Številka: 4230-234/2020-1

Datum: 14. 05. 2021

Zadeva: Prekluzivni rok pri uveljavljanju odbitka DDV

Zaradi več vprašanj davčnih zavezancev, ki se nanašajo na razlago drugega odstavka 67. člena ZDDV-1[[1]](#footnote-1), izdaja Finančna uprava RS na podlagi drugega odstavka 13. člena ZDavP-2[[2]](#footnote-2) na to temo naslednje pojasnilo.

V skladu z ustaljeno sodno prakso sodišča Evropske Unije (v nadaljevanju sodišče EU) je pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se je načeloma ne sme omejiti. Pravica do odbitka DDV se načeloma uveljavlja v obdobju, v katerem je nastala, in sicer takrat, ko nastane obveznost za obračun davka. Kljub temu se lahko davčnemu zavezancu dovoli odbitek, čeprav pravice ni uveljavljal v obdobju, v katerem je nastala, če so izpolnjeni pogoji in spoštovani postopki, določeni v nacionalnih ureditvah.[[3]](#footnote-3)

V skladu z drugim odstavkom 67. člena ZDDV-1 opravi davčni zavezanec 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 (prekluzivni rok).

Sodišče EU je že razsodilo, da se prekluzivnega roka, ki poteče in katerega posledica je, da se premalo skrbnega davčnega zavezanca, ki ni zahteval odbitka DDV, kaznuje s tem, da izgubi pravico do odbitka, ne more šteti za nezdružljivega s sistemom, določenim z Direktivo o DDV[[4]](#footnote-4), če ta rok, prvič, velja enako za analogne pravice na davčnem področju, ki temeljijo na nacionalnem pravu, in za tiste, ki temeljijo na pravu Unije (načelo enakovrednosti), in drugič, v praksi ne onemogoča ali čezmerno otežuje uveljavljanja pravice do odbitka (načelo učinkovitosti).[[5]](#footnote-5)

V zvezi z načelom učinkovitosti je sodišče EU že ugotovilo, da prekluzivni rok dveh let sam po sebi ne more v praksi onemogočiti ali čezmerno otežiti uveljavljanja pravice do odbitka, saj člena 167 in 179, prvi odstavek, Direktive o DDV omogočata državam članicam, da od davčnega zavezanca zahtevajo, da uveljavlja pravico do odbitka v tistem obdobju, v katerem je ta pravica nastala.

Da je prekluzivni rok za uveljavljanje pravice do odbitka DDV iz drugega odstavka 67. člena ZDDV-1 v skladu s pravom Evropske unije, je potrdilo tudi Vrhovno sodišče RS v sodbi št. [X Ips 4/2015 z dne 13. 4. 2016](http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2015081111395564/).

V skladu s členom 167 Direktive o DDV pravica do odbitka DDV sicer nastane hkrati z obveznostjo obračuna davka, vendar je njeno uveljavljanje v skladu s členom 178 te direktive načeloma mogoče šele, ko ima davčni zavezanec račun.[[6]](#footnote-6) Skladno s tem je zato treba v nekaterih posebnih primerih, ko se izdaja računa ne zgodi istočasno z dobavo blaga, določbo drugega odstavka 67. člena ZDDV-1 razlagati na način, da začne rok za odbitek teči z dnem prejetja računa, ki je podlaga za odbitek DDV.

Sodišče EU je v sodbi z dne 21. marca 2018 v zadevi Volkswagen AG, [C-533/16](http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=200484&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5954079), odločilo, da v konkretnih okoliščinah, ko je bila dobava zadevnega blaga opravljena med letoma 2004 in 2010, vendar so družbe Hella šele leta 2010 z izdajo računov, ki so vključevali DDV, popravile DDV, pri pristojnem nacionalnem organu pa vložile dodatne obračune DDV in plačale znesek DDV, dolgovan državni blagajni, za družbo Volkswagen objektivno ni bilo mogoče, da bi pred tem popravkom uresničila svojo pravico do vračila, saj pred tem ni imela računov niti ni vedela, da se DDV dolguje. Zgolj po tem popravku so bili namreč izpolnjeni vsebinski in formalni pogoji, ki dajejo pravico do odbitka DDV, in je torej družba Volkswagen lahko zahtevala, da se ji v skladu z Direktivo o DDV in načelom davčne nevtralnosti odvzame breme dolgovanega ali plačanega DDV. Glede na to, da je družba Volkswagen ravnala skrbno, in ker ne obstaja zloraba ali tajni dogovor za zlorabo z družbami Hella, ni mogoče s prekluzivnim rokom, ki naj bi začel teči s trenutkom dobave blaga in bi za nekatera obdobja potekel pred tem popravkom, veljavno zanikati pravice do vračila DDV.

Pravica do odbitka DDV v skladu z 62. členom ZDDV-1 nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Obveznost za obračun DDV je določena v 33. členu tega zakona in praviloma nastane takrat, ko je blago dobavljeno ali je storitev opravljena.

Davčni zavezanec lahko uveljavlja odbitek DDV v davčnem obdobju, v katerem izpolnjuje pogoje iz prvega odstavka 67. člena ZDDV-1. Če davčni zavezanec odbitka DDV ne opravi v davčnem obdobju, v katerem je pridobil pravico do odbitka, lahko DDV odbije v skladu z drugim odstavkom 67. člena ZDDV-1 ta znesek 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.

Davčni zavezanec lahko torej odbije DDV od nabav blaga, ki ga ima na zalogi in ga je nabavil preden je razpolagal z identifikacijsko številko za DDV, če še ni potekel rok za uveljavljanje odbitka DDV – zadnji dan davčnega obdobja koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je nastala pravica do odbitka in če je blago bilo ali je namenjeno transakcijam, ki so obdavčene z DDV (blago ni bilo dobavljeno – prodano pred datumom pridobitve identifikacijske številke za DDV).

ZDDV-1 sledi sodbam sodišča EU in načelu nevtralnosti, ki zahteva, da se odobri odbitek DDV, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če davčni zavezanec nekaterih postopkovnih zadev ni izpolnil, t.j. identifikacija za namene DDV. Drugi odstavek 67. člena ZDDV-1 navaja »obdobje«, v katerem je davčni zavezanec pridobil pravico do odbitka. To je takrat, ko je imel davčni zavezanec vsebinske pogoje za odbitek. Pravica do odbitka je torej priznana že, ko so izpolnjeni vsebinski pogoji, tako tudi prekluzivni rok za uveljavljanje te pravice začne teči, preden davčni zavezanec pridobi identifikacijsko številko za namene DDV.

Za nabave osnovnih sredstev pa je treba upoštevati tudi določbo 68. člena ZDDV-1. V skladu s prvim odstavkom tega člena ZDDV-1 mora davčni zavezanec prvotni odbitek popraviti, če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek mora v skladu z drugim odstavkom navedenega člena ZDDV-1 davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen. S spremembo dejavnikov, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek DDV v skladu z drugim odstavkom 68. člena ZDDV-1, je na podlagi prvega odstavka 110. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik[[7]](#footnote-7) mišljena sprememba pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe osnovnega sredstva, naknadna sprememba teh pogojev pa privede do večjega ali manjšega odbitka DDV glede na začetno stanje.

Z začetkom obračunavanja DDV od transakcij, ki se nanašajo na nabavo osnovnega sredstva, in ki se v celoti uporablja za namene obdavčenih transakcij, so se spremenili dejavniki, odločilni za odbitek DDV. Davčni zavezanec je namreč z začetkom obračunavanja DDV pridobil pravico do odbitka DDV od nabave teh osnovnih sredstev, vendar samo v delu do poteka obdobja popravka odbitka DDV, ki se nanaša na osnovna sredstva (in nepremičnine).

Glede višine pravice do odbitka DDV od nabav osnovnih sredstev pred identifikacijo je treba upoštevati določbo 69. člena ZDDV-1. Davčni zavezanec lahko odbije DDV v višini, ki ustreza razliki med celotnim odbitnim DDV (z računa) in sorazmernemu delu DDV od katerega davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka, ker še ni bil identificiran za namene DDV in ni obračunaval DDV (opravljal je dejavnost kot „mali davčni zavezanec” iz 94. člena ZDDV-1). Sorazmerni del DDV, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, se izračuna na podlagi razdelitve odbitka DDV na 5 let (za osnovna sredstva) oziroma 20 let (za nepremičnine) v povezavi s 111. členom Pravilnika.

V nadaljevanju posredujemo odgovore na nekatera vprašanja v zvezi s prekluzivnim rokom:

1. Mali davčni zavezanec nabavi osnovno sredstvo, čez tri leta se identificira za namene DDV. Ali se šteje, da je začel teči rok za odbitek DDV, ko je nabavil osnovno sredstvo ali ko se je identificiral za namene DDV?

Glede višine pravice do odbitka DDV od nabav osnovnih sredstev pred identifikacijo je treba upoštevati določbo 69. člena ZDDV-1. Davčni zavezanec lahko odbije DDV v višini, ki ustreza razliki med celotnim odbitnim DDV (z računa) in sorazmernemu delu DDV, od katerega davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka, ker še ni bil identificiran za namene DDV in ni obračunaval DDV (je opravljal oproščeno dejavnost - kot »mali davčni zavezanec« iz 94. člena ZDDV-1). Sorazmerni del DDV, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka, se izračuna na podlagi razdelitve odbitka DDV na 5 let (za osnovna sredstva) oziroma 20 let (za nepremičnine) v povezavi s 111. členom Pravilnika.

V izpostavljenem primeru začne teči prekluzivni rok za odbitek iz drugega odstavka 67. člena ZDDV-1 z dnem, ko so izpolnjeni vsebinski pogoji za odbitek, hkrati pa je glede upravičenosti in višine odbitka DDV treba upoštevati tudi 68. in 69. člena zakona. Davčni zavezanec je v konkretnem primeru tako upravičen do odbitka DDV za osnovno sredstvo, nabavljeno pred identifikacijo za namene DDV, vendar le v višini, ki se nanaša na opravljanje obdavčene dejavnosti (sorazmerni del).

1. Mali davčni zavezanec nabavi blago, ki ni osnovno sredstvo, čez tri leta se identificira za namene DDV, razpolaga z računom in blago začne uporabljati v obdavčeni dejavnosti. Ali lahko uveljavlja odbitek DDV ob identifikaciji za namene DDV?

Ne. V konkretnem primeru je prekluzivni rok za uveljavljanje odbitka DDV že potekel.

1. Mali davčni zavezanec nabavi blago, ki ni osnovno sredstvo, čez tri mesece se identificira za namene DDV, razpolaga z računom in blago začne uporabljati v obdavčeni dejavnosti. Ali lahko uveljavlja odbitek DDV ob identifikaciji za namene DDV?

Da. V konkretnem primeru prekluzivni rok za uveljavljanje odbitka DDV še ni potekel. Davčni zavezanec lahko uveljavlja odbitek najpozneje v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV.

1. Član kmečkega gospodinjstva je pred identifikacijo za namene DDV kmečkega gospodinjstva leta 2017 nabavil nov traktor, pri čemer DDV ni odbijal, ker še ni bil identificiran za namene DDV. Naknadno se je leta 2018 identificiral za DDV. Po vstopu v sistem DDV ni naredil popravka odbitka za leto 2018, niti kasneje za leti 2019 in 2020. Sedaj bi traktor prodal. Davčni zavezanec sprašuje, ali mora obračunati DDV pri prodaji in ali lahko popravlja odbitek DDV.

Davčni zavezanec – kmečko gospodinjstvo, katerega član kmečkega gospodinjstva je nabavil traktor v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti (v tem primeru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini) pred identifikacijo za namene DDV, lahko uveljavlja sorazmerni del odbitka DDV v roku, ki je določen v drugem odstavku 67. člena ZDDV-1, pri čemer začne rok teči od dneva, ko se je davčni zavezanec identificiral za namene DDV. Navedeno pomeni, da bi lahko davčni zavezanec odbitek DDV uveljavil najkasneje v letu 2019, sedaj pa je rok že potekel. Pri prodaji traktorja mora davčni zavezanec obračunati DDV.

1. Davčni zavezanec je uporabljal posebno ureditev po plačani realizaciji od leta 2011. Zadnji prometi (nabave in dobave) so bili evidentirani v letu 2016. Ker je v letu 2021 prenehal uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji, mora v zadnji obračun DDV vključiti vse izdane in prejete neplačane račune. Ali se za uveljavljanje pravice do odbitka DDV od vseh neplačanih računov upošteva prekluzivni rok?

V 131. členu ZDDV-1 je določeno, da ne glede na 62. člen tega zakona nastane pravica do odbitka DDV za davčnega zavezanca, ki uporablja posebno ureditev po plačani realizaciji, na dan, ko izvrši plačilo. Pri uporabi posebne ureditve nastane pravica do odbitka na dan, ko davčni zavezanec izvrši plačilo, in ne v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Glede uveljavljanja pravice do odbitka pa določbe poglavja o uporabi posebne ureditve ničesar posebej ne določajo, zato se uporabljajo splošna pravila o odbitku.

Glede na navedeno lahko davčni zavezanec, ki uporablja posebno ureditev po plačani realizaciji, odbitek uveljavljati najkasneje v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV. Pravico do odbitka pa je pridobil z dnem, ko je izvršil plačilo. Če plačil za opravljene mu dobave iz let 2016, 2017… še ni izvršil, prekluzivni rok za odbitek še ni začel teči.

ZDDV-1 v četrtem odstavku 134. člena določa, da mora davčni zavezanec, ki preneha uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji v skladu z drugim in tretjim odstavkom tega člena, v obračunu DDV, ki ga predloži za davčno obdobje, v katerem preneha uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji, izkazati celoten znesek DDV, ki bi ga bil dolžan plačati v obdobju uporabe posebne ureditve po plačani realizaciji, če ne bi uporabljal te posebne ureditve, zmanjšan za celoten znesek DDV, ki ga je obračunal in plačal v skladu s posebno ureditvijo po plačani realizaciji, in za znesek odbitka DDV.

Iz navedenega izhaja, da sme davčni zavezanec, ki preneha uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji, odbiti DDV v obračunu DDV, ki ga predloži za davčno obdobje, v katerem preneha uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji od vseh prejetih neplačanih računov za dobave, ki jih je oziroma jih bo uporabil v svoji obdavčeni dejavnosti ali oproščeni s pravico do odbitka DDV. Davčni zavezanec, ki preneha uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji, lahko odbije DDV od vseh prejetih neplačanih računov za dobave, vendar ne pozneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je prenehal uporabljati posebno ureditev.

1. Davčni zavezanec je leta 2016 pridobil blago. Od pridobitve je v obračunu DDV za obdobje maj 2016 pravočasno obračunal DDV, v tem obračunu pa ni uveljavljal odbitka DDV. Leta 2020 želi opraviti odbitek DDV. Ali v letu 2020 lahko uveljavlja pravico do odbitka DDV od pridobitve tega blaga?

Ne. Če davčni zavezanec obračuna DDV, pravice do odbitka pa ne uveljavlja hkrati z obračunom DDV, se prekluzivni rok upošteva. Zato v konkretnem primeru davčni zavezanec nima pravice do uveljavljanja odbitka DDV.

1. Davčni zavezanec je leta 2016 pridobil blago. Od pridobitve ni obračunal DDV. Leta 2020 želi napako odpraviti, DDV obračunati. Sprašuje, ali lahko hkrati opravi tudi odbitek DDV.

Da. 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. Od zneska obračunanega DDV, ki je predmet popravka, obračuna in plača predpisane obresti. Davčni zavezanec se v tem primeru lahko razbremeni odgovornosti za prekršek[[8]](#footnote-8).

1. Kako je z upoštevanjem prekluzivnega roka v primeru obrnjene davčne obveznosti, ko je prejemnik plačnik DDV?

Velja kot je pojasnjeno pri odgovorih na vprašanji št. 6 in 7.

1. Davčni zavezanec, ki pridobiva vozila iz EU, v obračunu DDV obračunava DDV samo od nabavne cene vozila, ZDDV-1 pa v petem odstavku 36. člena določa, da se v davčno osnovo vštevajo tudi drugi davki. Davčni zavezanec bi moral ob pridobitvi posameznega vozila v davčno osnovo všteti tudi znesek odmerjenega DMV, česar pa ni storil. S tem je bil posledično nepravilno/premalo obračunan DDV. Ali lahko davčni zavezanec od sedaj obračunanega DDV (po samoprijavi) tudi odbije ta dodatno obračunani DDV za celotno obdobje ali tukaj velja prekluzivni rok?

Davčni zavezanec lahko v primeru pridobitve blaga znotraj Unije uveljavlja pravico do odbitka tega dodatno obračunanega DDV in se prekluzivni rok ne upošteva. Od zneska dodatno obračunanega DDV, ki je predmet popravka, mora davčni zavezanec obračunati in plačati predpisane obresti po 88.b členu ZDDV-1.

1. Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. [13/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-0554) – uradno prečiščeno besedilo, [18/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-0765), [78/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-3294), [38/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-1628), [83/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-3288), [86/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-3486), [90/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-3505), [77/18](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2018-01-3755), [59/19](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2019-01-2612) in [72/19](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2019-01-3208)) [↑](#footnote-ref-1)
2. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. [13/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-0553) – uradno prečiščeno besedilo, [32/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-1402), [94/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-3643), [101/13](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2013-01-3676) – ZDavNepr, [111/13](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2013-01-4127), [22/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-0832) – odl. US, [25/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-0961) – ZFU, [40/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-1619) – ZIN-B, [90/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-3647), [91/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-3571), [63/16](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2016-01-2685), [69/17](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2017-01-3269), [13/18](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2018-01-0544) – ZJF-H, [36/19](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2019-01-1628) in [66/19](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2019-01-2928)) [↑](#footnote-ref-2)
3. Sodba SEU z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, točke 44 do 46 in tam navedena sodna praksa. [↑](#footnote-ref-3)
4. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [↑](#footnote-ref-4)
5. Sodba SEU z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, točka 49. [↑](#footnote-ref-5)
6. Sodba sodišča EU z dne 21. marca 2018 v zadevi Volkswagen AG, C-533/16, točka 43 in navedena sodna praksa. [↑](#footnote-ref-6)
7. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16, 50/17, 84/18 in 77/19) [↑](#footnote-ref-7)
8. Pojasnjujemo še, da če se v postopku davčnega nadzora ugotovi, da v primeru pridobitve blaga znotraj Unije 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. [↑](#footnote-ref-8)