

UPOŠTEVANJE PREKLUZIVNEGA ROKA PRI PRIDOBITVAH BLAGA ZNOTRAJ UNIJE IN V PRIMERIH, KO JE PREJEMNIK BLAGA ALI STORITEV DOLOČEN KOT PLAČNIK DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-598441/2013-1, 14. 11. 2013

Na vprašanje v zvezi z upoštevanjem prekluzivnega roka za uveljavljanje pravice do odbitka DDV pri pridobitvah blaga znotraj Unije in v primerih, ko je prejemnik blaga ali storitev določen kot plačnik DDV, pojasnjujemo:

Če se v postopku davčnega nadzora ugotovi, da v primeru pridobitve blaga znotraj Unije ali v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti DDV ni bil obračunan, se davčnemu zavezancu naloži plačilo davka. Ker DDV ni bil obračunan pravočasno, se davčnega zavezanca lahko z globo kaznuje za prekršek. Če ni ugotovljeno, da je transakcija izvedena z namenom goljufije oziroma zlorabe določb ZDDV-1, lahko davčni zavezanec uveljavlja pravico do odbitka tega DDV. Navedeno velja tudi, če je prekluzivni rok za uveljavljanje odbitka DDV že potekel.

Davčni zavezanec, ki sam ugotovi, da v obravnavnih primerih ni pravočasno obračunal DDV, lahko ugotovljeno napako popravi v tekočem obračunu DDV v skladu z 88.b členom ZDDV-1, hkrati pa lahko uveljavlja tudi pravico do odbitka tega DDV. Navedeno velja tudi, če je prekluzivni rok že potekel. Od zneska obračunanega DDV, ki je predmet popravka, obračuna in plača predpisane obresti, povečane za ustrezni pribitek. Davčni zavezanec se v tem primeru lahko razbremeni odgovornosti za prekršek.

Če davčni zavezanec v obravnavanih primerih pravočasno obračuna DDV, pravice do odbitka pa ne uveljavlja takoj, se prekluzivni rok upošteva.

Po določbi 62. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13 in 46/13-ZIPRS1314-A) nastane pravica do odbitka DDV v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Pravica do odbitka DDV je bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Sistem odbitkov ima namen davčnega zavezanca v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh gospodarskih dejavnost, s čimer se zagotavlja nevtralnost obdavčitve z DDV.

ZDDV-1 v drugem odstavku 67. člena določa, da davčni zavezanec opravi odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu s prvim odstavkom tega člena. Če davčni zavezanec ne opravi odbitka DDV v tem davčnem obdobju, lahko odbije ta znesek DDV kadarkoli po tem davčnem obdobju, vendar ne pozneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV.

S potekom prekluzivnega roka premalo skrben davčni zavezanec, ki ni zahteval odbitka vstopnega davka, izgubi pravico do odbitka DDV. Možnost uveljavljanja pravice do odbitka brez kakršnih koli omejitev bi nasprotovala načelu pravne varnosti, ki zahteva, da se davčnega položaja davčnega zavezanca glede njegovih pravic in obveznosti nasproti davčni upravi ne more neskončno dolgo izpodbijati. Z določitvijo prekluzivnega roka se omeji pravico do odbitka DDV, vendar pa ta ukrep ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg cilja, tj. pravilno in pravočasno obračunavanje DDV. Tega ukrepa tako ni mogoče uporabiti na način, da bi sistematično lahko izpodbijal pravico do odbitka DDV.

Tako je Sodišče Evropske unije (v nadaljevanju: sodišče EU) glede omejitve pravice do odbitka DDV v primeru mehanizma obrnjene davčne obveznosti odločilo, da če ima davčna uprava na voljo podatke, potrebne za ugotovitev, da je davčni zavezanec kot prejemnik storitev zavezan za plačilo DDV, ne more – glede njegove pravice, da ta davek

odbije – naložiti dodatnih zahtev, ki bi lahko imele za posledico to, da bi bilo uveljavljanje te pravice popolnoma nemogoče.

Namen mehanizma obrnjene davčne obveznosti je izogniti se dvojni obdavčitvi in zagotoviti davčno nevtralnost. Kadar je jasno, da davčni dolg v skladu z mehanizmom obrnjene davčne obveznosti privede do pravice do odbitka, je treba zaradi davčne nevtralnosti odbitek dovoliti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, čeprav nekaterih formalnih zahtev davčni zavezanci niso izpolnili. Če ni tveganja izgube davčnih prihodkov, se obračune DDV, ki so bili napačno izpolnjeni, popravi po načelu davčne nevtralnosti. Tako tveganje ne obstaja, kadar se davčni dolg in pravica do odbitka izključujeta. Za nepravilen obračun transakcij se lahko vseeno naložijo primerne in sorazmerne kazni.

Čeprav je sodišče EU razsojalo le v primerih mehanizma obrnjene davčne obveznosti, je treba glede pravice do odbitka DDV enako razlago uporabiti tudi v primeru pridobitve blaga znotraj Unije.

Navedeno glede priznavanja odbitka DDV v primeru obrnjene davčne obveznosti in v primeru pridobitve blaga znotraj Unije velja, če transakcija ni bila izvedena z namenom goljufije ali z zlorabo določb ZDDV-1, tj. da transakcija ni bila opravljena z namenom pridobitve neupravičene davčne ugodnosti. V nasprotnem primeru se odbitka DDV ne prizna.

Če se torej **v postopku davčnega nadzora** ugotovi, da bi moral davčni zavezanec kot prejemnik blaga ali storitev v skladu z 2., 3. in 4. točko prvega odstavka 76. člena ali 76.a členom ZDDV-1 ali kot pridobitelj blaga znotraj Unije plačati DDV, se mu naloži plačilo davka. Ker DDV ni bil obračunan pravočasno, se davčnega zavezanca lahko z globo kaznuje za prekršek. Davčni zavezanec v tem primeru lahko uveljavlja pravico do odbitka tako obračunanega DDV, in sicer tudi, če je prekluzivni rok že potekel. Navedeno pa ne velja, če je transakcija povezana z goljufijo DDV.

Če pa **davčni zavezanec sam ugotovi napako**, ugotovljeno napako popravi v tekočem obračunu DDV v skladu z 88.b členom ZDDV-1. ZDDV-1 v prvem odstavku 88.b člena določa, da lahko davčni zavezanec najpozneje do vročitve odmerne odločbe v postopku nadzora obračuna davka pri davčnem organu oziroma do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka vključí popravke napak iz preteklih davčnih obdobj v tekoči obračun DDV. Če so torej izpolnjeni pogoji za popravljanje napak v tekočem obračunu, davčni zavezanec obračuna DDV, hkrati pa ima pravico do odbitka tega DDV. Navedeno velja tudi, če je prekluzivni rok že potekel.

Davčni zavezanec mora od zneska DDV, ki je predmet popravka, obračunati in plačati 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. Tako se obresti obračunajo tudi v primeru, če je davčni zavezanec pozabil narediti samoobdavčitev, obračunan znesek DDV pa bi bil enak znesku DDV, ki bi se lahko odbil.

Če je davčni zavezanec – kot prejemnik blaga oziroma storitev ali kot pridobitelj blaga znotraj Unije – pravočasno obračunal DDV, pravice do odbitka DDV pa ni uveljavljal v roku, določenem v drugem odstavku 67. člena ZDDV-1, pa pravice do odbitka DDV zaradi poteka prekluzivnega roka ne more več uveljaviti.