

Odbitek DDV pred identifikacijo za namene DDV

Pojasnilo je nadomeščeno s **pojasnilom DURS, št. 4230-111/2009, 16. 12. 2009**, ki si najdete na koncu tega pojasnila.

Pojasnilo DURS, št. 4230-166/2007, 3. 12. 2007

Na vprašanje, kako je s pravico do odbitka DDV od nabav opravljenih pred pridobitvijo identifikacijske številke za DDV, odgovarjamo:

Na podlagi prvega odstavka 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Po drugem odstavku istega člena zakona ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

V 78. členu ZDDV-1 je določeno kdaj mora oseba davčnemu organu prijaviti začetek opravljanja dejavnosti in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06 in 52/07) v 129. členu določa, da se pravna ali fizična oseba lahko identificira za namene DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti. Po 130. členu tega pravilnika ta oseba postane identificirana za namene DDV s pridobitvijo identifikacijske številke za DDV. Iz navedene določbe torej izhaja, da lahko davčni zavezanec pridobi identifikacijsko številko za DDV še preden začne opravljati obdavčljivo dejavnost, torej že takrat, ko nabavlja blaga ali storitve za dejavnost, ki jo bo opravljal.

Davčni zavezanec z identifikacijo za namene DDV pridobi pravice in obveznosti davčnega zavezanca po ZDDV-1. Z dnem pridobitve identifikacijske številke za DDV mora davčni zavezanec na izdanih računih pričeti obračunavati DDV (če opravlja obdavčeno dejavnost), obenem pa pridobi pravico, da si odbije DDV, ki mu ga zaračunajo drugi davčni zavezanci.

Po določilu 62. člena ZDDV-1 pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Davčni zavezanec sme odbiti DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev oziroma carinske deklaracije za uvoženo blago.

V zvezi z odbitkom DDV od blaga in storitev, nabavljenih pred identifikacijo za namene DDV, po mnenju Ministrstva za finance, zapisanem tudi v dopisu št. 423-141/2007 z dne 23. 11. 2007, zavezanec pravice, da zaračunani mu DDV odbije, nima. ZDDV-1 namreč davčnemu zavezancu omogoča, da se identificira za namene DDV že s prvimi navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti, kar mu nadalje omogoča odbitek DDV, medtem ko odbitek DDV za nazaj, torej za nabave opravljene pred datumom veljavne identifikacije po tem zakonu ni mogoč.

PRIZNAVANJE PRAVICE DO ODBITKA DDV PRED IDENTIFIKACIJO ZA NAMENE DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-111/2009, 16. 12. 2009

Dne 16. 12. 2009 smo od Ministrstva za finance prejeli pojasnilo št. 423-195/2008/8 z dne 12. 11. 2009, ki nadomešča pojasnilo št. 4230-166/2007 z dne 3. 12. 2007 in celovito razlaga možnost odbitka DDV pred identifikacijo za DDV.

Ministrstvo za finance pojasnjuje, da problematika pravice do odbitka DDV in identifikacijo za namene DDV zajema več situacij:

1. Odbitek DDV preden davčni zavezanec opravi prvo obdavčljivo dobavo;
2. Odbitek DDV v primerih nepravilnosti, ugotovljenih v postopkih davčnega nadzora;
3. Odbitek DDV pred obvezno identifikacijo za namene DDV ter primeri, ko se davčni zavezanec po pomoti ne identificira za namene DDV.

Ad 1) Odbitek DDV preden davčni zavezanec opravi prvo obdavčljivo dobavo

Po trenutni ureditvi ima davčni zavezanec v skladu s 63. členom Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06, 52/07, 33/09 in 85/09) pravico, da od svoje davčne obveznosti odbije DDV, ki ga je dolžan plačati 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 in določenih oproščenih transakcij, v zvezi s katerimi se priznava pravica do odbitka DDV. Ta določba povzema 168. člen Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L št. 347 z dne 11. decembra 2006; str. 1; v nadaljevanju DDV Direktiva).

Vsaka oseba mora skladno z 78. členom ZDDV-1 davčnemu organu prijaviti kdaj začne opravljati dejavnost kot davčni zavezanec, in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV ni potrebno predložiti osebam, ki opravljajo oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV. Pravna ali fizična oseba se lahko identificira za namene DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti (npr.: pripravljalna dela, prva nabava blaga, nakup opreme itd.). Kot dokazilo, da namerava opravljati dejavnost davčnemu organu predloži: pogodbe ali predpogodbe, poslovni načrt, listine o nabavah za namene opravljanja dejavnosti ipd. Ta določba povzema 213. in 214. člen Direktive o DDV.

Davčni zavezanec se mora obvezno identificirati za namene DDV, če v obdobju zadnjih 12 mesecev preseže znesek 25.000 evrov obdavčljivega prometa. Če tega zneska v navedenem obdobju ni dosegel oziroma ni verjetno, da ga bo presegel, je davčni zavezanec oproščen obračunavanja DDV v skladu s 94. členom ZDDV-1, nima pravice do odbitka DDV v skladu s 63. členom ZDDV-1, niti DDV ne sme izkazovati na izdanih računih.

Davčni zavezanec, ki ne dosega predpisanega praga za obvezno identifikacijo za namene DDV, se lahko v skladu s tretjim odstavkom 63. člena ZDDV-1 odloči za obračunavanje DDV. V tem primeru mora izbiro vnaprej priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj 60 mesecev.

Da se oseba lahko identificira za DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti (tudi, če ne doseže predpisanega praga za obvezno identifikacijo za namene DDV), je pojasnjeno v 129. členu Pravilnika o izvajanju ZDDV-1 – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08). Ob prijavi mora

predložiti tudi zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV, če je presegel ali je gotovo, da bo presegel predpisani prag 25.000 evrov ali se je prostovoljno odločil za obračunavanje DDV ali pa opravlja pridobitve blaga znotraj Skupnosti, katerih skupna vrednost v tekočem koledarskem letu preseže 10.000 evrov. Navedena ureditev davčnemu zavezancu omogoča uveljavljanje pravice do odbitka DDV od nabav blaga (nakup opreme, osnovnih sredstev, zalog blaga) že v davčnem obdobju v katerem je opravil nabavo blaga, četudi še ne opravlja obdavčenih transakcij oziroma določenih oproščenih transakcij, na podlagi katerih lahko uveljavlja pravico do odbitka DDV. Dodatnih pogojev za uveljavljanje odbitka DDV slovenska zakonodaja ne predvideva.

Ad 2) Odbitek DDV v primerih nepravilnosti, ugotovljenih v postopkih davčnega nadzora

V zvezi s priznavanjem odbitka DDV v postopkih davčnega nadzora, ko se davčni zavezanec ni identificiral za namene DDV pa bi se moral oziroma se je prepozno identificiral za namene DDV, in za primere samoprijave oziroma naknadne predložitve obračuna DDV pa naslednje:

Pri davčnih zavezancih, ki so presegli prag 25.000 evrov, ki je določen za obvezno identifikacijo za namene DDV, mora davčni organ oziroma uradna oseba, ki vodi postopek davčnega nadzora, v postopku nadzora ugotoviti, kdaj bi se davčni zavezanec moral identificirati, če bi ravnal v skladu z določbami ZDDV-1. V postopku se določi datum, s katerim bi davčni zavezanec moral pridobiti identifikacijsko številko za DDV in začeti obračunavati in plačevati DDV. Tako se za vse dobave blaga in storitev opravljene vključno od tega datuma naprej, odmeri DDV, ki bi ga davčni zavezanec moral obračunati. Hkrati, ko se ugotavlja davčna obveznost zavezanca, pa davčni organ upošteva tudi DDV, ki ga je zavezanec plačal ob nabavah in bi ga lahko odbil kot vstopni DDV, če bi ravnal v skladu z zakonom. S tem dnem davčni zavezanec de facto pridobi pravico do odbitka DDV.

Ad 3) Odbitek DDV pred obvezno identifikacijo za namene DDV ter primeri, ko se davčni zavezanec po pomoti ne identificira za namene DDV

Ministrstvo za finance navaja, da so pravila glede odbitka DDV določena v Poglavju X Direktive o DDV, zahteve po identifikaciji pa v Poglavju XL, in da tako struktura Direktive o DDV kaže, da pravica do odbitka DDV ni pogojena z registracijo davčnega zavezanca za DDV. Glede na to, da slovenski zakon o davku na dodano vrednost v celoti povzema zadevne določbe direktive o DDV, in da v zakonu ni izrecne določbe o prepovedi odbitka DDV pred identifikacijo davčnih zavezancev za DDV, tako sprememba zakona ni potrebna.

Odbitek DDV pred registracijo davčnih zavezancev je mogoč v postopkih davčnega nadzora, če davčni organ ugotovi, da bi se davčni zavezanec moral registrirati, pa se ni. Ta pravica do odbitka DDV se v primerih davčnega nadzora obravnava enako, ne glede na vrsto nadzora oziroma morebitne naknadne predložitve obračuna DDV (samoprijava, prepozno predložen obračun). S spremenjeno prakso pa bo lahko tudi davčni zavezanec, ki se (še) ni dolžan identificirati za namene DDV, ker še ne dosega praga za obvezno identifikacijo (25.000 evrov), ali se po pomoti ni identificiral za namene DDV (davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, za katerega predpisani prag ne velja), uveljavljal odbitek DDV za nabave pred identifikacijo za namene DDV, vendar le, če bo davčni organ po natančnem pregledu vseh okoliščin ugotovil, da so izpolnjeni vsi predpisani pogoji za odbitek DDV ter, da davčni zavezanec ni deloval z goljufivim namenom.