

NASTANEK OBVEZNOSTI OBRAČUNA DDV OD PRIDOBITEV BLAGA ZNOTRAJ UNIJE IN ODBITEK TEGA DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-750361/2012-2, 20. 2. 2013

V zvezi s spremembo določb Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12 in 83/12) glede nastanka obveznosti obračuna DDV od pridobitev blaga znotraj Unije se v praksi pojavljajo številna vprašanja davčnih zavezancev v primerih, ko je račun izdan pred opravljeno dobavo blaga znotraj Unije in vprašanja glede izpolnjevanja pogojev za odbitek DDV. V nadaljevanju pojasnjujemo:

1. Kdaj nastane obveznost obračuna DDV, če je dobavitelj izdal račun pred dobavo blaga znotraj Unije

ZDDV-1 v spremenjenem osmem odstavku 33. člena določa, da za dobave blaga, opravljene v drugo državo članico pod pogoji iz 46. člena tega zakona in za prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec za namene svojega podjetja v drugo državo članico z oprostitvijo DDV, nastane obveznost obračuna DDV na dan izdaje računa, ali če račun ni bil izdan, 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

Drugi odstavek 34. člena določa, da pri pridobitvah blaga znotraj Unije obveznost obračuna DDV nastane na dan izdaje računa. Če račun ni izdan, nastane obveznost obračuna DDV najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

Določbi sta povzeti po Direktivi Sveta 2006/112/ES. Ta v novem 67. členu določa, da če je pod pogoji iz člena 138 blago odposlano ali odpeljeno v državo članico, ki ni država, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne, dobavljeno z oprostitvijo DDV, ali če davčni zavezanec za namene svojega podjetja blago prenese v drugo državo članico z oprostitvijo DDV, nastane obveznost obračuna DDV ob izdaji računa ali, če račun ni bil izdan do navedenega datuma, ob izteku roka iz prvega odstavka člena 222. Člen 222 v prvem odstavku določa, da se račun za blago, dobavljeno v skladu s pogoji iz člena 138, ali opravljene storitve, za katere DDV plača prejemnik v skladu s členom 196, izda najpozneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

V primeru pridobitve blaga znotraj Unije nastane obveznost obračuna DDV na podlagi člena 69 Direktive Sveta 2006/112/ES ob izdaji računa, če pa račun ni bil izdan do navedenega datuma, nastane obveznost obračuna DDV ob izteku roka iz prvega odstavka člena 222.

Za določitev nastanka obveznosti obračuna DDV v primerih, ko je račun izdan pred opravljeno dobavo, je treba poleg določb, ki neposredno urejajo nastanek obveznosti obračuna za dobave blaga znotraj Unije in pridobitve blaga znotraj Unije, upoštevati tudi določbo 81. člena ZDDV-1, ki ureja obveznost izdajanja računov ter določbe 32. člena ZDDV-1, ki pojasnijo pomen pojma »obdavčljivega dogodka« in pojma »obveznost obračuna DDV«.

V skladu s prvim odstavkom 81. člena ZDDV-1 mora vsak davčni zavezanec zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za:

1. dobave blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec;
2. dobave blaga iz tretjega in četrtega odstavka 20. člena tega zakona;
3. dobave blaga, opravljene pod pogoji iz 46. člena tega zakona;
4. vsako predplačilo, ki ga prejme, preden je opravljena katera od dobav blaga iz 1. in 2. točke tega odstavka;

5. vsako predplačilo za storitve, ki ga prejme od drugega davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, preden so storitve dokončane.

Davčni zavezanec mora tako zagotoviti, da je izdan račun za vsako dobavo blaga in storitev, ki jih je opravil. Račun je dokument, ki se izda za dobavo blaga ali storitev, ki je dejansko opravljena.

Nov sedmi odstavek 81. člena ZDDV-1 določa rok za izdajo računa za dobave blaga, opravljene v drugo državo članico pod pogoji iz 46. člena tega zakona, in za opravljene storitve, za katere je DDV dolžan plačati prejemnik storitev v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES. Račun je treba izdati najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

»Obdavčljivi dogodek« pomeni dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. »Obveznost obračuna DDV« nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi je plačilo lahko odloženo.

Obdavčljivi dogodek za pridobitev blaga znotraj Unije nastane, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju Slovenije. Obdavčljivi dogodek pri pridobitvi blaga znotraj Unije tako sovпада z obdavčljivim dogodkom za dobavo blaga znotraj Unije, iz katere izhaja. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik.

Obdavčena pridobitev blaga znotraj Unije je opravljena, če je opravljena oproščena dobava blaga znotraj Unije. Tako dobava blaga znotraj Unije kot tudi pridobitev blaga znotraj Unije morata biti prikazani v obračunu DDV oziroma rekapitulacijskem poročilu. Primerjava rekapitulacijskih poročil in obračunov DDV med državami članicami ima svoj pomen le, kadar je obdavčljivi dogodek nastal v istem davčnem obdobju za dobavo kot za pridobitev blaga znotraj Unije.

Osnovno pravilo iz prvega odstavka 33. člena ZDDV-1, ki določa, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene in iz prvega odstavka 34. člena ZDDV-1, ki določa, da pri pridobitvah blaga nastane obdavčljivi dogodek, ko je opravljena pridobitev blaga znotraj Unije, se z novelo ZDDV-1G ni spremenilo. Pridobitev blaga se šteje za opravljeno, kadar se za dobavo podobnega blaga šteje, da je bila opravljena na ozemlju Slovenije.

Z novelo ZDDV-1G je obveznost obračuna DDV za pridobitev blaga znotraj Unije kot tudi za dobavo blaga znotraj Unije vezana na izdajo računa. Vendar pa sama izdaja računa ne pomeni tudi nastanka obdavčljivega dogodka, kar pomeni, da se izdaja računa pri obveznosti obračuna DDV uporabi šele takrat, ko je dobava blaga ali storitev oziroma pridobitev opravljena. V primeru, da račun ni bil izdan, pa nastane obveznost obračuna DDV najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek, saj se račun lahko izda od dneva dobave do skrajnega roka za obračun DDV.

V primerih, ko je račun izdan pred opravljeno dobavo blaga, še ne nastane obveznost obračuna DDV, ker obdavčljivi dogodek ni nastal in niso izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV.

Tako pri pridobitvah blaga znotraj Unije obveznost obračuna DDV nastane na dan izdaje računa le, če je račun izdan po opravljeni dobavi blaga in pred 15. dnem v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem je nastal obdavčljivi dogodek.

Namen navedenih določb, ki urejajo nastanek obveznosti obračuna DDV pri dobavi oziroma pridobitvi blaga v oziroma iz Unije, in s tem povezan rok za izdajo računa pri dobavah blaga v Unijo je vsekakor, da so pridobitve blaga znotraj Unije prijavljene v

istem davčnem obdobju, v katerem je dobava znotraj Unije vključena v rekapitulacijsko poročilo, s tem pa zagotovljena pravilnost izmenjanih informacij v določenem davčnem obdobju.

Iz tabele v nadaljevanju je razviden trenutek nastanka obveznosti obračuna DDV za dobave blaga znotraj Unije.

NASTANEK OBVEZNOSTI OBRAČUNA ZA DOBAVE BLAGA ZNOTRAJ UNIJE

Dobava blaga	Izdaja računa	Nastanek obveznosti obračuna	POROČANJE V RP-O
10. 1. 2013	ni izdan	15. 2. 2013	februar
10. 1. 2013	10. 1. 2013	10. 1. 2013	januar
10. 1. 2013	1. 2. 2013	1. 2. 2013	februar
10. 1. 2013	1. 3. 2013	15. 2. 2013*	februar
10. 1. 2013	7. 1. 2013	15. 2. 2013	februar

*V tem primeru je zavezanec kršil sedmi odstavek 81. člena ZDDV-1, po katerem mora izdati račun najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

Iz spodnjih tabel je razviden nastanek obveznosti obračuna DDV ter nastanek pravice do odbitka DDV za pridobitve blaga znotraj Unije.

NASTANEK OBVEZNOSTI ZA PRIDOBITEV BLAGA ZNOTRAJ UNIJE ŠE V 2012

Pridobitev blaga	Izdaja računa	Nastanek obveznosti obračuna	Mesec prejema računa	Nastanek pravice do odbitka DDV
20. 12. 2012	ni izdan	15. 1. 2013	ni prejet	ni odbitka
20. 12. 2012	19. 12. 2012	15. 1. 2013	december 2012	januar 2013
20. 12. 2012	20. 12. 2012	20. 12. 2012	december januar	december januar
20. 12. 2012	1. 1. 2013	1. 1. 2013	januar	januar
20. 12. 2012	25. 1. 2013	15. 1. 2013	januar	januar

NASTANEK OBVEZNOSTI ZA PRIDOBITEV BLAGA ZNOTRAJ UNIJE V 2013

Pridobitev blaga	Izdaja računa	Nastanek obveznosti obračuna	Mesec prejema računa	Nastanek pravice do odbitka DDV
10. 1. 2013	ni izdan	15. 2. 2013	ni prejet	glej tč. 2 in 3 tega pojasnila
10. 1. 2013	12. 1. 2013	12. 1. 2013	januar februar	januar februar
10. 1. 2013	1. 2. 2013	1. 2. 2013	februar	februar
10. 1. 2013	1. 3. 2013	15. 2. 2013*	marec	marec
10. 1. 2013	8. 1. 2013	15. 2. 2013	Januar	februar

*V tem primeru je davčni zavezanec kršil sedmi odstavek 81. člena ZDDV-1, ki določa, da mora izdati račun najkasneje 15. dan v mesecu, ki sledi mesecu, v katerem nastane obdavčljivi dogodek.

2. Sprememba c) točke prvega odstavka 67. člena ZDDV-1 glede pogojev za odbitek DDV (račun)

V zvezi z odbitkom DDV, ki ga davčni zavezanec obračuna od pridobitev blaga znotraj Unije, se zastavlja vprašanje, kaj pomeni sprememba c) točke prvega odstavka 67. člena ZDDV-1 v primeru, ko zavezanec ne prejme računa, ima pa drug dokument, na primer pogodbo, ki ima sestavine računa.

Sprememba c) točke prvega odstavka 67. člena ZDDV-1 predstavlja samo poenostavitev, saj pomeni, da davčni zavezanec lahko odbije DDV, ki ga obračuna od pridobitev blaga znotraj Unije tudi, če račun ne izpolnjuje vseh pogojev iz 80.a do 84.a člena ZDDV-1, pod pogojem, da v obračunu DDV navede vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV, ki ga je dolžan plačati za svoje pridobitve blaga.

Pogoji za uveljavljanje odbitka DDV so tako izpolnjeni tudi v primeru, ko ima davčni zavezanec drug dokument, ki ima sestavine računa.

3. Kdaj nastopi pravica do odbitka DDV, ki je obračunan od pridobitve blaga znotraj Unije

Davčni zavezanec v dopisu navaja, da Direktiva Sveta 2006/112/ES davčnemu zavezancu omogoča, da odbije vstopni DDV na dan, ko nastane obveznost obračuna in ne šele ob prejemu računa. Meni, da je naša zakonodaja glede trenutka, v katerem nastopi pravica do odbitka DDV neusklajena z Direktivo Sveta 2006/112/ES, zaradi katere bi bilo možno uporabiti določbo direktive neposredno. Navaja primer, ko je davčni zavezanec prejel račun za blago, pridobljeno znotraj Unije, in sicer:

Datum izdaje računa: 15. 1. 2013

Dobava blaga 17. 1. 2013

Prejem računa 5. 2. 2013

Na podlagi 62. člena ZDDV-1 nastane pravica do odbitka DDV v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV.

Pogoje za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki jih mora izpolnjevati davčni zavezanec, predpisuje 67. člen ZDDV-1. Na podlagi c) točke prvega odstavka 67. člena

mora davčni zavezanec za odbitke v skladu s točko c) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Unije, v obračunu DDV navesti vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV, ki ga je dolžan plačati za svoje pridobitve, in imeti račun.

ZDDV-1 nadalje v šestem odstavku 67. člena določa, da sme davčni zavezanec odbiti DDV ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel račune za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev.

Na podlagi člena 167 Direktive Sveta 2006/112/ES nastane pravica do odbitka DDV v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka. Ista direktiva v členu 178 predpisuje pogoje, ki jih mora davčni zavezanec izpolniti za uveljavljanje pravice do odbitka DDV. Za uveljavljanje pravice do odbitka v skladu s členom 168(c) v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Unije mora davčni zavezanec v obračunu DDV iz člena 250 navesti vse podatke, potrebne za izračun zneska DDV, ki ga je treba plačati za njegove pridobitve blaga znotraj Unije, in imeti račun, izdan v skladu z oddelki 3 do 5 poglavja 3 naslova XI Direktive Sveta 2006/112/ES.

Navedene določbe ZDDV-1 glede odbitka DDV je treba razumeti tako, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če ima račun v trenutku, ko se izteče rok za predložitev obračuna DDV za obdobje, v katerem je nastala obveznost obračuna DDV. Tako sta izpolnjena zakonska pogoja, da pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV ter da ima davčni zavezanec račun, ko uveljavlja odbitek DDV.

V danem primeru lahko davčni zavezanec, ki je račun prejel v februarju do izteka roka za predložitev obračuna DDV, odbije DDV v obračunu za mesec januar.