

## **OBRAČUN DDV ALI POPRAVEK ODBITKA DDV**

### **Pojasnilo DURS, št. 4230-34/2007-2, 4. 6. 2007**

V zvezi z vprašanjem, ki se nanaša na popravek odbitka DDV od osnovnih sredstev, pojasnujemo:

Davčni zavezanec, ki mu je identifikacija za namene DDV prenehala na podlagi prvega odstavka 149. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06), sprašuje, ali mora popraviti odbitek DDV. Pojasnujemo:

*Davčnemu zavezancu, ki mu je identifikacija za namene DDV prenehala na podlagi prvega odstavka 149. člena ZDDV-1, ni treba popraviti odbitka DDV, pač pa mora pred prenehanjem obračunati DDV v skladu z 8. členom ZDDV-1.*

Davčni zavezanec, ki mu je identifikacija za namene DDV prenehala na podlagi prvega odstavka 149. člena ZDDV-1, se je na podlagi navedene določbe sam odločil, da bo prenehal obračunavati DDV, zato ne moremo govoriti, da gre za spremembe, ki so nastale zaradi sprememb predpisov. Predpis je le dal možnost, da se določeni davčni zavezanci izključijo iz sistema DDV, za kar so se lahko odločili ali pa tudi ne. Mnenje davčnega urada, da v navedenem primeru ni popravka odbitka DDV, je tako pravilno, vendar pa podlaga za tako mnenje ni drugi stavek prvega odstavka 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06), ki določa, da se za spremembo pogojev, ki so bili odločilni pri določitvi zneska odbitka DDV, ne štejejo spremembe, nastale zaradi sprememb predpisov, pač pa drugi razlogi, kot izhaja iz nadaljevanja.

Ob prenehanju davčnega zavezanca na podlagi 149. člena ZDDV-1 ali 80. člena istega zakona, ki ureja prenehanje identifikacije za namene DDV, je treba pred prenehanjem vedno obračunati in plačati DDV, če je bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV. Navedeno potrjuje tudi sodna praksa Sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljnjem besedilu: Sodišča ES).

Pri prenehanju zavezanosti za DDV tudi ne gre za prehod iz obdavčene v oproščeno dejavnost, kar prav tako izhaja iz sodne prakse Sodišča ES.

Osnovna dilema, ki je bila vzpostavljena z vprašanjem, je, v katerih primerih je treba obračunati izstopni DDV zaradi neposlovnega namena v skladu s 7. oziroma 8. členom ZDDV-1 in v katerih primerih je treba uporabiti mehanizem popravka vstopnega DDV v skladu z 68. do 72. členom ZDDV-1.

V nadaljevanju navajamo razlage iz nekaj sodb Sodišča ES, ki se nanašajo na obračunavanje DDV od neposlovne (zasebne) uporabe ter na obravnavanje odbitkov DDV in popravkov odbitka DDV. Na podlagi sodne prakse je prikazano ločevanje med mehanizmom v sistemu DDV, ki se uporabljata pri tako imenovani mešani rabi in imata podoben namen, in sicer zagotoviti povezanost med odbitkom vstopnega DDV in obračunom izstopnega DDV ter preprečiti pridobitev neupravičene gospodarske koristi pri davčnem zavezancu v primerjavi s končnim potrošnikom.

Omenjena mehanizma sta v ZDDV-1 zajeta v 7. in 8. členu ter v 68. do 72. členu. Navedene člene ZDDV-1 zaradi lažjega razumevanja v nadaljevanju v opombah tudi v celoti navajamo.

Tako je 7. člen ZDDV-1\* povzet po šestem odstavku 5. člena Šeste direktive Sveta (v nadaljnjem besedilu: šesta direktiva) oziroma 16. členu Direktive Sveta 2006/112/ES (v nadaljnjem besedilu: direktiva o DDV), del pa po sedmem odstavku 5. člena šeste direktive oziroma 18. (a) do (c) členu direktive o DDV.\*\*

Ureditev 8. člena ZDDV-1\*\*\* je povzeta po drugem odstavku 6. člena šeste direktive oziroma po 26. členu direktive o DDV.

68. do 72. člen ZDDV-1 in 110. člen pravilnika\*\*\*\*, ki urejajo popravek odbitka DDV, pa so urejeni v 20. členu šeste direktive oziroma v 184. do 192. členu direktive o DDV.

Poleg veljavnih zakonskih določb in njihovih ustreznih povezav z direktivami o DDV naj omenimo še določbo prvega odstavka 128. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, ki se je uporabljal do 31. 12. 2006 in je bil s spremembo tega predpisa črtan. Navedeni člen je določal, da mora davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, če preide na poslovanje v skladu s 45. členom ZDDV (oprostitev obračunavanja DDV), za opremo in nepremičnine opraviti popravek vstopnega DDV, če se zanje ni končalo obdobje popravkov vstopnega DDV. Črtanje člena še dodatno potrjuje, da ureditev v tem členu ni bila v skladu s sistemom DDV in da se v teh primerih ne opravi popravek odbitka, ampak se obračuna izstopni DDV, ker gre za prenehanje opravljanja obdavčljive dejavnosti.

Navedeno izhaja tudi iz samega namena drugega odstavka 6. člena šeste direktive, ki je izenačitev davčnega zavezanca in končnega potrošnika. Oseba, ki pa preneha opravljati obdavčljivo dejavnost v smislu ZDDV-1 ali pa sploh povsem preneha opravljati vsakršno ekonomsko dejavnost, postane z dnem, ko ji preneha identifikacija za namene DDV, končni potrošnik, ki kot tak nima pravice do odbitka DDV. Če je ta oseba predtem DDV že odbijala, ga mora ob prenehanju obračunati.

Tako stališče je zavzelo tudi Sodišče ES, in sicer v 86. vrstici sodb C-322/99 (Hans-Georg Fischer) in C-323/99 (Klaus Brandenstein), v kateri je navedeno, da se določba točke a sedmega odstavka 5. člena šeste direktive (točka a 8. člena ZDDV-1) uporabi, ko davčni zavezanec preneha opravljati obdavčljivo dejavnost, določba točke c sedmega odstavka 5. člena šeste direktive (točka c 8. člena ZDDV-1) pa, ko davčni zavezanec sploh preneha opravljati dejavnost.

Iz sodne prakse Sodišča ES nadalje izhaja, da se šesti odstavek 5. člena oziroma drugi odstavek 6. člena ali 20. člen šeste direktive uporabljajo pri t. i. mešani uporabi. V praksi se pojavljata dve vrsti mešane uporabe, ker prihaja do:

1. situacij, v katerih davčni zavezanec dobave med poslovanjem uporablja delno za poslovne in delno za neposlovne namene, in
2. situacij, v katerih se zavezanec ukvarja z obdavčeno in oproščeno dejavnostjo.

Težave pa se lahko pojavijo, kadar pride do prekrivanja ali prepletanja med različnima vrstama uporabe blaga oziroma storitev.

Da bi se izognili takim težavam, šesta direktiva ponuja dva načina oziroma mehanizma, ki nista preprosto zamenljiva, razlikujejo pa se tudi okoliščine njune uporabe.

Prvi način se nanaša na situacije, v katerih davčni zavezanec za svoje zasebne neposlovne namene uporablja blago in storitve, ki so bile sprva namenjene za poslovne namene in tako tudi obravnavane ter glede katerih je bil vstopni DDV sprva odbit. V takih situacijah mora zato davčni zavezanec obračunati izstopni DDV od neposlovne uporabe.

Drugi način je sistem sorazmernega odbitka, ki ga urejata peti odstavek 17. člena in 19. člen šeste direktive. 20. člen šeste direktive tudi določa, da se odbitki popravijo, če med drugim nastopi sprememba v dejavnostih, ki določajo odbitni znesek. V 17. členu šeste direktive je tako določen obseg začetnega odbitka, do katerega je davčni zavezanec upravičen, obseg kakršnih koli popravkov v naslednjih obdobjih pa je določen v 20. členu te direktive.

Sistema se uporablja samo tam, kjer so obdavčeni nakupi opravljeni na poslovnem področju. Šesti odstavek 5. člena in drugi odstavek 6. člena šeste direktive se nanašata na blago, ki je del poslovnih sredstev, ali na opravljene storitve v dejavnosti. Peti odstavek 17. člena šeste direktive se nanaša na blago ali storitve, ki jih uporablja davčni zavezanec za obdavčene in neobdavčene, to je oproščene transakcije. Kadar davčni zavezanec pridobiva blago na zasebnem področju ali ga uporablja za transakcije zunaj sistema DDV, se te določbe ne morejo uporabljati.

Nadalje, sistema sta vzpostavljena za zagotavljanje usklajenosti med odbitkom vstopnega davka in obračunom izstopnega davka, vendar dejansko delujeta kot zrcalna slika drug drugega.

Sistema dovoljujeta prilagoditev spremenjenim okoliščinam, mehanizmi pa so v vsakem primeru drugačni. V primeru iz šestega odstavka 5. člena in drugega odstavka 6. člena šeste direktive se prilagoditev dejansko izvaja sama, saj je davek obračunan, če in ko nastane potrošnja. V primeru iz petega odstavka 17. člena šeste direktive je upravičenje do odbitka obračunano na letni podlagi in se lahko tako iz leta v leto spreminja, 20. člen iste direktive pa poleg tega za investicijsko blago (v Sloveniji so to osnovna sredstva) določa prilagoditveno obdobje več let.

Toda popravek odbitkov DDV na podlagi 20. člena šeste direktive ni samo preprosta alternativa uporabi šestega odstavka 5. člena in drugega odstavka 6. člena iste direktive, ki se nanašata na obdavčitev blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec opravi za zasebno uporabo, in države članice torej nimajo nobene izbire med prenosom mehanizma popravkov ali mehanizma v zvezi z obdavčitvijo uporabe blaga za zasebne namene, saj sta oba zavezujoča.

20., 5. in 6. člen šeste direktive se glede na svojo vsebino načeloma lahko uporabijo takrat, ko se blago, za katerega uporabo je mogoče uveljavljati odbitek davka, nato namenijo za uporabo, pri kateri DDV ni odbiten (neposlovna uporaba ali oproščena dejavnost). Mehanizma, zajeta z navedenimi členi šeste direktive, bi imela v taki situaciji enak ekonomski učinek, vendar pa to ne velja v nasprotnem primeru, kadar je blago najprej namenjeno uporabi, na podlagi katere DDV ni odbiten, nato pa uporabi, na podlagi katere je odbiten. Pravica do popravkov odbitkov v korist davčnega zavezanca, upoštevana v drugem primeru, dejansko lahko temelji edino na določbah 20. člena šeste direktive in ne na določbah 5. in 6. člena iste direktive. V teh primerih je torej uporaba določb 20. člena navedene direktive nujno potrebna.

V zvezi s tem je treba poudariti, da se šesti odstavek 5. člena in drugi odstavek 6. člena šeste direktive lahko uporabita samo ob ponovni spremembi namembnosti blaga, tako da je namenjeno zasebni uporabi, vendar ne ob spremembi namembnosti tega blaga za oproščeno dejavnost.

Uporabnost vsake od spornih določb je torej odvisna od tega, ali se je davčni zavezanec dejansko odločil za stalno nameniti blago, npr. nepremičnino, za zasebno uporabo ali pa je nasprotno predvidel možnost prihodnje uporabe za namene svojega podjetja in se zato odločil, da bo obdržal nepremičnino v premoženju svojega podjetja. V prvem primeru bi se uporabila šesti odstavek 5. člena in drugi odstavek 6. člena šeste direktive, v drugem pa 20. člen iste direktive.

V zvezi z neposlovno uporabo blaga in storitev ter na temo popravkov odbitkov DDV je Sodišče ES izdalo vrsto sodb, v katerih so obravnavane različne situacije iz prakse. Te sodbe so: C-434/03 (Charles), C-63/04 (Centralan), C-72/05 (Household Wollny), C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki), C-20/91 (De Jong), C-33/93 (Empire Stores), C-48/97 (Kuweit Petroleum), C-322/99 (Hans-Georg Fischer), C-323/99 (Klaus Brandenstein), C-412/03 (Hotel Scandic Gässabäck), C-487/01 (Leusden) in C-7/02

(Holin), C-233/05 (Dressuurstal Jespers), C-50/88 (Kühne), C-193/91 (Mohsche), C-230/94 (Renate Enkler), C-269/00 (Wolfgang Seeling), C-17/01 (Walter Sudholz), C-155/01 (Cookies World), C-258/95 (Julius Fillibeck), C-97/90 (Lennartz), C-291/92 (Armbrecht), C-378/02 (Waterschap Zeeuws Vlaanderen), C-172/03 (Wolfgang Heiser), C-415/98 (Laszlo Bakcsi) ter C-376/02 (Goed Wonen).

\*

**»7. člen (uporaba blaga za neposlovne namene)**

(1) Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev tega blaga ali kakršnakoli uporaba blaga za druge namene, kot za namene opravljanja njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga izkoristil pravico do celotnega ali delnega odbitka DDV.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje:

a) brezplačno dajanje poslovnih vzorcev v razumnih količinah kupcem ali bodočim kupcem, če jih ti ne dajo v prodajo oziroma so v takšni obliki, da ni mogoče, da se prodajajo;

b) dajanje daril manjših vrednosti v okviru opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, če se dajejo le občasno in če se ne dajejo istim osebam. Za darila manjših vrednosti se štejejo darila, pri katerih vrednost posameznega darila ne preseže 20 eurov.«

**\*\* Določila obeh direktiv navajamo zaradi sodne prakse Sodišča ES, ki je predstavljena v nadaljevanju in se še vedno sklicuje na Šesto direktivo.**

\*\*\*

**»8. člen (uporaba blaga za namene opravljanja dejavnosti, sprememba namembnosti ter zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti)**

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se štejejo tudi naslednje transakcije:

a) uporaba blaga, ki ga davčni zavezanec proizvede, zgradi, nabavi, predela ali uvozi v okviru opravljanja dejavnosti, za namene opravljanja njegove dejavnosti, če od takega blaga, če bi ga nabavil od drugega davčnega zavezanca, ne bi imel pravice do celotnega odbitka DDV;

b) uporaba blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi blaga v skladu s prejšnjo točko;

c) zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih pravnih naslednikov (razen v primerih iz 10. člena tega zakona), ko preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi blaga v skladu s točko a) tega člena.«

\*\*\*\*

**»68. člen (popravek odbitka DDV)**

(1) Davčni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.

(2) Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen.

**71. člen (popravek odbitka DDV pri spremembi obdavčevanja)**

Če se davčni zavezanec iz prvega odstavka 94. člena tega zakona identificira za namene DDV, to ne predstavlja spremembe pogojev, merodajnih za odbitek DDV iz 68. člena tega zakona.«

Dodatna obrazložitev 68. člena je dana še v 110. členu pravilnika, ki določa:

**»110. člen (sprememba dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV)**

(1) S spremembo dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV v skladu z drugim odstavkom 68. člena ZDDV-1, je mišljena sprememba pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe osnovnega sredstva, naknadna sprememba teh pogojev pa privede do večjega ali manjšega odbitka DDV glede na začetno stanje. Za spremembo pogojev, ki so bili odločilni pri določitvi zneska odbitka DDV, se ne štejejo spremembe, nastale zaradi sprememb predpisov.

(2) Za osnovna sredstva po prvem odstavku tega člena se štejejo opredmetena osnovna sredstva in nepremičnine, ki se po računovodskih predpisih uvrščajo med osnovna sredstva.

(3) Če je v obdobju 5 let od začetka uporabe osnovnega sredstva, davčni zavezanec prešel iz obdavčene na oproščeno dejavnost in obratno, se za obdobje po spremembi popravi odbitek DDV v skladu z 69. členom ZDDV-1. Pri nepremičninah se namesto obdobja 5 let upošteva obdobje 20 let.«