

POPRAVLJANJE NAPAK PRI OBRAČUNU DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-149635/2011-2, 30. 4. 2012

Davčni zavezanec navaja, da se mu zdi nepošteno, da v primeru, ko ugotovi napako nekaj dni po oddaji obračuna DDV (in je zahteval vračilo DDV), tega ne more takoj popraviti, ampak lahko popravi le s samoprijavo in mora obračunati obresti.

V nadaljevanju pojasnjujemo:

ZDDV-1 v 88. b členu določa, da mora davčni zavezanec v primeru popravka napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu, od zneska DDV, ki je predmet popravka, obračunati in plačati obresti po evropski medbančni obrestni meri, povečani za predpisane odstotne točke. Taka ureditev pa ne pomeni, da gre po vsebini za zamudne obresti oziroma za zamudo pri plačilu davka, ampak gre za neke vrste pribitek oziroma nadomestilo za nekaznovanje. 88. b člen ZDDV-1 je vsebinsko povezan s kazenskimi določbami iz 141. a člena tega zakona, ki določa razbremenitev odgovornosti za prekršek.

V primeru popravljanja napak v obračunu DDV po 88. b členu ZDDV-1, davčni zavezanec s predčasnim plačilom davka iz naslova popravljenega zneska, ne more vplivati na rok, do katerega mora obračunati obresti oziroma ne more doseči, da bi obresti, povečane za predpisane odstotne točke, nehale teči prej. Gre za ureditev načina popravljanja napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu DDV, obračunsko obdobje pa je določeno z ZDDV-1. Davčni zavezanec predloži davčnemu organu obračun DDV za davčno obdobje, ki je določeno v 89. členu ZDDV-1. Ne more pa predložiti obračuna DDV za obdobje, ki je krajše od davčnega obdobja, razen če ni v ZDDV-1 drugače določeno.

Davčni zavezanec, ki naknadno, po predložitvi obračuna DDV davčnemu organu ugotovi, da v tem DDV obračunu ni pravilno obračunal davčne obveznosti, vendar pa je po tem obračunu že zahteval vračilo DDV, praviloma ne more že vloženega obračuna nadomestiti s popravljenim obračunom, tudi, če je bil obračun DDV predložen pred iztekom roka za predložitev tega obračuna. Izjemoma pa lahko davčni zavezanec predložen obračun DDV nadomesti z novim (popravljenim) obračunom, če v zvezi s predloženim obračunom še ni končan postopek davčnega nadzora po 129. členu ZDavP-2.

Z novelo ZDDV-1E (Uradni list RS, št. 78/11) je spremenjen način popravljanja napak oziroma podatkov za pretekla davčna obdobja v tekočem davčnem obdobju. Z ureditvijo v 88. b in 88. c členu Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11 in 78/11) se je na področju obračunov DDV poenotil način popravljanja napak. Z 88.b členom ZDDV-1 se tako poenostavlja postopek popravljanja podatkov za pretekla obdobja v tekočem obdobju in se uporablja za popravljanje napak iz preteklih obdobj. Z 88. c členom ZDDV-1 pa se poenostavlja postopek predložitve obračuna DDV, ki ga davčni zavezanec ni predložil v predpisanem roku.

Tako popravljanje napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu DDV kot tudi naknadna predložitev obračuna DDV je možno le do vročitve odmerne odločbe v postopku nadzora obračuna davka pri davčnem organu ali do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka.

ZDDV-1 v drugem odstavku 139. člena določa, da se za popravke DDV obračunov ne upoštevajo določbe 53., 54. in 55. člena Zakona o davčnem postopku-ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB4). To pomeni, da davčni zavezanec nima več na izbiro možnosti, da bi predložil popravek obračuna DDV na podlagi samoprijave, kot jo ureja ZDavP-2 v 55. členu.

Vendar pa je tudi pri spremenjeni ureditvi popravljanja napak v obračunu DDV treba izhajati iz namena, kot velja za predložitev davčnega obračuna na podlagi samoprijave, ta pa je, da se zavezanec pri popravku napake, pod pogoji in na način iz 88. b člena ZDDV-1 razbremeni odgovornosti za prekršek. ZDDV-1 v 141. a členu določa izjemo od prekrška pri popravkih napak v skladu z 88. b členom ZDDV-1 in pri naknadno predloženih obračunih DDV v skladu z 88. c členom ZDDV-1.

Davčni zavezanec v primeru popravka napak iz preteklih obdobij v tekočem obračunu, ker je bila davčna obveznost izkazana prenizko oziroma presežek previsoko, obračuna in plača obresti po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo DDV in ustreznim pribitkom glede na čas predložitve podatkov po poteku roka za vložitev davčnega obračuna.

Obresti se obračunajo od zneska DDV, ki je predmet popravka, ne glede na to, ali je imel davčni zavezanec v tistem obdobju, ko bi račun vključil v obračun DDV, preplačilo ali ne (ne ugotavlja se razlika v davku v tistem davčnem obdobju). Namreč poimenovanje »obresti« ne pomeni, da gre po vsebini za obresti, ampak je to nadomestilo za nekaznovanje. 88. b člen ZDDV-1 je vsebinsko povezan s kazenskimi določbami iz 141. a člena tega zakona, ki določa razbremenitev odgovornosti za prekršek. Obresti se obračunajo tudi v primeru, če je davčni zavezanec pozabil narediti samoobdavčitev (obrnjena davčna obveznost), obračunan znesek DDV pa bi bil enak znesku DDV, ki bi se lahko odbil.

Ureditev v 88. b členu ZDDV-1 se razlikuje od ureditve, ki jo za postopek »samoprijave« določa 55. člen ZDavP-2. Bistvo 88. b člena ZDDV-1 je, da se davčni zavezanec odgovornosti za prekršek razbremeni šele, ko popravek napake iz preteklega obdobja vključi v tekoči obračun DDV in ta obračun predloži davčnemu organu. Šele na tej podlagi lahko davčni organ opravi postopek nadzora obračuna, kar pomeni, da lahko davčni organ šele na tej podlagi ugotovi, ali je davčni zavezanec izpolnil pogoje, da se ne kaznuje za prekršek. Treba je upoštevati, da davčni zavezanec svojo davčno obveznost ugotovi v obračunu DDV, ki ga v predpisanem roku predloži davčnemu organu. Po določbi 145. člena ZDavP-2 se predložen davčni obračun šteje za izvršilni naslov. Davčni obračun pa postane izvršljiv, ko poteče rok za plačilo davka po obračunu davka. V skladu s tem ZDDV-1 v 88. b členu določa, da se predpisane obresti (po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta) povečane za predpisane kazenske točke, obračunajo od prvega dne, ki sledi zadnjemu delovnemu dnevu naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, v katerem bi moral biti vključen popravljen znesek DDV, do poteka roka za plačilo DDV po obračunu, če gre za povečanje davčne obveznosti. Pri popravku napake iz preteklega obdobja, ki pomeni zmanjšanje presežka DDV, pa se obresti obračunajo do dneva predložitve obračuna, v katerem je vključen popravljen znesek DDV.

Taka ureditev pa pomeni, da v primeru popravljanja napak v obračunu DDV po 88. b členu ZDDV-1, davčni zavezanec s predčasnim plačilom davka iz naslova popravljenega zneska, ne more vplivati na rok, do katerega mora obračunati obresti oziroma ne more doseči, da bi obresti prenehale teči prej.

V primeru predčasnega plačila davka, lahko »pride do preplačila davka«, v tem primeru se upošteva ureditev v 97. členu ZDavP-2, ki v primeru preplačila davka ureja tako imenovani »pobot« davka.

V skladu s četrtem odstavkom 88. b člena ZDDV-1 davčni zavezanec, ki je že predložil obračun DDV in naknadno ugotovi, da ni pravilno obračunal davčne obveznosti do izteka roka za predložitev tega obračuna, lahko že vloženi obračun nadomesti z novim, razen če je po tem obračunu že zahteval vračilo DDV. V primeru, ko je davčni zavezanec po tem obračunu zahteval vračilo DDV se mu na podlagi drugega odstavka 73. člena ZDDV-1

presežek DDV vrne v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV. Izjemoma lahko davčni zavezanec predložen obračun DDV nadomesti z novim obračunom, če v zvezi s predloženim obračunom še ni končan postopek davčnega nadzora po 129. členu ZDavP-2. To pomeni, da davčni organ v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV preverja upravičenost zahtevka za vračilo na podlagi predloženega obračuna DDV. Davčni zavezanec v tem primeru lahko predloži popravljene podatke na poziv davčnega organa ali predlaga davčnemu organu (pristojnemu uradniku, ki opravlja davčni nadzor) popravek predloženega obračuna DDV s predložitvijo pravih podatkov (v papirni obliki ali kot lastni dokument preko sistema eDavki). Rok za vračilo DDV (21 dni) v tem primeru začne teči od dneva predložitve popravljenega davčnega obračuna.

Če predloženi obračun DDV vključuje tudi popravke za pretekla obdobja, je treba obračunati tudi predpisane obresti iz 88. b člena ZDDV-1.