

POPRAVEK OBRAČUNA DDPO, V KATEREM JE IZKAZANA DAVČNA IZGUBA

Pojasnilo DURS, št. 4200-97/2009, 12. 6. 2009

Davčna uprava RS je prejela vprašanje davčnega zavezanca, na kakšen način lahko popravi obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 in obračun za leto 2008, v katerih je izkazana davčna izguba. Davčni zavezanec je naknadno ugotovil, da izkazane izgube v davčnih obračunih za leti 2007 in 2008 ni vsebinsko pravilno ugotovil. Da bi bila davčna izguba ugotovljena v pravilni višini, bi bilo treba obračun davka popraviti. Od pravilne višine davčne izgube je namreč odvisen znesek, ki bi ga v prihodnjih davčnih obdobjih zavezanec lahko uveljavljal za zmanjševanje svoje pozitivne davčne osnove.

Vprašanje glede možnosti oziroma pogojev za popravljanje davčnega obračuna se nanaša tako na primere, ko se davčna izguba zvišuje, kot tudi na primere, ko se davčna izguba znižuje.

1. Popravljanje davčnega obračuna po 53. členu ZDavP-2

V zvezi s predložitvijo popravka obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008 je davčni zavezanec že sam ugotovil, da lahko v primeru, če od vložitve nepravilnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (DDPO) za leto 2008 še ni poteklo 30 dni, popravi pomanjkljivosti oziroma pomote v davčnem obračunu na podlagi 53. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08 – ZDDKIS in 125/08) in sicer z vložitvijo popravljenega davčnega obračuna preko e-davkov.

Ureditev v 53. členu ZDavP-2 davčnim zavezancem omogoča, da v kratkem roku, to je v roku 30 dni po predložitvi davčnega obračuna, sami popravijo pomanjkljivosti oziroma pomote v predloženem davčnem obračunu in ga v tem roku tudi predložijo davčnemu organu. Za takšno popravljanje davčnega obračuna v zakonu niso predpisani dodatni formalni pogoji, kot je to določeno za popravljanje davčnega obračuna po 54. oziroma 55. členu ZDavP-2. Davčni zavezanec v tem roku lahko v popravljenem davčnem obračunu tako zniža kot tudi poveča davčno obveznost, različno pa so za te primere določeni učinki popravljenega davčnega obračuna. Če davčni zavezanec v popravljenem davčnem obračunu poveča davčno obveznost, popravljen davčni obračun učinkuje od dneva, od katerega je imel učinek obračun, ki se popravlja. Če pa davčni zavezanec zniža davčno obveznost, popravljen davčni obračun učinkuje od dneva predložitve popravljenega davčnega obračuna.

To pomeni, da je v primeru, kadar mora zavezanec na podlagi popravljenega obračuna, predloženega v skladu s tem členom, doplačati davčno obveznost, rok za plačilo identičen roku za plačilo po obračunu, ki se popravlja. Posledično mora zavezanec v takšnem primeru za znesek doplačila obračunati in plačati tudi zamudne obresti, če je rok za plačilo obveznosti po prvem obračunu že potekel. V primeru znižanja davčne obveznosti pa zavezanec, glede na predpisane učinke popravka obračuna, ni upravičen do obresti od razlike za vračilo.

2. Popravljanje davčnega obračuna na podlagi samoprijave – 55. člen ZDavP-2

V nadaljevanju davčni zavezanec ugotavlja, da ZDavP-2 v 55. členu ne ureja popravljanja davčnega obračuna, če je v davčnem obračunu izkazana previsoka davčna izguba in je že potekel rok 30 dni, ki omogoča popravljanje davčnega obračuna na podlagi 53. člena ZDavP-2. Navaja tudi, da ZDavP-2 ureja le možnost vlaganja popravkov obračuna DDPO, v kolikor je bila v obračunu DDPO nepravilno izkazana prenizka (55. člen ZDavP-2) oziroma previsoka (54. člen ZDavP-2) davčna obveznost. V konkretnem primeru pa v davčnem obračunu davčna obveznost sploh ni bila ugotovljena, ker je izkazana davčna izguba.

Pri odgovoru na to vprašanje je treba izhajati iz namena instituta samoprijave, s katerim

se želi davčne zavezanec spodbuditi, da bi morebitne kasneje ugotovljene nepravilnosti v davčnem obračunu sporočili davčnemu organu, in se tako pod določenimi pogoji razbremenili odgovornosti za prekršek.

V ZDavP-2 ni neposredno urejeno popravljanje davčnega obračuna, če se v popravljenem davčnem obračunu spreminja samo višina izkazane davčne izgube. V primeru, ko zavezanec želi na podlagi samoprijave predložiti obračun DDPO, s katerim bi popravil obračun DDPO, v katerem je bila izkazana previsoka izguba, je samoprijava možna, čeprav v tem obračunu ne bo neposredno ugotovljen premalo plačan oziroma neplačan davek. Zato posledično tudi ni možno v celoti izvajati določbe 55. člena ZDavP-2, po kateri se premalo oziroma neplačani davek poveča za obresti po medbančni obrestni meri, povečani za predpisane odstotne točke. Prav tako v tem primeru tudi ne bo možno v celoti izpolniti obrazca »Podatki v zvezi s predložitvijo obračuna davka na podlagi samoprijave« (priloga 4), ki je sestavni del tako popravljenega obračuna.

Treba je upoštevati, da lahko zavezanec davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Tako bo samoprijava v delu, ki se nanaša na neplačilo davka, realizirana šele v naslednjih obračunih DDPO. Zato je tudi v tem primeru davčnemu zavezancu treba dati možnost, da izkoristi pravico do samoprijave in se tako razbremeni odgovornosti za prekršek, če v popravljenem davčnem obračunu predloži resnične, pravilne in popolne podatke.

3. Popravljanje davčnega obračuna, če je davčna obveznost izkazana previsoko – 54. člen ZDavP-2

Davčnega zavezanca tudi zanima, kako je s popravljanjem davčnega obračuna v primeru, če zavezanec naknadno ugotovi, da je v predloženem davčnem obračunu izkazana prenizka davčna izguba. Ker se s popravljenim davčnim obračunom želi doseči le spremembo višine davčne izgube, sama davčna obveznost v tem primeru ni ugotovljena. Glede na to, da 54. člen ZDavP-2 ureja le možnost vlaganja popravkov obračuna DDPO, če je bila v predloženem obračunu DDPO davčna obveznost izkazana previsoko, sprašuje, kako je možno popraviti davčni obračun v takem primeru.

Podobno kot pri samoprijavi, ta konkretni primer v ZDavP-2 ni neposredno urejen, vendar je tudi v tem primeru treba upoštevati, da prenizko izkazana davčna izguba lahko vpliva na davčno obveznost v naslednjih davčnih obdobjih. Davčni zavezanec lahko na podlagi 36. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list 117/06, 56/08, 76/08 in 5/09) davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, kar pomeni, da bo znižanje davčne obveznosti realizirano šele v naslednjih davčnih obdobjih, s tem pa bo posredno izpolnjen namen iz 54. člena ZDavP-2.

Davčni zavezanec mora popravljenemu davčnemu obračunu priložiti obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčna izguba izkazana prenizko. Prav tako tudi za ta primer veljajo pravila iz 54. člena ZDavP-2 glede postopanja davčnega organa v zvezi s sprejemom popravljenega davčnega obračuna.

4. Popravljanje davčnega obračuna, ko je že potekel 12 mesečni rok iz 54. člena ZDavP-2

Zadnje vprašanje pa je, kako je možno doseči popravek obračuna, ko zaradi poteka 12 mesečnega roka, uporaba postopka po 54. členu ZDavP-2 ni več mogoča.

V zvezi s tem je treba upoštevati, da časovna omejitev popravkov obračuna v 54. členu ZDavP-2 ne pomeni, da zavezanci izgubijo pravico do popravka in posledično vračila davka. V teh primerih se zahtevke zavezancev obravnava v postopku davčnega nadzora. Kot to določa že 54. člen ZDavP-2, je tudi v teh primerih smiselno, da zavezanec zahtevi priloži popravljen davčni obračun in obrazložitev o razlogih, zaradi katerih je davčna

obveznost izkazana previsoko oziroma davčna izguba izkazana prenizko. Davčna obveznost se v teh primerih lahko spremeni (zniža) le v postopku davčnega nadzora. Izvršilni naslov za vračilo davka v tem primeru ne bo popravljen davčni obračun, ampak odločba, izdana v postopku kontrole oziroma v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. Popravljen obračun, ki ga bo davčni zavezanec priložil zahtevku, v tem primeru nima narave izvršilnega naslova po 145. členu ZDavP-2, pomeni le predložitev dokumenta davčnemu organu v postopku odločanja o zahtevku davčnega zavezanca.