

ZASTARANJE OBVEZNOSTI IN POPRAVEK ODBITKA DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-190743/2012-02, 28. 5. 2012

Prejeli smo vprašanje glede popravka odbitka DDV pri odpisih obveznosti, ki zastarajo. Gre za primere odprtih postavk (obveznosti), ki jih davčni zavezanec ne namerava plačati:

- ker dobavitelj del ni opravil kvalitetno,
- ker je dobavitelj zaračunal preveč,
- ker dobavitelj plačila ne terja.

Obveznosti so zapadle in so stare več kot 3 leta. V nekaterih primerih gre tudi za obveznosti do povezanih oseb. V zvezi z vprašanjem, ali je davčni zavezanec dolžan popraviti odbitek DDV, ko obveznost zastara oziroma jo odpiše zaradi zastaranja, pojasnujemo:

V primeru odpisa obveznosti, ki so zastarale, davčnemu zavezancu ni treba popravljati odbitka DDV. Pri tem pa opozarjamo, da je treba odbitek DDV popraviti v vseh tistih primerih, ko ostanejo obveznosti delno ali v celoti neplačane, dejansko pa se je zmanjšala davčna osnova opravljenih dobav, kot je primer odpovedi od nakupa ali naknadno znižanje cene.

Kot navaja računovodski servis, davčni zavezanec v poslovnih knjigah izkazuje obveznosti, ki so po določbah Obligacijskega zakonika zastarale. Pri nabavi je zavezanec odbil DDV, ker je bila nabava blaga oziroma storitev povezana z opravljanjem njegove obdavčene dejavnosti. V pojasnilu, ki ga računovodski servis omenja, je Davčna uprava RS zavzela stališče, da v primeru zastaranja obveznosti do dobaviteljev, ni treba popravljati odbitka DDV, če se davčna osnova pri tem ni spremenila.

Davčni zavezanec, ki je v skladu s prvim odstavkom 63. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11 in 78/11) uveljavljal pravico do odbitka DDV, mora te odbitke naknadno popraviti, če se naknadno ugotovi, da so bili odbitki previsoki ali prenizki.

ZDDV-1 v prvem odstavku 68. člena določa, da mora davčni zavezanec prvotni odbitek DDV popraviti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Takšen primer je, če davčni zavezanec napravi napako, ali če naknadno ugotovi drugačen odbitni delež.

Drugi odstavek 68. člena ZDDV-1 zahteva, da davčni zavezanec popravi odbitek DDV, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek. Med primeri, ki pridejo v poštev, zakon navaja odpovedi nakupov in znižanja cen. Sem spadajo tudi primeri nezmožnosti poplčila, ki jih navaja 39. člen ZDDV-1.

Obveznost popravka odbitka DDV je povezana s popravki davčne osnove in obračunanega DDV, ki jih ZDDV-1 predpisuje v 39. členu. Kupec namreč ni upravičen do odbitka tistega DDV, ki ga je naknadno zmanjšal njegov dobavitelj.

Drugi odstavek 39. člena ZDDV-1 določa, da se davčna osnova in znesek obračunanega DDV zmanjša pri **preklicu naročila, vračilu ali znižanju cene po opravljeni dobavi**. Davčni zavezanec lahko popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če pisno obvesti kupca o znesku DDV, za katerega kupec nima pravice do odbitka DDV.

Če ostane terjatev neplačana, pa ZDDV-1 v drugem odstavku 39. člena dovoljuje popravek obračunanega DDV v naslednjih primerih neplačila:

- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku, v katerem ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti,
- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o uspešno zaključenem postopku prisilne poravnave, v katerem ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti,
- na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o ustavitvi izvršilnega postopka oziroma druge listine, iz katere je razvidno, da v zaključenem izvršilnem postopku ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti,
- če ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti, ker je bil dolžnik izbrisan iz sodnega registra oziroma drugih ustreznih registrov ali predpisanih evidenc,
- od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma stečajnem postopku.

ZDDV-1 torej ne predpisuje popravka obračunanega DDV za primere, ko terjatev zastara in ne gre za katerega od primerov določenih v navedeni določbi.

Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva 112) ureja popravke odbitkov v členih 184 do 192. Direktiva 112 določa, da se začetni odbitek popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen. Po določbah Direktive 112 se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev. Če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane in v primeru tatvine, lahko države članice vseeno zahtevajo popravek. Države članice določijo podrobnosti za uporabo členov 184 in 185. Iz določb Direktive 112 torej izhaja, da se odbitek DDV načeloma ne popravi, če ostanejo transakcije neplačane, vendar pa države članice lahko zahtevajo popravek. Za ta primer morajo države članice določiti podrobnosti.

Z zastaranjem preneha pravica zahtevati izpolnitev obveznosti. Z zastaranjem preneha pravica do sodnega varstva, sama obveznost pa ne preneha. Pravica zahtevati prisilno izpolnitev preneha zaradi poteka določenega časa in zaradi pasivnosti upravičenca. Od nastopa zastaranja več ni mogoče s prisilnimi sredstvi zagotoviti izvrševanja pravice. Z nastopom zastaranja pa ne preneha sama pravica. Pravica oziroma obveznost obstaja še naprej. Po poteku zastaralnega roka sodišče o zahtevku za plačilo denarnega zneska ne bo odločalo, ker je pravica zahtevati izpolnitev prenehala. Zastaranje nastopi, ko preteče z zakonom določen rok, v katerem bi bil upnik lahko zahteval plačilo. V skladu s 346. členom Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 97/07-UPB1) je splošni zastaralni rok 5 let in velja, če ni z zakonom določen poseben zastaralni rok. Med drugim je določen poseben zastaralni rok za terjatve iz gospodarskih pogodb, ki zastarajo v treh letih. Zastaranje je uvedeno zaradi pasivnosti upnika. Upnik ima pravico zahtevati izpolnitev, vendar te pravice ne uveljavlja. Zastaranje se pretrga z vložitvijo tožbe in z vsakim drugim upnikovim dejanjem zoper dolžnika pred sodiščem ali drugim pristojnim organom, da bi se ugotovila, zavarovala ali izterjala terjatev. Upnik mora torej vložiti tožbo ali opraviti drugo dejanje, ki izpolnjuje pogoje po 365. členu Obligacijskega zakonika pred nastopom zastaranja.

Računovodski servis v dopisu navaja primer neporavnane obveznosti, ker dobavitelj del ni opravil kvalitetno. Ob predpostavki, da je kupec blaga oziroma naročnik storitve plačal nižji znesek od prvotno dogovorjenega, ker je dobavitelj dobavil blago nižje kvalitete ali opravil storitev nižje kvalitete, gre po določbah ZDDV-1 za enega od primerov naknadnega znižanje cene po opravljeni dobavi, zato bi moral dobavitelj popraviti obračunani DDV na podlagi drugega odstavka 39. člena ZDDV-1. Prejemnik blaga ali storitev pa mora popraviti odbitek DDV.

Računovodski servis je navedel tudi primer, ko dobavitelj zaračuna preveč, pri tem pa ni navedel razlogov. Če je davčni zavezanec zaračunal za dobavo prevelik znesek (večji od prvotno dogovorjenega), mora ta davčni zavezanec naknadno zmanjšati obračunani DDV. Prejemnik blaga ali storitev pa mora zmanjšati prvotni odbitek DDV, ker je bil odbitek višji od odbitka, do katerega je bil upravičen.

Zadnje vprašanje se nanaša na obveznost, ki je neplačana, ker kupec ni vložil tožbe oziroma opravil drugega ustreznega dejanja in je obveznost zastarala. **Davčnemu zavezancu, ki odpiše obveznost, ki je dejansko zastarala, ni treba popravljati odbitka DDV.** Odpis obveznosti zaradi zastaranja namreč ne predstavlja razloga, zaradi katerega bi moral davčni zavezanec prvotni odbitek DDV popraviti, saj odbitek ni bil višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen in tudi ne predstavlja spremembe dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV. **Pri tem pa opozarjamo, da je treba odbitek DDV popraviti v vseh tistih primerih, ko ostanejo izkazane obveznosti delno ali v celoti neplačane, dejansko pa se je spremenila davčna osnova opravljene dobave, kot je primer odpovedi od nakupa ali naknadno znižanje cene.**