

DAVČNI ZASTOPNIK PO ZDDV-1

Pojasnilo DURS, št. 4230-607/2011-2, 14. 2. 2011

V praksi se pojavljajo vprašanja glede izvajanja določb o davčnih zastopnikih, njihovih obveznostih in njihovi odgovornosti. V nadaljevanju pojasnjujemo:

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 10/10 – UPB2 in 85/10) v drugem odstavku 76. člena določa, da če je v skladu s 1. do 5. točko prvega odstavka tega člena plačnik DDV davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, ima pa **sedež v drugi državi članici**, *lahko* ta davčni zavezanec imenuje davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV.

Če je v skladu s 1. do 5. točko prvega odstavka tega člena plačnik DDV davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, ima pa **sedež v tretji državi ali na tretjem ozemlju**, *mora* tak davčni zavezanec imenovati davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV, razen v primeru, ko tak davčni zavezanec uporablja posebno ureditev za davčne zavezanke, ki nimajo sedeža znotraj Unije, in opravljajo elektronske storitve osebam, ki niso davčni zavezanci.

Na podlagi drugega odstavka 76. člena ZDDV-1 torej imenovanje davčnega zastopnika kot osebo, ki mora plačati DDV, ni obvezno, če je v skladu s 1. do 5. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1 plačnik DDV davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, medtem ko je obvezno imenovanje davčnega zastopnika za davčne zavezanke, ki imajo sedež v tretji državi oziroma na tretjem ozemlju.

Dolžnosti in obveznosti davčnega zastopnika so opredeljene v 4. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10 in 110/10). Tako je med drugim navedeno, da davčni zastopnik v imenu davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji, izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, plačuje DDV, vloga zahtevke za vračilo presežka odbitka DDV itd.). Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, mora davčnemu zastopniku za potrebe izpolnjevanja obveznosti iz naslova DDV poslati en izvod izdanih računov, na katerih je poleg drugih predpisanih podatkov v skladu s 15. točko 82. člena ZDDV-1 navedeno tudi ime in identifikacijska številka za DDV davčnega zastopnika.

Iz zakonskih določb in določb pravilnika je razvidno, da je davčni zastopnik, ki ga je imenoval davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, določen kot oseba, ki mora plačati DDV. Gre za tisti DDV, ki izhaja iz opravljanja transakcij oziroma poslovanja davčnega zavezanca, v zvezi s katerimi je davčni zavezanec določil davčnega zastopnika ter mu posredoval vse podatke, potrebne za pravičen izračun njegove davčne obveznosti (le za DDV, izkazan na obračunu DDV). **Davčni zastopnik tako ne more biti odgovoren za morebitne davčne obveznosti v primerih, ko davčni zavezanec izvaja transakcije, o katerih davčnega zastopnika ni obvestil in davčnemu zastopniku ali davčnemu organu ni posredoval podatkov za pravičen izračun davčne obveznosti.** V tretjem odstavku 76. člena ZDDV-1 je tudi določeno, da če davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, ne plača DDV v skladu s prvim odstavkom 76. člena ZDDV-1, plača DDV prejemnik blaga oziroma storitev.

Davčni zastopnik torej opravlja dejanja v davčnem postopku v imenu davčnega zavezanca in v mejah svojih pooblastil, opravljena dejanja pa zavezujejo zastopanega davčnega zavezanca. Namen in pomen davčnega zastopnika je, da davčnemu zavezancu olajša izpolnjevanje obveznosti in uveljavljanje pravic po ZDDV-1.

V pravilniku so izrecno določena dejanja, ki jih za davčnega zavezanca v davčnem

postopku opravlja davčni zastopnik, niti v ZDDV-1 niti s pravilnikom pa ni določena solidarna odgovornost zastopnika za plačilo DDV.

Davčni zastopnik iz obsega pooblastila, danega v skladu z določbami pravilnika, ni solidarno odgovoren za plačilo DDV, zato davčni organ v postopku davčne izvršbe terjaja davčnega zavezanca. Po določbi tretjega odstavka 4. člena pravilnika pa davčni zastopnik v okviru izpolnjevanja obveznosti iz naslova DDV in v mejah svojega pooblastila lahko tudi vplačuje DDV. V primeru, če davčni zastopnik tega ne opravlja, davčni organ o tem obvesti zavezanca ter mu s tem omogoči, da plača davek oziroma si uredi razmerje z davčnim zastopnikom (prekliče pooblastilo, postavi si novega davčnega zastopnika).

V pravilniku so torej urejena pravila, ki veljajo za davčnega zastopnika, davčni zavezanec pa lahko določi, da davčni zastopnik v davčnem postopku opravlja tudi druga dejanja in sicer v mejah danega pooblastila. V tem primeru nastopa davčni zastopnik tudi v vlogi pooblaščenca (53. člen Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP), dejanja v postopku, ki jih opravi pooblaščenec, pa imajo enak pravni učinek, kot če bi jih opravila stranka sama.

Pojem davčnega zastopnika ZDDV-1 se omenja tudi v drugem odstavku 50. člena. Drugi odstavek 50. člena ZDDV-1 določa, katere informacije mora uvoznik za uveljavljanje carinskega postopka 42 sporočiti pristojnemu carinskemu organu, da je blago iz 4. točke prvega odstavka istega člena oproščeno plačila DDV, če uvozu blaga sledi oproščena dobava blaga v skladu s 1. in 4. točko 46. člena tega zakona. Tako je oprostitev plačila DDV na podlagi te določbe možna le, če uvoznik v trenutku uvoza pristojnemu carinskemu organu zagotovi vsaj naslednje informacije:

- a) svojo identifikacijsko številko za DDV, ki jo izda davčni organ v Sloveniji ali identifikacijsko številko za DDV svojega davčnega zastopnika, ki je dolžan plačati DDV, ki jo izda davčni organ v Sloveniji;
- b) identifikacijsko številko za DDV prejemnika blaga, ki mu je blago dobavljeno v skladu s 1. točko 46. člena tega zakona, izdano v drugi državi članici, ali svojo identifikacijsko številko za DDV, izdano v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, če je blago predmet prenosa v skladu s 4. točko 46. člena tega zakona;
- c) dokaz, da je uvoženo blago namenjeno, da se odpelje ali odpošlje iz Slovenije v drugo državo članico.

Nadalje pravilnik v 3. členu določa, da davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa sedež v drugi državi članici, lahko uveljavi oprostitev plačila DDV ob uvozu blaga v skladu z drugim odstavkom 50. člena ZDDV-1 le, če se identificira za namene DDV ali če imenuje davčnega zastopnika. Davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa sedež v tretji državi ali na tretjem ozemlju, lahko uveljavi oprostitev plačila DDV ob uvozu blaga v skladu z drugim odstavkom 50. člena ZDDV-1 le, če se identificira za namene DDV in če imenuje davčnega zastopnika, ki za njegov račun izpolnjuje obveznosti iz naslova DDV.

Na podlagi petega odstavka 131. člena pravilnika davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji in opravi uvoz blaga, ki je oproščen plačila DDV v skladu z drugim odstavkom 50. člena ZDDV-1, predloži zahtevek za izdajo identifikacijske številke, preden bo vložil carinsko deklaracijo z zahtevkom za oprostitev plačila DDV. V tem primeru davčnemu zavezancu ni treba priložiti pogodbe ali predpogodbe oziroma drugega dokazila, iz katerega bi bil razviden njegov namen opravljati dejavnost v Sloveniji. Davčni organ temu davčnemu zavezancu izda identifikacijsko številko za DDV v treh dneh od vložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV.

Ne glede na peti odstavek 131. člena pravilnika davčnemu zavezancu, ki ima **sedež v drugi državi članici**, ni treba predložiti zahtevka za izdajo identifikacijske številke, če je določil davčnega zastopnika, ki bo zanj prevzel obveznosti iz naslova DDV. Davčni

zastopnik posreduje pisno pooblastilo davčnega zavezanca pristojnemu davčnemu uradu (sedmi odstavek 131. člena pravilnika).

V praksi se pojavlja vprašanje, ali bi lahko npr. špediter pooblastilo z davčnim zavezancem, ki nima sedeža v Sloveniji, podpisal za obdobje enega dne ali tedna oziroma ali bi bilo lahko obdobje pooblastila krajše kot je davčno obdobje. Tako bi se lahko zgodilo, da bi imel davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, znotraj istega davčnega obdobja tudi dva ali več davčnih zastopnikov.

Davčni zastopnik izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, plačuje DDV, vloga zahtevke za vračilo presežka odbitka DDV itd.). Ker je v četrtem odstavku 89. člena ZDDV-1 določeno, da je za davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji, davčno obdobje koledarski mesec, je nujno, da en davčni zastopnik zastopa pooblastitelja najmanj za celotno davčno obdobje, to je koledarski mesec, ne glede na to, da skleneta pooblastilo za obdobje, ki je krajše od koledarskega meseca (npr. od 15. 1. do 31. 1.). V tem davčnem obdobju (torej januar) davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ne more zamenjati davčnega zastopnika.

Nadalje iz določb ZDDV-1 izhaja, da se za eno davčno obdobje predloži en obračun (razen v primerih iz 88. a člena ZDDV-1). Na tej podlagi sam informacijski sistem omogoča predložitve le enega obračuna za celotno davčno obdobje in vsi morebitni naslednji predloženi obračuni za isto obdobje nadomestijo predhodno predloženega. Iz tega razloga informacijski sistem ne zagotavlja, da bi lahko več davčnih zastopnikov za eno davčno obdobje za istega davčnega zavezanca oddalo več obrazcev (DDV-O in RP-O).

Davčni zavezanci, ki imajo sedež v tretji državi ali na tretjem ozemlju, in so identifikacijsko številko za DDV pridobili že **pred 1. 1. 2011**, torej jim po takrat veljavni zakonodaji ni bilo treba imenovati davčnega zastopnika, morajo imenovati davčnega zastopnika in o tem obvestiti pristojni davčni urad.

Davčni zavezanci, ki imajo sedež v tretji državi ali tretjem ozemlju, ki predlagajo zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV **po 1. 1. 2011**, morajo na obrazcu DDV-P3 izpolniti podatke o davčnem zastopniku, saj se jim v nasprotnem primeru identifikacijska številka za DDV ne bo dodelila, razen v primeru, ko tak davčni zavezanec uporablja posebno ureditev za davčne zavezance, ki nimajo sedeža znotraj Unije, in opravljajo elektronske storitve osebam, ki niso davčni zavezanci.

Tako davčni zavezanec iz druge države članice (če se odloči za imenovanje davčnega zastopnika) kot davčni zavezanec iz tretje države lahko imenujeta davčnega zastopnika zgolj za postopek 42 pod pogojem, da ne bosta opravljala drugih transakcij na ozemlju Slovenije, za katere sta dolžna plačati DDV v skladu s 1. do 5. točko prvega odstavka 76. člena ZDDV-1. V kolikor bosta takšne transakcije opravljala, pa sta dolžna imenovati davčnega zastopnika za vse transakcije. Davčni zavezanec iz druge države članice mora tako v tem primeru pridobiti identifikacijsko številko za DDV in če se odloči za imenovanje davčnega zastopnika, ga mora imenovati za vse transakcije, ki jih bo opravljal.

V praksi se tudi pojavlja vprašanje glede odgovornosti za plačilo DDV davčnih zastopnikov, če se v naknadnem nadzoru ugotovi, da po uvedenem carinskem postopku 42 blago ni zapustilo Slovenije.

Po pojasnilu Carinske uprave RS je dolžnik za plačilo DDV na podlagi tretjega odstavka 204. člena Carinskega zakonika oseba, ki mora izpolniti obveznosti iz carinskega postopka, v katerega je bilo blago dano. Če pogoji za vnos v postopek niso bili izpolnjeni,

je dolžnik za plačilo DDV deklarant (v primeru indirektnega carinskega zastopanja je to špediter).

V primeru, da je blago ostalo v Sloveniji, pa je praviloma ta obveznost na uvozniku, to je osebi, ki jo je deklarant navedel v polje 8, in se je zavezala, da bo opravila dobavo v drugo državo članico. Carinski organi bodo dolg izterjali od deklaranta ali uvoznika (solidarna dolžnika).

Pojasnilo je usklajeno z Ministrstvom za finance.

- [Davčni zastopnik in njegova odgovornost za plačilo DDV](#) (17. 6. 2008)