



Popravljanje napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu DDV po 88.b členu ZDDV-1

Pojasnilo FURS, št. 4230-145/2017 z dne 7. 3. 2017

Glede popravljanja napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu DDV v skladu z 88.b členom 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, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13–ZIPRS1415 in 86/14) v nadaljevanju pojasnjujemo navedeni člen ZDDV-1 s poudarkom na pravilnem izpolnjevanju obračuna DDV v primeru popravljanja napak in posledic, če popravki v obračunu DDV niso pravilno izkazani.

Na podlagi drugega odstavka 139. člena ZDDV-1 se pri popravljanju napak iz preteklih davčnih obdobj v tekočem obračunu in naknadni predložitvi obračuna DDV po poteku predpisanega roka za njegovo predložitev ne upoštevajo določbe zakona, ki ureja davčni postopek. Način popravljanja napak je natančneje predpisan v 88.b členu ZDDV-1, s katerim je omogočen poenostavljen postopek popravljanja podatkov za pretekla obdobja v tekočem obračunu DDV.

Na podlagi prvega odstavka 88.b člena ZDDV-1 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 vključi popravke napak iz preteklih davčnih obdobj v tekoči obračun DDV.

Davčni zavezanec v primeru popravka napak iz preteklih obdobj v tekočem obračunu, ker je bila davčna obveznost izkazana prenizko oziroma presežek previsoko, obračuna in plača 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.

Če gre za popravek napake iz preteklega obdobja, ki pomeni povečanje davčne obveznosti, se obresti izračunajo za obdobje od dne, ki sledi zadnjemu delovnemu dnevnu naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja, v katerem bi moral biti vključen popravljen znesek DDV, do poteka roka za plačilo DDV po obračunu, v katerem je vključen popravljen znesek DDV. Pri popravku napake iz preteklega obdobja, ki pomeni zmanjšanje presežka DDV, pa se obresti izračunajo do dneva predložitve obračuna, v katerem je vključen popravljen znesek DDV.

Davčni zavezanec, ki je že predložil obračun DDV in naknadno ugotovi, da ni pravilno obračunal davčne obveznosti do izteka roka za predložitev tega obračuna, lahko že vloženi obračun nadomesti z novim, razen če je po tem obračunu že zahteval vračilo DDV. V primeru, ko je davčni zavezanec po tem obračunu zahteval vračilo DDV, se mu na podlagi drugega odstavka 73. člena ZDDV-1 presežek DDV vrne v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV. Izjemoma lahko davčni zavezanec predložen obračun DDV nadomesti z novim obračunom, če v zvezi s predloženim obračunom še ni končan postopek davčnega nadzora po 129. oziroma 130. členu

ZDavP-2. To pomeni, da davčni organ v zvezi z zahtevkom za vračilo DDV preverja upravičenost zahtevka za vračilo na podlagi predloženega obračuna DDV. Davčni zavezanec v tem primeru lahko predloži popravljene podatke na poziv davčnega organa ali predlaga davčnemu organu (pristojnemu uradniku, ki opravlja davčni nadzor) popravek predloženega obračuna DDV s predložitvijo pravih podatkov (v papirni obliki ali kot lastni dokument preko sistema eDavki, v primeru popravkov za pretekla obdobja mora davčni zavezanec navesti tudi podatke o znesku davka in višini obresti za posamezno davčno obdobje, na katero se popravki nanašajo). V ta namen se kot pripomoček lahko uporabi tabela v obliki in s podatki kot je prikazano v naslednji sliki:

DAVČNA ŠTEVILKA:				
1	2	3	4	5
Vrsta in obdobje	Premalo obračunan znesek obveznosti	Datum, od katerega tečeje obresti	Znesek obračunanih obresti	Skupaj (2+4)
			Skupaj	

<i>Kraj in datum</i>	<i>Podpis</i>
----------------------	---------------

Rok za vračilo DDV (21 dni) v tem primeru začne teči od dneva predložitve popravljene davčnega obračuna. Če vloženi obračun vključuje tudi popravke za pretekla obdobja, se izračunajo tudi predpisane obresti.

V skladu s 141.a členom ZDDV-1 se za prekršek ne kaznuje davčni zavezanec, ki popravi napake iz preteklih davčnih obdobj v skladu z 88.b členom tega zakona. Bistvo 88.b člena ZDDV-1 je, da se davčni zavezanec odgovornosti za prekršek razbremeni šele, ko popravek napake iz preteklega obdobja vključi v tekoči obračun DDV in ta obračun predloži davčnemu organu, vendar ob natančnem izpolnjevanju vseh predpisanih pogojev iz 88.b člena ZDDV-1. Tekoči obračun iz prvega odstavka 88.b člena ZDDV-1 tako pomeni tisti obračun, v katerem so obračunane in plačane obresti po evropski medbančni obrestni meri, povečane za kazenske točke v skladu z drugim odstavkom 88.b člena ZDDV-1.

Davčni zavezanec znesek popravkov (pozitivne vrednosti), ki povečujejo vrednost obračunanega DDV oziroma zmanjšujejo odbitek DDV v preteklih obdobjih, vpiše v ustrezna polja obračuna DDV, hkrati pa mora zaradi izračuna in knjiženja obresti te zneske vpisati tudi v spodnja polja pod obračunom DDV, ki se davčnemu zavezancu za namene izračuna pripadajočih obresti izkazujejo pod obračunom DDV.

Npr. davčni zavezanec ugotovi, da je v obračunu za mesec november izkazal prenizko davčno osnovo in posledično prenizek obračunani DDV od uvoza, in želi to napako popraviti v obračunu za mesec december. Popravek izvede tako, da izkaže oz. upošteva razliko davčne osnove za mesec november v polju 31 ter znesek prenizko izkazanega DDV od uvoza v polju 26, hkrati pa mora znesek prenizko izkazanega DDV od uvoza izkazati tudi v razdelku Samoprijava/popravek. Na podlagi slednjega se avtomatično izračunajo obresti z ustreznim prabitkom.

V polje 31 se vpiše tekočo davčno osnovo in razliko davčne osnove od uvoza za prejšnje obdobje (popravek november)

III. Nabave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)		
Nabave blaga in storitev	31	0
Nabave blaga in storitev v Sloveniji od katerih obračuna DDV prejemnik	31a	0
Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU	32	0
Prejete storitve iz drugih držav članic EU	32a	0
Oproščene nabave blaga in storitve in oproščene pridobitve blaga	33	0
Nabavna vrednost nepremičnin	34	0
Nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev	35	0
II. Obračunani DDV		
po stopnji 22,00%	21	0
po stopnji 9,50%	22	0
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 22,00%	23	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 22,00%	23a	0
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 9,50%	24	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 9,50%	24a	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 22,00%	25	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga po stopnji 9,50%	25a	0
na podlagi samoobdavčitve od uvoza	26	0

V polje 26 se vpiše obračunani DDV od uvoza za tekoče obdobje in razliko DDV od uvoza za prejšnje obdobje (popravek november)

Samoprijava/popravek ?

Davčno obdobje ?

1. november ▼ 2016

Vrednost DDV ? Obresti ?

+ Dodaj X

Vpiše se obdobje, za katero se opravlja popravek

Vpiše se znesek popravka polja 26 za obdobje

Če eden izmed navedenih pogojev ni izpolnjen, tj. da davčni zavezanec bodisi ne vpiše zneska popravka v ustrezna polja obračuna DDV bodisi ga ne vpiše v polja pod obračunom DDV, da se izračunajo pripadajoče obresti, pogoji za razbremenitev odgovornosti za prekršek niso izpolnjeni.

Če torej davčni zavezanec iz prejšnjega primera ne izkaže oz. upošteva davčne osnove in zneska pre nizko izkazanega DDV od uvoza v poljih 31 in 26, izkaže oz. upošteva pa znesek obračunanega DDV od uvoza v polju v razdelku Samoprijava/popravek, se odgovornosti za prekršek ne razbremeni. Enako velja, če zneske upošteva le v poljih 31 in 26 obračuna DDV, ne izkaže pa jih tudi, za namene izračuna obresti, v polja pod obračunom DDV.

Opozorili bi še na en pogost primer napake. Npr. davčni zavezanec je naredil samoobdavčitev na podlagi 76. oz. 76.a člena ZDDV-1 v mesecu marcu ter je hkrati tudi odbil DDV v mesecu marcu, čeprav bi ga smel odbiti šele v mesecu aprilu. Napako ugotovi po preteku nekaj mesecev npr. v mesecu novembru. Ker je davčni zavezanec odbil DDV prezgodaj, mora obračunati in plačati tudi obresti, če se želi razbremeniti odgovornosti za prekršek.

Davčni zavezanec je v obračunu DDV v ustreznih poljih že upošteval odbitek DDV za te dobave, vendar en mesec prezgodaj, zato v obračunu DDV zneska odbitka ponovno ne vpiše. Če se želi razbremeniti prekrška, mora od popravkov napak iz preteklih davčnih obdobj, ki jih je sicer že vključil v predhodno predložene obračune, tudi obračunati in plačati obresti po medbančni obrestni meri z ustreznim pribitkom.

Davčni zavezanec v slednjem primeru torej v obračun DDV zneska odbitka ponovno ne vpiše. Znesek popravkov (pozitivne vrednosti), ki povečujejo vrednost obračunanega DDV oziroma zmanjšujejo odbitek DDV v preteklih obdobjih, ko so že bile vključene v obračun, zaradi izračuna in knjiženja obresti v izpostavljenih primerih vpiše samo v razdelek Samoprijava/popravek, da se izračunajo pripadajoče obresti. Obresti se izračunajo v skladu s tretjim odstavkom 88.b člena ZDDV-1. V konkretnem primeru se tako obresti obračunajo od prvega dne, ki sledi zadnjemu delovnemu dnevu naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja za mesec marec, v katerem je davčni zavezanec prezgodaj vključil odbitek DDV do poteka roka za plačilo DDV po obračunu za mesec november, v katerem je vključen pravilen znesek DDV, če gre za povečanje davčne osnove, oziroma do dneva predložitve obračuna za mesec november, v katerem je vključen pravilen znesek DDV, če gre za zmanjšanje presežka DDV.

Obračun DDV za mesec marec:

V DDV-O za mesec marec je davčni zavezanec prikazal davčno osnovo od pridobitev blaga znotraj EU, ki bi jo moral prikazati v DDV-O za mesec april

III. Nabave blaga in storitev (vrednosti so brez DDV)		
Nabave blaga in storitev	31	0
Nabave blaga in storitev v Sloveniji od katerih obračuna DDV prejemnik	31a	0
Pridobitve blaga iz drugih držav članic EU	32	0
Prejete storitve iz drugih držav članic EU	32a	0
Oproščene nabave blaga in storitve in oproščene pridobitve blaga	33	0
Nabavna vrednost nepremičnin	34	0
Nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev	35	0

V DDV-O za mesec marec je tudi obračunal DDV od pridobitve (moral bi v DDV-O za april)

II. Obračunani DDV		
po stopnji 22,00%	21	0
po stopnji 9,50%	22	0
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 22,00%	23	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 22,00%	23a	0
od pridobitev blaga iz drugih držav članic EU po stopnji 9,50%	24	0
od prejetih storitev iz drugih držav članic EU po stopnji 9,50%	24a	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga in storitev po stopnji 22,00%	25	0
na podlagi samoobdavčitve kot prejemnik blaga po stopnji 9,50%	25a	0
na podlagi samoobdavčitve od uvoza	26	0

V DDV-O za marec je tudi odbil DDV od pridobitve (moral bi v DDV-O za april)

IV. Odbitek DDV		
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 22,00%	41	0
od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 9,50%	42	0
od pavšalnega nadomestila po stopnji 8%	43	0

Obračun za mesec november:

V DDV-O za mesec november je treba obračunati obresti – vnese se davčno obdobje, v katerem je davčni zavezanec DDV prezgodaj odbil

Vpiše se znesek DDV, ki je bil prezgodaj odbil v mesecu marcu, od katerega se obračunajo obresti

Samoprijava/popravek ?

Davčno obdobje ?

1. marec 2016

Vrednost DDV ? Obresti ?

+ Dodaj X

V zgoraj navedenem primeru, ko davčni zavezanec naredi samoobdavčitev na podlagi 76. oz. 76.a člena ZDDV-1 v mesecu marcu ter hkrati tudi odbija DDV v mesecu marcu, čeprav bi ga smel odbiti šele v mesecu aprilu, pomeni, da se obresti ne računajo le do roka za predložitev aprilskega obračuna oz. do predložitve obračuna, ampak do roka za predložitev oz. do dneva predložitve obračuna, pri katerem se v razdelku Samoprijava/popravek vpiše znesek popravka (v konkretnem primeru obračun za mesec november).

Predlagamo, da davčni zavezanec v dopisu, ki ga davčnemu organu pošlje kot prilogo k obračunu DDV za tekoče obdobje ali kot lasten dokument v sistemu eDavki, tudi pojasni razloge za izračun obresti.

Glede na omenjeno se torej davčni zavezanec lahko razbremeni prekrška zaradi napak v obračunu DDV le na način in ob izpolnjevanju pogojev, kot so predpisani v 88.b členu ZDDV-1.

Eden izmed pogojev je tudi izračun medbančnih obresti z ustreznim prbitkom do tistega davčnega obdobja, do katerega so popravki, vključno s predpisanimi obrestmi, dejansko tudi vključeni v obračun.