

V POŽARU UNIČENA OPREMA IN OBRAČUN DDV

Pojasnilo DURS, št. 42601-232/2004, 2. 7. 2004

Vprašanje zadeva obračun DDV od opredmetenih osnovnih sredstev in zalog materiala in drobnega inventarja, kar je bilo po navedbah davčnega zavezanca popolnoma uničeno v požaru in upravičenost davčnega zavezanca do vračila presežka DDV, ki ga izkazuje v davčnem obračunu za marec 2004 glede na to, da je požar in s tem uničenj opreme in materiala nastalo dne 15. 5. 2004.

Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 134/03 - UPB in 45/04), v nadaljevanju: ZDDV, v 3. členu določa, da se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo, in od uvoza blaga v Skupnost. Promet blaga pomeni prenos lastninske pravice na opredmetenih stvareh, če ni s tem zakonom drugače določeno. Za promet blaga v skladu s 7. točko drugega odstavka 4. člena ZDDV velja tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca.

Za uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca tako v skladu s 5. členom ZDDV velja uporaba blaga za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev tega blaga ali odtujitev blaga za zmanjšano plačilo ali kakršnakoli uporaba blaga za druge namene kakor za namene opravljanja njegove dejavnosti, če je bil od tega blaga v celoti ali deloma odbit vstopni DDV. Takšna uporaba blaga velja za promet blaga, ki je opravljen za plačilo.

Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/04 in 45/04), v nadaljevanju: pravilnik, v 15. členu opredeljuje primanjkljaj blaga. Primanjkljaj blaga velja za promet blaga v skladu s 5. členom ZDDV, razen:

- primanjkljaja in izgub, nastalih zaradi višje sile;
- primanjkljaja, ki je neločljivo povezan s procesom izdelave in predelave blaga;
- primanjkljaja in uničenja iz naslova kala, razsipa, razbitja in okvare blaga, ki sta neločljivo povezana s skladiščenjem in prevozom blaga v dejanskem obsegu, ki pa ne sme biti večji od običajnega, ki ga določi strokovno združenje.

Elementi višje sile so opredeljeni v prvem odstavku 153. člena Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 83/01), v nadaljevanju: OZ. Višja sila je naravni dogodek, katerega bistvena značilnost je moč, ki se ji človek ne more uspešno zoperstaviti. Višje sile ne smemo enačiti z naključjem. Če je škoda nastala zaradi naključja, ki sodi v okvir nevarne dejavnosti, objektivno odgovorna oseba ne bo oproščena objektivne odgovornosti. Da bi neki dogodek veljal za višjo silo, mora biti zunanj, to je zunaj okvira dejavnosti, ki jo opravlja objektivno odgovorna oseba. Dogodek mora biti tudi nepričakovan. Za presojo, ali bi odgovorna oseba, čeprav dogodka ni pričakovala, morala z določenim dogodkom računati, pa je treba oblikovati izhodišče za opredelitev meje odgovornosti (komentar OZ, D. Jadek Pensa).

Če torej primanjkljaj in izguba opreme, zalog materiala in drobnega inventarja nastaneta zaradi višje sile, velja, da promet blaga v smislu določil ZDDV ni nastal. V nasprotnem primeru pa, ko primanjkljaj oziroma izguba blaga nastane iz drugih razlogov, kakor so opredeljeni v 15. členu pravilnika, pa primanjkljaj in izguba blaga veljata za promet blaga v smislu 5. člena ZDDV in DDV se obračuna, če je bil od tega blaga oziroma dela blaga v celoti ali deloma odbit vstopni DDV. Davčna osnova je v skladu s šestim odstavkom 21. člena ZDDV nabavna cena zadevnega ali podobnega blaga, ki ne vključuje DDV, oziroma lastna cena blaga v času in kraju opravljenega prometa. Pri pogoreli opremi in materialu, če to ni bila višja sila, je torej davčna osnova vrednost, ki jo uničeno blago ima.

Glede vračila presežka DDV po obračunu in nasploh o popravkih odbitka vstopnega DDV od uničene opreme pa menimo:

ZDDV v zvezi z odbitkom vstopnega DDV med drugim določa, da sme davčni zavezanec od svoje davčne obveznosti odbiti DDV, ki ga mora ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Odbitek vstopnega DDV, ki ga je davčni zavezanec opravil v skladu z ZDDV, se mora ustrezno popraviti, kakor to določa 42. člen ZDDV:

1. če se naknadno ugotovi, da je bil odbitek vstopnega DDV obračunan v višjem ali nižjem znesku, kakor je znesek, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;
2. če se po davčnem obračunu izkaže, da so se spremenili dejavniki za izračun odbitnega zneska vstopnega DDV, kakor so odpovedi nakupov in znižanja cen.

Če se znotraj obdobja 5 let od koledarskega leta začetka uporabe opreme spremenijo pogoji, ki so v tem letu veljali za odbitek vstopnega DDV, se za obdobje po spremembi opravi popravek vstopnega DDV. Pri nepremičninah se namesto obdobja 5 let upošteva obdobje 20 let. Za začetek uporabe opreme oziroma nepremičnine velja davčno obdobje, v katerem je opravljen (oziroma ni opravljen) odbitek vstopnega DDV. Za opremo velja oprema, ki se po računovodskih predpisih uvršča med opredmetena osnovna sredstva davčnega zavezanca.

Pravilnik v 126. členu določa posebnosti pri spremembi pogojev. Če neka oprema oziroma nepremičnina postane neuporabna (uničena) pred iztekom obdobja za popravek vstopnega DDV, se s trenutkom, ko postane neuporabna (uničena), zaključi tudi obdobje popravka vstopnega DDV. Davčni zavezanec torej v trenutku oziroma davčnem obdobju, ko postane oprema neuporabna oziroma uničena, konča obdobje popravka vstopnega DDV. To pomeni, da davčni zavezanec nima pravice do povečanja zneska vstopnega davka od uničene opreme, če je prešel z opravljanja oproščene dejavnosti na opravljanje obdavčene dejavnosti in obrnjeno, zneska vstopnega davka mu ni treba zmanjšati, če preide z opravljanja obdavčene dejavnosti na opravljanje oproščene dejavnosti, v obdobju 5 oziroma 20 let.

Tako davčni zavezanec v trenutku, ko je oprema uničena, konča obdobje popravka vstopnega DDV, to pa pomeni, da vstopnega DDV ne popravlja.

V konkretnem primeru vračilo DDV po davčnem obračunu za marec 2004 z vidika uničenja opreme, zalog materiala in drobnega inventarja ni vprašljivo, pred vračilom DDV pa je treba pri davčnem zavezancu zagotoviti nadzor nad pravilnostjo in pravočasnostjo obračunavanja DDV.