

SPREMEMBA NAČINA DOLOČANJA ODBITNEGA DELEŽA IN POPRAVEK ODBITKA DDV

Pojasnilo DURS, št. DT-4230-156/2007, 26. 3. 2008

Davčni zavezanec navaja, da opravlja oproščeno in obdavčeno dejavnost. V prvi polovici leta 2006 je ugotavljal znesek odbitka DDV z izračunavanjem enega odbitnega deleža. V drugi polovici leta 2006 je zavezanec pričel opravljati novo dejavnost, ki je po določbah ZDDV-1 obdavčena. Davčni zavezanec je takrat spremenil način ugotavljanja odbitka DDV ter davčnemu organu priglasil določanje odbitnega deleža ločeno za vsako področje dejavnosti v skladu s sedmim odstavkom 65. člena ZDDV-1 in tretjo alinejo prvega odstavka 105. člena PZDDV-1 tako, da je področje svoje dejavnosti razdelil na:

- področje dejavnosti, ki zajema dotedanjo obdavčeno in oproščeno dejavnost (en odbitni delež),
- področje nove dejavnosti, ki je v celoti obdavčena (drug odbitni delež v višini 100 %).

V drugi polovici leta 2006 je zavezanec za potrebe opravljanja nove, v celoti obdavčene dejavnosti, nabavil novo nepremičnino in upošteval vstopni DDV v celoti. V zvezi s tem sprašuje:

Ali sprememba načina določanja odbitnega deleža iz določanja odbitnega deleža ločeno za vsako področje dejavnosti na en odbitni delež pomeni spremembo dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV od nepremičnine, če se nepremičnina pred spremembo in po spremembi uporablja le za opravljanje obdavčene dejavnosti?

Sama sprememba načina določanja odbitnega deleža iz izračunavanja več odbitnih deležev na izračunavanje enega odbitnega deleža še ne pomeni spremembe pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV. Davčni zavezanec mora v opisanem primeru popraviti odbitek DDV, če se je v naslednjem letu (za katero ugotavlja popravek) spremenil delež letnega prometa, pri katerem je DDV odbiten, v celotnem letnem prometu v primerjavi s tem deležem v letu začetka uporabe nepremičnine.

Drugi odstavek 68. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) določa, da mora davčni zavezanec popraviti odbitek DDV, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek.

V skladu z določili 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 21/08) je s spremembo dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV v skladu z drugim odstavkom 68. člena ZDDV-1, 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. Tretji odstavek tega člena določa, da se v primeru, če je v obdobju 5 let od začetka uporabe osnovnega sredstva, davčni zavezanec prešel iz obdavčene na oproščeno dejavnost in obratno, za obdobje po spremembi popravi odbitek DDV v skladu z 69. členom ZDDV-1. Pri nepremičninah se obdobje popravka odbitka DDV razporedi na 20 let.

Glede vprašanja, kaj se šteje za spremembo dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, lahko iz navedenih določb razberemo, da je popravek treba opraviti, če se spremenijo pogoji, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe nepremičnine, naknadna sprememba teh pogojev pa privede do večjega ali manjšega odbitka DDV glede na začetno stanje. Nadalje je določeno, da se popravi odbitek, če je davčni zavezanec prešel iz obdavčene na oproščeno dejavnost in obratno. V

obravnavanem primeru pa se je spremenil način ugotavljanja odbitka vstopnega DDV iz določanja več odbitnih deležev na en odbitni delež.

Navaja, da se je spremenil način ugotavljanja odbitka vstopnega DDV, medtem ko se je nepremičnina pred in po spremembi uporabljala le za opravljanje obdavčene dejavnosti.

V zvezi s popravkom DDV v konkretnem primeru je bistveno, da je davčni zavezanec ob nabavi nepremičnine opravljal oproščeno in obdavčeno dejavnost in da je odbitek DDV ugotavljal z izračunavanjem odbitnega deleža. Za odgovor na vprašanje, ali je v opisani situaciji potrebno popraviti DDV, tako ni bistveno, da se je nepremičnina pred in po spremembi uporabljala za obdavčeno dejavnost. Razlog, da je davčni zavezanec ob nabavi nepremičnine lahko odbil DDV v celoti, je v tem, da je vodil ločene evidence za obdavčeno in oproščeno dejavnost ter izračunaval več odbitnih deležev in tako v okviru (ločene) obdavčene dejavnosti uporabljal 100 % »odbitni delež«.

Ugotavljanje zneska popravka je določeno v 111. členu Pravilnika, ki v četrtem odstavku določa formulo za izračun zneska odbitka. Davčni zavezanec z uporabo te formule ugotovi znesek odbitka, ki ga mora popraviti in sicer tako, da najprej ugotovi, kolikšen znesek DDV, ki je bil pri nabavi priznan kot odbitek DDV, oziroma kolikšen znesek DDV, ki ob nabavi ni bil priznan kot odbitek DDV, je sorazmeren enemu dnevu. Za davčne zavezance, ki določajo odbitek DDV na podlagi odbitnega deleža, pa je v šestem odstavku istega člena Pravilnika posebna določba, po kateri takšni davčni zavezanec kot znesek odbitka DDV iz četrtega odstavka tega člena upošteva znesek odbitka, ki ga izračuna po končnem odbitnem deležu.

Davčni zavezanec bi torej po ponovni spremembi načina določanja odbitnega deleža izračunaval en odbitni delež. Glede na to, da se odbitni delež izračunava kot delež letnega prometa, pri katerem je DDV odbiten, v celotnem letnem prometu, je v opisanem primeru treba na podlagi teh podatkov ugotoviti, ali se je ta delež spremenil. Podatkov o zneskih obdavčenega in oproščenega prometa, ki ga je davčni zavezanec opravil v letu začetka uporabe nepremičnine in v naslednjem letu, žal ni predložil. Če se je v naslednjem letu (za katero ugotavlja popravek odbitka) spremenil delež letnega prometa, pri katerem je DDV odbiten, v celotnem letnem prometu, v primerjavi s tem deležem v letu začetka uporabe nepremičnine, mora davčni zavezanec v opazovanem letu opraviti popravek odbitka DDV.

Na podlagi navedenega ugotavljamo, da sama sprememba načina določanja odbitnega deleža iz izračunavanja več odbitnih deležev na izračunavanje enega odbitnega deleža še ne pomeni spremembe pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV. Na podlagi podatkov o opravljenem oproščenem in obdavčenem prometu je potrebno ugotoviti, ali so se dejansko spremenili pogoji, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe nepremičnine, naknadna sprememba teh pogojev pa privede do večjega ali manjšega odbitka DDV glede na začetno stanje.

V zvezi s spremembami načina določanja odbitka DDV bi radi opozorili, da ZDDV-1 davčnim zavezancem sicer ne omejuje pravice do spremembe načina določanja odbitka (razen v šestem odstavku 41. člena ZDDV-1), vendar pa pogoste spremembe načina določanja odbitka DDV dodatno otežujejo zagotavljanje evidenc, s katerimi zavezanci dokazujejo, da so odbitki in popravki odbitkov opravljeni korektno.