Vprašanja davčnih zavezancev s področja DDV

Pojasnilo FURS št. 0920-4628/2018-5 z dne 25. 2. 2019

**Čezmejne dobave blaga in storitev**

1. Davčni zavezanec je pridobil rabljeno osebno vozilo od davčnega zavezanca iz druge države članice EU, ki ni imel pravice do odbitka DDV v svoji državi. Pri prodaji se tuji prodajalec ni skliceval na posebno ureditev. Ali mora pridobitelj opraviti v Sloveniji samoobdavčitev po stopnji 22 % ali je možno nakup obravnavati kot oproščeno pridobitev po a) točki prvega odstavka 48. člena Zakona 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)-UPB, [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 in 77/18)?

*Pridobitev rabljenega prevoznega sredstva, ki ga je davčni zavezanec pridobil od davčnega zavezanca iz druge države članice, ki ni imel pravice do odbitka DDV v svoji državi, je oproščena plačila DDV na podlagi a) točke prvega odstavka 48. člena ZDDV-1. Navedeno velja ob predpostavki, da je davčni zavezanec iz druge države članice pri dobavi rabljenega prevoznega sredstva uporabil oprostitev plačila DDV na podlagi določbe 136. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.*

V skladu z 2.a) točko prvega odstavka 3. člena ZDDV-1 so predmet DDV pridobitve blaga znotraj Unije, ki jih na ozemlju Slovenije opravi za plačilo davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec v drugi državi članici, ki v skladu z zakonodajo te države članice ni oproščen obračunavanja DDV kot mali davčni zavezanec in ga ne zajema ureditev iz tretjega, četrtega ali desetega odstavka 20. člena ZDDV-1.

V danem primeru je pridobitev prevoznega sredstva na podlagi prej navedene določbe ZDDV-1 predmet DDV.

ZDDV-1 v 48. členu določa oprostitve plačila DDV pri pridobitvah blaga znotraj Unije. V skladu z a) točko prvega odstavka tega člena je plačila DDV oproščena pridobitev blaga znotraj Unije, katerega dobava bi bila, če bi jo opravil davčni zavezanec v Sloveniji, v vsakem primeru oproščena plačila DDV.

Iz smernice Odbora za DDV[[1]](#footnote-1), sprejete na 56. sestanku v dneh od 13. do 14. oktobra 1998, izhaja, da se oprostitve brez pravice do odbitka vstopnega DDV iz člena 13[[2]](#footnote-2) Šeste direktive uporabljajo tudi v primeru, ko je blago odposlano ali odpeljano iz države članice dobavitelja v drugo državo članico in je predmet pridobitve blaga znotraj Unije v državi članici, kamor blago prispe. V tem primeru je pridobitev blaga znotraj Unije oproščena plačila DDV v skladu s členom 28c(B)(a)[[3]](#footnote-3) Šeste direktive.

Iz navedenega izhaja, da se v danem primeru pridobitev rabljenega prevoznega sredstva iz druge države članice, ki ga je dobavil davčni zavezanec, ki ni imel pravice do odbitka DDV v svoji državi, oprosti plačila DDV, če je dobavitelj pri dobavi rabljenega prevoznega sredstva uporabil oprostitev plačila DDV na podlagi določbe 136. člena Direktive Sveta 2006/112/ES.

1. Slovenski davčni zavezanec proda rabljen osebni avto, za katerega ni imel pravice do odbitka na podlagi 66. člena ZDDV-1 tujcu iz tretje države. Izvoz je opravljen in prodajalec razpolaga z EUL. Katero podlago za oprostitev DDV se navede, 44. ali 52. člen ZDDV-1, ki se v evidencah za DDV različno vpisuje.

*Podlaga za oprostitev plačila DDV od prodaje rabljenega osebnega avtomobila, od katerega davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka DDV, je v 44. členu ZDDV-1.*

1. Slovenski davčni zavezanec je prodal opremo (stroj ali napravo), ki se je uporabljala v zdravstvu (ali kateri koli drugi oproščeni dejavnosti), od katere ni imel pravice do odbitka DDV (ali pa le v deležu). Kateri člen je podlaga za oprostitev pri prodaji takega blaga, če se je v celoti uporabljalo za oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka, davčnemu zavezancu v drugo državo članico: 44. ali 46. člen ZDDV-1?

*Podlaga za oprostitev plačila DDV od dobave opreme, ki se je v celoti uporabljala za oproščeno dejavnost in od katere davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka DDV, je v 44. členu ZDDV-1.*

Oprostitev plačila DDV iz 44. člena ZDDV-1 prevlada nad oprostitvijo plačila DDV iz 46. člena ZDDV-1. Dobave blaga, ki so zajete v 44. členu ZDDV-1, so oproščene plačila DDV v skladu z navedeno določbo, čeprav so izvožene ali dobavljene v drugo državo članico. Posledica takega tolmačenja je, da v zvezi s temi dobavami blaga davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV.

Navedeno tolmačenje izhaja tudi iz smernice Odbora za DDV, sprejete na 60. sestanku dne 20. do 21. marca 2000.

1. Slovenska fakulteta (identificirana za namene DDV opravlja obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost (razni projekti). Neobdavčljive dejavnosti in nabav, povezanih z njo, ne vpisuje v evidence DDV. Zgodi se, da nabavi blago od davčnega zavezanca iz druge države članice EU za svojo neobdavčljivo dejavnost. Dobavitelj je izdal račun brez DDV s sklicevanjem na oprostitev. Vprašanje je, kje mora biti obravnavano blago obdavčeno, torej katera država je upravičena do DDV: dobaviteljeva, ker prodaja nezavezancu) ali kupčeva (kjer bo končna potrošnja).

*V danem primeru mora fakulteta od pridobitve blaga znotraj Unije obračunati DDV.*

Predmet DDV so v skladu z 2.a) točko prvega odstavka 3. člena ZDDV-1 pridobitve blaga znotraj Unije, ki jih na ozemlju Slovenije opravi za plačilo davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec v drugi državi članici, ki v skladu z zakonodajo te države članice ni oproščen obračunavanja DDV kot mali davčni zavezanec in ga ne zajema ureditev iz tretjega, četrtega ali desetega odstavka 20. člena ZDDV-1.

Iz navedbe v vprašanju razumemo, da je slovenska fakulteta, ki je identificirana za namene DDV, ob nabavi blaga dobavitelju sporočila veljavno identifikacijsko številko za namene DDV, zato je ta upravičen, da je ob izpolnjevanju vseh pogojev, dobavo blaga znotraj Unije oprostil plačila DDV. V tem primeru mora fakulteta od pridobitve blaga, sicer uporabljenega za namene neobdavčljive dejavnosti, obračunati DDV.

Navedeno je primerljivo z določbo 4. člena Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 282/2011, po kateri vsak davčni zavezanec, ki je upravičen do neobdavčenja pridobitev blaga znotraj Unije v skladu s členom 3 Direktive 2006/112/ES, to upravičenje ohrani, tudi če mu je bila v skladu s členom 214(1)(d) ali (e) navedene direktive dodeljena identifikacijska številka DDV za prejete storitve ali storitve, ki jih je opravil na ozemlju druge države članice. Vendar če ta davčni zavezanec identifikacijsko številko DDV sporoči dobavitelju v zvezi s pridobitvijo blaga znotraj Unije, se šteje, da uveljavlja možnost iz člena 3(3) navedene direktive.

Če bi ta fakulteta npr. prejemala storitve od davčnih zavezancev iz drugih držav članic, bi morala tudi od prejema storitev obračunati DDV, čeprav se v okviru opravljanja neobdavčljive dejavnosti ne šteje za davčnega zavezanca, je pa identificirana za namene DDV.

**Identifikacija za namene DDV**

1. V pojasnilu številka 4230-24/2010, je zapisano, da se malemu davčnemu zavezancu, ki ni identificiran za namene DDV, pa prejme storitve od davčnega zavezanca s sedežem izven Slovenije, ki so po določilih ZDDV-1 oproščene plačila DDV, ni treba identificirati za namene DDV. Ali se lahko to razlago smiselno uporabi tudi v obratni situaciji, ko slovenski mali davčni zavezanec, ki ni identificiran za namene DDV, identificiranemu davčnemu zavezancu iz druge države članice opravi storitev iz 25. člena ZDDV-1, kadar je v državi prejemnika oproščena DDV?

*Slovenskemu malemu davčnemu zavezancu, ki davčnemu zavezancu, identificiranemu za DDV v drugi državi članici, opravi storitev iz 25. člena ZDDV-1, ki je v državi prejemnika oproščena DDV, se v Sloveniji ni treba identificirati za DDV.*

Na podlagi 25. člena ZDDV-1 je kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima ta davčni zavezanec sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca, ki ni v kraju, kjer ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima ta davčni zavezanec stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno oziroma običajno prebivališče.

Četrti odstavek 78. člena ZDDV-1 določa, da ne glede na drugi odstavek tega člena, mora vsak davčni zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji in opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive Sveta 2006/112/ES izključno prejemnik storitev in vsak davčni zavezanec, za katerega se na ozemlju Republike Slovenije opravijo storitve, za katere je v skladu s 3. točko prvega odstavka 76. člena dolžan plačati DDV, predložiti davčnemu organu zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV.

Tudi če storitve opravi mali davčni zavezanec, se obveznost obračuna DDV nanaša na davčnega zavezanca, ki prejme storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1. Ko te storitve opravi mali davčni zavezanec, ZDDV-1 v 90. členu določa obveznost predložitve rekapitulacijskega poročila. Določba je povzeta po 262. členu Direktive DDV, ki v c) točki določa, da mora vsak davčni zavezanec, identificiran za DDV, davčnemu organu predložiti rekapitulacijsko poročilo o davčnih zavezancih in pravnih osebah, ki niso davčni zavezanci, so pa identificirane za DDV, katerim je opravil storitve, ki niso storitve, ki bi bile oproščene plačila DDV v državi članici, v kateri je transakcija obdavčljiva, in za katere je prejemnik storitev dolžan plačati DDV v skladu s 196. členom Direktive DDV. Nasprotno pa ni obveznosti za poročanje o opravljenih storitvah, ki so oproščene plačila DDV v državi članici prejemnika storitve.

Slovenskemu malemu davčnemu zavezancu se torej ni treba identificirati za namene DDV, če opravi davčnemu zavezancu iz druge države članice storitev iz 25. člena ZDDV-1, ki je v državi prejemnika oproščena plačila DDV.

1. Davčni zavezanec je dal predplačilo za večji projekt. Ali se to dano predplačilo šteje v njegov obdavčljivi promet za identifikacijo? V pojasnilu finančnega urada, je bilo v podobnem primeru pojasnjeno, da se v mesecu prejema predplačila ni treba identificirati, ker to še ni njegov promet. Pojasnjeno je, da predplačilo pomeni le nastanek davčne obveznosti pri davčnih zavezancih za DDV. Kako se taka predplačila obravnavajo v primeru izstopa iz sistema DDV, saj so predplačila zajeta v poljih 11, 11a in 12 obrazca DDV-O? Ali se v primeru prenehanja identifikacije za namene DDV odštejejo od ostalega prometa v navedenih treh poljih obrazca DDV-O?

*Pri prenehanju identifikacije za namene DDV se v limit 50.000 evrov obdavčljivega prometa ne vštevajo zneski prejetih predplačil, če do datuma prenehanja identifikacije dobava še ni bila opravljena*. *Za namen ugotavljanja limita 50.000 evrov obdavčljivega prometa se ne upoštevajo zneski predplačil, ki so izkazani v poljih 11, 11a, 12 in 15 (za določene transakcije) obračuna DDV-O.*

V skladu s sedmim odstavkom 94. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV- 1 obdavčljivi promet iz prvega odstavka tega člena obsega naslednje zneske, brez DDV:

-       znesek obdavčenih dobav blaga in storitev;

-       znesek transakcij, ki so oproščene v skladu z 52., 53., 54. in 55. členom tega zakona;

-       znesek transakcij z nepremičninami, finančnih transakcij iz 4. točke 44. člena tega zakona ter zavarovalnih storitev, razen če so te transakcije postranske transakcije.

Iz navedenega izhaja, da se v limit 50.000 evrov obdavčljivega prometa po prvem odstavku 94. člena

ZDDV-1 ne vštevajo zneski prejetih predplačil.

Kot izhaja iz pojasnila, ki ga navajate v dopisu, je pri identifikaciji za namene DDV treba upoštevati, da se mora davčni zavezanec identificirati za namene DDV, če je verjetno, da bo z omenjeno dobavo, za katero je prejel predplačilo, presegel limit 50.000 evrov iz prvega odstavka 94. člena ZDDV-1. Znesek prejetega predplačila, od katerega mora davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, obračunati DDV (če se nanaša na obdavčeno dobavo), se pri prenehanju identifikacije za namene DDV ne vključuje v limit 50.000 evrov. To pomeni, da se za namene identifikacije za DDV znesek predplačila odšteje od ostalega prometa, navedenega v ustreznih poljih obračuna DDV-O. Pri tem je treba upoštevati, da se v limit 50.000 evrov obdavčljivega prometa v skladu s tretjo alinejo sedmega odstavka 94. člena ZDDV-1 vštevajo tudi določeni zneski oproščenih dobav brez pravice do odbitka.

1. Podobna dilema se pojavlja pri davčnih zavezancih, ki obračunavajo DDV po posebni ureditvi. Pri teh se za vstop v sistem DDV upošteva njihov celotni promet, za izstop iz sistema DDV pa le razlika v ceni, ki se vpiše v polje 11 obrazca DDV. Pri tem in pri predhodnem vprašanju je moteče to, da je opredelitev obdavčljivega prometa za identifikacijo drugačna kot za prenehanje identifikacije za namene DDV, čeprav limit obdavčljivega prometa za obvezno identifikacijo določa ena sama določba (94. člen ZDDV-1).

*Davčnemu zavezancu, identificiranemu za namene DDV, ki obračunava DDV po posebni ureditvi od razlike v ceni in v polje 11 DDV-O v skladu z navodilom za izpolnjevanje DDV-O vpiše davčno osnovo, se v limit 50.000 evrov ne upošteva znesek davčne osnove, ampak se v prej navedeni limit upošteva znesek obdavčljivih dobav, kot ga določa sedmi odstavek 94. člena ZDDV-1.*

Promet, ki se všteva v limit 50.000 evrov obdavčljivega prometa, določa sedmi, osmi in deveti odstavek 94. člena ZDDV-1. V skladu s prvim odstavkom 132. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. [141/06](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2006-01-6170), [52/07](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2007-01-2794), [120/07](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2007-01-6094), [21/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-0708), [123/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-5576), [105/09](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2009-01-4671), [27/10](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2010-01-1232), [104/10](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2010-01-5347), [110/10](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2010-01-5771), [82/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-3493), [106/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-4698), [108/11](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2011-01-4869), [102/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-3868), [54/13](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2013-01-2056), [85/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-3482), [95/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-3955), [39/16](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2016-01-1761), [45/16](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2016-01-1975), [86/16](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2016-01-3779) in [50/17](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2017-01-2349)) davčnemu zavezancu, ki v obdobju zadnjih 12 mesecev oziroma v zadnjem koledarskem letu ne presega prometa v višini, določeni v prvem odstavku 94. člena ZDDV-1, na njegovo zahtevo preneha identifikacija za namene DDV.

Iz navedenega izhaja, da se tudi pri prenehanju identifikacije za namene DDV znesek obdavčljivega prometa ugotovi in določi v skladu s sedmim, osmim in devetim odstavkom 94. člena ZDDV-1 in ne zgolj na podlagi podatkov, ki jih je davčni zavezanec evidentiral v določenih poljih obračuna DDV-O. Tako se npr. pri davčnem zavezancu, ki v skladu z določbami ZDDV-1 obračunava DDV od dosežene razlike v ceni in v polje obračuna DDV-O vpiše davčno osnovo, v limit 50.000 evrov upošteva znesek obdavčenih dobav (promet), ki jih je opravil v zadnjih 12 mesecih (in ne znesek davčne osnove). Navedeno pomeni, da davčni organ v postopku prenehanja identifikacije za namene DDV zneske, ki se vštevajo v limit 50.000 evrov, ugotavlja na podlagi podatkov, ki jih mora davčni zavezanec zagotoviti v svojem knjigovodstvu in ne zgolj na podlagi zneskov, ki jih je davčni zavezanec navedel v obračunu DDV-O.

**Oprostitve DDV**

1. Slovenski davčni zavezanec za drugega slovenskega davčnega zavezanca opravi prevoz blaga iz carinskega skladišča v Sloveniji v carinsko skladišče v Avstriji. Ali je prevozna storitev oproščena DDV in na katero določbo ZDDV-1 naj se davčni zavezanec sklicuje?

*Storitev prevoza iz carinskega skladišča v Sloveniji v carinsko skladišče v Avstriji je oproščena DDV na podlagi 57. člena ZDDV-1.*

Postopek carinskega skladiščenja je odložni postopek, kar pomeni, da se plačilo uvoznih dajatev odloži in dokler je neskupnostno blago carinsko skladiščeno, se uvozne dajatve za to blago ne plačajo. Blago, ki je v postopku carinskega skladiščenja, se lahko premešča med dvema carinskima skladiščema ali začasno odstrani iz carinskega skladišča, pri čemer pa se postopek carinskega skladiščenja ne pretrga. Blago, ki je v carinskem skladišču, se lahko po končanem carinskem skladiščenju sprosti v prost promet ali se da v tranzitni postopek ali pa se ponovno izvozi.

Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastane, ko se postopek carinskega skladiščenja zaključi. V konkretnem primeru se postopek carinskega skladiščenja zaključi s tem, da se začne tranzitni postopek, pri čemer pa ne nastane obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna carinskih dajatev od vnosa blaga v carinsko skladišče, saj ne pride do sprostitve blaga v prost promet.

V skladu s 57. členom ZDDV-1 je plačila DDV oproščena dobava blaga, ki se predloži davčnemu organu in v skladu s carinskimi predpisi v začasno hrambo, dobavo blaga, ki se v skladu s carinskimi predpisi vnese v prosto cono in dobava blaga, za katero se v skladu s carinskimi predpisi začne postopek carinskega skladiščenja ali postopek aktivnega oplemenitenja. Gre za odlog obveznosti plačila DDV, saj oprostitev velja le, dokler je blago v katerem od posebnih carinskih postopkov. Plačila DDV so oproščene tudi storitve, ki so povezane z navedenimi dobavami blaga. Oprostitev se veže na lastnosti blaga, ne na lastnosti oz. status osebe, ki uveljavlja oprostitev plačila DDV. Dokler je blago v postopku skladiščenja v skladu s carinskimi predpisi, se za storitev prevoza iz enega carinskega skladišča v drugo carinsko skladišče uporabi oprostitev na podlagi 57. člena ZDDV-1.

9. Ali je nabava storitev iz 42. člena ZDDV-1 (pri čemer navajate: zdravstvene, kulturne, športne..) oproščena DDV, ko jo opravi tujec (tuj zdravstveni delavec ali ustanova, tuje kulturno društvo, tuja športna organizacija ipd)? Oprostitev po 42. členu ZDDV-1 je namreč vezana na status izvajalca ali predhodno predloženo priglasitev za oprostitev po 43. členu ZDDV-1. Navajate, da je o tem davčni organ izdal pojasnilo, iz katerega pa ni jasno, na katerih določbah ZDDV-1 je utemeljil svojo razlago. Ali morajo slovenski kupci tovrstnih storitev od tujih izvajalcev preverjati njihov status in na kakšen način oziroma kaj pri tem upoštevajo ali pa so te storitve, ko so nabavljene od tujcev, vedno obdavčene?

*Izvajalcem storitev s sedežem izven Slovenije ni treba priglasiti slovenskemu davčnemu organu, da opravljajo storitve, ki so oproščene plačila DDV po 43. členu ZDDV-1, v povezavi z 42. členom ZDDV-1. Za uveljavljanje oprostitev plačila DDV v Sloveniji zadostuje račun, v katerem mora biti naveden ustrezen člen nacionalne zakonodaje ali Direktive o DDV, ki kaže na to, da je izvajalec storitev po svojih prepisih oziroma skladno z Direktivo o DDV upravičen uveljavljati oprostitev plačila DDV.*

Uvodoma poudarjamo, da je treba izpolnjevanje pogojev za oprostitve, ki so določene v 42. členu ZDDV-1, presojati v vsakem konkretnem primeru posebej. Pojasnilo, na katerega se sklicujete, je bilo izdano v povezavi z izvajanjem 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1. Iz vašega vprašanja je razumeti, da vas zanima, ali je izvajanje storitev po 2., 12. in 13. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oproščeno DDV, če jih izvaja tuj izvajalec in ali je treba status izvajalcev preverjati in dokazovati. Ob tem predpostavljamo, da gre za dva davčna zavezanca in da je kraj obdavčitve Slovenija.

V skladu z 2. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti. Navedeno je povzeto po c) točki prvega odstavka 132. člena Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določa, da države članice oprostijo transakcije zdravstvene oskrbe oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica. Na podlagi 3. člena Zakona o zdravstveni dejavnosti (Uradni list RS, št. [23/05](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2005-01-0778) – uradno prečiščeno besedilo, [15/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-0455) – ZPacP, [23/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-0831), [58/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-2482) – ZZdrS-E, [77/08](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2008-01-3448) – ZDZdr, [40/12](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2012-01-1700) – ZUJF, [14/13](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2013-01-0372), [88/16](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2016-01-3927) – ZdZPZD in [64/17](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2017-01-3026)) so lahko izvajalci zdravstvene dejavnosti domače in tuje pravne in fizične osebe, ki so pridobile dovoljenje ministrstva, pristojnega za zdravje, za opravljanje zdravstvene dejavnosti. Besedna zveza »zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti« zajema vse subjekte, ki opravljajo zdravstveno dejavnost (ne samo zasebniki), ter razpolagajo z ustrezno izobrazbo in usposobljenostjo kadra. Zajeti so torej vsi subjekti, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, ne glede na pravno-organizacijsko obliko. Za storitve, oproščene plačila DDV po 2. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, ni pogoj, da jih opravijo domači javni zdravstveni zavodi ali osebe s koncesijo. Za uveljavljanje oprostitve plačila DDV v Sloveniji zadostuje račun, na katerem mora biti naveden ustrezen člen nacionalne zakonodaje ali Direktive o DDV, ki kaže na to, da je samostojni zdravstveni delavec po nacionalnih predpisih oziroma skladno z Direktivo o DDV upravičen uveljavljati oprostitev plačila DDV. V primeru dvoma lahko davčni organ v skladu z zakonodajo zahteva dodatna dokazila glede dokazovanja statusa izvajalca. Za storitve, za katere je oprostitev DDV določena z 2. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, priglasitev po 43. členu ZDDV-1 ni možna.

V skladu z 12. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 so oproščene storitve, neposredno povezane s športom ali športno vzgojo, ki jih nepridobitne organizacije nudijo osebam, ki se ukvarjajo s športom ali se udeležujejo športne vzgoje. Določba je povzeta po m) točki prvega odstavka 132. člena Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določa, da države članice oprostijo določene storitve, ki so tesno povezane s športom ali telesno vzgojo in jih neprofitne organizacije opravijo posameznikom, ki se ukvarjajo s športom ali telesno vzgojo.

Na podlagi 13. točke 42. člena ZDDV-1 so oproščene kulturne storitve in z njimi neposredno povezano blago, ki jih opravljajo javni zavodi in druge, od države priznane kulturne institucije. Določba je povzeta po n) točki 132 člena Direktive Sveta 2006/112/ES, ki določa, da države članice oprostijo določene kulturne storitve in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali druge kulturne ustanove, ki jih priznava država članica.

V 43. členu ZDDV-1 je določeno, da so dobave blaga in storitev, za katere je oprostitev DDV med drugim določena v 12. in 13. točki prvega odstavka 42. člena oproščene plačila DDV tudi, če jih opravijo osebe, ki niso osebe javnega prava, če je v vsakem posameznem primeru dobave izpolnjen eden ali več naslednjih pogojev:

* njihov cilj ni doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, temveč ga morajo nameniti za nadaljnje opravljanje ali izboljšanje storitev;
* jih upravljajo in vodijo večinoma prostovoljci, ki sami ali preko drugih oseb niso posredno ali neposredno udeleženi v rezultatih teh dejavnosti;
* zaračunavajo cene, ki jih odobrijo pristojni organi, ali cene, ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev cen, cene, ki so nižje, kot jih za podobne storitve zaračunavajo davčni zavezanci, ki obračunavajo DDV;
* ni verjetno, da oprostitev DDV za te storitve izkrivlja konkurenco, na primer postavlja v slabši položaj davčne zavezance, ki obračunavajo DDV.

Te osebe lahko uveljavljajo oprostitev plačila DDV na podlagi predhodne priglasitve, ki jo predložijo davčnemu organu v elektronski obliki.

Izvajalec s sedežem izven Slovenije mora v zvezi z uveljavljanjem navedene oprostitve DDV dokazati, da mu država, v kateri ima svoj sedež dejavnosti, priznava status, ki mu v zvezi z navedenimi storitvami daje pravico do priznavanja oprostitve plačila DDV. Izvajalcu storitev s sedežem izven Slovenije ni treba priglasiti slovenskemu davčnemu organu, da opravlja storitve, ki so oproščene plačila DDV po 43. členu ZDDV-1, če so v povezavi z 12. in 13. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1. Za uveljavljanje oprostitve plačila DDV v Sloveniji zadostuje tudi račun, v katerem mora biti naveden ustrezen člen nacionalne zakonodaje ali Direktive o DDV, ki kaže na to, da je izvajalec storitev po svojih predpisih oziroma skladno z Direktivo o DDV upravičen uveljavljati oprostitev plačila DDV od storitev.

1. Ali so vsi javni zavodi, torej vsaka oseba, ki je ustanovljena kot javni zavod, oproščeni plačila DDV pri kulturnih storitvah, ki so taksativno naštete v 69. členu pravilnika? Primer: Osnovna šola kupi vstopnice za opero od javnega zavoda SNG Opera z oprostitvijo in jih nato v okviru nadstandarda zaračuna naprej dijakom in njihovim spremljevalcem. Ali se taka nadaljnja prodaja vstopnic lahko obravnava kot oproščeno plačila DDV po 13. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1? Predpostavljamo, da šola kupi in proda vstopnice v svojem imenu v okviru nadstandarda, za katerega niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila DDV po 8. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

*Če javni zavod osnovna šola, ki je oseba javnega prava, od SNG opera kupi vstopnice za opero, ki so oproščene plačila DDV po 13. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, in jih v okviru nadstandarda naprej proda (zaračuna) dijakom in njihovim spremljevalcem, je tudi taka nadaljnja prodaja vstopnic za opero oproščena plačila DDV po prej navedeni določbi ZDDV-1.*

Oprostitev plačila DDV po 13. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je določena za kulturne storitve, ki se uvrščajo v šifro standardne klasifikacije dejavnosti iz 69. člena pravilnika, če jih opravijo javni zavodi in druge od države priznane institucije, pod pogojem, da so osebe javnega prava. Pod pogoji iz 43. člena ZDDV-1 pa so oproščene plačila DDV tudi, če jih opravijo osebe, ki niso osebe javnega prava, če je izpolnjen vsaj eden izmed v tem členu navedenih pogojev.

1. Davčni zavezanec, identificiran za DDV, kupi objekt z 2 % davkom na promet nepremičnin (v nadaljevanju DPN) od fizične osebe. Ta objekt spremeni tako, da na obstoječi dve stari nadstropji dogradi še dve novi nadstropji in nepremičnino proda kot celoto novemu kupcu. Sprašujete, kako je treba obravnavati to prodajo z vidika DDV. V dopisu ne navajate dovolj podatkov za obravnavo transakcije z nepremičnino po DDV zakonodaji. Predpostavljamo, da se vaše vprašanje nanaša na nepremičnino, ki je bila pred obnovo stara nepremičnina (sta že potekli dve leti od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve).

*Če gre v obravnavanem primeru dograditve dveh novih nadstropij na obstoječem objektu po GZ za novogradnjo in bo novima nadstropjema dodeljen nov identifikator (kot samostojnemu delu) in še ne bo preteklo dve leti od njene prve uporabe, se po določbah ZDDV-1 dobava takega dela objekta obravnava kot dobava novega objekta. Dobava dveh starih nadstropij obstoječega objekta, katerima je dodeljen svoj identifikator, pa se obravnava kot dobava starega objekta.*

*Če dozidanima nadstropjema ne bo dodeljen nov identifikator in gre za nepremičnino, ki se po GZ ne šteje za nov objekt, se dobava take nepremičnine (kot celote) obravnava kot dobava starega objekta.*

Oprostitev plačila DDV za dobavo objektov določa 7. točka 44. člena ZDDV-1. Prej navedena določba razlikuje med starim in novim objektom, saj se načeloma stare nepremičnine ne obdavčijo z DDV, razen če so v skladu s 45. členom ZDDV-1 izpolnjeni pogoji za pravico do izbire za obdavčitev transakcije s staro nepremičnino z DDV. Kot stare nepremičnine so v skladu s prej navedeno določbo ZDDV-1 obravnavane tiste, pri katerih je že poteklo dve leti od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve (dobava se opravi po poteku dveh let od prve vselitve ali uporabe).

ZDDV-1 posebej ne opredeljuje pojma prenova. Iz sodne prakse Sodišča EU (v zadevi C-308/16) izhaja, da se državam članicam daje možnost, da za prenovo objektov določijo podrobna pravila uporabe merila in da je ustrezna razlaga pojma prenova, da mora biti zadevni objekt deležen bistvenih sprememb, katerih namen je spremeniti njegovo uporabo ali zelo spremeniti pogoje njegove naselitve. Pri opredelitvi, ali z vidika DDV v posameznem primeru govorimo o prvi vselitvi oziroma prvi uporabi ţega obstoječega objekta ali pa o nekem novem (to je drugem) objektu, kot merilo lahko vzamemo določila Gradbenega zakona – GZ (Uradni list RS, št. 61/17 in 72/17), ki se uporablja od 1. 6. 2018. Ta namreč v 23., 24., 33. in 35. točki 3. člena določa pomen izrazov in sicer:

* novogradnja je gradnja, katere posledica je novo zgrajen objekt ali prizidava;
* novo zgrajen objekt je objekt, ki je popolnoma zgrajen na novo in prej ni obstajal;
* prizidava je gradnja, pri kateri se gabariti obstoječega objekta povečajo v horizontalni ali vertikalni smeri;
* rekonstrukcija je spreminjanje tehničnih značilnosti obstoječega objekta, pri čemer se delno ali v celoti spreminjajo njegovi konstrukcijski elementi, zmogljivost ali izvedejo druge njegove izboljšave, pri čemer se morajo ohraniti najmanj temelji ali kletni zidovi obstoječega objekta, in se gabariti objekta praviloma ne povečajo, lahko pa se zmanjšajo; povečanje gabaritov je v okviru rekonstrukcije mogoče le zaradi usklajevanja z bistvenimi zahtevami, kot jih za objekte določajo predpisi, ki urejajo graditev.

Iz navedenega izhaja, da če gre v obravnavanem primeru dograditve dveh novih nadstropij na obstoječem objektu po GZ za novogradnjo, katerima bo dodeljen nov identifikator kot samostojnemu delu in še ne bo preteklo dve leti od njegove prve uporabe, se po določbah ZDDV-1 dobava takega dela objekta obravnava kot dobava novega objekta. Dobava dveh starih nadstropij obstoječega objekta (svoj identifikator) pa se obravnava kot dobava starega objekta. Če dozidanima nadstropjema ne bo dodeljen nov identifikator in gre za nepremičnino, ki se po GZ ne šteje za nov objekt, se dobava take nepremičnine (kot celote) obravnava kot dobava starega objekta.

1. Kako z vidika DDV in DPN obravnavati prodajo parcele, ki je v naravi travnik, po evidencah Geodetske uprave RS (v nadaljevanju GURS) pa stavbno zemljišče ali obratno v naravi je prazno stavbno zemljišče brez objektov, po evidencah GURS pa zazidano stavbno zemljišče. Ali je merodajno dejansko stanje in kako ga dokazati, ali pa so merodajne uradne evidence GURS. Od te opredelitve je namreč odvisna obdavčitev ali oprostitev pri takih nepremičninah.

*Če je na parceli dopustna gradnja objektov, se prodaja te parcele šteje za dobavo nezazidanega stavbnega zemljišča, od katere se obračuna DDV.* *Davčni zavezanec mora vprašanje, ali je na določeni parceli dopustna gradnja, nasloviti na občino. Dopustnost gradnje je za vsako posamezno parcelo določena v enem od prostorskih aktov občine.*

V skladu s 77. členom pravilnika se za stavbna zemljišča iz 8. točke 44. člena ZDDV-1 štejejo zemljiške parcele, ki so z občinskim prostorskim načrtom namenjene graditvi objektov.

1. Kako z vidika DDV in DPN obravnavati prodajo parcel, ki je delno kmetijsko zemljišče delno pa nezazidano stavbno zemljišče. Navajate, da ste od davčnih zavezancev dobili informacijo, da nekateri finančni uradi izpeljejo odmero DPN na pol parcele, druga polovica pa je predmet obdavčitve z DDV. Menite, da taka obravnava, ko je eno blago (zemljiška parcela, nepremičnina) predmet dveh različnih davkov, ni pravilna.

*Če se prodaja zemljiška parcela, ki je z občinskim prostorskim načrtom namenjena graditvi objektov, se dobava šteje za dobavo nezazidanega stavbnega zemljišča, od katere se obračuna DDV, ne glede na to, da del te parcele predstavlja kmetijsko zemljišče.*

Po določbah ZDDV-1 ni možno dobave blaga - prodajo ene parcele delno opredeliti kot obdavčen promet, delno pa kot oproščen promet, saj gre za enotno dobavo.

**Odbitek DDV in popravek odbitka DDV**

14. Davčni zavezanec, identificiran za DDV, nabavi osebni avtomobil za opravljanje prevoza blaga za plačilo. Ker mu 66. člen ZDDV-1 ne prepoveduje odbitka DDV, uveljavi odbitek DDV od nakupa vozila in od nabav blaga, povezanih s tem vozilom. Isto vozilo občasno uporabi tudi za prevoz svojega blaga. Ali mora zaradi te rabe popraviti odbitek in kako? Menite, da za zahtevo o obračunu DDV na podlagi 15. člena ZDDV-1, kot izhaja iz pojasnila FURS št. 4230-43/2010, ni ustrezne podlage v 15. členu ZDDV-1, saj zavezanec vozilo še vedno uporablja za poslovni namen.

*V danem primeru je bila dana pravica do odbitka DDV od nakupa avtomobila za opravljanje gospodarske dejavnosti prevoza blaga. V vašem vprašanju ni podatka o tem, katero dejavnost davčni zavezanec opravlja poleg dejavnosti prevoza blaga. Zato odgovora na vprašanje, ali v konkretnem primeru davčni zavezanec opravi prevoz svojega blaga za namene opravljanja njegove dejavnosti in mu torej od uporabe blaga ni treba obračunati DDV v skladu s 15. členom ZDDV-1, ne moremo podati.*

Kar se tiče vašega pomisleka glede pojasnila FURS št. 4230-43/2010 pa menimo, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča EU. To je že pojasnjevalo, da npr. okoliščina, da je premestitev zaposlenega od prebivališča do kraja dela nujni pogoj za prisotnost na delu in s tem izpolnitev delovnih obveznosti, ni odločilno dejstvo za ugotovitev, da prevoz zaposlenega ne bi bil namenjen zasebni rabi zaposlenega. Lahko pa je delodajalec v posebnih okoliščinah zaradi potreb podjetja primoran, da sam zagotovi prevoz zaposlenih od prebivališča do kraja dela, tako da je prevoz organiziran v skladu z interesi podjetja.

V nadaljevanju še pojasnjujemo, da iz člena 168(a) Direktive o DDV izhaja, da lahko davčni zavezanec odbije DDV za blago ali storitve, če se uporabljajo za namene njegove gospodarske dejavnosti. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča EU izhaja, da je ureditev odbitkov v Direktivi o DDV namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. V skupnem sistemu DDV je zagotovljena popolna nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti načeloma predmet DDV.

Če se davčni zavezanec odloči, da investicijsko blago, uporabljeno tako za poslovne kot za zasebne namene, vključi v poslovna sredstva in z njimi ravna kot s poslovnimi sredstvi, se lahko vstopni DDV, plačan za pridobitve tega blaga, načeloma v celoti odbije. Uporaba blaga, vključenega v poslovna sredstva podjetja, za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za namene njegove dejavnosti se nato obravnava enako kot opravljanje storitev za plačilo. Če investicijsko blago ni vključeno v premoženje podjetja, pa je možna izključitev pravice do odbitka DDV za blago in storitve, namenjene brezplačnim dobavam ali dejavnostim, ki niso gospodarska dejavnost davčnega zavezanca.

Možnost omejitve odbitka DDV za določene skupine blaga ali storitev je državam članicam dana na podlagi določb 176. in 177. člena Direktive DDV. Namen določbe 66. člena ZDDV-1 je preprečiti, da bi se v končni potrošnji znašlo blago ali storitve, od katerih DDV ne bi bil obračunan, saj je lahko možnost nadzora nad tem, ali se blago uporablja za opravljanje obdavčene dejavnosti ali za zasebne namene, omejena.

V zvezi z opredelitvijo koncepta »za druge namene kot za namene dejavnosti« je Sodišče EU pojasnilo (npr. v sodbi v zadevi C-515/07 (VNLTO)), da namen člena 6(2)(a) Direktive o DDV (sedaj člena 26(1)(a)) ni, da bi uvedel pravilo, na podlagi katerega bi se štelo, da so bile transakcije, za katere se sistem DDV ne uporablja (npr. brezplačne dobave blaga ali brezplačno opravljanje storitev davčnega zavezanca), izvedene za druge namene kot za namene dejavnosti podjetja v smislu te določbe.

V konkretnem primeru ni pojasnjeno, zakaj davčni zavezanec meni, da gre za uporabo avtomobila za namene njegove dejavnosti in se torej uporaba avtomobila ne šteje za storitev, opravljeno za plačilo (opravljeno za zasebne namene). Pravica do odbitka DDV od nakupa avtomobila je bila dana za opravljanje gospodarske dejavnosti prevoza blaga, v konkretnem primeru pa naj bi davčni zavezanec uporabil avtomobil za lastni prevoz blaga. Menimo, da je treba dokazati obstoj posebnih okoliščin, zaradi katerih je davčni zavezanec zaradi potreb podjetja primoran, da sam zagotovi prevoz blaga, da se lahko šteje, da je avtomobil uporabljen za namene njegove gospodarske dejavnosti.

15. Podoben primer je, ko davčni zavezanec, ki nabavi osebni avto za dajanje v najem, ob nakupu odbije DDV, po letu dni pa isto vozilo uporablja le še za lastne prevoze svojega blaga. Zanima vas, ali mu katera od določb ZDDV-1 nalaga kakršnokoli obveznost z vidika obračuna ali popravka DDV. Prosite za navedbo konkretne določbe z utemeljitvijo.

Upoštevati je treba usmeritve, dane v odgovoru na prejšnje vprašanje.

16. Davčni zavezanec je pred leti (2013) plačal avans za opremo dobavitelju. Ob plačilu avansa je odbil na avansnem računu izkazan DDV. Ker ima dobavitelj vsa ta leta finančne težave, je dobavo opreme odlagal. Davčni zavezanec je sklenil, da bo terjatev do dobavitelja odpisal, saj navkljub pozivom te opreme ni dobavil in je zaradi hudih likvidnostnih težav tudi ne bo. Plačnik avansa, ki si je odbijal DDV, sprašuje, ali mora v mesecu odpisa terjatve popraviti odbiti DDV ali je ta obveznost že zastarala oziroma kdaj sploh začne teči 5-letni zastaralni rok, v katerem mora davčni zavezanec še odbiti DDV popraviti.

*Na podlagi informacij, ki jih podajate, ni možno podati točnega odgovora.*

Iz vaših navedb je razvidno, da je bilo delno plačilo izvršeno na podlagi avansnega računa, preden je bilo blago dobavljeno in na tej podlagi uveljavljen odbitek DDV.

ZDDV-1 v prvem odstavku 68. člena določa, da mora davčni zavezanec prvotni odbitek DDV popraviti, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Takšen primer je, če davčni zavezanec napravi napako, ali če naknadno ugotovi drugačen odbitni delež. Drugi odstavek 68. člena ZDDV-1 določa, da davčni zavezanec popravi odbitek DDV, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen.

Iz vašega dopisa ni razvidno, da bi bil nakup pravno formalno odpovedan oz kaj je v konkretnem primeru storil davčni zavezanec kot skrben gospodar, da bi bilo blago dobavljeno ali plačan znesek avansa vrnjen. Iz tega razloga ni mogoče dati jasnega odgovora na zastavljeno vprašanje.

17. Davčni zavezanec je pred leti nabavil nepremičnino za dajanje v obdavčen najem, zato si je DDV ob nabavi v celoti odbil. Po dveh letih je majhen del te nepremičnine dal v oproščeni najem. Izračunani odbitni delež se je s 100 % znižal na 99,5 %, ki ga je zavezanec zaokrožil navzgor na celo število, torej na 100 %. Zavezanca zanima, ali mora kljub temu, da ima na podlagi zaokroževanja še vedno 100 % odbitek, pri obravnavani nepremičnini narediti popravek odbitka po 69. členu ZDDV-1.

*V obravnavanem primeru davčnemu zavezancu ni treba opraviti popravka odbitka po 69. členu ZDDV-1.*

**Posebne ureditve**

18. Uporaba posebne ureditve med potovalnimi agencijami je dovoljena po sodah C-189/11 in drugih. Ali se lahko po posebni ureditvi prefakturira (zaračuna naprej v svojem imenu in za svoj račun drugi osebi) potovanje tudi družbi, ki ni potovalna agencija in kako se v tem primeru določi davčno osnovo?

*Posebna ureditev za potovalne agencije se uporabi tudi pri dobavah potovalnih storitev med družbami, ki niso potovalne agencije (B2B dobave), če družbe delujejo v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih storitev uporabljajo dobave blaga ali storitev drugih davčnih zavezancev.*

*Davčna osnova pri npr. družbi 1 predstavlja razliko med celotnim zneskom, ki ga plača družba 2, v katerega ni vključen DDV, in dejanskimi stroški družbe 1 za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci.*

V skladu s sodno prakso Sodišča EU se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja tudi za t.i. prodaje na debelo (wholesale supplies) med družbami, ki niso nujno potovalne agencije ali potovalni agenti, vendar le če družbe pri zagotavljanju potovalnih storitev delujejo v svojem imenu in uporabljajo dobave blaga ali storitev drugih davčnih zavezancev. Tudi za te dobave se uporabi določbe ZDDV-1 glede posebne ureditve za potovalne agencije. Davčna osnova se ugotavlja na podlagi 98. člena ZDDV-1, ki določa, da je davčna osnova in cena brez DDV, glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, razlika med celotnim zneskom, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če je neposredni uporabnik teh storitev potnik.

**Evidentiranje za namene DDV**

18. Glede vpisovanja v polji 34 in 35 obrazca DDV-O krožijo različna tolmačenja in razlage. Pred leti naj bi vam v elektronskem sporočilu potrdili, da se v ti dve polji storitev (gradnja nepremičnin ali vlaganja v osnovna sredstva) ne vpisuje. Tako pri vas razlagate že vrsto let, vendar kontrolorji zahtevajo drugače. Glede vpisovanja podatkov v ti dve polji ste dobili tudi že vprašanje od Statističnega urada RS, ki naj bi te podatke uporabljal za statistične namene. Prosite za pisno razlago, da bodo enako evidentirani podatki služili svojim namenom.

*Storitev gradnje nepremičnin in vlaganj v druga osnovna sredstva se ne vpisuje v polje 34 oz. 35 obračuna DDV-O.*

Iz navodila za izpolnjevanje obračuna davka na dodano vrednost (DDV-O), ki je objavljen kot priloga pravilnika, izhaja, da se v polje 34 vpisuje nabavna vrednost nepremičnin, katerih nabava je obdavčljiva po ZDDV-1, ne glede na to, ali je pri nabavi obračunan DDV ali ne (obdavčene in oproščene nabave), v polje 35 pa nabavna vrednost drugih osnovnih sredstev. Šele, ko je nepremičnina zgrajena, je usposobljena za uporabo in jo je možno ovrednotiti. Storitve vlaganj v nepremičnine in druga osnovna sredstva se torej ne vpisuje v polje 34 oz 35 obračuna DDV-O.

19. Evidentiranje mednarodnega letalskega prevoza v evidence za DDV sproža številna vprašanja. Jasno je, da kraj opravljene storitve ureja 28. člen ZDDV-1 in da je lahko DDV oproščen prevoz le v delu, ki se nanaša na preletene razdalje nad ozemljem Slovenije. Navajate pojasnilo FURS, št. 0920-9246/2017-2, iz katerega izhaja, da naj bi letalski prevozniki pri določitvi dela voznine po posameznih državah uporabili podatke spletne strani Eurocontrola. Menite, da letalski prevozniki te podatke najverjetneje imajo, nimajo pa jih drugi prodajalci letalskih kart, zato vas zanima, kaj naj ti z vidika DDV pravilno obdavčijo in evidentirajo prodajo letalske karte.

Kot smo že pojasnili v dopisu FURS, št. 020-9246/2017-2, Direktiva Sveta 2006/112/ES in tudi ZDDV-1 in pravilnik ne vsebujeta posebnih določb glede določanja prevožene razdalje pri mednarodnem letalskem prevozu potnikov. Predlagamo, da prodajalci letalskih kart podatek o prevoženi razdalji pridobijo od letalskih prevoznikov. Če menite oz. razpolagate z informacijo, da navedeno ni mogoče, pa vas pozivamo za podajo morebitnega drugačnega predloga.

**Nastanek davčne obveznosti**

20. V pojasnilu 4230-250/2010 je pojasnjeno, da v primeru podelitve pravice do uporabe baze podatkov obveznost za obračun DDV nastane v trenutku podelitve te pravice, to pa je običajno z izdajo uporabniškega gesla za dostop. Pri tovrstnih storitvah gre pogosto za neko vrsto naročniških razmerij, kjer se izdajajo zaporedni računi in opravijo zaporedna plačila v obdobjih, ki so polletna ali letna. Ali ni bolj pravilno, da se zaradi tega šteje, da so te storitve opravljene v trenutku, ko poteče obdobje, na katero se računi ali plačila nanašajo (drugi odstavek 33. člena ZDDV-1)? Pri tem navajate sodbo sodišča EU v zadevi C-463/14.

*Stališče, navedeno v pojasnilu št. 4230-250/2010, da v primeru podelitve pravice do uporabe baze podatkov, obveznost za obračun DDV nastane v trenutku podelitve te pravice, to pa je običajno z izdajo uporabniškega gesla za dostop, ostane enako.*

V zvezi s sodbo Sodišča EU pojasnjujemo, da je le to v zadevi C-463/14 med drugim razložilo, da v konkretnem primeru naročniških pogodb za svetovalne storitve obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, ne da bi bilo upoštevano, ali in kako pogosto je prejemnik dejansko uporabil storitev izvajalca. Zadeva se je nanašala na primere naročniških pogodb za svetovalne storitve, ki so zlasti pravne, podjetniške in poslovne narave, pri katerih je bil izvajalec na razpolago prejemniku za čas trajanja pogodbe. Prejemnik teh storitev se je obvezal, da bo izvršil plačilo vsak ponedeljek v tednu.

Menimo, da okoliščine primera iz navedene sodbe niso enake kot primer naveden v pojasnilu. Po ponovni preučitvi se pojasnilo, ki ga navajate v dopisu, s katerim vam je bilo odgovorjeno na vaše vprašanje glede nastanka obdavčljivega dogodka v konkretnem primeru zaračunavanja storitev vpogleda v bazo podatkov, ko mora naročnik storitev najprej plačati in običajno šele potem dobi geslo, s katerim lahko dostopa do navedene baze podatkov, ne spreminja.

**Davčna osnova**

21. Velike težave v praksi povzroča izvajanje 39. člena ZDDV-1, ko so terjatve do kupca, ki je v postopku prisilne poravnave ali stečaja, prodane. Prodane so lahko tik pred uvedbo postopka, tekom trajanja postopka ali po zaključku. Navajate primer, ki je v praksi zelo pogost in za katerega menite, da je treba vsem davčnim zavezancem dati enotna navodila za ravnanje. Dobavitelj proda blago kupcu, pri katerem je nato uveden postopek prisilne poravnave ali stečaja. Dobavitelj v postopku prijavi svoje terjatve, ki so v celoti priznane in zato na podlagi četrtega odstavka 39. člena ZDDV-1 zmanjša obračunani DDV v celoti, davčne osnove pa ne popravlja. Terjatev nato proda (npr. za 50 % njene nominalne vrednosti), sledi sklep o zaključku postopka, iz katerega je razviden dejanski odstotek poplačila (npr. 20 %). Po določbi petega odstavka 39. člena ZDDV-1 če davčni zavezanec naknadno prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek davčne osnove v skladu s prejšnjim odstavkom, mora od prejetega zneska obračunati DDV. Dobavitelj davčne osnove ni popravljal niti ni bil poplačan od kupca za konkretno blago, ki ga je prodal, zato je tu prvo vprašanje, ali ga obravnavana določba sploh zavezuje k popravku DDV. Če ga, pa nadalje ni jasno v kakšni višini popravi obračunani DDV ter kdaj (ob prodaji terjatev v višini prodajne vrednosti ali ob zaključku postopka v višini v sklepu odobrenega poplačila).

*V stečajnih postopkih in postopkih prisilne poravnave je trenutek spremembe (zmanjšanja) davčne osnove vezan na trenutek zaključka navedenih postopkov, ko je znano, v kolikšnem delu bo davčni zavezanec poplačan. Če davčni zavezanec naknadno (po zmanjšanju zneska obračunanega DDV) prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek obračunanega DDV, mora od prejetega zneska obračunati DDV.*

ZDDV-1 v 39. členu določa pravila o naknadnih spremembah davčne osnove, ki so praviloma posledica dogodkov, nastalih po opravljeni transakciji.

Po tretjem odstavku 39. člena ZDDV-1 davčni zavezanec lahko popravi (zmanjša) znesek obračunanega DDV, če na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali uspešno zaključenem postopku prisilne poravnave ni bil poplačan oziroma ni bil poplačan v celoti.

Davčna osnova pri dobavah blaga ali storitev v skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDDV-1 vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v pravicah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave. Glede na navedeno določbo davčni zavezanec po zgoraj navedenih zaključenih postopkih ne prejme plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitev, zato je trenutek spremembe davčne osnove vezan na trenutek zaključka navedenih postopkov, ko je znano, v kolikšnem delu bo davčni zavezanec poplačan.

Če pa davčni zavezanec naknadno prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, v zvezi s katero je uveljavljal popravek davčne osnove (in tudi popravek obračunanega DDV), mora v skladu s tretjim odstavkom 39. člena ZDDV-1 od prejetega zneska obračunati DDV.

Na podlagi četrtega odstavka 39. člena ZDDV-1 lahko davčni zavezanec popravi (zmanjša) znesek obračunanega in neplačanega DDV od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma stečajnem postopku. V teh primerih zakon dovoljuje, da se obračunani DDV za znesek priznanih terjatev zmanjša že ob začetku insolventnih postopkov v celoti, lahko pa davčni zavezanec popravek obračunanega DDV opravi v določenem odstotku od vseh priznanih terjatev. Davčna osnova se ob začetku insolventnih postopkov ne spremeni, saj se v tem trenutku le fiktivno pripozna, da je obseg poplačila terjatev dvomljiv.

Peti odstavek 39. člena ZDDV-1 je treba tolmačiti z vidika namena zakonodajalca, da je poplačilo davčnega zavezanca znano ob zaključku insolventnih postopkov, zato se tudi davčna osnova zmanjša ob zaključku teh postopkov.

Popravek zneska obračunanega DDV je vezan na davčnega zavezanca in njegovo neposredno obdavčeno dobavo blaga ali storitve. Davčni zavezanec pa je oseba, ki je opravila obdavčeno dobavo blaga ali storitve, obračunala DDV in ima na tej podlagi tudi pravico do ustrezne spremembe v primeru neplačila.

Glede prenosa (odstopa) terjatve s strani davčnega zavezanca, ki je dobavil blago ali storitev, na novega upnika tako velja, da se ne glede na civilnopravna razpolaganja, oseba, ki je v okviru svoje ekonomske dejavnosti opravila transakcijo in obračunala DDV, v zvezi s to transakcijo načeloma vedno šteje za davčnega zavezanca, tako glede obračunavanja, plačila in morebitne izterjave DDV. Davčni zavezanec ne more s pravnim poslom prenesti ne obveznosti ne obračuna davka in ne iz tega izhajajoče pravice do popravka obračuna iz svoje transakcije, na drugo osebo. To pravico lahko zato uveljavlja le davčni zavezanec oziroma njegov univerzalni pravni naslednik, ki je opravil dobavo blaga ali storitve.

Navedeno pomeni, da je v stečajnih postopkih in postopkih prisilne poravnave trenutek spremembe davčne osnove vezan na trenutek zaključka navedenih postopkov, ko je znano, v kolikšnem delu bo davčni zavezanec poplačan. Če davčni zavezanec naknadno prejme plačilo ali delno plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek davčne osnove, mora od prejetega zneska obračunati DDV.

22. Davčna osnova pri preprodajalcih je opredeljena v 104. členu ZDDV-1 kot razlika med prodajno in nabavno ceno. Ti dve ceni sta v členu tudi opredeljeni. Morebitna popravila rabljenega blaga povečujejo prodajno ceno ali drugače, od prodajne cene se ne odštevajo in tudi ne prištevajo k nabavni ceni blaga. Zaradi tega so po vašem mnenju taki stroški del razlike v ceni in posredno obdavčeni z izstopnim DDV, zato je prav, da je dovoljen tudi odbitek DDV (primer prejetega računa avto serviserja). Davčni organ je zavzel drugačno stališče, in sicer, da odbitka DDV ni, kar je utemeljil z drugim odstavkom 108. člena ZDDV-1, ki pa prepoveduje odbitek davčnim zavezancem, ki kupujejo od preprodajalcev in ne odbitek pri preprodajalcu, ki kupuje od drugih davčnih zavezancev.

*Preprodajalec ima pravico do odbitka DDV za blago in storitve, ki jih je nabavil po splošni ureditvi.*

ZDDV-1 v 104. členu določa, da je davčna osnova za dobave blaga iz 102. člena razlika v ceni, ki jo doseže obdavčljivi preprodajalec, zmanjšana za znesek DDV, ki se nanaša na razliko v ceni. Drugi odstavek istega člena določa, da je razlika v ceni enaka razliki med prodajno ceno, ki jo zaračuna obdavčljivi preprodajalec za blago, in nabavno ceno.

Nadalje ZDDV-1 v tretjem odstavku določa, da prodajna cena pomeni vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo obdavčljivi preprodajalec prejel od kupca ali tretje osebe, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s transakcijo, davki, taksami in drugimi dajatvami ter postranskimi stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih preprodajalec zaračuna kupcu, vključno z DDV, razen zneskov iz šestega odstavka 36. člena tega zakona.

V četrtem odstavku 104. člena ZDDV-1 je določeno, da nabavna cena pomeni vse, kar predstavlja plačilo, opredeljeno v drugem odstavku tega člena, ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj od obdavčljivega preprodajalca.

Drugi odstavek 108. člena ZDDV-1 določa, da davčni zavezanec od DDV, ki ga je dolžan plačati, ne sme odbiti DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago, ki mu ga je ali mu ga bo dobavil obdavčljivi preprodajalec, če se za dobave tega blaga, ki jih opravi obdavčljivi preprodajalec, uporabi posebna ureditev.

Prepoved odbitka po prejšnjem odstavku se nanaša zgolj na nabave tistega blaga, ki ga je dobavil obdavčljivi preprodajalec, če je za te dobave blaga uporabil posebno ureditev. Če ima preprodajalec pred nadaljnjo prodajo dodatne stroške (npr. avto serviser ipd), bo te stroške vštel v prodajno ceno. Dodatni stroški v tem primeru ne znižujejo davčne osnove za obračun DDV od razlike v ceni. Iz tega razloga menimo, da je odbitek DDV od teh stroškov upravičen.

1. Smernice Odbora za DDV so objavljene na spletni strani Evropske komisije, na naslednji povezavi: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf> [↑](#footnote-ref-1)
2. Sedaj členi 132, 135 in 136 Direktive 2006/112/ES, ki so preneseni v 42. in 44. člen ZDDV-1. [↑](#footnote-ref-2)
3. Sedaj člen 140(a) Direktive 2006/112/ES, prenesen v a) točko prvega odstavka 48. člena ZDDV-1. [↑](#footnote-ref-3)