

POPRAVEK OBRAČUNANEGA DDV ZA DOBAVE BLAGA ZNOTRAJ SKUPNOSTI

Pojasnilo DURS, št. 4230-270/2008, 13. 11. 2008

Davčni zavezanec navaja, da je v letu 2007 prodal blago kupcu iz Skupnosti, ki v času prodaje blaga glede na podatke iz VIES sistema ni bil identificiran za namene DDV v drugi državi članici. Davčni zavezanec razpolaga z dokazili, da je blago zapustilo ozemlje Republike Slovenije (prevozni dokumenti). Kupec iz druge države članice Skupnosti je pri Davčnem uradu Ljubljana zahteval vračilo zaračunanega DDV, vendar je davčni organ z odločbo njegovo zahtevo zavrnil z utemeljitvijo, da davčni zavezanec ni upravičen do vračila DDV, ker je bil DDV nepravilno obračunan. Kupec je namreč predložil identifikacijsko številko za namene DDV iz druge države članice, kar naj bi pomenilo, da od prodaje blaga dobavitelj ne bi smel obračunati slovenskega DDV. V času po prejemu te odločbe je davčni organ države članice v kateri ima sedež davčni zavezanec kupec blaga, le temu spremenil datum identifikacije za namene DDV tako, da je veljavnost identifikacije veljavna z dnem pred trenutkom dobave blaga, od katerega je prodajalec obračunal slovenski DDV. Davčni zavezanec v zvezi z navedenim sprašuje:

1. Ali lahko na podlagi novih dejstev (naknadnega popravka identifikacije za namene DDV v drugi državi članici) popravi obračunan DDV in stornira račune ter izda nove račune?
2. Ali lahko popravi obračunan DDV ne glede na to, da pritožbeni postopek v zvezi z vračilom DDV še ni končan (kupec je v primeru odobritve popravka obračunanega DDV pripravljen umakniti pritožbo na 2. stopnji)?

Na vprašanji odgovarjamo:

Davčni zavezanec lahko popravi nepravilno obračunan DDV s popravkom že izdanega računa za dobavo blaga znotraj Skupnosti (z dobropisom) in ne izda novega računa.

Davčni zavezanec lahko popravi preveč obračunan DDV takrat, ko dobi obvestilo kupca s sedežem v drugi državi članici Skupnosti, da ne zahteva vračila DDV, da je zahteva za vračilo DDV umaknjena oziroma je njegova zahteva za vračilo pravnomočno zavrnjena.

Dobava blaga, ki ga odpošlje ali odpelje prodajalec ali oseba, ki pridobi blago, ali druga oseba za njun račun z ozemlja Slovenije v drugo državo članico Skupnosti, je na podlagi prvega odstavka 46. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) oproščena plačila DDV, če se opravi drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec, ki delujeta kot taka v tej drugi državi članici in dobavitelj blaga v skladu z 79. členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 21/08) razpolaga z dokazilom, da je to blago odposlano ali odpeljano v drugo državo članico (na podlagi računa in prevozne listine ali drugega ustreznega dokumenta, iz katerega mora biti jasno razvidno, da se nanaša na prevoz blaga iz računa).

V konkretnem primeru dobavitelj blaga s sedežem v Sloveniji razpolaga z dokazilom o prevozu blaga v drugo državo članico Skupnosti. Ker ob dobavi blaga kupcu s sedežem v drugi državi članici Skupnosti ni razpolagal s podatkom, da je kupec dejansko identificiran za namene DDV v tej drugi državi članici, je na izdanem računu za opravljeno dobavo blaga znotraj Skupnosti obračunal DDV.

Na podlagi pridobljenih podatkov iz VIES sistema je bilo ugotovljeno, da je davčni organ iz druge države članice Skupnosti naknadno popravil podatek o identifikaciji za namene DDV kupca tega blaga tako, da identifikacija velja od dneva pred opravljeno dobavo blaga v Sloveniji.

Dobavitelj blaga je tako izpolnil pogoje za oprostitev plačila DDV za dobavo blaga znotraj Skupnosti šele naknadno, po izdanem računu in opravljeni dobavi. V skladu z obrazložitvijo iz 31. odstavka sodbe Sodišča Evropskih skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče ES) v zadevi C-146/05*, načelo davčne nevtralnosti zahteva, da se oprostitev plačila DDV prizna, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Drugače bi bilo samo, če zaradi kršitve takih postopkovnih zahtev ne bi bilo mogoče predložiti trdnega dokaza, da so bile vsebinske zahteve izpolnjene. V 33. odstavku te sodbe nadalje Sodišče ES navaja, da je pomembno dovoliti, da se spremembe opredelitve dobave znotraj Skupnosti, do katerih je prišlo po opravljeni transakciji, lahko upoštevajo pri knjigovodstvu davčnih zavezancev. Takšni popravki se lahko, odvisno od primera, izkažejo za potrebne zaradi okoliščin, ki so nastale neodvisno od volje teh davčnih zavezancev. Zato je treba dobavo v primeru poznejšega popravka šteti za dobavo znotraj Skupnosti, če so izpolnjena objektivna merila, na katerih temeljijo pojmi, ki opredeljujejo to transakcijo.

Davčni zavezanec, ki je od dobave blaga kupcu s sedežem v drugi državi članici na podlagi določbe drugega odstavka 146. člena pravilnika obračunal DDV, lahko ob izpolnjenih objektivnih merilih (dobava je opravljena davčnemu zavezancu s sedežem v drugi državi članici Skupnosti in dobavitelj razpolaga z dokazilom, da je blago dejansko zapustilo ozemlje Republike Slovenije) v skladu z navedbami Sodišča ES v zadevi C-146/05 popravi znesek DDV, izkazan na računu za dobavljeno blago oziroma opravljene storitve, če je prejemnik računa že uveljavil pravico do odbitka DDV po tem računu šele, ko je od kupca blaga oziroma naročnika storitve dobil pisno obvestilo o popravku (zmanjšanju) odbitka DDV.

V konkretnem primeru je treba pojem uveljavljanja odbitka DDV, kot ga določa 146. člen pravilnika, smiselno uporabiti tudi za uveljavljanje vračila DDV. Naslov IX. poglavja ZDDV-1 ODBITEK DDV vsebuje namreč poleg določb o odbitku DDV tudi 74. člen, ki določa vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v Sloveniji.

Davčni zavezanec, ki je napačno obračunal DDV, lahko torej popravi znesek obračunanega DDV na računu (z dobropisom), če davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici Skupnosti ne uveljavlja vračila DDV.

V obravnavanem primeru je kupec blaga, davčni zavezanec iz druge države članice Skupnosti, vložil zahtevek za uveljavljanje vračila DDV na podlagi nepravilno izstavljenega računa, zato lahko izdajatelj računa popravi nepravilno obračunan DDV, če je postopek za vračilo DDV pravnomočno zaključen (postopek je ustavljen zaradi umika zahtevka ali je zahteva za vračilo DDV pravnomočno zavrnjena) in prejemniku računa na podlagi tako končanega postopka ni vrnjen DDV.

V zvezi z zavrnitvijo zahtevka za vračilo DDV s strani davčnega organa, ker davčni zavezanec ne bi smel obračunati DDV, menimo, da v primeru dobav blaga znotraj Skupnosti davčni zavezanec s sedežem v drugi državi Skupnosti na podlagi določbe tretjega odstavka 171. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1) nima pravice do vračila DDV v zvezi z dobavami, ki so bile ali bi lahko bile oproščene na podlagi 138. člena Direktive Sveta 112, ki določa oprostitev plačila DDV za dobave blaga znotraj Skupnosti.

*** SODBA SODIŠČA (tretji senat) z dne 27. septembra 2007, v zadevi C-146/05, *Albert Collée*, univerzalni pravni naslednik družbe Collée KG proti *Finanzamt Limburg an der Lahn***