

SPREMEMBA OBROKOV AKONTACIJE NA PODLAGI ZAHTEVKA DAVČNEGA ZAVEZANCA

Pojasnilo DURS, št. 4200-54/2007-1, 20. 4. 2007

Pri odločanju o zahtevi za spremembo višine akontacije se **zastavlja vprašanje, ali se pri določitvi obrokov akontacije**, ki bodo dospeli v plačilo po oddaji zahteve za spremembo (zmanjšanje ali povečanje) višine akontacije oziroma po odločitvi davčnega organa o novi višini akontacije, **upoštevajo že dospeli in plačani obroki**. V zvezi z navedenim vprašanjem pojasnjujemo:

1. Davčni zavezanci, ki oddajajo obračun davka od dohodkov pravnih oseb

V skladu z osmim odstavkom 371. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 lahko davčni zavezanec, pri katerem se davčna osnova za tekoče davčno obdobje razlikuje od davčne osnove za predhodno davčno obdobje, od davčnega organa zahteva spremembo višine akontacije. Davčni zavezanec vloži zahtevo najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije, sestavni del zahteve pa je davčni obračun za tekoče davčno obdobje pred vložitvijo vloge, ocena davčne osnove za tekoče leto ter podatki, ki dokazujejo spremembo ocene davčne osnove. O zahtevi za spremenjeno višino akontacije mora davčni organ odločiti v 15 dneh.

Peti in šesti odstavek 371. člena ZDavP-2 sicer določata, da za razliko v višini akontacije, ki nastane zaradi spremembe davčne osnove na podlagi novega davčnega obračuna, zavezanec za že dospele obroke akontacije plača pri prvem naslednjem obračunu; če pa je višina akontacije na podlagi novega davčnega obračuna manjša, se preplačila zapadlih in plačanih obrokov akontacije zavezancu vrnejo oziroma pobotajo, vendar iz strukture 371. člena ZDavP-2, ki ureja akontiranje davka po davčnem obračunu, ni razvidno, da bi se ta dva odstavka nanašala tudi na poračune že plačanih obrokov akontacije v primerih, ko vloži davčni zavezanec zahtevo za spremembo višine akontacije na podlagi spremenjene (ocenjene) davčne osnove. Prej navedena odstavka sledita četrtemu odstavku, ki določa, da je akontacija davka enaka znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje, iz česar gre sklepati, da se nanašata le na poračune razlik obrokov akontacije, ki so zapadli in plačani v začetku novega davčnega obdobja, ko davčna osnova po davčnem obračunu za predhodno obdobje, ki je podlaga za akontiranje v tekočem davčnem obdobju, še ni ugotovljena. Poracun že zapadlih in plačanih obrokov akontacije za tekoče obdobje je v tem primeru smiselno predvsem zato, ker se obravnavana podlaga za izračun akontacije v tekočem obdobju po predložitvi davčnega obračuna za preteklo obdobje praviloma ne spreminja več oziroma se lahko spreminja le po posebej določenih pravilih.

Za osmim in devetim odstavkom 371. člena ZDavP-2, ki urejata možnost vlaganja zahtevka za spremembo višine akontacije in odločanje davčnega organa o tem zahtevku, pa ni nobenih dodatnih določb glede poročuna obrokov akontacije zaradi razlik v višini akontacije, ki nastane zaradi spremenjene davčne osnove.

Da se peti in šesti odstavek 371. člena ZDavP-2, ki urejata poračune že plačanih obrokov, ne nanašata tudi na poračune obrokov ob spremembi višine akontacije na podlagi ocenjene davčne osnove, gre sklepati tudi iz drugih določb 371. člena ZDavP-2. Iz določb osmega odstavka tega člena je razvidno, da zavezanec lahko vlogo za spremembo višine akontacije vloži ob vsaki spremembi davčne osnove, celo večkrat letno, če se spremeni predhodno ocenjena davčna osnova, zato tudi iz teh določb izhaja, da ni razloga za upoštevanje že plačanih obrokov (poročuna) pri določitvi obrokov akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta. Ob takem načinu bi lahko prišlo tudi do večkratnega poročuna predhodno že plačanih obrokov, kar pa glede na to, da se bo obveznost poročunala še na podlagi letnega davčnega obračuna, ni utemeljeno.

Glede na navedeno je pri izdajanju odločb na podlagi zahteve davčnega zavezanca za spremembo višine akontacije treba upoštevati, da se na novo ugotovljena višina akontacije (na podlagi ocene davčne osnove) upošteva le pri določitvi preostalih obrokov akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, že plačani obroki pa se ne poračunajo. Poračunali se bodo pri letnem obračunu. Ta novi obrok se določi do predložitve novega davčnega obračuna, torej (praviloma) tudi za prva dva meseca novega davčnega obdobja.

2. Davčni zavezanci, ki oddajajo obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti

V skladu s prvim odstavkom 299. člena ZDavP-2 lahko davčni zavezanec, katerega davčna osnova za tekoče davčno leto se razlikuje od davčne osnove za predhodno davčno leto, od davčnega organa zahteva spremembo višine predhodne akontacije. Davčni zavezanec vloži zahtevo najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka predhodne akontacije in priloži davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti za tekoče davčno leto pred vložitvijo zahteve, oceno davčne osnove za tekoče leto ter podatke, ki dokazujejo spremembo davčne osnove. O zahtevi za spremenjeno višino akontacije davčni organ odloči z odločbo v 15 dneh od predložitve zahteve.

Če je nova višina predhodne akontacije manjša, se obroki predhodne akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta sorazmerno zmanjšajo (četrty odstavek 299. člena ZDavP-2).

Iz zakonske določbe izhaja, da se pri določitvi preostalih obrokov akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, upoštevajo tudi obroki, ki so bili plačani do predložitve zahteve davčnega zavezanca za spremembo višine akontacije. Novi obroki se torej določijo tako, da se za že plačane obroke predhodne akontacije sorazmerno zmanjšajo obroki predhodne akontacije dohodnine, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta. V novem davčnem letu se do predložitve novega davčnega obračuna plačujejo obroki, izračunani iz ocenjene predhodne akontacije, vendar brez upoštevanja sorazmernega znižanja.