

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**MEDNARODNA PRIMERJAVA OBDAVČITVE Z DAVKOM NA
DODANO VREDNOST ZA TRANSAKCIJE Z NEPREMIČNINAMI IN
STORITVE, POVEZANE Z NEPREMIČNINAMI**

Ljubljana, julij 2016

URŠKA OCVIREK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Urška Ocvirek, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Mednarodna primerjava obdavčitve z davkom na dodano vrednost za transakcije z nepremičninami in storitve, povezane z nepremičninami, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem soc. dr. Mitjem Čokom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 18. 7. 2016

Podpis študentke: Urška Ocvirek

KAZALO

UVOD	1
1 VIRI EVROPSKEGA PRAVA NA PODROČJU DDV.....	5
2 OPREDELITEV POJMOV, POVEZANIH Z NEPREMIČNINO, V DIREKTIVI O DDV	6
2.1 Davčni zavezanec	6
2.1.1 Splošno o davčnem zavezancu.....	6
2.1.2 Priložnostno opravljanje transakcij	6
2.1.3 Osebe javnega prava kot davčni zavezanci	8
2.1.4 Identifikacija za namene DDV	9
2.2 Pojem »nepremičnina«	9
2.2.1 Opredelitev pojma »nepremičnina« in drugih pojmov v zvezi z nepremičninami, v Direktivi o DDV.....	9
2.2.2 Opredelitev pojma »nepremičnina« in drugih pojmov v zvezi z nepremičninami v Izvedbeni uredbi 1042/2013.....	10
2.3 Predmet obdavčitve z DDV	14
2.3.1 Dobava blaga.....	15
2.3.2 Opravljanje storitev	18
2.4 Kraj obdavčitve.....	20
2.4.1 Splošno glede kraja obdavčitve.....	20
2.4.2 Kraj obdavčitve blaga	21
2.4.3 Kraj opravljanja storitev.....	22
2.5 Obdavčljivi dogodek	27
2.6 Davčna osnova.....	27
2.7 Stopnja DDV	29
2.8 Oprostitve plačila DDV	30
2.8.1 Splošno glede oprostitve plačila DDV	30
2.8.2 Razlogi za oprostitvev plačila DDV transakcij v zvezi z nepremičninami.....	31
2.8.3 Oprostitvev plačila DDV za transakcije v zvezi z nepremičninami	32
2.9 Odbitek DDV.....	37
2.9.1 Splošno o odbitku DDV	37
2.9.2 Opravljanje ekonomske in neekonomske (neobdavčljive) dejavnosti.....	38
2.9.3 Odbitni delež	39
2.9.4 Popravek odbitka DDV	39
2.9.5 Investicijsko blago	39
2.9.6 Uporaba nepremičnin v zasebne (neposlovne) namene.....	41
2.10 Plačnik DDV	43
3 OBDAVČITEV TRANSAKCIJ Z NEPREMIČNINAMI V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH	45
3.1 Slovenija.....	45

3.1.1	Zakonodaja o DDV	45
3.1.2	Pojem nepremičnina	45
3.1.3	Davčni zavezanec	46
3.1.4	Predmet obdavčitve.....	46
3.1.5	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	48
3.1.6	Stopnja DDV.....	48
3.1.7	Oprostitve DDV	51
3.1.8	Odbitek DDV	52
3.1.9	Plačnik DDV.....	53
3.2	Avstrija.....	55
3.2.1	Zakonodaja o DDV	55
3.2.2	Pojem nepremičnina	55
3.2.3	Davčni zavezanec	55
3.2.4	Predmet obdavčitve.....	56
3.2.5	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	58
3.2.6	Stopnja DDV.....	58
3.2.7	Oprostitve DDV	59
3.2.8	Odbitek DDV	60
3.2.9	Plačnik DDV.....	61
3.3	Madžarska	62
3.3.1	Zakonodaja o DDV	62
3.3.2	Pojem nepremičnina	62
3.3.3	Davčni zavezanec	63
3.3.4	Predmet obdavčitve.....	64
3.3.5	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	64
3.3.6	Stopnja DDV.....	65
3.3.7	Oprostitve DDV	65
3.3.8	Odbitek DDV	66
3.3.9	Plačnik DDV.....	66
3.4	Hrvaška.....	67
3.4.1	Zakonodaja o DDV	67
3.4.2	Pojem nepremičnina	68
3.4.3	Davčni zavezanec	68
3.4.4	Predmet obdavčitve.....	69
3.4.5	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	69
3.4.6	Stopnja DDV.....	70
3.4.7	Oprostitve plačila DDV	71
3.4.8	Odbitek DDV	72
3.4.9	Plačnik DDV.....	72
3.5	Nemčija	73
3.5.1	Zakonodaja o DDV	73
3.5.2	Pojem nepremičnina	74
3.5.3	Davčni zavezanec	74

3.5.4	Predmet obdavčitve	75
3.5.5	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	76
3.5.6	Stopnja DDV	77
3.5.7	Oprostitve DDV	77
3.5.8	Odbitek DDV	78
3.5.9	Plačnik DDV	80
4	PRIMERJAVA IN RAZLIKE V OBDAVČITVI TRANSAKCIJ Z NEPREMIČNINAMI IN STORITEV, POVEZANIH Z NEPREMIČNINAMI, V IZBRANIH DRŽAVAH.....	81
4.1	Pojem nepremičnina	81
4.2	Davčni zavezanec	81
4.3	Predmet obdavčitve	82
4.4	Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova	83
4.5	Stopnja DDV in oprostitve plačila DDV	83
4.6	Odbitek DDV.....	85
4.7	Plačnik DDV	85
	SKLEP	86
	LITERATURA IN VIRI	88
	PRILOGI	

UVOD

Problematika in namen magistrskega dela. Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je na svetu najbolj razširjena oblika splošnega posrednega davka. Več kot 130 držav uporablja to davčno obliko. Plačuje se posredno, prek cene, ki se plačuje za določeno blago oz. storitev. To davčno obliko pogosto v literaturi opredelijo tudi z izrazi potrošni davek, davek na potrošnjo ali prometni davek (angl. *consumption tax* ali *goods and services tax*, nem. *Umsatzsteuer*, fr. *impôt général sur la consommation*). Glavna značilnost DDV kot potrošnega davka je, da se odmeri glede na potrošnjo oz. promet določenega blaga oz. storitev. Obdavčitev s takšnim davkom je po eni strani odvisna od vrste prometa, ki je s takšnim blagom oziroma storitvijo opravljena, po drugi pa od vrste blaga ali storitve, ki se obdavčuje (Vraničar & Beč, 2007, str. 47).

Za najpomembnejše predpise s področja DDV veljajo direktive Evropske unije (v nadaljevanju EU). Najpomembnejša direktiva, ki ureja vse elemente DDV, je Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (Ur.l. EU L, št. 145, v nadaljevanju Šesta direktiva). Ta podrobno opredeljuje ureditev zakonodaje držav članic oziroma govori o uskladitvi DDV med državami članicami ter postavlja temeljna načela in opredelitve poenotenega davka v EU, hkrati pa državam članicam omogoča številne možnosti glede posameznih rešitev. Opredeljuje predmet obdavčevanja, obdavčljiv promet, davčne zavezanke, kraj opravljenega prometa, nastanek obveznosti za obračun DDV, davčne stopnje in davčno osnovo, oprostitve, odbitke itd. Sistem obdavčitve z DDV naj bi bil torej v vseh državah članicah v EU poenoten, usklajen s Šesto direktivo. Zaradi potrebe po večji racionalnosti in jasnosti je bila Šesta direktiva preoblikovana, in sicer je bila sprejeta Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur.l. EU L, št. 347, v nadaljevanju Direktiva o DDV). V skladu z načelom boljše zakonodaje sta bila preoblikovana struktura in besedilo Šeste direktive, kar načeloma ni povzročilo bistvenih sprememb v obstoječi zakonodaji. S preoblikovanjem direktive so neločljivo povezane manjše vsebinske spremembe (Dončič, 2008, str. 1).

Direktiva o DDV je od leta 2006 doživela več sprememb in dopolnitev npr. glede določanja kraja opravljanja storitev, podrobnih pravilih za vračilo DDV davčnim zavezancem s sedežem izven države članice vračila in glede pravil o izdajanju računov.

Kot izhaja že iz same preambule Direktive o DDV, naj bi se z direktivo doseglo usklajitev zakonodaje o prometnih davkih s sistemom DDV. Ta usklajitev bi morala v čim večji meri odpraviti dejavnike, ki povzročajo izkrivljanje konkurence na nacionalni ravni ali na ravni EU. Čeprav oprostitve in davčne stopnje med državami niso popolnoma usklajene, bi moral skupni sistem DDV zagotavljati nevtralnost konkurence. To pomeni, da bi moralo

imeti podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

DDV je najbolj usklajen davek v EU, vendar obstajajo razlike med posameznimi državami. Vse države članice EU imajo v svojo nacionalno zakonodajo preneseno Direktivo o DDV, prav tako se v vseh državah neposredno uporablja Izvedbena uredba Sveta št. 282/2011 (EU) o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur.l. EU L, št. 77, v nadaljevanju Izvedbena uredba 282/2011). Vendarle se pojavljajo razlike med državami, npr. že pri sami opredelitvi davčnega zavezanca, opredelitvi, ali gre za dobavo blaga ali opravljanje storitev, če gre za storitev, za kakšno storitev gre, razlike v opredelitvi pojmov nepremičnina, objekt, zemljišče za gradnjo, med stopnjami davka... Za davčne zavezance, ki poslujejo čezmejno, je za sprejetje poslovnih odločitev pomembno poznavanje sistema obdavčitve nepremičnin in storitev, povezanih z njimi, v posameznih državah članicah EU, tj. poznavanje njihovih obveznosti in višine obdavčitve dobav z DDV.

Direktiva o DDV določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Države članice lahko hkrati štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi dobavo objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo oz. dobavo zemljišča za gradnjo. Namesto kriterija prve uporabe se lahko uporabi tudi drug kriterij, npr. obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave ali obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave, pogoj pa je, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.

Iz zgoraj navedenih določb Direktive o DDV je vidna zelo široka definicija davčnega zavezanca, pri čemer je državam članicam dana še dodatna možnost, predvsem z namenom okrepitve nediskriminatorne narave davka, tj. da za davčne zavezance štejejo tudi osebe, ki določene transakcije, zlasti v povezavi z dobavami nepremičnin, opravljajo občasno.

Tudi določitev posameznih pojmov v povezavi z nepremičninami je delno prepuščena državam članicam. V Direktivi o DDV je določeno, kaj šteje kot »objekt« (vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh), hkrati pa lahko države članice samostojno določijo pogoje uporabe kriterija za prenovo objektov. Države članice prav tako lahko določijo, kaj šteje za »zemljišče, na katerem objekt stoji«, medtem ko »zemljišče za gradnjo« predstavlja vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, kot ga opredelijo države članice.

Primer možne različne obravnave transakcij z nepremičninami so tudi določbe glede opredelitve, kaj šteje kot dobava blaga in kaj kot opravljanje storitev. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Za opravljanje storitev šteje vsaka transakcija, ki ni dobava blaga. Države članice lahko

določijo, da se tudi predaja določenih gradbenih del šteje za dobavo blaga. Prav tako lahko za premoženje v stvareh štejejo tudi stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine, določene pravice na nepremičninah oz. deleže ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti (dela ali celotne) nepremičnine. Dane možnosti povzročajo, da se obravnava istovrstnih dobav med državami članicami razlikuje. Tako se na primer stavbna pravica v eni državi članici obravnava kot dobava blaga (npr. v Avstriji), v drugi pa kot opravljanje storitev (npr. v Sloveniji), kar v primeru nepremičnin sicer praviloma ne vpliva na kraj obdavčitve, lahko pa vpliva npr. na določitev trenutka nastanka obveznosti za obračun DDV ali določitev plačnika DDV.

Med državami članicami tudi ni enotnega koncepta nepremičnine, kar vpliva na različno prakso pri obravnavi transakcij, povezanih z nepremičninami. Kot izhaja iz preambule Izvedbene uredbe št. 1042/2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (Ur.l. EU L, št. 284, v nadaljevanju Izvedbena uredba 1042/2013), je bilo treba v državah članicah zato, da bi se zagotovila enotna davčna obravnava storitev, povezanih z nepremičninami, uvesti koncept nepremičnine. Izvedbena uredba tako določa, kakšna bližina je potrebna za obstoj povezave z nepremičnino in neizčrpen seznam storitev, opredeljenih kot storitve, povezane z nepremičnino. Zaradi zagotovitve nemotenega prehoda na nova pravila se bo ta koncept začel uporabljati s 1. januarjem 2017. Uvedba teh pravil bo namreč lahko pomembno vplivala na zakonodajo in dosedanje upravno prakso v državah članicah.

Med državami članicami so razlike tudi glede obveznosti identifikacije za namene DDV (določitev praga, pavšalna obdavčitev ...), opredelitvi investicijskega blaga in določitvi višine začetnega odbitka DDV in obveznosti popravka odbitka DDV ter glede določitve, kdo je plačnik DDV (dobavitelj oziroma izvajalec ali prejemnik blaga oziroma storitve).

Zaradi različnih možnosti, izjem in možnih derogacij, ki jih državam članicam omogoča sama Direktiva o DDV, tako med nacionalnimi sistemi DDV obstajajo razlike, ki povzročajo tako neenake konkurenčne pogoje kot tudi dodatno zapletenost sistema DDV (različna obravnava istovrstnih transakcij s strani držav članic, različne stopnje davka, različne obveznosti glede identifikacije za DDV ...).

Cilji magistrskega dela. Cilj magistrskega dela je preučiti obdavčitev z DDV različnih transakcij z nepremičninami in storitev, povezanih z njimi, v državah članicah, s poudarkom na sosednjih državah članicah, ter dokazati, da kljub temu, da naj bi prav skupna direktiva, skupaj z izvedbenimi uredbami, zagotovila enoten, harmoniziran sistem DDV v vseh državah članicah, ki bi zagotavljal enostavne in transparentne obdavčitve nepremičnin in storitev, povezanih z njimi, z DDV ter davčnim zavezancem zagotavljala enake konkurenčne pogoje ter pravno varnost, med nacionalnimi sistemi DDV na področju obdavčitve transakcij z nepremičninami in storitev, povezanih z nepremičninami, obstajajo

razlike. Osrednje raziskovalno vprašanje, ki ga želim raziskati, je, ali glede na to, da evropsko zakonodajo o DDV urejajo izvedbene uredbe, ki se neposredno uporabljajo, ter da morajo države članice v svojo nacionalno zakonodajo o DDV prenesti določbe Direktive o DDV, med državami članicami obstajajo razlike v obdavčitvi transakcij z nepremičninami z DDV.

Metode dela. Izhodišče pri preučevanju magistrske naloge bo preučevanje teoretičnih podlag v veljavni zakonodaji EU in posameznih držav članic in nezavezujočih smernicah Odbora za DDV. Prav tako bodo pri predstavitvi problematike pomembne odločitve Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju sodišče EU) in praksa drugih držav članic na področju obdavčitve transakcij z nepremičninami in storitev, povezanih z nepremičninami, z DDV.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabljala različne vire informacij kot na primer zakonodajo EU in posameznih držav članic, informacije za posamezne države članice, dostopne na uradnih spletnih straneh teh držav ter smernice Odbora za DDV. Za predstavitev obdavčitve obravnavanih transakcij sem uporabila tudi različno literaturo, objavljeno v knjigah, publikacijah, člankih in prispevkih s področja obdavčitve nepremičnin ter različne vire, dostopne na spletnih straneh.

Poleg strokovne literature sem pri snovanju magistrskega dela uporabila tudi lastno znanje, pridobljeno med študijem v okviru magistrskega programa in v okviru delovnih izkušenj.

V magistrskem delu sem tako uporabila naslednje metode: metodo generalizacije in specializacije, metodo abstrakcije in konkretizacije, metodo analize in sinteze, opisno metodo, komparativno metodo.

Struktura poglavij. Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij. V prvem poglavju so predstavljeni viri evropskega prava na področju DDV. V drugem poglavju je podrobneje prikazana obdavčitev nepremičnin in storitev, povezanih z njimi, na podlagi Direktive o DDV, Izvedbene uredbe 1042/2013 in sodb sodišča EU. Tako je predstavljeno, kaj se za namene DDV šteje za nepremičnino, predstavljene so možne oprostitve in stopnje dobav v zvezi z nepremičninami, pravila glede uveljavljanja pravice do odbitka DDV ter kdo mora oziroma koga lahko države članice določijo za plačnika DDV (dobavitelja oziroma izvajalca ali prejemnika). V tretjem poglavju je predstavljena obdavčitev transakcij z nepremičninami v izbranih državah članicah, v četrtem pa je nato prikazana primerjava obdavčitve teh transakcij med izbranimi državami članicami.

V sklepnem poglavju magistrskega dela so predstavljeni zaključki glede na ugotovljene razlike v obdavčitvi transakcij z nepremičninami in storitev, povezanih z njimi, z DDV, v izbranih državah članicah. Na koncu magistrskega dela so prikazana uporabljena literatura in viri.

1 VIRI EVROPSKEGA PRAVA NA PODROČJU DDV

Za najpomembnejše predpise glede DDV veljajo že navedeni izvedbeni uredbi in Direktiva o DDV (z vsemi spremembami in dopolnitvami) ter določene direktive, ki urejajo zaključena poglavja z vidika DDV.¹

Država, ki se želi priključiti EU, mora določila direktiv upoštevati v svojih predpisih oziroma mora sprejeti nacionalni izvedbeni akt, s katerim se določbe direktive prenesejo v nacionalno zakonodajo. Izvedbene uredbe so v celoti zavezujoče in neposredno veljavne, brez prenosa na nacionalno raven.

Na področju DDV je pomembna tudi sodna praksa sodišča EU. Z njo se zagotavlja enotna uporaba in razlaga prava EU v vseh državah članicah. Prav tako velja omeniti tudi smernice Odbora za DDV (angl. *Vat Committee*)² ter pojasnila in druge dokumente Evropske komisije oziroma Generalnega direktorata Evropske komisije za obdavčenje in carinsko unijo (v nadaljevanju GD TAXUD).³

Odbor za DDV je bil ustanovljen za spodbujanje enotne uporabe določb Direktive o DDV. Ker gre le za svetovalni odbor, ki nima zakonodajnih pristojnosti, ne more sprejeti pravno zavezujočih odločitev, lahko pa daje napotke o uporabi Direktive o DDV. Odbor za DDV (med drugim) obravnava vprašanja, ki jih v zvezi z uporabo oziroma razlago določb Direktive o DDV zastavijo ali Evropska komisija ali države članice. Kot rezultat razprave lahko Odbor za DDV sprejme smernice o določenih zadevah, pri čemer je treba upoštevati, da ne gre za uradno razlago prava EU, niso zavezujoče narave in ni nujno, da se Evropska komisija s sprejetim stališčem tudi strinja (VAT Committee, 2016).

Tudi pojasnila GD TAXUD niso pravno zavezujoča in ni nujno, da v celoti predstavljajo stališča vseh držav članic. Zagotavljajo praktično pomoč in neformalna navodila o tem, kako je treba po mnenju GD TAXUD razlagati določene določbe Direktive o DDV. Ta pojasnila državam članicam ne preprečujejo, da bi sprejela nacionalne smernice o isti zadevi (Commission Guidelines, 2016).

¹ Na primer Trinajsta direktiva Sveta 86/560/EGS z dne 17. novembra 1986 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Postopki vračila davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, ki nimajo stalnega prebivališča ali sedeža na ozemlju Skupnosti (Ur.l. EU L, št. 326).

² Sprejete smernice Odbora za DDV so objavljene na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

³ Pojasnila GD TAXUD so dostopna na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/topics/guidelines_en.htm.

2 OPREDELITEV POJMOV, POVEZANIH Z NEPREMIČNINO, V DIREKTIVI O DDV

2.1 Davčni zavezanec

2.1.1 Splošno o davčnem zavezancu

Direktiva o DDV določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. V pojem »davčnega zavezanca« je zajeta »vsaka oseba«, ki »kjerkoli« opravlja kakršnokoli ekonomsko dejavnost. Pri opredelitvi davčnega zavezanca je uporabljen koncept vseobsegajoče definicije oz. definicije, ki zajema vse osebe. Ni pa uporabljen koncept, da je davčni zavezanec vsak, ki je identificiran oz. bi moral biti identificiran za namene DDV znotraj ene države (Dončič, 2008, str. 21).

Namen tega pristopa verjetno izhaja iz teorije o DDV, da mora biti obdavčena le končna potrošnja. Takšna opredelitev, tj. da se kot davčni zavezanec šteje vsaka oseba, ki kjerkoli na svetu opravlja ekonomsko dejavnost in ni končni potrošnik, vodi do tega, da je vsak upravičen do vračila ali odbitka DDV Evropske unije, ki mu ga je zaračunal drug davčni zavezanec (Terra & Kajus, 2016, str. 315).

Tudi pojem ekonomske dejavnosti zajema široko področje, in sicer zajema vsako dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z dejavnostmi samostojnih poklicev ter rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi. Prav tako zajema izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.⁴ Pri pojmu ekonomska dejavnost gre za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava neodvisno od namenov ali rezultatov.

2.1.2 Priložnostno opravljanje transakcij

Kot izhaja iz preambule Direktive o DDV, sistem DDV doseže najvišjo stopnjo nevtralnosti in enostavnosti, če se DDV obračunava na najbolj splošen način ter če zajema vse faze proizvodnje in distribucije ter opravljanja storitev. V preambuli je tudi poudarjeno, da je treba za okrepitev njegove nediskriminatorne narave izraz »davčni zavezanec« določiti tako, da ga lahko države članice uporabljajo tudi za osebe, ki priložnostno (občasno) opravijo določene transakcije.

⁴ Člen 9 Direktive o DDV.

Direktiva o DDV v členu 12(1) tako državam članicam omogoča, da za davčnega zavezanca štejejo tudi vsako osebo, ki priložnostno opravi transakcijo, ki šteje za ekonomsko dejavnost, še zlasti:

- dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
- dobavo zemljišča za gradnjo.

Države članice torej lahko občasne dejavnosti, ki so podobne ekonomskim dejavnostim, obdavčijo, predvsem zaradi izogibanja izkrivljanju konkurence. Seznam občasnih dejavnosti ni zaključen, Direktiva o DDV navaja le dva primera (zgoraj navedena). Države članice imajo na podlagi člena 12(1) Direktive o DDV možnost, ne pa obveznosti. Zato morajo, če želijo izkoristiti možnost iz te določbe, opraviti izbiro, da se lahko sklicujejo nanjo. Za prenos direktive v nacionalno pravo se v skladu s sodno prakso sodišča EU ne zahteva nujno formalen in dobeseden prevzem njenih določb v izrecno in natančno določeno pravno normo. Splošni pravni kontekst zadošča, kadar je dejansko zagotovljena polna uveljavitev direktive na dovolj natančen in jasno določen način.

Predmet DDV so v skladu s členom 9 Direktive o DDV vse dobave, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti, tudi tiste, ki jih opravi le priložnostno. Sodišče EU je v zadevi C-62/12 (Kostov) pojasnilo, da se določba člena 12(1) Direktive o DDV nanaša le na osebe, ki niso že zavezane k obračunavanju DDV za njihovo glavno ekonomsko dejavnost (ne štejejo za davčne zavezance, ker sicer ne opravljajo ekonomske dejavnosti). Če oseba transakcijo, ki jo sicer opravi davčni zavezanec, opravi le priložnostno, se praviloma ne šteje za davčnega zavezanca v smislu Direktive o DDV. Vendarle iz člena 12 Direktive o DDV ne izhaja, da davčni zavezanec, ki opravlja določeno ekonomsko dejavnost in hkrati priložnostno opravi določeno dobavo, ki spada na drugo področje dejavnosti, za to dobavo ni dolžan obračunati in plačati DDV.

Sodišče EU je v združenih zadevah C-180/10 in C-181/10 (Jarosław Słaby in zakonca Kuć) pojasnilo, da se za prodajo gradbenega zemljišča obračuna DDV, če je država članica uporabila možnost iz člena 12(1) Direktive o DDV. Pri tem ni pomembno, ali je transakcija trajna, prav tako ni pomembno, ali oseba, ki je opravila prodajo, deluje kot davčni zavezanec. Pomembno pa je, ali pomeni ta transakcija izvrševanje lastninske pravice imetnika nepremičnine.

Izvrševanja lastninske pravice imetnika nepremičnine samo po sebi še ni mogoče obravnavati kot ekonomsko dejavnost. Če se prodaja gradbenega zemljišča uvršča v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe, se ta ne šteje za zavezanca za DDV v smislu členov 9(1) in 12(1) Direktive o DDV. Če omenjena oseba zaradi namena prodaje nepremičnine aktivno deluje pri prodaji zemljišča, pri čemer uporablja podobna sredstva kot davčni zavezanci, ki opravljajo ekonomsko dejavnost (npr. aktivno delovanje se lahko

kaže zlasti v pripravi zemljišča ali v izvajanju preizkušenih metod trženja), jo je treba šteti za davčnega zavezanca.

Število in obseg opravljenih prodaj ali dejstvo, da je oseba pred prodajo razdelila zemljišče, da bi dosegla boljšo celotno prodajno ceno, ni odločilno, bistveno tudi ni časovno obdobje, v katerem so se te transakcije opravljale, ali višina s tem doseženih prihodkov. Vsa ta dejstva skupaj bi se namreč lahko uvrščala v okvir upravljanja zasebnega premoženja te osebe.

2.1.3 Osebe javnega prava kot davčni zavezanci

Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava (v nadaljevanju osebe javnega prava) se v primeru opravljanja dejavnosti, ki jih opravljajo kot državni organi, ne štejejo za davčne zavezance. To velja tudi, če pobirajo pristojbine, dajatve ali druga plačila v zvezi s temi dejavnostmi. Za davčne zavezance štejejo, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročala izkrivljanje konkurence.⁵

Oseba javnega prava je torej davčna zavezanka, če opravlja običajno ekonomsko dejavnost. Načeli nediskriminatornosti in svobode konkurence zahtevata, da se tudi oseba javnega prava šteje za davčnega zavezanca, če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja, opravljala zasebna družba, ki bi bila v tem okviru zavezanka za DDV (FURS⁶, 2015b, str. 5).

Direktiva o DDV določa dejavnosti (tretji pododstavek člena 13(1) Direktive o DDV), v zvezi s katerimi se osebe javnega prava v vsakem primeru štejejo za davčne zavezance, če obseg teh dejavnosti ni zanemarljiv. Pri tem lahko države članice obravnavajo določene oproščene dejavnosti oseb javnega prava, ki ne dajejo pravice do odbitka DDV, kot dejavnosti, ki jih opravljajo kot državni organi (so izven sistema DDV).⁷ V tem primeru se ne povzroča izkrivljanja konkurence, saj na eni strani v nobenem primeru ni obračunanega DDV, hkrati pa tudi ni pravice do odbitka DDV v povezavi s temi dobavami.

⁵ Člen 13 Direktive o DDV.

⁶ FURS je kratica za Finančno upravo Republike Slovenije.

⁷ Če so oproščene kot dejavnosti, ki so v javnem interesu (132. člen), kot določene druge oproščene dejavnosti (sem sodi tudi oprostitev določenih dobav objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo ter oprostitev dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč) (135. člen) ali če gre za oproščene dobave blaga, ki so se v celoti uporabljale za oproščene dejavnosti, če za to blago ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka DDV ali za katerega davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka DDV. Enako velja tudi za dejavnosti, ki so oproščene v skladu z odstopanji, ki se uporabljajo do sprejetja dokončne ureditve (členi 371, 374–377, 378(2), 379(2) in členi 380 do 390c Direktive o DDV).

2.1.4 Identifikacija za namene DDV

Davčni zavezanec mora prijaviti začetek, vsako spremembo oz. prenehanje svoje dejavnosti kot davčni zavezanec. Države članice morajo zagotoviti, da so določene osebe identificirane s posamično številko, pri čemer lahko mala podjetja oprostijo obveznosti identifikacije za namene DDV, pa tudi nekaterih drugih obveznosti. Države članice lahko torej sprejmejo t. i. ureditev za mala podjetja s sedežem v tej državi članici (določitev praga za identifikacijo za DDV), ki predvideva poenostavitev upravnih postopkov z namenom spodbuditi ustanavljanje, dejavnosti in konkurenčnost malih podjetij ter ohraniti ravnotežje med upravno obremenitvijo zaradi davčnega nadzora in nizkimi pričakovanimi davčnimi prihodki.⁸

Direktiva o DDV določa, da davčnih zavezancev, ki opravljajo priložnostne (občasne) transakcije iz člena 12 Direktive o DDV, ni treba identificirati za DDV.⁹

Načeloma se morajo davčni zavezanci s sedežem izven države članice (v nadaljevanju tuji davčni zavezanci), v kateri opravijo dobavo, identificirati za DDV, vendar to pravilo ne velja vedno. Nekatero državo članico so za te primere namreč sprejela pravila, da je pod določenimi pogoji kot plačnik DDV določen prejemnik dobave in se zato dobavitelju oziroma izvajalcu ni treba identificirati za DDV, nekatere države članice pa so prag za identifikacijo za namene DDV predvidele tudi za tuje davčne zavezance. Davčni zavezanci se morajo zato pred opravljanjem dobav v drugi državi članici vedno pozanimati o morebitni obveznosti identifikacije za DDV v tej državi in morebitnih drugih obveznostih (npr. imenovanju davčnega zastopnika).

2.2 Pojem »nepremičnina«

2.2.1 Opredelitev pojma »nepremičnina« in drugih pojmov v zvezi z nepremičninami, v Direktivi o DDV

Direktiva o DDV ne opredeljuje pojma »nepremičnina«, hkrati pa tudi ne napotuje na pravne rede držav članic.¹⁰ Iz sodne prakse sodišča EU izhaja, da imajo pojmi brez izrecne opredelitve v Direktivi o DDV in brez napotitve na pravne rede držav članic svoj neodvisni pomen v pravu EU in morajo biti zato opredeljeni na ravni EU. Tako je v skladu s sodno prakso sodišča EU bistvena značilnost pojma »nepremičnina« ta, da se navezuje na določen del ozemlja, ki ga ni mogoče prestaviti oziroma na določen del zemeljske površine, vključno s stavbami, ki so na njem trajno zgrajene, na katerem se lahko ustanovi

⁸ Členi 213, 272 in členi 284–287 Direktive o DDV ter sodba sodišča EU v zadevi C-97/09 (Ingrid Schmelz).

⁹ Člen 214(2) Direktive o DDV.

¹⁰ Tako kot na primer pri opredelitvi pojma »zemljišče za gradnjo«, kjer Direktiva o DDV izrecno napotuje na opredelitev tega pojma v pravnem redu vsake posamezne države članice.

lastninska pravica in posest. Prav tako za nepremičnino šteje tudi vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti.¹¹ Interpretacija pojma nepremičnina z vidika zakonodaje o DDV ni nujno enaka kot opredelitev pojma v nacionalnem civilnem pravu držav članic.

Nasprotno pa Direktiva o DDV opredeljuje pojem »objekt«, in sicer se za »objekt« šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh. Države članice lahko samostojno opredelijo pojem »zemljišče, na katerem objekt stoji«. Direktiva o DDV opredeljuje še pojem »zemljišče za gradnjo«, ki pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.¹²

Ker med državami članicami ni enotnega koncepta nepremičnine, navedeno vpliva na različno prakso pri obravnavi transakcij, povezanih z nepremičninami. Opredelitev tega pojma je pomembna predvsem pri opredelitvi storitev, povezanih z nepremičninami, tako z vidika določanja kraja obdavčitve kot tudi odločanja, ali gre za storitev, oproščeno plačila DDV ali ne.¹³

2.2.2 Opredelitev pojma »nepremičnina« in drugih pojmov v zvezi z nepremičninami v Izvedbeni uredbi 1042/2013

Da bi se zagotovila enotna opredelitev pojma nepremičnina v vseh državah članicah, je Svet EU junija 2013 sprejel Izvedbeno uredbo 1042/2013. Ta izvedbena uredba v členu 13b določa, da se za namene uporabe Direktive o DDV za »nepremičnino« šteje:

- vsak posamezni del zemljišča na površju ali pod njim, na katerem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest;
- vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti;¹⁴
- vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna, na primer vrata, okna, strehe, stopnišča in dvigala;
- vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije.

Taka opredelitev pojma »nepremičnina« je podrobnejša, kot izhaja iz sodne prakse sodišča EU, njen namen pa je razlikovati nepremičnine in stvarno premično premoženje z vidika DDV. Tako je na eni strani blago, ki ni premično ali ni zlahka premakljivo (npr. zgradbe,

¹¹ Npr. sodbe sodišča EU C-351/00 (Rudolf-Meierhofer), C-428/02 (Fonden Marselisborg Lystbådehavn), C-166/05 (Rudi Heger) in C-451/06 (Walderdorff).

¹² Navedeni pojmi so v Direktivi o DDV opredeljeni v členu 12, ki opredeljuje davčnega zavezanca.

¹³ Več glede oprostitve plačila DDV dobav nepremičnin in storitev, povezanih z njimi, v poglavju 2.8.

¹⁴ Npr. hiše, tovarne, industrijski objekti (elektrarne, vetrne elektrarne, rafinerije...), inženirski objekti (ceste, mostovi, jezovi, cevovodi...), nedokončane zgradbe in konstrukcije, če so trajno povezane s tlemi ali v tleh.

zemljišče, poljščine, drevesa), na drugi strani pa je blago, ki je sicer premakljivo ali premično, vendar se kljub temu šteje za nepremičnino, ker je »tesno povezano z« ali »vključeno v« nepremičnino (npr. okna, vrata, dvigala). Seznam kategorij je izčrpen, pri čemer se te kategorije med seboj ne izključujejo. Določeno blago je tako lahko hkrati zajeto v več kategorij (Evropska komisija, 2015, str. 16).

Da se zagotovi nemoten prehod na nova pravila (uvedba koncepta nepremičnina bi namreč lahko vplivala na zakonodajo o DDV in upravno prakso v državah članicah), se bo ta koncept začel uporabljati s 1. januarjem 2017.

V nadaljevanju so podrobneje obrazložene posamezne določbe člena 13b Izvedbene uredbe 1042/2013 glede tega, kaj šteje za nepremičnino.

2.2.2.1 Vsak posamezni del zemljišča na površju ali pod njim, na katerem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest (a točka člena 13b)

Da se določeno blago šteje za nepremičnino, morata biti hkrati (kumulativno) izpolnjena dva pogoja. In sicer mora biti blago posamezni del zemljišča in na njem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest.

Prvi pogoj je, da gre za posamezni del zemljišča. To pomeni, da ga morajo sestavljati točno opredeljena ali opredeljiva zemljišča, na katerih mora biti možno vzpostaviti lastninsko pravico in posest. Pojem »zemljišče« zajema tako zemljišče na površju kot tudi pod njim ter vključuje tla in vse, kar je na njih in pod njimi. Kot nepremičnina šteje tudi blago, ki je pritrjeno, vdelano ali posajeno v tla (npr. tudi drevesa in poljščine, dokler ostanejo povezane s tlemi, naftni vrelci, podzemne vode, minerali, dokler se ti elementi ne izčrpajo, voda, dokler ostaja v svojem vodnem bazenu) (Evropska komisija, 2015, str. 16–17).

V skladu z Direktivo o DDV dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Iz sodne prakse sodišča EU izhaja, da je pomembno ekonomsko lastništvo in da se dobava blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik.¹⁵ Evropska komisija (2015, str. 17) poudarja, da je treba pojma »lastninska pravica« in »posest« za namene DDV uporabljati brez sklicevanja na nacionalne opredelitve in da je treba v vsakem posameznem primeru presojati, ali se z blagom dejansko razpolaga, kot da bi bil njegov lastnik.

¹⁵ Npr. sodba sodišča EU v zadevi C-111/05 (Aktiebolaget NN).

2.2.2.2 Vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti (b točka člena 13b)

Zgradba je (umetna) struktura s streho in zidovi (npr. hiša, tovarna). Konstrukcija je širši pojem in vključuje druge konstrukcije, ki se praviloma ne štejejo za zgradbe (npr. inženirski objekti kot so ceste, letališča, mostovi, cevovodi itd.). Tudi če zgradba ali konstrukcija (v nadaljevanju struktura) ni dokončana (ni popolna), se še vedno šteje za nepremičnino, če je trajno povezana s tlemi ali v tleh.

Kot izhaja iz sodne prakse sodišča EU, ni nujno, da je struktura nerazdružljivo vdelana v tla, da bi se štela za nepremičnino. Pomembno pa je, da ni zlahka odstranljiva, tj. brez napora in večjih stroškov. Pri strukturah, pri katerih so potrebna večja dela za njihovo pritrditev na ali v tla, sta izpolnjena oba pogoja iz navedene kategorije, tj. da so pritrjene na ali v tla, in sicer tako, da jih ni mogoče zlahka odstraniti ali razstaviti.

Če je določeno premično premoženje (npr. montažne hiše, stojnice, kioski, prikolice, čolni) namenjeno uporabi na trajni lokaciji, je lahko pritrjeno na tla tako, da je dejansko nepremično. Tudi če bi ga lahko zaradi njegove t.i. premične narave odstranili, se obravnava kot nepremičnina, če ni zlahka razstavljiv ali odstranljiv (Evropska komisija, 2015, str. 18–19).

Tako je na primer sodišče EU v zadevi C-315/00 (Rudolf Meierhofer) odločilo, da se zgradbe, zgrajene iz montažnih elementov na način, da jih ni mogoče enostavno odstraniti ali preseliti, štejejo za nepremičnine. V konkretni zadevi so se zgradbe postavile na betonske temelje, pogreznjene v tla. Stene so bile izdelane iz plošč (panelov) in z vijaki pritrjene na temelje. Zgradbe bi bilo možno kadarkoli odstraniti in ponovno uporabiti na drugi lokaciji, za to pa bi potrebovalo osem oseb deset dni, kar je kazalo na to, da jih ni mogoče enostavno odstraniti ali preseliti. Na podlagi navedenega dejstva je sodišče EU v tej zadevi odločilo, da se te zgradbe štejejo za nepremičnine.

V zadevi C-532/11 (Suzanne Leichenich) je sodišče EU odločalo, ali se plavajoča naprava brez pogonskega sistema, ki se uporablja kot restavracija-diskoteka, in ki je že leta privezana na istem delu reke, in sicer na del rečne struge s sidri in na breg z verigami in vrvmi, hkrati pa je tudi priključena na različna omrežja (vodovodno, električno), ima svoj naslov, telefonski priključek in zbiralnik odpadne vode, za namene DDV šteje za nepremičnino. Sodišče je ob upoštevanju povezave med plavajočo napravo in elementi, ki so del njenega prostora in vseh ostalih navedenih dejstev odločilo, da je dejansko del tega celotnega prostora, in da je ni mogoče z lahkoto odstraniti, tj. brez napora in brez nezanemarljivih stroškov.

Evropska komisija (2015, str. 20) v pomoč pri odločitvi, ali gre za strukturo, ki je ni mogoče brez večjega napora in stroškov odstraniti ali razstaviti, predlaga naslednja objektivna merila:

- potreba po strokovni usposobljenosti (orodje, oprema, strokovno znanje itd., ki so potrebni, da se razstavi ali odstrani, vključno s sredstvi, potrebnimi za razstavitev ali odstranitev (npr. žerjav, tovornjak, prikolica itd.));
- stroški postopka odstranitve ali razstavitve v primerjavi z vrednostjo tistega, kar je dejansko odstranjeno ali razstavljeno;
- čas, ki je potreben za odstranitev ali razstavitev;
- dejstvo, ali bi se struktura z odstranitvijo ali razstavitvijo uničila in ali bi se njena vrednost občutno znižala.¹⁶

Poleg zgornjih objektivnih meril je lahko pomembna tudi dejanska oz. predvidena uporaba strukture na določeni (trajni ali začasni) lokaciji. Npr. vozilo, ki se uporablja za gostinsko dejavnost in ki začasno stoji na isti lokaciji, se načeloma ne šteje za nepremičnino, tudi če je pritrjeno v tla z namenom, da ostane med časom uporabe nepremično. Če se uporablja na trajni lokaciji za opravljanje ekonomske dejavnosti, pa bi lahko veljalo, da ni zlahka razstavljiv ali odstranljiv, ker njegova pritrditev v tla zadošča, da ostane dalj časa nepremično. Predvidena uporaba na trajni lokaciji torej lahko kaže na »nepremično« naravo tega blaga, vendarle to še ne zadošča, saj je treba za to blago preveriti tudi, ali je pritrjeno na ali v tla tako, da ga ni mogoče zlahka odstraniti ali razstaviti (Evropska komisija, 2015, str. 20).

2.2.2.3 Vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del strukture in brez katerega struktura ni popolna, na primer okna, vrata, stopnišča, streha in dvigala (c točka člena 13b)

Za nepremičnino štejejo tudi nekateri predmeti, ki so vgrajeni v nepremičnino, če so njen sestavni del. Kateri predmeti oz. elementi so sestavni deli nepremičnine, določata uporaba in namen te nepremičnine. Npr. če gre se stanovanjski objekt, se za vrata in okna, ki so vanj vgrajeni, šteje, da s tem objektom sestavljajo celoto. Ti elementi so namreč nujni, da ta objekt šteje za bivališče. Vendarle ni nujno, da so ti elementi enaki elementom, potrebnim npr. v tovarni, skladišču, elektrarni, predoru ali na mostu. V primeru določenih zgradb ali konstrukcij so potrebni posebni elementi, da so primerne za točno določeno uporabo (npr. varovalni elementi v zaporu, odvajalnik dima v tovarni).

Pomembno je torej, ali bi se narava strukture, če bi bilo treba določene elemente odstraniti, tako spremenila, da je ne bi bilo mogoče uporabljati v skladu z namenom, za katerega je bila načrtovana. Če je določen element sestavni del strukture, še ne pomeni, da se ta brez njega ne bi štela za nepremičnino. Pomeni pa, da ga je treba po njegovi vgradnji v zgradbo

¹⁶ Ta merila niso izčrpna in so odvisna od okoliščin vsakega primera.

šteti za nepremičnino, saj strukturo dopolnjuje. Npr. hiša brez oken ali vrat bi bila še vedno hiša, pri čemer vgradnja oken in vrat pripomore, da postane primerna za bivanje. Za nepremičnino zato štejejo tudi vrata in okna, vgrajena v hišo.

Element, vgrajen v zgradbo, torej šteje za sestavni del zgradbe, če pripomore k temu, da ta postane popolna glede na značilnosti, ki se ji običajno pripisujejo, in glede na funkcijo, ki jo mora imeti zadevna zgradba (Evropska komisija, 2015, str. 21–22).

2.2.2.4 Vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v strukturo in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe le te (d točka člena 13b)

Pomembno je, ali bi odstranitev predmeta, opreme ali stroja, katerega vgradnja v strukturo bi morala biti trajna (vsaj med njegovo običajno življenjsko dobo), povzročila določeno škodo na tej strukturi. Da je predmet, oprema ali stroj stalno vgrajen, pomeni, da bi njegova odstranitev povzročila uničenje ali spremembo strukture.

Uničenje zajema primere, ko se zaradi odstranitve predmeta, opreme ali stroja, ki je v njej stalno vgrajen, struktura bistveno fizično spremeni ali močno poškoduje. Sprememba pa je manj izrazit poseg in praviloma predstavlja spremembo sestave ali narave, ponavadi v razmeroma majhnem, a bistvenem obsegu. Za določitev, ali gre za bistveno spremembo ali ne, se lahko upoštevajo napor, stroški in čas, potrebni za popravilo strukture in dejstvo, ali odstranitev predmeta povzroči določeno škodo na predmetu (npr. ali je treba predmet po odstranitvi popraviti, ali predmet nima več vrednosti, ali ne služi več nobenemu ali istemu namenu) (Evropska komisija, 2015, str. 22–24).¹⁷

Seznam kategorij iz člena 13b Izvedbene uredbe 1042/2013 je izčrpen, kategorije pa se med seboj ne izključujejo. To pomeni, da je lahko določeno blago hkrati zajeto v več kategorij. Področji uporabe točk c in d člena 13b te uredbe se lahko tudi prekrivata. Npr. predmeti so sestavni del strukture in ni jih mogoče odstraniti, ne da bi se struktura spremenila ali uničila (npr. vgrajena omara ali kuhinja po meri, marmorna stopnišča v hiši) (Evropska komisija, 2015, str. 24–25).

2.3 Predmet obdavčitve z DDV

Z DDV so obdavčene:

- dobava blaga,
- opravljanje storitev,

¹⁷ Sprememba ni bistvena, kadar gre za elemente, ki visijo na steni, ali so npr. priviti ali pribiti na stene ali tla in po njihovi odstranitvi na stenah ali tleh ali sicer ostanejo sledi ali odtisi, ki pa jih je mogoče zlahka popraviti ali zakriti.

- pridobitev blaga iz druge države članice in
- uvoz blaga.

2.3.1 Dobava blaga

2.3.1.1 Opredelitev dobave blaga

Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik in ni nujno, da je bil že opravljen prenos lastninske pravice na blagu.¹⁸ V skladu s sodno prakso sodišča EU se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastništva v skladu s pravili, določenimi z veljavnim nacionalnim pravom, ampak zajema kakršen koli prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga z njim, kot da bi bila lastnica tega premoženja. Če bi bili za ugotovitev, da gre za dobavo blaga, določeni pogoji, ki bi se razlikovali glede na civilno pravo države članice, bi bil namen Direktive o DDV lahko kršen.¹⁹

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev oz. uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga bila dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV. Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, pa ne šteje uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.²⁰

2.3.1.2 Predaja gradbenih del

Direktiva o DDV daje državam članicam možnost, da za dobavo blaga štejejo tudi predajo določenih gradbenih del.²¹ Če se država članica za to možnost odloči, mora to izbiro navesti v nacionalni zakonodaji.

Pojem »gradbena dela« v Direktivi o DDV ni opredeljen. Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (Ur.l. EU L, št. 71, v nadaljevanju Druga direktiva) je v členu 5(2)(e) v povezavi s točko 5 Priloge A k tej direktivi vsebovala seznam dejavnosti, ki so se štela za gradbena dela (ni določala splošne opredelitve tega pojma). Tako so se za gradbena dela štela npr. gradnja zgradb, mostov, cest ipd., zasaditev vrtov, popravila objektov, pri katerih ni šlo le za

¹⁸ Člen 14 Direktive o DDV.

¹⁹ Npr. sodba sodišča EU v zadevi C-111/05 (Aktiebolaget NN).

²⁰ Člen 16 Direktive o DDV.

²¹ Člen 14(3) Direktive o DDV.

vzdrževalna dela, instalacijska dela (npr. centralna kurjava). Poleg tega je Druga direktiva izrecno določala, da se navedena gradbena dela obravnavajo kot dobava blaga, pri čemer je bilo državam članicam dovoljeno, da lahko iz nacionalnih razlogov te dobave obravnavajo kot opravljanje storitev.

Tudi v predlogu člena 6 Šeste direktive, ki pa ni bil vključen v sprejeto besedilo direktive, je bilo v predlaganem členu 5(2)(a) določeno, da se za gradbena dela štejejo vsa dela, povezana z objekti, cestami, pristanišči, mostovi ipd., druga dela, vezana na zemljo, kot npr. gradnja (vključno temeljev), fina dela, rušenje, dobava glavnih materialov, namestitve pohištva v nepremičnine in inštalacijska dela, popravilo, prenova in vzdrževanje (razen rednega vzdrževanja), dela, usmerjena v pripravo in izboljšanje zemlje, izgradnja infrastrukture, razparceliranje, izravnava terena, izgradnja oz. izvedba inštalacij za vodno oskrbo in kanalizacijo, elektro inštalacij, izgradnja oz. postavitve nosilnih sten in zasaditev vrtov.

Čeprav Evropska komisija ni predlagala nobenih sprememb, se je sprejeto besedilo bistveno razlikovalo od predloga: sprejete določbe Šeste direktive niso vsebovale določbe glede tega, kaj šteje za gradbena dela. V skladu s sprejetim besedilom člena 5(5)(b) Šeste direktive (sedaj člen 14(3) Direktive o DDV) se predaja določenih gradbenih del obravnava kot dobava blaga le, če to država članica v svoji nacionalni zakonodaji točno določi. Terra in Kajus (2016, str. 925) sta mnenja, da je lahko seznam dejavnosti, ki se lahko obravnavajo kot gradbena dela, kot je bil določen v predlogu Šeste direktive, vseeno koristen pripomoček pri razjasnitvi tega pojma.

2.3.1.3 Pravice na nepremičninah, stvarne pravice in deleži ali udeležbe

Države članice lahko za premoženje v stvareh štejejo tudi:

- določene pravice na nepremičninah;
- stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine;
- deleže ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine.²²

Pojem dobava blaga, ki pomeni prenos pravice razpolagati s premoženjem v stvareh kot lastnik, ne zajema dobav, navedenih v zgornjih treh alinejah. Če država članica ne izkoristi te možnosti, se te transakcije štejejo za opravljanje storitev. Razlog za tako ureditev, tj. da je poleg splošne opredelitve dobave blaga državam članicam dana še dodatna možnost za obravnavo nekaterih pravic, kot da bi bile dobava blaga, je predvsem različna urejenost prenosov tako lastninske pravice kot tudi drugih stvarnih pravic v predpisih držav članic (Zupančič, 2015, str. 72).

²² Člen 15 Direktive o DDV oz. 5(3) Šeste direktive.

Sodišče EU je v sodbi C-326/99 (Stichting »Goed Wonen«) pojasnilo, da lahko države članice svobodno opravijo izbiro, ki jim je dana v členu 5(3) Šeste direktive (sedaj člen 15 Direktive o DDV), vključno z določitvijo nekaterih pogojev, če ti bistveno ne spremenijo narave ponujene izbire, pri čemer nobena določba Šeste direktive nikakor ne omejuje diskrecijske pravice držav članic v zvezi s tem.

V sodbi C-186/89 (Van Tiem) je sodišče EU pojasnilo, da če država članica izkoristi možnost, da stvarno pravico, ki daje imetniku pravico do uporabe nepremičnine, obravnava kot dobavo blaga, potem tako obravnava tudi ustanovitev te pravice.

2.3.1.4 Ostale dobave blaga, ki so lahko predmet DDV

Države članice lahko kot dobavo blaga, ki je predmet DDV (tj. je opravljena za plačilo), obravnavajo tudi določene transakcije, s čimer naj bi zagotovile enako davčno obremenitev in obravnavanje davčnih zavezancev v podobnih situacijah:

- uporaba blaga za namene dejavnosti, ki ga kupi, konstruira, proizvede, izkoplje, predela ali uvozi v okviru dejavnosti, če za to blago, v primeru da bi bilo pridobljeno od drugega davčnega zavezanca, ne bi bila dana pravica do celotnega odbitka DDV;
- uporaba blaga za namene neobdavčljive dejavnosti, če je bila za to blago dana pravica do odbitka DDV;
- zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, če je bila za to blago pri pridobitvi ali pri uporabi v skladu s prvo alinejo (razen v primerih prenosa podjetja ali dela podjetja) dana pravica do odbitka DDV.²³

Sodišče EU je v sodbi v zadevi C-299/11 (Gemeente Vlaardingen) v zvezi s členom 5(7)(a) Šeste direktive (sedaj člen 18(a) Direktive o DDV, prva zgoraj navedena alineja) pojasnilo, da so države članice, ki so sprejele to določbo v svojo nacionalno zakonodajo, s tem zagotovile, da podjetja, ki zaradi opravljanja oproščene dejavnosti ne morejo odbiti DDV, ki so ga plačala pri nakupu poslovnih sredstev, niso v slabšem položaju v primerjavi s konkurenti, ki enako dejavnost opravljajo s sredstvi, ki so jih pridobili brez plačila DDV tako, da so jih proizvedli sami, ali splošneje, tako da so jih pridobili »v okviru svoje dejavnosti«. Člen 5(7)(a) Šeste direktive torej omogoča, da države članice uporabo blaga, pridobljenega v okviru dejavnosti, za opravljanje oproščene dejavnosti družbe, štejejo za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, in da tako uporabo obdavčijo z DDV, s čimer se zagotovi, da so konkurenti enako davčno obremenjeni kot podjetja, ki so sredstva pridobila od tretjih oseb.

²³ Člen 18 Direktive o DDV.

V zvezi z zadnjo alinejo (zadržanje blaga) je sodišče EU je v zadevi C-142/12 (Marinov) pojasnilo, da iz besedila člena 18(c) Direktive o DDV izhaja, da zajema primer prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti na splošno, pri čemer ne razlikuje med vzroki ali okoliščinami tega prenehanja. Ta člen izključuje le primere prenosa podjetja ali dela podjetja (iz člena 19 Direktive o DDV). Glavni cilj te določbe je preprečiti, da bi bilo blago, za katerega je bila dana pravica do odbitka DDV, po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti predmet neobdavčene končne potrošnje (pri tem razlog ali okoliščine prenehanja niso pomembne).

V primeru prenosa celotnih sredstev ali dela sredstev podjetja za plačilo ali brez plačila ali kot vložek v podjetje lahko šteje, da dobava blaga ni bila opravljena in da se oseba, prevzemnik tega blaga, obravnava kot naslednik prenosnika. Prenos dela podjetja pomeni prenos določene celote, ki je do neke mere sposobna samostojnega opravljanja ekonomske dejavnosti. Prevzemnik šteje za pravnega naslednika, če bo nadaljeval z opravljanjem dejavnosti, pri čemer pa ni pogoj, da opravlja istovrstno dejavnost kot prenosnik. Pomembno je, da prevzemnik namerava poslovati s prenesenim podjetjem ali njegovim delom in ne enostavno takoj likvidirati dejavnost in prodati zaloge, če obstajajo. Prenos nepremičnin v okviru prenosa podjetja ali dela podjetja tako ni predmet DDV (DURS²⁴, 2014a, str. 1). Če država članica izbere to možnost, se te določbe smiselno uporabljajo tudi za opravljanje storitev. Države članice v primerih, če upravičenec ni v celoti zavezan davku, morajo države članice sprejeti ukrepe za preprečevanje izkrivljanja konkurence. Prav tako lahko sprejmejo tudi ukrepe za preprečitev možnosti davčne utaje ali izogibanja plačilu davka zaradi uporabe tega člena.²⁵

2.3.2 Opravljanje storitev

2.3.2.1 Opredelitev opravljanja storitev

Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Med drugim lahko vključuje odstop premoženjskih pravic, obveznost opustitve ali dopustitve stanja ali dejanja ter opravljanje storitev na podlagi odločbe ali zakona.

Za opravljanje storitev za plačilo šteje tudi:

- uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davčnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih oz. za druge namene, kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do odbitka DDV;

²⁴ DURS je kratica za Davčno upravo Republike Slovenije.

²⁵ Člena 19 in 29 Direktive o DDV.

- opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih oz. za druge namene, kot za namene svoje dejavnosti.²⁶

Namen te določbe je, da se zagotovi enako obravnavanje davčnega zavezanca in končnega potrošnika. S tem, ko se brezplačno opravljene dobave izenačuje z odplačnimi, se namreč prepreči, da bi se davčni zavezanec, ki je lahko odbil DDV na nakup blaga za poslovna sredstva podjetja, izognil plačilu DDV, če bi to blago uporabil za zasebne namene (ali za druge namene kot za namene opravljanja dejavnosti). Prepreči se torej neupravičena prednost v primerjavi s končnim potrošnikom, ki ob nakupu blaga plača DDV. Navedena določba prav tako preprečuje, da bi storitve, ki jih opravlja ta davčni zavezanec in za katere bi moral končni potrošnik plačati DDV, pridobil brez davka.²⁷

Direktiva o DDV pa v zvezi z navedeno določbo državam članicam dopušča, da za te dobave določijo, da ne štejejo za opravljanje storitev za plačilo, če takšno odstopanje ne vodi k izkrivljanju konkurence. Sodišče EU je v sodbi C-434/03 (Charles in Charles-Tijmens) poudarilo, da je ta možnost dovoljena z namenom poenostavitve upravnih postopkov za odmero DDV, ne sme pa voditi k splošnemu neobdavčenju uporabe blaga za zasebne namene, saj bi to neizogibno pripeljalo do izkrivljanja konkurence.

Z namenom preprečitve izkrivljanja konkurence in na podlagi posvetovanja z Odborom za DDV lahko države članice kot opravljanje storitev za plačilo obravnavajo tudi storitve, ki jih davčni zavezanec opravi za namene svojega podjetja, in sicer v primeru, da za to storitev ne bi bila priznana pravica do celotnega odbitka DDV, če bi mu jo opravil drug davčni zavezanec.²⁸

Če davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, šteje, da je prejel in opravil te storitve sam. Navedeno velja ne glede na to, ali deluje za svoj ali tuj račun.²⁹

2.3.2.2 Poslovni in finančni lizing

Za dobavo blaga šteje tudi dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka.³⁰

²⁶ Člen 26 Direktive o DDV.

²⁷ Tako sodišče EU v nekaterih sodbah npr. v zadevah C-230/94 (Enkler), C-269/00 (Seeling) in C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck).

²⁸ Člen 27 Direktive o DDV.

²⁹ Člen 28 Direktive o DDV.

³⁰ Člena 14(2)(b) Direktive o DDV.

Sodišče EU je v sodbah C-118/11 (Eon Aset Menidžmunt) in C-209/14 (NLB Leasing) pojasnilo, da je treba razlikovati poslovni in finančni najem. Za slednjega je značilen prenos večine prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom, na lizingojemalca.³¹ To, da se prenos lastništva opravi ob izteku pogodbe ali da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, sta merili, ki vsako zase ali skupaj omogočata ugotavljanje, ali je pogodbo mogoče opredeliti kot finančni najem.

Če se na lizingojemalca ne prenese lastninska pravica, je treba tako storitev lizinga načeloma šteti za opravljanje storitve. Če pogodba, ki se nanaša na nepremičnino, določa ali da se lastništvo ob izteku pogodbe prenese na lizingojemalca ali da lizingojemalec razpolaga z glavnimi upravičenji lastninske pravice nad to nepremičnino, zlasti da se nanj prenese večina prednosti in tveganj v zvezi s pravnim lastništvom na tej nepremičnini in je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, je treba tako transakcijo obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.

2.3.2.3 Prodaja in povratni najem nepremičnin

Obravnava prodaje in povratnega najema nepremičnin (angl. *sale and lease back*) je po državah članicah različna. Te dogovore lahko obravnavajo kot dve ločeni dobavi, tj. kot dobavo nepremičnine in dajanje nepremičnine v najem, nekatere države članice pa jih obravnavajo kot enotno dobavo, in sicer kot finančno storitev. Finančne storitve so praviloma oproščene plačila DDV in ne dajejo pravice do odbitka DDV. Nekatere države članice v zvezi z oproščenimi finančnimi storitvami davčnim zavezancem omogočajo možnost izbire obdavčitve teh storitev (in s tem pridobitev pravice do odbitka DDV).

2.4 Kraj obdavčitve

2.4.1 Splošno glede kraja obdavčitve

Med državami članicami lahko pride pri določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij do sporov glede pristojnosti, še posebej pri opravljanju storitev ali pri dobavah blaga za montažo. Kraj obdavčitve pove, pravila katere države se uporabljajo za določitev davčne obveznosti.

Pri določitvi povezave med pravili glede kraja obdavčitve in pravili o obdavčitvi po splošni ali nižji stopnji DDV ter oprostitev plačila DDV je splošni pristop v sistemu DDV tak, da se najprej opredeli pravilni kraj obdavčitve transakcije, nato se preučijo pravila, ki se za to transakcijo uporabljajo na ugotovljenem kraju obdavčitve (območje davčne pristojnosti

³¹ Gre za opredelitev finančnega najema, kot ga določa mednarodni računovodski standard MRS 17, ki se nanaša na najeme.

države članice ali tretje države). V tem okviru se nato ugotovi, ali gre za z DDV obdavčeno transakcijo (in po kateri stopnji) ali je oproščena plačila davka.

2.4.2 Kraj obdavčitve blaga

Dobava blaga se praviloma obdavči tam, kjer je blago uporabljeno oz. porabljeno. S tem je zagotovljena je enaka obravnava uvoženega blaga in na območju države članice proizvedenega blaga. Izvoz blaga je oproščen plačila DDV, enako se obravnava tudi dobava blaga med državami članicami (je praviloma oproščena plačila DDV). Na mejah med državami članicami ni fiskalne kontrole, zato je mogoče kontrolo zagotoviti le naknadno na osnovi dokumentacije pri davčnem zavezancu. Sistem obdavčitve po načelu namembnega kraja zato lahko deluje le v prometu med davčnimi zavezanci, identificiranimi za DDV (FURS, 2015, str. 13).

Če se blaga ne prevaža, se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se dobava opravi. V primeru dobave blaga s prevozom se za kraj dobave šteje kraj, kjer je blago v trenutku, ko se prevoz začne. Če se prevoz blaga začne v tretji državi ali na tretjem ozemlju, šteje, da je kraj dobave v državi članici uvoza blaga.³²

Če se blago, ki ga odpošlje ali prevaža dobavitelj, pridobitelj ali tretja oseba, instalira ali montira (dobavitelj ali druga oseba za njegov račun) z ali brez poskusnega zagona, se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je blago instalirano ali montirano.³³ V tem primeru gre za dobavo blaga in ne za pridobitev blaga znotraj EU, praviloma mora DDV obračunati in plačati v državi članici, kjer je blago instalirano ali sestavljeno, dobavitelj blaga. Nekatere države članice so za te primere določile, da se kot plačnik DDV šteje prejemnik blaga (slednji mora torej obračunati in plačati DDV).³⁴

Določbe glede kraja obdavčitve blaga so zlasti pomembne v primerih, ko država članica izbere možnost, da se za dobavo blaga šteje predaja določenih gradbenih del oz. določene pravice na nepremičnini ali stvarne pravice. Države članice različno obravnavajo dobave blaga in dobave blaga z montažo ali instaliranjem.

Tako so se npr. glede storitev polaganja ploščic, tapeciranja in polaganja parketa na 60. srečanju Odbora za DDV vse delegacije soglasno strinjale, da je kraj obdavčitve teh dobav tam, kjer je nepremičnina. Vendarle so do tega zaključka prišle na podlagi različnih določb Direktive o DDV. Nekatere države članice so do takšnega zaključka prišle na podlagi obravnave teh dobav kot opravljanja storitev, povezanih z nepremičnino, ki se v skladu členom 47 Direktive o DDV (prej člen 9(2)(a) Šeste direktive) obdavčijo v kraju, kjer je

³² Člena 31 in 32 Direktive o DDV.

³³ Člen 36 Direktive o DDV.

³⁴ Več o tem v poglavju glede plačnika DDV.

nepremičnina. Države članice, ki obravnavajo te dobave kot dobavo blaga, pa bodisi te dobave štejejo za dobave blaga z montažo ali instalacijo, obdavčene v skladu s členom 36 Direktive o DDV (prej člen 8(1)(a) Šeste direktive), bodisi kot dobavo blaga brez prevoza, obdavčeno v kraju izvedbe del v skladu s členom 31 Direktive o DDV (prej člen 8(1)(b) Šeste direktive) (VAT Committee, 2016, str. 89).

Odbor za DDV je na 93. srečanju soglasno sprejel tudi smernico, da če se določene pravice na nepremičnini ali stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine, štejejo za dobavo blaga v skladu s členom 15(2) Direktive o DDV ali če se predaja gradbenih del šteje za dobavo blaga v skladu s členom 14(3) Direktive o DDV, se določbe glede kraja opravljanja storitev, povezanih z nepremičnino (člen 47 Direktive o DDV), ne uporablja. V teh primerih se torej za namene določitve kraja obdavčitve upoštevajo določbe glede kraja obdavčitve blaga (VAT Committee, 2016, str. 145).³⁵

2.4.3 Kraj opravljanja storitev

2.4.3.1 Splošno glede kraja opravljanja storitev

Po splošnem pravilu, določenem v členih 44 in 45 Direktive o DDV, se kraj opravljanja storitev, ki jih prejme davčni zavezanec, določa po sedežu naročnika storitev. Za davčne zavezance za vse storitve, ki so jim opravljene, štejejo tudi davčni zavezanci, ki opravljajo tudi neobdavčljive dejavnosti in pravne osebe, ki niso davčni zavezanci, vendar so identificirane za namene DDV. Če se storitve opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci (v nadaljevanju končni potrošniki), se kraj opravljanja storitev določa po sedežu izvajalca.

Za določitev kraja opravljanja določenih storitev veljajo posebna pravila, ki imajo prednost pred splošnim pravilom. Pri določitvi kraja obdavčitve storitve se tako najprej preveri, ali se ta storitev uvršča v katero od posebnih pravil. Če se storitev ne uvršča v nobeno izmed posebnih pravil, se za določitev kraja obdavčitve uporabi splošno pravilo. Evropska komisija (2015, str. 10) pojasnjuje, da je treba v primeru, ko so izpolnjeni pogoji za uporabo dveh ali več posebnih pravil, uporabiti pravilo, ki bolje zagotavlja obdavčitev v domnevem kraju koriščenja storitve.

2.4.3.2 Storitve, povezane z nepremičninami

Direktiva o DDV v členu 47 določa, da je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kot so počitniški

³⁵ Izvedbena uredba 1042/2013 v členu 31a(2)(p) in (q) izrecno določa, da ne glede na to, ali so države članice uporabile možnost iz člena 15(2) ali ne, gre v primeru storitev iz teh dveh točk za storitve, povezane z nepremičnino, katerih kraj se določi v skladu s členom 47 Direktive o DDV (kjer je nepremičnina).

tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, kraj, v katerem je nepremičnina.

Pravilo iz člena 47 Direktive o DDV je posebno pravilo, ki ima prednost pred splošnim pravilom. Vendarle to posebno pravilo ni izjema od splošnih pravil glede kraja opravljanja storitev (v skladu z ustaljeno sodno prakso sodišča EU je treba določbe, ki vključujejo izjeme od splošnih pravil, razlagati ozko), zato se merilo ozke razlage za opredelitev storitev, povezanih z nepremičninami, ne uporablja. Za uporabo pravila glede kraja obdavčitve storitev, povezanih z nepremičnino, ni pomembno, komu je storitev opravljena (davčnemu zavezancu ali končnemu potrošniku).

Ob reviziji pravil o kraju opravljanja storitev, ki je vodila do sprejetja Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (Ur.l. EU L, št. 44), se je ohranilo posebno pravilo iz Šeste direktive o kraju obdavčitve storitev, povezanih z nepremičninami. Besedilo člena 47 Direktive o DDV v primerjavi z besedilom v Šesti direktivi vsebuje še besedilo »nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kakor so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje« in »dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnin«. Evropska komisija (2003, str. 11) je v predlogu za spremembo Šeste direktive glede določitve kraja obdavčitve storitev navedla, da je namen dopolnitve te določbe zagotoviti, da so hotelske storitve in storitve uporabe cest (cestnine) povezane z nepremičninami.

Odbor za DDV je na 93. srečanju dne 1. julija 2011 sprejel smernice o uporabi pravila glede kraja obdavčitve storitev, povezanih z nepremičninami. Da bi se zagotovila večja usklajenost, zanesljivost in učinkovitost pri obravnavi teh storitev v EU, so bile te smernice vključene med določbe Izvedbene uredbe 1042/2013. Te določbe bodo postale zavezujoče in se bodo v vseh državah članicah neposredno uporabljale od 1. januarja 2017 dalje.³⁶

Tudi v nekaterih tretjih državah se uporabljajo posebna pravila glede kraja opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami. Prevladuje namreč prepričanje, da se lahko zaradi uporabe teh posebnih pravil pravice do obdavčitve pravično porazdelijo med območji davčne pristojnosti (Evropska komisija, 2015, str. 9).

V praksi so lahko pogodbe sklenjene na najrazličnejše načine. Davčni zavezanci lahko zagotavljajo storitve na različne načine. Tako je lahko v izvedbo storitve vključenih veliko podizvajalcev, prav tako ima lahko prejemnik storitve sedež izven države, v kateri je

³⁶ Več glede Izvedbene uredbe 1042/2013 in pričetka njene uporabe je navedeno v poglavju 2.2.2.

nepremičnina itd. Pri določitvi, ali gre v navedenih primerih za storitve, povezane z nepremičninami, je treba upoštevati:

- pri presoji, ali gre za storitev, povezano z nepremičnino, ni odločilno, ali je storitev opravljena na kraju samem in za koga je opravljena, tj. ali je opravljena neposredno za lastnika nepremičnine ali za npr. davčnega zavezanca s sedežem izven države, v kateri je nepremičnina;
- če se storitev nanaša na več kot eno nepremičnino, morajo biti vse nepremičnine jasno opredeljene ali opredeljive;
- če je storitev povezana z več kot eno nepremičnino ali če so te nepremičnine v različnih državah, še ni mogoče šteti, da storitev ni dovolj neposredno povezana z nepremičninami;
- če gre za verigo transakcij (storitev), je treba vsako storitev presojati ločeno, ob upoštevanju vseh konkretnih okoliščin primera;
- če so v opravljanje storitev hkrati vključene storitve, povezane z nepremičninami, ter druge storitve in blago (v primeru enotne storitve), je treba ugotoviti prevladujoči element opravljanja storitve, in sicer ali je to storitev, povezana z nepremičninami, ter ali je ta storitev dovolj neposredno povezana z zadevno nepremičnino (Evropska komisija, 2015, str. 12).

2.4.3.3 Enotna storitev ali več samostojnih storitev

V skladu s sodno prakso sodišča EU³⁷ je treba vsako storitev z vidika DDV običajno obravnavati samostojno in ločeno. Če je transakcija sestavljena iz več delov, je treba na podlagi vseh okoliščin primera ugotoviti, ali bi se morala obravnavati kot ena storitev ali kot več samostojnih in ločenih storitev. Določiti je torej treba bistvene značilnosti te storitve, da se ugotovi, ali prejemnik, ki je povprečni potrošnik – prejme eno samo storitev ali več ločenih storitev. Storitve se obravnava kot enotna, če so elementi ali dejanja, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezana, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Enako velja, če ena ali več storitev pomeni glavno storitev, medtem ko je treba druge obravnavati kot pomožne storitve, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Storitve šteje za pomožno storitev glavne storitve, če sama po sebi za stranko ni cilj, temveč sredstvo, da lahko stranka uporablja glavno storitev izvajalca storitve pod boljšimi pogoji.

Če se ugotovi, da gre za enotno storitev, je v nadaljevanju treba ugotoviti prevladujoči element te storitve ter ali je ta prevladujoči element povezan z nepremičnino ali ne. Na tej podlagi se potem določi kraj obdavčitve te enotne storitve. Če gre za več samostojnih storitev, se kraj obdavčitve določi za vsako storitev posebej.

³⁷ Npr. sodbi sodišča EU v zadevah C-111/05 (Aktiebolaget NN) in C-41/04 (Levob Verzekeringen).

2.4.3.4 Merila glede dovolj neposredne povezave z nepremičnino in Izvedbena uredba 1042/2013

Izvedbena uredba 1042/2013 v členu 31a določa, kakšna bližina je potrebna za obstoj povezave z nepremičnino in neizčrpen seznam primerov storitev, ki so opredeljene kot storitve, povezane z nepremičnino in seznam storitev, ki ne štejejo za storitve, povezane z nepremičnino. Prislan (2014, str. 103) meni, da čeprav se ta člen začne uporabljati šele od 1. januarja 2017 naprej, je lahko že zdaj dovolj dobra podlaga za določitev, ali je neka storitev povezana z nepremičnino [...] ali pa ne gre za neko drugo storitev, za katero se v zvezi z določitvijo kraja obdavčitve uporabljajo druge določbe.

Številne storitve so lahko tako ali drugače povezane z nepremičninami, zato šibka ali postranska povezava ne zadošča, da bi storitev spadala na področje uporabe člena 47 Direktive o DDV. Zahteva se torej dovolj neposredna povezava z nepremičnino, da šteje, da gre za storitev, povezano z nepremičnino.

Načeloma način opravljanja storitve ne bi smel vplivati na obravnavo storitve z vidika DDV. Storitve, povezane z nepremičninami, se lahko opravljajo tudi na daljavo. Če se storitev opravi na daljavo (v celoti ali deloma), to dejstvo še ne preprečuje, da bi bila storitev dovolj neposredno povezana z nepremičnino.³⁸ Če je lahko taka storitev zajeta v več kot eno posebno pravilo glede kraja opravljanja storitev (npr. v pravilo o elektronsko opravljenih storitvah in v pravilo o storitvah, povezanih z nepremičninami), je treba ugotoviti, katero posebno pravilo bi dalo najbolj zadovoljiv rezultat z vidika zagotavljanja obdavčitve v kraju koriščenja storitve (Evropska komisija, 2015, str. 10).

Tudi status prejemnika storitve, tj. ali je lastnik nepremičnine ali ne ter ali je davčni zavezanec ali končni potrošnik, ni pomemben za opredelitev storitve, temveč je vse odvisno od objektivnih značilnosti in narave storitve. Npr. popravilo objekta ali izvedba gradbenih del je povezana z nepremičnino, in sicer ne glede na to, ali je opravljena za lastnika, najemnika, uporabnika objekta ali podizvajalca (Evropska komisija, 2015, str. 27).

Storitve štejejo za dovolj neposredno povezane z nepremičnino:

- če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;
- če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.³⁹

³⁸ Npr. z vgraditvijo nadzornih kamer se lahko storitev nadzora gradbišča opravlja tudi na daljavo, brez fizične prisotnosti oseb na kraju samem.

³⁹ Člen 31a(1) Izvedbene uredbe 1042/2013.

Merila iz prve alineje zajemajo storitve, katerih rezultat izhaja iz same nepremičnine (npr. najem stanovanja, pridobitev pravice do ribolova na določenem ribolovnem območju). Storitve morajo izhajati iz točno določene nepremičnine in ta nepremičnina je sestavni del storitve ter bistvenega in osrednjega pomena za opravljeno storitev. Storitve torej ni mogoče izvesti brez nepremičnine, kar pomeni, da mora biti storitev opravljena v povezavi s točno določeno nepremičnino.

V skladu z drugo alinejo je nepremičnina osrednji predmet storitve, ki se opravi na njej (npr. obnova zgradbe). Da so storitve dovolj neposredno povezane z nepremičninami, se morajo opravljati za nepremičnino ali biti namenjene za nepremičnino, njihov cilj pa mora biti fizična ali pravna sprememba nepremičnine (usmerjene morajo biti torej na spremembo fizičnih značilnosti oz. pravnega statusa določene nepremičnine). Fizična sprememba nepremičnine zajema kakršno koli fizično spremembo (vključno s storitvami, s katerimi se poskušajo preprečiti fizične spremembe nepremičnine), tudi manjšo spremembo, katere rezultat je fizična sprememba nepremičnine, na podlagi česar pa se ne spremeni bistvo nepremičnine (npr. čiščenje ali vzdrževanje predorov, cest, zgradb, mostov itd.) Pravna sprememba nepremičnine bi morala zajemati vsako spremembo pravnega položaja določene nepremičnine (Evropska komisija, 2015, str. 27–28).

Zgoraj navedeni merili za opredelitev storitev kot dovolj neposredno povezanih z nepremičninami nista kumulativni in v praksi lahko storitve izpolnjujejo obe merili. Zadošča, da so izpolnjeni pogoji enega merila, da storitev šteje za povezano z nepremičnino.

Izvedbena uredba 1042/2013 v členu 31a(2) določa, zlasti katere storitve so povezane z nepremičnino, v členu 31a(3) pa storitve, ki z nepremičnino niso povezane. Če določene storitve ni na nobenem izmed obeh seznamov, jo je treba za namene določitve kraja obdavčitve presojati na podlagi zgoraj navedenih meril.

2.4.3.5 Zagotovitev opreme za opravljanje dela na nepremičnini

Izvedbena uredba 1042/2013 določa, da se dajanje opreme v najem prejemniku, z dovolj usposobljenim osebjem ali brez njega, z namenom opravljanja dela na nepremičnini šteje za storitev, povezano z nepremičninami, vendar le, če izvajalec prevzame tudi odgovornost za izvedbo dela. Če se da prejemniku na razpolago oprema ter dovolj usposobljeno osebje za opravljanje dela, se domneva, da je izvajalec, ki je zagotovil opremo, prevzel odgovornost za izvedbo dela. V tem primeru je storitev obdavčena v državi, kjer je nepremičnina.⁴⁰

⁴⁰ Člen 31b te uredbe.

Npr. če se prejemniku preprosto da na razpolago ali v najem gradbeni oder, se ta storitev ne šteje za storitev, povezano z nepremičnino. Če izvajalec, ki zagotovi gradbeni oder, prevzame tudi odgovornost za izvedbo dela (npr. obnovo zgradbe), predvsem ker je zagotovil tudi dovolj usposobljenega osebja za izvedbo te storitve, se ta šteje za storitev, povezano z nepremičninami. Domneva o tem, da je za izvedbo dela odgovoren izvajalec, se lahko izpodbija na podlagi kakršnih koli dejanskih ali pravnih razlogov (Evropska komisija, 2015, str. 50).

2.5 Obdavčljivi dogodek

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali storitev opravljena. Če je plačilo izvršeno pred tem dogodkom, obveznost obračuna DDV nastane na dan prejema plačila (od prejetega zneska plačila).⁴¹ V skladu s sodno prakso sodišča EU uporaba slednjega pravila dodatno predpostavlja, da so vsi domnevni elementi obdavčljivega dogodka, to je prihodnje dobave blaga ali prihodnje storitve, že znani, s tem pa zlasti blago ali storitve ob predplačilu natančno določeni. Če blago ali storitve še niso jasno opredeljene, plačila, izvedena za dobavo blaga ali storitve, ne morejo biti predmet DDV.

Direktiva o DDV vsebuje še nekatera posebna pravila glede nastanka obdavčljivega dogodka, hkrati pa državam članicam omogoča tudi odstopanja od zgoraj navedenih določb. In sicer lahko države članice v določenih primerih določijo, da obveznost obračuna DDV za določene kategorije davčnih zavezancev ali za določene transakcije nastane npr. najkasneje ob prejemu plačila ali ob izdaji računa, ali če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem roku oz. v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

Če država članica omogoča uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji, obdavčljivi dogodek v primeru uporabe te posebne ureditve nastane ob dejanskem prejemu plačila.

2.6 Davčna osnova

Pri dobavah blaga in storitev je davčna osnova vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave. V davčno osnovo se vključujejo tudi subvencije, ki so neposredno povezane s ceno, razen če ni drugače določeno. Davčno osnovo povečujejo davki, dajatve, prelevmani, takse ter postranski stroški (stroški prevoza, pakiranja, provizije idr., ki so zaračunani kupcu ali naročniku). Iz davčne osnove so izključeni rabati, popusti ter zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v njegovem imenu in za njegov račun.

⁴¹ Člena 63 in 65 Direktive o DDV.

Če davčni zavezanec uporabi blago, ki je del poslovnih sredstev podjetja oziroma davčni zavezanec ali njegovi pravni nasledniki obdržijo blago po prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti, in je bila za to blago bila dana pravica do odbitka DDV (delna ali v celoti), šteje, da je opravljena dobava za plačilo. Davčno osnovo v tem primeru sestavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga, če nabavne cene ni, pa lastna cena blaga, določena v trenutku razpolaganja, uporabe ali zadržanja blaga. Tudi pri opravljanju storitev, ki vključujejo uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, in za katerega je bila dana pravica do odbitka DDV (delna ali v celoti), za zasebno rabo in pri opravljanju storitev, ki se opravijo brezplačno, za zasebno rabo, šteje, da je opravljena dobava za plačilo, davčno osnovo pa sestavljajo celotni stroški davčnega zavezanca za opravljene storitve.⁴²

Države članice lahko z namenom preprečitve davčne utaje ali izogibanju plačilu davka na podlagi člena 80 Direktive o DDV sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je v primerih, ko med dobavitelji in prejemniki obstajajo lastniške, upravne, družinske ali druge tesne osebne vezi, finančne ali pravne vezi, kot jih opredeljuje država članica (v nadaljevanju povezane osebe), dobavitelji ali prejemniki dobav pa nimajo pravice do odbitka celotnega DDV, davčna osnova enaka tržni vrednosti.

Iz obrazložitvenega memoranduma k predlogu Direktive 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj (Ur.l. EU L, št. 221, v nadaljevanju Direktiva 2006/69/ES) izhaja, da je namen določbe člena 11(A) Šeste direktive (zdaj člen 80 Direktive o DDV) spoštovati načelo, da davčni organ ne sme posegati v davčno osnovo, razen v točno določenih (omejenih) okoliščinah. Člen dovoljuje ponovno vrednotenje samo v okviru boja proti izogibanju in utaji davkov, pri čemer je treba opraviti tudi niz dodatnih preizkusov. To pravilo se lahko uporablja samo, če gre za povezane osebe in je bila zaradi te povezave, ne pa očitnih komercialnih razlogov, dobavi določena vrednost, ki ni običajna tržna vrednost. Ponovno vrednotenje dobave je dovoljeno samo v treh primerih, in sicer v primeru prenizke vrednosti, ko je bil DDV zaračunan in prejemnik dobave nima pravice do celotnega odbitka DDV ali v primeru previsoke vrednosti, ko je bil DDV zaračunan in dobavitelj nima pravice do celotnega odbitka DDV. Kadar DDV ni bil zaračunan, se ponovno vrednotenje uporablja samo, če je davkov oproščeno dobavo prenizko ovrednotila delno oproščena oseba. Tega pravila se ne sme uporabljati, če razlika med vrednostjo na odprtem trgu in vrednostjo dobave ni dovolj velika ali če se dokaže, da je dobava za isto ceno na razpolago tudi drugim davčnim zavezancem, ki ne štejejo za povezane osebe (Komisija Evropskih skupnosti, 2005, str. 5).

⁴² Členi 73–79 Direktive o DDV.

Države članice lahko tudi določijo, da je za dobavo objektov in zemljišč za gradnjo, ki jih z namenom nadaljnje prodaje kupi davčni zavezanec, ki pri nakupu te nepremičnine ni imel pravice do odbitka DDV, davčna osnova razlika med prodajno in nakupno ceno.⁴³

2.7 Stopnja DDV

Sedanjo strukturo stopenj DDV je Svet sprejel leta 1992 kot del paketa ukrepov, ki so se zdeli potrebni za odpravo kontrol na mejah in vzpostavitev notranjega trga. Tako se od držav članic zahteva, da uporabljena enotna splošna stopnja znaša najmanj 15 % ter da imajo največ dve nižji stopnji, ki nista nižji od 5 %, ki ju države članice lahko uporabljajo po lastni presoji za kategorije blaga in storitev, navedene v Prilogi III k DDV Direktivi. Države članice lahko uporabljajo nižjo stopnjo za celotno kategorijo ali pa omejijo njeno uporabo na del te kategorije. Temeljna struktura, ki se nanaša na vse države članice, je bolj zapletena zaradi obilice različnih začasnih odstopanj, odobrenih državam članicam izven splošne sheme (Komisija Evropskih skupnosti, 2007, str. 3).

Do konca leta 2010 so lahko države članice na podlagi dovoljenja Sveta uporabljale nižjo stopnjo DDV za nekatere delovno intenzivne storitve, kamor so se uvrščala tudi popravila in obnova zasebnih stanovanj, razen materialov, ki predstavljajo bistveni del vrednosti dobave ter čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev.⁴⁴ Storitve, za katere se je lahko uporabljala nižja stopnja DDV, so morale biti delovno intenzivne, se večinoma opravljati neposredno za končne potrošnike in biti v glavnem lokalne in ni bilo verjetno, da bi povzročale izkrivljanje konkurence. Poleg tega je morala obstajati tesna povezava med nižjimi cenami zaradi nižje stopnje in predvidenim povečanjem zaposlovanja in povpraševanja. Uporaba nižje stopnje ni smela ogroziti nemotenega delovanja notranjega trga.

Zgoraj navedene možnosti so avtomatično prenehale veljati konec leta 2010, prav tako so konec tega leta prenehala veljati tudi začasna odstopanja, dodeljena novim državam članicam za uporabo nižjih stopenj za storitve v stanovanjskem sektorju. Hkrati bi se lahko ista odstopanja, dodeljena starim državam članicam, v teh državah še naprej uporabljala, saj niso imela časovne omejitve.

Evropska komisija (2008, str. 9) je ugotovila, da nižje stopnje DDV, ki se uporabljajo za popravilo, vzdrževanje in čiščenje stanovanjskih objektov, ki se zagotavljajo na lokalni ravni, praviloma ne ogrožajo delovanja notranjega trga in bi lahko pod določenimi pogoji tudi ugodno vplivale na preprečevanje sive ekonomije in oblikovanje novih delovnih mest, zato je predlagala, da se vsem državam članicam dovoli uporabo nižje stopnje DDV za

⁴³ Člen 392 Direktive o DDV. To možnost uporablja le Francija.

⁴⁴ Začasne določbe glede uporabe nižje stopnje DDV za nekatere delovno intenzivne storitve so bile zajete v členih 106 do 108 Direktive o DDV, v Prilogi IV k Direktivi o DDV pa je bil seznam storitev iz člena 106.

storitve, kot so delovno intenzivne storitve, za katere se uporabljajočasne določbe, ki bodo oz. so prenehale veljati konec leta 2010.

Leta 2009 je bila na tej podlagi sprejeta Direktiva Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 o spremembah Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost (Ur.l. EU L, št. 116, v nadaljevanju Direktiva Sveta 2009/47/ES). Vsebina členov 106–108 Direktive o DDV glede začasnih določb za nekatere delovno intenzivne storitve in vsebina Priloge IV k Direktivi o DDV so bila prenesena v Prilogo III k Direktivi o DDV kot dobave, za katere se lahko uporabi nižja stopnja DDV in za njihovo uporabo ni treba pridobiti dovoljenja Sveta.

V skladu s Prilogo III Direktive o DDV tako lahko države članice uporabljajo nižjo stopnjo DDV med drugim za:

- gradnjo, dobavo, adaptacijo in obnovo stanovanj, ki so del socialne politike;
- popravilo in obnovo zasebnih stanovanj, razen materialov, ki predstavljajo bistveni del vrednosti dobave;
- nastanitve, ki jih ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje prostorov za počitniške prikolice in zemljišč za kampiranje v najem;
- uporabo športnih objektov;
- čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev.

Direktiva o DDV ne opredeljuje, katera stanovanja so del socialne politike in kaj šteje kot zasebno stanovanje. Opredelitev teh pojmov v povezavi z nižjo stopnjo DDV je tako prepuščena posamezni državi članici.

2.8 Oprostitve plačila DDV

2.8.1 Splošno glede oprostitve plačila DDV

Direktiva o DDV določa določene oprostitve plačevanja DDV, in sicer razlikuje med t. i. pravimi in nepravimi oprostitvami.

Prava oprostitvev (stopnja 0 %) pomeni, da davčni zavezanec DDV ne obračuna in plača, hkrati pa ima pravico do odbitka DDV (npr. dobave blaga v druge države članice, če je prejemnik davčni zavezanec, identificiran za DDV, izvoz blaga).

Neprava oprostitvev pomeni, da davčni zavezanec, ki opravlja oproščene dejavnosti, od svojih dobav ne obračunava davka, hkrati pa tudi nima pravice do odbitka davka, ki mu ga zaračunajo dobavitelji. Neprave oprostitve so npr. najem oz. zakup nepremičnin in dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč.

2.8.2 Razlogi za oprostitvev plačila DDV transakcij v zvezi z nepremičninami

S tehničnega vidika naj bi bil pravi razlog za oprostitvev transakcij v zvezi z nepremičninami dejstvo, da dodana vrednost zemljišča ne izhaja iz opravljanja ekonomske dejavnosti lastnika zemljišča. V skladu z Direktivo o DDV je dobava in dajanje nepremičnin v najem praviloma oproščeno plačila DDV. Te izjeme odražajo posebne težave pri določitvi DDV za to blago. Za razliko od navadnega blaga zemljišče ni rezultat proizvodnega procesa. Poleg tega se lahko lastništvo stavbe, potem ko je zgrajena, večkrat spremeni, pogosto ne da bi bila predmet nadaljnje ekonomske dejavnosti, zato je v skladu z Direktivo o DDV nabor dobav v zvezi z nepremičninami, ki so obdavčene, zelo omejen (npr. priprava zemljišč za gradnjo pomeni ekonomsko dejavnost, ki povečuje vrednost zemljišča). Dobava nove stavbe označuje konec proizvodnega procesa, zato bi bila ponovna obdavčitev nepremičnine vsakič, ko se prodaja, neutemeljena. Enako velja za dajanje nepremičnine v najem, ki je običajno relativno pasivna dejavnost, saj ne povzroča dodane vrednosti. Čeprav dajanje nepremičnin v najem predstavlja ekonomsko dejavnost, je načeloma oproščeno plačila DDV. Skupna značilnost dobav, ki so izrecno izvzete iz oprostitve (nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, dajanje stalno instalirane opreme in strojev v najem, dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem, najem sefov), pa je, da predstavljajo bolj aktivno izkoriščanje nepremičnine (mnenje pravobranilca v zadevi C-346/95 (Elisabeth Blasi)).

Vendarle zgornja teorija ni povsem prepričljiva: dokler je nakup novih zgradb (kot tudi nakup zemljišč za gradnjo) obdavčen z DDV, so lastniki in najemodajalci stanovanj posredno obdavčeni z DDV prek potrošnje (oproščenih) stanovanjskih storitev, bodisi lastniki oz. najemodajalci bodisi najemjemalci (IBFD⁴⁵, 2015, str. 32).

Amand, Schellmann in Vermeulen (2005, str. 333) ugotavljajo, da je zanimivo, da je bilo v prvem predlogu za sprejetje Šeste direktive določeno, da je dajanje v najem nepremičnin za industrijsko ali komercialno uporabo v vsakem primeru obdavčeno z DDV. V obrazložitvenem memorandumu je bilo pojasnjeno, da je bilo dajanje nepremičnin v najem v takratnih državah članicah na splošno oproščeno plačila DDV iz razlogov tehnične, ekonomske in socialne narave. Vendarle naj razlogi, ki so opravičevali oprostitvev dajanja v najem nepremičnin za bivanje, ne bi več opravičevali oprostitvev za dajanje v najem prostorov v hotelih ali dajanje v najem nepremičnin za industrijsko ali komercialno uporabo. Evropski parlament in Evropski ekonomsko-socialni odbor sta ta predlog potrdila, vendar naj bi bil v zadnjem trenutku sprejet kompromis, na podlagi katerega je dajanje nepremičnin v najem, ne glede na namen uporabe, na splošno oproščeno plačila DDV, države članice pa davčnim zavezancem lahko omogočijo možnost izbire za obdavčitev.

⁴⁵ IBFD je kratica za International Bureau of Fiscal Documentation.

Poleg čisto tehničnih vidikov je mogoče posebno obravnavo DDV na področju zemljišč in nepremičnin razumeti kot poskus zmanjševanja »političnih« in »administrativnih« stroškov, ki bi se pojavili v primeru obdavčitve teh dobav z DDV. V zvezi s tem npr. Amand et al. (2005, str. 333) navajajo, da s političnega vidika obdavčitev dajanja stanovanjskih objektov v najem ni zaželeno ter da bi bila obdavčitev dajanja v najem stroškovno zelo obremenjujoča predvsem za javne organe in davčne zavezanca, ki opravljajo npr. le oproščene finančne transakcije, ki ne dajejo pravice do odbitka DDV.

Drugi element, ki bi lahko igral pomembno vlogo pri uvajanju oprostitve DDV, vsaj v stanovanjskem sektorju, je upoštevanje socialnih vidikov in zato zaželeno ugodnejša DDV obravnava pri stanovanjih. Čeprav bi se ta rezultat lahko dosegel z uporabo nižje stopnje, naj bi bil stanovanjski sektor tisti, ki z vidika socialnih prioritete ne bi smel biti obdavčen.

2.8.3 Oprostitev plačila DDV za transakcije v zvezi z nepremičninami

2.8.3.1 Splošno glede oprostitve plačila DDV za transakcije v zvezi z nepremičninami

V poglavju glede davčnega zavezanca je pojasnjeno, da Direktiva o DDV prepušča državam članicam izbiro, da za davčnega zavezanca šteje vsako osebo, ki priložnostno (občasno) opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi, ki štejejo za ekonomske dejavnosti, še zlasti če opravi:

- dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
- dobavo zemljišča za gradnjo.⁴⁶

Ne glede na to, ali se država članica odloči za obdavčitev navedenih občasnih transakcij ali ne, pa se Direktiva o DDV sklicuje na to določbo tudi pri opredelitvi oprostitve dobav nepremičnin in transakcij v zvezi z njimi. Evropska komisija (Ur.l. EU C, št. 86) je na vprašanje poslanca Evropskega parlamenta, ali se interpretacija in pomen fraze »dobava objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji« razlikuje glede na to, ali se nanaša na določbe glede ekonomskih dejavnosti (člen 12 Direktive o DDV) ali na določbe glede oprostitve plačila DDV (člen 135 Direktive o DDV), pojasnila, da ti določbi temeljita na popolnoma različnih konceptih in nista kontradiktorni. Prva se nanaša na določitev davčnega zavezanca ne glede na to, ali gre za obdavčeno ali oproščeno ekonomsko dejavnost, druga pa določa oprostitve plačila DDV za dobave objektov, ki ne štejejo za nove, če dobavo opravi davčni zavezanec.

⁴⁶ Člen 12 Direktive o DDV, več o tem je pojasnjeno v poglavju 2.1.

Iz sodne prakse sodišča EU izhaja, da oprostitev iz člena 135 Direktive o DDV pomenijo avtonomne pojme prava EU in morajo imeti skupnostno opredelitev, saj je njihov namen preprečiti različno uporabo sistema DDV v različnih državah članicah. Vendar to ne velja za pogoje, za opredelitev katerih so bile s pravom EU izrecno zadolžene države članice. V takih primerih morajo države članice zadevni pojem opredeliti v svojem nacionalnem pravu. Vendarle države članice pri opredelitvi teh pojmov ne smejo kršiti ciljev, ki jih zasleduje Direktiva o DDV, ali splošnih načel, ki izhajajo iz te direktive, zlasti načela davčne nevtralnosti.

Izrazi, ki so uporabljeni za opis oprostitev, se morajo razlagati ozko, saj oprostitev dejansko pomenijo izjeme od splošnega načela, ki določa, da se DDV plačuje za vsako dobavo, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendarle pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati na način, ki bi slednjim odvzel njihove učinke.⁴⁷

V skladu z Direktivo o DDV so plačila DDV oproščene naslednje dobave v zvezi z nepremičninami:

- dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo (v nadaljevanju dobave starih objektov), razen navedenih dobav pred prvo uporabo (v nadaljevanju dobave novih objektov);
- dobave nepozidanih zemljišč, razen zemljišč za gradnjo;
- lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem, razen:
 - nastanitev (kot opredeljena v zakonodaji držav članic) v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo na prostorih, urejenih za kampiranje ali v počitniških kampih;
 - dajanje garaž in površin za parkiranje vozil v najem;
 - dajanje stalno instalirane opreme in strojev v najem;
 - najem sefov.⁴⁸

Države članice lahko iz obsega oprostitve dodatno izključijo dobave v zvezi z lizingom nepremičnin ali dajanjem nepremičnin v najem, za katere je sicer predvidena oprostitev plačila DDV (tretja alineja, z že določenimi nekaterimi izjemami, ki niso oproščene), med oprostitev pa ne smejo vključiti dodatnih dobav.

⁴⁷ Npr. sodba sodišča EU v zadevi C-284/03 (Temco Europa SA).

⁴⁸ Člen 135 Direktive o DDV.

2.8.3.2 Dobava nepremičnin

Plačila DDV so oproščene dobave starih objektov in dobave nepozidanih zemljišč, ki niso zemljišča za gradnjo. Ob navedenih oprostitvah je treba upoštevati odstopanja, ki jih dovoljuje Direktiva o DDV in se lahko uporabljajo do sprejetja dokončne ureditve.⁴⁹

Nekatere države članice so 1. januarja 1978 obdavčevale dobave starih objektov pod pogojem, da so imeli davčni zavezanci v zvezi z zadevnimi nepremičnini pravico do dobitka DDV, plačanega v predhodni fazi. Direktiva o DDV je tem državam članicam omogočila, da lahko te dobave ne glede na to, da je zanje sicer določena oprostitev plačila DDV, še naprej obdavčujejo.⁵⁰

Drugo odstopanje velja za dobave novih objektov ter dobave zemljišč za gradnjo, ki so sicer obdavčene z DDV, vendarle je Direktiva o DDV državam članicam, ki so 1. januarja 1978 ali ob vstopu v EU oproščale te dobave, omogočila, da jih še naprej oproščajo. Hkrati pa lahko te države članice davčnim zavezancem omogočijo tudi izbiro za obdavčitev teh transakcij.⁵¹

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija za prenovo objektov (tj. kdaj šteje, da gre za nov objekt). Prav tako lahko določijo, kaj šteje za »zemljišče, na katerem objekt stoji«. Pojem »zemljišče za gradnjo« pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.⁵² Namesto kriterija prve uporabe lahko države članice uporabijo tudi drug kriterij, npr. obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave ali obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave, pogoj pa je, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.

Sodišče EU je v več sodbah presojalo, ali se v primerih, ko je opravljena dobava zemljišča z objektom, ki je bil namenjen rušenju, opravljena dobava zazidanega ali nezazidanega zemljišča za gradnjo. V skladu s sodno prakso sodišča EU je treba v primeru, če objekti še niso v celoti porušeni, ugotoviti, ali se je rušenje že začelo in kdo mora poskrbeti za rušenje. Če se je rušenje, za katerega mora poskrbeti prodajalec, že začelo, vendar je objekt le deloma porušen in se v času dobave vsaj deloma uporablja kot tak (npr. skladišče, garaža ali mehanična delavnica so še vedno v uporabi), potem gre za dobavo objekta s pripadajočim zemljiščem. Kot dobava objekta s pripadajočim zemljiščem šteje tudi, če mora za rušenje poskrbeti kupec. Če se delno porušeni objekt ne uporablja več kot tak in

⁴⁹ Ta prehodna ureditev velja že od sprejetja Šeste direktive, dokončna ureditev pa zaenkrat še ni bila sprejeta.

⁵⁰ Poglavje Direktive o DDV od odstopanjih, ki veljajo do sprejetja končne ureditve, in sicer člen 370.

⁵¹ Člen 371 ter členi 375 do 391 Direktive o DDV.

⁵² Opredelitev tega pojma je prepuščena posamezni državi članici.

stroške rušenja objekta prevzame prodajalec, šteje, da se dobavi nezazidano zemljišče za gradnjo.⁵³

Plačila DDV so oproščene tudi dobave nepremičnin, ki so se v celoti uporabljale za določene oproščene dejavnosti, če za te nepremičnine ni bila dana pravica do odbitka DDV ter dobave nepremičnin, za katere ob njihovi pridobitvi ali uporabi ni bilo mogoče uveljavljati pravice do odbitka davka.

2.8.3.3 Dajanje nepremičnin v najem

Glede dajanja nepremičnin v najem je sodišče EU pojasnilo, da določba člena 135 Direktive o DDV ne opredeljuje pojma »najem«, prav tako pa tudi ne napotuje na opredelitve, ki so jih v zvezi s tem sprejele zakonodaje držav. Sodišče EU poudarja, da je treba določbo glede dajanja nepremičnin v najem razlagati ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščena, zgradbe in namena Direktive o DDV, upoštevajoč zlasti *ratio legis* oprostitve, ki je v njej določena.

Sodišče EU je v številnih sodbah opredelilo pojem dajanja nepremičnine v najem. Ta pojem v bistvu pomeni pravico, ki jo najemodajalec da najemniku za dogovorjeno obdobje in proti plačilu, da uporablja nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od njene uporabe izključi vse druge osebe.⁵⁴ Da bi se transakcijo najema nepremičnine, ki običajno zajema relativno pasivno dejavnost, povezano le s potekom časa, in ne vsebuje večje dodane vrednosti, ločevalo od drugih dejavnosti, ki pomenijo bodisi gospodarske in industrijske zadeve bodisi da predmet teh dejavnosti boljše označuje opravljanje storitev in ne le zagotavljanje stvari (npr. pravica uporabe mostu proti plačilu cestnine, pravica do uporabe zemljišča za golf, pravica postavitve bankomata v poslovni prostor), je pomembno tudi merilo trajanja najema.⁵⁵

CFE⁵⁶ (2009, str. 3) ugotavlja, da je kriterij »relativno pasivna dejavnost« nejasen in vir velike negotovosti in je žalostno, da je sodišče EU sprejelo test, ki v zakonodajo uvaja tako veliko negotovost. Meni, da bi bilo primerneje in v luči večje pravne varnosti, da bi se obseg oprostitve določil v skladu s pojmi, opredeljenimi v nacionalnem pravu. Pri tem bi se kriterij »relativno pasivna dejavnost« upošteval kot usmeritev za opredelitev dejavnosti, ki niso oproščene, v nacionalnem pravu. Popolnoma usklajena definicija pojma »dajanja v najem« med državami članicami ni potrebna, saj se nanaša na ozemlje posamezne države

⁵³ Npr. sodbe sodišča EU v zadevah C-461/08 (Don Bosco), C-326/11 (J.J. Komen) in C-542/11 (Woningstichting Maasdriel).

⁵⁴ Npr. sodbi sodišča EU v zadevah C-326/99 (Stichting »Goed Wonen«) in C-284/03 (Temco Europe SA).

⁵⁵ Sodbe sodišča EU v zadevah C-150/99 (Stockholm Lindöpark), C-358/97 (Komisija proti Irski) in C-275/01 (Sinclair Collis).

⁵⁶ CFE je kratica za Confederation Fiscale Europeenne, ki združuje 26 nacionalnih organizacij davčnih svetovalcev iz 21 evropskih držav.

članice in ne more povzročati izkrivljanja konkurence med državami članicami. CFE je zato predlagal Evropski komisiji, da ponovno preuči oprostitev z namenom zagotovitve večje pravne varnosti, in sicer ali z zakonodajnimi spremembami ali s predlogom sodišču EU, da bi morale imeti države članice diskrecijsko pravico, da opredelijo obseg oprostitve v skladu z nacionalnimi koncepti.

V vsakem konkretnem primeru je treba presoditi, ali gre po vsebini za dajanje nepremičnine v najem ali npr. dajanje nepremičnine v uporabo oz. storitev, ki se ne šteje za dajanje v najem in samo poimenovanje storitve ni zadosti za določitev obravnave te storitve z vidika DDV. V zadevi C-269/00 (Seeling) je tako sodišče EU pojasnilo, da uporaba nepremičnin, ki so del poslovnih sredstev podjetja, za zasebne namene, za katere je bila dana pravica do odbitka DDV, ne predstavlja dajanja nepremičnine v najem – ni plačila najemnine, ni dogovorjenega obdobja najema in tudi ni izključitve tretjih oseb od uporabe nepremičnine. Zato tudi ne gre za storitev, ki bi bila, kot dajanje nepremičnin v najem, oproščena plačila DDV.

Nadalje je sodišče EU v zadevi C-42/14 (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) na vprašanje, ali se dajanje nepremičnine v najem ter dobavo vode, toplote, električne energije in odvoz odpadkov, ki se zagotavljajo skupaj z dajanjem nepremičnine v najem, obravnava kot enotno storitev ali pa pomenijo več samostojnih in ločenih storitev, pojasnilo, da če lahko najemnik izbira način uporabe tega blaga ali storitev oz. ponudnike storitev, se lahko te dobave praviloma štejejo za ločene od dajanja v najem. Po drugi strani pa, če se izkaže, da nepremičnina, ki se daje v najem, z gospodarskega vidika objektivno tvori celoto s storitvami, ki so z njo povezane, šteje, da te storitve sestavljajo enotno storitev skupaj z dajanjem v najem. Tako je sodišče EU v zadevi C-173/88 (Morten Henriksen) že pojasnilo, da je treba pojem »dajanje nepremičnin v najem«, ki je oproščeno plačila DDV, razlagati tako, da nujno vključuje tudi dajanje v najem vsega premoženja, ki je z njim v zvezi. Iz oprostitve zato ni mogoče izključiti dajanja v najem parkirišč, če je to dajanje v najem tesno povezano z dajanjem v najem nepremičnin, ki imajo drugačen namen uporabe, tako da oba najema pomenita enotno dobavo.

2.8.3.4 Pravica do izbire za obdavčitev

Direktiva o DDV daje državam članicam, ki oproščajo dobave starih objektov, nepozidanih zemljišč, ki niso zemljišča za gradnjo, ter lizing nepremičnin ali dajanje nepremičnin v najem, možnost, da dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev teh dobav.⁵⁷

Ker je treba v primeru oproščene dobave popravljati začetni odbitek DDV, je možnost izbire zelo dobrodošla za davčne zavezance, ki sicer opravljajo obdavčene dobave.

⁵⁷ Člen 137 Direktive o DDV.

Uveljavljanje te izbire vodi do obdavčitve tovrstnih dobav, hkrati pa davčnemu zavezancu, dobavitelju ali najemodajalcu ni treba izvesti popravka (zmanjšati) začetnega odbitka DDV. Davčni zavezanec, ki zaradi začetnega opravljanja oproščenih dobav nima pravice do uveljavljanja odbitka DDV, z izbiro obdavčitve izhodnih dobav pridobi pravico do odbitka DDV, ki je bil naložen v zvezi z nepremičnino.

Države članice imajo v okviru določanja obsega pravice do izbire in pogojev za njeno uporabo širok manevrski prostor in lahko na podlagi te možnosti davčnim zavezancem dovolijo, da se v vseh primerih, v določenih mejah ali tudi pod določenimi pogoji, odrečejo oprostivni.⁵⁸

Npr. luksemburška zakonodaja o DDV določa, da mora davčni zavezanec, ki želi izkoristiti pravico do izbire za obdavčitev, pristojnemu organu v odobritev predložiti pisno izjavo o izbiri. Določa tudi rok za predložitev izjave in rok za davčni organ za odločitev glede izjave. Sodišče EU je v zadevi C-269/03 (Objekt Kirchberg) na vprašanje, ali lahko država članica pogojuje celotni odbitek DDV z neretroaktivno predhodno odobritvijo davčnega organa, presodilo, da zahteva po predhodni predložitvi izjave v potrditev ne skuša kršiti pravice do odbitka DDV, temveč nasprotno, omogoča tej pravici, da se v celoti izvršuje, če se spoštujejo določene zahteve, zlasti predložitev izjave o izbiri in pridobitev odobritve v določenih časovnih omejitvah. Sodišče EU je pojasnilo še, da odsotnost retroaktivnosti postopka ne naredi nesorazmernega, ampak se ga lahko obravnava kot koristnega, da bi se najemodajalce spodbudilo, da predložijo izjavo o izbiri vnaprej. Če torej davčni zavezanec predloži izjavo v potrditev po začetku izvajanja transakcij (v konkretnem primeru po preteku 6 mesecev od začetka dajanja v najem), davčni zavezanec pridobi pravico do odbitka sorazmernega dela DDV od začetka veljavnosti odobritve naprej.

Sodišče EU je v zadevi C-400/98 (Brigitte Breitsohl) pojasnilo, da se mora izbira obdavčitve v primeru dobave objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, obvezno hkrati nanašati na objekt in na zemljišče, na katerem stoji. Davčni zavezanec tako ob dobavi objekta z zemljiščem ne more izbrati obdavčitve npr. le za objekt.

2.9 Odbitek DDV

2.9.1 Splošno o odbitku DDV

Sodišče EU je v številnih sodbah poudarilo, da je pravica do odbitka DDV sestavni del sistema DDV, in jo praviloma ni mogoče omejiti. Uporabi se za vse davke, ki so bili odmerjeni za prejete obdavčljive dobave. Namen sistema odbitkov je podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v okviru vseh svojih

⁵⁸ Člen 137 Direktive o DDV in sodba sodišča EU v zadevi C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki).

ekonomskih dejavnosti. Tako se zagotovi nevtralnost obdavčitve ekonomskih dejavnosti, in sicer ne glede na njihov namen ali rezultate.⁵⁹

DDV je mogoče odbiti, preden so opravljene obdavčene (izstopne) transakcije, vendar se v takih primerih zahteva, da davčni zavezanec dokaže namen opravljanja dejavnosti, in sicer z objektivnimi dokazi. Dokazati mora tudi, da so stroški nastali v povezavi s tem namenom.

Tako je npr. sodišče EU v zadevi C-257/11 (SC Gran Via Moinesti SRL) odločilo, da ima družba, ki je zemljišče in na njem zgrajene zgradbe pridobila z namenom njihove rušitve in izgradnje stanovanjskega kompleksa na tem zemljišču, v konkretnih okoliščinah pravico do odbitka DDV v zvezi s pridobitvijo navedenih zgradb. Družba je že ob nakupu zemljišča, na katere so bile zgradbe, izrazila namen rušitve teh zgradb, da bi na tem zemljišču zgradila stanovanjski kompleks. Ta namen je bil potrjen z objektivnimi dokazi, saj je bilo na družbo ob nakupu zemljišča z zgradbami preneseno dovoljenje za rušenje zgradb, ta družba je celo pred obračunom DDV izvršila rušitvena dela navedenih zgradb, izdana pa ji je bila tudi lokacijska informacija za pridobitev gradbenega dovoljenja za izgradnjo stanovanjskega kompleksa.

2.9.2 Opravljanje ekonomske in neekonomske (neobdavčljive) dejavnosti

Neekonomska (neobdavčljiva) dejavnost se nanaša na transakcije, ki niso predmet DDV. Opravljanje takih transakcij ne daje pravice do odbitka DDV. Če davčni zavezanec hkrati opravlja neekonomske in ekonomske dejavnosti, ki so lahko obdavčene oz. oproščene, se odbitek vstopnega DDV, odmerjenega na stroške, dovoli le, če se lahko ti stroški ob izstopu pripišejo ekonomskim dejavnostim davčnega zavezanca.

Direktiva o DDV ne vsebuje pravil o merilih oz. kriterijih glede razdelitve vstopnega DDV glede na to, ali se vstopni stroški nanašajo na ekonomske ali neekonomske dejavnosti. Kljub temu velja, da se sme odbiti le del DDV, sorazmeren znesku, ki se nanaša na dobave, ki dajejo pravico do odbitka DDV. Izračun deleža med neekonomsko in ekonomsko dejavnostjo mora objektivno odražati dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma. Za izračun tega deleža lahko države članice uporabijo ključ po prometu, investicijski ključ ali drug primeren ključ. Pri tem se jim ni treba omejiti samo na eno od teh meril (FURS, 2015b, str. 17).

S pomočjo ključa se torej najprej določi del DDV, ki se nanaša na neekonomsko in ekonomsko dejavnost. Če davčni zavezanec v okviru ekonomske dejavnosti opravlja tudi oproščeno dejavnost, potem se v okviru slednje dejavnosti določi odbitni delež, s katerim

⁵⁹ Sodbe sodišča EU v zadevah C-97/90 (Lennartz), C-110/94 (INZO) in C-437/06 (Securenta).

se določi DDV, ki se sme odbiti. Pomembno je, da se zagotovi odbitek DDV le v tistem delu, ki se lahko pripiše obdavčenim transakcijam.

2.9.3 Odbitni delež

Če davčni zavezanec opravlja hkrati oproščeno in obdavčeno dejavnost, lahko odbije le delež DDV, ki se pripiše obdavčenim transakcijam. Ta določba se nanaša na DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na ekonomske dejavnosti. Odbitni delež se določi za vse dobave, ki jih opravlja davčni zavezanec. Države članice pa lahko sprejmejo različne ukrepe z namenom zagotavljanja čim bolj natančnega odbitka DDV (npr. dovolijo ali zahtevajo, da davčni zavezanec določi delež posebej za vsako področje svoje dejavnosti, pod pogojem da za vsako področje vodi ločeno knjigovodstvo itd.).⁶⁰

2.9.4 Popravek odbitka DDV

Davčni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, če je nižji ali višji od odbitka, do katerega je bil na začetku upravičen. Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije (npr. odpoved nakupov, znižanje cene).

Direktiva o DDV državam članica omogoča določena odstopanja glede tega pravila (npr. da se odbitek ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru tatvine premoženja itd.). Podrobnosti glede izvedbe popravka odbitka DDV v teh primerih določijo države članice same.⁶¹

Pravila glede popravkov odbitka poskušajo izboljšati natančnost odbitkov, s čimer zagotovijo nevtralnost DDV. Transakcije, izvršene na začetni stopnji, še naprej omogočajo pravico do odbitka DDV, vendar le do obsega, do katerega služijo temu, da postanejo dobave predmet DDV. S temi pravili poskuša Direktiva o DDV vzpostaviti tesno in neposredno razmerje med pravico do odbitka DDV ter uporabo blaga in storitev za obdavčene transakcije.⁶²

2.9.5 Investicijsko blago

Pojem »investicijsko blago« v Direktivi o DDV ni opredeljen, iz sodne prakse sodišča EU pa izhaja, da se pojem »investicijsko blago« nanaša na blago, ki se uporablja za ekonomsko dejavnost in za katero je značilna trajna narava in vrednost. Zaradi navedenega stroški pridobitve običajno niso obračunani kot tekoči stroški, ampak so amortizirani v

⁶⁰ Člen 173 Direktive o DDV.

⁶¹ Členi 184 do 186 Direktive o DDV.

⁶² Sodba sodišča EU v zadevi C-63/04 (Centralan Property Ltd).

teku več poslovnih obdobj. Odločilni kriteriji za ta pojem so tako trajnost uporabe blaga in postopki za amortizacijo stroška za njihovo pridobitev, pri čemer imajo države članice določeno polje proste presoje pri opredelitvi vsakega od teh kriterijev.⁶³

V skladu z Direktivo o DDV lahko države članice samostojno opredelijo pojem investicijskega blaga⁶⁴ (pri tem morajo slediti namenu opredelitve), navedejo znesek, ki se upošteva za popravek, sprejeti pa morajo tudi vse ustrezne ukrepe, da zagotovijo, da tovrsten popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti. Države članice lahko dovolijo tudi določene administrativne poenostavitve.⁶⁵

Za investicijsko blago je določen poseben sistem popravkov, utemeljen z dolgotrajno uporabo tega blaga in spremljajočo amortizacijo njegovih nakupnih stroškov. Popravek se razporedi na obdobje petih let, vključno z letom pridobitve ali izdelave blaga. Države članice lahko upoštevajo obdobje celih pet let od trenutka prve uporabe blaga. Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let. Letni popravek se nanaša na eno petino oz. če se v primeru nepremičnin obdobja popravka podaljša, na ustrezni del DDV, obračunanega od investicijskega blaga, izvede pa se na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago izdelano, pridobljeno ali prvič uporabljeno.⁶⁶

Sodišče EU je v zadevi C-184/04 (Uudenkaupungin kaupunki) pojasnilo, da obdobje popravka odbitka preprečuje nepravilnosti pri računanju odbitkov in neupravičene prednosti ali slabosti za davčnega zavezanca, zlasti kadar po obračunu pride do sprememb dejavnikov, ki so se prvotno upoštevali za določitev zneska odbitka. Verjetnost takih sprememb je večja predvsem pri investicijskem blagu, ki se pogosto uporablja več let, med katerimi se lahko njegova namembnost spreminja.

Direktiva o DDV ureja tudi poseben primer dobave investicijskega blaga pred koncem obdobja popravka. Če se investicijsko blago dobavi v obdobju popravka, šteje, da ga je davčni zavezanec uporabljal za ekonomsko dejavnost do konca obdobja popravka. Letni popravek se v tem primeru nadomesti z enkratnim popravkom, ki temelji na domnevani uporabi zadevnega investicijskega blaga za obdobje, ki še traja. Ali je vstopni DDV odbiten ali ne, je odvisno od tega, ali je izvršena dobava investicijskega blaga pred koncem obdobja popravka obdavčena ali ne.⁶⁷ Če je obdavčena, šteje, da je ekonomska dejavnost v

⁶³ Npr. sodbi sodišča EU v zadevah C-51/76 (VNO) in C-63/04 (Centralan Property Ltd).

⁶⁴ Ta pravica glede opredelitve pojma investicijskega blaga velja le za uporabo določb glede pravil za popravek odbitka, ne pa tudi za uporabo pravil o izračunu odbitnega deleža (sodba sodišča EU v zadevi C-98/07 (Nordania Finans A/S)).

⁶⁵ Člen 189 Direktive o DDV.

⁶⁶ Člen 187 Direktive o DDV.

⁶⁷ Sodba sodišča EU v zadevi C-63/04 (Centralan Property Ltd).

celoti obdavčena. Če je oproščena, šteje, da je ekonomska dejavnost v celoti oproščena, pri čemer lahko države članice določijo, da popravka odbitka DDV ni treba izvesti, če je kupec tega blaga davčni zavezanec, ki to investicijsko blago uporablja izključno za transakcije, ki dajejo pravico do odbitka DDV.⁶⁸

Direktiva o DDV določa še, da lahko država članica, če je praktični učinek uporabe pravil glede dobave investicijskega blaga v obdobju popravka neznatni, po posvetovanju z Odborom za DDV opusti uporabo teh določb. Upošteva se želja po administrativni poenostavitvi, obenem pa je treba zagotoviti, da ne prihaja do izkrivljanja konkurence.⁶⁹

Države članice lahko glede pravil popravka odbitka DDV v obdobju popravka za investicijsko blago štejejo tudi storitve s podobnimi lastnostmi, kot jih ima investicijsko blago. Navedena možnost je bila sprejeta z Direktivo Sveta 2006/69/ES z utemeljitvijo, da se zdi smiselno, da se storitve nad neko vrednostjo, ki se uporabljajo za daljše obdobje, obravnavajo kot blago, kar predhodno v Šesti direktivi ni bilo izrecno navedeno. Nekaj držav članic za tovrstne storitve zato ni uporabljajo določb glede popravka odbitka DDV v obdobju popravka, tak pristop pa odpira možnosti za izogibanje. S sprejetjem te določbe se je tako državam članicam omogočilo, da se lahko prilagoditev odbitkov v zvezi z investicijskim blagom uporabi tudi za storitve, če so investicijske in se obravnavajo kot take (Komisija Evropskih skupnosti, 2005, str. 7).

2.9.6 Uporaba nepremičnin v zasebne (neposlovne) namene

Davčni zavezanec ima pravico, da v celoti ali delno vključi blago v poslovna sredstva podjetja, tj. za namene ekonomske dejavnosti, ki jo opravlja. Če se odloči, da blago v celoti uporablja za ekonomsko dejavnost, ima pravico do takojšnjega in celotnega odbitka DDV ne glede na to, če se blago hkrati uporablja tudi za zasebno (neposlovno) rabo. Vendar se zasebna raba blaga na podlagi člena 26 Direktive o DDV obdavči z DDV kot opravljanje storitev za plačilo na podlagi zneska nastalih stroškov.⁷⁰ Popravka odbitka DDV v tem primeru ni treba izvesti, saj šteje, da je bilo blago uporabljeno za namene obdavčenih (izstopnih) transakcij.

Vsaka izbira davčnega zavezanca bi morala načeloma dati podoben rezultat, vendarle popolna vključitev blaga v poslovna sredstva in obveznosti podjetja na splošno temu davčnemu zavezancu omogoči prednost na področju denarnega toka, tako da zasebna raba povzroči zmanjšanje davčne obremenitve, ki se lahko sorazmerno poveča z deležem uporabe za zasebne namene. To še zlasti velja za nepremičnine, kjer je znesek stroška

⁶⁸ Člen 188 Direktive o DDV.

⁶⁹ Člen 191 Direktive o DDV.

⁷⁰ Npr. sodbe sodišča EU v zadevah C-434/03 (Charles in Charles-Tijmens), C-515/07 (VNLTO) in C-153/11 (Klub OOD).

nakupa pogosto zelo visok, ker je istočasna poslovna in neposlovna uporaba možna in običajna in ker je ekonomska življenjska doba nepremičnine načeloma precej daljša od življenjske dobe drugega blaga, ki se uporablja za poslovne namene. Komisija Evropskih skupnosti (2007a, str. 2–3) je pojasnila, da se zdi zaradi navedenega primerno prilagoditi odbitek DDV v zvezi z nepremičninami tako, da bi začetna pravica do uveljavitve odbitka DDV natančneje odražala zgoraj opisano temeljno načelo in preprečila nekatere elemente, ki lahko pripeljejo do neupravičene prednosti na področju denarnega toka.

Tako je bila leta 2009 sprejeta Direktiva Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Ur.l. EU L, št. 10, v nadaljevanju Direktiva 2009/162/EU), z učinkom od 1. januarja 2011, na podlagi katere je bila glede odbitka DDV v zvezi z nepremičninami, ki se uporabljajo za mešano uporabo (za poslovne in zasebne namene), sprejeta nova določba, tj. nov člen 168a Direktive o DDV.

V nasprotju s temeljnim načelom, da ima davčni zavezanec pravico do takojšnjega in celotnega odbitka DDV, če se blago in storitve, za katere je bil oz. mora biti DDV plačan, uporabljajo za transakcije, ki omogočajo uveljavljanje pravice do odbitka, navedena nova določba Direktive o DDV določa, da če se nepremičnina, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, uporablja tako za poslovne kot tudi za zasebne namene, se DDV na izdatke, povezane s to nepremičnino, odbije le v deležu, ki se nanaša na uporabo nepremičnine v poslovne namene davčnega zavezanca. Davčni zavezanec začetni odbitek tako določi sam glede na predvideno uporabo nepremičnine za poslovno in zasebno rabo, pri čemer mora v okviru poslovne rabe razlikovati še med obdavčenimi in oproščenimi transakcijami. Tako v primeru mešane uporabe nepremičnine, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, ni več mogoče takoj odbiti celotnega DDV. Zaradi te omejitve odbitka DDV se je vzpostavil sistem popravkov tako, da se upoštevajo spremembe med poslovno in zasebno rabo nepremičnin, in sicer za obdobje, ki ustreza obstoječemu obdobju popravkov za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago. Od 1. januarja 2011 tako v primeru nepremičnin, ki se uporabljajo tako za poslovne kot tudi za zasebne namene, takojšnji celotni odbitek DDV ni več mogoč.

Ta sistem je nadomestil obdavčitev zasebne rabe (člen 26 Direktive o DDV) v obdobju popravkov, po drugi strani pa je uvedel sistem popravkov za davčnega zavezanca, če se poveča raven poslovne uporabe v zvezi s transakcijami, ki omogočajo uveljavljanje pravice do odbitka. Gre za sistem, ki je po svojem delovanju primerljiv z obstoječim sistemom popravkov odbitkov za investicijsko blago, ki za poslovni del prilagaja spremembo odstotka obdavčenih transakcij (in drugih transakcij, ki omogočajo uveljavljanje pravice do odbitka) in oproščenih transakcij (brez pravice do odbitka) v obdobju popravkov.

Če se naknadno delež uporabe nepremičnine spremeni, se popravek odbitka opravi na način, kot določajo členi nacionalne zakonodaje države članice glede popravka prvotnega

odbitka DDV, popravka odbitka DDV za investicijsko blago in dobav investicijskega blaga v obdobju popravkov.⁷¹

Glede na to, da se navedena spremenjena pravila glede pravice do odbitka DDV uporabljajo od 1. januarja 2011 dalje in glede na to, da na novo sprejeta pravila nimajo retroaktivnega učinka, se trenutno v zvezi z nepremičninami, ki so del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, ki se uporabljajo delno tudi za zasebno rabo, še vedno uporabljata dva mehanizma popravkov, in sicer:

- popravek začetnega celotnega odbitka DDV na podlagi obračuna DDV od zasebne rabe (na podlagi člena 26 Direktive o DDV) za nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2011;
- popravek delnega začetnega odbitka DDV na podlagi mehanizma popravkov odbitka za nepremičnine, pridobljene od vključno 1. januarja 2011 dalje (Swinkels, 2010, str. 197).

2.10 Plačnik DDV

Oseba, ki mora plačati DDV (v nadaljevanju plačnik DDV) je praviloma dobavitelj blaga ali izvajalec storitve, države članice pa lahko v določenih primerih določijo, da mora DDV plačati prejemnik blaga ali storitev. To omogoča poenostavitev pravil ter preprečevanje davčnih utaj in izogibanje plačilu davka pri določenih vrstah transakcij in v določenih sektorjih.

Tako lahko države članice na podlagi člena 194 Direktive o DDV določijo, da je v primeru, če dobavo blaga ali storitev opravi tuj davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici, v kateri je DDV dolgovan, plačnik DDV oseba, kateri se opravi obdavčljiva dobava blaga ali storitev, torej prejemnik dobavljenega blaga ali storitve (v nadaljevanju prejemnik). Gre za t.i. mehanizem obrnjene davčne obveznosti (angl. *reverse charge mechanism*). Direktiva o DDV pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za to, da se kot plačnik davka šteje prejemnik, prepušča posamezni državi članici.

Na podlagi člena 199 Direktive o DDV lahko države članice uvedejo mehanizem obrnjene davčne obveznosti tudi za nekatere druge posebne primere. S tem ukrepom se poenostavlja pravila in preprečuje davčne utaje ter izogibanje plačilu davka pri določenih vrstah transakcij in v določenih sektorjih. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti v skladu z navedeno določbo Direktive o DDV je mogoče uvesti za naslednje dobave, ki so ali so lahko povezane z nepremičninami:

⁷¹ Popravki odbitka DDV se izvedejo v skladu z določbami členov 184–192 Direktive o DDV.

- gradbena dela, vključno s čiščenjem, popravilom, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki štejejo za dobavo blaga⁷²;
- zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz prejšnje alineje;
- dobava starih objektov in nepozidanih zemljišč (razen zemljišč za gradnjo), če je bila izbrana opcija za obdavčitev;
- dobava blaga, ki ga davčni zavezanec zagotavlja kot jamstvo drugemu davčnemu zavezancu v zvezi z izvrševanjem tega jamstva;
- dobava blaga po odstopu pridržka lastninske pravice prejemniku odstopljene pravice in po uveljavljanju te pravice s strani prejemnika odstopljene pravice;
- dobava nepremičnin, ki se prodajajo v imenu dolžnika v postopku obvezne prodaje drugi osebi.

Navedene možnosti so bile državam članicam dane s sprejetjem Direktive 2006/69/ES, katere namen je bil med drugim razširitev neobveznega mehanizma obrnjene davčne obveznosti za določene dobave, izvedene davčnim zavezancem. Te dobave so v gospodarskih sektorjih, za katere so države članice ugotovile, da jih je zlasti težko nadzirati, na primer zaradi narave industrijske panoge ali njene sestave.

Pri uporabi zgornjih možnosti imajo države članice možnost omejiti dobave blaga in storitev ter kategorije dobaviteljev, izvajalcev ali prejemnikov, za katere se ti ukrepi uporabljajo. Hkrati lahko določijo, da davčni zavezanci, ki opravljajo tudi dobave, ki niso predmet DDV, štejejo za namene te določbe za davčne zavezance za vse prejete dobave oz. da osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi s prejetimi dobavami iz zadnjih treh alinej.

Direktiva o DDV državam članicam nalaga obveznost, da sprejmejo vse potrebne ukrepe, da prejemniki dobav, ki so dolžni plačati DDV namesto tujega davčnega zavezanca, izpolnjujejo obveznosti glede plačila DDV. Če je kot plačnik DDV določen tuj davčni zavezanec, lahko države članice dovolijo, da za plačnika DDV imenuje davčnega zastopnika. Pravila in pogoje določijo države članice same.

Če obdavčljivo transakcijo opravi tuj davčni zavezanec s sedežem izven EU, lahko država članica, v kateri je kraj obdavčitve, v primeru, če z državo, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež, ne obstaja pravni instrument o medsebojni pomoči, katerega področje uporabe bi bilo podobno področju uporabe, ki je predpisano v Direktivi Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi (Ur.l. EU L, št. 84) in Uredbi Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano

⁷² Če država članica na podlagi možnosti iz člena 14(3) Direktive o DDV za dobavo blaga šteje predajo določenih gradbenih del.

vrednost (Ur.l. EU L, št. 268), sprejme, da je plačnik DDV, tj. oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zastopnik, ki ga imenuje omenjeni tuji davčni zavezanec.⁷³

3 OBDAVČITEV TRANSAKCIJ Z NEPREMIČNINAMI V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH

V tem poglavju so predstavljene določbe nacionalne zakonodaje o DDV v Sloveniji in sosednjih državah članicah. Izpostavljene so predvsem različne rešitve zakonodaje o DDV teh držav članic glede obveznosti identifikacije za DDV, obstoječe stopnje DDV in oprostitve v povezavi z nepremičninami in storitvami v zvezi z njimi, ki vplivajo na različno davčno obravnavo istovrstnih transakcij med državami članicami.

3.1 Slovenija

3.1.1 Zakonodaja o DDV

Obdavčitev z DDV je v Sloveniji urejena z Zakonom o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, 86/14, 90/15, v nadaljevanju ZDDV-1) in Pravilnikom o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. 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, v nadaljevanju Pravilnik).⁷⁴

3.1.2 Pojem nepremičnina

Slovenska zakonodaja o DDV pojma »nepremičnina« ne opredeljuje. Vrste objektov in njihove bistvene lastnosti so določene z Zakonom o graditvi objektov (Ur.l. RS, št. 102/04 – UPB, 14/05 – popr., 92/05 – ZJC-B, 93/05 – ZVMS, 111/05 – odl. US, 126/07, 108/09, 61/10 – ZRud-1, 20/11 – odl. US, 57/12, 101/13 – ZDavNepr, 110/13 in 19/15, v nadaljevanju ZGO-1). Na podlagi ZGO-1 sta bili izdani Uredba o klasifikaciji vrst objektov in objektih državnega pomena (Ur.l. RS, št. 109/11) ter Uredba o razvrščanju objektov glede na zahtevnost gradnje (Ur.l. RS, št. 18/13, 24/13 in 26/13). Za namene DDV se uporabljata obe uredbi, in sicer prva, s katero se ureja klasifikacija vrst objektov (CC-SI), za določitev davčne stopnje glede na vrsto objekta in druga pri odločanju, ali gre v konkretnem primeru za objekt ali ne in na tej podlagi določitev davčne obravnave dobav v zvezi z njim.

⁷³ Člen 204 Direktive o DDV.

⁷⁴ Slovenska zakonodaja o DDV je urejena še z nekateri drugimi pravilniki, ki pa ne pokrivajo tematike tega magistrskega dela, zato tudi niso izrecno navedeni.

Za stavbna zemljišča (zemljišča za gradnjo) štejejo zemljiške parcele, ki so z občinskim prostorskim načrtom namenjene graditvi objektov.⁷⁵

3.1.3 Davčni zavezanec

Opredelitev davčnega zavezanca v slovenski zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, možnosti opredelitve osebe, ki le priložnostno opravi dobavo npr. novega objekta z zemljiščem ali stavbnega zemljišča, kot davčnega zavezanca, pa Slovenija ni prevzela. Osebe javnega prava se v primeru opravljanja ekonomske dejavnosti štejejo za davčne zavezance, in sicer ne glede na obseg teh dejavnosti. Npr. oseba javnega prava, ki daje nepremičnino v najem, se v tem delu šteje za davčnega zavezanca ne glede na obseg te dejavnosti.

Davčni zavezanci s sedežem v Sloveniji, katerih promet v preteklih 12 mesecih preseže oziroma je verjetno, da bo presegel 50.000 EUR, se morajo identificirati za DDV.⁷⁶ Davčni zavezanec, ki ne dosega navedenega vrednostnega limita, se lahko tudi prostovoljno odloči za identifikacijo za DDV, pri čemer mora v sistemu DDV ostati najmanj 60 mesecev.

Za tuje davčne zavezance, ki opravljajo dobave na ozemlju Slovenije, vrednostni limit 50.000 EUR ne velja. Ti davčni zavezanci morajo pridobiti slovensko identifikacijsko številko, še preden opravijo prvo dobavo na ozemlju Slovenije.

Če ima davčni zavezanec sedež izven EU, mora obvezno imenovati tudi davčnega zastopnika, medtem ko davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici lahko imenuje davčnega zastopnika, ni pa obvezno. Davčni zastopnik v imenu tujega davčnega zavezanca izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, plačuje DDV, vlaga zahtevke za vračilo presežka odbitka DDV itd). Davčni zastopnik ni solidarno odgovoren za plačilo DDV.⁷⁷

3.1.4 Predmet obdavčitve

Glede opredelitve dobav blaga in storitev določbe slovenske zakonodaje o DDV sledijo Direktivi o DDV. Slovenija prenos stvarnih pravic, določenih pravic na nepremičninah in deležev ali udeležb, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine, šteje za opravljanje storitev (torej ni prevzela možnosti iz člena 15 Direktive o DDV, da bi te

⁷⁵ Člen 78 Pravilnika. Definicija stavbnega zemljišča je usklajena z definicijo stavbnega zemljišča iz 24. točke člena 2 Zakona o prostorskem načrtovanju (Ur.l. RS, št. 33/07, 70/08 – ZVO-1B, 108/09, 80/10 – ZUPUDPP, 43/11 – ZKZ-C, 57/12, 57/12 – ZUPUDPP-A, 109/12, 76/14 – odl. US, 14/15 – ZUUJFO).

⁷⁶ Vrednostni limit 50.000 EUR je Slovenija na podlagi dovoljenja začela uporabljati 1. aprila 2013, prej pa je veljal limit 25.000 EUR.

⁷⁷ Člen 4 Pravilnika.

pravice oz. njihov prenos štela za dobavo blaga). Prav tako tudi ni prevzela možnosti, da bi predajo določeni gradbenih del štela za dobavo blaga.

Ena izmed stvarnih pravic je stavbna pravica⁷⁸, ki v skladu s slovensko zakonodajo o DDV šteje za opravljanje storitev. Obenem DURS (2008a, str. 2) v zvezi s prenehanjem stavbne pravice, ko postane zgradba, ki je bila v času obstoja stavbne pravice v lasti imetnika stavbne pravice, last imetnika zemljišča, pojasnjuje, da predstavlja nadomestilo za povečanje vrednosti nepremičnine z vsebinskega vidika po določbah ZDDV-1 plačilo za dobavo objekta, tj. plačilo za dobavo blaga. Ko torej ob izteku pogodbe o stavbni pravici (ali če pride do prekinitve iz drugih razlogov) lastništvo na objektu preide na lastnika zemljišča, se to obravnava kot prenos objekta, katerega obdavčitev je odvisna od časa uporabe objekta.⁷⁹

Slovenija je v svojo zakonodajo o DDV v celoti povzela vse možnosti iz člena 18 Direktive o DDV glede obravnave določenih dobav kot dobav blaga za plačilo.⁸⁰

Pri finančnem lizingu se izročitev blaga v najem v skladu s pogodbo, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najpozneje ob plačilu zadnjega obroka, obravnava kot dobava blaga. DDV je obračunan na začetku najema, ob izročitvi blaga, in sicer od celotne vrednosti.

V zvezi s prodajo in povratnim najemom nepremičnin Ministrstvo za finance (DURS, 2008b, str. 1) meni, da je z vidika načel sistema DDV in z vidika davka na promet nepremičnin pravilneje, da se prodaja in povratni najem nepremičnin obravnava kot dve ločeni dobavi, tj. kot prodaja nepremičnine in kot lizing nepremičnine. Finančni lizing nepremičnine je namreč tudi predmet davka na promet nepremičnin, ki pa se v primeru obravnave teh pogodb kot finančnih storitev ne bi obračunal.

V skladu z zakonodajo o DDV se prenos podjetja ali dela podjetja (če so izpolnjeni določeni pogoji) ne šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.⁸¹

⁷⁸ Stavbna pravica je stvarna pravica, ki v skladu s členom 256 Stvarnopravnega zakonika (Ur.l. RS, št. 87/02, 91/13) pomeni pravico imeti v lasti zgrajeno zgradbo nad ali pod tujo nepremičnino. Pred 1. januarjem 2007, ko se je začel uporabljati ZDDV-1, se je prenos stvarnih pravic v skladu z Zakonom o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 21/06-UPB) obravnaval kot opravljanje storitev in ne kot dobava blaga.

⁷⁹ Več glede obdavčitve oziroma oprostitve plačila DDV v primeru dobave nepremičnin v pod poglavju o stopnjah DDV in o oprostitev.

⁸⁰ Člen 8 ZDDV-1.

⁸¹ Člen 10 ZDDV-1 ter člena 8 in 9 Pravilnika.

3.1.5 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

ZDDV-1 v celoti povzema določbe Direktive o DDV glede kraja obdavčitve blaga in storitev, podrobnejših določb, razlag ali pojasnil glede kraja obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami pa niti v omenjenem zakonu niti v Pravilniku ni zaslediti. Glede na to, da je na spletni strani FURS vzpostavljena povezava na Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami, ki jih je izdala Evropska komisija, DG TAXUD, pa da slutiti, da slovenski davčni organ pri določanju kraja obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami že sedaj sledi danim usmeritvam Evropske komisije.

Določbe ZDDV-1 glede nastanka obdavčljivega dogodka in s tem obveznosti obračuna DDV sledijo določbam Direktive o DDV. Posebnih določb glede nastanka obdavčljivega dogodka pri transakcijah z nepremičninami slovenska zakonodaja o DDV ne vsebuje. Tako je treba v vsakem posameznem primeru dobave nepremičnine ugotoviti, kdaj je prišlo do dejanskega prenosa pravice do razpolaganja z nepremičnino kot lastnik. Če je bilo izvršeno predplačilo, nastane obdavčljivi dogodek ob prejemu predplačila.

FURS (2016, str. 1) pojasnjuje, da glede na to, da zakonodaja s področja DDV ne vsebuje podrobnejših določb o nastanku obveznosti obračuna DDV za gradbene storitve oziroma o tem, kdaj se šteje, da je storitev končana, se za opredelitev uporablja zakonodaja s področja gradbeništva in računovodskih standardov. Za obračunavanje gradbenih storitev, ki se vršijo v daljšem časovnem obdobju, se v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS) 11 uporablja metoda stopnje dokončnosti del glede na stopnjo izpolnitve pogodbe.

Opredelitev davčne osnove v slovenski zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, Slovenija pa je prevzela možnost iz Direktive o DDV glede določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami.

3.1.6 Stopnja DDV

Splošna stopnja DDV znaša 22 %, nižja stopnja pa 9,5 %. V nadaljevanju so predstavljene dobave v zvezi z nepremičninami, za katere se uporablja nižja stopnja 9,5 %.

3.1.6.1 Dobava stanovanjskih objektov ter njihova gradnja, obnova in popravila

Pred 1. januarjem 2011 se je nižja stopnja DDV uporabljala za dobave, obnovo in popravila vseh stanovanj, ne glede na to, ali so se štela za socialna ali ne. Slovenija je namreč z Odločbo Sveta z dne 7. novembra 2006 o dovoljenju za nekatere države članice, da uporabljajo nižjo stopnjo DDV za nekatere delovno intenzivne storitve v skladu s postopkom iz člena 28(6) Direktive 77/388/EGS (Ur.l. EU L, št. 314) pridobila dovoljenje, da lahko z nižjo stopnjo še naprej obdavčuje tudi transakcije v zvezi s stanovanji, ki ne

štejejo za socialna. Uporaba nižje stopnje za ta stanovanja pa je bila časovno omejena, in sicer do 31. decembra 2010. Namen uveljavitve uporabe nižje davčne stopnje DDV za dobave stanovanjskih objektov ter njihovo gradnjo, obnovo in popravilo je bil socialne narave – zadovoljevanje stanovanjskih in ne luksuznih potreb (DURS, 2007, str. 2).

Od 1. januarja 2011 dalje velja, da se nižja stopnja DDV uporablja za:

- stanovanja, stanovanjske in druge objekte, namenjene za trajno bivanje (v nadaljevanju stanovanja), ter dele teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili le-teh;
- obnovo in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki predstavljajo bistveni del vrednosti.⁸²

Dodatna pogoja za obdavčitev po nižji stopnji DDV sta še, da so dobave zaračunane neposredno investitorju⁸³ ter da gre v primeru storitev za storitve, ki se uvrščajo pod šifro F/GRADBENIŠTVO standardne klasifikacije dejavnosti (v nadaljevanju SKD).⁸⁴

Med stanovanja, ki so del socialne politike, se uvrščajo stanovanja, namenjena za trajno bivanje, pod pogojem, da njihova uporabna površina v večstanovanjskih hišah ne presega 120 m² oziroma v individualnih hišah 250 m². Za stanovanjske stavbe za posebne namene se kriterij uporabne površine ne uporablja.⁸⁵

Za razmejitev stanovanjskih stavb, tj. eno- in večstanovanjskih, se upošteva klasifikacija vrst objektov (CC-SI), uvedena na podlagi predpisov o graditvi objektov. Za natančnejšo opredelitev uporabne površine se uporablja podrobnejši način določanja in evidentiranja površine stavbe v katastru stavb, uveden na podlagi predpisov o evidentiranju nepremičnin.⁸⁶

⁸² 11. in 11a točka Priloge I k ZDDV-1 ter člena 54 in 54a Pravilnika, katerih določbe so povzete v nadaljevanju.

⁸³ DURS (2008b, str. 1) v zvezi s prvim pogojem, tj. da je storitev zaračunana neposredno investitorju, pojasnjuje, da ZDDV-1 in Pravilnik ne opredelita pojma »investitor«, iz dosedanjih pojasnil zakonodajalca pa izhaja široka razlaga tega pojma.

⁸⁴ Za uvrščanje dejavnosti v pripadajočo šifro SKD na podlagi Uredbe o standardni klasifikaciji dejavnosti (Ur.l. RS, št. 69/07, 17/08) je pristojna Statistična uprava Republike Slovenije.

⁸⁵ Opredelitev stanovanjskih stavb za posebne namene sledi opredelitvi v členu 2(4) Stanovanjskega zakona (Ur.l. RS, št. št. 69/03, 18/04 – ZVKSES, 47/06 – ZEN, 45/08 – ZVEtL, 57/08, 62/10 – ZUPJS, 56/11 – odl. US, 87/11, 40/12 – ZUJF). To so npr. stavbe, namenjene začasnemu reševanju stanovanjskih potreb socialno ogroženih, stavbe za bivanje starejših, študentov, otrok, zavetišča za brezdomce itd.

⁸⁶ V skladu z veljavno ureditvijo, ki ureja evidentiranje nepremičnin, podrobnejši način določanja in evidentiranja površine stavbe in površine dela stavbe, določi minister, pristojen za evidentiranje nepremičnin. Na podlagi navedenega pooblastila in člena 2 Pravilnika o vpisih v kataster stavb (Ur.l. RS, št. 73/12, 87/14) Geodetska uprava Republike Slovenije objavlja na svojih spletnih straneh tudi metodološka navodila (FURS, 2015c, str. 3).

Po pojasnilu DURS (2014b, str. 1) npr. prostorov za parkiranje vozil, kot delov garažnih stavb, ki po CC-SI ne spadajo v oddelek »11 Stanovanjske stavbe«, ni mogoče obravnavati kot dobave (dela) stanovanjskega objekta, ki je del socialne politike in za katerega se lahko uporablja nižja stopnja DDV, tudi če se prodajajo hkrati s stanovanji.

Nižja stopnja DDV se uporablja tudi za obnovo in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki predstavljajo bistveni del vrednosti. Kot zasebno stanovanje šteje tisto stanovanje in njemu pripadajoči del, ki ni del socialne politike. Če v vrednosti obnove in popravil teh stanovanj vrednost dobavljenih materialov presega 50 % celotne vrednosti opravljene storitve brez DDV, šteje, da gre za dobavo blaga in ne za opravljanje storitev obnove in popravil, dobava pa se obdavči s splošno stopnjo. To pravilo se upošteva le za namene določitve davčne stopnje, medtem ko se za določitev kraja obdavčitve ne uporablja (DURS, 2010, str. 2).

Dobava in gradnja stanovanj, ki niso del socialne politike, je obdavčena po splošni stopnji DDV. Če so v določeni stavbi tako stanovanja, ki so del socialne politike, kot tudi stanovanja, ki niso del socialne politike, in poslovni prostori, se nižja stopnja uporabi v pripadajočem deležu. DURS (2007, str. 2) pojasnjuje, da mora biti že iz gradbenega dovoljenja razvidno, za kakšno vrsto objekta glede na namen gre in če je objekt namenjen trajnemu bivanju in je del socialne politike, potem se od njegove dobave, ne glede na samo poimenovanje objekta (npr. apartma), obračuna DDV po nižji stopnji DDV.

3.1.6.2 Čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev

Pod čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev, za kar se uporablja nižja stopnja DDV, se uvršča čiščenje oken pod šifro SKD N/81.220 in čiščenje pod šifro SKD N/81.210, in sicer le v delu, ki se nanaša na zasebna gospodinjstva.

Nižja stopnja DDV se uporabi samo za čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev, ki se uvrščata v navedeni šifri SKD, ne pa tudi za opravljene storitve splošnega ali drugega čiščenja stavb, industrijskih naprav in opreme, kljub njihovi uvrstitvi v obravnavani šifri SKD. Tako se npr. nižja stopnja DDV uporabi samo za čiščenje oken (tako zasebnih kot poslovnih stavb), ne pa tudi za čiščenje dimnikov in kurišč, štedilnikov ipd., čeprav se tudi te storitve uvrščajo v SKD N/81.220. Prav tako se nižja stopnja DDV ne uporabi za storitve čiščenja poslovnih prostorov in čiščenja skupnih prostorov v večstanovanjski stavbi (DURS, 2010a, 2011).

3.1.6.3 Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem

Nastanitvene zmogljivosti, katerih oddaja v najem je obdavčena po nižji stopnji DDV, so:

- hoteli in podobni obrati pod šifro SKD I/55.1 (dejavnost hotelov in podobnih nastanitvenih obratov);
- domovi, kampi in drugi nastanitveni obrati pod šiframi SKD I/55.2, I/55.3 in I/55.9 (dejavnost počitniških domov in podobnih nastanitvenih obratov za kratkotrajno bivanje, dejavnost kampov, taborov in dejavnost dijaških in študentskih domov ter druge nastanitve).⁸⁷

Nižja stopnja DDV se tako uporabi za storitve nudenja nastanitev gostom za krajši čas v hotelih, gostiščih, prenočiščih, penzionih, kočah, počitniških hišah in drugih podobnih objektih. Nižja stopnja se uporabi tudi za oddajanje prostora za šotore, avtodome, prikolice ali podobne premične objekte v najem za krajši čas ipd.

3.1.6.4 Uporaba športnih objektov

Nižja stopnja DDV se obračunava od uporabe športnih objektov (za športno dejavnost opremljene in urejene površine in prostori), ki jih upravljavec športnega objekta za plačilo oddaja v uporabo končnim potrošnikom (osebam, ki objekt uporabljajo za ukvarjanje s športom) ali osebam, ki objekt dajejo na razpolago osebam za ukvarjanje s športom (na primer učencem, svojim zaposlenim, članom).⁸⁸ Pri tem ni pomembno, ali gre za dajanje v uporabo lastnega ali najetega športnega objekta. Če upravljavec športnega objekta tega za plačilo daje v uporabo davčnemu zavezancu, ki športni objekt uporablja za nadaljnje trženje, se ne uporabi nižja, ampak splošna stopnja DDV (DURS, 2014, str. 1).

Ostale dobave nepremičnin in storitev v zvezi z njimi, ki niso ali oproščene plačila DDV ali obdavčene z nižjo, 9,5 % stopnjo DDV, so obdavčene s splošno, 22 % stopnjo DDV.

3.1.7 Oprostitve DDV

Plačila DDV so oproščene:

- najem (zakup) nepremičnin, razen:
 - dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem (v hotelih in podobnih nastanitvenih zmogljivostih, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih in kampih ter na prostorih, ki so namenjeni kampiranju);
 - dajanja v najem površin za parkiranje vozil;
 - dajanja v najem trajno instalirane opreme in strojev;
 - najema sefov;

⁸⁷ Člen 56 Pravilnika.

⁸⁸ Člen 57 Pravilnika.

- dobave starih objektov ali delov teh objektov in zemljišč, na katerih so ti objekti postavljeni (če je dobava opravljena po poteku dveh let od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve);
- dobave zemljišč, razen stavbnih zemljišč;
- dobave nepremičnine, ki se je v celoti uporabljala za namene oproščenih dejavnosti, če davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV za to nepremičnino.⁸⁹

Pri dobavi nezazidanega stavbnega zemljišča je treba obračunati DDV. Zazidano stavbno zemljišče praviloma ni predmet samostojnega prometa in se dobavlja skupaj z objektom, ki stoji na njem. Tako se obdavčuje na enak način kot objekt, ki je postavljen na njem (Küzmič, 2014, str. 35).

Dobava objektov, pri katerih je že potekel dveletni rok od prve vselitve oziroma uporabe, je oproščena plačila DDV. Dveletni rok začne teči z dnem vselitve oziroma uporabe objekta ali posameznega dela objekta. Datuma začetka prve uporabe oziroma vselitve ni mogoče vezati izključno na pridobitev uporabnega dovoljenja (v praksi se lahko objekt uporablja tudi pred pridobitvijo uporabnega dovoljenja), zato je treba v vsakem posameznem primeru ugotavljati dejanski datum prve uporabe oziroma vselitve objekta (DURS, 2010b, str. 1). Če se prodajajo posamezne enote oziroma deli objekta, je treba ugotavljati dejanski datum prve uporabe oziroma vselitve konkretne enote oz. dela objekta.

Davčna zavezanca, identificirana za namene DDV, se lahko za dobave, navedene v prvih treh alinejah, dogovorita, da bodo te transakcije obdavčene z DDV. Pogoja za obdavčitev transakcij, ki bi morale biti oproščene plačila DDV, sta dva, in sicer, da ima prejemnik dobave pravico do odbitka celotnega DDV v zvezi s to nepremičnino ter da oba davčna zavezanca pred opravljeno dobavo davčnemu organu predložila vsak svojo izjavo.

3.1.8 Odbitek DDV

Kot osnovna sredstva (investicijsko blago) za namene DDV štejejo opredmetena osnovna sredstva in nepremičnine, ki se po računovodskih predpisih uvrščajo med osnovna sredstva. Za namene DDV kot osnovna sredstva štejejo tudi nepremičnine, ki se po računovodskih predpisih sicer ne uvrščajo med osnovna sredstva, vendar jih davčni zavezanec uporablja za opravljanje dejavnosti.⁹⁰ Nepremičnine, ki ne spadajo med opredmetena osnovna sredstva, ampak se izkazujejo na zalogi kot sredstva, namenjena prodaji, in se ne uporabljajo za opravljanje dejavnosti, se za namene DDV ne štejejo za osnovna sredstva. Način popravka odbitka DDV pri nepremičnini, ki se po računovodskih standardih ne uvršča med osnovna sredstva, je tako odvisen od tega, ali se ta nepremičnina uporablja za opravljanje dejavnosti ali ne. Če se uporablja za opravljanje dejavnosti, se za

⁸⁹ 2., 3., 7. in 8. točka 44. člena ZDDV-1.

⁹⁰ Člen 110(2) in (3) Pravilnika.

namene zakonodaje o DDV šteje za investicijsko blago. V tem primeru se glede popravka odbitka DDV upoštevajo pravila za popravek odbitka DDV v obdobju popravka. Če se ne uporablja za opravljanje dejavnosti, pa se glede popravka odbitka DDV upoštevajo splošna pravila (ni obdobja popravka) (DURS, 2013, str. 2).

Popravek odbitka DDV se za osnovna sredstva razporedi na obdobje 5 let, za nepremičnine, pridobljene kot osnovna sredstva, pa se popravek razporedi na obdobje 20 let. Obdobje popravka začne teči na dan, ko davčni zavezanec v svojem knjigovodstvu ugotovi znesek pravice do odbitka DDV (oz. ugotovi, da te pravice nima). Popravek odbitka DDV se naredi v tistem davčnem obdobju, v katerem je prišlo do spremembe pogojev. Popravek odbitka DDV se ne naredi, če znaša razlika do 10 EUR.⁹¹

Slovenska zakonodaja o DDV vsebuje tudi podrobnejše določbe za primere dobave nepremičnine v obdobju popravka in če določeno osnovno sredstvo oziroma nepremičnina postane neuporabna (uničena) pred iztekom obdobja za popravek odbitka DDV. Če naknadno vlaganje v nepremičnino predstavlja posebno celoto, kot npr. dograditev že obstoječe zgradbe ali če bistveno spremeni čas uporabe nepremičnine, se za to vlaganje določi novo (posebno) obdobje popravka odbitka DDV. Če naknadno vlaganje v bistveno ne spremeni časa uporabe zadevne nepremičnine, se popravek odbitka DDV za to vlaganje opravi v obdobju popravka odbitka DDV te nepremičnine.⁹²

3.1.9 Plačnik DDV

Na splošno velja, da je plačnik DDV dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitev, razen v določenih izjemah, ko je plačnik DDV prejemnik dobave. Če obdavčeno dobavo opravi tuj davčni zavezanec, se mora pred prvo opravljeno dobavo identificirati za namene DDV in nato od opravljene dobave obračunati DDV. Slovenija tako v svojo zakonodajo ni prenesla možnosti iz člena 194 Direktive o DDV, na podlagi katere bi lahko v tem primeru kot plačnika DDV določila prejemnika dobave.

Na podlagi možnosti iz člena 199 Direktive o DDV je s 1. januarjem 2010 uvedla mehanizem obrnjene davčne obveznosti, in sicer med drugim tudi za:

- gradbena dela, vključno s čiščenjem, popravili, vzdrževanjem, rušenjem in rekonstrukcijo v zvezi z nepremičninami;
- zagotovitev osebja, vključenega v transakcije iz prejšnje alineje;
- dobavo starih objektov in zemljišč, razen stavbnih zemljišč, če je bila izbrana opcija za obdavčitev.⁹³

⁹¹ Člen 111a Pravilnika.

⁹² Člen 112 Pravilnika.

⁹³ Člen 76a ZDDV-1.

Plačnik DDV je vsak davčni zavezanec, prejemnik blaga ali storitev, identificiran za DDV v Sloveniji, ki mu davčni zavezanec, identificiran za DDV v Sloveniji, dobavi zgoraj navedeno blago ali storitve, razen:

- osebe, ki je identificirana za DDV le za pridobitve blaga znotraj EU oz. osebe, ki je identificirana za DDV le zaradi prejema oz. opravljanja storitev, katerih kraj obdavčitve se določi v skladu s splošnim pravilom;
- davčnega zavezanca, ki naroča blago in storitve prek oseb, ki delujejo v njegovem imenu in za njegov račun (npr. lastniki stanovanj v večstanovanjski stavbi naročajo gradbene storitve na objektu prek upravnika večstanovanjske stavbe);
- osebe javnega prava, ki naroča blago in storitve v zvezi z dejavnostmi, ki jih opravlja kot organ oblasti (FURS, 2015a, str. 5–6).

Davčni zavezanci morajo o dobavah, za katere se uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti, davčnemu organu za koledarski mesec, v katerem opravijo te dobave, predložiti poročilo. V njem poročajo o skupni vrednosti dobav brez DDV, opravljenih posameznemu davčnemu zavezancu, identificiranemu za DDV, v koledarskem mesecu.⁹⁴

Med gradbena dela, vključno s čiščenjem, popravili, vzdrževanjem, rušenjem in rekonstrukcijo v zvezi z nepremičninami se uvrščajo storitve, uvrščene pod šifro SKD F/GRADBENIŠTVO. Med gradbena dela pa se, ne glede na uvrstitev v SKD, šteje tudi postavljanje montažnih stavb.⁹⁵ FURS (2015a, str. 6) pojasnjuje, da če davčni zavezanec opravi transakcijo, ki vključuje storitev iz šifre SKD F/GRADBENIŠTVO ter hkrati s storitvami opravi povezano dobavo blaga, se takšna transakcija za namene uporabe člena 76a ZDDV-1 opredeli kot enotna transakcija. Za to transakcijo se v celoti uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Pri tem vrednost blaga ali storitve ni pomembna, prav tako ni pomembno, katera dobava je prevladujoča ter ali sta dobavi na računu izkazani ločeno. Npr. dobava in vgradnja stavbnega pohištva za namene obravnavane določbe zakona šteje kot enotna transakcija, če dobavitelj stavbnega pohištva za naročnika izvede tudi storitev vgradnje. Vgradnja tega pohištva namreč spada pod šifro SKD F/43.320.

Zagotavljanje osebja, vključenega v dejavnosti v gradbenem sektorju zajema zagotavljanje delovne sile za izvedbo določenih gradbenih del skupaj z nadzorom te delovne sile, ki se v skladu z SKD razvršča v ustrezne oddelke gradbeništva. Npr. med specializirana gradbena dela v okviru dejavnosti gradbeništva spada dajanje gradbene mehanizacije z upravljavci v najem (npr. premični žerjav na kolesih, izposojen z osebjem gradbenemu izvajalcu) (FURS, 2015a, str. 4).

⁹⁴ Člen 92a ZDDV-1

⁹⁵ Člen 127b Pravilnika.

3.2 Avstrija

3.2.1 Zakonodaja o DDV

Obdavčitev z DDV je v Avstriji urejena z Zakonom o prometnem davku iz leta 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994 s spremembami, v nadaljevanju UStG-AT). Avstrijsko Ministrstvo za finance izdaja tudi smernice glede razlage posameznih določb zakonodaje o DDV, ki sicer niso pravno zavezujoče, vendar jih lahko davčni zavezanci v sodnih postopkih izpodbijajo (avst. *Umsatzsteuerrichtlinien 2000*, v nadaljevanju smernice k UStG-AT) (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 2).

3.2.2 Pojem nepremičnina

Pojem »nepremičnina« z UStG-AT ni določen, zakon pa se sklicuje na opredelitev v Zakonu o davku na promet nepremičnin (Grunderwerbsteuergesetzes 1987, BGBl. 309/87 s spremembami, v nadaljevanju GrEStG). GrEStG določa, da kot »nepremičnina« štejejo zemljišče in pripadajoči deli v smislu civilnega prava, izrecno pa določa, da stroji in druga oprema, ki so del poslovnega obrata, niso vključeni v ta pojem. Po civilnem pravu pojem »nepremičnina« vključuje objekte in druge pripadajoče dele, dokler so ti deli povezani z zemljišči in od njih niso ločeni. Npr. drevesa so del zemljišča, dokler se ne ločijo od zemlje. Ta definicija vključuje tudi stavbno pravico, solastništvo in etažno lastništvo.⁹⁶

Pojem gradbenih objektov ne zajema zgolj stavb, temveč tudi vse z gradbenimi stroji izdelane konstrukcije, ki so povezane s tlemi in so izdelane iz gradbenega materiala ali gradbenih elementov. Gradbeni objekti so torej vse visoke in nizke gradnje (ceste, predori) ter s tlemi tesno povezani objekti (elektrarne, silosi). Mednje spadajo tudi okna in vrata oziroma kosi opreme, če so tesno povezani z gradbenim objektom, na primer izložbe in vgradne kuhinje (točka 2602c smernic k UStG-AT) (Zorman, 2013, str. 72).

3.2.3 Davčni zavezanec

Opredelitev davčnega zavezanca v avstrijski zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV. Možnosti opredelitve osebe, ki priložnostno opravi dobavo, kot davčnega zavezanca, Avstrija ni prevzela.

Osebe javnega prava v primeru opravljanja ekonomske dejavnosti štejejo za davčne zavezance, vendar manjši dogodki, ki jih organizirajo in izvedejo osebe javnega prava (npr. dvoranska plesna prireditev, čeprav ima značaj ekonomske dejavnosti), ne štejejo za

⁹⁶ Člen 6(1)(9) UStG-AT, člen 2 GrEStG in smernice k UStG-AT.

ekonomsko dejavnost. UStG-AT izrecno določa, da se osebe javnega prava v primeru dajanja nepremičnin v najem in zakup vedno štejejo za davčne zavezance.⁹⁷

Davčnemu zavezancu s sedežem v Avstriji, katerega promet v zadnjem davčnem letu ne preseže 30.000 EUR, se ni treba identificirati za DDV. Davčni zavezanec lahko enkrat v obdobju 5 let preseže vrednostni limit 30.000 EUR za največ 15 %, vendar se mu ni treba identificirati za DDV.⁹⁸

Tuj davčni zavezanec, ki na ozemlju Avstrije opravlja dobave, za katere ne velja obrnjena davčna obveznost (predvsem določene domače dobave blaga, dobave storitev fizičnim osebam...), mora pridobiti avstrijsko identifikacijsko številko za DDV. Če tuj davčni zavezanec na ozemlju Avstrije ne opravi nobene dobave ali če opravi dobavo, za katero je kot plačnik DDV določen prejemnik (mehanizem obrnjene davčne obveznosti), se mora identificirati za DDV v Avstriji, če postane kot prejemnik dobave plačnik DDV in poleg odbitka vstopnega DDV za te dobave zahteva tudi odbitek DDV za druge prejete dobave.

Določitev davčnega zastopnika je obvezna za davčne zavezance s sedežem izven EU. Davčni zastopnik v imenu davčnega zavezanca, ki nima sedeža na ozemlju Avstrije, izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (European Commission, 2010, str. 7).

3.2.4 Predmet obdavčitve

Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z blagom, kot da bi bil prejemnik lastnik. To pravico lahko prenese davčni zavezanec sam ali v njegovem imenu tretja oseba.⁹⁹

Z vidika UStG-AT je treba pri gradbenih delih razlikovati med tremi vrstami transakcij:

- dobava blaga z obdelavo (avst. *Werklieferungen*);
- dobava blaga z montažo (avst. *Montaglieferungen*);
- opravljanje storitev z dobavo (avst. *Werkleistungen*) (Zorman, 2013, str. 73).

Če davčni zavezanec obdela ali predela naročnikovo blago, hkrati pa uporabi tudi svoj material, ki ne predstavlja le postranskih predmetov, ampak je pomemben glavni material, se celotna dobava šteje za dobavo blaga z obdelavo. Gradbena dela, pri katerih da davčni zavezanec na razpolago le material manjšega pomena, pa štejejo za opravljanje storitev.

⁹⁷ Člen 2(3)UStG-AT.

⁹⁸ Člen 6(1)(27)UStG-AT.

⁹⁹ Člen 3(1) UStG-AT.

Če davčni zavezanec sestavne dele npr. stroja prepelje do namembnega kraja in jih tam sestavi v funkcionalno napravo oziroma objekt, pri čemer je sestavitev bistveni del dobave, s katerim se blago šele dokonča (npr. montaža naprav/obratov), gre za dobavo blaga z montažo. Razlika med dobavo blaga z obdelavo in dobavo blaga z montažo je v tem, da pri dobavi z montažo ne gre za obdelavo ali predelavo predmeta (npr. zemljišča), ki ga naročnik da na razpolago. Razlikovanje med tema dvema vrstama dobav je pomembno predvsem z vidika uporabe obrnjene davčne obveznosti, saj ta pri dobavi blaga z montažo ni predvidena (Zorman, 2013, str. 73).¹⁰⁰

Če se blago uporablja tako za poslovno kot zasebno rabo, lahko šteje, da je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, če se za poslovno rabo uporablja vsaj v višini 10 %. Če je ta delež nižji, davčni zavezanec tega blaga za namene DDV ne more obravnavati kot del poslovnih sredstev in šteje, da se v celoti uporablja za zasebne namene.¹⁰¹

Medtem ko stvarne pravice in deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine v skladu z UStG-AT, štejejo za dobavo blaga, pa prenos določenih pravic na nepremičninah šteje za opravljanje storitev.

Avstrija je v svojo zakonodajo o DDV povzela eno možnost iz člena 18 Direktive o DDV, in sicer se kot dobava blaga, opravljena za plačilo, šteje tudi zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, če je bila pri pridobitvi blaga za to blago dana pravica do odbitka DDV (razen v primerih prenosa podjetja ali dela podjetja).¹⁰² V zvezi z uporabo blaga s strani davčnega zavezanca za namene neobdavčljivih transakcij, kjer je bila za to blago dana pravica do odbitka DDV, pa avstrijska zakonodaja o DDV določa obveznost popravka odbitka DDV.¹⁰³

Načeloma je prodaja podjetja ali dela podjetja predmet obdavčitve z DDV. Če gre za brezplačen prenos, se upoštevajo določbe glede obveznosti obračuna DDV od zasebne rabe. V primeru nasledstva prenos podjetja praviloma šteje za neobdavčljivo transakcijo, pri čemer mora naslednik nadaljevati z opravljanjem dejavnosti (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 12).

Pri opredelitvi, ali gre za finančni ali poslovni lizing, je treba v skladu s pojasnili davčnega organa izhajati iz okoliščin primera, kot so najemnina, čas trajanja najema in pogoji najema. Če je iz teh okoliščin razviden namen nakupa, gre za finančni lizing, ki šteje za

¹⁰⁰ Več glede obrnjene davčne obveznosti v podpoglavju o plačniku DDV.

¹⁰¹ Člen 12(2) UStG-AT in 1902. točka smernic k UStG-AT.

¹⁰² Člen 3(2) UStG-AT.

¹⁰³ Več o tem v podpoglavju glede odbitka DDV.

dobavo blaga, v nasprotnem primeru pa gre za poslovni lizing, ki šteje za opravljanje storitev. Ta opredelitev temelji na kriterijih, ki se uporabljajo za razlikovanje med finančnim in operativnim lizingom za namene davka od dobička (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 9).

3.2.5 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

Glede kraja obdavčitve blaga in storitev UStG-AT povzema določbe Direktive o DDV. Pri gradbenih delih je treba zaradi uporabe določb glede določitve kraja obdavčitve najprej opredeliti, ali gre v konkretnem primeru za dobavo blaga z obdelavo, dobavo blaga z montažo ali za opravljanje storitev. Pri dobavi blaga z obdelavo se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je naročnik pridobil pravico do razpolaganja, pri dobavi blaga z montažo kraj, kjer je blago v trenutku pridobitve pravice do razpolaganja, pri storitvah pa gre največkrat za storitve v zvezi z zemljišči, za katere se za kraj obdavčitve šteje kraj, kjer je zemljišče.¹⁰⁴

Obdavčljivi dogodek praviloma nastane konec koledarskega meseca, v katerem je dobava blaga ali storitev opravljena.¹⁰⁵ Z morebitno kasnejšo izdajo računa se lahko davčna obveznost preloži največ za en mesec. Izjema so dobave, za katere velja splošni mehanizem obrnjene davčne obveznosti, ko obveznost obračuna DDV praviloma nastane v trenutku dobave. UStG-AT določa posebna pravila glede nastanka obdavčljivega dogodka še za točno določene zaporedne dobave, predplačila, pridobitve blaga znotraj EU in za zasebno rabo.

Opredelitev davčne osnove v avstrijski zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, vendar je tudi Avstrija prevzela možnost iz Direktive o DDV glede določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami, pri čemer ta določba do konca leta 2015 ni veljala za dobave nepremičnin in dajanje nepremičnin v najem.

3.2.6 Stopnja DDV

V Avstriji se uporablja splošna stopnja DDV 20 % (v občinah Jungholz in Mittelberg (Kleines Walsertal) se uporablja posebna splošna stopnja DDV 19 %)¹⁰⁶ ter dve nižji stopnji, in sicer 10 % in 13 %.

Nižja stopnja 10 % se med drugim uporablja za:

¹⁰⁴ Členi 3(4), 3(7) in 3a(9) UStG-AT.

¹⁰⁵ Člen 19(2) UStG-AT.

¹⁰⁶ Avstriji je uporaba posebne splošne stopnje za ti dve občini dovoljena z Direktivo o DDV (člen 104), in sicer gre za občini ob Nemčiji in se uporablja stopnja v višini, kot velja v Nemčiji z namenom preprečitve izkrivljanja konkurence.

- nastanitev v bivalnih in spalnih prostorih, urejenih za ta namen;
- dajanje stanovanj v najem.

Gradnja, obnova in popravila stanovanjskih objektov so obdavčeni po splošni stopnji, enako velja za čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev ter uporabo športnih objektov. Dobave stanovanjskih objektov so praviloma oproščene plačila DDV.

3.2.7 Oprostitve DDV

Plačila DDV so poleg dobav starih stanovanjskih objektov oproščene tudi dobave novih stanovanjskih objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so ti objekti postavljeni. Gre za odstopanje, predvideno z Direktivo o DDV, ki omogoča državam članicam, ki so ob vstopu v EU oproščale določene dobave, da te še naprej oproščajo, čeprav bi morale biti v skladu s splošnimi pravili obdavčene.¹⁰⁷ Davčni zavezanec, dobavitelj, se lahko odloči za obdavčitev teh dobav brez kakršnihkoli dodatnih pogojev (izjava o obdavčitvi ali drug dokument nista potrebna) (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 89).

Plačila DDV so oproščeni dajanje nepremičnin v najem in zakup nepremičnin, pravic, za katere se uporabljajo predpisi civilnega prava v zvezi z nepremičninami, ter pravic o uporabi zemljišč in nepremičnin v državni lasti. Prepustitev v uporabo poslovnih prostorov ali drugih prostorov na podlagi pogodb o užitku šteje za dajanje nepremičnin v najem ali zakup. Plačila DDV je oproščena tudi zasebna raba nepremičnin. Plačila DDV pa ni oproščeno:

- dajanje v najem (prepustitev v uporabo) nepremičnin za stanovanjske namene, razen zasebna raba (10 % DDV);
- dajanje v najem in zakup strojev ter drugih naprav vseh vrst, ki spadajo k obratu podjetja, čeprav so bistveni sestavni deli nepremičnine (standardna stopnja DDV);
- nastanitev v bivalnih in spalnih prostorih, urejenih za ta namen (10 % DDV);
- dajanje v najem (prepustitev v uporabo) prostorov ali mest, namenjenih za parkiranje vozil vseh vrst (standardna stopnja DDV);
- dajanje v najem (prepustitev v uporabo) zemljišč, urejenih za kampiranje (10 % DDV).¹⁰⁸

Davčni zavezanec, dobavitelj, se lahko odloči za obdavčitev dajanja nepremičnin v najem (tistega, ki je sicer oproščeno plačila DDV), vendar le, če najemojemalec uporablja to nepremičnino pretežno (vsaj 95 %) za obdavčene dobave, od katerih ima pravico do odbitka DDV. Dokazno breme dejanske uporabe nepremičnine je na najemodajalcu (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 90).

¹⁰⁷ Člena 378(2) in 391 Direktive o DDV.

¹⁰⁸ Člen 6(1), točka 16, UStG-AT.

Plačila DDV je oproščena tudi dobava nepremičnine, ki se je v celoti uporabljala za namene oproščenih dejavnosti, če davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV za to nepremičnino. Enako velja, če je davčni zavezanec nepremičnino uporabljal največ do 5 % za dejavnost, ki daje pravico do odbitka DDV, vendar pa mora v tem primeru opraviti popravek odbitka DDV.

3.2.8 Odbitek DDV

Davčni zavezanci, ki za namene davka od dohodkov uporabljajo pavšalno ureditev, se lahko odločijo za poenostavljeni odbitek DDV. V tem primeru morajo to ureditev uporabljati 2 leti, lahko pa odbijejo DDV v višini 1,8 % prihodkov iz poslovanja, vendar največ 3.960 EUR. Dodatno lahko odbijejo še DDV od npr. nakupa nepremičnin kot osnovnih sredstev in stroškov storitev, povezanih z gradnjo/proizvodnjo osnovnih sredstev, ki se amortizirajo in presegajo 1.000 EUR.¹⁰⁹

Če se nepremičnina uporablja tudi za zasebne namene, davčni zavezanec za ta del ni upravičen do odbitka DDV, pri čemer v skladu z dovoljeno derogacijo Avstrija ne dovoljuje odbitka DDV za izdatke za blago in storitve, kadar se ti uporabljajo več kakor 90 % za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za namene, ki niso poslovni.¹¹⁰

Kot investicijsko blago za namene DDV štejejo dolgoročna osnovna sredstva. Smernice k UStG-AT enačijo ta pojem s pojmom osnovnih sredstev, ki se uporablja za namene davka na dohodek. Vendarle pojem vključuje tudi sredstva, ki se ne obravnavajo kot osnovna sredstva za namene davka na dohodek, z vidika DDV pa se uporabljajo za opravljanje dejavnosti.¹¹¹ Pojem tako vključuje stroje, pisarniško opremo, nepremičnine, intelektualno lastnino itd., ki tvorijo poslovna sredstva davčnega zavezanca in osnovni namen davčnega zavezanca ni prodaja teh sredstev (zaloge so izključene) (Petritz-Klar & Perl, 2015, str. 60).

Popravek odbitka DDV se v primeru spremembe pogojev izvede v obdobju 4 koledarskih let (za nepremičnine 19 koledarskih let), ki sledijo letu pridobitve blaga. Popravek odbitka DDV je treba izvesti v koledarskem letu, ko pride do spremembe pogojev.¹¹²

Avstrijska zakonodaja o DDV vsebuje tudi podrobnejše določbe za primere dobave nepremičnine v obdobju popravka ter za primere naknadnih vlaganj v nepremičnino. Tako

¹⁰⁹ Člen 14(1) UStG.

¹¹⁰ Dovoljenje je bilo Avstriji podeljeno z Odločbo Sveta 2004/866/EC in na podlagi že drugega podaljšanja velja do konca leta 2018.

¹¹¹ Člen 12(12) UStG-AT in 2077. točka smernic k UStG-AT.

¹¹² Člen 12(10) UStG-AT in 2083. in 2084. točka smernic k UStG-AT.

je treba popraviti odbitek DDV tudi od naknadnih vlaganj v nepremičnino, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek.¹¹³

3.2.9 Plačnik DDV

Plačnik DDV je dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitev, razen v določenih izjemah, ko je plačnik DDV prejemnik dobave. Obveznost za plačilo DDV se lahko prenese na prejemnika na podlagi splošne obrnjene davčne obveznosti ali na podlagi obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih delih. Pri dobavah blaga in storitev fizičnim osebam je DDV načeloma vedno dolžan plačati dobavitelj oz. izvajalec, kar za tuje davčne zavezance predstavlja obveznost identifikacije za DDV v Avstriji (če je kraj obdavčitve Avstrija).

Če tuj davčni zavezanec opravi storitev ali dobavo blaga z obdelavo, katere kraj obdavčitve je Avstrija, davčnemu zavezancu ali osebi javnega prava, je na podlagi splošne obrnjene davčne obveznosti dolžan plačati DDV prejemnik te dobave.¹¹⁴ Pri tem ni pomembno, ali je prejemnik domači ali tuji davčni zavezanec (zaradi navedenega lahko za tujega davčnega zavezanca nastane obveznost identifikacije za DDV).

Pri dobavi blaga z montažo obrnjena davčna obveznost ni predvidena, zato je kot plačnik DDV določen dobavitelj blaga.

V Avstriji je že od oktobra 2002 pri gradbenih delih uveden mehanizem obrnjene davčne obveznosti.¹¹⁵ UStG-AT določa uporabo obrnjene davčne obveznosti pri gradbenih delih ne glede na to, ali jih opravlja domači ali tuji davčni zavezanec. Pogoj je, da je prejemnik dobav davčni zavezanec, ki je sam dobil naročilo za opravljanje teh gradbenih del ali pa običajno sam opravlja gradbena dela. Pri tem ni pomembno, ali je prejemnik v Avstriji že identificiran za DDV ali ne.

Tudi kadar je prejemnik gradbene storitve mali davčni zavezanec, tj. davčni zavezanec, ki uporablja posebno ureditev za mala podjetja, ali tuj davčni zavezanec, ki ni identificiran za DDV v Avstriji, obveznost obračuna DDV preide na prejemnika. Mehanizem obrnjenega davčnega bremena se torej uporabi ne glede na to, ali je prejemnik gradbene storitve domač ali tuj davčni zavezanec in ne glede na to, ali je že identificiran za DDV ali ne.

¹¹³ 2079. in 2085. točka smernic k UStG-AT.

¹¹⁴ Člen 19(1) UStG-AT.

¹¹⁵ Svet EU je na predlog Avstrije, da se ji zaradi ugotovljenih davčnih utaj dovoli uvedba mehanizma obrnjene davčne obveznosti na področju gradbeništva, izdal odločbo 2002/880/ES. Ker je bila s sprejetjem Direktive 2006/69/ES vsem državam članicam dana ta možnost, je bila odločba na tej podlagi razveljavljena. UStG-AT ureja ta mehanizem v členu 19(1a).

UStG-AT pojem gradbenih del omenja zgolj v določbah, ki urejajo obveznost za plačilo davka, tj. kdo je plačnik davka (19(1a)). Pod ta pojem uvršča vsa dela, ki so namenjena izdelavi, popravilu, vzdrževanju, čiščenju, rekonstrukciji ali rušenju gradbenih objektov. Poleg tega pojem vključuje tudi storitve prepustitve delovne sile, če ta opravlja gradbena dela.¹¹⁶

Če je prejemnik dobave davčni zavezanec, ki običajno opravlja gradbena dela, se obveznost za plačilo DDV prenese nanj ne glede na to, ali je sam dobil naročilo za izvedbo teh del ali ne. Za presojo vprašanja, ali davčni zavezanec običajno opravlja gradbene storitve, se po mnenju avstrijskega davčnega organa lahko uporabi poglavje F/Gradbeništvo SKD. Načeloma to pomeni, da gradbene storitve v zadnjih 3 letih predstavljajo v povprečju več kot 50 % prometa prejemnika storitve (Zorman, 2013, str. 75).

3.3 Madžarska

3.3.1 Zakonodaja o DDV

Obdavčitev z DDV je na Madžarskem urejena z Zakonom CXXVII o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju Zakon o DDV).

3.3.2 Pojem nepremičnina

Madžarska zakonodaja o DDV pojma »nepremičnina« ne opredeljuje, ne glede na to pa ta pojem vključuje zemljišče in vse, kar je zgrajeno na njem. Povezava s tlemi mora odražati trajno naravo objekta, tj. da ne more biti odstranjen brez izgube svoje osnovne funkcije. Po Zakonu o DDV pojem »stanovanjski objekt« (madž. *lakóingatlan*) pomeni nepremičnine, ki so vpisane v register nepremičnin kot stanovanjski objekti ali apartmajske enote ali nepremičnine, ki so še v postopku vpisa v ta register. Zemljišče, na katerem stoji stanovanjski objekt in vsi prostori, ki niso potrebni za namene bivanja, niso zajeti s pojmom stanovanjski objekt, tudi če so zgrajeni poleg stanovanjskih objektov (npr. garaže, delavnice, trgovine in kmetijska poslopja) (Kolozs, 2015, str. 62).

¹¹⁶ Med gradbena dela se uvrščajo npr. izkopavanje, izposoja gradbenih strojev skupaj z osebjem, postavitve in dajanje gradbenih odrov v najem, čiščenje gradbenih objektov in pleskanje. Ne uvrščajo pa se npr. storitve načrtovanja (storitve statikov, arhitektov ter gradbenih inženirjev), transportne storitve vključno z natovarjanjem in raztovarjanjem, odvoz in odstranjevanje gradbenih odpadkov, oddajanje naprav v najem, popravilo in vzdrževanje gradbenih naprav ter dobava materiala, ki jo opravi trgovec z gradbenim materialom, in tudi ne zgolj dobava asfalta ali betona (Zorman, 2013, str. 72–73).

3.3.3 Davčni zavezanec

Opredelitev davčnega zavezanca sledi opredelitvi v Direktivi o DDV. Madžarska je izkoristila tudi možnost iz člena 12 Direktive o DDV ter kot davčne zavezance med drugim opredelila tudi fizične osebe, ki priložnostno dobavijo stanovanjski objekt ali zemljišča za gradnjo stanovanjskega objekta, če:

- je dobava opravljena pred prvo uporabo objekta ali
- je dobava opravljena po začetku prve uporabe objekta, vendar v obdobju med izdajo uporabnega dovoljenja in dobavo stanovanjskega objekta ali zemljišča še nista pretekli 2 leti (enako pravilo velja za dobavo zemljišča, na katerem ta objekt stoji).

Fizična oseba šteje za davčnega zavezanca samo v zvezi z navedeno priložnostno transakcijo in drugih obveznosti kot davčni zavezanec nima (Kolozs, 2015, str. 4).

Osebe javnega prava se v primeru opravljanja ekonomske dejavnosti štejejo za davčne zavezance, in sicer ne glede na obseg teh dejavnosti.

Na Madžarskem se mora vsak davčni zavezanec, ki opravlja ekonomsko dejavnost, identificirati za DDV (običajno, ko je davčni zavezanec ustanovljen in vpisan v poslovni register). Davčni zavezanci s sedežem na ozemlju Madžarske, katerih promet v preteklem letu ni presegel 6.000.000 HUF (19.350 EUR) oz. če gre za novoustanovljenega davčnega zavezanca, katerega napovedani prihodki ne bodo preseгли 6.000.000 HUF, se lahko odločijo za oprostitev za mala podjetja. Tudi če se odločijo za oprostitev za mala podjetja, morajo biti identificirani za DDV, vendar jim ni treba predlagati obračunov DDV in izpolnjevati drugih obveznosti iz naslova DDV, razen določenih izjem (plačilo DDV v primeru zasebne rabe, pridobitev blaga znotraj EU...) (Kolozs, 2015, str. 54–55).

Tuji davčni zavezanci se morajo za DDV identificirati, še preden opravijo prvo dobavo na ozemlju Madžarske. Ker davčna številka služi kot identifikacijska številka za DDV, posebna registracija za DDV ni potrebna. Tem davčnim zavezancem se ni treba identificirati za DDV, če se za dobave, ki jih opravljajo, uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti.¹¹⁷

Če ima davčni zavezanec sedež izven EU, mora obvezno imenovati davčnega zastopnika, medtem ko davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici lahko imenuje davčnega zastopnika, ni pa obvezno. Davčni zastopnik obvesti davčni organ o zastopanju tujega davčnega zavezanca ter izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV.

¹¹⁷ Več o mehanizmu obrnjene davčne obveznosti v podpoglavju o plačniku DDV.

Davčni zastopnik je solidarno odgovoren za plačilo DDV (European Commission, 2010a, str. 4–8).

3.3.4 Predmet obdavčitve

Določbe madžarske zakonodaje o DDV glede opredelitve dobav blaga in storitev sledijo Direktivi o DDV. Madžarska je prevzela možnost iz člena 15(3) Direktive o DDV in predajo gradbenih del šteje za dobavo blaga, in sicer tudi če naročnik v celoti ali delno zagotovi surovine.¹¹⁸ Ni pa prevzela možnosti, da bi prenos določenih pravic na nepremičninah, stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine in deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine, štel za dobavo blaga, zato se te štejejo za opravljanje storitev.

Madžarska je v svojo zakonodajo o DDV v celoti povzela tudi vse možnosti iz člena 18 Direktive o DDV glede obravnave določenih dobav kot dobav blaga, opravljenih za plačilo. Prav tako vsebuje določbo, po kateri se prenos podjetja ali dela podjetja (če so izpolnjeni določeni pogoji) ne šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.¹¹⁹

Prenos blaga na podlagi najemnega razmerja, ki določa, da pride do prenosa lastninske pravice na najemjemalca najkasneje na dan zadnjega plačila (finančni lizing), šteje za dobavo blaga (Kolozs, 2015, str. 6).

3.3.5 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

Zakon o DDV v celoti povzema določbe Direktive o DDV glede kraja obdavčitve blaga in storitev.

Splošno pravilo glede nastanka obdavčljivega dogodka in s tem nastanka obveznosti obračuna DDV je, da ta nastane, ko je blago dobavljeno oziroma je storitev opravljena. Pravila glede nastanka obdavčljivega dogodka v primeru zaporedno izdanih računov ali plačil ter predplačil so povzeta po Direktivi o DDV, posebnih določb glede nastanka obdavčljivega dogodka pri transakcijah z nepremičninami pa madžarska zakonodaja o DDV ne vsebuje.

Opredelitev davčne osnove v madžarski zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, tudi Madžarska pa je v svojo zakonodajo prenesla možnost iz Direktive o DDV glede določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami.

¹¹⁸ Člen 10(b) Zakona o DDV.

¹¹⁹ Člena 17 in 18 Zakona o DDV.

3.3.6 Stopnja DDV

Splošna stopnja DDV na Madžarskem znaša 27 %, uporabljata pa se tudi dve nižji stopnji DDV, in sicer 18 % in 5 %. V povezavi z nepremičninami in storitvami v zvezi z nepremičninami se uporablja nižja stopnja 18 % za dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem ter nižja stopnja 5 % za dobave stanovanjskih objektov z uporabno površino do 300 m² in dobave apartmajev z uporabno površino do 150 m². Nižja stopnja 5 % za dobavo stanovanjskih objektov in apartmajev se uporablja od 1. januarja 2016 dalje.

Ostale dobave nepremičnin in storitev v zvezi z njimi so bodisi obdavčene z DDV po splošni stopnji 27 % bodisi oproščene plačila DDV.

3.3.7 Oprostitve DDV

Plačila DDV je oproščena:

- dobava objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, razen:
 - če je dobava opravljena pred prvo uporabo objekta ali
 - če je dobava opravljena po začetku prve uporabe objekta, vendar v obdobju med izdajo uporabnega dovoljenja in dobavo stanovanjskega objekta še nista pretekli 2 leti;
- najem oz. zakup nepremičnin, razen:
 - nastanitev v hotelih ali podobnih nastanitvenih zmogljivostih;
 - dajanja garaž in površin za parkiranje vozil v najem;
 - dajanja trajno instalirane opreme in strojev v najem;
 - najema sefov;
- dobave zemljišč, razen zemljišč za gradnjo;
- dobava nepremičnin, ki so se v celoti uporabljale za namene oproščenih dejavnosti, če davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka vstopnega DDV za te nepremičnine.¹²⁰

Z DDV po splošni stopnji je obdavčena le prva dobava objekta ali dela objekta in zemljišča, na katerem je postavljen. Z DDV po splošni stopnji pa so obdavčene vse dobave nedokončanih objektov.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, se lahko odloči za obdavčitev dobav, ki so sicer oproščene plačila DDV, in sicer:

- dobav objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni in dobav zemljišč (razen zemljišč za gradnjo);

¹²⁰ Člena 86 in 87 Zakona o DDV.

- najem oz. zakup nepremičnin.

V zvezi z dobavami pod prvo alinejo velja, da se ta možnost lahko izbere za dobave vseh objektov in zemljišč, le za dobave stanovanjskih objektov ali pa le za dobave poslovnih objektov. Svojo izbiro mora uporabljati za vse dobave znotraj izbrane opcije. Če se torej odloči za obdavčitev dobav poslovnih objektov, mora od vseh tovrstnih dobav obračunati DDV. Pri dajanju nepremičnin v najem pa je možnost izbire obdavčitve omejena le na dajanje v poslovnih objektov najem (obdavčitev dajanja v najem stanovanjskih objektov ni možna) (Kolozs, 2015, str. 63).

Davčni zavezanec mora to izbiro predhodno priglasiti davčnemu organu, svojo izbiro pa mora uporabljati do konca petega koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem se je odločil za obdavčitev.¹²¹

3.3.8 Odbitek DDV

Tudi madžarska zakonodaja o DDV povzema splošna pravila glede pravice do odbitka DDV kot so določena z Direktivo o DDV. Na splošno velja, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če nabavljeno blago ali storitve uporabi za namene transakcij, ki dajejo pravico do odbitka DDV, pri čemer pa davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV od nabav stanovanjskih objektov in od nabav blaga in materiala za gradnjo ali rekonstrukcijo stanovanjskih objektov, razen če niso stanovanjski objekti namenjeni za nadaljnjo obdavčeno dobavo.¹²²

Kot investicijsko blago štejejo nepremičnine in katerakoli premoženje, ki se v zadnjem letu dejansko uporablja za namene ekonomske dejavnosti. Popravek odbitka DDV se za premoženje razporedi na obdobje 5 let, za nepremičnine pa na obdobje 20 let. Obdobje popravka začne teči v mesecu, ko se investicijsko blago prvič uporabi.

Davčni zavezanec izvede popravek odbitka DDV za investicijsko blago v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta (1/5 za premoženje oz. 1/20 za nepremičnine), vendar le, če znaša razlika najmanj 10.000 HUF (31 EUR).

3.3.9 Plačnik DDV

Na splošno velja, da je plačnik DDV dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitev, razen v določenih izjemah, ko je plačnik DDV prejemnik dobave. Če tuj davčni zavezanec na ozemlju Madžarske davčnemu zavezancu z madžarsko identifikacijsko številko za DDV opravi storitev v zvezi z nepremičninami, se mu ni treba identificirati za DDV in od

¹²¹ Člen 88 Zakona o DDV.

¹²² Člena 124 in 125 Zakona o DDV (na podlagi člena 176 Direktive o DDV).

opravljene dobave obračunati DDV, saj Zakon o DDV določa, da je v teh primerih plačnik DDV prejemnik te dobave.¹²³

Madžarska je na podlagi možnosti iz člena 199 Direktive o DDV uvedla mehanizem obrnjene davčne obveznosti, in sicer med drugim tudi za:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predajo gradbenih del, ki velja za dobavo blaga;
- zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz prejšnje alineje;
- dobavo objektov in zemljišč, če je bila izbrana opcija za obdavčitev;
- dobavo blaga, ki ga davčni zavezanec zagotavlja kot jamstvo drugemu davčnemu zavezancu v zvezi z izvrševanjem tega jamstva;
- dobavo blaga po odstopu pridržka lastninske pravice prejemniku odstopljene pravice in po uveljavljanju te pravice s strani prejemnika odstopljene pravice;
- dobavo blaga, ki ga je davčni zavezanec uporabljal za namene svojega podjetja, in storitev s tržno vrednostjo 100.000 HUF (350 EUR), ki jih opravi davčni zavezanec, nad katerim je uveden postopek likvidacije ali drug podoben insolventni postopek.

Pogoj za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti v zgornjih primerih je, da sta oba davčna zavezanca identificirana za DDV na Madžarskem. Davčna zavezanca lahko drug od drugega ali od davčnega organa zahtevata dokazilo o identifikacijski številki za DDV ter o tem, ali se je dobavitelj odločil za obdavčitev dobav objektov in zemljišč ter v kakšnem obsegu.¹²⁴

3.4 Hrvaška

3.4.1 Zakonodaja o DDV

Obdavčitev z DDV je na Hrvaškem urejena z Zakonom o porezu na dodano vrijednost (Narodne novine RH, št. 73/13, 148/13, 143/14; Rješenje USRH 99/13, 153/13, v nadaljevanju ZPDV) in Pravilnikom o porezu na dodano vrijednost (Narodne novine HR, št. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, v nadaljevanju PPDV).¹²⁵

¹²³ Člen 140 Zakona o DDV, ki povzema možnost iz člena 194 Direktive o DDV.

¹²⁴ Člen 142 Zakona o DDV.

¹²⁵ Hrvaška zakonodaja o DDV je urejena še z nekateri drugimi pravilniki, ki pa ne pokrivajo tematike tega magistrskega dela, zato tudi niso izrecno navedeni.

3.4.2 Pojem nepremičnina

Hrvaška zakonodaja o DDV pojma »nepremičnina« ne opredeljuje, vendar sta v ZPDV opredeljena pojma »zgradba« in »zemljišče za gradnjo«. In sicer se kot zgradba šteje objekt, pritrjen na ali vgrajen v zemljo, zemljišče za gradnjo pa je zemljišče, za katerega je bil izdan podzakonski akt, s katerim se dovoljuje gradnja.¹²⁶ PPDV dodatno pojasnjuje, da se kot podzakonski akt šteje gradbeno dovoljenje, lokacijsko dovoljenje, gradbena odločba in podobno. Zemljišče za gradnjo pa nikakor ni kmetijsko zemljišče in gozd.¹²⁷

3.4.3 Davčni zavezanec

Opredelitev davčnega zavezanca v hrvaški zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV. Določa še, da se lahko enkratno opravljena transakcija že šteje za začetek opravljanja ekonomske dejavnosti (kar pomeni, da se oseba, ki to transakcijo opravi, šteje za davčnega zavezanca), če je jasno razviden namen ponavljanja opravljanja tovrstnih transakcij.¹²⁸

Osebe javnega prava se v primeru opravljanja ekonomske dejavnosti štejejo za davčne zavezance, razen če gre za zanemarljiv obseg teh dejavnosti. Da gre za zanemarljiv obseg, šteje, če vrednost transakcij, opravljenih v okviru ekonomske dejavnosti, v preteklem koledarskem letu ne preseže 230.000 HRK (približno 30.600 EUR).

Davčni zavezanci, katerih promet v preteklem koledarskem letu preseže znesek 230.000 HRK, se morajo identificirati za DDV. Za tuje davčne zavezance, ki opravljajo dobave na ozemlju Hrvaške, navedeni vrednostni limit ne velja. Če so davčni zavezanci tudi v državi sedeža, se jim ni treba identificirati za DDV na Hrvaškem, če dobavo opravijo davčnemu zavezancu s sedežem na Hrvaškem, ki je kot prejemnik dobave dolžan od prejete dobave obračunati DDV. Tujci davčni zavezanci se morajo pred prvo opravljeno dobavo na ozemlju Hrvaške identificirati za DDV, če v državi sedeža ne štejejo za davčnega zavezanca ali če na ozemlju Hrvaške opravijo dobavo končnemu potrošniku ali tujemu davčnemu zavezancu.

Če ima davčni zavezanec sedež izven EU, mora obvezno imenovati davčnega zastopnika, ki v njegovem imenu izpolnjuje obveznosti iz naslova DDV (pripravlja in predlaga obračune DDV, vodi evidence o izdanih in prejetih računih, plačuje DDV itd). Davčni zavezanec in davčni zastopnik sta solidarno odgovorna za obračun in plačilo DDV (European Commission, 2014, str. 6).

¹²⁶ Člen 40(1) in 40(6) ZPDV.

¹²⁷ Člen 72.a PPDV.

¹²⁸ Člen 6 ZPDV.

3.4.4 Predmet obdavčitve

ZPDV glede opredelitve dobave blaga in opravljanja storitev sledi opredelitvi v Direktivi o DDV. Prenos določenih pravic na nepremičninah, stvarne pravice in deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine, štejejo za opravljanje storitev. Hrvaška tako ni prevzela možnosti iz člena 15 Direktive o DDV, da bi te pravice oziroma njihov prenos štela za dobavo blaga. Prav tako tudi ni prevzela možnosti, da bi določena gradbena dela štela za dobavo blaga in ta tako štejejo za opravljanje storitev.

Hrvaška je prevzela eno izmed možnosti člena 18 Direktive o DDV, in sicer kot dobava blaga, opravljena za plačilo, šteje zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti (če je bila pri pridobitvi tega blaga za to blago dana pravica do odbitka DDV). Prav tako je prevzela tudi možnost, da prenos podjetja ali dela podjetja (če so izpolnjeni določeni pogoji) ne šteje za dobavo blaga, opravljeno za plačilo.

Poslovni lizing šteje za opravljanje storitev, medtem ko finančni lizing šteje za dobavo blaga. Opredelitev finančnega lizinga kot dobave blaga je običajno odvisna od računovodskega izkazovanja sredstev (iz česar je razvidno, kdo je njihov ekonomski lastnik). Če stroške amortizacije nosi lizingodajalec in lizingojemalec nima opcije nakupa, gre za poslovni lizing, če pa stroške amortizacije nosi lizingojemalec, ki lahko pridobi tudi lastništvo nad tem blagom (ima opcijo nakupa), gre za finančni lizing (Starčević, 2015, str. 4).

3.4.5 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

ZPDV v celoti povzema določbe Direktive o DDV glede kraja obdavčitve, PPDV pa dodatno pojasnjuje določbo glede kraja obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami. Določa, da kot storitve v zvezi z nepremičninami štejejo:

- storitve, ki izhajajo iz nepremičnin (npr. dajanje hiš, stanovanj, sob ipd. v najem, namestitvev v hotelih, apartmajih, kampih in drugih objektih s podobnim namenom, dajanje v najem parkirnih mest, privezov za ladje, teniških igrišč, vzdrževanje ogrevanja in dvigal, vzdrževanje zelenih površin, čiščenje zgradb);
- storitve, ki se opravljajo na nepremičnini (vključujejo storitve, ki služijo neposredno urejanju nepremičnine (npr. geodetska dela), storitve, ki služijo pripravi na gradbena dela (npr. storitve arhitektov, gradbenih inženirjev, statikov), izvajanje gradbenih del, izvajanje gradbenih nadzornih del, inženirske storitve);

- storitve v zvezi z nakupom in prodajo nepremičnin (npr. odvetniške, notarske in posredniške storitve pri nakupu/prodaji nepremičnin).¹²⁹

Za storitve, neposredno povezane z nepremičnino, pa ne štejejo npr. storitve oglaševanja v zvezi s prodajo, nakupom ali najemom nepremičnine, financiranje nepremičnin, pravno in davčno svetovanje v zvezi z nepremičninami, posredovanje delavcev za gradbena dela, storitve organizatorjev sejmov in razstav.

Poleg splošnih pravil glede nastanka obdavčljivega dogodka in s tem nastanka obveznosti obračuna DDV v ZPDV, PPDV¹³⁰ za gradbeno dejavnost izrecno pojasnjuje, da nastane obveznost obračuna DDV ob izteku davčnega obdobja, v katerem nadzorni organ overi gradbeno situacijo. Če nadzorni organ gradbene situacije ne overi, šteje, da za opravljene storitve obveznost obračuna DDV nastane najkasneje ob izteku davčnega obdobja, ki sledi obdobju, v katerem je bila izstavljena gradbena situacija.

Hrvaška je poleg splošnih določb glede določitve davčne osnove na podlagi možnosti iz Direktive o DDV v svojo zakonodajo o DDV prenesla tudi določbo glede določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami.

3.4.6 Stopnja DDV

Splošna stopnja DDV na Hrvaškem znaša 25 %, uporabljata pa se tudi dve nižji stopnji, in sicer 13 % in 5 %.

Nižja stopnja 13 % se med drugim uporablja tudi za storitve nastanitve ali namestitve z zajtrkom, polpenzionom ali polnim penzionom v hotelih in drugih objektih s podobnim namenom, vključno z nastanitvijo v času počitnic, najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice ter nastanitev v plovnih objektih navtičnega turizma.

Kot objekti s podobnim namenom štejejo gostinski objekti vseh vrst (npr. turistična naselja, turistični apartmaji, penzioni, gostišča, kampi in kamp naselja, območja za kampiranje, počitniške hiše, apartmaji, prenočišča, zdravilišča, domovi, planinski domovi, lovske kočje, plovila za navtični turizem – ladje ali čolni, ki so prilagojeni in opremljeni za daljše bivanje posadke in turistov na križarjenjih in krožnih potovanjih).¹³¹ Kot nastanitev šteje prenočitev in dnevna nastanitev v navedenih objektih.

Ostale dobave nepremičnin in storitev v zvezi z njimi, ki niso ali oproščene plačila DDV ali obdavčene z nižjo, 13 % stopnjo DDV, so obdavčene s splošno, 25 % stopnjo DDV.

¹²⁹ Člen 33 PPDV.

¹³⁰ Člen 36 PPDV.

¹³¹ Člen 47(2) PPDV.

3.4.7 Oprostitve plačila DDV

Plačila DDV so oproščene:

- dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerem objekti stojijo, razen če je dobava opravljena, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni oziroma uporabljeni, ali če je dobava opravljena, preden potečeta dve leti od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve;
- dobava zemljišč, razen zemljišč za gradnjo;
- dajanje stanovanj v najem;
- dobava nepremičnin, ki so se v celoti uporabljale za namene oproščenih dejavnosti, če davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka DDV za te nepremičnine.¹³²

Dobava nedokončanih objektov je obdavčena z DDV. Kot dobava pred prvo uporabo ali vselitvijo (in s tem dobava, obdavčena z DDV) šteje tudi dobava obnovljenih objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerem ti objekti stojijo, če so bili stroški obnove v predhodnih dveh letih pred dobavo višji od 50 % prodajne cene. Kot obnova objekta šteje izvedba gradbenih in drugih del, ki spreminjajo strukturo objekta glede na stanje pred obnovo, kot npr. nadgradnja, posodobitev, izvedba gradbenih del zaradi spremembe namembnosti objekta in podobno, ali izvedba gradbenih in drugih del na ruševinah obstoječe stavbe z namenom njene obnove.

Kot prva uporaba oziroma prva vselitev šteje trenutek, ko se da nepremičnina v uporabo, kar mora davčni zavezanec dokazovati z ustrežno dokumentacijo (npr. dokument pristojnega organa o stalnem ali začasnem prebivališču, računovodske evidence, iz katerih je razvidno, kdaj so objekti ali deli objektov dani v uporabo ali druga dokumentacija, ki dokazuje uporabo, kot so zakupne pogodbe, pogodbe za dobavo električne energije, vode in podobno). Če prve uporabe ali vselitve ni mogoče dokazati, izjemoma šteje, da je to datum prve dobave.¹³³

Hrvaška je iz obsega oprostitev dajanja nepremičnin v najem, ki jih določa Direktiva o DDV (člen 135), dodatno izključila dajanje poslovnih prostorov ali objektov v najem, kar pomeni, da so te storitve obdavčene z DDV (po splošni stopnji). Oprostitev plačila DDV je tako predvidena le za dajanje stanovanj in delov stanovanj za trajno bivanje v najem.

Davčni zavezanec ima možnost izbire za obdavčitev dobav, navedenih v prvih dveh alinejah, tj. dobav starih objektov in delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo ter dobav zemljišč, ki niso zemljišča za gradnjo, ne pa tudi za dajanje stanovanj v najem.

¹³² Člen 40 ZPDV.

¹³³ Člen 72.b PPDV.

Obdavčitev se lahko izbere, če je kupec davčni zavezanec, ki ima pravico do celotnega odbitka DDV. Obveščanje davčnega organa v primeru izbire obdavčitve ni predvideno.

3.4.8 Odbitek DDV

Poleg splošnih pravil glede odbitka DDV, povzetih po Direktivi o DDV, PPDV izrecno določa, da se lahko DDV v gradbeni dejavnosti, kjer velja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, odbije v davčnem obdobju, v katerem nadzorni organ potrdi gradbeno situacijo o dejansko izvedenih gradbenih storitvah. Če v skladu s predpisi s področja gradbeništva potrditev nadzornega organa ni potrebna, pa se odbitek DDV uveljavi v davčnem obdobju, v katerem je storitev opravljena in je prejet račun za to storitev.¹³⁴

Kot investicijsko blago šteje blago, ki v skladu z računovodskimi pravili šteje za dolgoročno sredstvo. Popravek odbitka DDV se razporedi na obdobje 5 let, razen pri nepremičninah, kjer se razporedi na 10 let. Obdobje popravka začne teči v letu, v katerem je blago nabavljeno, proizvedeno ali če gre za nepremičnino, ki jo je davčni zavezanec sam zgradil, v letu, v katerem je bila zgrajena. Če leta proizvodnje ni mogoče določiti, se za namene popravka odbitka uporabi leto prve uporabe. Ob koncu vsakega leta mora davčni zavezanec opraviti popravek odbitka DDV glede na dejansko rabo investicijskega blaga v tem letu. Popravka odbitka DDV pa ni treba izvesti, če znesek ne preseže 1000 HRK (približno 130 EUR).

Hrvaška zakonodaja o DDV vsebuje tudi podrobnejše določbe za primere dobave nepremičnine v obdobju popravka in če določeno osnovno sredstvo oziroma nepremičnina postane neuporabna (uničena) pred iztekom obdobja za popravek odbitka DDV. Če naknadno vlaganje v nepremičnino bistveno ne spremeni časa njene uporabe, se popravek odbitka DDV za to vlaganje opravi v obdobju popravka odbitka DDV za zadevno nepremičnino. Če naknadno vlaganje bistveno spremeni čas uporabe ali predstavlja posebno celoto, kot npr. dograditev že obstoječe zgradbe, se za to vlaganje določi novo (posebno) obdobje popravka odbitka DDV.¹³⁵

3.4.9 Plačnik DDV

Poleg splošnega pravila, da je plačnik DDV dobavitelj blaga oziroma izvajalec storitev, je Hrvaška v svojo zakonodajo prenesla tudi možnost iz člena 194 Direktive o DDV. Če torej dobavo blaga ali storitev opravi tuj davčni zavezanec (ne glede na to, ali ima hrvaško identifikacijsko številko za DDV ali ne), je plačnik DDV prejemnik te dobave. Navedeno velja, če je prejemnik:

¹³⁴ Člen 133(3) PPDV.

¹³⁵ Člena 64 in 65 ZPDV ter člani 140–142 PPDV.

- davčni zavezanec s sedežem na Hrvaškem (ne glede na to, ali ima hrvaško identifikacijsko številko ali ne);
- pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, a ima hrvaško identifikacijsko številko za DDV;
- tuj davčni zavezanec, ki ima hrvaško identifikacijsko številko za DDV.¹³⁶

Če je torej dobavitelj tuj davčni zavezanec, je prejemnik, davčni zavezanec, vedno plačnik DDV, ne glede na to, kakšna dobava je opravljena, in ne glede na to, ali je dobavitelj identificiran za DDV na Hrvaškem ali ne. Če so prejemniki končni potrošniki, se mora tuj davčni zavezanec identificirati za DDV na Hrvaškem in od teh dobav obračunati DDV.

Na podlagi možnosti iz člena 199 Direktive o DDV je Hrvaška s 1. julijem 2013 pod določenimi pogoji uvedla tudi mehanizem obrnjene davčne obveznosti med drugim še za naslednje dobave:

- gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, kot tudi predaja gradbenih del, ki velja za dobavo blaga;
- zagotovitev osebja, vključenega v dejavnosti iz prejšnje alineje;
- dobava starih objektov in nepozidanih zemljišč (razen zemljišč za gradnjo), če je bila izbrana opcija za obdavčitev;
- dobava nepremičnin, prodanih v izvršilnih postopkih.¹³⁷

V navedenih primerih je plačnik DDV prejemnik dobave, pod pogojem, da ima dobavitelj sedež na Hrvaškem in da sta tako dobavitelj kot prejemnik identificirana za DDV na Hrvaškem. Davčni zavezanci v zvezi z dobavami, za katere je kot plačnik DDV določen prejemnik dobave, nimajo nikakršnih obveznosti glede poročanja.

PPDV podrobno določa, katere dobave štejejo za gradbena dela oz. storitve in katera ne. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se uporablja le za dela, ki štejejo za gradbena.¹³⁸

3.5 Nemčija

3.5.1 Zakonodaja o DDV

Obdavčitev z DDV je v Nemčiji urejena z Umsatzsteuergesetz (BGBl. I S. 386, zadnjič spremenjen z BGBl. I S. 1834, v nadaljevanju UStG-DE). Poleg zakona je treba upoštevati tudi Uredbo o izvajanju DDV (nem. »Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung«, v nadaljevanju UStDV) ter Odlok o uporabi DDV (nem. »Umsatzsteuer-Anwendungserlass«,

¹³⁶ Člen 75(2) ZPDV ter členi 150(3), 150(4) in 150(5) PPDV.

¹³⁷ Člen 75 ZPDV.

¹³⁸ Člen 152 PPDV. PPDV izrecno določa, katera dela se štejejo za gradbena (se ne veže npr. na SKD).

v nadaljevanju UStAE), izdan leta 2010, ki nadomešča smernice glede uporabe DDV in vsebuje zbirko obstoječih sodb in okrožnic Zveznega ministrstva za finance kot tudi odločitve Zveznega finančnega sodišča na področju DDV. Zagotavlja pregled uradne razlage nemškega zakona o DDV z vidika davčnega organa in se stalno posodablja.

3.5.2 Pojem nepremičnina

Pojem nepremičnina v UStG-DE sicer ni opredeljen, vendar se v skladu z UStAE za opredelitev pojma nepremičnina za namene DDV ne upoštevajo določbe nemškega civilnega prava, ampak pravo EU s področja DDV.

Nepremičnina se tako za namene DDV lahko opredeli kot:

- vsak prostor, podzemni ali nadzemni, nad katerim se lahko pridobi lastništvo;
- vsak objekt, ki ga ni mogoče brez težav razstaviti ali prestaviti;
- vsak del objekta, ki je bistvenega pomena zanj npr. vrata, okna, streha, stopnice in dvigala;
- oprema in naprave, ki so nameščeni v ali na objekt za pomembno časovno obdobje, ki jih ni mogoče odstraniti brez poškodovanja ali spremembe objekta.¹³⁹

3.5.3 Davčni zavezanec

Opredelitev davčnega zavezanca v nemški zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV. Možnosti opredelitve osebe, ki priložnostno opravi dobavo, kot davčnega zavezanca, Nemčija ni prevzela.

Področje obravnave oseb javnega prava z vidika DDV je s 1. januarjem 2016 na novo urejeno, in sicer z novim členom 2b UStG-DE, ki povzema določbo člena 13 Direktive o DDV. Osebe javnega prava na tej podlagi ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, razen če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence. Vendarle se ne glede na navedeno ne štejejo za davčne zavezance, če vrednost slednjih transakcij v posameznem letu ne preseže 17.500 EUR ali če so te transakcije, če jih opravljajo drugi davčni zavezanci, oproščene plačila DDV brez možnosti izbire opcije za obdavčitev. UStG-DE določa tudi dejavnosti, ko oseba javnega prava ne glede na zgoraj navedeno vedno šteje za davčnega zavezanca (npr. notarska dejavnost, geodetska dejavnost itd.).¹⁴⁰

¹³⁹ Poglavje 3a.2(2) UStAE.

¹⁴⁰ UStG-DE se je pred to spremembo skliceval na določbe zakona, ki ureja davek od dohodka pravnih oseb. Če je po slednjem zakonu štelo, da oseba javnega prava opravlja ekonomsko dejavnost, je ta oseba tudi za namene DDV štela za davčnega zavezanca.

Davčnemu zavezancu s sedežem na ozemlju Nemčije, katerega promet v preteklem koledarskem letu ne preseže 17.500 EUR in ni verjetno, da bo v tekočem letu presegel 50.000 EUR, se ni treba identificirati za DDV.

Tuj davčni zavezanec, ki na ozemlju Nemčije opravlja dobave, za katere ne velja obrnjena davčna obveznost (določene domače dobave blaga in storitev, dobave storitev fizičnim osebam, dobave in pridobitve blaga znotraj EU), mora pridobiti nemško identifikacijsko številko za DDV. Če torej npr. tuje gradbeno podjetje v Nemčiji opravlja gradbene storitve fizičnim osebam, se mora identificirati za DDV v Nemčiji. Identifikacija je prav tako potrebna, če to podjetje za izvedbo gradbene storitve najema podizvajalce.

Določitev davčnega zastopnika za tuje davčne zavezance ni obvezna. Uporaba davčnega zastopnika je omejena na primere, ko tuj davčni zavezanec opravlja le oproščene transakcije in nima pravice do odbitka DDV. Davčni zastopnik v imenu zastopanega davčnega zavezanca izpolnjuje obveznosti in uveljavlja pravice iz naslova DDV (sestavlja in predlaga obračune DDV, vodi knjigovodstvo itd.) (European Commission, 2010b, str. 5–8).

3.5.4 Predmet obdavčitve

Oprelitev dobave blaga in opravljanja storitev sledi Direktivi o DDV. Gradbena dela lahko štejejo za dobavo blaga, in sicer v primeru, če davčni zavezanec za izvedbo naročila zagotovi material, ki ne predstavlja le materiala manjšega pomena (nem. *Werklieferungen*).¹⁴¹ Gradbena dela, pri katerih izvajalec da na razpolago zgolj material manjšega pomena, pa štejejo za opravljanje storitev (nem. *Werkleistung*). Če na primer davčni zavezanec na zemlji naročnika zgradi nov objekt, pri čemer uporablja svoj gradbeni material, taka dobava šteje za dobavo blaga. Če pa naročnik zagotovi gradbeni material, pri čemer davčni zavezanec (izvajalec) sicer uporablja tudi svoj material, ki pa je le postranskega pomena (npr. izvijači in žblji), pa taka dobava šteje za opravljanje storitev (Müller-Lee, 2016, str. 17).

Nemčija ni prevzela nobene izmed možnosti iz člena 15 Direktive o DDV, tj. da bi prenos določenih pravic na nepremičninah, stvarnih pravic, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine in deležev ali udeležb, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine, štel za dobavo blaga, zato se te štejejo za opravljanje storitev.

Prav tako tudi ni povzela nobene izmed možnosti iz člena 18 Direktive o DDV. Ne glede na navedeno se zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov po

¹⁴¹ V skladu s določbo člena 3(4) UStG-DE.

prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti, kjer je bila za to blago dana pravica do odbitka (razen v primerih prenosa podjetja ali dela podjetja), obravnava kot brezplačna odtujitev blaga, ki se v določenih primerih (odvisno od vrednosti tega blaga) obravnava, kot da je opravljena za plačilo in je zato treba obračunati DDV.

Nemčija je izbrala možnost obravnave prenosa podjetja ali dela podjetja, kot da ne gre za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, pri čemer morajo biti izpolnjeni določeni pogoji.

Oprelitev, ali gre za finančni ali poslovni lizing, je običajno odvisna od pravil na področju obdavčitve dohodka, še posebej glede na dejstvo, kdo je ekonomski lastnik blaga. Če v primeru čezmejnih dobav znotraj EU državi članici različno opredelita lizing, se upošteva opredelitev druge države članice, da ne pride do neobdavčitve.¹⁴² Dobava in povratni najem blaga se lahko glede na okoliščine primera obravnava kot posojilo (odločba Zveznega finančnega sodišča z dne 9. februarja 2006) (Müller-Lee, 2016, str. 10–11).

3.5.5 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

Glede kraja obdavčitve blaga in storitev UStG-DE v celoti povzema določbe Direktive o DDV. Zadostna povezava z nepremičnino (in s tem določitev kraja obdavčitve po kraju, kjer nepremičnina leži) je zagotovljena, če so storitve povezane predvsem z razvojem, izkoriščanjem, uporabo ali vzdrževanjem določenega zemljišča ali objekta, ki stoji na njem (IBFD, 2015, str. 217). Tako UStG-DE določa, da je treba za storitve v zvezi z nepremičninami šteti zlasti naslednje storitve:

- storitve v zvezi s prodajo ali nakupom nepremičnin;
- storitve, opravljene za razvoj zemljišč ali za pripravo, koordinacijo in izvedbo gradbenih del;
- dajanje nepremičnin v najem, pravic v zvezi z nepremičnim premoženjem, pravic, ki se nanašajo na uporabo zemljišča;
- odstop pravice do uporabe nepremičnin in njihovih delov na podlagi sporazuma ali memoranduma o soglasju, usmerjenega v prenos lastništva;
- ustanovitev in prenos stvarnih pravic na nepremičninah.¹⁴³

Splošno pravilo je, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane konec davčnega obdobja, v katerem je dobava blaga ali storitev opravljena. Pri splošnem pravilu velja nekaj izjem. UStG-DE izrecno določa, da pri gradbenih delih vključno z dobavami blaga in drugimi storitvami v zvezi z nepremičninami, ki se uporabljajo za gradnjo, popravilo, vzdrževanje, spreminjanje ali odstranjevanje objektov, z izjemo

¹⁴² Poglavje 3.5(5) UStAE.

¹⁴³ Člen 3a(3)(1) UStG-DE.

storitev načrtovanja in nadzornih storitev, obveznost obračuna DDV nastane ob izdaji računa, najkasneje pa na koncu davčnega obdobja, v katerem je dobava opravljena.¹⁴⁴

Opredelitev davčne osnove v nemški zakonodaji o DDV sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, vendar je tudi Nemčija prevzela možnost iz Direktive o DDV glede določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami.

3.5.6 Stopnja DDV

V Nemčiji se uporablja splošna stopnja DDV 19 % ter nižja stopnja 7 %.

Nižja stopnja 7 % se med drugim uporablja za kratkoročne nastanitve v hotelih in drugih podobnih nastanitvah in dajanje zemljišč za kampiranje v najem (do 6 mesecev). Pomožne storitve, kot npr. zajtrk in druge storitve, ki niso neposredno povezane s storitvijo nastanitve (npr. telefon, internet), so obdavčene po splošni stopnji (IBFD, 2015, str. 216).

Ostale dobave, povezane z nepremičninami (gradnja, obnova in popravila stanovanjskih objektov, čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev ter uporaba športnih objektov), so bodisi obdavčene po splošni stopnji DDV bodisi oproščene plačila DDV.

3.5.7 Oprostitev DDV

Dobave nepremičnin, ki so predmet Zakona o davku na promet nepremičnin (nem. *Gründerwerbsteuergesetz*, v nadaljevanju GrEStG), so oproščene plačila DDV.¹⁴⁵ Predmet davka od prometa nepremičnin so npr. prenos lastninske pravice na nepremičnini in podobne transakcije, pridobitev nepremičnin na podlagi dedovanja itd. Razne pravice do uporabe nepremičnin, kot npr. užitek, ne spadajo na področje uporabe slednjega davka. Glede na določbo UStG-DE, tj. da so dobave, ki so predmet GrEStG, oproščene plačila DDV, so določene dobave, ki sicer zapadejo pod GrEStG, vendar so oproščene plačila tega davka, glede na navedeno določbo UStG-DE oproščene tudi plačila DDV. Tako UStG-DE določa širšo oprostitev kot Direktiva o DDV (IBFD, 2015, str. 219).

Plačila DDV so tako oproščene vse dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, ne glede na to, ali gre za stare ali nove objekte. Davčni zavezanec, dobavitelj, se lahko odloči za obdavčitev teh dobav pod pogojem, da je kupec davčni zavezanec, ki bo nepremičnino uporabljal za namene opravljanja dejavnosti. Odločitev za obdavčitev mora biti vključena v notarsko overjeno prodajno pogodbo.

¹⁴⁴ Člena 13 in 13b UStG-DE.

¹⁴⁵ Člen 4(9)(a) UStG-DE.

Za obdavčitev se lahko odloči tudi, če mora prodati nepremičnino v postopku obvezne prodaje zaradi poplačila banke, ki izvaja svojo hipotekarno pravico. V tem primeru dodatni pogoji glede možnosti te izbire niso določeni (Müller-Lee, 2016, str. 73).

Plačila DDV je oproščeno dajanje nepremičnin v najem ali zakup, razen:

- nastanitve v hotelih ali podobnih nastanitvenih zmogljivostih ali na prostorih, namenjenih kampiranju, za krajši čas (7 % DDV);
- dajanja garaž in površin za parkiranje vozil v najem (standardna stopnja DDV);
- dajanja trajno instalirane opreme in strojev v najem (standardna stopnja DDV).¹⁴⁶

Davčni zavezanec, dobavitelj, se lahko odloči za obdavčitev dajanja nepremičnin v najem (tistega, ki je sicer oproščeno plačila DDV), vendar le, če najemodajalec uporablja to nepremičnino pretežno (vsaj 95 %) za obdavčene dobave, od katerih ima pravico do odbitka DDV. Dokazno breme izpolnjevanja pogojev za obdavčitev je na najemodajalcu. Splošno pa velja, da izbira obdavčitve ni možna za dajanje stanovanj v najem, razen določenih izjem (posebna prehodna ureditev za obdavčitev dajanja starih stanovanj v najem). Če se davčna zavezanca odločita za obdavčitev, se uporabi standardna stopnja DDV (Müller-Lee, 2016, str. 73).

3.5.8 Odbitek DDV

Na splošno velja, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, če nabavljeno blago ali storitve uporabi za namene obdavčenih transakcij. Če se nepremičnina uporablja tudi za zasebne namene, davčni zavezanec za ta del ni upravičen do odbitka DDV, pri čemer Nemčija v skladu z dovoljeno derogacijo ne dovoljuje odbitka DDV za izdatke za blago in storitve, kadar se ti uporabljajo več kakor 90 % za zasebne namene davčnega zavezanca ali njegovih uslužbencev ali na splošno za namene, ki niso poslovni.¹⁴⁷

Če davčni zavezanec blago ali storitve delno uporablja za izvajanje oproščenih transakcij, ki ne dajejo pravice do odbitka DDV, potem del vstopnega davka, ki ga je treba pripisati tem transakcijam, za katere je pravica do odbitka izključena, ni odbiten. Davčni zavezanec lahko ustrezno oceni neodbitne delne zneske.¹⁴⁸

Z zakonom o davčni reformi (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I), ki je začel veljati 1. januarja 2004, je bil določbi glede določitve višine zneska neodbitnega DDV dodan stavek, da je ugotovitev neodbitnega dela zneskov vstopnega davka na podlagi

¹⁴⁶ Člen 4(12) UStG-DE.

¹⁴⁷ Dovoljenje je bilo Nemčiji podeljeno z Odločbo Sveta 2003/354/EC in na podlagi že četrtega podaljšanja velja do konca leta 2018.

¹⁴⁸ Člen 15(4) UStG-DE.

izračuna odbitnega deleža dopustna le, če ni mogoč noben drug gospodarski pripis. Uporaba odbitnega deleža na podlagi prometa kot splošnega merila za razdelitev naj bi namreč prav v primeru izgradnje stavb z mešano rabo pripeljala do nepravilnih razdelitev oz. odbitkov. Ob sprejetju dopolnitve je bilo pojasnjeno, da ta ureditev omejuje uporabo izračuna odbitnega deleža glede na promet kot edinega merila za razdelitev, in da je ta izračun dovoljen le, če ni mogoč noben drug gospodarski pripis.¹⁴⁹

Ta določba UStG-DE je že drugič predmet presojanja na sodišču EU. In sicer prvič v zadevi C-511/10 (BLC Baumarkt), ko je davčni zavezanec izračunal znesek odbitnega DDV od izgradnje stanovanjsko-poslovnega objekta, ki je bil dan delno v oproščen in delno v obdavčen najem, z uporabo deleža, določenega glede na razmerje med prometom od dajanja v obdavčen in prometom od dajanja v oproščen najem. Davčni organ se s tako izračunanim zneskom ni strinjal in je znesek odbitnega deleža izračunal na podlagi razmerja med površino poslovnih prostorov in površino stanovanjskih prostorov, saj naj bi imel v skladu z določbo UStG-DE ta način izračuna zneska odbitka v primeru mešane rabe prednost pred izračunom glede na promet. Sodišče EU je pojasnilo, da treba člen 17(5), tretji pododstavek Šeste direktive (sedaj člen 173(2) Direktive o DDV) razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da kot razdelitveni ključ za izračun odbitnega deleža primarno določijo drug razdelitveni ključ kot tisti, ki temelji na prometu iz člena 19(1) te direktive (izračun odbitnega deleža), pod pogojem, da sprejeta metoda zagotavlja bolj natančno določitev odbitnega deleža.

V zadevi C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft) sodišče EU še ni odločalo, svoj predlog je podal generalni pravobranilec, ki meni, da določbi Direktive o DDV glede določitve zneska odbitka in načinom izračuna odbitnega deleža (člena 172 in 174) nasprotujeta temu, da država članica sistematično in brez razlikovanja za vse blago in storitve z mešano rabo primarno določi drugo metodo izračuna obsega pravice do odbitka vstopnega DDV, in ne odbitnega deleža na podlagi prometa, ki se primarno uporablja na podlagi navedenih določb. Ker Nemčija ni jasno opredelila transakcij, za katere se uporablja alternativna metoda ali metode izračuna, ki morajo poleg tega zagotoviti bolj natančen rezultat od tistega, ki bi izhajal iz uporabe odbitnega deleža na podlagi prometa, generalni pravobranilec meni, da od davčnih zavezancev ne sme zahtevati, naj uporabijo te druge metode.

Kot investicijsko blago se za namene DDV šteje premično in nepremično blago, ki se uporablja za ekonomsko dejavnost davčnega zavezanca več kot enkrat. Trgovsko blago tako ne šteje za investicijsko blago. Investicijsko blago se mora za namene dejavnosti

¹⁴⁹ Povzeto po sklepnem predlogu generalnega pravobranilca v zadevi C-332/14 (Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft).

uporabljati vsaj v višini 10 %, v nasprotnem primeru namreč šteje, da se ne uporablja za namene dejavnosti, ampak za zasebne namene.¹⁵⁰

Popravek odbitka DDV se za investicijsko blago razporedi na obdobje 5 let, razen za nepremičnine, za katere se popravek razporedi na obdobje 10 let. Pri nepremičninah kot investicijskem blagu je treba pravila glede obdobja popravka odbitka upoštevati tudi pri bistvenih sestavnih delih nepremičnin, pri popravkih, za katere se uporabljajo določbe civilnega prava o nepremičninah in pri zgradbah na tujem zemljišču.¹⁵¹ Obveznost popravka odbitka DDV je treba ugotoviti konec vsakega leta obdobja popravka. Popravek odbitka DDV se ne naredi, če znaša razlika do 1.000 EUR.¹⁵²

Če davčni zavezanec v obdobju popravka dobavi nepremičnino in če mora opraviti popravek odbitka DDV, izračuna znesek popravka za preostanek obdobja popravka.

3.5.9 Plačnik DDV

Tudi Nemčija je za določene situacije kot plačnika DDV določila prejemnika dobave. Če tuj davčni zavezanec opravi dobavo gradbenega dela (kot blaga) ali storitev na ozemlju Nemčije, drugemu davčnemu zavezancu ali osebi javnega prava, je dolžan plačati DDV prejemnik te dobave.¹⁵³ Pri tem ni pomembno, ali je prejemnik domači ali tuji davčni zavezanec (zaradi navedenega za tujega davčnega zavezanca v tem primeru nastane obveznost identifikacije za DDV).

V zvezi z nepremičninami se mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabi tudi v naslednjih primerih:

- za dobavo nepremičnine, ki jo davčni zavezanec zagotavlja kot jamstvo drugemu davčnemu zavezancu v zvezi z izvrševanjem tega jamstva;
- za dobavo objektov in zemljišč, če je bila izbrana opcija za obdavčitev;
- za gradbena dela (blago ali storitve) in druge storitve v zvezi z nepremičninami, namenjenih gradnji, popravilu, vzdrževanju, spremembi ali odstranitvi objektov, z izjemo storitev načrtovanja in nadzora;
- čiščenje objektov in delov objektov.

Če sta oba davčna zavezanca, tako dobavitelj oz. izvajalec kot prejemnik tuja davčna zavezanca, se mehanizem obrnjene davčne obveznosti vseeno uporabi, tudi če je dobavitelj oz. izvajalec identificiran za DDV v Nemčiji (razen določenih izjem).

¹⁵⁰ Člena 15(1) in 15a(1) UStG-DE.

¹⁵¹ Členi 15a(3), (4) in (5) UStG-DE.

¹⁵² Člen 44 UStDV.

¹⁵³ Člen 13b UStG-DE.

Mehanizem obrnjene davčne obveznosti se pri gradbenih storitvah in storitvah čiščenja objektov in delov objektov uporabi, če je prejemnik teh dobav davčni zavezanec, ki tudi sam opravlja tovrstne dobave (tudi, če so namenjene za zasebne namene). Davčni organ davčnim zavezancem izda posebno potrdilo za tovrstni način plačila z veljavnostjo 3 let.

4 PRIMERJAVA IN RAZLIKE V OBDAVČITVI TRANSAKCIJ Z NEPREMIČNINAMI IN STORITEV, POVEZANIH Z NEPREMIČNINAMI, V IZBRANIH DRŽAVAH

4.1 Pojem nepremičnina

Nobena izmed izbranih držav nima v zakonodaji o DDV opredeljenega pojma nepremičnina, ampak se bodisi sklicujejo na opredelitev v drugi področni zakonodaji bodisi ta pojem v okrožnicah in usmeritvah razlagajo prek sodne prakse sodišča EU in nacionalnih sodišč ali opredelitve v drugi področni zakonodaji.

4.2 Davčni zavezanec

Vse izbrane države pri opredelitvi davčnega zavezanca sledijo določbam Direktive o DDV, pri čemer je le Madžarska izbrala možnost, da kot davčnega zavezanca opredeli tudi osebo, ki priložnostno dobavi nov stanovanjski objekt z zemljiščem, na katerem stoji, ali zemljišče za gradnjo stanovanjskega objekta.

Pri obravnavi oseb javnega prava kot davčnih zavezank so Avstrija, Hrvaška in Nemčija izbrale možnost, da določene ekonomske dejavnosti teh oseb opredelijo kot dejavnosti, ki jih opravljajo kot državni organi (so izven sistema DDV), ker so ocenile, da to ne povzroča izkrivljanja konkurence. Pri tem je Avstrija izvzela le manjše dogodke, ki jih organizirajo in izvajajo osebe javnega prava, Hrvaška in Nemčija pa sta obseg teh dejavnosti izenačila s pragom za identifikacijo za DDV.

Vse izbrane države imajo za davčne zavezance, ki imajo sedež v izbrani državi, določen vrednostni limit za vstop v sistem DDV oz. prag, do katerega so oproščeni obračunavanja DDV. Ti vrednostni limiti pa ne veljajo za tuje davčne zavezance. Le Slovenija ni izbrala možnosti iz člena 194 Direktive o DDV, po kateri je v primeru, da opravi dobavo tuj davčni zavezanec, plačnik DDV prejemnik te dobave. Ker je tuj davčni zavezanec zato vedno plačnik DDV, če na ozemlju Slovenije opravi dobavo, mora pred prvo opravljeno dobavo pridobiti slovensko identifikacijsko številko za DDV. Šele ko jo pridobi, se lahko v primeru opravljanja dobav, za katere pa je določen mehanizem obrnjenega davčnega bremena (člen 76a ZDDV-1), obveznost plačila DDV prenese na prejemnika dobave. Ostale izbrane države so možnost iz člena 194 Direktive o DDV izbrale, zato se tujim

davčnim zavezancem v večini primerov ni treba identificirati za DDV v državi obdavčitve. Glede na to, da so pogoji za uporabo mehanizma obrnjenega davčnega bremena v tem primeru prepuščeni posamezni državi članici, pa obstajajo med izbranimi državami, ki uporabljajo to možnost, določene razlike.¹⁵⁴

4.3 Predmet obdavčitve

Opredelitev dobav blaga in storitev sicer v vseh izbranih državah sledi opredelitvi v Direktivi o DDV, vendar prihaja do razlik v predmetu obdavčitve zaradi različnih možnosti, ki jih na tem področju omogoča Direktiva o DDV.

Tako npr. Avstrija, Madžarska in Nemčija predajo določenih gradbenih del štejejo za dobavo blaga. Opredelitev, katera gradbena dela štejejo za dobavo blaga, pa se med temi državami razlikuje. Tako Madžarska predajo gradbenih del šteje za dobavo blaga, tudi če naročnik v celoti ali delno zagotovi surovine. Nemčija pa razlikuje, ali izvajalec za izvedbo naročila zagotovi material večjega ali manjšega pomena (v prvem primeru gre za dobavo blaga, v drugem pa za opravljanje storitev). Podobno razmejitev uporablja tudi Avstrija.

Možnost glede obravnave stvarnih pravic in deležev ali udeležb, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine kot dobave blaga, je izbrala le Avstrija, medtem ko druge izbrane države te dobave obravnavajo kot opravljanje storitev.

Večje razlike, ki vplivajo tudi na različno davčno obravnavo transakcij z nepremičninami, pa so med izbranimi državami glede uporabe možnosti iz člena 18 Direktive o DDV, katerih uporaba naj bi zagotovila enako davčno obremenitev in obravnavanje davčnih zavezancev v podobnih situacijah.

Po eni strani Avstrija in Nemčija nista izbrali nobene izmed možnosti iz tega člena Direktive o DDV, Slovenija in Madžarska pa vse tri, kar pomeni, da se dobave, navedene v tem členu (uporaba blaga za namene dejavnosti, ki ga davčni zavezanec sam proizvede, predela, kupi, uvozi, uporaba blaga za neobdavčljivo dejavnost in zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če je za bila za to blago dana pravica do odbitka DDV), v prvih dveh državah ne štejejo za dobavo blaga in ni treba obračunati DDV, v Sloveniji in na Madžarskem pa se take dobave štejejo za dobavo blaga, od katerih je treba obračunati DDV. Vendarle Nemčija npr. zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti šteje za brezplačno odtujitev (člen 16 Direktive o DDV), od katere je treba, če je bila ob pridobitvi blaga dana pravica do odbitka DDV, obračunati DDV. Avstrija po drugi strani za uporabo blaga, za katerega je bila dana pravica do odbitka DDV, za neobdavčljivo dejavnost zahteva popravek odbitka DDV. Hrvaška pa je izbrala le eno izmed možnosti člena 18

¹⁵⁴ Več o tem v podglavju glede plačnika DDV.

Direktive o DDV, tj. da kot dobava blaga šteje zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če je bila ob pridobitvi za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Vse izbrane države članice pa prenosa podjetja ali dela podjetja ne štejejo za obdavčljivo dobavo (ni predmet DDV), če so izpolnjeni določeni pogoji.

4.4 Kraj obdavčitve, obdavčljivi dogodek in davčna osnova

Vse izbrane države članice imajo v nacionalno zakonodajo o DDV preneseno določbo glede kraja obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami. Vendarle lahko prihaja do različne obravnave istovrstnih dobav med državami že npr. zato, ker nekatere predajo določenih gradbenih del štejejo za dobavo blaga, nekatere pa ne. V prvem primeru se uporabijo določbe glede kraja obdavčitve dobave blaga (pri tem gre lahko za dobavo blaga brez prevoza ali dobavo blaga z montažo), v drugem pa določbe glede kraja obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami ali splošno pravilo, če šteje, da opravljena storitev nima dovolj neposredne povezave z zadevno nepremičnino.

Nekatere izbrane države imajo v nacionalni zakonodaji o DDV ali v smernicah konkretno navedeno, kdaj nastane obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV pri dobavi nepremičnin ali pri gradbenih delih. Tako npr. ZPDV določa, da nastane obveznost obračuna DDV ob izteku davčnega obdobja, v katerem nadzorni organ overi gradbeno situacijo. Če nadzorni organ gradbene situacije ne overi, pa šteje, da za opravljene storitve obveznost obračuna DDV nastane najkasneje ob izteku davčnega obdobja, ki sledi obdobju, v katerem je bila izstavljena gradbena situacija. UStG-DE določa, da pri gradbenih delih, vključno z dobavami blaga in določenimi storitvami v zvezi z nepremičninami, obveznost obračuna DDV nastane ob izdaji računa, najkasneje pa na koncu davčnega obdobja, v katerem je dobava opravljena.

Opredelitev davčne osnove v vseh nacionalnih zakonodajah izbranih držav sledi opredelitvi v DDV direktivi, prav tako so vse te države prevzele tudi možnost določitve davčne osnove v primeru dobav med povezanimi osebami.

4.5 Stopnja DDV in oprostitve plačila DDV

Višina splošne in nižje stopnje oz. do dveh nižjih stopenj DDV ter izbor dobav, obdavčenih po nižjih stopnjah, je v domeni vsake posamezne države članice, Direktiva o DDV določa le okvir teh stopenj (tj. splošna stopnja ne sme biti nižja od 15 %, nižja pa ne od 5 %). Splošne stopnje izbranih držav se gibljejo od 19 % (Nemčija) do 27 % (Madžarska). Hrvaška in Madžarska imata po dve nižji stopnji, in sicer 5 % in 13 % (Hrvaška) ter 5 % in

18 % (Madžarska), ostale države pa po eno nižjo stopnjo (Slovenija 9,5 %, Nemčija 7 % in Avstrija 10 %).¹⁵⁵

Vse izbrane države z nižjo stopnjo DDV obdavčujejo nastanitve, ki jih ponujajo hoteli in podobni obrati. Madžarska z nižjo stopnjo obdavčuje tudi dobave stanovanjskih objektov, ki so del socialne politike, Avstrija pa dajanje stanovanj v najem. Slovenija je iz seznama dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV (Priloga III k Direktivi o DDV), izbrala vse dobave v zvezi z nepremičninami, za katere se lahko uporablja nižja stopnja DDV (gradnja, dobava, obnova in popravilo stanovanj, ki so del socialne politike, obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave, uporaba športnih objektov ter čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev).

Direktiva o DDV določa, katere dobave nepremičnin so oproščene plačila DDV, tj. dobave starih objektov in zemljišč, na katerih stojijo, ter dobava zemljišč, ki niso zemljišča za gradnjo. Pri tem lahko države članice same določijo, kdaj se objekt šteje za nov objekt (obdobje 2 do 5 let, kriterij prve uporabe, obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave itd.) in ali imajo davčni zavezanci možnost izbire za obdavčitev in pod kakšnimi pogoji. Hkrati pa lahko države članice, ki so ob vstopu v EU določene dobave v zvezi z nepremičninami obdavčevale z DDV, obdavčitev ohranjajo še naprej, čeprav je z Direktivo o DDV predvidena oprostitev teh dobav. Velja tudi obratno, tj. da lahko države članice, ki so ob vstopu v EU določene dobave v zvezi z nepremičninami oproščale plačila DDV, oprostitev ohranjajo še naprej, čeprav je z Direktivo o DDV predvidena obdavčitev teh dobav. Tako npr. Avstrija in Nemčija oproščata dobave novih stanovanjskih objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, medtem ko ostale izbrane države te dobave obdavčujejo. Slovenija in Madžarska obdavčujeta dobavo, gradnjo, obnovo in popravila novih stanovanjskih objektov, ki so del socialne politike po nižji stopnji DDV (9,5 % oz. 5 %), Hrvaška pa te dobave obdavčuje po splošni stopnji (25 %).

Vse izbrane države davčnim zavezancem praviloma omogočajo izbiro za obdavčitev, pogoji in uveljavljanje te oprostitve pa se med državami razlikujejo. V Sloveniji velja, da morata oba davčna zavezanca pred opravljeno dobavo davčnemu organu predložiti vsak svojo izjavo ter da mora imeti prejemnik v zvezi z zadevno nepremičnino pravico do 100 % odbitka DDV. Tudi Hrvaška zahteva, da ima prejemnik dobave 100 % odbitek DDV v zvezi s zadevno nepremičnino, obveščanje davčnega organa pa ni predvideno. Na Madžarskem mora davčni zavezanec izbiro priglasiti davčnemu organu in jo uporabljati do konca petega koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem se je odločil za obdavčitev. Avstrija in Nemčija ne zahtevata predložitve izjave, pogoj pa je, da mora prejemnik dobave nepremičnino uporabljati vsaj 95 % za obdavčeno dejavnost.

¹⁵⁵ V Prilogi 2 je za izbrane države prikazana obdavčitev določenih transakcij z nepremičninami.

4.6 Odbitek DDV

Splošna pravila glede odbitka DDV se v izbranih državah bistveno ne razlikujejo. Slovenija, Avstrija in Madžarska so za obdobje popravka odbitka za nepremičnine kot investicijsko blago izbrale 20-letno, Hrvaška in Nemčija pa 10-letno obdobje. Pri tem Avstrija in Nemčija zahtevata, da se mora investicijsko blago za namene dejavnosti uporabljati vsaj v višini 10 %, sicer šteje, da se ne uporablja za namene dejavnosti, ampak v celoti za zasebno rabo, to pa pomeni, da davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV. Glede obveznosti popravka odbitka v primeru spremembe pogojev, ki so bili odločilni za odbitek DDV na začetku uporabe investicijskega blaga, so izbrane države določile mejni znesek, pod katerim ni treba izvesti popravka odbitka DDV. Mejni zneski se dokaj razlikujejo, npr. Slovenija je določila znesek 10 EUR, Madžarska 31 EUR, Hrvaška 130 EUR, Nemčija pa 1000 EUR.

4.7 Plačnik DDV

Praviloma je plačnik DDV davčni zavezanec, ki opravi dobavo, možne pa so določene izjeme. Izmed izbranih držav le Slovenija ni izbrala možnosti iz člena 194 Direktive o DDV, ki državam članicam omogoča, da za plačnika DDV določijo prejemnika dobave, če jo opravi tuj davčni zavezanec.

Vse države so uvedle mehanizem obrnjene davčne obveznosti na podlagi člena 199 Direktive o DDV z namenom preprečevanja utaje davka in izogibanja plačila davka v določenih sektorjih in po določenih vrstah transakcij. Madžarska je izbrala vse možnosti iz člena 199 Direktive o DDV. Ostale izbrane države so določile uporabo mehanizma obrnjenega davčnega bremena za gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem v zvezi z nepremičninami, večina držav tudi za zagotovitev osebja v zvezi z navedenimi dobavami (izjema je Nemčija). Slovenija, Madžarska, Hrvaška in Nemčija so kot plačnika DDV določile tudi kupca stare nepremičnine, če je bila izbrana obdavčitev te sicer oproščene dobave. Obseg uporabe in pogoji za uporabo se med državami bistveno razlikujejo. Samo Slovenija od dobavitelja zahteva tudi poročanje o opravljenih dobavah.

SKLEP

DDV je najbolj usklajeni davek v EU, vendar so zaradi različnih možnosti, izjem in možnih derogacij, ki jih državam članicam omogoča Direktiva o DDV, med nacionalnimi sistemi DDV razlike, ki povzročajo dodatno zapletenost sistema DDV (različna obravnava istovrstnih transakcij s strani držav članic, različne stopnje davka, različne obveznosti glede identifikacije za namene DDV...) in pravno negotovost.

Za davčne zavezanke, ki poslujejo čezmejno, je za sprejetje poslovnih odločitev in postopanje v skladu z zakonodajo o DDV države članice, v kateri je kraj obdavčitve, pomembno poznavanje sistema obdavčitve nepremičnin in storitev, povezanih z njimi, v posameznih državah članicah EU, tj. poznavanje njihovih obveznosti in višine obdavčitve dobav z DDV ter pravic glede odbitka DDV.

Iz predstavljenih določb evropske zakonodaje o DDV, sodne prakse sodišča EU, ki je na področju nepremičnin zelo pestra, predvsem glede opredelitve pojma nepremičnina, dajanja nepremičnin v najem in glede uveljavljanja pravice do odbitka DDV v zvezi z nepremičninami, ter zakonske ureditve obravnavanega področja v izbranih državah članicah je razvidno, da ne glede na to, da imajo vse države v svojo nacionalno zakonodajo preneseno Direktivo o DDV ter da se neposredno uporabljata tudi izvedbeni uredbi (glede nepremičnin in transakcij v zvezi z njima je predvsem pomembna Izvedbena uredba 1042/2013), obstajajo razlike v obdavčitvi na tem področju. Na osrednje raziskovalno vprašanje, ali med državami članicami obstajajo razlike v obdavčitvi transakcij z nepremičninami z DDV, čeprav naj bi bil sistem DDV najbolj usklajen davek, je tako treba odgovoriti pritrdilno.

Iz primerjave med izbranimi državami članicami je namreč razvidno, da prihaja do razlik v obdavčitvi najprej že v sami opredelitvi davčnega zavezanca (npr. opredelitev osebe, ki priložnostno opravi dobavo, kot davčnega zavezanca, obravnava oseb javnega prava v delu, ko opravljajo ekonomsko dejavnost v manjšem obsegu). Med državami se razlikujejo tudi pravila glede obveznosti identifikacije za DDV. Nato prihaja do razlik v obravnavi samih transakcij (kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev ali celo kot dobavo, ki ni predmet DDV (člen 18 Direktive o DDV)).

Evropska komisija (2008, str. 5) je ugotovila, da glede na to, da je kraj obdavčitve storitev v zvezi z nepremičninami kraj, kjer je nepremičnina, imajo vsi davčni zavezanci, ki opravljajo storitve, povezane z nepremičninami, enake pogoje glede stopenj, ne glede na to, v kateri državi članici imajo sedež. Tako naj bi bilo v zvezi s stopnjami DDV, predvsem nižjimi, malo verjetno, da bi povzročale izkrivljanje konkurence na notranjem trgu. Vseeno pa lahko razlike med državami članicami v stopnjah DDV za istovrstne dobave vplivajo na poslovne odločitve davčnih zavezancev.

Direktiva o DDV določa, katere dobave nepremičnin in storitev v zvezi z njimi so oproščene plačila DDV, pri čemer pa lahko države članice, ki so ob vstopu obravnavale transakcije z nepremičninami drugače, kot določa Direktiva o DDV (bodisi jih obdavčevale, medtem ko Direktiva o DDV določa oprostitev, bodisi so jih oproščale, direktiva pa določa obdavčitev), še naprej ohranjajo svojo davčno obravnavo teh transakcij. Države članice same določijo, kdaj se objekt šteje za nov objekt in ali imajo davčni zavezanci možnost izbire za obdavčitev in pod kakšnimi pogoji. Prav tako lahko države članice iz oprostitve dajanja nepremičnin v najem izključijo dodatne kategorije dobav (ne pa tudi vključijo). Razlike med ureditvami transakcij z nepremičninami v državah članicah so tudi v vseh ostalih obravnavanih kategorijah (nastanek obdavčljivega dogodka, opredelitev investicijskega blaga, odbitek DDV ter plačnik davka).

Pestra sodna praksa sodišča EU kaže na številne dileme glede pravilne obravnave transakcij v zvezi z nepremičninami (npr. ali gre za storitev dajanja v najem ali ne, in če da, ali gre za enotno storitev, npr. če se hkrati najemniku zaračunavajo tudi druge storitve). Prav na podlagi številnih sodb sodišča EU v zvezi z odbitkom DDV v povezavi z nepremičninami, predvsem v primeru delne zasebne rabe le-teh, je bila tudi dopolnjena Direktiva o DDV s členom 168a, ki določa pravila odbitka DDV za nepremičnine, ki so vključene v poslovna sredstva podjetja, namenjene pa so tudi zasebni rabi. Ta dopolnitev kaže na poskus urejanja oz. preprečevanja neupravičene prednosti na področju denarnega toka zaradi takojšnje pravice do celotnega odbitka DDV in kasnejšega obračunavanja DDV od zasebne rabe. Možnost, da se na področju gradbeništva kot plačnika DDV določi prejemnika dobave, pa kaže, da je gradbeništvo panoga, ki je zelo dovzetna za davčne utaje.

Določbe Izvedbene uredbe 1042/2013 glede koncepta nepremičnine in storitev, povezanih z njimi, se bodo pričele uporabljati s 1. januarjem 2017, kar bo pripomoglo k večji usklajenosti obravnave transakcij z nepremičninami med državami članicami. Glede na različne rešitve, ki so jih države članice implementirale v svojo zakonodajo o DDV na podlagi določb Direktive o DDV, ki na več mestih omogoča različne možnosti, pa je kljub sprejetju Izvedbene uredbe 1042/2013 še vedno pričakovati razlike v obravnavi transakcij z nepremičninami.

LITERATURA IN VIRI

1. Amand, C., Schellmann, G. & Vermeulen, R. (2005, 1. oktober). Immovable Property and VAT – Lessons from Past Experience. *International VAT Monitor*. 16(5), 325-334. Najdeno dne 27. februarja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ivm/pdf/ivm050504.pdf&q=immovable+property+properties&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4947&title=Immovable+property+and+VAT+-+lessons+from+past+experience
2. Binnenmarktregelung. *Zvezni uradni list* št. 663/94.
3. Bundesministerium der Finanzen. (2010). *Umsatzsteuer; Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetz – Umsatzsteuer - Anwendungserlass (UStAE)*. Najdeno dne 29. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/001_UStAE_a.pdf?__blob=publicationFile&v=3
4. *Commission Guidelines*. Najdeno dne 5. marca 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/topics/guidelines_en.htm
5. Commission of the European Communities. (1973). *Proposal for a Sixth Council Directive on the harmonization of the legislation of Member States concerning turnover taxes. Common system of value added tax: uniform basis of assessment. (COM (73) 950)*. Najdeno dne 16. aprila 2016 na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM\(1973\)950_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/COM(1973)950_en.pdf)
6. Commission of the European Communities. (1992). *Proposal for a Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Abolition of certain derogations provided for in Article 28(3) of Directive 77/388/EEC and in the second subparagraph of Article 1(1) of Directive 89/465/EEC. (SEC (92) 1006 final)*. Najdeno dne 16. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://aei.pitt.edu/10085/1/10085.pdf>
7. Commission of the European Communities. (2003). *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services*. Najdeno dne 9. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2003/EN/1-2003-822-EN-F1-1.Pdf>
8. Confederation Fiscale Europeenne. (2009). *Opinion Statement of the CFE on the distinction between taxable and VAT exempt letting of immovable property*. Najdeno dne 27. februarja 2016 na spletnem naslovu http://www.cfe-eutax.org/sites/default/files/CFE_opinion%20statement%20on%20distinction%20taxable%20and%20VAT%20exempt.pdf
9. Council Decision of 28 February 2000 authorising Member States to apply a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services in accordance with the procedure provided for in Article 28(6) of Directive 77/388/EEC. *Uradni list EU L* št. 59.

10. Council Decision of 13 May 2003 authorising Germany to apply a measure derogating from Article 17 of the Sixth Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes. *Uradni list EU L* št. 123.
11. Davčna uprava Republike Slovenije. (2007). *Stopnja DDV za dobavo apartmajev*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/stopnja_ddv/stopnja_ddv_za_dobavo_apartmajev/index.html
12. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008). *Obravnava stavbne pravice po ZDDV-1*. Najdeno dne 2. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_storitev/obravnavava_stavbne_pravice_po_zddv/index.html
13. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008a). *Javno zasebno partnerstvo in stavbna pravica ter DDV*. Najdeno dne 2. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_blaga/javno_zasebno_partnerstvo_in_stavbna_pravica_ter_ddv/index.html
14. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008b). *DDV in obravnava »sale and lease-back« pogodbe*. Najdeno dne 2. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_blaga/ddv_in_sale_and_lease_back_pogodbe/index.html
15. Davčna uprava Republike Slovenije. (2008b). *Prodaja stanovanj neposrednemu investitorju in uporaba nižje stopnje DDV*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/stopnja_ddv/prodaja_stanovanj_neposrednemu_investitorju_in_uporaba_nizje_stopnje_ddv/index.html
16. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010). *Uporaba nižje davčne stopnje pri obnovi in popravilih zasebnih stanovanj*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/stopnja_ddv/uporaba_nizje_davcne_stopnje_pri_obnovi_in_popravilih_zasebnih_stanovanj_od_1_1_2011_dalje/index.html
17. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010a). *Uporaba nižje stopnje DDV za čiščenje oken in čiščenje zasebnih stanovanj*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/stopnja_ddv/uporaba_nizje_stopnje_ddv_za_ciscenje_oken_in_ciscenje_zasebnih_gospodinjstev/index.html
18. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010b). *Prva vselitev oziroma uporaba objekta ali posameznih delov objekta*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vre

dnost_pojasnila/nepremicnine/prva_vselitev_oziroma_uporaba_objekta_ali_posameznih_delov_objekta/index.html

19. Davčna uprava Republike Slovenije. (2011). *Storitve čiščenja izložb in steklenih fasad na poslovnem objektu*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/stopnja_ddv/storitve_ciscenja_izlozb_in_steklenih_fasad_na_poslovnem_objektu/index.html
20. Davčna uprava Republike Slovenije. (2013). *Nepremičnine in popravek odbitka DDV*. Najdeno dne 26. aprila 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/odbitek_ddv/nepremicnine_in_popravek_odbitka_ddv/index.html
21. Davčna uprava Republike Slovenije. (2014). *Davčna obravnava uporabe fitnes objektov in objektov aerobike*. Najdeno dne 7. maja na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/stopnja_ddv/davcna_obravnav_uporabe_fitnes_objektov_in_objektov_aerobike/index.html
22. Davčna uprava Republike Slovenije. (2014a). *Nepremičnine kot stvarni vložek v gospodarsko družbo in obveznost popravka odbitka DDV*. Najdeno dne 17. maja na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/dobava_blaga/nepremicnine_kot_stvarni_vlozek_v_gospodarsko_druzbo_in_obveznost_popravka_odbitka_ddv/index.html
23. Davčna uprava Republike Slovenije. (2014b). *Naknadna prodaja garaže in nižja stopnja DDV*. Najdeno dne 7. maja na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/stopnja_ddv/naknadna_prodaja_garaze_in_nizja_stopnja_ddv/index.html
24. *Derogations*. Najdeno dne 10. aprila 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/index_en.htm
25. Direktiva Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z določanjem osebe, ki je dolžna plačati davek na dodano vrednost. *Uradni list EU L št. 269*.
26. Direktiva Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 o spremembah Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju davčne utaje ali izogibanja davku ter o razveljavitvi nekaterih odločb o odobritvi odstopanj. *Uradni list EU L št. 221*.
27. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L št. 347*.
28. Direktiva Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 v zvezi z nekaterimi začasnimi določbami o stopnjah davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L št. 346*.

29. Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU L* št. 44.
30. Direktiva Sveta 2009/47/ES z dne 5. maja 2009 v zvezi u uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L* št. 116.
31. Direktiva Sveta 2009/162/EU z dne 22. decembra 2009 o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L* št. 10.
32. Direktiva Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi. *Uradni list EU L* št. 84.
33. Direktiva Sveta 2010/88/EU z dne 7. decembra 2010 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje. *Uradni list EU L* št. 326.
34. Direktiva Sveta (EU) 2016/856 z dne 25. maja 2016 o spremembi Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v zvezi s trajanjem obveznosti spoštovanja najnižje splošne stopnje. *Uradni list EU L* št. 142.
35. Dončič, N. (2008). *Določitev kraja opravljanja storitev pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost v poslovanju Evropske unije*. (magistrsko delo) Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Kuzmič, S. (2014). *Prodaja nepremičnin v stečajnem postopku*. (diplomsko delo) Ljubljana: B&B Višja strokovna šola.
37. European Commission. (b.l.). *VAT derogations schedule – introduction*. Najdeno dne 21. februarja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/table_derogations/vat_index_derogations_en.pdf
38. European Commission. (b.l.). *V Taxes in Europe Database*. Najdeno dne 21. februarja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/info_docs/tax_inventory/index_en.htm
39. European Commission. (2010). *VAT in European Union. Application in the Member States, facts for use by administrations/traders, information networks, etc*. Brussels: European Commission.
40. European Commission. (2010a). *VAT in European Union. Application in the Member States, facts for use by administrations/traders, information networks, etc*. Brussels: European Commission.
41. European Commission. (2010b). *VAT in European Union. Application in the Member States, facts for use by administrations/traders, information networks, etc*. Brussels: European Commission.
42. European Commission. (2014). *VAT in European Union. Application in the Member States, facts for use by administrations/traders, information networks, etc*. Brussels: European Commission.
43. European Commission. (2016). *VAT rates applied in the Member States of the European Union*. Najdeno dne 21. februarja 2016 na spletnem naslovu

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
44. European Commission. (2016a). *VAT thresholds (april 2016)*. Najdeno dne 27. februarja 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf.
 45. Evropska komisija. (2015). *Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami, ki začnejo veljati leta 2017*. Bruselj: Evropska komisija.
 46. Federal Ministry of finance. (2015). *Austrian Stability Programme. Update for the period 2014 to 2019*. Najdeno dne 29. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://english.bmf.gv.at/search/results.html?searchterm=VAT&filetype=word>
 47. Finančna uprava Republike Slovenije. (2015). *Davek na dodano vrednost. Podrobnejši opis*. Najdeno dne 19. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Splosno_o_DDV.pdf
 48. Finančna uprava Republike Slovenije. (2015a). *Davek na dodano vrednost. Mehanizem obrnjene davčne obveznosti v določenih sektorjih. Podrobnejši opis*. Najdeno dne 5. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Mehanizem_obrnjene_davcne_obveznosti_v_dolocenih_sektorjih.pdf
 49. Finančna uprava Republike Slovenije. (2015b). *Davek na dodano vrednost. Osebe javnega prava in DDV. Podrobnejši opis*. Najdeno dne 12. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_2_izdaja_Osebe_javnega_prava_in_DDV.pdf
 50. Finančna uprava Republike Slovenije. (2015c). *Davek na dodano vrednost. Spremembe zakonodaje na področju DDV. Podrobnejši opis*. Najdeno dne 2. maja 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Podrobnejši_opis_1_izdaja_Spremembe_zakonodaje_na_podrocju_DDV.pdf
 51. Finančna uprava Republike Slovenije. (2016). *Nastanek obdavčljivega dogodka pri zaporednih dobavah*.
 52. International Bureau of Fiscal Documentation. (2015). *Act CXXVII of 2007 on Value Added Tax*. Najdeno dne 21. februarja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/collections/vatleg/html/vatleg_hu_01_eng.html#vatleg_hu_01_eng__td1_LNK_ID109144
 53. International Bureau of Fiscal Documentation. (2015). *Immovable Property under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Najdemo 19. februarja 2016 na spletnem naslovu

- http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ipdl/html/ipdl_head.html&q=Immovable+Property+under+Domestic+Law%252C+EU+Law+Tax+Treaties+laws+properties+taxes+treaty&WT.z_nav=Navigation&colid=4941
54. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L* št. 77.
 55. Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 1042/2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev. *Uradni list EU L* št. 284.
 56. Izvedbeni sklep Sveta 2013/54/EU z dne 22. januarja 2013 o dovoljenju Republiki Sloveniji, da uvede poseben ukrep, ki odstopa od člena 287 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L* št. 22.
 57. Müller-Lee, J. (2016). Germany – Value Added Tax. Najdeno dne 25. maja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=true&N=3+10+5302+4929&isAdv=true&Ntt=Germany+%25E2%2580%2593+Value+Added+Tax&Ntk=Title&Ntx=mode+matchboolean&WT.i_s_type=Search&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4929&rpp=25&isSyn=false
 58. Kolozs, B. (2015). Hungary – Value Added Tax. Najdeno dne 20. februarja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=true&N=3+10+5302+4929&isAdv=true&Ntt=Hungary+%25E2%2580%2593+Value+Added+Tax&Ntk=Title&Ntx=mode+matchboolean&WT.i_s_type=Search&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4929&rpp=25&isSyn=false
 59. Komisija Evropskih skupnosti. (2005, 16. marec). *Predlog Direktive Sveta o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi z nekaterimi ukrepi za poenostavitev postopka za računanje davka na dodano vrednost in za pomoč pri preprečevanju utaje in izogibanja davkom, ter o preklicu nekaterih odločb o dovoljenju odstopanj*. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2005.
 60. Komisija Evropskih skupnosti. (2007, 5. julij). *Sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o stopnjah DDV, ki niso splošne*. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2007.
 61. Komisija Evropskih skupnosti. (2007, 17. november). *Predlog direktiva Sveta o spremembi nekaterih določb Direktive 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost*. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2007a.
 62. Komisija Evropskih skupnosti. (2008, 7. julij). *Predlog direktive Sveta o spremembi Direktive Sveta 2006/112/ES v zvezi z uporabo nižjih stopenj davka na dodano vrednost*. Bruselj: Komisija Evropskih skupnosti, 2008.
 63. Odločba Sveta z dne 13. decembra 2004, ki dovoljuje Republiki Avstriji uporabo ukrepa o odstopanju od člena 17 Šeste direktive 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih. *Uradni list EU L* št. 371.

64. Odločba Sveta z dne 7. novembra 2006 o dovoljenju za nekatere države članice, da uporabljajo nižjo stopnjo DDV za nekatere delovno intenzivne storitve v skladu s postopkom iz člena 28(6) Direktive 77/388/EGS. *Uradni list EU L* št. 314.
65. Österreichischer Steuerverein. (b.l.). *Umsatzsteuerrichtlinien 2000*. Najdeno dne 7. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.steuerverein.at/umsatzsteuer/>
66. Petritz-Klar, M. & Perl, M. (2015). *Austria – Value Added Tax*. Najdeno dne 20. februarja na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=true&N=3+10+5302+4929&isAdv=true&Ntt=Austria+%25E2%2580%2593+Value+Added+Tax&Ntk=Title&Ntx=mode+matchboolean&isSyn=false&WT.i_s_type=Navigation&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4929&rpp=25
67. 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.
68. Pravilnik o porezu na dodano vrednost. *Narodne novine HR* št. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15.
69. Prislán, B. (2014). DDV od čezmejnih storitev v zvezi z nepremičninami. *IKS*, 19(11), 103-107.
70. Raffaelli, R. (2015). *Kratki vodič po Evropski uniji. Viri in področje uporabe prava Evropske unije*. Najdeno dne 5. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_1.2.1.pdf
71. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes Structure and procedures for application of the common system of value added tax. *Uradni list EU L* št. 71.
72. *Sklepni predlogi generalnega pravobranilca v zadevi C-346/95. Elisabeth Blasi v Finanzamt München*. Najdeno dne 25. marca 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1459031721521&uri=CELEX:61995CC0346>
73. *Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Paola Mengozzija, predstavljeni 25. novembra 2015. Zadeva C-332/14. Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR proti Finanzamt Krefeld*. Najdeno dne 27. maja 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=172001&pageIndex=0&doclang=SL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1056379>
74. *Sodba sodišča EU v zadevi C-51/76. Verbond van Nederlandse Ondernemingen proti Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*. Najdeno dne 25. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61976CJ0051&lang1=sl&type=TXT&ancre=>
75. *Sodba sodišča EU v zadevi 173/88. Skatteministeriet and Morten Henriksen*. Najdeno dne 25. maja 2016 na spletnem naslovu

- <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=96034&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=570171>
76. *Sodba sodišča EU v zadevi C-186/89. W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 3. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61989CJ0186&qid=1459682191017&from=SL>
77. *Sodba sodišča EU v zadevi C-97/90. Hansgeorg Lennartz proti Finanzamt München III.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61990CJ0097&lang1=en&type=TXT&ance=>
78. *Sodba sodišča EU v zadevi C-110/94. Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) proti Belgische Staat.* Najdeno dne 26. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61994CJ0110&lang1=sl&type=TXT&ance=>
79. *Sodba sodišča EU v zadevi C-230/94. Renate Enkler proti Finanzamt Hamburg.* Najdeno dne 25. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=61994CJ0230&lang1=sl&type=TXT&ance=>
80. *Sodba sodišča EU v zadevi C-358/97. Commission of the European Communities v Ireland.* Najdeno dne 28. marca 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0358&qid=1459179148132&from=SL>
81. *Sodba sodišča EU v zadevi C-400/98. Finanzamt Goslar and Brigitte Breitsohl.* Najdeno dne 2. aprila 2016 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=EN&text=C-400%252F98&pageIndex=5&part=1&mode=req&docid=45338&occ=first&dir=&cid=504382
82. *Sodba sodišča EU v zadevi C-150/99. Svenska staten v Stockholm Lindöpark AB and Stockholm Lindöpark AB v Svenska staten.* Najdeno dne 28. marca 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:61999CJ0150&qid=1459178895222&from=SL>
83. *Sodba sodišča EU v zadevi C-326/99. Stichting »Goed Wonen« v Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 28. marca 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?qid=1459177947575&uri=CELEX:61999CJ0326>
84. *Sodba sodišča EU v zadevi C-269/00. Wolfgang Seeling v Finanzamt Starnberg.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=48266&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=31191>
85. *Sodba sodišča EU v zadevi C-315/00. Rudolf Maierhofer v Finanzamt Augsburg-Land.* Najdeno dne 10. marca 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=en&jur=C,T,F&num=C-315/00>
86. *Sodba sodišča EU v zadevi C-275/01. Sinclair Collis Ltd v Commissioners of Customs & Excise.* Najdeno dne 28. marca 2016 na spletnem naslovu <http://eur->

lex.europa.eu/legal-

content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:62001CJ0275&qid=1459179296666&from=SL

87. *Sodba sodišča EU v zadevi C-428/02. Fonden Marselisborg Lystbådehavn proti Skatteministeriet in Skatteministeriet proti Fonden Marselisborg Lystbådehavn.* Najdeno dne 10. marca 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=sl&jur=C,T,F&num=C-428/02>
88. *Sodba sodišča EU v zadevi C-269/03. Administration de l'enregistrement et des domaines, Veliko vojvodstvo Luksemburg proti Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl.* Najdeno dne 27. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49468&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=729035>
89. *Sodba sodišča EU v zadevi C-284/03. Država Belgija proti Temco Europe SA.* Najdeno dne 25. marca 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=49680&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=C-346%252F95%2B&doclang=SL&cid=875152#ctx1>
90. *Sodba sodišča EU v zadevi C-412/03. Hotel Scandic Gåsabäck AB proti Riksskatteverket.* Najdeno dne 25. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=49855&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=189841>
91. *Sodba sodišča EU v zadevi C-434/03. P. Charles, T. S. Charles-Tijmens proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=60591&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=33207>
92. *Sodba sodišča EU v zadevi C-41/04. Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 9. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=58098&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1139098>
93. *Sodba sodišča EU v zadevi C-63/04. Centralan Property Ltd proti Commissioners of Customs & Excise.* Najdeno dne 25. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=%252251%252F76%2522&docid=57100&pageIndex=0&doclang=SL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=221569#ctx1>
94. *Sodba sodišča EU v zadevi C-184/04. Uudenkaupungin kaupunki.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57863&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=30523>
95. *Sodba sodišča EU v zadevi C-111/05. Aktiebolaget NN proti Skatteverket.* Najdeno dne 9. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63004&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1138018>
- Sodba sodišča EU v zadevi C-166/05. Rudi Heger GmbH proti Finanzamt Graz-Stadt.* Najdeno dne 10.

- marca 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=sl&jur=C,T,F&num=C-166/05>
96. *Sodba sodišča EU v zadevi C-451/06. Gabriele Walderdorff proti Finanzamt Waldviertel.* Najdeno dne 10. marca 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=70791&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=26795>
97. *Sodba sodišča EU v zadevi C-437/06. Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen.* Najdeno dne 25. aprila 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=70493&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=194193>
98. *Sodba sodišča EU v zadevi C-98/07. Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S proti Skatteministeriet.* Najdeno dne 26. aprila 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69594&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=461989>
99. *Sodba sodišča EU v zadevi C-515/07. Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76238&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=27347>
100. *Sodba sodišča EU v zadevi C-461/08. Don Bosco Onroerend Goed BV proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 5. aprila 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76426&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77146>
101. *Sodba sodišča EU v združenih zadevah C-97/09. Ingrid Schmelz proti Finanzamt Waldviertel.* Najdeno dne 29. aprila 2016 na spletnem naslovu
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=78735&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=990058>
102. *Sodba sodišča EU v združenih zadevah C-180/10 in C-181/10. Jarosław Słaby proti Minister Finansów (C-180/10) in Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć proti Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10).* Najdeno dne 20. marca 2016 na spletnem naslovu
http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=SL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=109605&occ=first&dir=&cid=74272
103. *Sodba sodišča EU v zadevi C-511/10. Finanzamt Hildesheim proti BLC Baumarkt GmbH & Co. KG.* Najdeno dne 3. junija 2016 na spletnem naslovu
http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=SL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=129470&occ=first&dir=&cid=1062525
104. *Sodba sodišča EU v zadevi C-118/11. Eon Aset Menidžmant OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izplnienieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite.* Najdeno dne 29. aprila 2016 na spletnem naslovu

- <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=119506&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=981127>
105. *Sodba sodišča EU v zadevi C-153/11. Klub ODD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite.* Najdeno dne 23. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=120765&pageIndex=0&doclang=SL&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=30086>
106. *Sodba sodišča EU v zadevi C-257/11. SC Gran Via Moinești SRL proti Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), Administrația Finanțelor Publice București Sector 1.* Najdeno dne 26. aprila 2016 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=SL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=130627&occ=first&dir=&cid=369213
107. *Sodba sodišča EU v zadevi C-299/11. Staatssecretaris van Financiën proti Gemeente Vlaardingen.* Najdeno dne 20. marca 2016 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=SL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=129464&occ=first&dir=&cid=54771
108. *Sodba sodišča EU v zadevi C-326/11. J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 5. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124993&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77492>
109. *Sodba sodišča EU v zadevi C-532/11. Susanne Leichenich proti Ansbertu Peffekovenu, Ingu Horeisu, ob udeležbi Dr. Leyh, DR. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft.* Najdeno dne 10. marca 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?td=ALL&language=sl&jur=C,T,F&num=C-532/11>
110. *Sodba sodišča EU v zadevi C-543/11. Woningstichting Maasdriel proti Staatssecretaris van Financiën.* Najdeno dne 5. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=132561&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=77864>
111. *Sodba sodišča EU v zadevi C-142/12. Hristomir Marinov proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izplnenieto“ – grad Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite.* Najdeno dne 20. marca 2016 na spletnem naslovu http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=SL&text=&pageIndex=0&part=1&mode=lst&docid=137305&occ=first&dir=&cid=54913
112. *Sodba sodišča EU v zadevi C-62/12. Galin Kostov proti Direktor na Direkcija „Obžalvane I upravljenie na izplnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite.* Najdeno dne 19. marca 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134367&mode=req&pageIndex=1&dir=&occ=first&part=1&text=prilo%25C5%25BEnostno%2BDDV&doclang=SL&cid=1130997#ctx1>

113. *Sodba sodišča EU v zadevi C-42/14. Minister Finansów proti Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie.* Najdeno dne 25. maja 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=%25C4%258Di%25C5%25A1%25C4%258Denje%2BDDV&docid=163720&pageIndex=0&doclang=SL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=63651#ctx1>
114. *Sodba sodišča EU v zadevi C-209/14. Sodba sodišča EU v zadevi C-209/14. NLB Leasing, d. o. o. proti Republiki Sloveniji..* Najdeno dne 29. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=%2522sale%2Band%2Blease%2Bback%2522&docid=165452&pageIndex=0&doclang=SL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=979338>
115. Stanovanjski zakon. *Uradni list RS* št. 69/03, 18/04 – ZVKSES, 47/06 – ZEN, 45/08 – ZVEtL, 57/08, 62/10 – ZUPJS, 56/11 – odl. US, 87/11, 40/12 – ZUJF.
116. Starčević, M. (2015). *Croatia – Value Added Tax.* Najdeno dne 20. februarja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=d&ownSubscription=true&ilc=true&N=3+10+5302+4929&isAdv=true&Ntt=Croatia+%25E2%2580%2593+Value+Added+Tax&Ntk=Title&Ntx=mode+matchboolean&WT.i_s_type=Search&Ne=4912&Nu=global_rollup_key&Np=2&colid=4929&rpp=25&isSyn=false
117. Stvarnopravni zakonik. *Uradni list RS* št. 87/02, 91/13.
118. *Supplying in Austria.* Najdeno dne 29. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://english.bmf.gv.at/taxation/Supplying-in-Austria.html>
119. Swinkles, J.J.P. (2010, 14. maj). Elimination of the Doctrine of Asset Labelling. *International VAT Monitor.* 2(3), 194-197. Najdeno dne 28. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://online.ibfd.org/collections/ivm/printversion/pdf/ivm031005.pdf>
120. Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero. *Uradni list EU L* št. 145.
121. Terra, B.J.M., & Kajus, J. (2016). *Introduction to European VAT (Recast).* Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation. Najdeno 20. februarja 2016 na spletnem naslovu http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/evdintro/html/evdintro_vat_recast_s_006.html&q=real+estate+vat+estates+reales+reis+vats&WT.z_nav=Navigation&colid=5141
122. Umsatzsteuergesetz 1994. *BGBI.* 663/1994.
123. Umsatzsteuergesetz. *BGBI. I S.* 386.
124. *Umsatzsteuerrichtlinien 2000.* Najdeno dne 25. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.steuerverein.at/umsatzsteuer/>
125. Uredba o razvrščanju objektov glede na zahtevnost gradnje. *Uradni list RS* št. 18/13, 24/13, 26/13.
126. Uredba o klasifikaciji vrst objektov in objektih državnega pomena. *Uradni list RS* št. 109/11.

127. Uredba Sveta (EU) št. 904/2010 z dne 7. oktobra 2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju davka na dodano vrednost. *Uradni list EU L* št. 268.
128. Uredba o standardni klasifikaciji dejavnosti. *Uradni list RS* št. 69/07, 17/08.
129. *VAT Committee*. Najdeno 5. marca 2016 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee/index_en.htm
130. *VAT Committee*. (2016). *Notifications of the VAT Committee*. Brussels: VAT Committee, 2016.
131. *VAT Committee*. (2016). *Guidelines resulting from the meetings of the VAT Committee*. Brussels: VAT Committee, 2016a.
132. Vraničar, M., & Beč, N. (2006). *Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1): s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
133. Written question No 2673/92 by Mr Fernand Herman (PPE) to the Commission of the European Communities. Answer given by Mrs Scrivener on behalf of the Commission. *Uradni list EU C* št. 86/93.
134. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 14/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 101/13-ZIPRS1415, 86/14, 90/15.
135. Zakon o graditvi objektov. *Uradni list RS* št. 102/04 – uradno prečiščeno besedilo, 14/05 – popr., 92/05 – ZJC-B, 93/05 – ZVMS, 111/05 – odl. US, 126/07, 108/09, 61/10 – ZRud-1, 20/11 – odl. US, 57/12, 101/13 – ZDavNepr, 110/13, 19/15.
136. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. *Narodne novine RH* št. 73/13, 148/13, 143/14; Rješenje USRH 99/13, 153/13.
137. Zorman, G. (2015). Obdavčitev gradbenih del v Avstriji. *IKS*, 17(7), str. 72-78.
138. Zupančič, M. (2015). Obdavčitev stavbne pravice z DDV in DPN. *IKS*, 12(6), str. 70-78.

PRILOGI

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Vrednostni limiti za ureditev za mala podjetja po državah članicah.....	1
Priloga 2: Transakcije v zvezi z nepremičninami in njihova obdavčitev v izbranih državah članicah.....	2

PRILOGA 1: Vrednostni limiti za ureditev za mala podjetja po državah članicah

Tabela 1: Vrednostni limiti za ureditev za mala podjetja po državah članicah

Država članica	Nacionalna valuta	Evro ekvivalent
Belgija		25.000
Bolgarija	50.000 BGN	25.565
Hrvaška	230.000 HRK	30.523
Češka	1.000.000 CZK	36.977
Danska	50.000 DKK	6.707
Nemčija		17.500
Estonija		16.000
Irska		75.000 ali 37.500
Grčija		10.000
Španija	ni limita	
Francija		82.200 ali 42.600 ali 32.900
Italija		25.000 ali 30.000 ali 40.000 ali 45.000 ali 50.000
Ciper		15.600
Latvija		50.000
Litva		45.000
Luksemburg		25.000
Madžarska	6.000.000 HUF	19.351
Malta		35.000 ali 24.000 ali 14.000
Nizozemska	ni limita	
Avstrija		30.000
Poljska	150.000 PLN	34.969
Portugalska		10.000 ali 12.500
Romunija	220.000 RON	49.133
Slovenija		50.000
Slovaška		49.790
Finska		10.000
Švedska	ni limita	
Velika Britanija	83.000 GBP	106.114

Vir: European Commission, VAT thresholds (april 2016), 2016a, str. 1.

PRILOGA 2: Transakcije v zvezi z nepremičninami in njihova obdavčitev v izbranih državah članicah

Tabela 2: Transakcije v zvezi z nepremičninami in njihova obdavčitev v izbranih državah članicah

	Slovenija	Avstrija	Madžarska	Hrvaška	Nemčija
Dobava zemljišča za gradnjo	22 %	oproščeno	27 %	25 %	oproščeno
Dobava nepozidanega zemljišča, ki ni zemljišče za gradnjo	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Dobava nedokončanega objekta	9,5 % ali 22 %	oproščeno	27 %	25 %	19 %
Dobava novega stanovanjskega objekta, ki je del socialne politike	9,5 %	oproščeno	5 %	25 %	oproščeno
Dobava starega stanovanjskega objekta, ki je del socialne politike	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Gradnja, obnova in popravilo stanovanjskega objekta, ki je del socialne politike	9,5 %	20 %	27 %	25 %	19 %
Dobava novega stanovanjskega objekta, ki ni del socialne politike	22 %	oproščeno	27 %	25 %	oproščeno
Dobava starega stanovanjskega objekta, ki ni del socialne politike	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Obnova in popravilo zasebnega stanovanja, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	9,5 %	20 %	27 %	25 %	19 %
Dobava novega poslovnega objekta z zemljiščem	22 %	20 %	27 %	25 %	oproščeno
Dobava starega poslovnega objekta z zemljiščem	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Nastanitev v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	9,5 %	10 %	18 %	13 %	7 %
Uporaba športnih objektov	9,5 %	20 %	27 %	25 %	19 %
Čiščenje oken in čiščenje zasebnih gospodinjstev	9,5 %	20 %	27 %	25 %	19 %
Dajanje zemljišč v najem	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Dajanje stanovanjskih objektov v najem	oproščeno	10 %	oproščeno	oproščeno	oproščeno
Dajanje poslovnih objektov v najem	oproščeno	20 %	oproščeno	25 %	oproščeno