; na prvem mestu bi morala posebna ureditev zagotavljati pravilno porazdelitev vseh davčnih prihodkov (DDV) med krajem, kjer ima potovalna agencija sedež, in krajem, kjer se osnovna storitev izvaja (na primer nastanitve, prevoz, vodniki, itd.); in kot drugič, da je posebnost ureditve predvsem ukrep za poenostavitev postopkov obdavčevanja, z namenom, da bi se potovalne agencije lahko izognile zahtevam, da morajo registrirati DDV v vsaki državi EU, kjer potekajo s potovanjem povezane storitve. Povzeto po ECTAA, Annex – Shortcoming in the current TOMS scheme, October 2014, str.4.

da jo pridobi v eni državi, ali je storitev predmet mehanizma obrnjene davčne obveznosti,<sup>101</sup> dobavitelj lahko izbira za dobave B2B: bodisi uporabiti običajna pravila DDV za posamezne potovalne storitve ali uporabljati posebno ureditev za dobavo kot celoto.

Potovalni agent ima možnost izbire posebne ureditve tudi če je že registriran v posamezni državi članici v kateri bi se štelo, da so storitve dobavljene. Nekatere potovalne agencije so registrirane za DDV v več državah članicah kot bi bilo potrebno, zaradi lokalnega DDV (interna dobava, kopenski izleti, itd.). Takšne potovalne agencije morajo imeti možnost, da na njihove storitve še naprej obračunavajo DDV po maržni ureditvi, ker bi sicer bili upravičeni do posebne ureditve in niso dolžne obračunati DDV v skladu z običajnimi pravili, zgolj zato, ker imajo identifikacijsko številko za DDV zaradi svojega poslovanja v posamezni državi članici.

Ker je dobavitelj vedno registriran v državi kjer ima svoj sedež, je potovalna agencija znotraj te države dejansko v poziciji, da se odloči za splošna pravila obdavčitve za dobave B2B.<sup>102</sup> Tako bi lahko poslovanje v odnosu B2B omogočilo potovalnim agencijam, da za poslovna potovanja, ki npr. vključujejo sestanke, konference, motivacijska srečanja, razstave, ipd. naročniku izkažejo DDV in izključijo storitve, ki bi bile obdavčene po maržni ureditvi v državi sedeža potovalne agencije, ki pripravi poslovno potovanje in tako posredno pokritje DDV za svoje stranke.

Da bi se izognili zapletenosti večkratne registracije DDV in administraciji v drugih državah članicah, ECTAA in GEBTA (Evropsko cehovsko združenje potovalnih agencij za poslovna potovanja) predlagata razširitev področja uporabe točke mini Vem vse na enem mestu, (MOSS),<sup>103</sup> ki se uporablja za radiodifuzijo, telekomunikacij in elektronsko opravljene storitve, tudi za potovalne storitve. To bi omogočilo potovalnim agencijam, da bi ves izstopni DDV na potovalne storitve plačale v državi članici, ki so jo izbrale za registracijo DDV (država članice identifikacije je država članica, v kateri je davčni zavezanec registriran za uporabo sistema mini VEM ter v kateri predloži obračun DDV in plača DDV, dolgovan v državah članicah potrošnje).

Po posebni (maržni) ureditvi se vse transakcije, ki jih opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem štejejo kot enotna transakcija, ki se obdavči v državi kjer ima potovalna agencija sedež. Če ima potovalna agencija sedež v Sloveniji, je storitev potovanja, ki ga ta agencija proda potniku obdavčena v Sloveniji, ne glede na to, kje je potnik to storitev koristil (v Sloveniji ali izven nje). Potovalna agencija nima od dobavljenih storitev v nobeni državi pravice do odbitka ali vračila DDV, na drugi strani pa je obdavčena le od razlike v ceni, ko jo ustvari za to

---

<sup>101</sup> Obstaja vrsta okoliščin, v katerih se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti in je dobavitelj zanimal možnost, da se zaradi DDV registrira v posamezni državi članici, če se šteje, da je storitev treba dobaviti v skladu z običajnimi pravili DDV. Lokalne oblasti bi menile, da je potovalna agencija zavezanca za plačilo DDV. V teh okoliščinah mora biti potovalni agenciji še vedno dovoljeno, da uporabi maržno ureditev, tudi če nima "lokalne" registracije DDV. Povzeto po ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014, str.5.

<sup>102</sup> Potovalne agencije, ki dobavljajo storitve B2B lahko v svoji državi članici ne uporabijo maržno ureditev. Povzeto po ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014, str.6.

<sup>103</sup> Za poenostavitev obveznosti davčnih zavezancev, ki delujejo v državah članicah, kjer nimajo sedeža, je vzpostavljena elektronska ureditev »mini vse na enem mestu«, in sicer za identifikacijo, deregistracijo in predložitev posebnega obračuna DDV, vir: [http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Davek\\_na\\_dodano\\_vrednost/Opis/Podrobnejši\\_opis\\_1\\_izdaja\\_Posebna\\_ureditev\\_mini\\_VEM\\_MISS\\_MOSS.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Posebna_ureditev_mini_VEM_MISS_MOSS.pdf).

potovanje (razlika med zneskom, ki ga plača potnik in dejanskimi stroški, ki so nastali v zvezi s tem potovanjem).

Prednost posebne ureditve obračunavanja DDV za potovalne agencije je, da ustvarjeni prihodki potovalne agencije ostanejo v državi sedeža potovalne agencije. Medtem ko DDV od storitev hotelskih namestitev pripada državi, kjer je storitev namestitve opravljena.<sup>104</sup>

Uporaba posebne ureditve ima svojo prednost tudi v tem, da se potovalni agenciji ni potrebno identificirati v vsaki državi članici kar bi pomenilo večkratno registracijo potovalne agencije.

Ne glede na te prednosti pa po mnenju ECTAA ta ureditev na trgu povzroča izkrivljanje konkurence, ki jo je potrebno odpraviti. Od uvedbe pravil DDV, ki so določene s pravili Direktive Sveta 77/388/EGS, je posebna ureditev obdavčevanja za potovalne agencije doživela korenite spremembe. Te spremembe pa se ne odražajo v pravilih DDV, saj se uporaba posebne ureditve obdavčevanja z DDV, ki skladno z Direktivo Sveta 2006/112 veljajo za potovalne agencije, razlikujejo med državami članicami.

Zaradi razhajanja v smislu neenotne uporabe posebne ureditve obdavčevanja potovalnih agencij med državami članicami, na trgu vodi do izkrivljanja konkurence. Namen revizije, ki sta jo oktobra 2014 predlagali ECTTA in GEBTA, je odprava izkrivljanja, ki jih je ustvaril sistem tako v smislu njenih različnih aplikacij in slabosti, ki so del sedanjega sistema.

ECTAA in GEBTA tako priporočata naslednji pristop na področju uporabe posebne ureditve.<sup>105</sup>

### **Uveljavljanje posebne ureditve za področje B2B in B2C poslovanj z možnostjo izvzema za B2B poslovanje**

Maržna ureditev za organizatorje potovanj velja za vse vrste poslovanj, vključno B2C in B2B, razen če je potovalna agencija registrirana za namen DDV v državah članicah, v katerih se šteje, da so storitve izvedene, in se odloči, da poslovanje B2B izvzame iz maržne ureditve ter namesto tega upošteva običajne pogoje za obračunavanje DDV. Ta možnost bi morala biti na voljo potovalnim agencijam, ki izvajajo storitve upoštevajoč mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kjer je obveznost za DDV predstavljena od dobavitelja na stranko, ki je davčni zavezanec. To bi dejansko omogočilo možnost izvzema za vse domače B2B načine poslovanj, saj je potovalna agencija vedno registrirana za DDV v svoji državi. Potovalna agencija bi morala imeti možnost izbire izvzema za vsako B2B poslovno transakcijo.

Če želi potovalna agencija izkoristiti možnost izvzema na B2B poslovanju, upošteva običajna pravila o DDV za posamezne potovalne storitve. To pomeni, da bo potovalna agencija morala registrirati in obračunavati DDV v državah članicah, v katerih se šteje, da so potovalne storitve izvedene, razen če se aplicira mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Potovalna agencija bi morala obračunati DDV preko Mini-One-Stop-Shop (enotna kontaktna točka), ki se trenutno uporablja za radiodifuzijo, telekomunikacije in elektronsko opravljene storitve.

<sup>104</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014, str.6.

<sup>105</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014, str. 5-8.

Mini enotno kontaktno točko bi bilo treba razširiti, da bi vključevala povračilo vstopnega DDV, in da bi se izognili povračilu vstopnega DDV ob poznejšem datumu, preko uporabe elektronskega čezmejnega sistema povračil.

To omogoča dovolj prožnosti in izbire za potovalne agencije, obenem pa zagotavlja davčnim organom / državam članicam nadzor nad DDV.

### **Obdavčitev za potovalne agencije, ki niso ustanovljene v EU in ki opravljajo potovalne storitve za stranke v EU**

Potovalne agencije, ki niso ustanovljene v EU bi morale biti zavezane k posebni ureditvi za DDV, v kolikor njihova ponudba obsega storitve za stranke v EU in vključuje potovalne storitve, ki se izvajajo v EU. Prav tako morajo imeti možnost izbire izvzema storitev za davčne zavezance in obračunavati DDV po običajnih davčnih pravilih, ki veljajo za posamezne potovalne storitve. V tem primeru bi morali imeti možnost, da se registrirajo in obračunavajo DDV s pomočjo Mini enotne kontaktne točke (MOSS) za radiodifuzijo, telekomunikacije in elektronsko opravljene storitve, ki jih je treba razširiti tudi na področje potovalnih storitev. To bi moralo omogočiti tudi povračilo vstopnega DDV.

### **Izvzetje za agencije s sedežem v EU, ki opravljajo potovalne storitve v EU za stranke, ki prihajajo izven področja EU**

Agencije s sedežem v EU, ki opravljajo potovalne storitve v EU za stranke, ki prihajajo izven področja EU bi bilo treba izvzeti iz ureditve DDV v EU. To bi moralo veljati ne glede na to, ali potovalna agencija posluje B2C ali B2B.

## **3.1.2 Uporaba splošne ureditve za potovalne agencije**

DDV se obračunava na klasičen način.

Primer:<sup>106</sup> ob predpostavki, da v vsaki državi članici velja stopnja DDV 20 %, marža organizatorja potovanja 1, ki proda paket organizatorju potovanja 2, B2B, znaša 300 EUR. Marža organizatorja potovanja 2, ki proda naprej paket potniku, B2C, pa 450 EUR.

Organizator potovanja 1 in organizator potovanja 2 imata sedež v isti državi članici.

Organizator potovanja 1, s sedežem v državi članici A, v državi članici B zakupi gostinsko storitev za 120 EUR (100 + 20 DDV), v državi članici C zakupi transfer, ki je opravljen s strani prevoznega podjetja sedežem v državi C za 240 EUR (200 + 40 DDV). V državi članici D zakupi hotelsko nastanitev za 3.600 EUR (3.000 + 600 DDV).

Skupaj kupljen paket znaša 3.960 EUR: 3.300 EUR (neto vrednost storitev, kot davčna osnova) + 660 EUR (20% DDV).

---

<sup>106</sup> Primer povzet po Maver L., Zupančič M., Dončič N.: Davek na dodano vrednost – Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa, Založba Oziris, Lesce, 2003, str. 331 do 334.

### Situacija 1:

Organizator potovanja 1 zaračuna svoji stranki, organizatorju potovanja 2, vsako dobavljeno storitev posamezno, za skupaj 4.320 EUR.

Davčna osnova: 3.600 EUR (3.300 EUR neto stroški kupljenih storitev, ker si organizator potovanja 1 odbije DDV v vsaki državi članici + 300 EUR marža.

Od te davčne osnove 3.600 EUR obračuna 20% DDV, ki znaša 720 EUR, kar skupaj znaša 4.320 EUR.

Ker organizator potovanja 1 za prodan paket organizatorju potovanja 2 uporabi splošno ureditev pomeni, da si v državi članici B, C in D zahteva nazaj zaračunani DDV.

Ker so med storitvami tudi gostinske storitve, bo moral organizator 1 dokazati, da te storitve uporabi z namenom preprodaje davčnemu zavezancu, organizatorju potovanja 2.

Za prevozne storitve veljajo posebnosti, ker mora biti organizator potovanja 1 registriran za DDV v državi članici C, kjer so opravljene storitve transferja in od dobave teh storitev zaračuna DDV države članice C. V primeru je predpostavljeno, da od te storitve ustvari maržo 50 EUR.

Država članica A bo dobila polni znesek DDV za gostinske storitve (20 EUR) in hotelske nastanitve (600 EUR) in tudi DDV za ustvarjeno maržo<sup>107</sup> obeh organizatorjev potovanja (60 EUR organizatorja potovanja 1 in 90 EUR organizatorja potovanja 2), kar skupaj znaša 770 EUR.

### Situacija 2:

Potovalna agencija 1 zaračuna potovalni agenciji 2 paket kot celoto, storitev obdavčena po kraju, kjer ima dobavitelj svoj sedež. V tem primeru je rezultat ta, da bodo prevozne storitve del paketa in bo cena te storitve vključena v davčno osnovo ter tako obdavčena v državi članici A, kjer imata sedež obe potovalni agenciji. To pomeni, da bo za potovalni paket le država članica A dobila celoten znesek DDV, vključno z DDV za storitve transferja.

Obe situaciji (situacija 2 bolj kot situacija 1) kažeta, da rezultati ne ustrezajo izvirnemu namenu posebnega postopka obdavčitve.<sup>108</sup>

Za organizatorja potovanja 2, če ta paket proda potniku, B2C, in uporabi maržno ureditev, DDV, ki mu ga zaračuna organizator potovanja 1, ni odbitni.

Organizator potovanja 2 na znesek 4.320 EUR (3.600 + 720 DDV), ki mu ga zaračuna potovalna agencija 1, doda svojo maržo – 450 EUR, potovanje proda potniku za 4.860 EUR (4.320 + 450 + 90), DDV plača le na svojo maržo (450 x 20 %), v višini 90 EUR.

---

<sup>107</sup> Predpostavka, da se DDV obračuna na znesek marže in da DDV, ni že vključen v tej marži.

<sup>108</sup> Maver L., Zupančič M., Dončič N.: Davek na dodano vrednost – Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa, Založba Oziris, Lesce, 2003, str. 333.

### **3.1.3 Razlika med uporabo posebne in med uporabo splošne ureditve za potovalne agencije**

Vzemimo enak primer, kot v točki 3.1.2., le da organizator potovanja 1, zaračuna paket organizatorju potovanja 2 in uporabi maržno ureditev.

Organizator potovanja 1 s sedežem v državi članici A, v državi članici B zakupi gostinsko storitev za 120 EUR (100 + 20 DDV), v državi članici C zakupi transfer, ki je opravljen s strani prevoznega podjetja sedežem v državi C za 240 EUR (200 + 40 DDV). V državi D zakupi hotelsko nastanitev za 3.600 EUR (3.000 + 600 DDV).

Skupaj paket 3.300 (neto vrednost storitev) + 660 (20 % DDV) = 3.960 EUR. Ta paket proda organizatorju potovanja 2, ki ima prav tako sedež v državi članici A za 4.320 EUR (3.960 EUR + 300 EUR marža + 60 EUR - 20 % DDV na maržo).

Ker uporabi maržno ureditev, organizator potovanja 1 na računu izkaže ceno paketa : 4.320 EUR in na računu navede : »Posebna ureditev – Potovalne agencije«.

DDV obračuna od marže 300 EUR, ki znaša 60 EUR (300 x 20 % DDV). DDV od marže, 60 EUR, tako pripada državi članici A, kjer ima potovalna agencija 1 sedež, DDV od storitev paketa, pa ostane v državi, kjer so storitve kot take tudi potrošene (država B prejme 20 EUR DDV od gostinskih storitev, država C prejme 40 EUR os storitev transferja in država D dobi 600 EUR od hotelskih nastanitev).

Noben organizator potovanja nima pravice do odbitka vstopnih DDV od storitev, ki sestavljajo paket.

Ko naprej potovalna agencija 2 ta paket, ki ga kupi za 4.320 EUR, proda potniku za 4.860 EUR (450 EUR marža + 90 EUR 20 % DDV), prav tako uporabi maržno ureditev in tako 150 EUR davka (60 EUR, ki ga plača potovalna agencija 1 in 90 EUR, ki ga plača potovalna agencija 2) pripada državi članici A, kjer imata obe potovalni agenciji sedež.

Po splošni ureditvi iz primera v točki 3.1.2. sledi, da DDV tako od gostinskih in hotelskih storitev, ob predpostavki, da je organizator potovanja od prevoznih storitev plačal DDV v državi članici C, kjer je bil prevoz opravljen, ker ima v tej državi identifikacijsko številko za namene DDV, pripada državi članici A, tam, kjer ima sedež organizator potovanja 1 in ne državama B in C, kjer sta storitvi kot taki opravljeni.

V primeru maržne ureditve pa DDV pripada državi, kjer so storitve kot take tudi potrošene, kar je tudi namen samega sistema DDV, v primeru splošne ureditve pa je obdavčitev odvisno tudi od kraja identifikacije potovalne agencije.<sup>109</sup>

### 3.1.4 Posebnosti znotraj Evropske unije

- Revizija posebne ureditve sistema DDV za potovalne agencije (Maržna ureditev za organizatorje potovanj):<sup>110</sup>

Poleti 2014 je Evropska komisija umaknila predlog iz leta 2002, ki je spreminjal posebno ureditev za potovalne agente in trenutno ni predvidene nobene zakonodajne pobude v delovnem programu Evropske Komisije za leto 2016. Vendar pa na zadevo niso v celoti pozabili, saj so države članice začele izražati pomisleke glede slabšanja situacije glede prihodkov od DDV pri potovalnih agencijah s sedežem zunaj Evropske unije.

V tem času so se morale države članice uskladiti s sklepom Evropskega sodišča iz leta 2013, ki temelji na zastarelih pravilih o DDV in povzroča nekonkurenčnost potovalnih agencij v primerjavi s potovalnimi agencijami in organizatorji izven Evropske unije.

Mednarodno združenje potovalnih agencij in organizatorjev potovanj (ECTAA) in Evropsko cehovsko združenje potovalnih agencij za poslovna potovanja (GEBTA) še naprej zahtevata revizijo posebne ureditve DDV za potovalne agencije. Mednarodno združenje potovalnih agencij in organizatorjev potovanj bo tesno sodelovalo s Komisijo, da preverijo, kako ustvariti poenotene konkurenčne pogoje s potovalnimi agencijami, ki prihajajo izven Evropske unije.

#### 3.1.4.1 Obdavčitev turističnih storitev na Nizozemskem

Z odlokom državnega sekretarja za finance se je prilagodil pojem »potnik« v maržni ureditvi za organizatorje potovanj (TOMS). To pomeni, da se je maržna ureditev razširila in vključuje organizatorje potovanj, ki prodajajo potovalne storitve potovalnim agencijam.<sup>111</sup>

Vzpostavljena je bila prehodna ureditev, kar pomeni, da pravil maržne ureditve ni treba uporabiti v praksi.<sup>112</sup>

---

<sup>109</sup> V primeru splošne ureditve je obveznost potovalne agencije razlika med obračunanim in vstopnim DDV, v primeru posebne - maržne ureditve pa je obdavčena le razlika v ceni, ki jo doseže potovalna agencija za posamezen paket. Zgodi se lahko, da je pri enaki končni ceni za potnika (upoštevajoč vse prejete račune), obveznost za plačilo potovalne agencije večja pri uporabi splošne ureditve, kot pri uporabi posebne ureditve. Povzeto po Bavčar M.: Davek na dodano vrednost v gostinstvu in turizmu, diplomska naloga, Turistica Visoka šola za turizem Potorož, Portorož, marec 2000, zgled 3 in 4.

<sup>110</sup> The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations: Review of ECTAA's activities and achievements for the period November 2014 – November 2015 Work programme for 2016, 2015.

<sup>111</sup> Makkus E., Deloitte Netherlands, Global Indirect Tax News, August 2014.

<sup>112</sup> Opomba avtorja – prav tam.

Zato veljajo za prodajo potovalnih agencij drugim potovalnim agencijam običajni predpisi o DDV,<sup>113</sup> pod naslednjimi pogoji:

- Poslovna transakcija izvedbe potovanj se izvede v skladu s pogodbo, ki je bila sklenjena najpozneje do 31. marca 2015; in
- Potovanje se izvede najkasneje do 31. oktobra 2015.
- Ta prehodna ureditev se nanaša na odobritev. Potovalne agencije torej niso obvezane, da maržno ureditev upoštevajo, torej je neobvezna. Odlok spreminja tudi pogoje za uporabo ničte stopnje za del potniškega prometa v EU, ki poteka z letalom ali ladjo (kot sestavni del potovalne storitve v okviru maržne ureditve), če je kraj odhoda ali prihoda izven EU.
- Leta 2012 je odlok zahteval, da potovalne storitve, ki vključujejo vožnjo z ladjo, vključujejo direktno potovanje med Nizozemsko in tretjo državo in obratno. Nova uredba razširja te zahteve na zračni promet, se pa lahko uporabi tudi, ko gre za direktno potovanje med državami EU (ne le Nizozemsko) in tretjo državo. To pomeni, da bo od zdaj naprej potovalna agencija lahko uporabila ničto stopnjo pri delu letalskega potovanja po EU, če je kraj odhoda ali prihoda zunaj EU; in:
- Potniški promet poteka na podlagi enotne vozovnice, ki jo potovalna agencija kupi od drugega podjetnika; in
- Potniški promet vključuje direktna potovanja med državami članicami EU in tretjimi državami in obratno. »Direktno« potovanje pomeni tudi, če je vmes narejen postanek na drugem letališču ali pristanišču, kjer se vkrcajo novi potniki pod pogojem, da potniki, ki so se vkrcali prej, ne zapustijo letala ali ladje. Promet ne vključuje »direktnega« potovanja, če potniki smejo zapustiti letalo ali ladjo.

### 3.1.4.2 Kako so obdavčene storitve potovalnih agencij na Slovaškem

Posebna davčna ureditev za potovalne agencije, ki jo ureja 306.–310. člen Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, se izvaja v določbi § 65 zakona št. 222/2004 Zb. o davku na dodano vrednost, kot je bil spremenjen (v nadaljevanju ZDPH)<sup>114</sup>. Zakon o davku na dodano vrednost nalaga obveznost uveljavljanja posebne ureditve za obdavčitev turističnih storitev potovalnim agencijam oziroma davkoplačevalcem, ki prek drugih subjektov zagotavljajo turistične storitve, ki jih v svojem imenu prodajajo končnim uporabnikom.<sup>115</sup>

Ta posebna ureditev pa ne velja le za potovalne agencije, ampak tudi za druge osebe, ki v svojem imenu zagotavljajo turistične storitve. Med turistične storitve spada več storitev (npr. kombinacija prenočišča in hrane, prenočišča in prevoza, prevoza in hrane, prenočišča, hrane in prevoza ipd.). Če bi potovalna agencija zagotovila le eno storitev, npr. nakup vstopnic za kulturno prireditev, ne gre za opravljanje storitev turističnega podjetja, ki bi bilo v zvezi s potovanjem (glej sodbo Sodišča EU C 31/10). Če potovalna agencija kupi vstopnice in jih

<sup>113</sup> VAT in the Netherlands, vir:

<http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/vat/vat>, vpogled 5.5.2016.

<sup>114</sup> Zákon o dani z pridanej hodnoty, vir: <https://www.financnasprava.sk/en/businesses/taxes-businesses/value-added-tax>, vpogled 4.5.2016.

<sup>115</sup> Ing. Hermanová A.: Komentár k ZDPH § 65 Osobitná úprava uplatňovania dane pre cestnové kancelarié a cestnové agentúry, Verlag Dashöfer, 4.1.2016.

prodaja v svojem imenu, gre za navaden način obdavčitve, torej bo obdavčila prodajo vstopnic le, če bo kraj dobave na domačem trgu.

Pod določenimi pogoji pa potovalna agencija lahko zagotavlja le eno storitev, ko je storitev povezana s potovanjem (npr. prenočišča, prevoz), ki ga preskrbi od druge osebe in nato strankam prodaja v lastnem imenu.

Drug pomemben kriterij, kadar potovalna agencija uveljavlja poseben način, je, da preskrbi turistične storitve za končnega uporabnika. Iz navedenega izhaja, da če zagotavlja turistične storitve npr. za drugo potovalno agencijo ali podjetnike, ki nato to storitev tržijo naprej, ne gre za turistične storitve, ki bi jih bilo treba obdavčiti na poseben način.

V skladu s spremenjeno določbo, ki je v veljavi od 1. 1. 2015, velja, da če se potovalna agencija odloči uporabiti poseben način (pribitek potovalne agencije) v skladu s sodbo sodišča EU št. 269/2011 tudi v primeru, da zagotovi turistične storitve za davčnega zavezanca iz druge države članice (npr. zagotovi turistične storitve drugi potovalni agenciji iz druge države članice), se kraj obdavčitve določi v skladu s prvim odstavkom § 65 in ta kraj je Slovaška. Iz navedenega izhaja, da bo ta pribitek obdavčen na Slovaškem – s slovaškim DDV.

Potovalna agencija, davčni zavezanec, pri dobavi (prodaji) turističnih storitev osebi, ki je podjetnik in kupuje turistične storitve za namene svojega poslovanja, v skladu z desetim odstavkom § 65 Zakona o davku na dodano vrednost, uporabi navadni način obdavčitve. Iz navedene določbe tega zakona izhaja, da je mogoče navadni način obdavčitve uveljaviti le, če potovalna agencija proda turistično storitev podjetniku, npr. drugi potovalni agenciji.

Uveljavitev navadnega načina pomeni, da potovalna agencija pri nakupu turističnih storitev uveljavlja odbitek davka (ali pa vračilo davka iz tujine), in sicer od cene dobavljenih storitev, pri izhodu pa jih obdavči z davkom na dodano vrednost. Podjetnik, davčni zavezanec, mora že pri naročanju turističnih storitev od potovalne agencije izrecno navesti (npr. pri dobavi storitve prenočišča, hrane, prevoza ...), da te storitve potrebuje za svoje nadaljnje poslovanje, da bo imela agencija dokazilo o namenu naročenih storitev in da lahko utemelji, zakaj ni uporabila posebne davčne ureditve v skladu s § 65 Zakona o davku na dodano vrednost.

Navadni način obdavčitve se uveljavi takrat, ko podjetnik naroči dobavo storitev za svojo službeno pot ali ko naroči storitev z namenom nadaljnje prodaje različnih turističnih storitev. Navadnega načina uveljavitve davka potovalna agencija ne uporabi v primeru, ko podjetnik naroči turistično storitev, npr. potovanje, za svoje zaposlene, ker gre za prodajo potovanja za končnega uporabnika (zaposlenega), in ne za namene poslovanja.

Če potovalna agencija dobavlja turistične storitve za drugo potovalno agencijo ali drugega davčnega zavezanca (ni pomembno, ali so rezidenti ali ne) – torej dobavlja turistične storitve v lastnem imenu za drug poslovni subjekt, se kraj dobave te storitve določi posebej pri prenočišču, hrani in prevozu (prenočišče → kraj dobave je tam, kjer je prenočišče, v skladu s prvim odstavku § 16, hrana → kraj dobave je, v skladu z desetim odstavkom § 16, torej tam, kjer se izvede, ipd.).

### Primer:

Slovaški davčni zavezanec, prva potovalna agencija, je zagotovil paket storitev (prenočišča, hrana in prevoz v Italiji) za drugo potovalno agencijo iz Češke.

Prva potovalna agencija uporabi navadni način obdavčitve, to pomeni, da posebej določi kraj dobave prenočišča in hrane – kraj dobave je Italija (prvi in deseti odstavek § 16) – ter kraj dobave pri prevozu (četrti odstavek § 16; prevoz se začne na Češkem in gre čez Avstrijo v Italijo).

To pomeni, da je pri prevozu kraj dobave na Češkem, v Avstriji in Italiji.

Prva potovalna agencija ni upravičena do nadomestila davka za prenočišča in hrano, plačanega v Italiji.

Kar zadeva prevoz na območju Avstrije in Italije, se je treba pozanimati glede morebitne registracije in obdavčitve teh storitev na tranzitnem območju.

### Primer

Potovalna agencija – davčni zavezanec na Slovaškem nakupuje turistične storitve na Slovaškem tudi v drugih državah članicah. Gre za prenočišča in prevoz, ki jih prodaja drugi potovalni agenciji v drugo državo članico v obliki paketa oziroma potovanja. Ali je slovaška potovalna agencija upravičena do vračila DDV za nabavljene storitve iz drugih držav članic, če jih prodaja naprej? V primeru, da je:

Kdaj ta DDV doda v račun ustvarjanja dohodkov? Na koncu obračunskega obdobja? In kaj storiti v primeru, da država članica DDV ne bo vrnila – kako nadaljevati v naslednjem obračunskem obdobju?

### Rešitev

V primeru, da davčni zavezanec zagotavlja turistične storitve za drugega davčnega zavezanca za namen njegovega poslovanja v smislu desetega odstavka § 65 Zakona o davku na dodano vrednost, pri uveljavitvi DDV nadaljuje v skladu s četrtim odstavkom § 9 tega zakona, torej storitve dobavi v svojem imenu, toda za drugo osebo, nato pa pri zaračunanju vsake posamezne storitve uveljavi način obdavčitve, kot da bi storitev sam dobavil, in sicer glede na to, kje je kraj dobave zadevne storitve, doma ali v tujini.

Če je kraj dobave storitve na Slovaškem, potem je ta predmet Zakona o davku na dodano vrednost, veljavnega na Slovaškem, če pa je kraj dobave storitve v tujini, je storitev predmet Zakona o davku na dodano vrednost v tej državi. Davčni zavezanec se mora torej pozanimati, kako je z morebitno registracijo DDV v tej državi in uveljavitvijo davka v zadevni državi. V smislu Zakona je treba posebej oceniti vsak posamezen primer, in sicer glede na določen način uveljavitve DDV (ki je odvisen od kraja dobave storitve in zakonodaje določene države članice). Da bi vprašanje vračila DDV iz države članice, kjer so bili davčnemu zavezancu dobavljeni blago in storitve, ocenili z vidika Zakona, je pomembna informacija, ali v določeni državi članici obstaja pravica do vračila DDV ali ne. To informacijo pa mora ugotoviti davčna oseba sama.

V skladu s 3. točko črke k tretjega odstavka § 19 Zakona o DDV velja, da je v primeru, če ima davčni zavezanec pravico do vračila (in je izpolnil določeno omejitev v državi članici), DDV priznan odhodek za davek takrat, ko je blago ali storitev, za katero se uporablja ta davek, priznan davčni odhodek v obdobju, v katerem je davčni zavezanec zaračunal uveljavljeno pravico do vračila.

### 3.1.4.3 Obdavčitev turističnih storitev v Veliki Britaniji

1. januarja 2010 je bil umaknjen predlog možnosti za vključitev grosistične dobave v sistem maržne ureditve za organizatorje potovanj kot koncesije.<sup>116</sup> Če je kraj storitve v drugi državi članici, se lahko od potovalnih agencij zahteva, da se tam tudi registrirajo in obračunavajo DDV.

Običajna pravila za večje potovalne storitve so:<sup>117</sup>

#### Naša storitev je.... Kraj opravljanja storitve je, kjer...

prevoz potnikov	poteka prevoz potnikov
nastanitve	je locirana nastanitve
dogodki	se dogodki izvajajo v živo

Organizator potovanja ima na izbiro dva načina, da izbere davčno točko za storitve, ki sodijo v okvir maržne ureditve za organizatorje potovanj. Ko se način izbere, ga je treba uporabiti za vse storitve.

Metodi sta naslednji:

Metoda 1 se začne uveljavljati od dneva, ko se potovanje začne ali od datuma začetka nastanitve.

Metoda 2 je podobna "računovodstvu", razen tega, da prejem zelo majhnega pologa ne sproži davčne obveznosti. Šele ko je plačilo večje od 20% vrednosti v celoti prejeto, se sprožijo davčne obveznosti za vse zneske, prejete do tega datuma. Kasneje prejeti zneski pa so ob prejemu posebej obdavčeni.

Za 2. metodo tako zakonodaja določa, "datum, na katerega prejme operater plačilo, ki je združeno z vsakim prejšnjim plačilom v zvezi z isto storitvijo, in ki presega 20 % skupne vrednosti, na ta datum se sproži davčna obveznost za vsa denarna sredstva, prejeta do takrat. Kasneje prejeti zneski pa so ob prejemu posebej obdavčeni." Obdavčitev ("davčna točka") ne sme potekati pozneje od datuma začetka potovanja.

<sup>116</sup> HM Revenue&Customs: VAT Notice 709/5: Tour operators margin scheme, February 2016, str. 7.

<sup>117</sup> VAT Margin Schemes, vir.: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-margin-schemes>, vpogled 15.5.2016.

Od 1. januarja 2010 dalje obstajata dve računovodski metodi za maržno ureditev poslovanja, izračun tržne vrednosti in izračun na podlagi stroškov (predhodno so izračuni temeljili na stroških).

Načeloma naj bi se uporabljala metoda izračuna tržne vrednosti kadar se tržna vrednost lahko določi za paket storitev.<sup>118</sup> Vendar, če je dobavitelj prepričan, da je metoda, ki temelji na stroških natančen odsev strukture cene, t. j., da se doseže enak odstotek pribitka na vseh sestavnih delih, se lahko uporabi metodo, ki temelji na vrednosti stroškov.

Izračun tržne vrednosti deluje na podlagi izračuna cen posameznih delov celotne prodajne vrednosti paketa storitev, ki so prikrojene po meri.

To se naredi tako, da se odšteje tržna vrednost storitev, narejenih v podjetju – potovalni agenciji, od polne cene paketa, prodajna vrednost dokupljenih prilagojenih delov potovanj, na katere se izračuna marža na podlagi izračuna stroškov.

V skladu z izračunom, ki temelji na stroških, formula za izračun zajema vse vrste storitev, ki bi lahko bili predmet maržne ureditve za organizatorje potovanj. Porazdelitev celotne marže temelji na neposrednih stroških storitve, t. j. ne na posrednih / režijskih stroških. Deluje na principu, da je enak odstotek marže dosežen na vseh delih paketa storitev.

To je bilo namenjeno zmanjšanju administracijskih težav, ki bi se lahko pri organizatorjih pojavile ob upoštevanju običajnih pravil za DDV za obračunavanje posameznih storitev za druga podjetja.

Kljub temu pa so se v Britanskem vladnem oddelku za Prihodke in carino odločili, da za zdaj ne bo nobenih ukrepov za spremembo pravil v Veliki Britaniji. Evropska komisija je napovedala, da namerava pregledati delovanje maržne ureditve, uveljavljanje sprememb, ki bi jih morali pozneje še enkrat spremeniti, pa bi bilo nepotrebno in drago.

### **Izračun ob koncu leta (letna prilagoditev)**

Primer:<sup>119</sup>

Agencija Tropical Places Limited je organizator potovanja, ki je v letu 2015 do 31. decembra izstopni davek v vrednosti 17.000 £ obračunal upoštevajoč maržno ureditev. Dejanski rezultati za leto, zaključeno 31. dec 2015, so bili naslednji:

---

<sup>118</sup> Sodišče EU je v zadevi C-291/03 - My Travel plc razsodilo, da potovalni agent ali organizator potovanj ne sme po svoji izbiri uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti, in se ta metoda uporablja za vse lastne storitve, za katere se lahko določi tržna vrednost, tudi če v okviru istega obdavčitvenega obdobja ni mogoče določiti vrednosti nekaterih lastnih delov paketa, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 30.4.2016.

<sup>119</sup> Povzeto po Tolley® Exam Training: VALUE ADDED TAX CHAPTER 35 © , Reed Elsevier UK Ltd, 2015, 295 FA 2015, str. 289-301.

	£	£
Prodaja počitnic		1,000,000
Strošek počitnic		
Kupljenih v EU	500,000	
Kupljenih izven EU	300,000	(800,000)
Skupna marža		200,000

Vsi zneski vključujejo DDV.

**Izračun letne prilagoditve, zahtevane v napovedi DDV se je zaključil 31. marca 2016 in začasni odstotek iz leta 2015 se prenese na leto 2016**

DDV se obračuna po splošni stopnji glede na delež marže, ki se nanaša na počitnice v EU. Marža, ki se nanaša na počitnice v EU je 125.000 £ (500k / 800k x 200k). Zato je izstopni DDV £ 20.833 (125.000 £ x 06/01), ki se plača za celo leto do 31. decembra 2015.

Letno prilagoditev v vrednosti 3.833 £ je potrebno obračunati pri povračilu DDV do 31. marca 2016.

Začasni delež, ki se ga prenese na leto 2016, znaša 12,5 % (125.000 / 1.000.000 x 100). Ta odstotek se bo uporabljal pri prometu v vsakem četrtletju v letu 2016 za določitev začasne-standardno določene marže. Ustrezen delež DDV se nato uporabi za določanje izhodnega davka.

Izračuni tržne vrednosti za agencijo Tropical Places niso pomembni, saj nobena od storitev ni opravljena v samem podjetju. Če bi take storitve imeli v svoji ponudbi, bi podjetje zgolj odštelo tržno vrednost teh storitev od £ 1M zneska prodaje, pred izračunom marže. To bi seveda povzročilo nižjo maržo, vendar bi podjetje moralo obračunati tudi DDV za vse storitve, pripravljene v agenciji, v skladu z običajnimi pravili in standardno stopnjo v Združenem kraljestvu.

Velika Britanija je uvedla maržno ureditev za organizatorje potovanj kot letni izračun porazdelitve, ki temelji na stroških. Bruto dobiček se sorazmerno porazdeli na stroške prodaje. Odvisno od narave stroškov prodaje, porazdeljena marža je bodisi standardne stopnje ali ničte stopnje.

Stroški so opisani v maržni ureditvi za organizatorje potovanj kot ničte stopnje takrat, ko je marža ničta in stroški so standardni, ko je marža standardna. Tega potovalne agencije ne smejo mešati s stopnjo DDV, ki jo zaračuna dobavitelj!<sup>120</sup>

Čeprav Velika Britanija ni sodelovala kot stranka v postopku zadeve C-189/11, so tri ključne ugotovitve v nasprotju s trenutno prakso v Veliki Britaniji:

<sup>120</sup> Povzeto po Pooley M.: A guide to the Tour Operators Margin Scheme for VAT, 2016, str.7-8.

- a) maržna ureditev bi morala vključevati celotno ponudbo prodaje – t. j. potovalne storitve, ki se prodajajo organizatorjem potovanj za nadaljnjo prodajo javnosti;
- b) DDV po maržni ureditvi treba izračunati na podlagi posameznih poslovnih transakcij ne glede na nakup in prodajo v določenem obdobju;
- c) načeloma je dovoljeno, da se DDV maržne ureditve prikaže na računu, da lahko podjetja, ki so stranke, uveljavljajo svojo pravico do odbitka vstopnega DDV, če je to možno.<sup>121</sup>

Zahteva, da se upošteva DDV maržne ureditve za posamezno poslovno transakcijo, bi predstavljala velik sistemski izziv in resne težave v praksi. To bi lahko vodilo v večjo obdavčitev.

Še več, zdi se, da organizatorji potovanj, ki prodajajo davčnim zavezancem, načeloma morajo obvezno izdati račun z obračunanim DDV. Tako bo tudi v Veliki Britaniji treba upoštevati praktične in komercialne posledice take zahteve. Bolj pozitivno je, da lahko vsako britansko podjetje, ki je registrirano in je plačalo DDV v drugih državah članicah EU, na podlagi dejstva, da so bili grosistični posli obravnavani izven pravil maržne ureditve in tako zavezani običajnim pravilom DDV, ponovno pregledajo svoje stališče glede maržne ureditve.

### **3.1.4.3.1 Določitev davčne osnove in odbitek vstopnega DDV**

Maržna ureditev za organizatorje potovanj se načeloma nanaša na potovanja in turistične storitve, lahko pa se uporablja tudi pri poslovanju, kjer se zakupujejo in prefakturirajo (recharge) stroške potovanj.

Pravila maržne ureditve glede DDV:<sup>122</sup>

Maržna ureditev v številnih pogledih izhaja iz običajnih pravil DDV. Dobavitelj, ki upošteva maržno ureditev sledi naslednjim načelom:

- omogoča enotno poslovno transakcijo, čeprav zagotavlja paket storitev. Poslovna ponudba obsega npr. let v Švico, nastanitev v smučarskem letovišču in smučanje. Običajno bi morali najprej ugotoviti, ali bodo storitve zaračunane ločeno (po različnih DDV stopnjah) ali bo zaračunana enotna dobava vseh storitev (po enotni DDV stopnji). Upoštevajoč maržno ureditev, do teh dvomov ne prihaja več, saj dobavitelj, ki se ravna po tej ureditvi, vedno izvede enotno poslovno transakcijo vseh storitev v paketu.
- dobavi storitev s sedeža svojega podjetja. Če ima podjetje sedež v Veliki Britaniji, bo kraj opravljanja storitve Velika Britanija, čeprav je destinacija storitve v tem primeru Švica, stranka pa lahko prihaja iz kjerkoli.

<sup>121</sup> Ernst & Young LLP: Tour Operators' Margin Scheme: Major developments in the CJEU, Septembr 2013.

<sup>122</sup> Povzeto po Ernst & Young LLP: Roberts K., The tour operators' margin scheme can be a trap, August 2015.

- zaračuna DDV le v primeru, če se paket storitev pod upoštevanjem maržne ureditve uporablja v EU. Storitve se obračuna po standardni stopnji, če je destinacija storitve v EU, drugače pa po ničti stopnji. Podjetje iz VB v tem primeru uporablja ničto stopnjo za svoj paket storitev, ki se odvija v Švici. Če smučarji prečkajo Matterhorn in preživijo drugi dan počitnic v Italiji, pa mora podjetje obračunati DDV po standardni stopnji za del storitve, ki se izvaja v Italiji ter pošteno in razumno porazdeliti te stroške.

Študija primera: Brainstorm & Company<sup>123</sup>

Brainstorm & Company prireja konferenco za stranke, na sedežu podjetja v VB. Njihova najpomembnejša stranka, Deliverable plc, bo na konferenco poslala številne zaposlene. Brainstorm zakupi lokalni hotel (block booking), da bi zagotovili strankam prenočišča v času konference. Hotel fakturira podjetju Brainstorm ter obenem obračuna 20% DDV. Po konferenci Brainstorm prefakturira stroške hotela (plus 20% DDV) svojim strankam, kot del celotne cene za konferenco in povrne DDV, ki ga hotel zaračuna na obračunu DDV.

Je Brainstorm pri tem pravilno postopal? Žal ne. Brainstorm je nevede izpolnil vse zahteve, ki jih mora upoštevati pri maržni ureditvi za organizatorje potovanj:

- Kupili so in preprodali storitve upoštevajoč maržno ureditev - v tem primeru, hotelske namestitve.
  - To so storili s pribitkom, v svojem imenu in brez materialne spremembe.
  - Prodali so končnemu uporabniku storitev.

Namesto povrnitve DDV, ki ga je zaračunal hotel in zaračunavanja izstopnega DDV svojim strankam, bi Brainstorm moral obračunati DDV na svojo maržo.

### **Razkrita agencija**

Če bo strošek DDV po maržni ureditvi sporen, se Brainstorm lahko temu izogne tako, da deluje kot »razkriti agent« za hotel ali za stranko, Deliverable plc. Namesto, da posluje v svojem imenu bo Brainstorm naredil rezervacijo v imenu:

- prodajalca (hotela)
- kupca (podjetja Deliverable)

Če Brainstorm deluje kot posrednik ali agent hotela, mora Deliverable skleniti pogodbo za storitev nudenja nastanitve neposredno s hotelom. Brainstorm pa mora po drugi strani skleniti pogodbo s hotelom za svoje posredniške storitve. Odvisno od pogajalske moči Brainstorma to

<sup>123</sup> Povzeto po Ernst & Young LLP: Roberts K., The tour operators' margin scheme can be a trap, August 2015, str.4.

lahko pomeni, da Brainstorm ne more več prosto določati svoje provizije. V primeru pritožb glede nastanitve se bo Deliverable zatekel k hotelu, ne pa k Brainstormu. To morda podjetju Deliverable ne bo všeč (še posebej, ker konferenco organizira Brainstorm). Kot velika korporacija, Deliverable verjetno ima lastno politiko javnih naročil potovanja in se morda raje zanašajo na to.

Če Brainstorm izbere to pot, bi moral zagotoviti, da so njegove poslovne odločitve in ravnanja v skladu s pravili razkrite agencije. Primer HMRC proti SecretHotels2 Ltd. [2014] UKSC 16 kaže, da neskladja med pogodbenimi določili in vidiki »agentovega« ravnanja lahko privedejo do novih izzivov.

### **Provizija**

Kot zastopnik hotela, mora Brainstorm zaračunati hotelu posebno agentsko pristojbino in ne sme zaračunati pribitka podjetju Deliverable. Brainstorm ne sme samostojno razpolagati z denarnimi sredstvi, ki jih plača Deliverable v zvezi s hotelsko sobo, Deliverable bi namreč moral plačati vse direktno hotelu.

Ker je zastopnik podjetja Deliverable, je provizija, ki jo Brainstorm zaračuna, znana Deliverablu.

To je lahko občutljiva situacija.

V obeh primerih bo agentska pristojbina predmet britanskega DDV v višini 20 % (v skladu z zaračunavanjem DDV storitve hotelske namestitve – obdavčljiva v kraju, kjer se nahaja hotel).

### **Fakturiranje**

Kot zastopnik hotela, mora Brainstorm izdati hotelu veljavno fakture z DDV za svoje storitve (samofakturiranje je možnost), medtem ko bo hotel izdal fakture z obračunanim DDV za nastanitev podjetju Deliverable. Deliverable bo to uporabil kot dokaz v podporo svojemu zahtevku za povrnitev vstopnega davka.

### **Zaključek – Razkrita agencija**

Razkrita agencija ne zagotavlja rešitve problema glede naslavljanja DDV, ki ga predpisuje maržna ureditev za organizatorje potovanj. Davčni organi v VB (HMRC) potrjuje, da je možnost odprta za podjetja, da delujejo na ta način. Vendar pa ta metoda obračunavanja prihaja s svojimi slabostmi, ki lahko odtehtajo koristi DDV. Brainstorm bo moral preučiti, če sta poslovno razmerje z Deliverable in pogodbeni situacija (upoštevajoč vse pogoje) primerni in možni za uveljavljanje pravih razkrite agencije.

### **Zaloge veletrgovcev**

Situacija je drugačna, ko poslovni kupci kupujejo potovalne storitve za nadaljnjo prodajo svojim lastnim strankam ali tretjim osebam (veleprodaja).

V skladu z britansko zakonodajo so grosistično poslovanje obvezno izključili iz sistema maržne ureditve 1. januarja 2010 (ko je bila odpravljena klavzula o izvzemu za grosistično poslovanje). Vendar pa so se stvari spremenile z nizom postopkov za ugotavljanje kršitev zoper tiste države

članice, ki so sprejele nasprotno stališče kot Velika Britanija (grosistično poslovanje obravnavajo v skladu z maržno ureditvijo).

V septembru 2013 je Sodišče EU potrdilo, da veleprodaja sodi v okvir maržne ureditve za organizatorje potovanj.

Ker ima pravo EU prednost pred nezdružljivimi nacionalnimi določbami, so davkoplačevalci v državah članicah, kjer je največ neskladja, avtomatično upravičeni do sklicevanja na odločitev Sodišča EU glede maržne ureditve za njihovo prodajo » na debelo«, kot tudi prodajo končnim uporabnikom.

Uveljavljanje maržne ureditve pri vseh prodajah » na debelo« bi lahko bilo moteče za sektor potovanj (poleg tega Evropska komisija trenutno preučuje možnosti reforme te ureditve). Zato je HMRC svetoval, da veletrgovci lahko še naprej obravnavajo svojo prodajo izven pravil maržne ureditve do nadaljnjega obvestila.

### **Zaključek**

Zgodba o podjetju Brainstorm prikazuje, kako maržna ureditev uvaja skrite stroške DDV v dobavno verigo. Razkrita agencija ponuja možnost izhoda v sili, ampak je lahko komercialno nesprejemljiva.

Kjer je "vleprodaja" možna, se lahko veletrgovec razbremeni obveznosti maržne ureditve, vendar se skriti stroški DDV vzpenjajo navzgor po dobavni verigi, in imajo še vedno lahko komercialni učinek.

Če pogledamo na primer britanski trg, ETOA je opozoril o vplivu pravil za potovalne agencije:

"Odločitev velja za DDV pri vseh izvoznih turističnih storitvah, vključno s paketnimi počitnicami, v katerih se počitnice prodajajo preko tretje stranke, in morebitna prodaja evropskih paketnih počitnic podjetju s sedežem v pomembnih trgih, vključno s Kitajsko, Indijo in ZDA. Paketne počitnice v VB so postale tako manj konkurenčne."<sup>124</sup>

#### **3.1.4.4 Obdavčitev turističnih storitev v Nemčiji**

Nemčija ne upošteva Direktive Sveta 2006/112/ES na področju DDV. Trenutno je v Nemčiji predpisana le ureditev za potovalne agencije, ki prodajajo turistične pakete končnim potrošnikom (B2C), kar je v nasprotju z mnogimi odločitvami Sodišča EU.

Podobno se tudi nemški izračun marže razlikuje od izračunov, predpisanih z Direktivo Sveta 2006/112/ES. Nemška zakonodaja namreč potovalnim agencija omogoča, da določijo enotno

---

<sup>124</sup> Povzeto po European Tour Operators Association - ETOA: European Travel Agents Fight Back Over VAT, January 2014.

profitno maržo<sup>125</sup> za vse počitniške pakete, prodane v določenem davčnem obdobju. Skladno z določili 25. člena Zakona o DDV - Umsatzsteuergesetz (UStG),<sup>126</sup> ki velja v Nemčiji, je obdavčitve potovalnih storitev obdavčena kot sledi:

(1) Naslednje določbe veljajo za potovalne storitve nekega podjetja, ki niso namenjene za podjetje prejemnika storitev, če podjetje nastopa do prejemnika v svojem imenu, ob tem koristi storitve potovalne storitve poddobaviteljev. Storitve podjetja se uvrščajo med ostale storitve. Če opravi podjetje enemu prejemniku v okviru enega potovanja več različnih storitev, se štejejo za enotno ostalo storitev. Kraj ostale storitve se določi v skladu z določili 3. člena prvega odstavka. Potovalne storitve poddobaviteljev so dobave in ostale storitve, ki jih koristi potovalec.

(2) Druge storitve so oproščene, če so povezane storitve poddobaviteljev opravljene na področju tretjih držav. Pogoj za oprostitev mora dokazati podjetje. Ministrstvo lahko določi pravila dokazovanja.

(3) Druge storitve se merijo kot razlika med zneskom prejemnika storitev in zneskom, ki jih podjetje porabi za dobave poddobaviteljev. Zneski ne zajemajo DDV. Podjetje lahko osnovo za davek ugotavlja namesto za vsako posamezno storitev, ali za celotno skupino storitev ali za vse storitve opravljene znotraj davčnega obdobja.

(4) Ne glede na § 15 odst. 1 podjetje ni upravičeno do odbitka vstopnega DDV niti do vračila DDV.

V preostalem delu ostane nespremenjen § 15.

(5) Za druge storitve velja člen 22 s poudarkom, da iz evidenc podjetja izhajajo najmanj sledeči podatki:

1. zneska prejemnika plačan za storitve
2. sredstva, podjetja porabljena za druge poddobavitelje,
3. osnova obračuna v skladu z 3. in

---

<sup>125</sup> Drugo problematično vprašanje glede maržne ureditve za organizatorje potovanj je ugotovitev Evropskega sodišča, da globalni izračun marže ni dovoljen na podlagi člena 1 (2) Direktive 2006/112, ki določa, da se DDV obračuna na "vsako transakcijo" in da člen 73 določa davčno stopnjo za vsako posamezno storitev. Izračun marže na osnovi poslovne transakcije je preprosto neizvedljiv, poleg tega pa ogroža nekaj osnovnih načel DDV.

Prvič, obstajajo številne praktične težave pri izračunu posamezne marže za vsako storitev. Na primer:

- Prejem rabata na koncu leta bi bilo treba prilagoditi nabavnim vrednostim, kar pripelje do spremenjenih prodajnih marž in s tem do pravice do prilagoditve izstopnega DDV. Ponovno oblikovanje marže bi bilo administrativna nočna mora.
- Kaj bi se zgodilo, če bi pri storitvi, recimo hotelu, prišlo do rezervacij s strani več različnih prodajalcev? Kako bi lahko skupne stroške porazdelili med posamezne prodaje?
- Zaposneli računih so pogosti. Kako bi organizator potovanja ovrednotil stroške, če dobavitelj še ni izdal računa?
- Če je povračilo stroškov odobreno za stranko, ki ni bila zadovoljna s storitvijo, bi to zmanjšalo vrednost posla in bi s tem bilo potrebno še enkrat izračunati maržno ureditev za organizatorje potovanj?
- Kjer je uvedena maržna ureditev in storitve izvaja sama agencija, je vrednost marže delno odvisna od stroškov agencijskega dela. Del agencijskih stroškov pogosto izračunajo na letni osnovi (na primer amortizacija, zavarovanje, davki na lastnino). Kako bi se ti stroški razporedili na posamezne prodaje, ko celoletna uporaba sredstev, na osnovi katerih so nastali ti stroški, še ni znana?
- Kako naj bi obravnavali lizing turističnega avtobusa? To je lahko del agencijskih stroškov in gre verjetno za dogovorjeni znesek v določenem obdobju. Kako je mogoče ustrezno vrednost opredeliti že v času prodaje, če skupna uporaba turističnega avtobusa v obdobju, za katerega se plača strošek lizinga, ob prodaji storitve še ni znan?
- Kaj narediti glede transakcij v tuji valuti? Kaj se zgodi, če organizator potovanja uporabi za stroške en devizni tečaj, nato pa uporabi drugi tečaj, ko gre za plačilo dobavitelja? To se lahko upošteva pri preračunavanju stroškov, če je to potrebno, vendar bi potem morali kasneje prilagoditi tudi maržo, da bi odražala dejansko ceno. Povzeto po ECTAA, Annex –Shortcomings in the current TOMS scheme, October 2014.

<sup>126</sup> Umsatzsteuergesetz (UStG) UStG Ausfertigungsdatum: 26.11.1979 Vollzitat: "Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 11 u. 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist", Ein Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH - <http://www.bzst.de>, vpogled 15.5.2016.

4. odstavkom , kako se zneski pod točko 1 in 2 izkazanih zneskov in osnova iz točke 3 razporedijo na obdavčene in oproščene storitve.

Če so potovalne storitve podvržene maržni obdavčitvi, se jih po nemškem zakonu o DDV smatra kot enotne druge storitve. Potovalna storitev kot druga storitev, tudi glede na svoj nastanitveni delež ni upravičena do znižanega davka. To velja tudi , če potovalna storitev sestoji le iz ene nočitve.<sup>127</sup>

Posebna obdavčitev potovalnih storitev<sup>128</sup> velja za vsa podjetja, ki se ukvarjajo s potovalnimi storitvami, ne glede na to, ali je to njihov edini predmet podjetja. Ta predpis ima poseben pomen za organizatorje paketnih potovanj. Ni pa nujno, da podjetnik ponudi niz posameznih storitev. Potovalna storitev obstaja, če podjetnik (potovalna agencija) ponudi le eno storitev npr. oddajo počitniških stanovanj brez poti do tja in prehrane, enako velja, če se potovalna storitev izvede v lastni izvedbi za tuj račun.

Izolirana prodaja kart za opero preko potovalne agencije brez da bi bila pri tem ponujena še kakšna storitev nasprotno ni potovalna storitev v smislu določil obdavčitev potovalnih storitev (sodba C-31/10, Minerva Kulturreisen). Kot obdavčitev potovalnih storitev je možno upoštevati kratkotrajna jezikovna in študijska potovanja v tujini, ki so kombinirani s potovanjem (t.i. High-School Programme). Prav tako se potovanja, ki jih podjetnik (delodajalec) svojim delojemalcem v okviru pogodbe o zaposlitvi preda po nižji ceni ali brezplačno, mora le ta obravnavati po določilih, ki veljajo za potovalne agencije.

Zlasti je potrebno posebej obravnavati naslednje potovalne storitve:

1. prevoz do posameznih ciljev potovanj, transfer
2. nočitev in prehrana
3. spremstvo z vodičem
4. izvedba prireditev (krožni ogled mesta,ogledi, športni in podobni programi)

Prejemnik storitev je naročnik potovalne storitve. Prejemnik storitve in potnik nista nujno isti osebi. Npr. oče svoji hčerki podari paketno ponudbo.

Ker določila vezana na obdavčitev potovalnih storitev ni uporaben v primerih, ko so potovalne storitve nekega podjetnika namenjene za podjetje prejemnika storitev, se v teh primerih t.i. verižnih poslov in »incentive/motivacijskih« potovanj, ne uporabi obdavčitev, ki velja za potovalne agencije. V teh primerih se obdavčitev ravna po splošnih predpisih nemškega zakona o DDV.

---

<sup>127</sup> Povzeto po Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 – aktuelle Version (Stand 18. Mai 2016) – nach dem Stand zum 31. Dezember 20151, geändert durch

BMF-Schreiben vom 21. Januar 2016 - III C 3 - S 7168/08/10001 (2016/0063899), BStBl I S. 150;  
BMF-Schreiben vom 16. Februar 2016 - III C 3 - S 7359/10/10003 (2016/0112341), BStBl I S. 239;  
BMF-Schreiben vom 23. Februar 2016 - III C 2 - S 7208/11/10001 (2016/0119987), BStBl I S. 240;  
BMF-Schreiben vom 2. März 2016 - III C 2 - S 7100/07/10031 :005 (2016/0142056), BStBl I S. 287;  
BMF-Schreiben vom 25. April 2016 - III C 2 - S 7242-a/09/10005 (2016/0386007), BStBl I S. 484;  
BMF-Schreiben vom 18. Mai 2016 - III C 2 - S 7330/09/10001 :002 (2016/0284329, BStBl I S. xxx;  
<http://www.bundesfinanzministerium.de/>, str. 412.

<sup>128</sup>Prav tam, str. 676 – 678.

Presoja o obdavčitvi oz. neobdavčitvi in oprostitvi plačila DDV za naštetе storitve se ravna predvsem po določbah, ki so v nemškem zakonu posebej navedene:

1. storitve prevoza potnikov v zračnem prometu preko meja,
2. ostale prevoze oseb,
3. storitve nastanitev,
4. storitve oskrbe (prodaja jedi in pijač za uživanje na kraju samem) za razmejitve dobav in ostalih storitev pri prodaji jedi in pijač.

Verižno poslovanje

#### Primer 1:

Potovalna agencija B pri potovalni agenciji A (organizator potovanja), ki ima svoje podjetje v tujini, kupi kompletno paketno potovanje za Italijo. Ponudba vsebuje: prevoz z vlakom, transfer, prenočišče in prehrano na namembnem kraju.

Potovalna agencija B potnikom ponudi paketno potovanje v svojem imenu in za svoj račun. V tem primeru se storitev potovalne agencije B za potnike obdavči po maržni ureditvi. Promet pred tem (potovalna agencija A – organizator potovanja do potovalne agencije B) pa se obdavči po splošni ureditvi.

Iz tega izhaja:

- a) Pri prevozih z železnico se obdavči le pot, ki se izvede po domači državi.
- b) Transfer kot storitev v tujini je oproščen plačila davka.
- c) Nastanitev v hotelu se smatra kot druga storitev, ki ni obdavčljiva. Tudi ostala oskrba, vezana na nastanitev, je oproščena plačila davku. V primeru, da ne gre dodatne storitve v zvezi z nastanitvijo (razmejitve med glavno in stransko storitvijo), enako tudi kraj bivanja in prehrane, se obdavči v tujini.

#### Primer 2:

Potovalna agencija A pri letalskem prevozniku kupi kapacitete za prevoz potnikov z letalom preko meja (mednarodni let) in del teh kapacitet proda potovalni agenciji B, ki jih svojim potnikom ponudi v okviru svojega programa in pod svojim imenom.

V tem primeru se storitve potovalne agencije B do potnikov obdavčijo po maržni ureditvi.

Promet predhodnih transakcij (letalska družba - potovalna agencija A in potovalna agencija A - potovalna agencija B) je potrebno obravnavati na sledeč način:

- storitve med letalsko družbo in potovalno agencijo A so oproščene plačila DDV,
- DDV za storitev med potovalno agencijo A in potovalno agencijo B, zaradi razlogov enake obravnave vseh podjetnikov, ki tudi ponujajo potovalne storitve, se ne obračuna, če potovalna agencija A za nudene storitve potovalni agenciji B ni izdala račun z ločeno prikazanim davkom. Za potovalno agencijo B plačilo kapacitet za letalski prevoz, ki ga plača potovalni agenciji A predstavlja vnaprejšnji vložek za potovalno storitev.

### Primer 3

#### Motivacijska potovanja

Podjetje X pri potovalni agenciji kupi križarjenje z izplutjem iz Genove. Cena potovanja vključuje prihod in nočitev v Genovi. To potovanje je nagrada za posebne dosežke delojemalca, podjetja X.

Če prejemnik storitev izrecno ne izjavi, da je potovanje kupil za namene podjetja, oz. ne zahteva ločenega prikaza davka na računu, lahko turistično podjetje uporabi obdavčitev po posebni ureditvi, ki velja za potovalne agencije (25. člen UStG).

To ne velja, če je prejemnik potovanja nedvoumno naročil za svoje podjetje - (npr. pri incentive-agencijah oz. pri verižnih poslovanjih).

Če je lastnik potovalnega podjetja iz zaupanja do prejemnika, storitev obdavčil po splošnih pravilih zakona in se kasneje izkaže, da ta izjava ni bila pravilna, in bi storitev morala biti obdavčena po zakonu (25. člen UStG), popravek ni potreben, če tega lastnik potovalnega podjetja izrecno ne zahteva.

Določilo 25. (1) člena UStG člena ne velja, če podjetnik (potovalna agencija) potovalne storitve izključno posreduje ali če so posamezne storitve vključene v paketno potovanje. Obdavčitev posredniških storitev se ravna po splošnih določilih zakona o DDV.

Pri prekrivanju posredniških in potovalnih storitev velja naslednje:

- Združevanje storitev in lastno oblikovanje cen v potovalnih agencijah

1. Turistične agencije praviloma zagotavljajo posredniške storitve za katere velja normalna obdavčitev.

2. Združevanje storitev in lastno oblikovanje cene lahko vodi tudi do obravnavanja potovalnih storitev v smislu obdavčitve, ki velja za potovalne agencije (25. člen UStG).

#### Primer:

Organizator potovanj (potovalna agencija) A je objavil v katalogu ponudbo za 2 tedna počitnikovanja na Mallorci s polpenzionom za 799 €. Potovalna agencija B prevzame kontingent 20 mest v nekem določenem terminu za nakupno ceno 640 € .

Nakup	€	€
Ponudba kot zgoraj brez 10 % provizije, z 19 % DDV		640,00

	64,00	76,16
	12,16	563,84
Dopolnjena s transferjem do letališča, ki ga izvede nemško avtobusno podjetje C		40,00
		603,84

Ponudba se obračuna z dodatnimi storitvami:

cena za stranke	799,00	
transfer	60,00	859,00
Bruto marža potovalne agencije B		255,16

Vir: Umsatzsteuer-Anwendungserlass, poglavje 25.1 - Obdavčitev potovalnih storitev, str. 677- 678

V tem primeru potovalna agencija B prevzame kontingent mest in s tem tudi riziko trženja. Če gre zgolj za trženje potovanja za nekega organizatorja, tega rizika ni. Z lastnim oblikovanjem cene se podjetnik (potovalna agencija) B reši posredniškega razmerja in s prodajo potovalne storitve končnemu uporabniku, je le ta obdavčena po ureditvi za potovalne agencije (25. (1) člen UStG).

Ponudba potovalne agencije B je »paketno potovanje« in storitve transferja avtobusnega podjetja C.

Če posrednik letalskih vozovnic ali potovalna agencija kupita »paket« letalskih vozovnic in iz tega v povezavi z ostalimi storitvami (nočitev, hrana) sestavijo paketno potovanje, gre v tem primeru za potovalno storitev obdavčeno po 25. členu UStG.

### 3.1.4.4.1 Posebnosti, ki veljajo v Nemčiji

- Osnova za odmero dajatev pri potovalnih storitvah<sup>129</sup>

Izračun marže za posamezno storitev je pri paketnih potovanjih povezana z velikimi težavami. Razvrstitev potovalnih vložkov pogosto povzroči tehnične probleme obračunavanja.

<sup>129</sup>Povzeto po Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 – aktuelle Version (Stand 18. Mai 2016) – nach dem Stand zum 31. Dezember 20151, geändert durch  
 BMF-Schreiben vom 21. Januar 2016 - III C 3 - S 7168/08/10001 (2016/0063899), BStBl I S. 150;  
 BMF-Schreiben vom 16. Februar 2016 - III C 3 - S 7359/10/10003 (2016/0112341), BStBl I S. 239;  
 BMF-Schreiben vom 23. Februar 2016 - III C 2 - S 7208/11/10001 (2016/0119987), BStBl I S. 240;  
 BMF-Schreiben vom 2. März 2016 - III C 2 - S 7100/07/10031 :005 (2016/0142056), BStBl I S. 287;  
 BMF-Schreiben vom 25. April 2016 - III C 2 - S 7242-a/09/10005 (2016/0386007), BStBl I S. 484;  
 BMF-Schreiben vom 18. Mai 2016 - III C 2 - S 7330/09/10001 :002 (2016/0284329, BStBl I S. xxx; str. 683- 686.

Določila 25 (3) člena UStG predvidevajo nekaj poenostavitev. Podjetnik ima tako možnost, da določi maržo za določene skupine potovalnih storitev. To je lahko npr. marža za zaključeno potovanje, npr. križarjenje ali za izbrana potovanja v določenem časovnem obdobju (sezoni) na določen cilj oz. področje. Vsoto marže pa lahko določi tudi za vse svoje potovalne storitve znotraj obdavčitvenega obdobja, če le te spadajo pod posebno ureditev zakona (25. člen UStG).

Podjetnik je v koledarskem letu ponudil storitve v znesku 2.700.000 €. Od direktnih turističnih izdatkov mu je nastalo:

	€	%
Lastne storitve prevoza		
z lastnimi avtobusi (od tega 40 % poti v domovini = obdavčljiv promet)	500.000,00	20
Stroški povezani s potovanjem		
1. prevozi z letalom		
a) čez ozemlje EU           200.000 €		
b) čez tretje ozemlje       300.000 €	500.000,00	20
2. nočitev in prehrana v članicah EU	1.000.000,00	40
3. nočitev in prehrana v tretjih deželah	500.000,00	20
	<b>2.500.000,00</b>	<b>100</b>

<b>Izračun marže:</b>	
Prihodki od potovalnih storitev	2.700.000,00
20 % lastnih storitev	540.000,00
<b>SKUPAJ</b>	<b>2.160.000,00</b>
Stroški vezani na paket	2.000.000,00
<b>Marža</b>	<b>160.000,00</b>

40 % neobdavčenih stroškov	64.000,00
<b>60 % obdavčenih stroškov z DDV</b>	<b>96.000,00</b>
19 % DDV (v davčni osnovi že vkalkulirani DDV, zato se upošteva preračunana davčna stopnja 15,966%)	<b>15.327,73</b>
<b>Davčna osnova 1</b>	<b>80.672,27</b>
<b>Potovalna agencija je dolžna obdavčiti</b> prevoz s svojimi avtobusi -če se prevoz opravi domovini (40 % prihodkov iz lastnih storitev v višini 540.000 € = <b>216.000 €</b> Vkalkulirani DDV v višini 19/119 = davčna stopnja 19 % ( 15,966%) = <b>34.487,40 €</b>	
<b>Davčna osnova 2</b>	<b>181.512,61</b>
<b>SKUPAJ</b>	<b>262.184,88</b>

<b>19 % DDV (34,487,39+15.327,73)</b>	<b>49.815,12</b>
40 % neobdavčenih stroškov	64.000,00
Neobdavčljive storitve prevoza, ki so izvedene v tujini	324.000,00

Vir: Umsatzsteuer-Anwendungserlass, poglavje 25.3 - Osnova za odmero potovalnih storitev, str. 685 – 686

- Odbitek vstopnega davka pri potovalnih storitvah<sup>130</sup>

Odbitek vstopnega DDV se ne prizna za storitve, ki jih potovalna agencija nudi neposredno potniku (B2C). Zneski DDV, ki jih potovalni agenciji zaračunajo za opravljanje njene dejavnosti se pod pogojem (15. člen UStG) odbijejo kot vstopni davek. Sem spadajo npr. zneski vstopnega DDV nastali pri nakupu opreme, pisarniških naprav in pisarniškega materiala. Odbitek vstopnega DDV pripada podjetniku (potovalni agenciji) tudi, če je prejeta storitev direktno povezana s potovalno storitvijo, ampak potniku zgolj posredno koristi.

Upravičenost do odbitka vstopnega davka odpade le če, podjetnik izvede potovalne storitve, ki so podvržene obdavčitvi po 25. člen UStG.

Nikakor pa ni odvisno od tega, ali mora podjetnik (potovalna agencija) za obdavčljive storitve dejansko plačati DDV. Zato odbitka DDV ni mogoče zahtevati v primerih, v katerih za potovalne storitve v smislu 25. člen (1) stavek 1 UStG manjka osnova za odmero dajatev ( 25. člen (3) UStG).

Osnova za odmero dajatev po 25. členu (3) UStG se ne zgodi, če so zneski podjetnika (potovalne agencije) za sestavljene potovalne pakete (t.i. predstoritve) enako visoki kot je višina plačanega zneska s strani prejemnika storitev ali če zneski za potovalne predstoritve presegajo višino zneska plačanega s strani prejemnika storitev.

Odbitek vstopnega davka je izključen še posebej pri t.i.motivacijskih potovanjih, ki jih podjetnik kupi in jih delojemalcem ali brez dodatnih dajatev zaračuna ali jim jih prepusti kot vrednostno darilo.

Izključitev odbitka vstopnega davka po 25. členu odst. 4 stavek 1 UStG med drugim velja tudi za organizatorje potovanj s sedežem v tujini, kakor tudi s stalno poslovno enoto v tujini, ki ima sedež v domovini. Organizator potovanj s sedežem v tujini, ki v domovini koristi potovalne predstoritve (sestavljene potovalne pakete), zato od vračunanega DDV za te storitve ne more odbiti vstopnega davka.

Prav tako se ne more zahtevati vračilo DDV v posebnem postopku. Organizator potovanj s sedežem v domovini, s stalno poslovno enoto v tujini, tudi ni upravičen do odbitka vstopnega

<sup>130</sup> Povzeto po Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846 – aktuelle Version (Stand 18. Mai 2016) – nach dem Stand zum 31. Dezember 20151, geändert durch  
 BMF-Schreiben vom 21. Januar 2016 - III C 3 - S 7168/08/10001 (2016/0063899), BStBl I S. 150;  
 BMF-Schreiben vom 16. Februar 2016 - III C 3 - S 7359/10/10003 (2016/0112341), BStBl I S. 239;  
 BMF-Schreiben vom 23. Februar 2016 - III C 2 - S 7208/11/10001 (2016/0119987), BStBl I S. 240;  
 BMF-Schreiben vom 2. März 2016 - III C 2 - S 7100/07/10031 :005 (2016/0142056), BStBl I S. 287;  
 BMF-Schreiben vom 25. April 2016 - III C 2 - S 7242-a/09/10005 (2016/0386007), BStBl I S. 484;  
 BMF-Schreiben vom 18. Mai 2016 - III C 2 - S 7330/09/10001 :002 (2016/0284329, BStBl I S. xxx; str. 687.

davka, če je bil tej poslovalnici za koriščenje potovalne predstavitve (sestavljene potovalni paket) zaračunan DDV.

Odbitek vstopnega davka prav tako ni izključen, če je potovalna storitev po 25. členu odst. 2 UStG, oproščena davka. Enako velja za potovalne storitve v tujini, ki bi bile v domovini po 25. členu odst. 2 UStG oproščene davka.

S to uredbo se zagotavlja, da podjetnik (potovalna agencija) za vse prejete storitve, ki jih gospodarsko po 25. členu (2) UStG popolnoma ali le delno štejejo med storitve oproščene davka oz. neobdavčljive storitve, lahko zahteva odbitek vstopnega davka. To so npr. posredovanje paketnih potovanj preko drugega podjetnika (druge potovalne agencije) ali dobava potovalnih katalogov podjetniku (potovalni agenciji).

Če potovalne agencije s sedežem v domovini organizatorju potovanj posredujejo potovalne storitve, pri katerih organizator potovanj izvede lastne storitve v obliki prevoza oseb izven meja Nemčije in za to dobijo enotno provizijo glede na ceno potovanja, lahko potovalne agencije ponujajo posredniške storitve zavezane plačilu davka, kot tudi storitve oproščene plačila davka.

### **3.1.4.5 Obdavčitev turističnih storitev na Danskem**

Glede obdavčitve marže obstajajo različne razlage v državah EU. Države EU se strinjajo, da se maržna obdavčitev uporablja v situaciji B2C, ko potovalna agencija prodaja storitve zasebni stranki neposredno.

V razmerah B2B, ko potovalna agencija prodaja drugi potovalni agenciji, osem držav EU meni, da morajo obdavčiti tudi marže. To so Portugalska, Španija, Italija, Grčija, Francija, Finska, Češka in Poljska.

Uradno stališče EU in Danske pa je, da se razmere pri poslovanju B2B ne obravnavajo v skladu z obdavčitvijo marže, temveč v skladu z običajnimi pravili DDV.

V uradnih dokumentih se izraz “posebna maržna ureditev” uporablja samo kot izraz, ki zajema idejo DDV marže na splošno.

Nekaj informacij smo pridobili iz Kompas Scandinavia,<sup>131</sup> konkretno za Dansko, kot sledi:

B2C – obdavčitev marže

B2C obsega le 1% - 2% vsega poslovanja potovalnih agencij, potrebno pa je, da se ga obravnava ločeno.

---

<sup>131</sup> Ak.scandinavia@kompas.net.

V tem primeru je na računu potovalne agencije, kadar je prodan paket koriščen v EU, izkazan bruto znesek marže. DDV od marže potovalna agencija plača ob četrtletnem poročilu.

B2B – običajna obdavčitev

Na računih potovalne agencije je vključen samo DDV povezan s storitvami na Danskem (danski DDV).

Neto znesek 100 EUR, DDV 25%<sup>132</sup> EUR 25, bruto 125 EUR. Ta DDV od prodaje je obveznost potovalne agencije.

Za to potovanje je potovalna agencija prejela račune danskih dobaviteljev z izkazanim DDV. Ti dobavitelji so hoteli, prevozniki, restavracije; vendar le tisti med njimi, ki niso B2C. Vodniki in večina vstopnin so neobdavčljivi, torej je na njihovih računih DDV 0%.

Potovalna agencija dejansko plača le razliko med izstopnim DDV minus vstopnim DDV.

Za storitve, ki se ne izvršijo na Danskem, je na izdanih računih DDV izkazan v višini 0%. DDV tujih ponudnikov ni odbitni DDV, saj je bil plačan izven Danske in v skladu z danskim zakonom o DDV ga potovalni agent ne sme odbiti.

V praksi to pomeni, da potovalna agencija obračuna DDV le v zvezi s storitvami, ki so potrošene v tej državi, v nasprotnem za storitve, ki so koriščene izven te države, je davčna stopnja 0 (nič).

Toda, ko potovanje vključuje pot po drugih državah, izven države registracije družbe, podjetje ne more odbiti tujega DDV - torej je edini način za plačilo DDV z metodo marže.

### **3.1.5 Slovenija - potovalna agencija posluje v svojem imenu in za svoj račun (organizator potovanja)**

Potovalna agencija pri zagotavljanju ponudbe svojim kupcem uporablja blago in storitve drugih davčnih zavezancev (turistična agencija nudi potnikom prevoz, ki ga zagotovi prevozno podjetje ter prenočevanje in hrano, ki jo zagotovi hotelsko podjetje). Takšne storitve potovalne agencije, ki jih le ta opravi potnikom v zvezi s potovanjem se štejejo kot ena storitev.

DDV se plačuje po sedežu potovalne agencije. Davčna osnova se ugotavlja kot razlika med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, v katerega ni vključen DDV in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih drugi davčni zavezanci zagotavljajo neposredno potnikom, zaračunajo pa jih potovalni agenciji. Če storitev zagotovi oseba, ki ni davčni zavezanec, le ta strošek ne zmanjšuje razlike v ceni od katere se obračunava DDV.

Potovalna agencija nima v nobeni državi pravice do odbitka vstopnega DDV, ki so ji ga zaračunali drugi davčni zavezanci v zvezi s storitvami, ki so jih opravili neposredno potniku.

---

<sup>132</sup> Stopnja DDV na Danskem je 25%.

V primeru, da potovalna agencija kot organizator prodaja aranžma v Sloveniji in v EU, velja t.i. maržni obračun; po 98. členu ZDDV-1 se DDV obračuna od RVC in se kot tak ne izkaže na računu. V primeru uporabe posebne ureditve za potovalne agencije se skladno z določili 15. točke 1. odst. 82. člena ZDDV-1 navaja navedba: »Posebna ureditev – Potovalne agencije«. Na računu se navaja: DDV je obračunan po 98. členu ZDDV-1: »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«.

Za prodajo aranžmajev izven EU velja oprostitev po 99. členu ZDDV-1. Na računu se navaja: V skladu z 99. členom ZDDV-1 je storitev oproščen plačila DDV »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«.

Kadar je del transakcij opravljen tako znotraj EU kot izven nje, je oproščen samo tisti del storitev potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije izven EU (2. odst. 99. člen ZDDV-1. Na računu se navaja: »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«.

Če se na izdanih računih za prodane aranžmaje, katerih organizator je potovalna agencija zaračunavajo tudi stroški rezervacije, se po pojasnilu FURS<sup>133</sup> ta obravnava (FURS jo imenuje prijavnina) kot sestavni del glavne storitve, ki jo opravi organizator potovanja ali druga potovalna agencija v svojem imenu, in se davčno enako obravnava kot glavna transakcija. Po pojasnilih FURS<sup>134</sup> se v skladu z načelom enotnosti obdavčitve posamezne transakcije obravnavajo kot enotna dobava takrat, kadar je treba enega ali več elementov šteti za glavno transakcijo, medtem ko je po drugi strani treba element oziroma elemente šteti za eno od pomožnih transakcij, ki se davčno enako obravnavajo kot glavna transakcija.<sup>135</sup>

Za lastne aranžmaje se obračunava DDV na kalkulativen osnovi, končni obračun DDV pa se izvrši, ko je znana celotna razlika v ceni, tj. po dokončnem obračunu potovanja. Glede na tako ugotovljene razlike, se bodisi DDV doplača oz. se ga poročuna kot preveč plačani DDV. Razlike kot take se vključi v obračun DDV-O, v katerem se ugotovi dejansko razliko v ceni za prodan aranžma (naredi se t.i. maržni obračun).

Davčna obveznost za t.i. kalkulativen obračun DDV nastane ko je prejeto plačilo oz. z datumom storitve, tj. ko potnik odpotuje, kar se zgodi prej. Z izdajo računa po določbah ZDDV-1 še ne nastane obveznost obračuna DDV.

---

<sup>133</sup> Pojasnilo DURS, št. 4230-1/2010 01032-05, 31.3.2010.

<sup>134</sup> Pojasnilo DURS, št. 4230-250/2007, 20. 9. 2007.

<sup>135</sup> Podrobnejše je pojem enotna dobava Sodišče EU med drugim pojasnilo v sodbi Levob, C-41/04, pri kateri iz devetnajstega odstavka izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali obstajata dve samostojni transakciji ali več ali samo enotna transakcija (in če je to enotna transakcija, ali je treba to enotno transakcijo opredeliti kot opravljanje storitev), upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi obravnavana transakcija, kadar ta transakcija obsega skupek delov in dejanj. Ob upoštevanju dveh okoliščin, kakor izhaja iz dvajsetega odstavka navedene sodbe, je treba običajno vsako transakcijo upoštevati kot samostojno in neodvisno; po drugi strani pa transakcije, ki z gospodarskega vidika pomenijo samo eno transakcijo, ne umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV. V tem primeru je treba poiskati značilne dele zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec opravi več samostojnih glavnih storitev (dobavo storitve oglaševanja in dobavo blaga – publikacije) ali enotno storitev (dobavo storitve oglaševanja ali brezplačno dobavo publikacije). Pojasnilo DURS, št. 4230-250/2007, 20. 9. 2007.

### Primer:

Potovalna agencija proda storitev namestitve v Piranu po ceni 835 EUR (brez DDV), račun hotelskega podjetja znaša 600 EUR, 52,05 EUR znaša 9,5% DDV. Davčna osnova je razlika med celotnim zneskom in dejanskimi stroški potovalne agencije (835 EUR - 600 EUR).

Od davčne osnove 235 EUR znaša 22 % DDV, 51,70 EUR. Potniku se izstavi račun za 886,70 EUR.

Prihodek potovalne agencije: 886,70 EUR - 600 EUR – 51,70 EUR = 235 EUR.

Podan je primer, ko cena še ne vključuje DDV. V primeru ko cena že vključuje DDV se uporablja preračunana davčna stopnja (preračunana davčna stopnja je v tem primeru 18,0328%).

DDV od RVC (886,70 EUR - 600 EUR = 286,70 EUR \* 18,0328% = 51,70 EUR)

### **3.1.6 Slovenija - potovalna agencija posluje kot posrednik v tujem imenu in za tuj račun – podposrednik (v panogi poznan kot subagent)**

S posredniško pogodbo o potovanju se posrednik zavezuje, da bo v imenu in na račun potnika sklenil bodisi pogodbo o organiziranju potovanja bodisi pogodbo o eni ali več posebnih storitvah, ki omogočajo neko potovanje ali bivanje, potnik pa se zavezuje, da mu bo za to plačal.<sup>136</sup>

Določbe OZ, ki se nanašajo na pogodbo o organiziranju potovanja, se smiselno uporabljajo za posredniško pogodbo o potovanju, če ni v tem poglavju drugače določeno.<sup>137</sup>

V tem primeru se DDV obračuna od davčne osnove, ki jo sestavlja vrednost obračunane provizije, ki jo posredniki, za opravljeno storitev zaračunajo potovalni agenciji (naročniku storitve). Obračun DDV od provizije pri posredovanju je pri turističnih agencijah precej zapleten, tako da imajo velikokrat premalo znanja, da bi delale pravilno.<sup>138</sup>

#### **3.1.6.1 Prodaja aranžmaja podposredniku v Sloveniji**

Primer 1: Storitve aranžmaja v Sloveniji in v Evropski uniji (DDV obračuna organizator potovanja)

Potovalna agencija (podposrednik) proda aranžma organizatorja potovanja (potovalna agencija) za 886,70 EUR. Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR.

---

<sup>136</sup> 904. člen OZ.

<sup>137</sup> 908. člen OZ.

<sup>138</sup> Dolinar-Dubokovič M.: Ali v vaši turistični agenciji pravilno obračunavate DDV: Inštitut za računovodstvo, november 2013, e-seminar.

Organizator potovanja, kot naročnik storitve, v imenu posrednika (podposrednika)<sup>139</sup> s sedežem v Sloveniji izdaja račune za vrednost obračunane provizije, ki jo posrednik, za opravljeno storitev zaračuna naročniku storitev (organizatorju potovanja).

DDV od provizije 88,67 EUR (po preračunani stopnji 18,0328%) znaša 15,99 EUR (za organizatorja potovanja odbitni DDV).

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja bo v davčnem obračunu izkazal izstopni DDV v višini 51,70 EUR in vstopni DDV v višini 15,99 EUR (plačilo DDV v višini 35,71 EUR).

Celotni prihodek organizatorja potovanja tako znaša 886,70 EUR – provizija 88,67 EUR – DDV 35,71 EUR – hotelski račun 600 EUR = 162,32 EUR.

Primer 2. Storitve aranžmaja izven Evropske unije

Podposrednik proda aranžma organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR. Organizator potovanja kot naročnik storitve v imenu podposrednika s sedežem v Sloveniji izdaja račune za vrednost obračunane provizije, ki jo posrednik, za opravljeno storitev zaračuna naročniku storitev.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu ne bo obračunal izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena izven Evropske unije.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR, hotelski račun 600 EUR = 198,03 EUR.

Provizija je oproščena plačila DDV (1. odst. 55. člena ZDDV-1).

### **3.1.6.2 Prodaja aranžmaja podposredniku s sedežem v Evropski uniji**

Primer 1:

Podposrednik s sedežem v Italiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 882 EUR (letovanje v Sloveniji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % , kar znese 88,67 EUR.

---

<sup>139</sup> Detajlistične turistične agencije, ki nastopajo na tržišču predvsem v vlogi posrednika med organizatorjem potovanja in končnim potrošnikom. Imenujemo jih tudi subagenti. Opravljajo posle v lastnem imenu, vendar za račun organizatorjev potovanj, prevoznih podjetji, hotelov, ipd., za kar jim organizator potovanja prizna provizijo. Vir: [http://www.lebinca.com/projekt/citiranje\\_konkretni\\_primer\\_turizem.doc](http://www.lebinca.com/projekt/citiranje_konkretni_primer_turizem.doc).

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu izkaže 51,70 EUR izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena v Sloveniji.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR – 51,70 EUR izstopni DDV - 600 EUR (hotelski račun) = 146,33 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve (DDV izkaže v obračunu DDV kot izstopni DDV in hkrati kot vstopni DDV; nevtralni efekt).

Primer 2:

Podposrednik s sedežem v Italiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Avstriji oz. v Italiji).

Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % , kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu izkaže 51,70 EUR izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena v Evropski uniji.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR - 600 EUR – 51,70 EUR izstopni DDV = 146,33 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve.

Primer 3:

Podposrednik s sedežem v Italiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu ne bo obračunal izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena izven Evropske unije.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR - 600 EUR (hotelski račun) = 198,03 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve. Ker se provizija veže na aranžma izven Evropske unije, je po 1. odst. 25. člena ZDDV-1 sicer plačnik DDV naročnik, tj. organizator potovanja; ker pa so pa tako opravljene storitve oproščene plačila DDV po 1. odst. 55. člena ZDDV-1, se ta provizija v davčnem obračunu izkazuje med oproščenimi nabavami.

### **3.1.6.3. Prodaja aranžmaja podposredniku s sedežem izven Evropske unije**

Primer 1.

Podposrednik s sedežem v Srbiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Sloveniji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu izkaže 51,70 EUR izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena v Sloveniji.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR - 51,70 EUR izstopni DDV – hotelski račun 600 EUR = 146,33 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve.

Primer 2:

Podposrednik s sedežem v Srbiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Avstriji oz. v Italiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu izkaže 51,70 EUR izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena v Evropski uniji.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR - 600 EUR (hotelski račun) – 51,70 EUR izstopni DDV = 146,33 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve.

Primer 3:

Podposrednik s sedežem v Srbiji proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun organizatorja potovanja.

Organizator potovanja v davčnem obračunu ne bo obračunal izstopnega DDV, saj je bila storitev opravljena izven Evropske unije.

Celotni prihodek organizatorja potovanja znaša 886,70 EUR - provizija 88,67 EUR - 600 EUR (hotelski račun) = 198,03 EUR.

Za priznano provizijo je plačnik DDV naročnik storitve, organizator potovanja (1. odst. 25. člen ZDDV-1), ki obračuna DDV po t.i. načelu samoobdavčitve.

Ker se provizija veže na aranžma izven Evropske unije, je po 1. odst. 25. člena ZDDV-1 sicer plačnik DDV naročnik – slovenski organizator potovanja ; ker pa so tako opravljene storitve oproščene plačila DDV po 1. odst. 55. člena ZDDV-1, se ta provizija v davčnem obračunu izkazuje med oproščenimi nabavami.

## **3.2 KRAJ OPRAVLJANJA POTOVALNIH STORITEV**

### Splošna pravila

Kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, je kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.<sup>140</sup>

Kraj opravljanja storitev, ki jih prejme oseba, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene iz stalne poslovne enote izvajalca, ki ni v kraju, kjer ima izvajalec sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima izvajalec storitev stalno oziroma običajno prebivališče.

### Posebna pravila

Kraj opravljanja storitev, ki jih osebi, ki ni davčni zavezanec, opravi posrednik, ki deluje v imenu in za račun druge osebe, je kraj, kjer je v skladu s tem zakonom opravljena glavna transakcija.<sup>141</sup>

Med tujimi ponudniki storitev, kot. npr. potovalnih agencij, hotelov, turističnih vodnikov, itd, se kraj obdavčitve določi kot sledi:<sup>142</sup>

<sup>140</sup> 1. in 2. odstavek 25. člen ZDDV-1, 44. člen Direktiva Sveta 2006/112/ES.

<sup>141</sup> 26. člen ZDDV-1, 45. člen Direktiva Sveta 2006/112/ES (ob upoštevanju Direktive Sveta 2008/8 glede določanja kraja opravljanja storitev).

<sup>142</sup> Navede storitve opravi davčni zavezanec davčnemu zavezancu (op. avtorja).

<b>Storitev</b>	<b>Kraj obdavčitve</b>
1. nastanitev	Kraj lege hotela
2. opravljanje prevoza potnikov	Kraj, kjer se opravlja prevoz
3. restavracijske in gostinske storitve	Kraj, kjer se storitve dejansko opravijo
4. storitve s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabave in podobne prireditve, kot so sejmi in razstave	Kraj sedeža naročnika storitev, razen vstopnic
5. kratkoročni najem prevoznih sredstev do 30 dni, za plovila do 90 dni	Kraj, kjer je prevozno sredstvo dano na razpolago

Opomba: storitve pod zaporedno 4 in 5, niso obdavčene pri ponudniku (izvajalcu) storitev v tujini. Na te storitve tako prejemnik storitev sam obračuna davek, zato taka storitev ne sme vsebovati davka.

Primer: Račun vodnika iz Italije v višini 100 EUR (brez 22% italijanskega davka - IVE). Prejemnik računa (s sedežem v Nemčiji) obračuna 19% davek in tako je vrednost storitve zanj 119 EUR.

Ta način obdavčitve ima prednost, ker ima nevtralni efekt, vendar se lahko pojavijo sledeči problemi:

- Dobavitelj je t.i. mali davčni zavezanec, račun se prejme v neto višini, prejemnik pa se mora kljub temu obdavčiti, zato je zanj storitev za višino davka dražja.
- Vse države članice niso prevzele takega načina obdavčitev. Prav tako se lahko zgodi, da izvajalec ni več v sistemu DDV, zato zavrne račun brez DDV.

Izvajalec storitev tako na izdanih računih izkaže neto vrednost in določilo, ki kaže na to, da je storitev predmet obrnjene davčne obveznosti.

Če slovenska potovalna agencija zaračuna tujemu naročniku (pravni osebi) zgolj storitve turističnih vodnikov, mestnih vodnikov, glasbene večere, vožnje s kočijami, folklorne nastope, ipd. posebej in ne kot aranžma v obliki enotne storitve, lahko pri tem uporabi določila 44. člena Direktive Sveta 2006/112/ES oz. 25. člena ZDDV-1.

### **3.3 OBDAVČITEV POSREDNIŠKIH STORITEV**

Če posrednik posreduje potovanje slovenske potovalne agencije po Sloveniji in znotraj Evropske unije, od priznane provizije obračuna 22% DDV.

V primeru, da posrednik posreduje potovanje slovenskega organizatorja potovanja, potovanje je opravljeno izven Evropske unije, je ta provizija po 1. točki 55. člena ZDDV-1 ali 1. odstavku 153. člena Direktive Sveta /2006/112/ES, oproščena plačila DDV.

Ko posrednik posreduje potovanje tuje potovalne agencije (s sedežem v Evropski uniji in s sedežem izven Evropske unije), je skladno z določili 1. odst. 25. člena ZDDV-1 ali 196. člen Direktive Sveta 2006/112/ES, plačnik DDV naročnik teh storitev, zato se skladno z določili tega člena od provizije ne obračuna DDV.

Kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, davčni zavezanci, s sedežem v Evropski uniji oz. s sedežem izven Evropske unije, ki delujejo v imenu in za račun druge osebe, je kraj kjer ima sedež naročnik storitev (1. odst. 25. člena ZDDV-1).

Kadar je naročnik posredniških storitev slovenska potovalna agencija tako, da priznava provizijo tuji agenciji, od te provizije po 1. odst. 25. člena ZDDV-1 obračuna DDV po načelu samoobdavčitve, ker po tem členu nastopa kot plačnik teh storitev.

Pri agencijah, ki delujejo kot posredniki, se ne more uporabiti predpostavke, da se vse storitve, ki jih opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem štejejo za eno storitev potovalne agencije potniku, pač pa je treba za vsako storitev posebej opredeliti njeno davčno obravnavo tako, da se ugotovi njen kraj opravljanja storitev, davčno stopnjo, ipd..<sup>143</sup>

### **3.3.1 Priznana provizija organizatorja potovanja**

Obračun DDV od provizije pri posredovanju je pri potovalnih agencijah precej zapleten, tako da imajo te velikokrat premalo znanja, da bi delale pravilno.<sup>144</sup>

Slovenski podposrednik od priznane provizije plača 22 % DDV.

Primer 1 : Storitve aranžmaja v Evropski uniji

Podposrednik proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 (letovanje v Italiji). 10% DDV od provizije je 88,67 EUR (po preračunani stopnji 18,0328%) znaša 15,99 EUR. Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun podjetja, organizatorja potovanja. Prodaja aranžmaja v tujem imenu in za tuj račun: c) točka 6. odst. 36. člen ZDDV-1.

Prihodek podposrednika: 88,67 EUR - 15,99 EUR (izstopni DDV od priznane provizije) = 72,68 EUR.

Primer 2: Storitve aranžmaja izven Evropske unije

---

<sup>143</sup> Povzeto po Svilar Magušič B.: Obračunavanje DDV po 1.1.2010 v teoriji in praksi, Inštitut za računovodstvo, April 2010, str. 541.

<sup>144</sup> Dolinar – Dubokovič M.: Ali v vaši turistični agenciji pravilno obračunavate DDV: Inštitut za računovodstvo: e-seminar, November 2013.

Podposrednik proda aranžma slovenskega organizatorja potovanja za 886,70 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 % , kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, v imenu in za račun podjetja organizatorja potovanja. Prodaja aranžmaja v tujem imenu in za tuj račun: c) točka 6. odst. 36. člen ZDDV-1.

Provizija 88,67 EUR - prihodek podposrednika oproščen plačila DDV: 1. odst. 55. člen ZDDV-1.

### **3.3.2 Priznana provizija tuje agencije s sedežem v Evropski uniji**

Primer 1: Storitev aranžmaja v Sloveniji oz. v Evropski uniji

Slovenski podposrednik proda aranžma tujega organizatorja potovanja s sedežem v EU za 886,70 EUR (aranžma v Sloveniji oz. v Evropske unije). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 %, kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, od RVC obračuna izstopni DDV.

Prodajalec potovanja, ki ga je sestavil organizator potovanja, ki nima sedeža v državi, se šteje za organizatorja potovanja. Izstopni DDV od kalkulativne RVC 1%, znaša 1,60 EUR.

Podposrednik za priznano provizijo izstavi račun organizatorju potovanja.<sup>145</sup> Na računu ne obračuna DDV (1. odst. 25. člena ZDDV-1). Tako izdan račun poroča v rekapitulacijsko poročilo - RP-O.<sup>146</sup>

Prihodek podposrednika: 88,67 EUR - 1,60 EUR (izstopni DDV) = 87,07 EUR.

Primer 2: Storitev aranžmaja izven Evropske unije

Slovenski podposrednik proda aranžma organizatorja potovanja iz Italije za 886,70 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 %, kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, od RVC ne obračuna DDV, ker je storitev opravljena izven Evropske unije.

Podposrednik za priznano provizijo izstavi račun organizatorju potovanja. Na računu ne obračuna DDV (1. odst. 25. člena ZDDV-1). Tako izdan račun poroča v RP-O (naročnik posredniških storitev ima sedež v Evropski uniji).

---

<sup>145</sup> Če potovalna agencija pri prodaji aranžmaja deluje v tujem imenu in za tuj račun (opravi storitev posredovanja), mora zagotoviti, da se za opravljeno storitev posredovanja izda račun, pri čemer račun lahko izda tudi organizator potovanja. Pojasnilo DURS, št. 4230-1/2010 01032-05, 31.3.2010.

<sup>146</sup> Pri evidentiranju zaračunanih provizij posrednik upošteva navodila za izpolnjevanje obrazca DDV-O in RP-O ter vodi evidenco izdanih in prejetih računov. Zupančič M., Prusnik M., Prislán B., Zalokar N.: Priročnik zveze RFR, Davek na dodano vrednost v praksi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, 2014, str. 605.

Prihodek podposrednika: 88,67 EUR.

### **3.3.3 Priznana provizija tuje agencije s sedežem izven Evropske unije**

Primer 1:       Storitev aranžmaja v Sloveniji oz. v Evropski uniji

Slovenski podposrednik proda aranžma organizatorja potovanja iz Srbije za 886,70 EUR (aranžma v Sloveniji oz. v Evropski uniji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 %, kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, od RVC obračuna izstopni DDV. Prodajalec potovanja, ki ga je sestavil organizator potovanja, ki nima sedeža v državi, se šteje za organizatorja potovanja. Izstopni DDV od kalkulativne RVC 1%, znaša 1,60 EUR.

Podposrednik za priznano provizijo izstavi račun organizatorju potovanja. Na računu ne obračuna DDV (1. odst. 25. člena ZDDV-1).

Prihodek podposrednika: provizija: 88,67 EUR -1,60 EUR (izstopni DDV) = 87,07 EUR.

Primer 2:       Storitev aranžmaja izven Evropske unije

Slovenski podposrednik proda aranžma podjetja organizatorja potovanja s sedežem v Srbiji za 886,67 EUR (letovanje v Turčiji). Od prodanega aranžmaja mu pripada provizija v višini 10 %, kar znese 88,67 EUR.

Podposrednik izda potniku račun v višini 886,70 EUR, od RVC ne obračuna DDV, ker je storitev opravljena izven Evropske unije.

Podposrednik za priznano provizijo izstavi račun organizatorju potovanja. Na računu ne obračuna DDV (1. odst. 25. člen ZDDV-1).

Prihodek podposrednika: 88,67 EUR.

## **3.4 OBDAVČITEV PREVOZNIH STORITEV, KI JIH OPRAVLJAJO POTOVALNE AGENCIJE**

### **3.4.1 Avtobusni prevozi**

Po 2. odst. 28. člena ZDDV-1 je kraj opravljanja prevoza potnikov kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja.<sup>147</sup>

Plačila DDV je oproščen mednarodni prevoz potnikov, razen mednarodnega cestnega prometa.<sup>148</sup>

Mednarodni prevoz potnikov je prevoz potnikov v zračnem, pomorskem ali železniškem prevozu, pri katerem je kraj prihoda zunaj Slovenije. Kraj odhoda oziroma prihoda je tisti, ki je na vozovnici naveden kot kraj odhoda oziroma prvi namembni kraj.<sup>149</sup>

Obdavčene so samo prevozne storitve, ki so opravljene v Sloveniji. Na izdanih računih mora biti točno navedeno kolikšen del storitve je bil opravljen v Sloveniji in kolikšen del izven Slovenije.

Del storitev, ki je opravljen v Sloveniji je obdavčen, del, ki je opravljen izven Slovenije ni obdavčen.<sup>150</sup>

Obdavčitev prevoznih storitev, ki jih opravlja potovalna agencija kot taka za naročnike storitev, se skladno s sodbo Sodišča EU v zadevi C-557/11 – Maria Kozak, šteje kot splošna storitev davka na dodano vrednost, zlasti glede stopnje obdavčitve, in ne posebna ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja za delovanje potovalnih agencij. Če so države članice določile nižje stopnje davka na dodano vrednost za storitve prevoza, se za navedeno storitev v skladu s členom 98 te Direktive Sveta 2006/112/ES uporablja nižja stopnja.<sup>151</sup>

V tej zadevi je bilo ključno vprašanje ali so storitve prevoza nujne za celotno turistično storitev, ki jo je ponujala potovalna agencija, in jih je treba zato šteti za neločljive od nje. Sodišče EU je razsodilo, da lastna storitev prevoza, ki je eden od elementov turistične storitve, ko jo ponuja potovalna agencija, se za prevozno storitev lahko uporabi splošna ureditev davka na dodano vrednost, za katero lahko skladno z nacionalno zakonodajo velja nižja stopnja DDV.

Če izhajamo iz definicije potovalnega paketa, je to vnaprej pripravljen turistični proizvod, ki ga organizator potovanja sestavi iz vsaj dveh delnih turističnih proizvodov za neznanega kupca. Potovalna agencija za ta prodani paket uporabi posebno ureditev obdavčitve, tj. maržno ureditev. V primeru, da potovalna agencija v potovalni paket vključi tudi lastne prevozne storitve, celotno

<sup>147</sup> Po Izvedbeni Uredbi Sveta št. 282/2011 se del prevoza v EU določi na podlagi potovanja prevoznega sredstva, kar pomeni identifikacija v vsaki državi članici, kjer se opravlja prevoz.

<sup>148</sup> 2. odst. 49. člen ZDDV-1.

<sup>149</sup> 79.a člen Pravilnika o izvajanju ZDDV-1.

<sup>150</sup> Pri prevozu oseb čez mejo, za katerega se zaračunava pavšalno plačilo, je potrebno celotno plačilo za to storitev razdeliti sorazmerno z dolžino poti, ki je bila prevožena v posamezni državi članici, ter tako določiti del prevoza, za kateraga se mora v vsaki državi članici plačati davek na dodano vrednost. Škof B.: Davek na dodano vrednost po novem - kako poslovati na enotnem notranjem trgu – 101 primer, Davčni inštitut, Maribor, 2004, str. 73.

<sup>151</sup> Rzsodba Sodišča EU (šesti senat) v tej zadevi. Vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

storitev, ki jo proda naročniku, hipotetično lahko tudi obdavči po posebni shemi. Skladno z DDV pravili velja, da se transakcije v zvezi s potovanjem, ki jih opravi potovalna agencija, obravnavajo kot enotna storitve. Po drugi strani pa velja, da v primeru, da potovalna agencija deluje v svojem imenu in pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporablja dobave blaga ali storitev drugih davčnih zavezancev, obračunava DDV po posebni ureditvi. Po navedbah Sodišča EU v zadevi C-557/11 je pojem „enotna storitev“ iz členov 307 in 308 Direktive Sveta 2006/112/ES treba razumeti v tem kontekstu. Ta pojem zajema le storitve, ki so jih opravili tretji davčni zavezanci.

Kot je razvidno iz zakonskih določb, tako posebna ureditev velja le v primeru, da potovalna agencija ponuja zgolj storitve drugih davčnih zavezancev. V nasprotnem, če ponuja lastne zmogljivosti, npr. razpolaga z lastnimi avtobusi, in sestavi potovalni paket, ki poleg lastnega avtobusnega prevoza vključuje tudi storitve nastanitve in prehrane, ki jih potovalni agenciji nudi drugi davčni zavezanec, storitev prevoza ne vključi v maržno ureditev, pač pa zanj uporabi splošno ureditev obdavčevanja z DDV, za katero velja nižja stopnja DDV.

Sodišče EU je v zadevi C-220/01, v postopku Star Coaches s.r.o. razsodilo, da prevozna družba, ki opravlja le prevoz oseb za naročnika, potovalno agencijo, ne opravlja storitev, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije po 306. členu Direktive Sveta 2006/112/ES. V tej zadevi menim, da ni dilem, saj je zakonodaja v tem delu jasna. Ne gre za sestavljeno storitev, niti davčni zavezanec ne prodaja storitev tretjih oseb. Prevozna družba, ki opravi storitev prevoza za naročnika - potovalno agencijo, uporabi splošno ureditev obračunavanja DDV. Čezmejni avtobusni prevoz, ki se delno opravi v državi članici A in delno v državi članici B, se na primer obdavči v državi članici A za razdaljo, prepotovano v tej državi, in v državi B za ostalo prepotovano razdaljo.

Kljub jasnim določbam Direktive Sveta 2006/112/ES,<sup>152</sup> Nemčija trenutno uporablja predpise o DDV, ki obravnavajo storitve čezmejnega potniškega prometa na kratke razdalje (pod 10 km) za namene obdavčitve kot tujo storitev, kar pomeni, da v Nemčiji takšne storitve niso obdavčljive. Predpis, ki se uporablja v Nemčiji, na podlagi direktive o DDV (Direktiva Sveta 2006/112/ES) ni dovoljen in se ne more šteti kot ukrep za poenostavitev, ker ni namenjen poenostavitvi obračunavanja DDV ampak prej temu, da se DDV sploh ne obračunava.<sup>153</sup>

### **3.4.2 Zračni, železniški in ladijski prevozi**

Letalski, ladijski in železniški prevoz so oproščeni plačila DDV, če kraj odhoda oziroma kraj prihoda ni v Sloveniji.

Vsi mednarodni prevozi, razen mednarodni cestni prevoz, so oproščeni DDV, 49. člen ZDDV-1. Provizija pri prodaji vozovnic za tako opravljen promet je obdavčena po 25. členu ZDDV-1.

<sup>152</sup> 48. člen Direktive Sveta 2006/112/ES - Kraj opravljanja storitev potniškega prevoza je kraj, kjer se opravlja prevoz glede na prevoženo razdaljo.

<sup>153</sup> European Commission: Fact Sheet – The April infringements' package: key decisions, April 2016.

## 3.5 RAČUNI ZA OPRAVLJENE TURISTIČNE STORITVE

### 3.5.1 Izdani računi

Eden izmed najpomembnejših dokumentov pri poslovanju potovalnih agencij je tudi račun.

Davčni zavezanec mora izdati račun za vsak promet oziroma opravljeno storitev in za vsako vnaprejšnje plačilo.<sup>154</sup>

Kot račun se šteje vsak dokument na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjuje pogoje iz 80.a do 84.a člena ZDDV-1.<sup>155</sup> Nadalje se kot račun šteje tudi vsak dokument oz. sporočilo, ki spreminja prvoten račun (redni ali poenostavljeni) in se nanj nedvoumno nanaša (bremepis, dobropis).

Zaradi različne obdavčitve storitev potovalnih agencij je treba ločiti primere, ko potovalna agencija deluje v svojem imenu in za svoj račun, od primerov ko potovalna agencija deluje v tujem imenu in za tuj račun, pri čemer opravi le storitev posredovanja in od primerov, ko potovalna agencija deluje v svojem imenu in za tuj račun, pri čemer se šteje, da je storitev potniku opravila ta potovalna agencija.<sup>156</sup>

Tudi izdajanje računov temelji na teh predpostavkah. Potovalna agencija, ki deluje v svojem imenu na računu ne izkaže svoje RVC, dolžna pa je napisati klavzulo, da je DDV obračunan po posebni ureditvi za potovalne agencije. Kadar potovalna agencija deluje v tujem imenu in za tuj račun, na izdanih računih potnikom navaja organizatorja in klavzulo oz. določilo ZDDV-1 (točka c) šestega odstavka 36 člena tega zakona), da se znesek ne vključuje v davčno osnovo od katere se obračunava DDV.

#### 3.5.1.1 Predpisi, ki urejajo izdajo računov

Da je davčni zavezanec za opravljen promet blaga oz. storitev dolžan izdati račun je predpisano v ustrezni zakonodaji. Davčni zavezanec je pri izdaji računov dolžan spoštovati določila ZDDV-1, 80.a člen,<sup>157</sup> Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive

<sup>154</sup> Pirc A.: Davek na dodano vrednost, Novi Forum, 1999, str. 49.

<sup>155</sup> Členi 217 do 240 Direktive Sveta 2006/112/ES z upoštevanjem Direktive Sveta 2010/45/EU.

<sup>156</sup> Pojasnilo DURS, št. 4230-1/2010 01032-05, 31.3.2010.

<sup>157</sup> 80.a člen (pravila za izdajanje računov)

(1) Za izdajanje računov veljajo pravila po tem zakonu, če se račun nanaša na dobave blaga in storitev, za katere se v skladu z določbami IV. poglavja tega zakona šteje, da so opravljene v Sloveniji.

(2) Če dobavitelj nima sedeža oziroma stalne poslovne enote v Sloveniji oziroma če njegova stalna poslovna enota, ki jo ima v Sloveniji ne sodeluje pri dobavi, opravi pa dobavo blaga in storitev, za katere se v skladu z določbami IV. poglavja tega zakona šteje, da so opravljene v Sloveniji, osebi, ki mora kot prejemnik v skladu s 76. členom tega zakona plačati DDV, se ne glede na prejšnji odstavek za izdajanje računov glede teh dobav uporabljajo pravila, ki veljajo v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je dobava opravljena, oziroma če takšnega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote ni, v državi članici, v kateri ima stalno ali običajno prebivališče. Če v primeru iz tega odstavka račun izda prejemnik (samofakturiranje), se uporabi prvi odstavek tega člena.

(3) Če ima dobavitelj sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je dobava opravljena, oziroma če takšnega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote ni, stalno ali običajno prebivališče v Sloveniji in opravi dobavo blaga in storitev, za katere v skladu z določbami IV. poglavja tega zakona šteje, da ni opravljena v Evropski uniji, se za izdajanje računov glede teh dobav uporabljajo pravila v skladu s tem zakonom.

2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede pravil o izdajanju računov,<sup>158</sup> Slovenske računovodske standarde (PSR 1- Knjigovodske listine<sup>159</sup> in SRS 30, ki velja za samostojne podjetnike), Zakon o gospodarskih družbah<sup>160</sup> in Zakon o varstvu potrošnikov,<sup>161</sup> ki med drugim tudi določa, da je za prodano blago oziroma opravljeno storitev potrebno izdati račun.

Račun mora davčni zavezanec izdati najmanj v dveh izvodih; izvirnik zadrži kupec blaga oziroma naročnik storitve, kopijo pa dobavitelj blaga oziroma storitev.

Pri gotovinskem poslovanju je potrebno upoštevati še Zakon o davčnem potrjevanju računov.<sup>162</sup>

Država članica vedno določi pravilo za izdajo računa, v kateri se opravi dobava blaga in storitev.

Za dobave blaga in storitev, ki se opravijo na ozemlju Slovenije, veljajo pravila ZDDV-1.

Izjeme od tega pravila veljajo za t.i. čezmejne dobave, za katere se uporabi obrnjena davčna obveznost in za dobave, ki se obdavčijo zunaj Evropske unije.

Za tako opravljene dobave se uporabijo pravila o izdajanju računov, ki veljajo v državi članici, v kateri ima dobavitelj sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere je dobava opravljena, oz. če takšnega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote nima, veljajo pravila države v kateri ima stalno ali običajno prebivališče.

V primeru, da račun izda prejemnik blaga oz. storitev (samofakturiranje), se uporabijo osnovna pravila za izdajanje računov; če se dobava opravi v Sloveniji, veljajo pravila ZDDV-1. V EU pravilih so ta določila v 15. členu Direktive Sveta 2010/45 z dne 13. julija 2010 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV glede pravil o izdajanju računov, nanašajo pa se na spremembo 220. in 224. člena Direktive 2006/112.<sup>163</sup>

---

<sup>158</sup> Uradni list EU L 189/1, 22.7.2010.

<sup>159</sup> Slovenski inštitut za revizijo, Pravila skrbnega računovodenja (2016), 2016, str. 1-5.

<sup>160</sup> Zakon o gospodarskih družbah - ZGD-1, (Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15).

<sup>161</sup> Zakon o varstvu potrošnikov – ZVPot, (Uradni list RS, št. 98/04 – uradno prečiščeno besedilo, 114/06 – ZUE, 126/07, 86/09, 78/11, 38/14 in 19/15).

<sup>162</sup> Zakon o davčnem potrjevanju računov - ZDavPR, (Uradni list RS, št. 57/15).

<sup>163</sup> Račune lahko sestavi prejemnik v zvezi z njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev, ki mu jo je davčni zavezanec dobavil, ali za storitve, ki mu jih je davčni zavezanec opravil, če se obe stranki o tem predhodno dogovorita in pod pogojem, da obstaja postopek za sprejem vsakega računa s strani davčnega zavezanca, ki dobavlja blago ali opravlja storitve. Države članice lahko zahtevajo, da se taki računi izdajajo v imenu in za račun davčnega zavezanca

Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da je izdan račun.<sup>164</sup>

Kateri obvezni podatki morajo biti na računu določa 82. člen ZDDV-1.<sup>165</sup>

<sup>164</sup> ZDDV-1, 81. člen (obveznost izdajanja računov)

(1) Vsak davčni zavezanec mora zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za:

1. dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;
2. dobave blaga iz tretjega in četrtega odstavka 20. člena tega zakona;
3. dobave blaga, opravljene pod pogoji iz 46. člena tega zakona;
4. vsako predplačilo, ki ga prejme, preden je opravljena katera od dobav blaga iz 1. in 2. točke tega odstavka;
5. vsako predplačilo za storitve, ki ga prejme od drugega davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, preden so storitve dokončane.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena mora davčni zavezanec izdati račun tudi za druge dobave blaga in storitev, ki jih je opravil na ozemlju Slovenije. Minister, pristojen za finance, lahko določi izjeme od obveznosti izdajanja računov za te dobave, če se podatki o prodaji blaga oziroma opravljenih storitvah lahko zagotovijo na drug način in če ni ogrožen nadzor nad izvajanjem tega zakona.

(3) Račun iz prvega odstavka tega člena lahko izda kupec blaga ali naročnik storitev za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev (samofakturiranje), ki mu jo je davčni zavezanec dobavil le, če se obe stranki o tem predhodno dogovorita in če se še posebej dogovorita o načinu sprejema vsakega računa s strani davčnega zavezanca, ki dobavlja blago ali opravlja storitve. Kupec blaga ali naročnik storitev mora na računu navesti, da ga izdaja v imenu in za račun davčnega zavezanca, ki mu je dobavil blago ali opravil storitev.

(4) Ne glede na prvi odstavek tega člena davčnemu zavezancu ni treba izdati računa za storitve iz 1. in 4. točke 44. člena tega zakona, če so storitve, ki jih opravi davčnemu zavezancu v drugi državi članici, oproščene v tej državi članici.

(5) Minister, pristojen za finance, lahko določi izjeme od obveznosti izdajanja računov za posamezne storitve iz 1. in 4. točke 44. člena tega zakona, če so opravljene na ozemlju Slovenije ali če se opravijo zunaj Unije.

(6) Davčni zavezanec, ki na ozemlju Slovenije opravi več posameznih dobav blaga ali storitev, lahko izda skupni račun, če obveznost obračuna DDV za dobavljeno blago ali opravljene storitve, navedena v skupnem računu, nastane v istem davčnem obdobju.

(7) Za dobave blaga, opravljene v drugo državo članico pod pogoji iz 46. člena tega zakona, in za opravljene storitve, za katere je DDV dolžan plačati prejemnik storitev v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES, nastane obveznost izdaje računa najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

(8) Za namene tega zakona so računi vsi dokumenti na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje iz 80.a do 84.a člena tega zakona.

(9) Kot račun se šteje tudi vsak dokument oziroma sporočilo, ki spreminja prvoten račun in se nanj nedvoumno nanaša.

<sup>165</sup> 82. člen (obvezni podatki na računu)

(1) Davčni zavezanec, ki izda račun v skladu z 81. členom tega zakona, mora na računu navesti naslednje podatke:

1. datum izdaje računa;
2. zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;
3. identifikacijsko številko za DDV, pod katero je davčni zavezanec dobavil blago ali storitev;
4. identifikacijsko številko za DDV kupca oziroma naročnika, pod katero je kupec ali naročnik prejel dobavo blaga ali storitev, za katero je dolžan plačati DDV, ali je prejel dobavo blaga v skladu s 46. členom tega zakona;
5. ime in naslov davčnega zavezanca in njegovega kupca ali naročnika;
6. količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;
7. datum, ko je bila opravljena dobava blaga, ali datum, ko je bila storitev opravljena oziroma končana, ali datum, ko je bilo opravljeno predplačilo iz 4. in 5. točke prvega odstavka 81. člena tega zakona, če se ta datum lahko določi in je različen od datuma izdaje računa;
8. davčno osnovo, od katere se obračuna DDV po posamezni stopnji oziroma na katero se nanaša oprostitev, cena na enoto brez DDV ter kakršna koli znižanja cen in popuste, ki niso vključeni v ceno na enoto;
9. stopnjo DDV;
10. znesek DDV, razen v primerih, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta zakon ta podatek izključuje;
11. v primeru izdaje računa s strani kupca blaga ali naročnika storitev v imenu in za račun davčnega zavezanca navedbo »Samofakturiranje«;
12. v primeru oprostitve DDV veljavno določbo Direktive Sveta 2006/112/ES ali ustrezní člen tega zakona ali drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV;
13. v primeru, če je plačnik DDV kupec blaga ali naročnik storitve, navedbo »Obrnjena davčna obveznost«;
14. v primeru dobave novega prevoznega sredstva, opravljene v skladu s pogoji iz 1. in 2. točke 46. člena tega zakona, značilnosti, kot so opredeljene v tretjem odstavku 3. člena tega zakona;
15. v primeru uporabe posebne ureditve za potovalne agencije navedbo »Posebna ureditev – Potovalne agencije«;
16. v primeru uporabe ene od posebnih ureditev za rabljeno blago, umetniške predmete, zbirke in starine navedbo »Posebna ureditev – rabljeno blago«, »Posebna ureditev – umetniški predmeti« ali »Posebna ureditev – zbirke in starine«;
17. če je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zastopnik za namene drugega odstavka 76. člena tega zakona, identifikacijsko številko za DDV davčnega zastopnika, skupaj z njegovim imenom in naslovom. (2) Davčni zavezanec, ki v drugi državi članici, v kateri je treba plačati DDV, nima sedeža ali njegova poslovna enota v tej državi članici ne sodeluje pri dobavi v smislu 192.a člena Direktive Sveta 2006/112/ES, opravi pa dobavo blaga ali storitev prejemniku, ki je dolžan plačati DDV, na računu namesto vseh podatkov iz 8., 9. in 10. točke prvega odstavka tega člena navede le davčno osnovo.

Poenostavljen račun definira 83. člen tega zakona.<sup>166</sup>

Po 3. odst. 81. člena ZDDV-1 račun lahko izda kupec ali naročnik storitev v imenu in za račun dobavitelja.

Pogoj za takšno izdajanje računa je medsebojni predhodni dogovor, še posebej pa morata dobavitelj in kupec dogovoriti način sprejema vsakega računa s strani dobavitelja.

Ker je dobavitelj zavezan za plačilo DDV, ki je izkazan na računu, je kupec blaga ali naročnik storitev na računu dolžan navesti, da račun izdaja v imenu in za račun dobavitelja (davčnega zavezanca), ki mu je dobavil blago ali opravil storitev.

Dobavitelj oz. kupec blaga ali naročnik storitve, ki izda račun v imenu in za račun davčnega zavezanca - dobavitelja, določita pogoje in podrobnosti predhodnega dogovora in postopek sprejema vsakega računa.

Obstoj tako določenega predhodnega dogovora morata na zahtevo davčnega organa tudi ustrezno dokazati.

Poseben dogovoren ni obvezen, če pogodba za dobavo blaga oz. storitev že vsebuje vse podrobnosti.

---

<sup>166</sup> 83. člen (poenostavljeni računi)

(1) Davčni zavezanec izda poenostavljeni račun za opravljeno dobavo blaga ali storitev na ozemlju Slovenije, če:

1. izda račun v skladu s 1., 4. ali 5. točko prvega odstavka 81. člena tega zakona in znesek na računu, brez DDV, ni višji od 100 eurov ali

2. izda račun v skladu s prvim stavkom drugega odstavka 81. člena tega zakona ali

3. izda dokument oziroma sporočilo iz devetega odstavka 81. člena tega zakona.

(2) Na poenostavljenem računu davčni zavezanec navede najmanj naslednje podatke:

1. datum izdaje računa;

2. zaporedno številko, ki omogoča identifikacijo računa;

3. ime in naslov davčnega zavezanca in identifikacijsko številko za DDV, pod katero je opravil dobavo blaga ali storitev;

4. količino in vrsto dobavljenega blaga oziroma obseg in vrsto opravljenih storitev;

5. znesek DDV, ki se plača, ali informacije, ki so potrebne za njegov izračun;

6. jasno in nedvoumno navedbo o prvotnem računu in konkretnih podrobnosti, ki so spremenjene, če je račun dokument iz devetega odstavka 81. člena tega zakona.

(3) Davčni zavezanec, ki izda poenostavljeni račun iz prvega odstavka tega člena drugemu davčnemu zavezancu, ki takšen račun potrebuje za uveljavljanje odbitka DDV, mora na računu navesti še ime in naslov svojega kupca ali naročnika.

(4) Davčni zavezanec ne sme izdati poenostavljenega računa za dobave blaga ali storitev, ki jih opravi v drugo državo članico, v kateri je treba plačati DDV, ali njegova poslovna enota v tej državi članici ne sodeluje pri dobavi v smislu 192.a člena Direktive Sveta 2006/112/ES, in je oseba, ki je dolžna plačati DDV, oseba, kateri je bilo blago dobavljeno oziroma storitev opravljena.

(5) Davčni zavezanec, ki opravi dobavo blaga in storitev v skladu s 76.a členom tega zakona, mora na poenostavljenem računu navesti, da gre za obrnjeno davčno obveznost.

(6) Če davčni zavezanec opravlja dobavo blaga ali storitev po različnih davčnih stopnjah, mora znesek DDV na poenostavljenem računu izkazati ločeno po davčnih stopnjah.

(7) Če davčni zavezanec opravi dobavo blaga oziroma storitev, za katero je predpisana oprostitvev plačila DDV, mora na računu navesti veljavno določbo Direktive Sveta 2006/112/ES ali ustrezní člen tega zakona oziroma drugo sklicevanje, ki kaže na to, da je dobava blaga ali storitev oproščena DDV.

(8) Ne glede na prvi odstavek tega člena lahko prejemnik blaga oziroma storitev, ki ni zavezanec za DDV, zahteva, da mu davčni zavezanec izda račun v skladu s 82. členom tega zakona, če prejemnik potrebuje tak račun zaradi uveljavljanja ugodnosti v skladu s tem zakonom (na primer po 54. členu tega zakona).

Po določbah ZDDV-1 velja enakovredna obravnava papirnatih in elektronskih računov, 84. člen ZDDV-1<sup>167</sup> tako, da se mora prejemnik strinjati z uporabo elektronskega računa in računi morajo odražati dejansko dobavo, zato mora biti zagotovljena njihova pristnost, kakor tudi celovitost in čitljivost;

Znesek na računu je lahko izkazan v kateri koli valuti, znesek DDV, ki ga je treba plačati ali popraviti, je potrebno izraziti v eurih.

Obdobje hrambe elektronskih računov, ki se nanašajo na transakcije v Sloveniji je deset (10) let po poteku leta, na katerega se ti računi nanašajo. Prav tako to obdobje velja za prejete račune za davčne zavezance s sedežem v Sloveniji.

Za nepremičnine velja obdobje 20 let.

### **3.5.1.2 Odgovornost za pravilno obračunani DDV**

Obračunavanje DDV praviloma temelji na izdanih računih, zato so ti eden temeljnih instrumentov za delovanje sistema DDV pa tudi eden od temeljnih elementov, na podlagi katerega davčni organ preverja pravilnost obračuna DDV.<sup>168</sup>

Znotraj organizacijskih enot družbe odgovornost za pravilno obračunavanje DDV prevzemajo osebe, ki so skladno z internimi akti določene kot odgovorne osebe. Te osebe kot take, tudi nosijo morebitne posledice neobračunanega oz. neupravičeno odbitnega DDV, v obliki plačila globe za posamezni davčni prekršek po DDV zakonodaji.

### **3.5.1.3 Pregled davčnih dejavnosti na aranžmajih**

- Prodaja lastnih paketov domačim potnikom za potovanje po Evropski uniji

Potovalna agencija obračunava DDV od dosežene razlike v ceni.

---

<sup>167</sup> (1) Račun se lahko izda v papirnati ali elektronski obliki.

(2) Elektronski račun je za namene tega zakona račun, ki vsebuje predpisane podatke v skladu s tem zakonom in ki je bil izdan in prejet v kateri koli elektronski obliki.

(3) Prejemnik računa se mora strinjati z uporabo elektronskega računa.

(4) Pristnost izvora, celovitost vsebine in čitljivost računa v papirnati ali v elektronski obliki morajo biti zagotovljene od trenutka izdaje do konca obdobja hrambe računa. Vsak davčni zavezanec določi način zagotovitve pristnosti izvora, celovitosti vsebine in čitljivosti računa. Ta se lahko zagotavlja s postopki za nadzor poslovanja, ki ustvarijo zanesljivo revizijsko sled med računom in dobavo blaga ali opravljeno storitvijo. Pristnost izvora in celovitost vsebine elektronskega računa se lahko zagotavljata tudi z naprednim elektronskim podpisom ali z elektronsko izmenjavo podatkov (EDI).

(5) »Pristnost izvora« računa pomeni zagotovitev identitete dobavitelja ali izdajatelja računa.

(6) »Celovitost vsebine« računa pomeni, da vsebina računa, ki je zahtevana v skladu s tem zakonom, po izdaji računa ni bila spremenjena.

(7) Davčni zavezanec, ki istemu prejemniku pošlje ali dá na razpolago sveženj z več elektronskimi računi, lahko podatke, ki so skupni posameznim računom, navede samo enkrat, če so za vsak račun dostopne vse informacije.

<sup>168</sup> Vraničar M., Beč N.: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana 2007, str. 593.

Davčna obveznost nastane z izdajo računa, zato se DDV obračuna od kalkulativne razlike v ceni ( 98. člen ZDDV-1).<sup>169</sup> Ko se aranžmaji zaprejo, se obračuna DDV od dejansko dosežene razlike v ceni.

- Prodaja lastnih paketov domačim potnikom po tujini (izven Evropske unije)

Za te aranžmaje veljajo ugotovitve za obračunavanje DDV potovalnih agencij, ki posredujejo storitve, ki so opravljene izven Evropske unije. Te storitve so oproščene plačila DDV (99. člen ZDDV-1).

- Prodaja paketov tuje agencije tujim gostom v Evropski uniji (ang. Incoming EU)

Organizator potovanja je tuja agencija, ki je tudi zavezana za DDV. Slovenski podposrednik nastopa kot posrednik med tujo agencijo in dobavitelji storitev v Evropski uniji.

Ker je storitev opravljena v Evropski uniji, mora slovenski podposrednik za omenjene aranžmaje obračunati DDV od dosežene razlike v ceni, priznana provizija za posredovanje, ki jo priznava tuja agencija (s sedežem v Evropski uniji oz. s sedežem izven ) pa je obdavčena po 1. odstavku 25. člena ZDDV-1<sup>170</sup> (po sedežu naročnika storitev, tj. tuje agencije).

Plačnik DDV je prejemnik storitve na podlagi 196. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.

Če ima tuja agencija sedež v Evropski uniji je potrebno o teh provizijah poročati v rekapitulacijskem poročilu (obrazec RP-O).

Davčna obveznost nastane z izdajo računa, zato se DDV obračuna od kalkulativne razlike v ceni, ki znaša 1,00%. Ko se aranžmaji zaprejo, se obračuna DDV od dejansko dosežene razlike v ceni.

- Prodaja paketov tuje agencije tujim gostom za potovanje v tujini – izven Evropske unije (Incoming)

Priznana provizija za posredovanje, ki jo priznava tuja agencija (s sedežem v Evropski uniji oz. s sedežem izven Evropske unije) je obdavčena po 1. odst. 25. člena ZDDV-1 (po sedežu naročnika storitev).

Plačnik DDV je prejemnik storitev na podlagi 196. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.

Če ima tuja agencija sedež v Uniji, je potrebno o teh provizijah poročati v rekapitulacijskem poročilu (obrazec RP-O).

---

<sup>169</sup> Pri obdavčitvi RVC se uporabi splošna stopnja DDV. Znesek DDV se ne izkaže na računu, lahko pa se navede stopnja DDV – nekateri avtorji navajajo, da je to potrebno, čeprav zakonodaja tega ne navaja - Svilar B.: Vse o DDV, Založba Oziris, Lesce, 2001, str. 351

<sup>170</sup> Kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, je kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

- Kongresna dejavnost

Pri organiziranju kongresne dejavnosti se DDV lahko obračunava po 1. odst. 25. člena ZDDV-1 (ang. reverse-charge). Če je naročnik s sedežem v Sloveniji, se obračuna DDV.

Če gre za samostojno storitev (organiziranje kongresa) se DDV obračuna na klasičen način («ni aranžmajska storitev») in si potovalna agencija lahko prizna vstopni DDV za opravljeno posamezno storitev.<sup>171</sup>

Primer: zadevne države članice Belgija in Velika Britanija<sup>172</sup>

Dejstva:

Družba A s sedežem v državi članici 1, organizira dogodek na katerem predstavi nove izdelke svojim strankam, v državi članici 1. Stranke, udeleženke dogodka (davčne zavezanke), prihajajo tudi iz države članice 2. Družba A ima v državi članici 2 podružnico AA in za stranke, ki prihajajo iz druge države članice prezaračuna kotizacijo za udeležbo. Zaračunana kotizacija vsebuje tudi stroške nastanitve, prevozne storitve in dodano maržo organizatorja.

Vprašanje:

Kje je kraj opravljanja storitev, ki jih podružnica AA s sedežem v državi članici 2, zaračuna strankam (davčnim zavezankam), s sedežem v državi članici 2?

Ali je kraj opravljanja storitev v državi članici 1, tj. kraj kjer je organiziran dogodek (53. člen Direktive Sveta 2006/112/ES)?

Ali je kraj opravljanja storitve kraj, kjer ima naročnik (stranka iz države članice 2) sedež – 44. člen Direktive Sveta 2006/112/ES)?

Kot kraj obdavčljivih storitev v odnosu do naročnika storitev (stranke), ki prihaja iz države članice 2, se upošteva določilo 2. odstavka 307. člena Direktive Sveta 2006/112/ES - enotna storitev je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.

### 3.5.1.4 Datum opravljene storitve – zapiranje aranžmaje

Storitev je opravljena takrat, ko potnik odpotuje. Ko je potovanje končano, potovalna agencija pošlje vsem potnikom račune s podatki po 82. oz. 83. členu ZDDV-1 z navedbo, da je DDV obračunan po posebni ureditvi.<sup>173</sup>

<sup>171</sup> Povzeto po Petkovič D.: Storitve v turizmu in davek na dodano vrednost, Davčno finančna praksa, junij 2004.

<sup>172</sup> Povzeto po European Commission : EU VAT Forum, Cross-Border Rulings, 2014/3 – Organizing a symposium to present new products to clients, Brussels, 1.2.2016.

<sup>173</sup> Zupančič M., Prusnik M., Prišlan B., Zalokar N.: Priročnik zveze RFR, Davek na dodano vrednost v praksi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, 2014, str. 600.

Aranžmaji morajo biti zaprti do konca v mesecu za pretekli mesec. Obračun DDV-O se odda zadnji delovni dan v mesecu za pretekli mesec (primer do 15.5. morajo biti zaprti aranžmaji za mesec april), zaradi RP-O ki ga je potrebno oddati do 20. v mesecu za pretekli mesec.

### 3.5.2 Prejeti računi

Računi v zvezi s turističnimi storitvami (storitve, ki so jih opravili drugi davčni zavezanci neposredno potniku) zmanjšujejo razliko ceni od katere se obračunava DDV.

Storitve, ki jih opravijo druge osebe (ki niso davčni zavezanci), razlike v ceni pri obračunu DDV ne zmanjšujejo in morajo biti zato knjiženi na poseben konto.

Primeroma konti za knjiženje aranžmajskih stroškov:<sup>174</sup>

4100 Stroški storitev pri upravljanju storitev

4109 Stroški storitev (davčno nepriznani) pri upravljanju storitev

4180 Stroški storitev fizičnih oseb (skupaj z dajatvami) pogodbe o delu

Za stroške danih provizij se uporablja konto 4105

\*Konti 4105, 4109, 4151 in 4180 v maržnem obračunu ne bodo zniževali RVC pri obračunu davka na dodano vrednost.

Računi, ki jih izdajo davčni zavezanci in DDV ni obračunan v skladu z zakonom (oprostitve) znižuje RVC.

#### 3.5.2.1 Omejitev pravice odbitka DDV

Nastanek pravice do odbitka DDV je vezan na nastanek obveznosti obračuna DDV. Davčni zavezanec si lahko odbije DDV v davčnem obdobju, ko je prejel blago oziroma mu je bila opravljena storitev, če razpolaga z računom oziroma carinsko deklaracijo za uvoženo blago. Odbitek DDV opravi tako, da od skupnega dolgovanega DDV za dano davčno obdobje odšteje skupni DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka DDV, če so izpolnjeni predpisani pogoji.

Potovalna agencija za storitve, ki so vezane na osnovno dejavnost prodaje turističnih paketov, nima pravice do odbitka vstopnega DDV v nobeni državi članici, niti nima pravice do vračila DDV.

Omejitev uveljavljanja odbitka DDV oziroma vračila DDV se v skladu s 100. členom ZDDV-1 nanaša le na DDV:

- ki so ga potovalni agenciji zaračunali drugi davčni zavezanci,

<sup>174</sup> Povzeto po internih navodilih Kompas – navodila za DDV: v sodelovanju z računovodsko – finančno službo jih je pripravila Režek Erika.

- ki je v zvezi s transakcijami, ki jih drugi davčni zavezanci zagotavljajo neposredno potniku.

Omejitev uveljavljanja odbitka DDV oziroma vračila DDV se torej nanaša le na transakcije, ki jih potovalna agencija vključi v izračun davčne osnove za obračun DDV po posebni ureditvi (v osnovo za obračun DDV od RVC).<sup>175</sup>

Za blago in storitve, ki jih potovalna agencija uporabi za opravljanje svoje dejavnosti (pisarniški material, obratovalni stroški, ipd.) ima pravico do odbitka vstopnega DDV.

### 3.6 DAVČNA OSNOVA IN POPRAVEK DAVČNE OSNOVE

Osnovno določilo določanja davčne osnove je zapisano v 36. členu ZDDV-1.<sup>176</sup> Po določbah tega člena, davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Vezano na določitev davčne osnove za potovalne agencije je Sodišče EU v zadevi C-149/01, First Choice Holidays razsodilo, da davčna osnova potovalnega agenta – marža, kot razlika med celotnim zneskom, ki ga plača potnik (brez DDV) in dejanskimi stroški potovalne agencije, ne izključuje plačila, prejetega od tretje osebe.

Davčna osnova se presoja v odnosu z "nabavno" ceno. Pri uporabi blaga za neposlovne namene se uporabi nabavna cena blaga oziroma lastna cena blaga.

Za potovalne agencije za katere velja posebna ureditev obračunavanja DDV je davčna osnova in cena brez DDV, glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, razlika med zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.<sup>177</sup>

V davčno osnovo se ne všttevajo:<sup>178</sup>

- a) cenovni popusti za predčasno plačilo;
- b) cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave;
- c) zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot

<sup>175</sup> Vraničar M., Beč N.: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana 2007, str. 697.

<sup>176</sup> 72. člen Direktive Sveta 2006/112/ES.

<sup>177</sup> 98. člen ZDDV-1.

<sup>178</sup> 6. odst. 36. člen ZDDV-1.

prehodne postavke. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

Kadar potovalna agencija deluje kot posrednik in končnemu potrošniku nudi popust na glavno storitev, ki jo opravi organizator potovanja, ta popust ne vpliva na plačilo, ki ga organizator potovanja prejme za prodajo tega potovanja (sodba Sodišča EU v zadevi C-300/12 – Ibero Tours).

Sodišče EU je presodilo, da s tem, ko potovalna agencija (posrednik), ki financira del cene potovanja, kar za končnega potrošnika potovanja pomeni znižanje cene tega potovanja, ne vpliva niti na plačilo, ki ga organizator turističnih potovanj prejme za prodajo navedenega potovanja, niti na plačilo, ki ga posrednik prejme za svoje posredovanje. Zato tak popust ne povzroči znižanja davčne osnove niti za glavno transakcijo niti za opravljanje storitev, ki jih zagotavlja potovalna agencija.

V davčno osnovo se ne všteta tudi plačilo potnikov za zavarovanje v času potovanja oz. od tega se DDV ne obračunava.<sup>179</sup>

Pri preklicu naročila, vračilu ali znižanju cene po opravljeni dobavi – 2. odst. 39. člen ZDDV-1, davčni zavezanec (dobavitelj) lahko popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če pisno obvesti kupca o znesku DDV, za katerega kupec nima pravice do odbitka.<sup>180</sup>

### 3.6.1 Kalkulacije – ugotavljanje marže

Za lastne aranžmaje se obračunava DDV na kalkulatívni osnovi, končni obračun DDV pa se izvrši, ko je znana celotna razlika v ceni, tj. po dokončnem obračunu potovanja. Glede na tako ugotovljene razlike, se bodisi DDV doplača oz. se ga poračuna kot preveč plačani DDV. Razlike kot take se vključi v obračun DDV-O, v katerem se ugotovi dejansko razliko v ceni za prodan aranžma (naredi se t.i. maržni obračun).<sup>181</sup>

ECTAA in GEBTA priporočata globalni izračun marže, kot sledi:<sup>182</sup>

Profitna marža potovalne agencije bi se morala izračunati globalno za vse storitve v določenem obdobju, ki je lahko finančno leto ali turistična sezona ali pa je kako drugače določeno. Kot možnost je treba potovalni agenciji omogočiti izračun profitne marže, na podlagi poslovnih

<sup>179</sup> 1. točka 44. člen ZDDV-1 – druge oprostitve: Plačila DDV so oproščene tudi zavarovalne in podzavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami zavarovalnih posrednikov in zastopnikov.

<sup>180</sup> Po navedbah zakonodajalca je določba usklajena s prvim odstavkom 90. člena Direktive Sveta 2006/112/ES, na podlagi katere je dano pooblastilo državam članicam, da določijo pogoje za zmanjšanje davčne osnove pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi.

Vir: [http://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/davek\\_na\\_dodano\\_vrednost\\_ddv/](http://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/davek_na_dodano_vrednost_ddv/).

<sup>181</sup> Kadar potovalni agent rezervira t.i. block –booking hotelske nastanitve ali letalske vozovnice, ki jih potem dobavi različnim potnikom, je težko izračunati maržo, ki je povezana z določenim izletom, ker stroški potovalnega agenta zajemajo rezervacije za celo sezono. Povzeto po Maver L., Zupančič M., Dončič N.: Davek na dodano vrednost – Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa, Založba Oziris, Lesce, 2003, str. 330.

<sup>182</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014.

transakcij. Poleg tega mora obstajati možnost, da se vsako negativno maržo, ustvarjeno v določenem obdobju, prenese v naslednje obdobje.

Države članice bi morale imeti možnost, da omogočijo potovalni agenciji uporabo poenostavljenega sistema obračunavanja DDV na maržo, pri čemer se obračuna DDV v vmesnih davčnih napovedih, ki temeljijo na začasni določitvi marže in se prilagodijo ob koncu določenega obdobja, na osnovi dejansko ustvarjene marže.

Vsa odstopanja od člena 306 - 310 Direktive Sveta 2006/112/ES je treba ukiniti.<sup>183</sup>

Uporaba posebne ureditve odpravlja možnost potovalnega agenta, da ima koristi od znižanih stopenj DDV, ki se običajno uporabljajo za potovalne storitve v mnogih destinacijah po EU.

Glede nastanitve to pomeni, da je marža<sup>184</sup> potovalnega agenta obdavčena po splošni stopnji DDV, medtem ko je osnovna namestitev, še posebej v toplejših državah, pogosto zaradi znižane stopnje bistveno nižja od standardnih stopenj. Vendar pa je največja razlika pri DDV na mednarodnih letih, ki so splošno oproščeni plačila DDV, če se kupuje neposredno od letalskega prevoznika, in niso oproščeni, ko jih potovalni agent proda v veliki večini držav članic. To vodi do velikega izkrivljanja konkurence med potovalnimi agencijami, ki ponujajo te storitve v okoliščinah, v katerih velja posebna maržna ureditev v primerjavi s potovalnimi storitvami, ki jih prodajajo neposredno kupcu.<sup>185</sup>

### 3.7 NASTANEK DAVČNE OBVEZNOSTI

Obdavčljivi dogodek<sup>186</sup> in s tem obveznost obračuna DDV nastane:<sup>187</sup>

1. ko je blago dobavljeno oziroma ko so storitve opravljene;
2. za zaporedne dobave: ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačilo nanašajo (obdobje ne sme biti daljše od enega leta); ta določba ne velja za oproščene dobave znotraj Evropske unije in za prenos blaga, ki ga davčni zavezanec za namene svojega podjetja opravi v drugo državo članico z oprostivjo DDV.

<sup>183</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014.

<sup>184</sup> Sedanje ureditev, ki meni, da storitve, ki jih potovalni agent priskrbi kot eno dobavo, je treba odstraniti. Namesto tega bi morala biti marža potovalne agencije predmet DDV po splošni stopnji, razen do te mere, da imajo sestavni deli storitve nižjo stopnjo, ničto stopnjo ali oprostitev - v takšnih primerih je treba stopnjo porazdeliti glede na stroške in ustrezno stopnjo DDV na vrednost (t. j. marže). Povzeto po ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014, str. 7.

<sup>185</sup> ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014.

<sup>186</sup> 32. člen ZDDV-1: »obdavčljiv dogodek« pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. »Obveznost obračuna DDV« nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je to plačilo odloženo.

<sup>187</sup> 33. člen ZDDV-1.

3. za predplačila: na dan prejema predplačila; ta določba izvzema oproščene dobave znotraj Evropske unije in prenose blaga, ki jih davčni zavezanec za namene svojega podjetja opravi v drugo državo članico z oprostitvijo DDV.
4. če račun ni izdan, blago pa je dobavljeno oz. je storitev opravljena: najkasneje na zadnji dan davčnega obdobja, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek; to pravilo se ne uporablja za opravljanje storitev, za katere se kot plačnik DDV šteje naročnik storitev po 3. točki 76. člena ZDDV-1. Prav tako se ne uporablja za dobave blaga opravljene v drugo državo članico pod pogoji iz 46. člena ZDDV-1 in za namene prenosa blaga, ki ga davčni zavezanec za namene svojega podjetja opravi v drugo državo članico z oprostitvijo DDV.
5. za neposlovni namen, lastno rabo: v davčnem obdobju, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

Turistične agencije, ki obračunavajo in plačujejo DDV po posebni ureditvi in prejemajo predplačila, lahko obračunavajo DDV na kalkulatívni osnovi, končni obračun pa se izvrši, ko je znana razlika v ceni za posamezno potovanje.

Vprašanje se postavi kdaj je agencija dolžna obračunati in plačati kalkulatívni DDV - ko izda račun, po DDV zakonodaji še ne nastane trenutek nastanka davčne obveznosti.

Davčna obveznost kot taka nastane ko potovalna agencija prejme plačilo – če je plačilo izvršeno preden je storitev opravljena.

Kalkulatívni obračun DDV potovalna agencija ugotavlja ob prejemu predplačila, končni obračun DDV pa naredi, ko je znana dejansko ustvarjena RVC za posamezni paket.

Za nastanek davčne obveznosti je tako pomemben datum opravljene storitve – aranžma in datum plačila.

Kdaj je opravljena storitev posredovanja?

- Z dnem sklenitve pogodbe oz. izdaje računa?
- Z dnem opravljene storitve?
- Z dnevom plačila?

Nastanek obveznosti obračuna DDV je vezan na datum plačila oz. na datum opravljene storitve, kar se zgodi prej.

### **3.8 DAVČNO OBDOBJE, OBRAČUNAVANJE IN PLAČEVANJE DAVČNE OBVEZNOSTI**

Skladno z Direktivo Sveta 2006/112/ES države članice določijo davčno obdobje na en, dva ali tri mesece. Države članice pa lahko določijo drugačna davčna obdobja pod pogojem, da ta obdobja ne presežejo enega leta.<sup>188</sup>

---

<sup>188</sup> 2. točka 252. člen Direktive Sveta 2006/112/ES.

ZDDV-1 dovoljuje dve davčni obdobji in sicer koledarski mesec in koledarsko trimesečje. Določitev davčnega obdobja je pomembna z vidika predlaganja davčnih obračunov in izpolnjevanja drugih obveznosti in uveljavljanje pravic v zvezi z obračunom DDV (plačilo DDV, odbitek DDV).<sup>189</sup>

Davčni zavezanec svojo davčno obveznost izkazuje v obračunu DDV-O, ki ga je po zakonu dolžan predložiti davčnemu organu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja. V obrazcu DDV-O potovalna agencija izkazuje le davčno osnovo kot razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, v katerega ni vključen DDV in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih zagotavljajo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.

Davčni zavezanec predloži obračun DDV in plača morebitno davčno obveznost po obračunu do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja,<sup>190</sup> ne glede na to, ali je za davčno obdobje za katero predloži obračun, dolžan plačati DDV ali ne. Posebnosti kot take (prenehanje identifikacije za namene DDV, insolventni postopki, smrt zavezanca, ipd) so v zakonu (88. člen ZDDV-1) posebej opredeljene.

Davčni zavezanec, ki je že predložil obračun DDV in je pozneje, pred iztekom roka za predložitev tega obračuna, ugotovil, da je obračunal napačno davčno obveznost, lahko že vloženi obračun nadomesti z novim, razen če ni po tem obračunu zahteval vračila DDV.

## **4. ODPRTA VPRAŠANJA**

### **4.1 EVROPSKA UNIJA**

Posebna ureditev obračunavanja DDV za potovalne agencije omogoča, da je obdavčena le razlika v ceni, ki jo ustvari potovalna agencija v zvezi s prodanim potovanjem. Marža kot taka predstavlja razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik (brez DDV) in dejanskimi stroški, ki jih ima potovalna agencija v zvezi s potovanjem z vključenim DDV. Cilj te obdavčitve v smislu zaobiti večkratno prijavljanje v sistem DDV tj. pridobitve ID za DDV v državah članicah, kjer potovalna agencija kupi storitve, je bil v posameznih državah članicah dobro sprejet. Prvenstveno potovalna agencija pri sestavi potovalnega paketa kupuje storitve tudi izven države, kjer ima svoj sedež. Te storitve kot take so tako predmet različnih stopenj obdavčitve z DDV. Da se potovalni agenciji ni potrebno identificirati v vsaki državi je s posebno ureditvijo poenoten način obračunavanja DDV, na drugi strani pa se zagotovi, da so storitve, ki jih koristi potnik, obdavčene tam, kjer so tudi porabljene. Na ta način naj bi se tudi zagotovila davčna nevtralnost obračunavanja DDV.

---

<sup>189</sup> Povzeto po Vraničar M., Beč N.: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, GV Založba, Ljubljana 2007, str. 645.

<sup>190</sup> Za davčne zavezance, ki opravljajo transakcije znotraj Unije velja rok za predložitev obračuna DDV do 20. dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja – 2. odst. 88. člen ZDDV-1.

Kljub težnji po enotni obdavčitvi potovalnih agencij, pa pri uporabi posebne obdavčitve, ki je z Direktivo Sveta 2006/112/ES predpisana za države članice, obstaja še precej odprtih in nerešenih vprašanj in dilem. S tem je prvenstveno kršeno načelo davčne nevtralnosti, hkrati pa se znotraj panoge ustvarja nelojalna konkurenca.

Že od leta 1977, ko je začela veljati Direktiva Sveta 77/388/EGS je trg potovalnih storitev doživel korenite spremembe, ki pa se žal v pretežni meri odražajo v pravilih izvajanja obdavčitve z DDV.

Besedilo določb členov 306 - 310 Direktive Sveta 2006/112/ES, ki je trenutno v veljavi, je dvoumen, kar so izkoristile nekatere države članice, ki še vedno odstopajo od teh pravil.

Maržni sistem obdavčitve potovalnih agencij naj bi veljal tako v odnosu kadar potovalna agencija prodaja potovanja končnemu potniku, kot tudi kadar prodaja potovanje drugi potovalni agenciji. To naj bi potrdilo tudi Sodišče EU v sodbi C-198/11.

Te odločitve vsekakor vplivajo na podjetja (potovalne agencije) v tistih državah članicah, kjer maržna ureditev za organizatorje potovanj trenutno ne velja za vsako zalogo v verigi zalog (B2B), ampak je ureditev omejena in velja le za posameznega potnika (B2C).

To odločitev je treba natančno preučiti tudi s strani Evropske komisije<sup>191</sup> kot del njenih dolgoročnih predlogov za reformo obstoječe posebne sheme DDV.

Jasno je, da je v sektorju, ki je že tako pod pritiskom glede marž, veliko sprememb in omenjene odločitve zagotovo ne bodo ublažile situacije.<sup>192</sup>

Na Evropskem turističnem združenju - European tourism association (ETOA) so poudarili, da morajo zaradi sprejete odločitve njegovi člani (potovalne agencije) zdaj uporabljati DDV po posebni ureditvi za (B2B) posle med podjetji, kot tudi (B2C) posle med podjetji in potrošniki.

To zahteva, da trgovci na debelo potovalnih paketov razkrijejo svoje bruto marže za svoje stranke, pa tudi račun za obdavčitev je izdan na podlagi posel-za-posel.

ETOA trdi, da sta ta dva ukrepa "akutno konkurenčno in birokratsko breme" za potovalne agencije.

V raziskavi narejeni med člani potovalnih agencij znotraj tega združenja, so iz združenja poročali, da 96 odstotkov vprašanih potovalni agencij meni, da je sprejeta odločitev privedla do upada njihove konkurenčnosti in tudi konkurenčnosti evropskih turističnih destinacij. Po mnenju stroke je odločitev pripeljala do "sprememb, ki razkrivajo potovalnim agencijam in njenim strankam, kako so le-te nekonkurenčne." Nadalje člani tega združenja ugotavljajo, da je nemogoče izračunati DDV na posamezni posel, glede na število izvedenih poslovnih transakcij (po podatkih ETOE v letu 2014 več kot 350.000).<sup>193</sup>

---

<sup>191</sup> Evropska komisija se zavzema za t.i. potnikov pristop – uporaba maržne ureditve le v odnosu B2C.

<sup>192</sup> Claessens S.: EU: Travel agents can apply TOMS to all their travel sales, PWC, 2015.

<sup>193</sup> ETOA: European Travel Agents Fight Back Over VAT, January 2014.

Kakorkoli že, pa ima ta ureditev številne pomanjkljivosti, kot so:<sup>194</sup>

- Obseg: posebna ureditev velja za vse poslovne transakcije, izvedene v skladu s členom 306 Direktive Sveta 2006/112/ES, vključno z oskrbo davčnih zavezancev, ki jim je zavrnjeno vračilo vstopnega DDV;
- Izračun marže: marža se izračuna na podlagi poslovnih transakcij in ne generalno za določeno obdobje;
- Izkrivljanje, ki izhaja iz sedanje ureditve: Potovalne agencije trpijo izkrivljanje konkurence drugih ponudnikov potovalnih storitev, ki so lahko izkoristili nižje stopnje DDV / oprostitev, kot tudi od ponudnikov, ki niso člani EU, ki so zunaj področja ureditve na področju DDV v EU in imajo tako nižje stroške DDV;
- Zastarele določbe: trg potovalnih storitev je doživel korenite spremembe od uvedbe posebnih ureditev DDV leta 1977, ki se ne odražajo v pravilih o DDV;
- Nejasne določbe: besedilo členov 306-310 je dvoumen, saj vnaša negotovosti v številne okoliščine in zelo raznoliko uporabo posebne ureditve v vseh državah članicah;
- Kršitev načela zakonodaje EU: shema ustvarja določeno izkrivljanje konkurence, ki ni v skladu z načeli notranjega trga in temeljnimi načeli sistema DDV v EU.

Izkrivljanje konkurence, ki naj bi jo prinašal neurejen sistem obdavčitve potovalnih agencij pri uporabi posebne ureditve, ki velja za potovalne agencije, je treba gledati v širšem kontekstu povečanja konkurence med potovalnimi agencijami in organizatorji potovanj.

Medtem ko so se v preteklosti organizatorji potovanj zanašali in izkoriščali storitve tretjih oseb, kot so potovalne agencije, da so prodajale njihove storitve strankam, se danes vedno bolj poslužujejo prodaje prek lastnih distribucijskih kanalov, kot so lastne spletne strani ali klicni centri.

V skladu s sporočilom Evropske komisije z naslovom “Posodabljanje pravil počitniških paketov v EU v digitalni dobi” samo 23% potnikov v EU zdaj kupuje tradicionalne, vnaprej pripravljene počitniške pakete.

Vedno več potnikov kupuje različne dele potovanj ločeno od potovalnih storitev (54% Evropejcev, ki so počitnikovali v letu 2011), ali kupujejo počitnice, prilagojene njihovim potrebam in željam od raznih poslovno povezanih ponudnikov.

“Povezani” potovalni aranžmaji so storitve, ki so sestavljene iz dveh ali več elementov različnih ponudnikov in, ki se sklepajo preko ločenih pogodb, vse pa vključujejo osebne podatke, kot so kontakt kupca, podatki o kreditni kartici ali drugi podatki.

Takšna “kombinirana organizacija potovanja” zdaj predstavlja 23% trga (približno 118 milijonov potovanj vsako leto) in naj bi še naraščala.

---

<sup>194</sup> ECTAA: Annex- Shortcoming in the current TOMS scheme, October 2014.

Povezane ali posamično prodajane storitve se pogosto izognejo maržni ureditvi in so zato cenejše zaradi:

- i) nižje stopnje DDV, ki se uporablja za nekatere turistične storitve (znižane stopnje DDV za restavracijske storitve in počitniške nastanitve, nična stopnja za mednarodni zračni promet, itd.); in
- ii) pravice do povrnitve vstopnega DDV za davčne zavezance.

Kot rezultat tega je pogosto podjetjem, ki so zavezana maržni ureditvi, ki velja za organizatorje potovanj, zelo težko biti konkurenčen na pošten način in davčna nevtralnost se tako pogosto krši.

Tehnologija je brez dvoma bila glavna gonilna sila teh sprememb, čeprav je verjetno, da je veliko vlogo igral tudi DDV.<sup>195</sup>

V sklepu Sodišča EU v zadevi C-189/11, septembra 2013, v zvezi s tožbami, ki jih je Evropska komisija vložila zoper 8 držav članic<sup>196</sup> glede nepravilne uporabe posebne ureditve DDV za potovalne agencije (maržne ureditve za organizatorje potovanj, na kratko TOMS, je Sodišče EU razsodilo, da:

- mora maržna ureditev za organizatorje potovanj – TOMS - veljati za prodajo v skladu s členom 306 Direktive Sveta 2006/112/ES za vse vrste strank, torej tudi B2C in B2B (s tem pa tudi za grosiste in oskrbo poslovnih potovanj, kot je MICE);<sup>197</sup>
- globalni/splošni izračun marže ni dovoljen v skladu z Direktivo Sveta 2006/112/ES, torej morata marža in izstopni DDV biti določena na podlagi poslovnih transakcij.

Evropska komisija je ponovno v letu 2014 poslala uradni opomin nekaterim državam članicam z zahtevo, da uskladijo svojo nacionalno zakonodajo o DDV s sklepom Sodišča EU v primerih maržne ureditve za organizatorje potovanj.<sup>198</sup>

<sup>195</sup> ECTAA: Annex – Shortcomings in the current TOMS scheme, October 2014.

<sup>196</sup> Španiji, Poljski, Italiji, Češki, Grčiji, Franciji, Finski in Portugalski.

<sup>197</sup> Sektor MICE – srečanja, pobude, zborovanja, razstave – je pomemben segment poslovnih potovanj oskrbe podjetij in zajema mnoge dogodke: konference, poslovna srečanja, spodbude, predstavitve izdelkov, konvencije, usposabljanja in vaje za krepitev tima med drugim. Vsem je skupno to, da gre za poslovni namen. Če davčni zavezanec imenuje specialista za organizacijo, se odbitek od vstopnega davka zavrne, če mora organizator upoštevati maržno ureditev za organizatorje potovanj. Organizator ne more dobiti povrnjenega DDV za stroške dogodka in mora zato na stranko prenesti stroške z vključenim DDV tako, da stranka ne more dobiti povrnjenega DDV. Davčnemu zavezancu je s tem odvzeta njegova pravica do odbitka DDV, za namene obdavčenih transakcij. Prepričani smo, da je to v nasprotju z eno od temeljnih načel sistema DDV v EU, zato je iskanje rešitve bistvenega pomena. To ustvarja tudi resnično negotovost za organizatorja. Predvsem je pogosto zelo nejasno ali se maržna ureditev za organizatorje potovanj uporablja za lastne dejavnosti organizatorja, in če je tako, v kakšnem obsegu. Analiza za ugotavljanje vrednosti, ki se uporabljajo za izračun marže pri običajnem obračunu je pogosto zapletena. Nadalje, obstaja visoka stopnja negotovosti glede pravil v drugih državah članicah. V sektorju MICE seveda skrbijo za mednarodno sodelovanje preko dogodkov, ki potekajo po vsem svetu. Na žalost pa države članice zelo različno uporabljajo pravila o DDV na tem področju, kar pomeni, da je načrtovanje dogodkov zelo otežkočeno. Povzeto po ECTAA and GEBTA proposal to revise TOMS October 2014, str. 3.

<sup>198</sup> ECTAA, Member States coming under pressure to change TOMS legislation, ref.CR-112/422, July 2014.

Sekretariat in davčni odbor ves čas delajo na dokumentih, ki lahko Evropski komisiji omogočijo da začne postopek priprave novega zakonodajnega predloga o reviziji maržne ureditve za organizatorje potovanj.

Člani ECTAA, ki so glede teh zadev v stiku s pristojnimi ministrstvi za finance, bi morda želeli predlagati, da se počaka z vsemi spremembami v nacionalni zakonodaji tako dolgo, kot je mogoče, in jih prepričati, da bi morala Evropska komisija prej predstaviti nov zakonodajni predlog.

V tem času je Nizozemska<sup>199</sup> napovedala, da namerava v maju 2014, uskladiti svojo zakonodajo s sklepom Evropskega sodišča. Druge države članice pristopajo s stališčem "počakajmo in bomo videli" in čakajo ali bo Evropska komisija predlagala nov zakonodajni predlog za revizijo maržne ureditve za organizatorje potovanj.

Vendar pa kot izhaja iz uradnih dokumentov, sta vsaj dve državi članici (Avstrija in Nemčija)<sup>200</sup> prejeli uradni opomin Evropske komisije, ki zahteva od njiju, da prilagodita nacionalno zakonodajo o DDV tako, da bo v skladu z odločitvijo Sodišča EU.

Ni pa znano ali je Evropska komisija poslala uradni opomin tudi drugim državam članicam. Lahko da Evropska komisija poziva samo tiste države članice, katerih primarna zakonodaja (in ne sekundarna zakonodaja, kot so upravne smernice) je v neskladju z interpretacijami Sodišča EU.

To je zelo slaba novica za vse potovalne agencije in organizatorje potovanj zaradi naslednjih razlogov:

- od turističnih storitev (v kolikor so kupljene od tretjih oseb in nadalje prodane v imenu potovalne agencije) davčni zavezanci ne bodo več imeli koristi zaradi:

(i) zmanjšane / ničte ocene, ki se uporablja pri nekaterih potovalnih storitvah (marža je vedno standardno ocenjena) in

(ii) obdavčljiva stranka ne more dobiti vračila vstopnega DDV na potovalne storitve (če je to mogoče), zaradi česar je potovalna agencija manj konkurenčna od neposredne prodaje ponudnikov storitev;

- zelo težko je, če ne nemogoče, izračunati DDV marže za vsako posamezno storitev, namesto na skupni osnovi (globalno maržo).

Iz Sekretariata ECTAA so se že v letu 2014 obrnili na Evropsko komisijo, da bi izvedeli kakšni so načrti Evropske komisije v zvezi z revizijo maržne ureditve za organizatorje potovanj. Evropska komisija je navedla, da bi želeli razmisliti o predložitvi drugega zakonodajnega predloga za revizijo maržne ureditve za organizatorje potovanj v okviru novega komisarja. Radi bi dobili obsežen dokument, ki pojasnjuje pomanjkljivosti v industriji v povezavi z veljavnimi

---

<sup>199</sup> Več v poglavju 3.4.1.4. Obdavčitev turističnih storitev na Nizozemskem.

<sup>200</sup> Evropska komisija se je odločila, da pred Sodiščem EU sproži postopek proti Nemčiji zaradi nepravilne uporabe posebne ureditve davka na dodano vrednost (DDV) za potovalne agencije, kot je določeno v Direktivi Sveta 2006/112/ES, European Commission: Fact Sheet – The April infringements' package: key decisions, April 2016.

pravili, pa tudi možne rešitve za reševanje teh vprašanj. Takrat so izjavili, da bo to dolgoročna naloga, saj morajo oceniti, tako kot je mogoče, tudi sedanje stanje, da bi upravičili vsako novo pobudo na tem področju: vsak nov predlog Evropske komisije mora temeljiti na natančni oceni učinka vpliva odločitve, ki pokaže zakaj je treba spremeniti veljavna pravila in katera možnost je najbolj primerna za izboljšanje razmer. V vsakem primeru bo trajalo dolgo časa do sprejetja novega predloga, če bo ta sploh kdaj sprejet.

Žal v temu času ni bilo sprejetih novih predlogov.

Združenje ECTAA je na sestankih z Ministrstvom za finance razpravljalo in upoštevalo morebitne spremembe v nacionalni zakonodaji, ki bi sledile sprejetim odločitvam na Sodišču EU v osmih primerih proti državam članicam zaradi nepravilne uporabe maržne ureditve za organizatorje potovanj, ki razlaga:

- Maržna ureditev za organizatorje potovanj se uporablja pri storitvah (v skladu s členom 306 Direktive Sveta 2006/112/ES) za vse odjemalce, tako B2C kot B2B (vključno z grosisti in pravnimi osebami);
- Izračun marže mora biti opravljen na posameznih podlagah poslovnih transakcij;
- Pravne osebe, ki lahko odbijejo vstopni DDV, bi morale prejeti račun z obračunanim DDV

V nadaljevanju povzemamo zapis ECTAA (ref. CR14-025/422 – 07/02/2014),<sup>201</sup> kako so se posamezne države članice odzvale na ta ukrep, kot sledi:

- Avstrija – zahtevajo spremembe

Oblasti se zavedajo dejstva, da se mora nacionalna zakonodaja prilagoditi.

- Belgija – ni informacij
- Češka

Združenje čeških potovalnih agencij je izdalo obvestilo, da jih Ministrstvo za finance ni kontaktiralo glede odločitve Sodišča EU o maržni ureditvi za organizatorje potovanj.

- Danska – razprave potekajo – nobenih hitrih sprememb

O prihodnosti maržne ureditve za organizatorje potovanj na Danskem ni bilo veliko povedanega. Finančno ministrstvo je kontaktiralo nekatere druge države članice, da bi preverili njihovo stališče glede odločitve Sodišča EU. Nazadnje so obvestili Združenje danskih turističnih agencij in organizatorjev potovanj, da verjetno ne bo prišlo do nobenih sprememb pri izvajanju maržne ureditve za organizatorje potovanj.

- Finska – spremembe niso potrebne

Ministrstvo za finance je zadovoljno s sodbo Sodišča EU, saj to ustreza sedanji finski zakonodaji. Nobene spremembe ni potrebno.

---

<sup>201</sup> Vir: <http://www.ectaa.org/>.

- Nemčija<sup>202</sup>

Z Nemškega združenja potovalnih agencij so pisali na Ministrstvo za finance in posredovali svoje pomisleke glede odločitve Sodišča EU ter ponudili, da sestavijo oceno stanja tega zapletenega položaja.

- Grčija – spremembe niso potrebne

Grški davčni organi se niso odločili za sodelovanje v kakršnem koli posvetovanju z zvezi z maržno ureditvijo za organizatorje potovanj. Grčija je ena od držav, kjer ne bo treba spremeniti zakonodaje, zato podobni postopki niso potrebni.

- Irska – razprava v teku

Nobena odločitev še ni bila sprejeta.

- Italija – razprava v teku
- Nizozemska – zahtevajo spremembe – nobenih hitrih sprememb

Na Nizozemskem se maržna ureditev za organizatorje potovanj že uporablja za B2B poslovanja.

Za veleprodajo je Ministrstvo za finance predlagalo številne datume, ko naj bi tudi za grosiste začele veljati maržna ureditev za organizatorje potovanj. O DDV se ni razpravljalo, saj bi to razkrilo marže, kar ni primerno za posel.

Nizozemska ne namerava spreminjati globalizacije.

- Portugalska – ni informacij
- Slovaška – ni informacij
- Španija – zahtevajo spremembe

Po odločitvi Sodišča EU v zadevi C-189/11, z dne 26. septembra 2013, skupina strokovnjakov dela na naslednjih alternativnih rešitvah:

(1) Možnost izbire, pri čemer je uporaba maržne ureditve za organizatorje potovanj v poslovnih transakcijah B2B neobvezna.

(2) Možnost odloka, kjer maržna ureditev za organizatorje potovanj ne velja, če obstaja izrecen odlok od stranke, ne glede na to, kdo je prejemnik storitve.

(3) Možnost kombinacije storitev, pri kateri se maržna ureditev za organizatorje potovanj v veljavi uporablja, kadar potovalna storitev obsega več potovalnih storitev.

(4) Možnost obračunavanja DDV, ki omogoča potovalnim agencijam izdajanje računov v svojem imenu in v imenu drugih, ko izvajajo posredniške storitve.

---

<sup>202</sup> Nemčija še vedno ne upošteva sodbo C-189/11 – aprila 2016 Evropska komisija vložila postopek na Evropsko sodišče.

- Švedska – ni informacij
- Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske

Z oddelka vlade za prihodke in davke so napovedali, da ne bodo sprejeli ukrepov za izvajanje odločitve sodišča Evropske unije “v tej fazi”, pri čemer priznavajo, da imajo davkoplačevalci pravico udeležiti odločitev sodišča.

Pozicija Združenega kraljestva je, da storitve spadajo v eno od naslednjih kategorij:

1. Prodaja zasebnim potrošnikom - velja maržna ureditev za organizatorje potovanj.
2. Prodaja podjetjem za lastno uporabo - velja maržna ureditev za organizatorje potovanj.
3. Prodaja podjetjem za nadaljnjo prodajo (grosistična oskrba) - maržna ureditev za organizatorje potovanj se ne more uporabiti.

Odločitev Sodišča EU ni neposredno zadevala nobene od prvih dveh kategorij. V tretji kategoriji, grosističnih oskrbah, je Sodišče EU ugotovilo, da je treba uveljaviti maržno ureditev za organizatorje potovanj. Sodišče EU je tudi odločilo, da izračuni maržne ureditve za organizatorje potovanj niso nujno izvedeni na način, ki se zahteva v Veliki Britaniji, in sicer na skupni osnovi proračunskega leta. Namesto tega bi se DDV pri maržni ureditvi za organizatorje potovanj obračunaval posamično za vsako prodajo. Na oddelku vlade za prihodke in davke so se odločili, da ne bodo uporabili nobenega od teh sklepov.

Poleg tega je bil v odločbi predlog, da mora vsaka oseba, ki oskrbuje s storitvami pravne osebe v okviru maržne ureditve za organizatorje potovanj izdati račun z DDV za maržno ureditev za organizatorje potovanj, s čimer se neizogibno razkrije marža. Kratek osnutek pa nikjer ne omenja izdajanja računov.

To na prvi dve zgoraj omenjeni kategoriji prodaje ne vpliva. Za grosistične oskrbe pa pravijo, da maržna ureditev za organizatorje potovanj zaenkrat ne bo nujna. Vendar pa se zavedajo, da je odločitev neposredno veljavna v Veliki Britaniji in ima v skladu s tem vsak davčni zavezanec pravico, da to odločitev prinese v prakso. Vsi grosisti imajo zdaj izbiro: svoje dejavnosti lahko izključijo iz maržne ureditve za organizatorje potovanj ali v izračunu upoštevajo maržno ureditev za organizatorje potovanj. Izključitev iz ureditve bo verjetno koristna za večino, vendar pa nekaterim grosistom vseeno koristi, da ureditev glede marž upoštevajo. Tem davkoplačevalcem je sedaj omogočeno, da uveljavljajo to ureditev. Vsi grosisti bi morali zdaj preučiti, kateri pristop je za njih najboljši.

Grosisti, ki računajo dolgovani DDV in ne upoštevajoč maržne ureditve za organizatorje potovanj, lahko to počnejo še naprej na isti podlagi, čeprav bi zdaj prešli v maržno ureditev če bi to bilo koristno tako z vidika DDV, ki ga je treba plačati ali pa preprosto, da bi poenostavili računovodstvo.

Veletrgovci, ki še vedno uporabljajo maržno ureditev (in obstaja jih kar nekaj kljub spremembam pravil v Združenem kraljestvu v letu 2010), so upravičili svoj položaj z odločbo

Sodišča EU in lahko nadaljujejo z uveljavljanjem maržne ureditve. Takšna podjetja pa bi lahko iz te maržne ureditve tudi izstopila, če bi to bilo v njihovo korist.

Davkoplačevalci se morajo tudi odločiti, ali bodo zaračunavali DDV preko maržne ureditve za vsako prodajo posebej ali bodo nadaljevali z letnim pristopom.

Niti ni jasno, če bi se davčni zavezanec lahko odločil za en del ureditve, s tem pa bi prezrl drugega. Na primer, ali bi lahko veletrgovec uporabljal maržno ureditev vendar bi prezrl, da jo zaračunava na podlagi poslovnih transakcij? Ali pa da bi se odločil za obračunavanje na vsako poslovno transakcijo, vendar ne bi upošteval maržne ureditve? To bo treba tudi razjasniti.

Razlogi za odločitev, da sprememba pravil ni potrebna bodo verjetno predmet razprav na ravni EU o reformi maržne ureditve z željo, da bi se izognili nepotrebnim motnjam.

Na področju uporabe posebne ureditve za potovalne agencije se bo še naprej potrebno na ravni EU zavzemati za poenotenje te uporabe tako v smislu transakcij B2B, B2C in načina obdavčevanja marže.

Prav tako bo znotraj EU potrebno ustvariti poenotene konkurenčne pogoje s potovalnimi agencijami, ki prihajajo izven EU.

Dokler pa to poenotenje znotraj držav članic ni niti uzakonjeno,<sup>203</sup> bo še vedno prihajalo do anomalij v smislu kršenja načela davčne nevtralnosti in izkrivljanje konkurence med gospodarskimi subjekti.

## 4.2 SLOVENIJA

Slovenija je uvedla sistem DDV 1. julija 1999. Že od tega datuma dalje potovalne agencije uporabljajo posebno obdavčitev, ki velja za potovalne agencije (47. člen ZDDV oz. 97. člen ZDDV-1). Kot mi je poznano poslovanje potovalnih agencij v Sloveniji, so se le te srečevale z mnogimi vprašanji izvajanja teh določil v praksi, saj tudi davčni organ ob sami uvedbi DDV ni imel nikakršnih izkušenj s temi posebnostmi. V veliki meri so bila vprašanja vezana na vključitev prejetih računov v izračun marže. Ali se prejeti računi t.i. malih davčnih zavezancev vključujejo v maržni obračun in kot taki znižujejo RVC? Nadalje ali se prejeti računi za promet, ki je po DDV zakonodaji oproščen plačila DDV tudi lahko vključujejo v maržni obračun? Če na prvo vprašanje odgovorim nikalno, je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen. Zakaj? Stroški storitev pri upravljanju storitev, stroški storitev, ki so davčno nepriznani pri upravljanju storitev, stroški storitev fizičnih oseb (skupaj z dajatvami) pogodbe o delu, se kot taki ne upoštevajo pri izračunu marže.

Prav tako so bila vprašanja oz. dileme, ali lahko potovalna agencija uporabi posebno ureditev obračunavanja DDV kadar je naročnik pravna oseba, ne glede na njen status, potovalna agencija ali druga oseba, ki opravlja dejavnost. Na strani prejemnikov tako izdanih računov, kjer DDV na

---

<sup>203</sup> 25. člen UStG.

računih ni bil izkazan in je bilo navedeno, da je DDV vračunan v ceno storitve, so se porajali dvomi ali potovalna agencija v poslovnem odnosu do naročnika ravna skladno z zakonodajo.

Potovalna agencija ima tudi pomisleke kako ločiti potovanje, kadar je del storitev opravljen v EU in del izven nje. Nemalokrat je težko postaviti mejo, že npr. kako ločiti storitve, ki jih opravi turistični vodnik. Nekatere potovalne agencije so se odločile, da obračunajo DDV glede na pretežni (večinski) delež storitev, ki odpadejo na eno ali na drugo destinacijo. Storitve potovalnih agencij, ki so opravljene izven EU so namreč oproščene plačila DDV.

Tudi izračun marže za posamezno potovalno transakcijo potovalnim agencijam predstavlja težavo. Če bi potovalna agencija že ob sestavi potovalnega paketa razpolagala z vsemi prejetimi računi in bi oblikovala ceno na podlagi znanih stroškov, potem ne bi prihajalo do razlik. Potovalne agencije za vsak posamezni aranžma ugotavljajo kalkulativno maržo od katere plačajo DDV. Šele ko se posamezni aranžma zapre, ko potovalna agencija prejme vse račune, ki so vezani na posamezen paket, lahko ugotovi dejansko maržo. Ta dejanska marža pa je lahko tudi negativna, ni nujno da prihaja do obveznosti za plačilo DDV, potovalna agencija lahko tudi za posamezni aranžma od katerega je že plačala DDV, zahteva vračilo.

Prav zato se potovalne agencije, zaradi administrativnih ovir, zavzemajo za izračun t.i. globalne marže, ki se ugotavlja za posamezno obdobje. Na ta način bi bilo potovalni agenciji omogočeno, da obračuna DDV šele po prejemu vseh računov, ki se vežejo na posamezen paket in tako odpade vmesno izračunavanje kalkulativnega DDV in temu ustrezno poračunanje DDV v davčnih obračunih.

Dileme se porajajo že pri nastanku davčne obveznosti, ali ta nastane z dnem plačila ali z dnem odhoda, ki se šteje za datum opravljene storitve. Nastanek obveznosti obračuna DDV je vezan na datum plačila oz. na datum opravljene storitve, kar se zgodi prej.

Če na kratko povzamem situacijo v Sloveniji, le ta sledi določilom Direktive Sveta 2006/112/ES. Načeloma potovalne agencije sledijo določilom posebne ureditve, kadar poslujejo v svojem imenu in pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave blaga ali storitev drugih davčnih zavezancev. Posebno ureditev obračunavanja DDV uporabljajo tako v odnosu B2B kot v odnosu B2C. Tudi pri izračunu marže upoštevajo določila ZDDV-1 in izračunavajo DDV za posamezen paket, kar je tudi skladno določilom Direktive Sveta 2006/112/ES.

## 5. SKLEPNE MISLI

Direktiva Sveta 2006/112/ES predpisuje obvezno poenostavitev DDV-ja pri maržah potovalnih agencij, ki kupujejo in naprej prodajajo počitniške pakete po vsej EU. Agencijam omogoča, da se izognejo obveznosti, da morajo DDV prijaviti v vsaki državi EU, kjer naprej prodajajo počitniške pakete. Namesto tega določijo profitno maržo, ki se uporablja za izračun dolgovanega DDV in se plača samo državi članici, v kateri ima agencija svoj sedež.

Cilj maržne ureditve za organizatorje potovanj je zmanjšati registracije DDV in zagotoviti, da ni izkrivljanja konkurence. Uporaba posebne ureditve je skladno z določili Direktive Sveta 2006/112/ES in sodbami sodišča EU obvezna za potovalne agencije, ki prodajajo potrošnikom in podjetjem.

Ne glede na določila skupne DDV zakonodaje, ki jo ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES pa nacionalna zakonodaja posameznih držav članic odstopa od teh načel. Ta odstopanja kot taka pa postavljajo v neenak položaj potovalne agencije, ki uporabljajo posebno ureditev in obračunavajo DDV od marže, ki jo ustvarijo za posamezno potovanje od tistih potovalnih agencij, ki ta način uporabijo zgolj v odnosu B2C.

Kot poudarjeno v tej nalogi, ECTAA in GEBTA še naprej zahtevata revizijo posebne ureditve DDV za potovalne agencije in temu ustrezno usklajevanje zakonodaj posameznih držav članic na tem področju. Prav tako se ti dve združenji zavzemata, da v sodelovanju z Evropsko komisijo poskušajo preveriti, kako med drugim ustvariti tudi poenotene konkurenčne pogoje s potovalnimi agencijami, ki prihajajo izven EU.

ECTAA in GEBTA se zavzemata tudi za izračuna globalne marže, tj. za vse storitve v določenem obdobju, ki je lahko finančno leto ali turistična sezona ali pa je kako drugače določeno. Potovalni agenciji je treba dati možnost za izračun profitne marže, na podlagi poslovnih transakcij. Poleg tega mora obstajati možnost, da se vsako negativno maržo, ustvarjeno v določenem obdobju, prenese v naslednje obdobje.

Na vsak način pa je potrebno čimprej odpraviti opisane anomalije na tem področju in omogočiti potovalnim agencija, da sledijo načelu nevtralnosti na področju DDV in da med njimi ne prihaja do izkrivljanja konkurence.

Raziskovalni tezi naloge sta bili torej v celoti potrjeni, saj je **prva teza** navajala, da je obdavčitev storitev potovalnih agencij na notranjem trgu pravno neenotno regulirana, kar povzroča diskriminatorno obravnavo obdavčitve potovalnih agencij. **Druga teza** pa je nadalje potrdila, da s tem obdavčitev storitev potovalnih agencij negativno vpliva na panožno dejavnost storitev potovalnih agencij, s čimer se krši načelo nevtralnosti DDV med davčnimi zavezanci.

**Prvenstveni cilj magistrske naloge je bil raziskati pravne vzvode, ki vodijo do različne uporabe posebne ureditve obdavčevanja z DDV za potovalne agencije v odnosu do**

**naročnika storitev, pravne osebe (B2B) in v odnosu do zasebnega, končnega potrošnika (B2C).**

**Diskriminatorna uporaba posebne ureditve namreč povzroča izkrivljanje konkurence med gospodarskimi subjekti.**

Da pa lahko ugotovimo kje so ti vzroki, je bilo potrebno s pomočjo komparativne metode raziskati posebnosti, ki so določene z DDV zakonodajo in temeljijo na določbah EU zakonodaje ter na nacionalnih predpisih posameznih držav članic EU. Za splošna spoznanja v zvezi s obravnavanim problemom sem uporabila deduktivno metodo raziskovanja in analize.

Prvenstveno je bilo potrebno analizirati ali natančnejša opredelitev rabe pojma »potnik« in »kupec« vodi k enotnemu načinu obdavčitve potovalnih agencij in k dosledni uporabi maržne ureditve, ki jo je v svojih sodbah obravnavalo tudi Sodišče EU. V tem delu sem se naslonila tudi na metodo deskripcije.

Evropsko združenje turističnih agencij (ECTAA) se v sodelovanju z Evropsko komisijo zavzema za revizijo posebne ureditve, ki je uzakonjena z Direktivo Sveta 2006/112/ES, zato sem z metodo kompilacije povzela tudi nekaj stališč, za katera se zavzema to združenje.

Po podatkih Evropske komisije (situacija 1.1.2016)<sup>204</sup> kaže, da naj bi vse države članice Evropske unije pri obdavčitvi potovalnih agencij uporabljale maržno uredite. Ne glede na veljavna določila Direktive Sveta 2006/112/ES in po teh podatkih, je državam članicam še vedno omogočeno odstopanje od te t.i. posebne ureditve za potovalne agencije.

Problematika obdavčitve potovalnih agencij sega že zelo daleč v leto 1977, ko so države članice pristopnice EU v svojo nacionalno zakonodajo implementirale Direktivo Sveta 77/388/EGS, s katero se je začelo usklajevanje zakonodaje držav članic o prometnih davkih - skupni sistem DDV – enotna osnova za odmero (77/388/EGS) in v kateri ima svojo zasnovo tudi t.i. maržna ureditev.

Določilo 26. člena Direktive Sveta 77/388/EGS je v definiciji 1. odstavka, ki je opredeljevalo področje posebne ureditve uporabilo izraz »naročnik«, ang. »customer« v ostalih odstavkih pa »potnik«, ang. »traveller«.

Zaradi nejasnosti tega določila, je bilo nekaj držav članic mnenja, da se ta ureditev lahko uporablja zgolj v odnosu B2C. V odnosu B2B, kadar potovalna agencija proda potovalni paket drugi potovalni agenciji, uporabi splošno obdavčitev.

Evropska komisija je že leta 2002 predlagala spremembo člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS, ki je vključevala zamenjavo besede „potnik“ z besedo „kupec“ povsod v besedilu, hkrati pa naj bi ta člen še vedno ohranjal logiko določil tega člena. Cilj predloga je bil v smeri posodobitve posebne ureditev in zagotovitve bolj enotne uporabe posebne ureditve za vse države članic EU.

---

<sup>204</sup> European Commission: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, Taxud.c.(2016)-EN.

Zaradi sprememb ter težnji k jasnosti in racionalnosti obdavčitve z DDV, v skladu z načelom boljše zakonodaje znotraj držav članic, je bilo treba preoblikovati strukturo in besedilo Direktive Sveta 77/388/EGS tako, da se je ta razveljavila in je s 1. januarjem 2007 začela veljati Direktiva Sveta 2006/112/ES.

Direktiva Sveta 2006/112/ES je povzela določilo 26. člena Direktive Sveta 77/388/EGS, vendar je nastal problem pri prevajanju tega določila v jezike držav članic, saj so nekatere države pojem »kupec«, kot naročnik storitev uporabile le enkrat, nekatere države članice pa so povsod uporabile pojem »potnik«.

Bistveno vprašanje Evropske komisije je bilo še vedno ali se posebna ureditev obdavčevanja z DDV, ki velja za potovalne agencije, lahko uporabi tudi v primeru, kadar je naročnik potovalnih storitev druga potovalna agencija?

Po mnenju Evropske komisije potovalna agencija v odnosu do kupca, ki kupuje neposredno od potovalne agencije, vedno deluje »v svojem imenu«, <sup>205</sup> ne nastopa v razmerju do potnikov (niso nujno iste osebe). Nadalje Evropska komisija v točki 25. Sodbe C-189/11, kjer so povzete njene bistvene trditve, meni, da izraza iz člena 26(2) <sup>206</sup> (v Direktivi Sveta 2006/112/ES člena 307 in 308) »storitev potniku« (ang. by the travel agent to the traveller), in »ki ga plača potnik« (ang. to be paid by the traveller) ne bi bila logična, če bi bil kupec storitev, druga potovalna agencija: če je paketno potovanje, ki ga je pripravila potovalna agencija, prodano drugi potovalni agenciji, preden je prodano potniku, kako se lahko izračuna marža prve potovalne agencije (osnova za DDV) če je treba potovanje »obravnavati za eno storitev (tega) potovalnega agenta potniku«, vendar druga potovalna agencija uporabi svojo maržo?

Direktiva Sveta 2006/112/ES sicer predpisuje obvezno poenostavitev DDV-ja pri maržah potovalnih agencij, ki kupujejo in naprej prodajajo počitniške pakete po vsej EU.

Potovalnim agencijam omogoča, da se izognejo obveznosti, da morajo DDV prijaviti v vsaki državi EU, kjer naprej prodajajo počitniške pakete. Namesto tega določijo profitno maržo, ki se uporablja za izračun dolgovane DDV in se plača samo državi članici, v kateri ima agencija svoj sedež.

Maržna ureditev ima za potovalne agencije vsekakor prednost, saj ji v državi, v kateri opravi storitev, ni potrebo pridobiti identifikacije za namene DDV. Obdavčena je njena razlika v ceni, ki jo ustvari potovalna agencija za posamezen paket, ki pa je obdavčljiva v državi, kjer ima sedež potovalna agencija. Ravno zaradi takega načina »poenostavitve« potovalna agencija v nobeni

<sup>205</sup> 26 (1) Šesta Smernica: Member States shall apply value added tax to the operations of travel agents in accordance with the provisions of this Article, where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities.

<sup>206</sup> All transactions performed by the travel agent in respect of a journey shall be treated as a single service supplied by the travel agent to the traveller. It shall be taxable in the Member State in which the travel agent has established his business or has a fixed establishment from which the travel agent has provided the services. The taxable amount and the price exclusive of tax, within the meaning of Article 22 (3) (b), in respect of this service shall be the travel agent's margin, that is to say, the difference between the total amount to be paid by the traveller, exclusive of value added tax, and the actual cost to the travel agent of supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the traveller.

državi članici nima pravice do odbitka DDV, niti do vračila DDV. Posledično v primeru maržne ureditve tudi velja nevtralen učinek DDV. Ta pa je zagotovljen le, če je zagotovljen enotni način maržne ureditve v odnosu do kupca – potnika in če potovalna agencija enotno obravnava prodajo B2B, tj. preden pride do končne prodaje in prodajo B2C, ko že pride do končne prodaje.

Iz sodb Sodišča EU (sodba C-189/11) izhaja, da okoliščina, da je ob sprejetju posebne ureditve za potovalne agente leta 1977 večina potovalnih agencij storitve prodajala neposredno končnim potrošnikom, ne pomeni, da je zakonodajalec nameraval to posebno ureditev omejiti na tako vrsto prodaje in iz nje izključiti prodajo drugim ponudnikom.

Kadar ponudnik organizira paketno potovanje in ga proda potovalni agenciji, ki ga nato proda naprej končnemu potrošniku, je namreč naloga tega prvega ponudnika, da sestavi razne storitve, ki jih je kupil pri različnih tretjih zavezanecih za DDV. Glede na namen posebne ureditve za potovalne agente je pomembno, da lahko ta ponudnik uporabi poenostavljena pravila s področja DDV in da ta niso omejena na potovalne agencije, ki se v takem primeru omejujejo na nadaljnjo prodajo paketa, ki so ga pridobile od navedenega ponudnika, končnim potrošnikom.<sup>207</sup>

Evropska komisija je predlagala, da se potovalne agencije lahko odločijo za uporabo običajnega sistema DDV, kar pomeni, da potovalna agencija, ki kupi potovanje od druge potovalne agencije, lahko odbije vstopni DDV. Za celotno potovanje, ki ga proda naprej bodisi spet drugi potovalni agenciji, pa obračuna DDV po pravilih, ki veljajo v državi, kjer ima sedež ta potovalna agencija.

Evropska komisija je v letu 2007 spet začela postopek za ugotavljanje kršitev proti več državam članicam z navedbo, da le-te v primeru, da uporabijo maržno ureditev tudi v odnosu B2B, kršijo določila 306. in 308. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.

Sodišče EU je v letu 2013 izdalo sodbo v prid tem državam, ki pa je po drugi strani sprožilo ogorčenje prav na strani Evropskih združenj potovalnih agencij (ECTAA in GEBTAA). Po njihovem mnenju ima razširitev področja veljavnosti maržne ureditve za organizatorje potovanj katastrofalni učinek na poslovanje B2B, predvsem za veleprodajo, t.j. potovalne agente, ki oskrbujejo druge potovalne agente za nadaljnjo prodajo storitev in za potrebe nekaterih oblik poslovnih potovanj, kot so organizacija sestankov, motivacijskih dogodkov, konferenc in drugih dogodkov.

Kot argumente navajajo:

- Vključitev dobave B2B v sistem maržne obdavčitve bo povzročilo veliko izkrivljanje konkurence med potovalnimi agencijami v primerjavi z dobavitelji osnovnih storitev (npr hotelskih in gostinskih storitev, prevoznih storitev, itd). Po maržni ureditvi davčni zavezanec za nabavo storitev za sestavo potovalne storitve nima pravice do odbitnega (vstopnega) DDV.

---

<sup>207</sup> Sodba v zadevi C-189/11, točki 61 in 62, vir: <http://curia.europa.eu/>, vpogled 8.5.2016.

- Vključitev DDV v t.i. maržo bo DDV delno ali v celoti pokrit s to potovalno storitvijo. Razlog, ki zavira pravico do odbitka DDV, je v nasprotju z osnovnim načelom nevtralnosti sistema DDV. Prav tako tak sistem omogoča davčnim zavezancem boljši finančni položaj kot če bi kupovali storitve neposredno od dobaviteljev.
- Tudi v primerih, ko si potovalna agencija za svoje storitve ne more odbiti DDV, bo ta še vedno v podrejenem konkurenčnem položaju v primerjavi z dobavitelji osnovnih storitev. Obdavčitev razlike v ceni po maržni ureditvi je vedno predmet uporabe splošne stopnje DDV, medtem ko so z njimi povezane storitve pogosto predmet nižje stopnje DDV ali oprostitve DDV.

Izkrivljanje konkurence zaradi vključitve B2B v maržno ureditev po mnenju ECTAA na dolgi vodi rok k ukinitvi posrednikov. Naročniki storitev (potniki - kupci) bodo kupili storitve neposredno od dobaviteljev. To bo spodbudilo koncentrirane trge, manj preglednosti cen in na koncu manj izbire za potrošnike, kar ogroža enotnost trga.

Za organizatorje potovanj uvedba maržne ureditve pri poslovanju B2B po mnenju ECTAA ustvarja izkrivljanje konkurence med veleprodajalci in potovalnimi agencijami, specializiranimi za poslovna potovanja v primerjavi s ponudniki osnovnih storitev (npr. hotela, prevoza itd.), ki so zavezani zgolj splošnim ureditvam DDV.

Uvedba posebne ureditve za poslovanje B2B davčnim zavezancem ne omogoča pravice do povračila vstopnega DDV pri osnovnih potovalnih storitvah. Posledično so stranke finančno na boljšem, če kupujejo potovalne storitve neposredno od ponudnikov storitev in na slabšem, če kupujejo preko potovalne agencije. Sistem, ki zanika poslovno pravico do odbitka vstopnega davka, se posledično na ta način ne more poimenovati davek na dodano vrednost

ECTAA meni, da v primeru, da potovalna agencija, ki prodaja svoje pakete drugi potovalni agenciji, če uporabi maržno ureditev tako razkrije svojo bruto maržo. To ima za posledico upad konkurenčnosti, med drugim tudi upad destinacij, ki jih potovalne agencije prodajo znotraj EU.

Ker ima evropsko pravo prednost pred nezdružljivimi nacionalnimi določbami, so v državah članicah, kjer je največ neskladja, avtomatično upravičeni do sklicevanja na odločitev Evropskega sodišča glede maržne ureditve za njihovo prodajo » na debelo«, kot tudi prodajo končnim uporabnikom. Uveljavljanje maržne ureditve pri vseh prodajah » na debelo« bi lahko bilo moteče za sektor potovanj (poleg tega Evropska komisija trenutno preučuje možnosti reforme te ureditve).

Ne glede na določila Direktive Sveta 2006/112/ES, sodbe Sodišča EU (C-189/11), pa jih nekatere države še vedno ne spoštujejo.

Trenutno je v Nemčiji tudi zakonsko predpisana le ureditev za potovalne agencije, ki prodajajo turistične pakete končnim potrošnikom (B2C), podobno se tudi nemški izračun marže razlikuje od izračunov, predpisanih z Direktivo Sveta 2006/112/ES. Nemška zakonodaja namreč

potovalnim agencija omogoča, da določijo enotno profitno maržo za vse počitniške pakete, prodane v določenem davčnem obdobju.

Na Nizozemskem je bila v letu 2015 vzpostavljena prehodna ureditev. Za prodajo potovalnih agencij drugim potovalnim agencijam še veljajo običajni predpisi o DDV. Potovalne agencije torej niso obvezane, da maržno ureditev upoštevajo, torej je neobvezna.

Uradno stališče Danske je, da se razmere pri poslovanju B2B ne obravnavajo v skladu z obdavčitvijo marže, temveč v skladu z običajnimi pravili DDV. B2C poslovanje obsega le 1% - 2% vsega poslovanja potovalnih agencij, potrebno pa je, da se ga obravnava ločeno. V primeru B2B je na računu izkazan bruto znesek marže. DDV od marže potovalna agencija plača ob četrtletnem poročilu. Na računih potovalne agencije je vključen samo DDV povezan s storitvami na Danskem (danski DDV).

Za storitve, ki se ne izvršijo na Danskem, je na izdanih računih DDV izkazan v višini 0 %. DDV tujih ponudnikov ni odbitni DDV, saj je bil plačan izven Danske in v skladu z danskim zakonom o DDV ga potovalni agent ne sme odbiti.

V praksi to pomeni, da potovalna agencija obračuna DDV le v zvezi s storitvami, ki so potrošene v tej državi, v nasprotnem za storitve, ki so koriščene izven te države, je davčna stopnja 0 (nič).

Na Slovaškem potovalna agencija pod določenimi pogoji lahko zagotavlja le eno storitev, ko je storitev povezana s potovanjem (npr. prenočišča, prevoz), ki ga preskrbi od druge osebe in ga nato strankam prodaja v lastnem imenu. To storitev tretira kot potovalno storitev (kot paket).

V primeru, da zagotavlja turistične storitve za drugo potovalno agencijo ali podjetnike, ki nato to storitev tržijo naprej, ne gre za turistične storitve, ki bi jih bilo treba obdavčiti na poseben način.

Čeprav Velika Britanija ni sodelovala kot stranka v postopku zadeve C-189/11, so tri ključne ugotovitve v nasprotju s trenutno prakso v tej državi:

- a) maržna ureditev bi morala vključevati celotno ponudbo prodaje – t. j. potovalne storitve, ki se prodajajo organizatorjem potovanj za nadaljnjo prodajo javnosti;
- b) DDV po maržni ureditvi je treba izračunati na podlagi posameznih poslovnih transakcij ne glede na nakup in prodajo v določenem obdobju;
- c) načeloma je dovoljeno, da se DDV maržne ureditve prikaže na računu, da lahko podjetja, ki so stranke, uveljavljajo svojo pravico do odbitka vstopnega DDV, če je to možno.

Različno obravnavanje t.i. maržne ureditve znotraj držav članic vsekakor vodi k izkrivljanju konkurence znotraj evropskega trga.

Potovalne agencije, ki dosledno uporabljajo posebno ureditev plačajo DDV na svojo maržo, če jo kot tako ustvarijo za potovanje, ki je opravljeno znotraj EU.

Jasno je, da potovalna agencija, ki obračuna DDV na ustvarjeno razliko v ceni (maržo), ki jo ustvari za posamezno potovanje, mora od te razlike plačati DDV, ob predpostavki, da je potovanje opravljeno v EU. Potovalne storitve, ki so opravljene zunaj EU so oproščene plačila DDV. Ta davek potovalna agencija plača državi, kjer ima sedež.

Prednost posebne ureditve obračunavanja DDV za potovalne agencije je, da ustvarjeni prihodki potovalne agencije ostanejo v državi sedeža potovalne agencije. Medtem ko DDV od storitev hotelskih namestitev pripada državi, kjer je storitev namestitve opravljena

Potovalne agencije, ki pa posebno ureditev uporabljajo zgolj v odnosu B2C, v odnosu B2B pa uporabijo splošno ureditev, plačajo DDV le na storitve, ki so koriščene v državi, kjer ima potovalna agencija sedeže (npr. Danska). Za storitve, ki se ne izvršijo na Danskem, je na izdanih računih DDV izkazan v višini 0%.

To pomeni, da država sploh ne dobi DDV-ja od potovanja, tudi če je to opravljeno v EU.

Že res, da dobi plačani DDV od storitev, ki so opravljene znotraj države sedeža potovalne agencije, ne dobi pa ustreznega dela DDV-ja, za potovanja, ki jih potovalna agencija v odnosu B2B proda znotraj EU.

ECTAA in GEBTA se zavzemata za:

1. Uveljavljanje posebne ureditve za področje B2B in B2C poslovanj z možnostjo izvzema za B2B poslovanje:

Maržna ureditev za organizatorje potovanj velja za B2C in B2B. Izjema velja le, če je potovalna agencija registrirana za namen DDV v državah članicah, v katerih se šteje, da je opravljena storitev. Za transakcije, ki jih opravi v teh državah, lahko poslovanje B2B izvzame iz maržne ureditve in uporabi splošno ureditev.

Ta možnost bi morala biti na voljo potovalnim agencijam, ki izvajajo storitve upoštevajoč mehanizem obrnjene davčne obveznosti, kjer se obveznost za DDV prenese na naročnika storitev.

To bi omogočilo možnost izvzema za vse domače B2B načine poslovanj, saj je potovalna agencija vedno registrirana za DDV v svoji državi. Potovalna agencija bi morala imeti možnost izbire izvzema za vsako B2B poslovno transakcijo.

Potovalna agencija bi morala obračunati DDV preko sistema mini Vem vse na enem mestu (MOSS). To točko bi razširili tako, da bi vključevala tudi povračilo vstopnega DDV, in da bi se izognili povračilu ob poznejšem datumu, preko uporabe elektronskega čezmejnega sistema povračil.

Po mnenju ECTAA ta način omogoča dovolj prožnosti in izbire za potovalne agencije, obenem pa zagotavlja davčnim organom držav članic nadzor nad pobiranjem DDV.

2. Obdavčitev za potovalne agencije, ki niso ustanovljene v EU in ki opravljajo potovalne storitve za stranke v EU:

Potovalne agencije, ki niso ustanovljene v EU bi morale biti zavezane k posebni ureditvi za DDV, če njihova ponudba obsega storitve, ki jih nudijo strankam (naročnikom) v EU in vključuje potovalne storitve, ki se izvajajo v EU.

Te potovalne agencije morajo imeti tudi možnost izbire izvzema storitev za poslovanje B2B in v odnosu z njimi obračunavati DDV po običajnih splošnih pravilih, ki veljajo za posamezne potovalne storitve.

Tudi v tem primeru bi morali imeti možnost, da se registrirajo in obračunavajo DDV s pomočjo točke mini Vem (MOSS) in ustreznimi postopki vračila vstopnega DDV.

3. Izvzetje za agencije s sedežem v EU, ki opravljajo potovalne storitve v EU za stranke, ki prihajajo izven področja EU

Potovalne agencije s sedežem v EU, ki opravljajo potovalne storitve v EU za stranke, ki prihajajo izven področja EU, bi bilo treba izvzeti iz ureditve DDV v EU.

To bi moralo veljati ne glede na to, ali potovalna agencija služi v odnosu B2C ali v odnosu B2B.

Drugo problematično vprašanje povezano z uporabo posebne ureditve je tudi izračunavanje marže. Skladno z Direktivo Sveta 2006/112/ES, 308. člen, marža potovalne agencije pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik (brez DDV) in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobavo blaga in storitev, ki jih potovalni agenciji opravijo drugi davčni zavezanci.

Iz teh določil je razumeti, da je ugotavljanje marže vezano na posamezno potovanje (op. zneskom, ki ga plača potnik) in ne na skupek potovanj, ki jih potovalna agencija opravi v določenem davčnem obdobju.

Marža se tako izračunava na podlagi posameznih transakcij, ki jih potovalna agencija opravi znotraj davčnega obdobja.

Ne glede na to določilo pa Evropska komisija še vedno poziva posamezne države članice naj spremenijo svojo zakonodajo o uporabi posebne ureditve za potovalne agencije, saj še vedno uporabljajo princip izračunavanja enotne profitne marže za vse potovalne pakete, ki jih prodajo v določenem davčnem obdobju.

Glede maržne ureditve za organizatorje potovanj je ugotovitev Sodišča EU, da globalni izračun marže ni dovoljen na podlagi člena 1 (2) Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določa, da se DDV

obračuna na "vsako transakcijo" in da člen 73 določa davčno osnovo za vsako posamezno storitev.

Po mnenju ECTAA pa je izračun marže na osnovi poslovne transakcij neizvedljiv, poleg tega pa po njihovem mnenju ogroža nekaj osnovnih načel DDV, ki sem jih v nalogi tudi omenila, vendar jih na tem mestu ponovno povzemam:

Obstajajo številne praktične težave pri izračunu posamezne marže za vsako storitev.

Na primer:

- Prejem rabata na koncu leta bi bilo treba prilagoditi nabavnim vrednostim, kar pripelje do spremenjenih prodajnih marž in s tem do pravice do prilagoditve izstopnega DDV. Ponovno oblikovanje marže bi bilo administrativna nočna mora.
- Kaj bi se zgodilo, če bi pri storitvi, recimo hotelu, prišlo do rezervacij s strani več različnih prodajalcev? Kako bi lahko skupne stroške porazdelili med posamezne prodaje?
- Zaposneli računih so pogosti. Kako bi organizator potovanja ovrednotil stroške, če dobavitelj še ni izdal računa?
- Če je povračilo stroškov odobreno za stranko, ki ni bila zadovoljna s storitvijo, bi to zmanjšalo vrednost posla in bi s tem bilo potrebno še enkrat izračunati maržno ureditev za organizatorje potovanj?
- Kjer je uvedena maržna ureditev in storitve izvaja sama agencija, je vrednost marže delno odvisna od stroškov agencijskega dela. Del agencijskih stroškov pogosto izračunajo na letni osnovi (na primer amortizacija, zavarovanje, davki na lastnino). Kako bi se ti stroški razporedili na posamezne prodaje, ko celoletna uporaba sredstev, na osnovi katerih so nastali ti stroški, še ni znana?
- Kako naj bi obravnavali lizing turističnega avtobusa? To je lahko del agencijskih stroškov in gre verjetno za dogovorjeni znesek v določenem obdobju. Kako je mogoče ustrezno vrednost opredeliti že v času prodaje, če skupna uporaba turističnega avtobusa v obdobju, za katerega se plača strošek lizinga, ob prodaji storitve še ni znan?
- Kaj narediti glede transakcij v tuji valuti? Kaj se zgodi, če organizator potovanja uporabi za stroške en devizni tečaj, nato pa uporabi drugi tečaj, ko gre za plačilo dobavitelja? To se lahko upošteva pri preračunavanju stroškov, če je to potrebno, vendar bi potem morali kasneje prilagoditi tudi maržo, da bi odražala dejansko ceno.

Prav iz teh razlogov ECTAA in GEBTA priporočata globalni izračun marže. Kot obrazložitev navajata, da bi se profitna marža potovalne agencije morala izračunati globalno za vse storitve v

določenem obdobju, ki je lahko finančno leto ali turistična sezona ali pa je kako drugače določeno. Potovalni agenciji je namreč treba dati možnost za izračun profitne marže, na podlagi poslovnih transakcij. Prav tako bi morala obstajati možnost, da se vsako negativno maržo, ustvarjeno v določenem obdobju, prenese v naslednje obdobje.

Države članice bi morale imeti tako možnost, da omogočijo potovalni agenciji uporabo poenostavljenega sistema obračunavanja DDV na maržo, tako, da se obračuna DDV v vmesnih davčnih napovedih, ki temeljijo na začasni določitvi marže in se prilagodijo ob koncu določenega obdobja, na osnovi dejanske ustvarjene marže.

V Sloveniji potovalne agencije uporabljajo t.i. kalkulativni izračun marže. Za lastne aranžmaje se obračunava DDV na kalkulativni osnovi, končni obračun DDV pa se izvrši, ko je znana celotna razlika v ceni, tj. po dokončnem obračunu potovanja. Glede na tako ugotovljene razlike, se bodisi DDV doplača oz. se ga poračuna kot preveč plačani DDV. Razlike kot take se vključi v obračun DDV-O, v katerem se ugotovi dejansko razliko v ceni za prodan aranžma (naredi se t.i. maržni obračun).

V Veliki Britaniji ima organizator potovanja na izbiro dva načina (metodi), ki sodita v okvir maržne ureditve in sicer:

- metoda 1 se začne uveljavljati od dneva, ko se potovanje začne ali od datuma začetka nastanitve;
- metoda 2 je podobna "računovodstvu", razen tega, da prejem zelo majhnega pologa ne sproži davčne obveznosti. Šele ko je plačilo večje od 20% vrednosti v celoti prejeto, se sprožijo davčne obveznosti za vse zneske, prejete do tega datuma.

Kasneje prejeti zneski pa so ob prejemu posebej obdavčeni.

V skladu z izračunom, ki temelji na stroških, formula za izračun zajema vse vrste storitev, ki bi lahko bili predmet maržne ureditve za organizatorje potovanj. Porazdelitev celotne marže temelji na neposrednih stroških storitve, t. j. ne na posrednih / režijskih stroških. Deluje na principu, da je enak odstotek marže dosežen na vseh delih paketa storitev.

Ta način izračunavanja je namenjen zmanjšanju administracijskih težav, ki bi se pojavile ob upoštevanju običajnih pravil za DDV za obračunavanje posameznih storitev za druga podjetja. Tudi v Nemčiji, že sama določila 25 (3) člena UStG predvidevajo nekaj poenostavitev obdavčevanja marže.

Potovalna agencija ima možnost, da določi maržo za določene skupine potovalnih storitev. To je lahko npr. marža za zaključeno potovanje, npr. križarjenje ali za izbrana potovanja v določenem časovnem obdobju (sezoni) na določen cilj oz. področje. Vsoto marže pa potovalna agencija lahko določi tudi za vse svoje potovalne storitve znotraj obdavčitvenega obdobja, če le te spadajo pod posebno ureditev zakona.

Zaključek moje magistrske naloge je, da se je na področju uporabe posebne ureditve za potovalne agencije na ravni EU potrebno zavzemati za poenotenje uporabe posebne ureditve za potovalne agencije tako v smislu transakcij B2B, B2C in načina obdavčevanja – ugotavljanja marže.

Znotraj EU bo potrebno ustvariti tudi poenotene konkurenčne pogoje s potovalnimi agencijami, ki prihajajo izven EU.

Dokler pa poenotenje znotraj držav članic ni niti uzakonjeno, primer Nemčija, prihaja in bo še vedno prihajalo do anomalij v smislu kršenja načela davčne nevtralnosti in izkrivljanje konkurence med gospodarskimi subjekti.

## 6. LITERATURA

1. Bavčar M., Milost F.: Davek na dodano vrednost v gostinstvu in turizmu, Portorož 2000.
2. Council of the European Union: VAT – Special scheme for travel agents, Brussels February 2002.
3. Demšar K.: Evropske pravne podlage za obdavčitev z DDV in načelo nevtralnosti, Revija o reviziji, letnik 22, številka 6, december 2011.
4. Dolinar-Dubokovič M.: Ali v vaši turistični agenciji pravilno obračunavate DDV, Inštitut za računovodstvo, 8.11.2013.
5. European Commission: Tax policy in the European Union. Luxembourg Office for Official Publications of the European Communities, 2015.
6. European Commission: VAT Commission proposes to simplify rules for travel agents selling holiday packages, February 2002.
7. European Commission: Taxation and Custom Union: Rules applicable as from 2015; January 2015.
8. European Commission: Fact sheet - September infringements package: key decisions, September 2015.
9. European Commission: Fact sheet - September infringements package: key decisions, April 2016.
10. European Commission: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union, January 2016.
11. European Commission : EU VAT Forum, Cross-Border Rulings, 2014/3, Brussels, 1.2.2016.
12. Fekonja B.: Poslovanje potovalnih agencij in obračunavanje DDV, e-seminar, racunovodja.com, 12.2.2015.
13. Guzina B., Potočnik R., Davek na dodano vrednost, Priročnik za nabavnike, prodajnike, finančnike in računovodje, Nucleus Consuting, d.o.o., 1999.
14. Heinzer A.: DDV kristalček, Turizem in gostinstvo, Däshofer, 2011.

15. Hermanová A.: Komentár k ZDPH § 65 Osobitná úprava uplatňovania dane pre cestnové kancelarié a cestnové agentúry, Verlag Dashöfer, 4.1.2016.
16. HM Revenue and Customs: VAT Notice 709/5: Tour operators margin scheme, February 2016.
17. Lambourne M., Crookshank J.: Tour Operators' Margin Scheme, Major developments in the CJEU, Ernst & Young LLP, Septembr 2013.
18. Makkus E., Deloitte Netherlands, Global Indirect Tax News, August 2014.
19. Maver L., Zupančič M., Dončič N.: Davek na dodano vrednost – Novosti, spremembe in dopolnitve ter sodna praksa, Založba Oziris, Lesce, 2003.
20. Milost F., Milunovič V.: Obdavčitev podjetij, Visoka šola za management v Kopru, 2001.
21. Ošljaj B.: Davek na dodano vrednost, Kratko in jedrnato, MFB Consulting, 1999
22. Petauer B, Urbanija T.: DDV po vstopu Slovenije v Evropsko unijo, Založba Oziris, Lesce 2004.
23. Petkovič D.: Storitve v turizmu in davek na dodano vrednost, Davčno finančna praksa, junij 2004.
24. Pfeiffer S.: VAT grouping from a European Perspective, IBFD Volume 34 in the Doctoral Series, Netherlands 2015.
25. Pirc A.: Davek na dodano vrednost, Novi Forum, 1999.
26. Pooley M.: A guide to the Tour Operators Margin Scheme for VAT, 2016.
27. Roberts K. : Ernst & Young LLP, The tour operators' margin scheme can be a trap, August 2015.
28. Slovenski inštitut za revizijo 2016, Pravila skrbnega računovodenja (2016).
29. Svilar B.: Vse o DDV, Založba Oziris, Lesce, 2001.
30. Svilar Maguša B.: Obračunavanje DDV po 1.1.2010 v teoriji in praksi, Inštitut za računovodstvo, April 2010.
31. Šircelj A., Davek na dodano vrednost v državah Evropske unije, Center Marketing International, Ljubljana 1996.

32. Škof B.: Davek na dodano vrednost – kako poslovati na enotnem evropskem trgu, Davčni inštitut Maribor, Maribor 2004.
33. Terra B., Kajus J.: A guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT 2012, Volume 1, IBFD Publication, Netherlands 2012.
34. The European Tour Operators Association: European Travel Agents Fight Back Over VAT, Januray 2014.
35. The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations: Member States coming under pressure to change TOMS legislation, July 2014.
36. The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations: ECTAA and GEBTA call for the revision of the special VAT scheme for travel agents, October 2014.
37. The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations: Annex – Shortcomings in the current TOMS scheme, Bruselj, October 2014.
38. The European Travel Agents' and Tour Operators' Associations : Review of ECTAA's activities and achievements for the period November 2014 – November 2015 Work programme for 2016, 2015.
39. Tolley R.: Exam Training: VALUE ADDED TAX CHAPTER 35 , Reed Elsevier UK Ltd, 2015.
40. Vraničar M, Beč N.: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem, Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2007.
41. Zupančič M., Prusnik M., Prislán B., Zalokar N.: Priročnik zveze RFR, Davek na dodano vrednost v praksi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, Ljubljana, 2014.

## 7. VIRI

1. [http://www.fu.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila](http://www.fu.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila)
2. <http://www.si-revizija.si/standardi/slovenski-racunovodski-standardi-2016>
3. <http://europa.eu/about-eu/eu-history/i>
4. <http://eur-lex.europa.eu>
5. <http://www.evropa.gov.si/si/pristojnosti/>
6. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm)
7. <http://racunovodja.com>
8. <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.htm>
9. <http://curia.europa.eu/juris>
10. <http://www.taxreform.gov.hk>
11. <http://www.financnasprava.sk>
12. <http://www.belastingdienst.nl>
13. <http://www.bzst.de>
14. [www.bundesfinanzministerium](http://www.bundesfinanzministerium)
15. <http://www.iras.gov.sg>
16. <http://www.pwc.com>
17. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/special\\_schemes/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/special_schemes/index_en.htm)
18. <http://www.expatax.nl/vatrules.php>
19. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_community/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_community/index_en.htm)
20. <http://customs.hmrc.gov.uk/>
21. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)
22. <http://europa.eu/rapid/>
23. <http://www.ectaa.org/>
24. [http://www.lebinca.com/projekt/citiranje\\_konkretni\\_primer\\_turizem.doc](http://www.lebinca.com/projekt/citiranje_konkretni_primer_turizem.doc)

25. <http://www.termania.net/slovarji/turisticni-terminoloski-slovar/>

## 8. PRILOGE

1. Primerjava 26. člena angleške in slovenske jezikovne različice Direktive Sveta 77/388/EGS

<p><b>SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC)</b></p>	<p>Direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 <b>o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)</b></p>
<p>Article 26 Special scheme for travel agents</p> <p>1. Member States shall apply value added tax to the operations of travel agents in accordance with the provisions of this Article, where the travel agents deal with <b>customers</b><sup>208</sup> in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities. This Article shall not apply to travel agents who are acting only as intermediaries and accounting for tax in accordance with Article 11 A (3) (c). In this Article travel agents include tour operators.</p>	<p>26. člen Posebna ureditev za potovalne agente</p> <p>1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z <b>naročniki</b> v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.</p>
<p>2. All transactions performed by the travel agent in respect of a journey shall be treated as a single service supplied by the travel agent to the <b>traveller</b>.<sup>209</sup> It shall be taxable in the Member State in which the travel agent has established his business or has a fixed establishment from which the travel agent has provided the services. The taxable amount and the price exclusive of tax, within the</p>	<p>2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta <b>potniku</b>. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega</p>

<sup>208</sup> Evropska komisija je leta 2002 predlagala spremembo člena 26 Direktive Sveta 77/388/EGS, ki je vključevala zamenjavo besede „potnik“ z besedo „kupec“ povsod v besedilu.

<sup>209</sup> Evropska komisija predlaga, naj se prvi stavek člena 26(2) spremeni tako, da se izbrše beseda »potniku«.

<p>meaning of Article 22 (3) (b), in respect of this service shall be the travel agent's margin, that is to say, the difference between the total amount to be paid by the traveller, exclusive of value added tax, and the actual cost to the travel agent of supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the <b>traveller</b>.</p>	<p>agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist <b>potnika</b>.</p>
<p>3. If transactions entrusted by the travel agent to other taxable persons are performed by such persons outside the Community, the travel agent's service shall be treated as an exempted intermediary activity under Article 15 (14). Where these transactions are performed both inside and outside the Community, only that part of the travel agent's service relating to transactions outside the Community may be exempted.</p>	<p>3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven EU, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so te transakcije opravljene v EU pa tudi izven nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalnega agenta, ki se nanaša na transakcije izven EU.</p>
<p>4. Tax charged to the travel agent by other taxable persons on the transactions described in paragraph 2 which are for the direct benefit of the <b>traveller</b>, shall not be eligible for deduction or refund in any Member State.</p>	<p>4. Davek, ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist <b>potnika</b>, ni upravičen do odbitka ali vračila v katerikoli državi članici.</p>

2. Primerjava 306. do 310. člena angleške in slovenske jezikovne različice Direktive Sveta 2006/112/ES

<p><b>COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax</b></p>	<p><b>DIREKTIVA SVETA 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost</b></p>
<p><i>Special scheme for travel agents Article 306</i> 1. Member States shall apply a special</p>	<p><i>Posebna ureditev za potovalne agente Člen 306</i> 1. Države članice uporabljajo posebno</p>

<p>VAT scheme, in accordance with this Chapter, to transactions carried out by travel agents who deal with <b>customers</b> in their own name and use supplies of goods or services provided by other taxable persons, in the provision of travel facilities.</p> <p>This special scheme shall not apply to travel agents where they act solely as intermediaries and to whom point (c) of the first paragraph of Article 79 applies for the purposes of calculating the taxable amount.</p> <p>2. For the purposes of this Chapter, tour operators shall be regarded as travel agents.</p>	<p>ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s <b>potniki</b> v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.</p> <p>Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki in za katere se za izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.</p> <p>2. V tem poglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.</p>
<p><i>Article 307</i></p> <p>Transactions made, in accordance with the conditions laid down in Article 306, by the travel agent in respect of a journey shall be regarded as a single service supplied by the travel agent to the <b>traveller</b>. The single service shall be taxable in the Member State in which the travel agent has established his business or has a fixed establishment from which the travel agent has carried out the supply of services.</p>	<p><i>Člen 307</i></p> <p>Transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije <b>potniku</b>.</p> <p>Enotna storitev je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.</p>
<p><i>Article 308</i></p> <p>The taxable amount and the price exclusive of VAT, within the meaning of point (8) of Article 226, in respect of the single service provided by the travel agent shall be the travel agent's margin, that is to say, the difference between the total amount, exclusive of VAT, to be paid by the traveller and</p>	<p><i>Člen 308</i></p> <p>Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 8 člena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki</p>

<p>the actual cost to the travel agent of supplies of goods or services provided by other taxable persons, where those transactions are for the direct benefit of the <b>traveller</b>.</p>	<p>jih opravljano drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist <b>potnika</b>.</p>
<p><i>Article 309</i>          If transactions entrusted by the travel agent to other taxable persons are performed by such persons outside the Community, the supply of services carried out by the travel agent shall be treated as an intermediary activity exempted pursuant to Article 153.          If the transactions are performed both inside and outside the Community, only that part of the travel agent's service relating to transactions outside the Community may be exempted.</p>	<p><i>Člen 309</i>          Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj EU, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153. Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj EU pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj EU.</p>

3. Primerjava angleške jezikovne različice Direktive Sveta 77/388/EGS (1. točka 26. člen) in Direktive Sveta 2006/112/ES (306.člen)

<p><b>SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment(77/388/EEC)</b></p>	<p><b>COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax</b></p>
<p>Article 26          Special scheme for travel agents</p> <p>1. Member States shall apply value added tax to the operations of travel agents in accordance with the provisions of this Article, where the travel agents deal with <b>customers</b> in</p>	<p>Article 306          Special scheme for travel agents</p> <p>1. Member States shall apply a special VAT scheme, in accordance with this Chapter, to transactions carried out by travel agents who deal with <b>customers</b></p>

<p>their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities. This Article shall not apply to travel agents who are acting only as intermediaries and accounting for tax in accordance with Article 11 A (3) (c). In this Article travel agents include tour operators.</p>	<p>in their own name and use supplies of goods or services provided by other taxable persons, in the provision of travel facilities.</p> <p>This special scheme shall not apply to travel agents where they act solely as intermediaries and to whom point (c) of the first paragraph of Article 79 applies for the purposes of calculating the taxable amount.</p> <p>2. For the purposes of this Chapter, tour operators shall be regarded as travel agents.</p>
---	--

Tako v Direktivi Sveta 77/388/EGS kot v Direktivi Sveta 2006/112/ES se v angleški različici uporabe posebne ureditve za potovalne agencije uporabi beseda »customers«,<sup>210</sup> slovenski prevod pa Direktivo Sveta 77/388/EGS prevaja kot »naročnik«, Direktivo Sveta 2006/112/ES pa kot potnik, kot je razvidno v spodnji tabeli.

4. Primerjava slovenske jezikovne različice Direktive Sveta 77/388/EGS (1. točka 26. člen) in Direktive Sveta 2006/112/ES (306. člen)

<p><b>Direktiva Sveta 77/388/EGS</b> z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS)</p>	<p><b>Direktiva Sveta 2006/112/ES</b> z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost</p>
<p>26. člen Posebna ureditev za potovalne agente</p> <p>1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z <b>naročniki</b> v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za</p>	<p>Člen 306 Posebna ureditev za potovalne agente</p> <p>1. Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s <b>potniki</b> v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.</p> <p>Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo</p>

<sup>210</sup> Slovenski prevod bi bil lahko tudi »kupec« (op.:prevedeno naročnik).

<p>potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.</p>	<p>samo kot posredniki in za katere se za izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.</p> <p>2. V tem poglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.</p>
---	---

## 5. Pregled davčnih kategorij za izdane račune

Davčne kategorije, ki nastopajo v aplikaciji potovalne agencije:<sup>211</sup>

ŠIFRA		%	BESEDILO NA FAKTURI
<b>1</b>		9,5	DDV – 9,5%
<b>2</b>		22	DDV – 22%
<b>A</b>	avio	0	2. odst. 49. člen ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Paragraph 2, Article 49 Law on VAT ali člen 389 Direktive Sveta 2006/112/ES Article 56 Council Directive 2006/112/ES
	Najem prevoznih sredstev • kratkoročni najem, če je prevozno sredstvo dano na razpolago zunaj Slovenije • dolgoročni najem (daljši od 30 dni, za plovila od 90 dni)		30.b člen ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Article 30 b Law on VAT ali člen 56 Direktive Sveta 2006/112/ES Article 56 Council Directive 2006/112/ES
<b>K</b>	vstopnice - kultura	0	c) točka 6. odst. 36. člen ZDDV-1 ali Člen 79, prvi in drugi pododstavek,tč. (c) Direktiva Sveta 2006/112/ES
	Storitve v zvezi z		1. odst. 29. člen ZDDV-1B VAT is not calculated in accordance with Article, 29 Paragraph

<sup>211</sup> Povzeto po internih navodilih Kompas – navodila za DDV: v sodelovanju z računovodsko – finančno službo jih je pripravila Režek Erika

	vstopnicami s področja kulture, umetnosti, športa, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev, kot so sejmi in razstave, vključno s pomožnimi storitvami, povezanimi z vstopninami, ki se opravijo davčnemu zavezancu in so opravljene izven Slovenije		1 Law on VAT ali člen 53 Direktive Sveta 2006/112/ES Article 53 Council Directive 2006/112/ES
	Prevoz potnikov izven Slovenije		1. odst. 28. člen ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Article 28 Paragraph 1 of the Law of The Value Added tax. ali člen 48, Direktive Sveta 2006/112/ES Article 48 Council Directive 2006/112/ES
<b>T</b>	Storitev opravlj. izven Evropske unije	0	1. odst. 99. člen ZDDV-1 ali Člen 309, prvi in drugi pododstavek, Direktiva Sveta 2006/112/ES
<b>E</b>	Storitev opravlj.v Evropske unije	0,2	98. člen ZDDV-1 ali člen 308, Direktiva Sveta 2006/112/ES »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«
<b>V</b>	Tujci – EU	0,2	98. člen ZDDV-1 ali člen 308, Direktiva Sveta 2006/112/ES »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«
	Tujci – izven EU		1. odst. 99. člen ZDDV-1 ali Člen 309, prvi in drugi pododstavek, Direktiva Sveta 2006/112/ES »Posebna ureditev – Potovalne agencije« ali »Margin scheme - Travel agents«

<b>Z</b>	zavarovanje	0	1. točka 44. člena ZDDV-1 ali člen 135(1) (a) Direktiva Sveta 2006/112/ES
	Provizija menjalnica		4. točka 44. člena ZDDV-1 ali člen 135 (1) (e) Direktiva Sveta 2006/112/ES
	Provizija, management fee		odst. 25. člen ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Article 25 Paragraph 1 of the Law of The Value Added tax. ali člen 44, Direktive Sveta 2006/112/ES Article 44 Council Directive 2006/112/ES »Obrnjena davčna obveznost« ali »Reverse Charge«
	Provizija vezana na aranžma izven Evropske unije		1. odstavek 55. člen ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Article 55 Paragraph 1 of the Law of The Value Added tax ali člen 153 Direktive Sveta 2006/112/ES Article 153 Council Directive 2006/112/ES
	Vse storitve (razen storitev na nepremičninah, storitev v zvezi z vstopnicami s področja kulture, umetnosti, športa, izobraževanja, zabavnih in podobnih prireditev), ki jih prejme davčni zavezanec znotraj Evropske unije ali davčni zavezanec izven Evropske unije		1. odst. 25. člena ZDDV-1 VAT is not calculated in accordance with Article 25 Paragraph 1 of the Law of The Value Added tax. ali člen 44, Direktive Sveta 2006/112/ES Article 44 Council Directive 2006/112/ES  »Obrnjena davčna obveznost« ali »Reverse Charge«

	Darilni boni		Neobdavčeno
	če prejemnik izda račun namesto dobavitelja ali izvajalca		»samofakturiranje« ali »self-billing«

\* 0,2 % kot je navedeno na šifri E in V je obračun narejen na kalkulatивно razliko v ceni.