

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

ZAKLJUČNA PROJEKTNA NALOGA

POLONA KVEDER

KOPER, 2018

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Zaključna projektna naloga

DAVEK NA DODANO VREDNOST PRI OBDAVČITVI
NEPREMIČNIN S PRAKTIČNIMI PRIMERI

Polona Kveder

Koper, 2018

Mentorica: doc. dr. Tatjana Horvat

POVZETEK

Zaključna naloga obravnava davek na dodano vrednost in deloma druge davke na potrošnjo, ki so v tesni povezavi ali se izključujejo. Naloga preučuje načine obračunavanja davka pri prometu z nepremičninami, ki so na ozemlju Republike Slovenije. V teoretičnem delu je predstavljena problematika opredeljevanja oprostitev obračunavanja davka na dodano vrednost, in problematika pripoznavanja upravičenosti do odbitka vstopnega davka pri opcijski obdavčitvi ter pri izvajanju obrnjene davčne obveznosti, kar je prikazano tudi na praktičnih primerih. V zaključnem delu naloge so podana priporočila v smislu hitrejšega podajanja in učinkovitejšega usklajevanja na nacionalni kot na evropski ravni, da se prepreči nejasne opredelitve v predpisih davščin.

Ključne besede: davek na dodano vrednost, davčni zavezanec, nepremičnine, davčna stopnja, obrnjena davčna obveznost, opcijaska obdavčitev, pravica.

SUMMARY

The thesis deals with value added tax and partly other consumption taxes, which are closely related or exclude one another. At its focus are methods of levying property tax in the Republic of Slovenia. The theoretical part presents the problem of determining exemptions when levying value added tax and the problem of recognizing the eligibility for deducting input tax in optional taxation and the implementation of reverse charge, which is also illustrated with practical examples. The final section provides recommendations for prompt reporting and more efficient alignment at the national and European levels to prevent unclear definitions in tax regulations.

Key words: value added tax, taxpayer, real estate, tax rate, tax liability reversal, optional taxation, rights.

UDK: 336.26.322(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
2	DDV	3
2.1	Splošne značilnosti prometnih davkov in mesto DDV med njimi.....	4
2.1.1	Opredelitev in splošne značilnosti DDV, zakonodaja in predpisi.....	7
2.1.2	Pojmi in koraki pri DDV	9
2.1.3	Predmet obdavčitve	10
2.2	Davčni zavezanci, identifikacija za DDV	11
2.2.1	Zavezanci za DDV.....	11
2.2.2	Identifikacija za namene DDV	11
2.2.3	Plačnik DDV.....	13
2.2.4	Davčna stopnja DDV	14
2.2.5	Kraj obdavčitve DDV	15
2.3	Oprostitve DDV	15
2.3.1	Vrste oprostitvev DDV	16
2.3.2	Vrste oproščene dejavnosti	17
2.3.3	Račun v sistemu DDV	22
3	Obdavčitev nepremičnin z DDV in s povezanimi davki	25
3.1	Davčna stopnja obdavčitev nepremičnin	26
3.2	Oproščeni promet.....	27
3.3	Obrnjeno davčno breme	28
3.4	Popravek odbitka DDV pri nepremičninah.....	29
3.5	Stavbno zemljišče	31
3.6	Najem nepremičnin	32
3.7	Tujci in nepremičnine v Sloveniji	33
4	Primeri obdavčitve z DDV	35
4.1	Primer računa	35
4.2	Primer oproščene dejavnosti	36
4.3	Primer oproščene dejavnosti v javnem interesu.....	36
4.4	Primer obdavčitve nepremičnine	37
4.5	Primer oproščene prometa nepremičnin.....	38
4.6	Primer obrnjenega davčnega bremena	38
4.7	Primer popravka odbitka DDV pri nepremičnini.....	39
4.8	Primer stavbnega zemljišča.....	40
4.9	Primer najema nepremičnine	40
4.10	Primer tujcev in nepremičnin v Sloveniji	40
5	Priporočila	42
6	Sklep	43
	Literatura	45
	Priloga	47

PONAZORILA

Preglednica 1:	Primer računa – obrnjeno davčno breme	35
Preglednica 2:	Primer zapisa davčnih vrednosti – obrnjeno davčno breme	36
Preglednica 3:	Glede na dejavnost, ki jo opravi z nepremičnino, lahko odbije DDV	39

KRAJŠAVE

DDV	davek na dodano vrednost
DPN	davek na promet nepremičnin
DMV	davek na motorna vozila
DFS	davek na finančne storitve
Direktiva o DDV	Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
FURS	Finančna uprava Republike Slovenije
ID-števila	identifikacijska številka
ID-zavezanec	identificirani zavezanec
KN	kombinirana nomenklatura carinske tarife
odl. US	odločba Ustavnega Sodišča
OPN	občinski prostorski načrt
P-ZDDV-1	Pravilnik o izvajanju Zakona o DDV
RS	Republika Slovenija
Sodišče EU	Sodišče Evropske unije
SKD	standardna klasifikacija dejavnosti
SPZ	Stvarnopravni zakoni
Uradni list RS	Uradni list Republike Slovenije
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZDPN-2	Zakon o davku na promet nepremičnin
ZDPZP	Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov
ZPNačrt	Zakon o prostorskem načrtovanju
ZSZ	Zakon o stavbnih zemljiščih
ZGO	Zakon o graditvi objektov
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
ZTor-1	Zakon o trošarinah

1 UVOD

Na začetku naloge smo predstavili splošne značilnosti vseh prometnih davkov, kamor sodi tudi davek na dodano vrednost (DDV). Nadalje smo predstavili razvoj DDV glede na pravno ureditev z zakonodajo in s predpisi slovenske in evropske zakonodaje ter navedli najpomembnejše predpise na tem področju.

Cilj naloge je definirati osnovne pojme DDV: davčne zavezance, kaj je predmet obdavčitve, kdaj uvesti obdavčitve, davčno osnovo, stopnjo DDV, kaj zajema račun v sistemu DDV ...

Podrobneje je treba preučiti obdavčevanje nepremičnin v povezavi z gradbeno dejavnostjo in za primerjavo obdavčevanje drugih osnovnih sredstev. Promet nepremičnin je obdavčen z davkom na promet nepremičnin (DPN), če ni plačan DDV. DPN je torej v tesni povezavi z DDV, saj so nekatere transakcije nepremičnin oproščene obdavčitve z DDV (npr.: nestavbno zemljišče in prodajo rabljenih nepremičnin), so pa obdavčljive po Zakonu o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2; Uradni list RS, št. 117/06 in 25/16 – odl. US). Opredelili smo problematiko na področju najema nepremičnin, ki je tudi oproščena obdavčitve z DDV, vendar če ima kupec oziroma najemnik pravico do odbitka celotnega DDV (v tem primeru mora biti to davčni zavezanec) in se izkaže zanimanje po odbitku, morata stranki Finančni upravi RS predložiti izjavo po 45. členu Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1; Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15).

Pred analizo obdavčitev nepremičnin bomo za namene lažjega razumevanja in sledenja temi naloge podali teoretična izhodišča obdavčitve DDV na blagu in storitvah.

Zaključna projekta naloga temelji na teoretični raziskavi tematike. Za študijo in interpretacijo smo se poslužili deskriptivne metode. Pri raziskovalnem delu nam je bila v pomoč tuja in domača strokovna literatura, predvsem zakonodaja s področja DDV. Ugotovitve sem ponazorila na praktičnih primerih.

Področje DDV je izjemno zapleten, prepleten in kompleksno urejen sistem, predvsem z vidika prepletanja z drugimi davki. Zato so na začetku naloge predstavljene splošne značilnosti vseh prometnih davkov, kamor sodi tudi DDV. Nadalje je predstavljen razvoj DDV glede na pravno ureditev z zakonom in s predpisi slovenske in evropske zakonodaje ter z navedbo najpomembnejših predpisov, definirani so osnovni pojmi. Podrobneje so opredeljene posebnosti DDV, kot so: oprostitve obračuna z DDV, obdavčevanje nepremičnin in v povezavi z njimi pomembne opredelitve. Naloga predstavi problematiko na področju najema nepremičnin, ki je v osnovi oproščena obdavčitve z DDV, za identificirane davčne zavezance pa je dana možnost predložitve skupne izjave, da se DDV kljub temu obračuna in plača, saj se prevale na najemnika (kupca), ta pa ima pravico do odbitka celotnega DDV.

Cilj naloge je na praktičnih primerih prikazati, kako se obračuna DDV pri prodaji nepremičnin in s kakšnimi omejitvami za doseganje pravilne obdavčitve se srečujejo zavezanci.

2 DDV

DDV spada med prometne davke in je najdonosnejša oblika prometnega davka, ki polni državne blagajne posameznih držav. Z njim se vsakodnevno srečujejo zasebniki kot fizične osebe pri končni potrošnji, z njim pa se srečujejo tudi poslovni subjekti pri nakupu reprodukcijskih faktorjev in prodaji za poslovne namene.

Področje DDV je izjemno zapleten, prepleten in kompleksno urejen sistem, predvsem s stališča prepletanja z drugimi davki.

DDV se je po svetu razširil hitreje kot kateri koli drug nov davek v sodobni zgodovini. Po besedah Alana Taita¹ se lahko DDV »domneva kot Mata Hari davčnega sveta – veliko ljudi je v skušnjavi, veliko jih podleže, nekateri drhtijo na robu, drugi pa pustijo, da se vrnejo; sčasoma se privlačnost zdi neustavljiva« (Schenk in Oldman 2007, 1).

Neprestane spremembe zaradi harmonizacije davčne zakonodaje na področju celotne Evropske unije (EU) predstavljajo zahtevno in konstantno integracijo v obstoječo zakonodajo vseh držav članic, hkrati pa vsaka sprememba določil evropske direktive pomeni spremembo v Zakonu na dodano vrednost. Za davčne zavezance to pomeni neprestano spremljanje novosti, kar je pomembno predvsem zaradi pravočasne posodobitve v procesih poslovanja na področju uskladitve informacijskih programov, s pomočjo katerih zavezanci ažurno evidentirajo zakonodaji ustrezno poročanje, in na področju izobraževanja vseh zaposlenih, ki so udeleženi v toku korektnega delovnega procesa.

Glavna značilnost DDV je, da se plačuje v vsaki fazi na dodano vrednost določene faze: nakupa materiala, polizdelkov, proizvodnje, distribucije in porabe končnemu kupcu oz. potrošniku. Matematično do obračuna DDV v vsaki fazi pride na način uporabe lastnih cen: od prodajne cene blaga (storitve) odštejemo nabavno ceno blaga (storitve), dobimo razliko v ceni in na to davčni zavezanec v vsaki fazi plača DDV. Tako se obračuna tudi DDV: vstopni DDV, obračunan in plačan na prejetem računu, odštejemo od izstopnega DDV, obračunanega na izdanem računu, rezultat pa je davek na dodano vrednost, ki ga plača prejemnik računa, ki je hkrati kupec blaga oz. naročnik storitve. Tako se strošek DDV vedno prelaga in viša vse do končnega potrošnika oziroma koristnika določene storitve. Tak način obdavčevanja DDV imenujemo »davek na potrošnjo« in sledi sistemu obračunavanja po kreditni metodi, ki je v EU najbolj razširjena. Poslužujemo se je tudi v RS.

Še danes se prav sodobno in v opomin sliši znameniti rek Benjamina Franklina² »Na tem svetu ni nič zanesljivega razen smrti in davkov«, ki ga je konec 18. stoletja navedel v pismu

¹ Tait, Value Added Tax: International practice and problems 3 (IMF 1988).

² Podatki o dosegljivosti vira niso znani.

prijatelju. Ta rek realno potrjuje, da je davčni vrtiljak vseživljenjski in da se tiče prav vsakega človeka ter ga spremlja do zadnjega dne.

V EU, kjer dejansko ni več državnih meja, velja načelo namembne države na način, da ob dobavi blaga v namembni državi obračuna in plača DDV kupec, če je ta identificiran za namene DDV, naredi samoobdavčitev z DDV po nacionalnih predpisih in si hkrati ta davek odbije, če ima pravico do odbitka vstopnega DDV. Če kupec v namembni državi ni identificiran za namene DDV, kar je pogoj, da izvede samoobdavčitev in odbitek, mu mora dobavitelj druge države članice na blago obračunati DDV po stopnji, ki velja v državi dobavitelja oziroma kjer se je odpošiljanje blaga začelo. Kupci blaga, ki niso identificirani za namene DDV, kot so končni potrošniki, tako plačujejo DDV v državi, v kateri blago kupujejo; ni pomembno, iz katere druge države prihajajo. Obdavčevanje blaga po načelu namembnega kraja na območju držav EU deluje vsefazno le med identificiranimi zavezanci za DDV; tako ne prihaja do dvojnega obdavčevanja transakcij in je s pravili natančno določeno, kateri državi članici EU pripada DDV.

2.1 Splošne značilnosti prometnih davkov in mesto DDV med njimi

DDV spada med prometne davke. Zgodovinski namen teh je bil pobiranje dajatev v smislu danes t. i. carine za polnjenje državnega proračuna (fiskalna vloga) na blago, ki se je uvažalo, izvažalo oziroma se je skozi določeno državo le prepeljalo. Pozneje – med 15. in 19. stoletjem – je bil namen pobiranja dajatev s prometnimi davki v preusmerjanje zunanjetrgovinskih tokov, s čimer so ščitili in pospeševali domačo gospodarsko rast. Za prometne davke je značilno, da se z njihovim pobiranjem državi zagotovi proračunske prihodke, sicer pa hkrati predstavlja obsežno organiziranje vseh udeleženih ob izvajanju tega pobiranja. Ob ustanavljanju svetovnogospodarskih integracij, kot sta Evropska gospodarska zbornica (danes EU) in Svetovna trgovinska organizacija (WTO), so se dajatve na podlagi mednarodnih pogodb in direktiv vzajemno zmanjševale ali ukinjale. Prometni davki se obračunajo ob prenosu lastninske pravice ter pri priposestvanju lastninske pravice na blagu (tudi nepremičninah) in opravljene storitve. DDV je po obsegu najdonosnejši prihodek proračuna Republike Slovenije. Je neto prometni davek, obračunan v vsaki fazi prometa blaga ali storitev, ki se opravlja med poslovnimi subjekti. V Sloveniji je predpisana kreditna metoda obračunavanja, kar pomeni, da davčni zavezanec od obračune vrednosti DDV dobavljenega blaga ali storitve odšteje vrednost nabave DDV in državi plača le razliko davka od svoje dodane vrednosti. Poleg kreditne metode obračunavanja DDV pa obstajata še odštevalna in seštevalna metoda. Kreditno metodo obračunavanja DDV imenujemo tudi odbitna metoda (odbitni/vstopni DDV), kar preprečuje kopičenje DDV.

Vrste prometnih davkov v Sloveniji:

- davek na dodano vrednost (DDV); splošna stopnja je 22 % in nižja 9,5 %;
- davek na promet nepremičnin (DPN); stopnja DPN je 2 %;

- davek na motorna vozila (DMV);
- trošarine;
- davek od prometa zavarovalnih poslov;
- davek od iger na srečo;
- davek na srečke;
- davek na finančne storitve (DFS).

Prometni davki so posredni, saj se obračunajo na prodajne cene blaga in storitev; med seboj so povezani ne glede na to, ali se obračunajo hkrati oziroma se izključujejo. Obračunavajo se v odstotku na določeno prodajno ceno blaga in storitev ter so zajeti v osnovo za obračun DDV.

Davek na promet nepremičnin narekuje Zakon o davku na promet nepremičnin. Predmet obdavčitve po ZDPN-2 je prenos lastninske pravice pri nepremičninah in tudi zamenjava nepremičnin, finančni najem nepremičnin in drugi prenosi zaradi prenosa lastninske pravice (na prostem trgu, javni dražbi, med povezanimi osebami, družinskimi člani) ter odplačne ustanovitve in odplačni prenosi stavbne pravice po Stvarnopravnem zakoniku (ZPS; Uradni list RS, št. 87/02 in 91/13). Zavezanec za plačilo DPN je prodajalec nepremičnine (ali kupec v primeru njenega dogovora v pogodbi).

Davčna osnova je vsakršno plačilo (v denarju, stvareh, storitvah, prevzetih dolgovih prejšnjega lastnika in v podobnem), ki ga prejme prodajalec od kupca. Prihodki od davka se plačujejo v proračun posamične občine, v kateri nepremičnina stoji (Zupančič idr. 2015, 39).

Pri prenosih nepremičnin ZDPN-2 v 10. členu priznava več oprostitev plačila DPN; povzemimo le najpogostejše: prenosi v povezavi z diplomatskimi in konzularnimi predstavništvi (akreditirani v RS in velja vzajemnost), in druge mednarodne organizacije (predstavništva); v primeru razdrtja pogodbe, ko gre za prenos nepremičnine; pri razdelitvi premoženja med družbeniki ali delničarji v likvidacijskih postopkih in pri statusnih preoblikovanjih družb; in tudi stvarni vložki ob ustanovitvah ali dokapitalizacijah družb.

Za prenos nepremičnin s statusom kulturnega spomenika je določena oprostitev plačila DPN in pri razdelitvi premoženja med zakonci ali zunajzakonskimi partnerji – enako velja za prenos nepremičnine pri razdelitvi premoženja med družinske člane oziroma pri pridobitvah nepremičnin v dar ali kot dedovano. V teh primerih mora pridobitelj tak prejem darilne nepremičnine davčnemu uradu priglasiti in v 15 dneh od pridobitve vložiti napoved za odmero davka. Ob dedovanju nepremičnine dediču ni treba vlagati napovedi za odmero davka. To naredi Finančna uprava RS (FURS) po pravnomočnem sklepu o dedovanju. Pri prodaji nepremičnine med fizičnimi osebami, ki so nepremičnino pridobili po 1. januarju 2010, so ti zavezujoči tudi k ugotavljanju dobička iz kapitala po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2; Uradni list RS, št. 13/11-UPB3, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16 in 69/17). Tako lahko

prodajalec take nepremičnine plača DPN in dohodnino na dobiček iz kapitala. Ta se obračuna od razlike med nabavljenim ali prodanim, pri daritveni nepremičnini; če gre za obdaritve med starši in otroki ali zakonci, je mogoč odlog ugotavljanja obveznosti po ZDoh-2. Ta se lahko odloži za obdobje 20 let.

Davek na motorna vozila (DMV) se od 1. julija 1999 obračuna od vrednosti prometa novih osebnih avtomobilov in rabljenih motornih vozil, ki so prvič dana v promet na ozemlju Slovenije. DMV je zajet v osnovi za obračun DDV. Stopnja DMV je odvisna od izpustov CO₂. Zavezanec za obračun in plačilo DMV je proizvajalec ali oseba, ki določeno vozilo prvič da v uporabo (uvozi) iz druge države članice EU. Običajno so to preprodajalci uvoženih novih ali rabljenih vozil. Obveznost obračuna DMV nastane ob vsakem opravljen prometu pri motornih vozilih. Prihodki od davka pripadajo proračunu Slovenije.

Trošarine so predmet obdavčitve po Zakonu o trošarinah (ZTor-1; Uradni list RS, št. 47/16), ki je bil sprejet decembra 1999 zaradi vključevanja Slovenije v EU. Trošarine so t. i. davki na porabo. Kot v večini državah članicah EU med trošarinske izdelke spadajo tobak in njihovi izdelki, alkohol in alkoholne pijače ter energenti (mineralna olja, zemeljski plin, elektrika). ZTor-1 ureja še vrsta pravilnikov, uredb in odredb (Zupančič idr. 2015, 40).

Za nadzor nad pobiranjem trošarin je pooblaščen Finančna uprava RS (FURS), pred letom 2014 pa je bila za to zadolžena Carinska uprava RS. Trošarine se obračuna, ko se trošarinski izdelki sprostijo v prosto porabo. Davčni zavezanec je pridobitelj, uvoznik ali proizvajalec trošarinskih izdelkov. Trošarinska osnova in znesek trošarine sta osnova za obračun DDV.

ZTor-1 v 31. členu definira oprostitve plačevanja trošarin za: potrebe diplomatskih, konzularnih, predstavništev ter drugih mednarodnih organizacij z določeno mednarodno pogodbo v RS pa tudi za potrebe mednarodnih sil drugih držav članic. Oprostitve iz točk tega člena se uveljavljajo na podlagi potrdil ministrstva za zunanje zadeve. ZTor-1 v 32. členu opredeljuje, da se trošarina ne plačuje v prodaji trošarinskih izdelkov na letalih med poletom in ladjah med plovbo med Slovenijo in tretjim ozemljem ali tretjo državo, kjer odhod oziroma namembni kraj v Sloveniji. Enako velja za prodajo trošarinskih izdelkov pri prostocarinski prodaji potnikom, ki jih ti v svoji osebni prtljagi prinesejo na tretje ozemlje ali tretjo državo, ter pri energentih, ki se nahajajo v rezervoarjih vozil, plovilih ali letalih, ki prehajajo med državami članicami EU ali tretjimi državami oziroma tretjimi ozemlji, ter so namenjena za uporabo v teh vozilih. V 44. členu ZTor-1 definira uporabo alkohola in alkoholnih pijač, oproščeno trošarin, ki so namenjeni kot surovina v proizvodnji zdravil, proizvodnji kisa, proizvodnji živil, pod pogojem v količinsko vsebovanih omejitvah alkohola pri čokoladnih izdelkih in drugih živilskih izdelkih, ki ne presegajo teh omejitev, in v proizvodnji neprehrambnih izdelkov, arom in brezalkoholnih pijač. Etilni alkohol se lahko odpremi oproščeno trošarine za uporabo pri izdelavi neprehrambnih izdelkov in v zdravstvene namene zdravstvenim domovom, bolnišnicam, kliničnim inštitutom, lekarnam ali javnim zavodom ali drugim osebam, ki imajo pridobljeno dovoljenje carinskega organa skladno z ZTor-1.

Drobnoprodajno vrednost tobačnih izdelkov, ki so trošarine (cena), določi imetnik trošarinskega dovoljenja (zastopnik) s pooblastilom ali je le začasno pooblaščen prejemnik (uvoznik). Drobnoprodajna cena že vključuje obračunano trošarino in DDV.

Davek od prometa zavarovalnih poslov ureja Zakon o davku od prometa zavarovalnih poslov (ZDPZP; Uradni list RS, št. 96/05-UPB in 90/14) in se uvršča med obvezne dajatve. Predmet obdavčitve predstavljata sklepanje (izvrševanje pogodb) o premoženjskem in življenjskem zavarovanju. Zavezanci za obračun in plačilo davka od zavarovalnih poslov so zavarovalnice in druge osebe, ki opravljajo zavarovalne posle. Osnova za davek so zavarovalne premije iz sklenjenih zavarovalnih pogodb. V osnovi zavarovalne vsote je všteti tudi delež v dobičku, na to pa se obračuna davek po stopnji 8,5 %. Zavarovalni posli so obdavčeni po ZDPZP in so oproščeni DDV.

Igre na srečo so obdavčene z davkom od iger na srečo in jih ureja Zakon o davku od iger na srečo (Uradni list RS, št. 57/99 in 85/01-4386), so pa oproščene DDV. Predmet obdavčitve so klasične in posebne igre na srečo. Davčna osnova je vplačana razlika med vplačili in izplačili dobitkov. Davčna osnova pri posebni igri na srečo (ki jo igralci igrajo drug proti drugemu) je razlika med vrednostmi izplačanega dobitka in vplačili za udeležbo. Zavezanci obračuna in plačila tega davka so prireditelji iger oziroma so to koncesionarji posebnih iger na srečo na igralnih avtomatih. Stopnja davka od iger na srečo je 5 %, pri posebnih igrah na srečo pa se plačuje po stopnji 18 %. Julija 2013 je bil sprejet še poseben zakon o davku od srečke, ki ureja obdavčitev in plačevanje davka od prodanih srečk in se plačuje po 10-odstotni stopnji. Davek se obračuna od prodajne cene srečke, ki ne vključuje davka. Zavezanec za obračun in plačevanje je pridobitelj klasičnih iger na srečo, ki ima pridobljeno ustrezno koncesijo.

2.1.1 Opredelitev in splošne značilnosti DDV, zakonodaja in predpisi

Države članice EU so zavezane direktive, ki jih narekuje EU prenesti v svoje predpise in zakone, zato je tudi obračunavanje DDV v vseh državah članicah EU usklajeno, da ne prihaja do dvojnega obdavčevanja ali neobdavčitve. DDV smo v Sloveniji uvedli 1. julija 1999. Najobsežnejši in najpomembnejši spremembi na področju davka na dodano vrednost pa sta se dogodili z dnem vstopa Slovenije v Evropsko unijo 1. maja 2014 in 1. januarja 2007, ko je zakonodajalec izvedel reformo slovenske davčne zakonodaje na področju DDV.

Omejitve za doseganje skupnega sistema obdavčitve in pogojev davčne obravnave so podobne tistim na notranjem trgu in so razvidne iz več vidikov. Dve najpomembnejši se kažeta že v teoriji. Prva je negotovost v glede bistvenih subjektivnih značilnosti, operacij, kot je natančen pomen nekaterih omejitev, ki jih določajo opredelitve kvalificiranih transakcij in v definicijah kvalificiranih operacij združitvev, delitev, ki se kažejo pri posamičnih transakcijah (Cerioni 2007, 11).

Najpomembnejši predpisi na področju DDV so:

- Direktiva Sveta 2006/112/ES³ o skupnem sistemu DDV (Direktiva o DDV; Uradni list EU L 347).⁴
- Izvedbena uredba Sveta (EU) 282/2011.⁵
- ZDDV-1.

ZDDV-1 ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja DDV od prometa blaga in storitev na ozemlju Republike Slovenije skladno z Direktivo 2006/112/ES – ta je nasledila predhodno Šesto direktivo (Direktiva o DDV). ZDDV-1 opredeljuje in pojasnjuje oprostitve in drugo vsebino. Princip obračunavanja DDV je v vseh državah članicah EU enako harmoniziran v izogib dvojne obdavčitve ali neobdavčitve.

Podzakonski predpisi s področja DDV so:

- Pravilnik o izvajanju ZDDV-1 (P-ZDDV-1; 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 in 45/16).
- Pravilnik o uveljavljanju oprostitve plačila davka na dodano vrednost in trošarin na uvoz blaga za osebe, ki potujejo iz tretjih držav (Uradni list RS, št. 112/08).
- Pravilnik o pogojih in načinu oprostitve dajatev za diplomatska predstavništva, konzulate ter mednarodne organizacije skladno z mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo (Uradni list RS, št. 141/06, 117/08, 68/09, 82/11 in 109/13).
- Pravilnik o pogojih in načinu uveljavljanja oprostitve po 51. členu ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 141/06).
- Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in o rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek (Uradni list RS, št. 59/07, 126/07, (I/08 – popr.), 107/09 in 55/13), ki predpisuje datoteko s podatki o obračunanem DDV in datoteko s podatki o odbitku DDV.
- Pravilnik o stopnjah običajnega odpisa blaga (Uradni list RS, št. 119/08).
- Uredba o standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD; Uradni list RS, št. 69/07 in 17/08).
- Kombinirana nomenklatura carinske tarife (KN).

ZDDV-1 ureja sistem in določa obveznost plačevanja DDV na območju RS. Slovenija mora zaradi članstva v EU pri ratifikaciji zakonodaje EU, nadzoru izvajanja pa tudi pri

³ Z dne 28. novembra 2006.

⁴ Z dne 11. decembra 2006, spremenjena z direktivami Sveta: 2006/138/ES, 2007/75/ES, 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES, 2009/69/ES, 2009/162/EU, 2010/23/EU, 2010/45/EU, 2010/66/EU, 2010/88/EU, 2013/42/EU, 2013/43/EU in 2016/106/EU).

⁵ Z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV (Uredba 282/2011, Uradni list EU L 77/1 z dne 23. marca 2011 s spremembami in z dopolnitvami in Uradni list EU L 290 z dne 20. oktober 2012 ter Uradni list EU L 284 z dne 26. oktobra 2013).

obračunavanju DDV primarno in posredno upoštevati pravo EU; za Slovenijo je zavezujoče, da ima pravo EU prednost pred državnim pravom, ta obveznost pa je odvisna od vrste pravnega akta:

- uredba v celoti zavezuje in je neposredno v uporabi vseh držav članic EU;
- direktiva o DDV zavezuje države članice EU, da njeno vsebino implementirajo (prenesejo) v svoj državni red;
- odločba zavezuje v celoti in se lahko odloči neposredno na državo članico EU in na posameznika – številne so s področja DDV;
- sodbe Sodišča EU so dokončna razlaga (spornih) nejasnih besedil pravnih aktov EU.

Zavezanci za DDV pa morajo upoštevati tudi pojasnila Ministrstva za finance – FURS, od leta 1991 do 1. avgusta 2014 sta bila posamično Davčna uprava RS – (DURS) – in Carinska uprava RS – (CURS). Pojasnila pristojnih organov niso zavezujoča, jih je pa smiselno poznati in upoštevati, saj jih ob davčnem nadzoru inšpektorji upoštevajo in po njih tudi sankcionirajo.

ZDDV je temeljni predpis, ki ureja obdavčevanje prometa blaga in storitev na ozemlju RS ter je od njegove uvedbe 1. 7. 1999 doživel številne spremembe. DDV je davek na potrošnjo; kot ime pove, bremeni končne potrošnike, saj ti nimajo pravice do odbitka DDV. Je tudi posredni davek, saj dobavitelj, ki je davčni zavezanec, plača DDV samo na razliko med že plačanim DDV ob nabavi blaga in obračunanim DDV, ki ga je kupcu zaračunal ob prodaji tega blaga. Torej je hkrati vsefazni davek, kajti plačuje se od vsake dodane vrednosti na blag ali storitvah. Njegova bistvena značilnost je, da mora zagotavljati davčno nevtralnost med vsemi udeleženi v prometu; tudi med konkurenčnimi deležniki ne sme izkrivljati konkurence.

2.1.2 Pojmi in koraki pri DDV

DDV omogoča številne posebnosti in izjeme, zato v praksi povzroča veliko težav pri opredelitvah. Za razumevanje osnov DDV je nujno objasniti osnovne pojme, kot so: kaj je predmet obdavčitve, kdo so davčni zavezanec in plačniki DDV, kje je kraj obdavčitve, kaj je obdavčljivi dogodek in kdaj nastane davčna obveznost. Posebnosti so oprostitve DDV v smislu, ali DDV obračunati ali ne, kar je spet vezano na predmet obdavčitve in dejavnost. V naslednjih poglavjih bomo predstavili druge pojme, kot so: davčna osnova, davčna stopnja, pravica do odbitka DDV, kdaj nastopi obveznost do države iz naslova DDV.

Prva pomembna opredelitev je, da je predmet obdavčitve po ZDDV-1, ki je pripaden slovenskemu DDV in obdavčljiv po slovenski zakonodaji o DDV. Take transakcije imenujemo »transakcije, ki so predmet DDV« in so obdavčljive znotraj meja Slovenije.

2.1.3 *Predmet obdavčitve*

Definicija za obdavčljivi promet, ki je davčnim zavezancem v pomoč za lažjo opredelitev izpolnjevanja pogojev k obdavčitvi za DDV povzet iz (ZDDV-1, 1. odstavek 3. člena) in pravi: »Predmet DDV so transakcije dobave blaga, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju RS za plačilo.« (ZDDV-1. odstavek 3. člen)

Za obdavčljivo transakcijo gre, ko so izpolnjeni vsi štirje zakonsko določeni pogoji:

- promet blaga ali storitve;
- opravi davčni zavezanec v okviru svoje ekonomske dejavnosti;
- za plačilo (v 7. členu ZDDV-1 določa drugače);
- na ozemlju RS (ZDDV-1, 1. odstavek 3. člen).

Če niso izpolnjeni vsi štirje zakonsko določeni pogoji, take transakcije niso predmet DDV. Imenujejo se neobdavčljive transakcije ali transakcije zunaj ureditve DDV. Pri nabavah za namene opravljanja takih transakcij posledično tudi ni pravice do dobitka DDV. Take so na primer izplačila odškodnin in donacije v denarju, saj zanje obstaja le plačilo, ni pa protiusluge oziroma dobave blaga ali opravljene storitve.

Po določilu ZDDV je pogoj, da je transakcija opravljena za plačilo, pomemben, saj se davčna osnova določa na podlagi prejetega plačila, vključujoč vse popuste, kasaskonte, subvencije. Če plačila ni, ni osnove za DDV in je ta enak nič.

Poleg naštetih obdavčljivih transakcij za plačilo ZDDV-1 obravnava tudi tiste, ki niso opravljene za plačilo, kot da so opravljene za plačilo. So brezplačne transakcije, opravljene za poslovni namen, kot uporaba blaga za opravljanje dejavnosti, tudi za neposlovni namen uporabe blaga ali opravljanje storitve za neposlovne namene.

Neobdavčljive transakcije, ki jih določata ZDDV-1 in P-ZDDV-1, so: stvarni vložki, zastavljene stvari in pravice, plačilo odškodnine, kot povračilo za škodo, zamenjava blaga, donacije po predpisih za humanitarne zadeve, kulturne, znanstvene, zdravstvene, socialnovarstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, verske ..., ki ne predstavljajo plačila za dobavljeno blago ali opravljeno storitev; članarine; primanjkljaj in uničenje blaga zaradi višje sile in v okviru dopustnega kala; primanjkljaji oziroma izgube, tatvine oziroma kraje. Vse našteje transakcije se štejejo, da transakcija sploh ni bila opravljena niti ne pride do prenosa pravice razpolaganja, medtem ko se pri zamenjavi blaga samo nadomesti prvotno dobavljeno blago, ki pa je že bilo obdavčeno.

2.2 Davčni zavezanci, identifikacija za DDV

Davčni zavezanec je vsaka domača ali tuja oseba (pravna ali fizična), ki kjer koli na ozemlju Slovenije neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat njenega opravljanja (Zupančič idr. 2015, 30 povz. po ZDDV-1, 1. in 2. odstavek 3. člena).

Ekonomске dejavnosti so proizvodjalna, predelovalna, trgovinska in storitvena dejavnost ter premogovniška, kmetijska in poklicna pa tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic (ZDDV-1, 2. člen).

Kot je ena izmed pglavitnih obveznosti osebe registracija ekonomske dejavnosti, ki jo opravlja, je nujna tudi (opredelitev) pridobitev ID-številke za DDV. Pomeni zavezo identificirati se za namene DDV. Poznamo različne vrste davčnih zavezancev, ki jim prinašajo različne obveznosti in pravice, saj zakon glede na vrsto dejavnosti predpisuje številne izjeme. Pri zadnjih posodobitvah DDV, ki so bile sprejete predvsem zaradi preprečevanja davčnih utaj in goljufij, je bil predpis obrnjena davčna obveznost, ki pa velja samo za področja določenih tveganih dejavnosti.

2.2.1 Zavezanci za DDV

ZDDV-1 v 5. členu jasno navaja, da se za davčnega zavezanca šteje vsaka oseba, pravna in fizična, in ne glede na to, ali je registrirana v sodnem registru; niti ni nujno, da ima taka oseba registriran sedež ali stalno poslovno enoto v RS, niti nima stalnega ali začasnega prebivališča v RS, kot so tujci, ki v RS neodvisno izvede ekonomsko dejavnost. Za davčnega zavezanca se razume tudi oseba, ki občasno opravi pridobitev novega prevoznega sredstva v RS. Zaposleni in drugi, ki opravljajo dejavnost v odvisnem razmerju, so izključeni iz kategorije davčnih zavezancev.

Če subjekt izvaja dejavnosti in transakcije, ki jih opravljajo organi oblasti, razen če bi njihova obravnava kot nezavezanci za DDV povzročila izkrivljanje konkurence, bi bilo opravljanje take dejavnosti javne osebe na podlagi določbe Direktive Sveta, ki v temelju prepoveduje tako početje, obdavčljivo. To področje je jasno podprto tudi s številnimi primeri sodb Sodišča EU. Če javni organ opravlja dejavnosti, ki izstopajo na trgu, in se izjalovi konkurenca, se mora državni organ identificirati za DDV, in sicer v deležu dejavnosti, ki opravlja po ZDDV-1 zavezujočo dejavnost.

2.2.2 Identifikacija za namene DDV

Pogoj za pridobitev identifikacijske številke (ID-številka za DDV) je opravljanje obdavčljive ekonomske dejavnosti v RS oziroma obstaja verjetnost, da bo presežena mejna vrednost opravljenega prometa, pridobitev blaga ali dobav v RS. Osebe, ki opravljajo promet blaga in

storitev na ozemlju RS, se morajo identificirati za namene DDV, tako da na FURS pravočasno podajo vlogo za dodelitev ID-številke, ta pa na podlagi ustrezne presoje izda odločbo o identifikaciji za DDV in osebo vpiše v davčni register z datumom dodelitve, če taka oseba izpolnjuje pogoje za dodelitev ID-številke za DDV.

Davčni zavezanci po skupinah, ki morajo pridobiti ID-številko na podlagi predpisanih mejnih vrednosti:

- vrednost njegovega obdavčljivega prometa v zadnjih 12 mesecih preseže (bo preseгла) prag 50.000,00 evrov;
- katastrski dohodek kmeta preseže 7.500,00 evrov v zadnjem koledarskem letu;
- pridobitelj blaga druge države članice, ki je pridobil v RS za več kot 10.000,00 evrov;
- tuji davčni zavezanec za dobave v RS preseže mejni prag vrednost 35.000,00 evrov;
- davčni zavezanci, ki opravljajo oz. prejemajo nekatere storitve iz tujine in nimajo predpisane mejne vrednosti (po 25. členu – obrnjena davčna obveznost oz. prejemnik storitve v RS naredi samoobdavčitev, poroča in izkaže FURSU DDV obračun v prek sistema eDavki);
- davčni zavezanci, čeprav njihov obdavčljiv promet v obdobju zadnjih 12 mesecev ne preseže (in ne bo preseгло) prag 50.000,00 evrov, se prostovoljno identificira (po 94. členu ZDDV-1 mora v tem primeru ostati identificiran 60 mesecev).

Vsi davčni zavezanci, razen kmetje, ki jih FURS identificira po uradni dolžnosti, imajo tudi možnost prostovoljne prijave v sistem DDV, preden presežejo prag mejne vrednosti za obvezno identificiranje. V 2. odstavku 78. člena ZDDV-1 predpisuje izjemo glede obvezne predložitve zahtevka za izdajo ID-številke, ki je vezana na višino obdavčljivega prometa 50.000,00 evrov, pri čemer zakon daje oprostitev samo davčnim zavezancem, ki pričakujejo, da ne bodo v obdobju 12 mesecev presegli prej navedenega zneska prometa. Davčni zavezanec mora pridobiti ID-številko že v mesecu, v katerem bo najverjetneje presegel mejno vrednost 50.000,00 evrov, kar izhaja tudi iz drugega odstavka 130. člena P-ZDDV-1. Tako mora davčni zavezanec, ki je presegel mejno vrednost obdavčljivega prometa, že ob nastanku obdavčljivega dogodka obračunati DDV, čeprav še nima izdane ID-številke za DDV, in posledično tudi obračuna za DDV še ne more predložiti, medtem ko obračunani DDV že mora plačati na proračunsko postavko države. Obračunane obveznosti tega vmesnega obdobja mora davčni zavezanec predložiti v prvem mogočem obračunskem obdobju po pridobitvi ID-številke ter hkrati na obračunu izkaže tudi pravico do odbitka vstopnega DDV dobave blaga ali storitve. V povezavi s takim tipom obdavčljivega dogodka in če izdani račun vsebuje vse potrebne podatke, ima tudi kupec (davčni zavezanec) pravico do odbitka vstopnega davka, čeprav jih je dobavil in zaračunal davčni zavezanec, ki še uradno ni registriran za namene DDV.

Pozorno je treba paziti na posebno ureditev za male davčne zavezance, ki je določena skladno s 94. členom ZDDV-1. Tak davčni zavezanec je posebna kategorija, saj je oproščen

obračunavanja DDV, če njegov obdavčljivi promet v obdobju zadnjih 12 mesecev ne presega (in ne bo) presegel prag 50.000,00 evrov obdavčljivega prometa. Mali davčni zavezanec ni upravičen do izkazovanja oziroma obračuna DDV na računu in hkrati tudi ne sme odbiti vstopnega DDV. Če bi bil tak DDV obračunan, ne bi bilo v skladu z ZDDV-1. Tako mora tudi prejemnik – davčni zavezanec nezakonito obračunanega DDV – na računu od nabave blaga in storitev davčnega zavezanca, ki ni identificiran za DDV, paziti, da ne odbija napačno obračunanega vstopnega DDV. Tako je vsak prejemnik računa dolžen slediti takemu malemu zavezancu oz. ga kontrolirati, da sam ne pride v nezakonito obračunani DDV.

Mali davčni zavezanec je torej oproščen obračuna DDV, ne vodi davčnih evidenc in skladno s 94. členom ZDDV-1 nima pravice do odbitka vstopnega DDV, vendar ima določene obveznosti. Mora se pravočasno identificirati za namene DDV, zato mora:

- spremljati raven obdavčljivega prometa praga 50.000,00 evrov; ob prekoračitvi mora predhodno vložiti zahtevek za pridobitev redne ID-številke za DDV;
- spremljati pridobitve blaga iz drugih držav članic EU, da ne preseže mejne vrednosti 10.000 evrov;
- pri poslovanju s tujci (osebe iz tretjih držav), da opravlja in prejema storitve iz 25. člena ZDDV-1, opraviti samoobdavčitev in plačati uvozni DDV ali pa davčno obveznost prevaliti na tujca ter te transakcije evidentirati in o njih ustrezno poročati.

2.2.3 Plačnik DDV

ZDDV-1 v 76. členu določa osebe, ki so zavezane plačati DDV. To so lahko domače ali tuje osebe (Zupančič idr. 2015, 31). Plačnike DDV v slovenski davčni proračun v osnovi ločimo na: davčne zavezance, ki opravijo obdavčljivo transakcijo na ozemlju RS, in davčne zavezance, ki so prejemniki obdavčljive transakcije na ozemlju RS (kupci blaga in storitev). Ob uvedbi obrnjene davčne obveznosti (t. i. prevalitev davčne obveznosti), ki je nastala z namenom preprečevanja davčnih utaj in lažjega nadzora, je določeno, da je plačnik DDV-prejemnik transakcije. Tako je ta zavezan narediti obdavčitev (t. i. samoobdavčitev) in hkrati naredi odbitek tega davka. Pri tristranskih poslih je plačnik davka prejemnik blaga. Plačnik je tudi pridobitelj obdavčljivega blaga znotraj EU. V 76. b-členu pa ZDDV-1 določa, da je plačnik DDV vsak davčni zavezanec, ki je solidarno odgovoren za plačilo. Plačnik je oseba, ki na računu izkaže DDV, čeprav za to ni izpolnjeval pogojev in je napačno pristopil k obdavčitvi. Ta mora plačati DDV, šele nato lahko naredi popravek.

Če je plačnik DDV davčni zavezanec in nima sedeža v RS, lahko (ali je v določenih primerih dolžen) imenuje davčnega zastopnika kot osebo, ki v njegovem imenu za njegov račun plača DDV. ZDDV-1 v 76. b-členu določa posebno varovalko, da je vsak davčni zavezanec solidarno odgovoren za plačilo DDV, če je iz »objektivnih« okoliščin izhajalo, da je vedel oziroma bi moral vedeti, da ob nakupu sodeluje pri dobavah (največkrat so to storitve), katerih namen je bil izogibanje plačilu DDV.

2.2.4 Davčna stopnja DDV

Davčna stopnja je opredeljena v Direktivi sveta 2006/112/ES, ki v členih od 96 do 99 narekuje, da splošna davčna stopnja v državah članicah EU ne sme biti manjša od 15 %, ter opredeljuje, da se lahko uporabijo ena ali dve nižji stopnji in ta ne sme biti nižja od 5 %.

ZDDV-1 v 41. členu za Slovenijo sta predpisani dve davčni stopnji – splošno 22 % in nižjo 9,5 % – in se obračuna po stopnji v trenutku obdavčljivega dogodka. Imamo predračunski davčni stopnji – splošno 18,0328 % in nižjo 8,6758 % –, ki sta predpisani s P-ZDDV-1S in jih davčni zavezanci uporabijo za izračun davčne osnove ob izdaji računov za prejeta predplačila.

Sicer je v osnovi za določitev pravilno obračunane davčne vrednosti najprej pomembna pravilna opredelitev opravljenega prometa, s tem pa določitev davčne osnove kot enote, ki je osnovna vrednost za obdavčitev in pravilno izbiro davčne stopnje.

Velja načelo obračuna DDV po splošni stopnji 22 % za vsak promet blaga in storitev ter pridobitev blaga iz drugih držav članic in uvoza blaga iz tretjih držav, razen za tiste iz priloge I k ZDDV-1 je izrecno predpisana nižja davčna stopnja ali je ta oproščen obveznosti plačila DDV po drugih davčnih določbah ZDDV-1. Skladno s 1. točko Priloge I ZDDV-1 se nižja davčna stopnja 9,5 % uporablja za dobavo hrane in pijače (razen alkoholnih pijač) za ljudi in živali, dobavo blaga s povezanimi storitvami priprave in strežbe hrane, pri čemer je hkrati treba upoštevati vse okoliščine določene transakcije v smislu presoje prevladujoče celote; pri tem je pomembno, kateri element je prevladujoč glede opravljene storitve z dobavo blaga v vsebinskem in količinskem sklopu.

Pri opredelitvi, ali se sme uporabiti nižja stopnja 9,5 %, se P-ZDDV-1 v nekaterih primerih izdelkov sklicuje na oznake kombinirane nomenklature⁶ (KN) in standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD) (Zupančič idr. 2015, 308).

Zvišanje ali znižanje davčnih stopenj je določeno in omogočeno z Zakonom o uravnoteženju javnih financ (ZUJF). Dvig obeh DDV-stopenj se je v RS zgodil že dvakrat, in sicer zaradi državnega proračunskega primanjkljaja. Splošna stopnja se v takem primeru lahko poveča največ za 3 %. Razlog za spremembo stopnje je lahko še v predpisu blaga ali storitve, ki se uvrsti v novo obdavčljivo skupino – splošno ali nižjo, zato je dolžnost davčnih zavezancev, da sledijo spremembam ZN in SKD.

Skladno s 36. členom ZDDV-1 se za davčno osnovo predstavlja dejansko prejeto plačilo za celotno opravljeno dobavo, ter ni pomembno, kdo ga opravi – ali prejemnik blaga oziroma storitve ali tretja oseba – za njegov račun. Ne velja, da je davčna osnova enak nič, če plačilo ni opravljeno.

⁶ Na katero tarifno oznako KN se P-ZDDV-1 sklicuje, je določeno v njegovem 47. členu. Ker se KN nenehno spreminja, mora temu slediti tudi P-ZDDV-1.

Davčno osnovo tako sestavlja vrednost dobavljenega blaga oz. opravljene storitve, vključujoč uvozne in druge dajatve, takse, trošarine, subvencije, vse posredne stroške, naknadne popuste, dobropise za znižanje prodajne cene in zvišanje za zamudne obresti do predpisane vrednosti.

Davčna osnova se lahko zmanjša na podlagi sodne odločbe ali po pravnomočnem sklepu prisilne poravnave ter za odškodnine za škodo, pri čemer mora davčni zavezanec popraviti že obračunani DDV. V davčno osnovo se ne vštevata DDV, ampak se DDV obračuna na določeno davčno osnovo in ni pomembno, kdo je plačnik dobavljenega blaga ali storitve.

2.2.5 Kraj obdavčitve DDV

Za kraj obdavčitev pri storitvah je pomembna opredelitev, da jo davčni zavezanec opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti in ali gre za opravljeno na ozemlju Slovenije ali v tujini. Če gre za slovenskega davčnega zavezanca in opravljeno storitev na ozemlju RS, se obračuna slovenki DDV. Če gre za slovenskega davčnega zavezanca, ki opravi storitev zunaj RS, mora obdavčitev v tuji državi obračunati sam ali pa lahko davčno obveznost na podlagi opredelitve klavzule na izdanem računu za storitev prevali na tujega prejemnika te storitve, če je taka prevalitev mogoča. Če je slovenski davčni zavezanec prejemnik storitve in je kraj obdavčitve v RS ter je po načelu 76. členu ZDDV-1 zavezan opraviti samoobdavčitev, si je dolžen obračunati DDV in ga plačati ter o tem ustrezno poročati na rekapitulacijskem poročilu za DDV. Tako je izvršitelj storitve prevailil davčno obveznost na davčnega zavezanca prejemnika storitve ter ob tem izdal ustrezen račun z navedbo obeh ID-števil in navedbo ustrezne klavzule po 76. členu. Če je slovenski davčni zavezanec prejemnik storitve in je kraj obdavčitve zunaj RS, do moral izvršitelj storitve obračunati tuji DDV, slovenki prejemnik, zavezan za DDV, pa lahko pozneje pri tej tuji državi vloži zahtevek za povračilo.

2.3 Oprostitve DDV

Oproščene transakcije niso vključene v sistem DDV in niso obdavčene z DDV. Tako tudi osebe, ki opravljajo oproščene dejavnosti, ne morejo zahtevati povračil vstopnega DDV. Dejavnosti, oproščene obračunavanja in plačevanja DDV, so: bančna, zavarovalniška, promet z nepremičninami (če so obdavčene po DPN 2 %), izobraževalne, zdravstvene storitve in dobrodelne dejavnosti pa tudi kmetijska dejavnost, med drugim so oproščene še transakcije v mejah držav članic (znotraj EU), oprostitve pri uvozu in izvozu, v povezavi z mednarodnim prevozom, v okviru diplomatskih in konzularnih transakcij, oprostitve posrednikov, donacijah in članarine itn.

Na področju oprostitve in priznanja pravice do odbitka vstopnega DDV v praksi prihaja do številnih dilem, saj si davčni organi in davčni zavezanci nasprotujejo oz. različno razlagajo pravila posamezne države in tudi Direktive DDV. Cilj skupnega sistema DDV pa je čim večje poenotenje načela davčne nevtralnosti na ravni enakosti vseh držav članic EU ter zmanjšanje

števila oprostitev. Sicer so bile oprostitve prvotno namenjene pri dobavah blaga in opravljanju storitev končnim potrošnikom oziroma osebam, ki niso davčni zavezancem in so v sistemu obdavčitev šibkejši člen, saj nimajo pravice odbitka DDV. Predvsem pa so oprostitve upravičeno smiselne za opravljanje dejavnosti z vidika socialne ugodnosti za socialno šibke. Tako naj bi bili zdravstvo, šolstvo, kultura, šport in podobno vezani na osebe javnega interesa ter zaradi predpisane oprostitve širše dostopni potrošnikom.

Načelo davčne nevtralnosti pomeni, da plačilo DDV ali oprostitev plačila DDV ne sme imeti nobenega vpliva na izkrivljanje konkurence, nad čemer EU še posebno stremi. Sploh pa oprostitve kot take ne smejo vplivati na izkrivljanje konkurence, zato so te pod ostrim drobnogledom (nadzorom) davčnih organov in Sodišča EU, ki spremlja države članice, da se dosledno držijo načela nevtralnosti. Sicer pa Sodišče EU pravi, da je treba oprostitve razlagati ozko, vendar ne toliko, da bi jim s tem vzeli učinek.

2.3.1 Vrste oprostitev DDV

V tem poglavju bomo opisali več vrst oprostitev od plačila DDV, ki so sprejete v ZDDV-1 na podlagi Direktiva o DDV. Natančneje jih razlaga P-ZDDV-1.

Oprostitve DDV se v grobem delijo na:

- prave oprostitve, pri katerih davčnim zavezancem pripada pravica odbijati vstopni DDV;
- neprave oprostitve, pri katerih davčni zavezanci nimajo pravice odbijati vstopni DDV.

Med prave oprostitve se uvrščajo:

- izvoz blaga in z njim povezane storitve;
- dobave blaga - v druge države članice EU;
- finančne transakcije - opravljene v tretjo državo.

Med neprave oprostitve se uvrščajo:

- oproščene dejavnosti v javnem interesu, izvajajo jih osebe javnega prava (po 42. členu ZZDV-1);
- oproščene dejavnosti v javnem interesu, izvajajo jih osebe, ki niso osebe javne službe (po 43. členu ZZDV-1);
- druge oproščene dejavnosti.

Pri pravih oprostitvah velja načelo obdavčitve po namembnem kraju, torej so dobave blaga in določene povezane storitve z dobavo obdavčene na kraju potrošnje, torej v državi prejemnika, po njihovih zakonodaji in predpisih. Zato si davčni zavezanec – slovenski dobavitelj z ID-številko za DDV, ki proda blago kupcu v drugo državo članico EU – vstopni DDV lahko odbije, saj je blago zapustilo ozemlje RS z navedbo oprostitve na računu, da prevali davčno obveznost na kupca. Na računu mora napisati ID-številko tujega kupca in klavzulo z navedbo,

da je dobava blaga oproščena DDV. Pri navedbi klavzule se lahko sklicuje na določbe ZDDV-1 ali Direktive DDV.

Med prave oprostitve spadajo, ki jih določa ZDDV-1:

- transakcije znotraj EU: sem sodijo oprostitve v povezavi z dobavami in s pridobitvami blaga med državami članicami (znotraj EU) ter oprostitve za povezane prevozne storitve (46.–49. člen ZDDV-1);
- oprostitve uvoza (50., 51. in 53. člen ZDDV-1);
- oprostitve izvoza (52.–73. člen ZDDV-1);
- oprostitve v povezavi z mednarodnim prevozom;
- vezano na transakcije diplomatskih in konzularnih odnosov, Nato, dobava zlata centralnim bankam, saj obravnavajo izvoz v smislu »država v državi«;
- oprostitve za storitve posrednikov;
- oprostitve, povezane z mednarodnim poslovanjem, kot so blagovne dobave in storitve v carinskem postopku ali v davčnih skladiščih (ZDDV-1).

Pomembno je poudariti, da za terminom oprostitve znotraj EU ne velja za dobave blaga davčnim zavezancem, ki niso identificirani za namene DDV. Pri takih dobavah mora dobavitelj blaga obračunati DDV države, v kateri ima sedež. Pomemben je status subjektov med trgovanjem različnih držav članic EU. Če davčni zavezanci (gospodarski subjekt, ki opravlja ekonomsko dejavnost) niso identificirani za namene DDV, zanje velja zahteva posebne identifikacije za namene DDV in se tako lahko uporabi prava oprostitvev. Za osebe, ki niso davčni zavezanci, ampak so končni potrošniki, to ne velja. Ko gre za kupca iz tretje države, ne glede na njegov status ID-zavezanosti k DDV, prava oprostitvev velja samodejno.

2.3.2 Vrste oproščene dejavnosti

Razlika med pravimi in nepravimi oprostitvami je v razlogu nastanka. Prave oprostitve se načelno tičejo obdavčitve po namembnem kraju, da se dobava blaga ali storitve obdavčuje v kraju (državi) potrošnje. Pri teh je značilno, da so njihove transakcije v tesni povezavi z dobavami znotraj EU, uvozom, izvozom, mednarodnimi prevoznimi storitvami in ostale transakcij obravnave kot oprostitve izvoza za diplomatske in konzularne zadeve, Nata in dobave zlata centralnim bankam ter oprostitve za transakcije v mednarodnem trgovanju za dobave blaga in storitev v carinskem postopku ter v povezavi z dobavami v davčnih skladiščih. Gre torej za transakcije, ki niso lokalne narave, ampak predvsem mednarodne; te vrste oprostitve so plod mednarodnega davčnega prava.

Oproščene dejavnosti v javnem interesu so opredeljene v 42. členu ZDDV-1 in so povzete po 132. in 134. členu Direktive o DDV, točneje pa razložene v P-ZDDV-1. Te transakcije izvajajo z zakonom določene osebe javne uprave; na podlagi 43. člena ZDDV-1 so tudi oproščene DDV-dejavnosti v javnem interesu, ki jih izvajajo subjekti, ki niso osebe javnega

prava in ki jim ZDDV-1 v 43. členu narekuje dodatne pogoje, in sicer: njihov cilj ne sme biti doseganje dobička oziroma ga morajo uporabiti za bodoče opravljanje ali izboljšave storitev. Te subjekte upravljajo prostovoljci, ki ne smejo biti v nobenem primeru udeleženi v rezultat teh dejavnosti, ter zaračunavajo cene, ki so jih potrdili pristojni organi, da ne izkrivljajo konkurence, sicer bi davčne zavezance, ki obračunavajo DDV, postavljali v slabši položaj. Ti subjekti morajo delovati v javnem interesu le s prigrasitvijo FURSU, kot je npr. pridobitev koncesije pri zdravstveni dejavnosti. Pri omenjenih transakcijah pravih oprostitev je treba upoštevati, da če so te opravljene kupcu v drugo državo članico in ta ni identificiran za DDV, so te obdavčene v državi, v kateri ima sedež dobavitelj blaga. Pri davčnih zavezancih, ki opravljajo ekonomsko dejavnost, pa se zahteva posebna davčna številka za namene DDV in se uporabi prava oprostitev, razen ko je kupec končni potrošnik in ni davčni zavezanec. Pri kupcu subjektu iz tretje države se prava oprostitev uporabi samodejno in ni pomembno, ali je identificiran za namene DDV.

Dejavnosti, oproščene DDV po 42. členu ZDDV-1, so navedene v 17. točkah in jih opravljajo javni zavodi, lahko pa tudi osebe na podlagi podelitve koncesije ali organizacije, ki se po predpisih štejejo za dobrodelne (povzemamo samo bistveno najobširnejše), tj.:

- zdravstvena (bolnišnična in zunajbolnišnična oskrba in povezane dejavnosti);
- storitve zdravstvene oskrbe;
- oskrba s krvjo in krvnimi pripravki, z materinim mlekom in s človeškimi organi za presajanje;
- oskrba zobnih tehnikov in zobna protetika;
- socialnovarstvene storitve, storitve varstva otrok in izobraževanja;
- storitve neodvisnih skupin oseb;
- šport in športna vzgoja ter neposredno povezane storitve;
- zasebno poučevanje oseb, ki izpolnjuje predpisane pogoje poučevanja in se nanašajo na šolsko izobraževanje;
- kulturne storitve;
- zagotavljanje osebja in storitve nepridobitnih organizacij, kot so: verska skupnost ali filozofska, politična združenja, sindikalne, rodoljubne, humanitarne ali državljanko ciljno naravnane;
- druge, kot so dobave blaga in storitev z namenom zbiranja denarnih sredstev; reševalni prevozi;
- univerzalne poštno storitve in RTV-prispevek.

Pri oprostitev iz 1. točke 1. odstavka 42. člena ZDDV-1 ter iz prve in druge alineje prejšnjega odstavka slovenski zakon vsebuje določbo, po kateri so te oproščene, ki jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali osebe s koncesijo. P-ZDDV-1 v 6. členu pojasnjuje, da se med bolnišnično in zunajbolnišnično oskrbo ter z njo neposredno povezane dejavnosti uvrščajo:

- bolnišnična zdravstvena dejavnost (pod šifro 86.1);

- zunajbolnišnična zdravstvena dejavnost (pod šifro 86.2);
- zobozdravstvena dejavnost (pod šifro 86.23) (Prezelj 2017a, 12).

Za vse tri dejavnosti iz zgornjih alinej ZDDV-1 določa, da se lahko opravljajo v zdravstvenih domovih, prostorih podjetij, zasebnih ordinacijah, v ustanovah socialnega varstva, pri zobozdravstvenih dejavnostih pa lahko tudi v zobnih ambulantah šol, podjetij, ustanov itn. (Prezelj 2017a, 12).

Po določbi 2. točke 1. odstavka 42. člena ZDDV-1 med oprostitev spada zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo kot samostojne zdravstvene dejavnosti. Direktiva o DDV in Sodišče EU pojma bolnišnične zdravstvene in zunajbolnišnične oskrbe posebej ne definira, zato se terminologija po ZDDV-1 nekoliko razlikuje in prihaja do zapletov pri oprostitvah teh dejavnosti. Med drugim so po Direktivi zdravstvene storitve, ki se opravljajo z namenom varovanja zdravja oseb, vključno z ohranjanjem zdravja ali zdravljenjem, oproščene davka (Prezelj 2017a, 13).

Dobave blaga in storitve so oproščene DDV, razen če so te nujna transakcija v zadevi z oproščeno dejavnostjo in jih ni mogoče opraviti brez te dobave in bi ta neposredno konkuriral transakcijam davčnih zavezancev, ki DDV obračunavajo. Za te subjekte tudi velja, da če presežejo prag mejne vrednosti 50.000,00 evrov in ker opravljajo oproščeno dejavnost, se niso dolžni identificirati za namene DDV, saj se v to vrednost ne všteva vrednost oproščenih transakcij. Posebna pozornost je spet opozoriti na male davčne zavezance, saj se jim ni treba identificirati za namene DDV do mejne vrednosti, ki je 50.000,00 evrov ali manj. Zato imajo obveznost spremljati prag obdavčljive dejavnosti, da lahko pravočasno vložijo zahtevek za identifikacijo, kakor narekuje ZDDV-1. V določenih primerih, ko ima mali davčni zavezanec pridobitve blaga iz drugih držav članic EU, je prag mejne vrednosti 10.000,00 evrov; spremljati mora promet ob opravljanju in prejemanju storitev, ki jih zajema 25. člen ZDDV-1. Pri poslovanju s tujci (iz tretjih držav) mora mali davčni zavezanec narediti samoobdavčitev ali davčno breme prevaliti na tujca. Take transakcije mora evidentirati ter o njih poročati na predpisan način in predpisanih obrazcih.

Zavezanci, ki opravljajo oproščeno dejavnost, morajo izdajati račune skladno z 82. in s 83. členom ZDDV-1, če so identificirani za namene DDV, mali davčni zavezanci pa skladno s 141. členom P-ZDDV-1. Na računu morajo identificirani zavezanci obvezno navesti klavzulo »Oproščeno DDV«. Mali davčni zavezanci te klavzule ne morejo navesti, navedejo pa, da niso identificirani za namene DDV.

Osebe iz 42. in 43. člena ZDDV-1 se morajo identificirati za namene DDV, saj ZDDV-1 v osnovi narekuje, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Iz te definicije ZDDV-1 torej izhaja, da obveznost identifikacije narekuje vsem tipom subjektov,

tudi za oproščene dejavnosti, kot take tudi za osebe javnega prava in prostovoljne združbe, ki delujejo v okviru oproščenih dejavnosti.

Članarina je z vidika DDV obravnavana na tri različne načine, odvisno od tega, čemu je namenjena. Lahko je neobdavčljiva, torej zunaj sistema DDV, kadar ne pomeni plačila za neko blago ali storitev. Če člani v zameno za plačilo članarine dobijo blago ali storitve, je članarina ali njen del predmet DDV. To pomeni, da je treba obračunati DDV, razen če je namenjena tisti dobavi, ki je tega davka oproščena. To velja, če je oseba (na primer društvo), ki pobira članarino, identificirana za DDV. Če še ni identificirana, pa je delitev članarine na neobdavčljivi in oproščeni del prav tako pomembna, saj na podlagi te delitve davčni zavezanec spremlja vrednost svojega obdavčljivega prometa, opredeljenega v 94. členu ZDDV-1, in če ta v zadnjih 12 mesecih preseže 50.000,00 evrov, mora FURSU predložiti vlogo za identifikacijo (Zupančič idr. 2015, 273). Enako velja za donacije, pri katerih gre za dana sredstva v obliki gotovine ali nakazila in ni protiusluge v smislu dobave blaga ali storitve, zato kot taka ni predmet DDV. Pozorni moramo biti, da pri donaciji resnično ne gre za kateri drug namen, ki bi bil lahko predmet obdavčitve. Ni nujno, da so donacije dane samo določenim organizacijam. Podobne, vendar DDV-obdavčljive narave pa so sponzorsko dana sredstva, saj gre v tem primeru za protiuslugo oglaševanja, kar se razume, da gre za opravljeno storitev.

Druge oproščene dejavnosti so oprostitve po 44. členu ZDDV-1. Tudi te spadajo med neprave oprostitve in njihovi izvajalci nimajo pravice odbijati vstopni DDV. Izjeme so le finančne in zavarovalne storitve, če je prejemnik teh storitev oseba, ki nima sedeža v EU (ZDDV-1, 44. člen, povz. po Direktiva Sveta 2006/112, 135. in 156. člen).

Dejavnosti, oproščene DDV po 44. členu ZDDV-1, navedene v 9 točkah in jih opravljajo osebe zasebnega sektorja, so:

- zavarovalne (pozavarovalne) transakcije ter z njimi povezane storitve;
- najem (zakup in tudi lizing) nepremičnin, razen najema v turistične namene, dajanja garaž in parkirišč v najem, oddajanje trajno nameščene opreme in strojev (tudi sefov);
- dobave blaga, ki se uporabljajo za namene oproščenih dejavnosti po 42. členu ZDDV-1 in 44. členu ZDDV-1, če davčni zavezanec nima pravice odbijati vstopni DDV za tako blago, ali skladno s 66. členom ZDDV-1;
- finančne transakcije (dajanje kreditov, izdajanje bančnih in kreditnih garancij, transakcije v povezavi z depoziti, valutne in gotovinske transakcije, hramba in investicijsko svetovanje itn.);
- dobava kolkov in podobnih znamk ter poštna in druge podobne storitve;
- igre na srečo;
- dobave objektov (in delov objektov) in zemljišč na katerih se nahajajo objekti, razen če je dobava opravljena, preden so objekti (deli objektov) prvič vseljeni oziroma uporabljeni ali preden potečeta 2 leti od začetka prave uporabe (od prve vselitve);

- dobava zemljišč, razen stavbnih;
- dobava zlata Banki Slovenije (ZDDV-1, 44. člen).

Zavarovalne storitve niso posebej urejene niti v ZDDV-1 niti v Direktivi o DDV, je pa Sodišče EU v sodbi C-242/08 (Swiss RE)⁷ poudarilo, da naj se ta pojem za namene kraja obdavčitve in namene oprostitve DDV ne bi razlagal različno. Sodna praksa Sodišča EU na tem področju močno vpliva na tolmačenja pristojnih organov (Zupančič idr. 2015, 278).

Pojem zavarovalne storitve pomeni, da zavarovanje dodeli zavezanec, ki sam ni zavarovatelj, a v okviru kolektivnega zavarovanja svojim strankam zagotovi kritje tveganj s storitvami zavarovatelja in ta prevzame odgovornost za zavarovalno tveganje.

Direktiva o DDV v povezavi z oprostitvami državam članicam EU daje prosto izbiro, da lahko določene dobave blaga ali storitev obdavčijo z DDV, kar pogosto velja pri nekaterih finančnih poslih, dobavah objektov in delov objektov, dobavah zemljišč, ki niso stavbna, ter pri storitvah najema nepremičnin. RS je pri transakcijah, ki so povezane z nepremičninami s 45. členom ZDDV-1, določila, da v kolikor stranki nepremičnine želita transakcijo prodaje ali najema izvesti z DDV, morata to predhodno priglasiti FURSU, in sicer ob tem, da mora kupec ali najemnik izpolnjevati dva pogoja: biti mora identificiran za DDV namene in imeti pravico odbijati vstopni DDV v celoti.

Identifikacija oseb iz 44. člena ZDDV-1 in druge obveznosti, ki jih želimo poudariti v tem sklopu, so specifična in se le redkokdó poslužuje tega načina vodenja oz. izračunavanja deleža obdavčljive dejavnosti. Taka opredelitev zavezanca terja veliko ločevanja in spremljanja poslovanja samo zaradi deleža, ki ga želijo uveljaviti pri odbitku vstopnega DDV. Tak način je priporočljiv predvsem za večje organizacije, saj se tega DDV lahko kar zajetno nabere.

Davčni zavezanec, ki poleg oproščene dejavnosti opravlja še obdavčljivo, mora dosledno ločevati dejavnosti, saj ima pravico odbijati vstopni DDV samo za delež obdavčljive dejavnosti. Tak davčni zavezanec mora v svojem internem aktu te dejavnosti opredeliti in izračunati njihove odbitne deleže, ter zapisati način obračunavanja.

Glede oprostitvev obračunavanja DDV obstajajo *posebne ureditve*, kot določa 94. člen ZDDV-1:

- oproščeno obračunavanja DDV pri davčnem zavezancu, ki zadnjih 12 mesecev ni presegel (in ne bo) presegel znesek 50.000,00 evrov; kot tak nima pravice odbijati DDV skladno s 63. členom ZDDV in ga ne navaja na izdanem računu;
- oproščene so dobave blaga (storitev) v povezavi kmetijskih dejavnosti in gozdarstva, kamor se pod določenimi pogoji šteje eden izmed članov kmečkega gospodinjstva za

⁷ Sodišče EU. 2009. Sodba sodišča EU v zadevi C-242/08.

zavezanca za dohodnino od dohodka iz kmetijske in gozdarske dejavnosti; kot tak nima pravice odbijati DDV skladno s 63. členom ZDDV-1 in ga ne navaja na izdanem računu.

Ne glede na navedbo iz 94. člena ZDDV-1 pa se te osebe lahko prostovoljno vključijo za obdavčitev DDV skladno z ZDDV-1. Tako izbiro mora davčni zavezanec priglasiti vnaprej, in sicer FURSU v elektronski obliki, ter ostati zavezan najmanj 60 mesecev.

Oprostitve DDV pri uvozu blaga, ki deloma sledijo carinskim oprostitvam, določata še 50. in 51. člen ZDDV-1, povzeto iz 143. in 144. člena Direktive o DDV. Uvozniki vpišejo vrednost uvoženega blaga, od katerega carina ni obračunala DDV iz uvozne listine (EUL), in o tej vrednosti poroča na obrazcu DDV-O.

2.3.3 Račun v sistemu DDV

Vsaka država svojim gospodarskim subjektom narekuje obveznost izdajanja računov za dobavljeno blago in opravljene storitve. V RS poleg ZDDV-1 obveznost in vsebino določata še Zakon o gospodarskih družbah (ZGD; Uradni list RS, št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17) in Zakon o varstvu potrošnikov (ZVPot)⁸ ter v povezavi z navajanjem davčne številke na računu tudi Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2).⁹

Za račun se razume vsak dokument v papirni ali elektronski obliki, ki izpolnjuje pogoje iz od 80. a- do 84. a- člena ZDDV-1. Prejemnik računa se mora z izdajo oziroma uporabo elektronskega računa strinjati. Elektronski račun mora zagotavljati pristnost in izvor identitete izdajatelja računa z elektronskim izmenjavanjem podatkov, naprednim elektronskim podpisovanjem ali z drugo tehnologijo oz. s postopkom. Pristnost knjigovodske listine, kamor spada tudi račun, zahteva tudi slovenski računovodski standard 21 (SRS 21). Za račun se šteje tudi vsaka predhodno dokumentirana listina, ki se nanaša na opravljeno transakcijo ali še neopravljeno transakcijo, če gre za predplačilo za dogovorjeno dobavo blaga ali opravljeno storitev na ozemlju RS. Račun lahko izda kupec (naročnik) blaga, ki mu ga je davčni zavezanec dobavil, le če se je o tem predhodno dogovoril s prodajalcem. Dogovoriti se morata še o načinu prejema vsakega računa od davčnega zavezanca dobavitelja. Kupec blaga mora na računu navesti, da izdaja račun v imenu in za račun dobavitelja blaga (ZDDV-1, 80. b-člen). Računa ni treba izdati za opravljene storitve, če je kupec pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, in tudi ne za storitve, ki jih je opravil davčnemu zavezancu v drugi državi članici, te pa so oproščene v tej državi (ZDDV-1, 80. b- člen). Za več dobav istemu kupcu se lahko izda skupni račun, če te nastanejo v istem obračunskem obdobju.

⁸ Zakon o varstvu potrošnikov (ZVPot; Uradni list RS, št. 98/04 – UPB, 114/06 – ZUE, 126/07, 86/09, 78/11, 38/14, 19/15, 55/17 – ZkoIT in 31/18).

⁹ Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2; Uradni list RS, št. 13/11 – UPB, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 60/17 in 13/18 – ZJF-H).

Račun je obvezen tudi za vsak promet blaga in storitev, opravljenih za plačilo ob uporabi blaga za zasebne namene ali zasebne namene zaposlenih, če je davčni zavezanec za to blago koristil pravico celotnega (ali delnega) odbitka DDV, razen za dajanje poslovnih vzorcev potencialnim kupcem ter dajanje daril manjših vrednosti (do vrednosti 20,00 evrov) v okviru opravljanja dejavnosti.

Računa ni treba izdati za: promet kmetijskih in gozdarskih pridelkov in storitev, ki jih kmetje (davčni zavezanci iz 94. člena ZDDV-1) prodajajo neposredno končnim potrošnikom na domu, na premičnih stojnicah, na tržnicah; vozovnice, karte (žetonov) v potniškem prometu (vlaki, avtobusi, železnice); prodajo srečk pri igrah na srečo in drugih prodajah male potrošnje.

Vsebina računa oziroma obvezni podatki na računu so določeni z 82. členom ZDDV-1; ti so: datum izdaje računa, zaporedna številka računa (omogoča identifikacijo); ID-številka dobavitelja; ID-številka kupca; ime in naslov dobavitelja in kupca; količina in vrsta blaga ali obseg in vrsta opravljene storitve; datum opravljene dobave ali storitve ali datum opravljenega predplačila; davčna osnova (vključno s ceno na enoto brez DDV, popust); stopnja in vrednost DDV, razen ko gre za posebno ureditev, ko ZDDV-1 ta podatek izključuje; navedba »Samofakturiranje«, če račun izda kupec v imenu in za račun davčnega zavezanca dobavitelja; če je plačnik DDV kupec (naročnik) storitve, navedba »Obrnjena davčna obveznost« itn. (Zupančič idr. 2015, 362).

Zavezanci lahko izdajo poenostavljene račune. Ti imajo bistveno manj obvezujočih elementov, in sicer: datum izdaje računa, zaporedno številko računa, ime in naslov davčnega zavezanca in ID-številko izdajatelja računa, količino in vrsto blaga (storitve), vrednost DDV, in potrebne podatke za njegov izračun, jasno in nedvoumno navedbo o prvotnem računu in podrobnostih, ki so spremenjene, če je račun dokument, ki spreminja prvotno izdani račun (Zupančič idr. 2015, 369). Tudi pri poenostavljenih računih je potrebna navedba klavzule, če gre za obrnjeno davčno obveznost, pri oprostivah je treba navesti določbo Direktive ali za slovenske zavezance navesti člen ZDDV-1 ali drugo sklic, ki kaže na podlago za oprostitev DDV.

Vrste računov torej delimo glede na vsebino računa: račun po 82. členu ZDDV-1 in poenostavljeni račun po 83. členu ZDDV-1. Razlikujeta se glede na tip subjekta, ki se mu zaračuna dobavljeno blago ali opravljeno storitev. Poenostavljeni račun se izdajajo samo za dobave (tudi za prejeta predplačila) blaga in storitve v vrednosti brez DDV, ki ni višja od 100,00 evrov, ter so opravljene na ozemlju RS in so zaračunane drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni zavezanka. Enako velja za na ozemlju RS opravljene dobave končnim potrošnikom in popravljanje prvotno izdanih računov. Poenostavljeni račun pa ni dovoljen za dobave blaga in storitve, opravljene v drugo drago članico EU, v kateri je treba plačati DDV in je plačnik DDV prejemnik blaga oziroma storitev.

Račune lahko ločimo še glede na vrsto transakcij, ki so: skupni račun; račun za zaporedne oziroma postopne dobave; račun za predplačilo; račun, ki ga izda prejemnik blaga oziroma storitve; interna listina kot račun; račun za prodana prevozna sredstva. P-ZDDV-1 za določene vrste računa predpisuje še druge dodatne obvezne elemente na računu.

Za namene obračuna DDV je zelo pomembna navedba datuma opravljene storitve. Pri opravljanju storitve je pomembna dokazljivost obstoja v smislu, da ne gre za fiktivne račune, na kar je FURS še posebej pozoren. Za dokaz se šteje dogovor v pisni obliki: pogodba, naročilnica, elektronski dokaz o dogovarjanju itn.

Davčni zavezanci morajo zagotoviti hrambo izdanih in prejetih računov, če se tičejo dobav na ozemlju RS in jih prejme davčni zavezanec s sedežem v RS. Račune je treba hraniti v izvorni obliki ali na mikrofilmu 10 let po poteku leta, na katero se nanašajo. Za račune, vezane na nepremičnine, je predpisana hramba 20 let.

3 OBDAVČITEV NEPREMIČNIN Z DDV IN S POVEZANIMI DAVKI

Nepremičnina je dolgoročno sredstvo, še bolj pa kot trajno potrošno blago. V današnjem času je treba obdavčiti sedanjo rabo trajnih potrošnih dobrin. Ta pristop narašča z znatnimi upravnimi in praktičnimi težavami. Isto premoženje (nepremičnina) se lahko proda večkrat, vsaka nadaljnja prodaja pa je lahko višja, kar odraža tržno apreciacijo. Zaradi tega se lahko nepremičnina v času lastniške uporabe delno porabi ali pridobi na vrednosti. Nepremičnine je mogoče prodati ali dati v zakup, posedovati za naložbe ali uporabo, namenjene za komercialno uporabo ali kot stanovanjske nepremičnine ali imajo dvojni namen. Obstaja več možnih kombinacij obravnave zakupljenih ali prodanih komercialnih in stanovanjskih nepremičnin. Vsako nepremičnino (celo lastniško stanovanje) je mogoče obdavčiti, izvzeti ali neobdavčiti. Obstaja kombinacija teh pristopov za različne vrste nepremičnin, kot so obdavčenje komercialnih nepremičnin in oprostitev stanovanjske nepremičnine, najete, prodane ali obdavčene so nove in izvzete že uporabljene stanovanjske nepremičnine. V nekaterih državah gradnja večstanovanjske stavbe namenjene za najem ali trenutno ali prihodnjo prodajo posameznih enot otežuje posledice transakcij, ki vključujejo tako nepremičnino, zlasti, če, kot v Avstraliji, so prodaja novih stanovanjskih enot obdavčljive ter prodaja rabljenih stanovanjskih enot so davka oproščene (Schenk in Oldman 2007, 409).

Pri prometu z nepremičninami se srečujemo z naslednjimi davki ali več davki hkrati, kar se ureja s postopkom odmere z Zakonom o davčnem postopku, in sicer:

- z davkom na promet nepremičnin (ZDPN-1) oziroma z davkom na dodano vrednost (ZDDV), ko gre za odplačen prenos nepremičnin;
- z davkom od dobička iz kapitala (ZDoh-2), če fizična oseba proda nepremičnino pred potekom treh let od njene pridobitve, če je to nepremičnino pridobila po 1. 1. 2002;
- z davkom na dediščino in darila, kadar gre za neodplačen prenos nepremičnine fizičnim osebam po Zakonu o davkih občanov;
- z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).

Davčna osnova nepremičnin je prodajna cena nepremičnine (celotno plačilo, ki ga prejme prodajalec) ali ocenjena posamična tržna vrednost nepremičnine, ki jo opravi ustrezno usposobljen cenilec.

Pomembni predpisi na področju nepremičnin so še: Zakon o gradnji objektov (ZGO), Stvarnopravni zakonik (SPZ), Obligacijski zakonik (OZ), Zakon o varstvu kupcev stanovanj in enostanovanjskih stavb (ZVKSES), Slovenki računovodski standardi (SRS 2016) in navsezadnje tudi mnenja FURSA in sodna praksa ter sodna praksa sodišča EU. Tu je smiselno omeniti Pravilnik o izvajanju ZDDV-1 (P-ZDDV-1), ki stavbno zemljišče iz ZDDV-1 natančneje opredeljuje, itn.

Ob prodajne vrednosti nepremičnin, ki jih prodaja davčni zavezanec, ta mora obračunati DDV po določenih zakonodaje o DDV, je v nekaterih primerih treba obračunati DDV, v drugih pa je

odmerjen davek na promet nepremičnin. Za prenos nepremičnin po ZDPN se ne šteje prenos od katerega je bil obračunana DDV. Najprej je potrebno ugotoviti, ali gre v posameznem primeru prodaje nepremičnine obračunati DDV ali pa je ta oproščena DDV in bo zaradi tega odmerjen DPN (Drobež Tomšič 2012).

Za storitve v povezavi z nepremičninami je pomemben 27. člen ZDDV-1, ki opredeljuje kraj opravljanja storitve pri nepremičninah, ki vključuje povezane storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, hotelske nastanitve ter podobne, kot so: počitniški domovi, kampi ali prostori, namenjeni kampiranju, ter dodeljevanje pravic souporabe nepremičnin in storitev priprave gradbenih del (arhitektov, zagotavljanje nadzora) na kraju, na katerem nepremičnina stoji (ZDDV-1, 25. člen). Če se nepremičnina ne nahaja na ozemlju RS, je obdavčena s stopnjo in po zakonodaji države, v kateri se ta nepremičnina nahaja. Obravnava storitev, povezanih z nepremičninami, je opredeljena z Izvedbeno uredbo EU, Uradni list EU, št. 282/2011, in se uporablja od 1. januarja 2017. Ta opredeljuje številne primere storitev v neposredni povezavi z nepremičnino.

Kadar je prodajalec zavezanec za DDV, je z DDV obdavčena prodaja nezazidljivega stavbnega zemljišča; prodaja ali oddajanje stavbne pravice in s tem neposredno povezane storitve vedno obdavčene po stopnji 22 %, če je tudi kupec davčni zavezanec. Obdavčena je tudi prodaja novih nepremičnin. Za novo nepremičnino se predvideva, da še ni poteklo obdobje dveh let od prve vsetitve ali prve uporabe.

P-ZDDV-1 v 54. členu natančneje ureja storitve gradnje, obnove in popravil iz stavb, ki so del socialne politike; storitve uvrščene pod šifro F/GRADBENIŠTVO SKD. Če so stanovanja ali stanovanjske stavbe za posebne namene sestavni del poslovnih stavb ali stanovanj, od katerih se skladno z 11. točko Priloge I k ZDDV-1 nižja stopnja DDV ne uporablja, se ta uporabi v pripadajočem deležu (P-ZDDV-1, 54. člen).

3.1 Davčna stopnja obdavčitev nepremičnin

Pri nepremičninah ločimo različne stopnje DDV, in sicer glede na to, ali gre za dobavo, gradnjo, obnovo ali za popravilo nepremičnin.

Stopnja DDV pri *dobavi in gradnji nepremičnin* se razlikuje od vrste (tipa) nepremičnine; te so obdavčene z DDV po stopnji:

- nestanovanjski objekti 22 %;
- stanovanjski objekti, ki niso namenjeni za trajno prebivanje, 22 %;
- stanovanjski objekti, namenjeni za trajno prebivanje, ti pa se delijo na:
 - stanovanjske stavbe za posebne namene 9,5 %,
 - socialna stanovanja z omejitvijo 9,5 % (do 120 m² v večstanovanjski stavbi in 250 m² v enostanovanjski stavbi), če se zaračuna neposredno investitorju,

- zasebna stanovanja 22 % (nad 120 m² v večstanovanjski stavbi in nad 250 m² v enostanovanjski stavbi) (Zupančič idr. 2015, 452).

Stopnja DDV pri *obnovi in popravilu nepremičnin* se razlikuje od vrste (tipa) nepremičnine; te so obdavčene z DDV po stopnji:

- nestanovanjski objekti 22 %;
- stanovanjski objekti, ki niso namenjeni za trajno prebivanje, 22 %;
- stanovanjski objekti, namenjeni za trajno prebivanje, ki se delijo na:
 - stanovanjske stavbe za posebne namene 9,5 %,
 - socialna stanovanja z omejitvijo 9,5 % (do 120 m² v večstanovanjski stavbi in 250 m² v enostanovanjski stavbi), če se zaračuna neposredno investitorju,
 - zasebna stanovanja 9,5 % (nad 120 m² v večstanovanjski stavbi in nad 250 m² v enostanovanjski stavbi), če se zaračuna neposredno investitorju; pri tem tipu zasebnih stanovanj gre še upoštevati vpliv vrednosti dobave vgrajenega materiala, ki ne sme presežati 50 % vrednosti storitve za obnovo ali popravilo; če preseže 50 % vrednosti, se za popravila in obnovo za tak tip nepremičnine obračuna 22-odstotna stopnja DDV (Zupančič idr. 2015, 452).

Nižja stopnja – 9,5 % – je določena v 11. in 11. a-točki priloge I k ZDDV-1 za dobavo, gradnjo in obnovo in popravila socialnih stanovanj ter zasebnih stanovanj, razen če vrednost vgrajenega materiala presega 50 % vrednosti storitve. Od gradnje in dobave zasebnih stanovanj se DDV obračuna po stopnji 22 %.

Pri opredelitvi pravilne davčne stopnje za nepremičnine je treba opozoriti še na posebnosti, ki se nanašajo na trajno prebivanje, ali gre za stanovanjsko stavbo za posebne namene, poslovno-stanovanjski objekt, ali se račun izda neposredno investitorju, pomembna je tudi določitev uporabne površine, pri čemer ZDDV-1 pozna več omejitev. Za namene obdavčitve in knjigovodstva je treba natančno opredeliti dele poslovno-stanovanjskih objektov ali drugih in izračunati ključ oziroma delež na osnovi kvadrature posameznega dela. Po določitvi tega se te deleže opredeli v aktu ali sklepu družbe, saj je ta podlaga za poslovni del pri pridobitni dejavnosti in nadaljnje vrednotenje pri obračunu amortizacije ter za druge obračunske zadeve bilančnih vrednosti.

3.2 Oproščeni promet

Promet z nepremičninami, ki je oproščen DDV, se obračuna z DPN skladno s 4. členom ZDPN-2 po stopnji 2 %, razen najema oziroma zakupa nepremičnin. Davčna osnova za obračun DPN je od leta 2016 naprej prodajna vrednost nepremičnine oziroma za namene FURSA je primerno uporabiti vrednost cenitve, opravljene na podlagi strokovno usposobljenega cenilca; v RS je primeren Slovenski inštitut za revizijo.

Posebna kategorija je *najem oziroma zakup nepremičnin*, ki je opredeljena po 73. členu P-ZZDV-1 in je oproščena plačila DDV.

Kot smo že poudarili v poglavju o oprostitvi, je z ZDDV-1 v 2. točki 44. člena tega zakona urejena oprostitev za:

- najem (zakup in lizing) nepremičnin, razen:
 - hotelskih nastanitev in podobnih zmogljivosti, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih, kampih ali drugih v prostorih namenjenih kampiranju;
 - oddajanju v najem garaž in parkirišč za vozila;
 - dajanju v najem trajno nameščene opreme in strojev;
 - oddajanje sefov;
- dobava starih objektov ali delov objektov in zemljišč (po 7. točki ZDDV-1), na katerih so objekti postavljeni, razen če je dobava opravljena, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni (uporabljeni), preden iztekom dveh let od začetka prve uporabe (prve vselitve);
- dobava zemljišč (v 8. točki ZDDV-1), razen stavbnih zemljišč.

Vse omenjene transakcije z nepremičninami, razen najema oziroma zakupa nepremičnin, so obdavčene po ZDPN-2. Druge so torej oproščene plačila DDV in spadajo med nepravne oprostitve, te pa davčnim zavezancem ne dajejo pravice do odbitka DDV.

ZDDV-1 v 45. členu ureja tudi tako imenovano opcijsko oprostitev, in sicer za najem nepremičnine, ki je lahko obdavčen na podlagi dane izjave. Taka izjava je v obdobju uporabe dobila svoj termin »izjava po 45. členu ZDDV-1«, ki jo v svojem interesu podata oba – najemnik in najemodajalec – pred prvim prometom najemnega razmerja oziroma najbolje kar ob podpisu pogodbe. Ta se poda elektronsko prek sistema e-Davki FURSU najpozneje do zadnjega dne v mesecu, ki sledi mesecu prometa. Tako izjavo lahko predložijo tudi subjekti z oproščeno dejavnostjo, če odbijajo DDV po deležih opravljanja tudi obdavčljive dejavnosti; za ta del ima 100-odstotno pravico odbijanja DDV (ZDDV-1, 45. člen).

3.3 Obrnjeno davčno breme

Poudarek v tem poglavju zajema opredelitev obrnjenega davčnega bremena, ki velja samo med strankami, ki so identificirani davčni zavezanci. Preučili bomo zakonske opredelitve in pravilnik o izvedbi tega zakona.

Obrnjena davčna obveznost v RS velja od 1. januarja 2010 in jo ureja 76. a-člen ZDDV-1 in velja med davčnimi zavezanci z ID-številko, kar pomeni, da se obračun DDV za dobavljeno blago ali storitev prevali s prodajalca na kupca in je kupec plačnik DDV. Glavni pogoj je, da sta obe stranki zavezanki identificirani za namene DDV. To določilo izhaja iz 199. člena, ki

naj bi poenostavil pravila ter preprečeval davčne utaje in neplačila DDV za določene dejavnosti, predvsem gradbene (Direktiva Sveta 2006/112, 199. člen).

Gre za institut solidarne odgovornosti in institut zavarovanja plačila davčne obveznosti. Prevalitev obrnjene davčne obveznosti se uporablja za posebne transakcije iz naslednjih dejavnosti:

- storitve vseh gradbenih del po SKD F/41–43 gradbeništvo; posredovanje osebja v gradbeništvo;
- prodaja starih nepremičnin na podlagi skupne izjave po 45. členu ZDDV-1;
- dobava zemljišč in zgradb, za katere je dobavitelj uporabil opcijsko obdavčitev, kar za dobave novih nepremičnin ne velja;
- dobave kovinskih odpadkov, ostankov in rabljenih materialov, opredeljene v Prilogi III. a ZDDV-1, ki se jih da reciklirati;
- prenos pravice za emisijo toplogrednih plinov (Svilar Mugoša 2010, 29).

Obveznost DDV po 76. a-členu pa se ne prevaljuje na zavezance, ki naročajo blago (storitve) prek upravnika; tudi ne na zavezance državne organe (lokalne skupnosti, občine, druge osebe javnega prava), ki jih naročajo za potrebe dejavnosti, ki ni obdavčljiva; ali male davčne zavezance brez ID-številke niti ne na male davčne zavezance z ID-številko pridobljeno samo za potrebe samoobdavčitve, posebnih pridobitev blaga in storitev tujcev; fizične osebe; zavezance s tujo ID-številko (brez slovenske); zavezance s slovensko ID-številko za DDV in jim storitev opravi tujec brez slovenske ID-številke; zavezance s slovensko ID-številko za DDV in jim storitev na nepremičnini v tujini opravi drug slovenski zavezanec (Zupančič idr. 2015, 476).

Pri izdaji računov po 76. a-členu ZDDV-1 je treba poleg predpisanih podatkov, ki veljajo za običajne elemente računa, obvezno navesti še: ID-številko za DDV prejemnika navesti še; klavzulo obrnjene davčne breme po 76. a-členu ZDDV-1; navedbo davčne osnove za DDV, stopnjo DDV in vrednost DDV, ki se prevaljuje in ki ni vštet v skupni znesek obračuna DDV. Vrednost DDV na računu mora le navesti, da ga ne vključuje v obračun DDV. Na računu vključuje samo davčno osnovo in ta je tudi zavezujoča za plačilo kot terjatev do kupca. Zavezanci za DDV, ki so v posameznem koledarskem obdobju imeli take transakcije in posledično izdane račune s 76. a-členom, morajo o teh dobavah poročati ob koncu vsakega koledarskega meseca in hkrati FURSU predložiti poročilo do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca. Poročilo se odda elektronsko, prek sistema e-Davki, na obrazcu PD-O.

3.4 Popravek odbitka DDV pri nepremičninah

Namen mehanizma popravkov je zagotoviti natančnost odbitkov in omogočiti, da se pravica do odbitka uveljavi v obsegu, v katerem se nepremičnina uporablja za namene obdavčenih transakcij (Prezelj 2017b, 11).

ZDDV-1 v 67. členu določa, da lahko davčni zavezanec odbije vstopni DDV kadar koli po davčnem obdobju, v katerem je pridobil pravico do odbitka vstopnega DDV, vendar najpozneje v zadnjem davčnem obdobju naslednjega koledarskega leta, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV. Pravico do odbitka vstopnega DDV pa pridobi, ko je nabavljeno blago oziroma storitev uporabil za svojo obdavčeno dejavnost in če ima račun z vsemi predpisanimi sestavinami. Če ti pogoji niso izpolnjeni, ni pravice do odbitka vstopnega DDV nikoli pridobil oziroma imel. Torej v RS velja maksimalni dveletni t. i. prekluzivni rok uveljavljanja pravice do odbitka vstopnega DDV. Ta rok države članice uravnavajo in o njem odločajo na nacionalni ravni. To dopušča Direktiva o DDV v 182. členu. Ob upoštevanju prekluzivnega roka in naknadnem obračunu DDV za že dobavljeno blago ali storitev, čez več let, se v praksi velikokrat dogaja, da prodajalec davčni zavezanec za DDV kupcu davčnemu zavezancu izda popravek napačno obračuna DDV v smislu, da ob prvotno izdanem računu DDV ni bil zaračunan po pravi stopnji ali pa je bil oproščen, pozneje pa popravljen in obračunan z opcijsko obdavčitvijo in možnostjo odbijanja DDV pri kupcu. V takem primeru je treba upoštevati novonastale račune s popravljenim obračunom (pravilnim) DDV; pogoj je tudi poplačilo tega popravljenega DDV. V takem primeru Sodišče EU narekuje, da je treba prekluzivni rok upoštevati z novonastalim pogojem, kar pa to je, in začne teči z novonastalim, tj. s popravljenim izdanim računom s pravilno odmerjenim (obračunanim in plačanim) DDV. Prekluzivni rok omenjamo, ker se nam zdi z vidika popravka odbitka DDV bistven za zagovarjanje stališč pred FURSOM ali sodnimi zadevami v povezavi priznavanja naknadnega odbitka vstopnega DDV, saj prekluzivni rok začne teči šele z izdajo (novih) računov, na katerih je DDV izkazan.

Poleg popravka odbitka vstopnega DDV zaradi uveljavljanja napačno obračunanega DDV in predstavitve možnosti odbijanja vstopnega DDV zaradi predstavitve prekluzivnega roka, ki se razume kot novonastali dogodek z novonastalim dokumentom (računom s pravilno obračunanim DDV), je davčnim zavezancem dana možnost popravka odbitka DDV, ki pa so ga dolžni izvesti ob poslovnem dogodku, ki je spremenil prvotno uveljavljen odbitek vstopnega DDV. Dogodek pomeni, da so se spremenile prvotne okoliščine, ki so veljale ob prvotnem odbitku. Popraviti je treba prvotni odbitek, ki je višji (ali nižji) od spremenjenega DDV, do katerega je davčni zavezanec upravičen ob spremenjenih okoliščinah, ki vpliva na vrednost priznane pravice do odbitka DDV. ZDDV-1 pri nepremičninah predpisuje dvajsetletno obdobje popravka, ki se navezuje na dobo uporabnosti nepremičnine. Pomeni, da je treba prvotno vrednost odbitka vstopnega DDV sorazmerno popraviti, in sicer v letu, v katerem se spremeni namen uporabe. Popravek se naredi v davčnem obdobju, v katerem pride do spremembe. V prvem letu popravka se izračuna sorazmerno število dni do konca tega leta oziroma 12-mesečnega obdobja popravka, kar je opredeljeno v 4. točki 69. člena ZDDV-1.¹⁰

¹⁰ Letni popravek znaša 1/5 oziroma 1/20 zneska DDV, ki je bil zaračunan na osnovna sredstva. Popravek se izvede na podlagi sprememb v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago prvič uporabljeno (ZDDV-1, 4. odstavek 69. člen).

Ta opredelitev ZDDV-1 narekuje, da morajo vsi davčni zavezanci, ki poslujejo z osnovnimi sredstvi in ob nabavi koristijo odbijanje vstopnega DDV, spremljati njihovo uporabnost in upravičenost odbitka, in sicer do konca njihove dobe uporabnosti. Če pride do spremembe pogojev uporabe osnovnega sredstva ali nepremičnine, mora posledično priti tudi do popravka prvotnega odbitka DDV.

Za spremembo pogojev, ki vplivajo na obveznost popravka odbitnega DDV, pomeni, ali se je spremenila vrednost nepremičnine v smislu povečanja ali zmanjšanja ali pa se je spremenila dejavnost davčnega zavezanca, da je prešel iz obdavčljive na oproščeno dejavnost, ali pa če nepremičnino oddaja, se je spremenil status najemnika, ki ne more zagotoviti izjave po 45. členu ZDDV-1. Za začetek uporabe je pomembno davčno obdobje, ko je bil izvršen odbitek DDV.

Popravek se naredi na način, ki ga ZDDV-1 določa v 4. odstavku 69. člena v povezavi z nepremičninami. Pravilnik v povezavi s tem pojasni, da je treba najprej ugotovi, kolikšen znesek DDV je bil ob nabavi priznan kot odbitek DDV, ter na podlagi tega določiti sorazmeren odbitni DDV enemu dnevju. Ta znesek ugotovi tako, da znesek DDV, ki je bil ob nabavi priznan kot odbitek DDV, deli z 20 (število let obdobja popravka) in 365 (število dni v posameznem letu). Tako izračunani znesek pomnoži s številom dni, od dneva spremembe pogojev do dneva spremembe popravka, ki ni več priznan za odbitni DDV (Prezelj 2017b, 11 povz. po P-ZDDV-1).

3.5 Stavbno zemljišče

Stavbno zemljišče ni oproščeno plačila DDV, torej je obdavčljivo po stopnji 22 %, če je prodajalec davčni zavezanec za DDV.

V 7. točki 1. odstavka 44. člena ZDDV-1 stavbna zemljišča delimo na:

- zazidana, na katerih stoji objekt in se za davčne namene štejejo kot objekt;
- nezazidana, na katerih:
 - je predvidena gradnja,
 - gradnja ni predvidena (npr. zelenice, parki itn.) (Maver, Zupančič in Dončič 2003, 228).

Stavbna zemljišča so zemljiške parcele z občinskim prostorskim načrtom (OPN) namenjene gradnji objektov. Kot izhaja iz ZDDV-1, je stavbno zemljišče predmet obdavčitve z DDV. Vsa druga zemljišča, ki niso stavbna (kmetijska zemljišča itn.), so oproščena plačila DDV in so zato predmet DPN. Glede na določbo P-ZDDV-1, ki stavbno zemljišče iz ZDDV-1 natančneje opredeljuje in ga definira kot zemljiško parcelo, ki je z OPN namenjena graditvi objektov, vendar moramo biti z davčno obravnavo stavbnega zemljišča pozorni, ugotavlja Simić Mićunović (2017, 13).

Ureditve oziroma definicije (nezazidanih) stavbnih zemljišč pa se razlikujejo tudi znotraj držav članic EU. Direktiva o DDV določa oprostitev plačila DDV ob dobavah nezazidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč, ki je v direktivi opredeljeno kot »zemljišče za gradnjo« in pomeni vsako opremljeno ali neopremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice¹¹. V okviru EU tako ni enotne opredelitve »zemljišča za gradnjo« in se med državami članicami nekoliko razlikujejo, vendar pa lahko tudi znotraj posamezne države članice prihaja do dilem oziroma različnih razumevanj pojmov, še ugotavlja Simić Mićunović (2017, 14).

Slovenska pravna ureditev bistveno obširneje zajema pojem »zemljišč za gradnjo« in je dvoumna. Določbe stavbnih zemljišč v slovenskih predpisih na tem področju:

- ZDDV-1 določa, da je plačila DDV oproščena dobava zemljišč, razen stavbnih (8. točka 44. člena);
- P-ZDDV-1 jih v 77. členu od 1. 1. 2013 opredeljuje kot zemljiške parcele, ki so z OPN namenjene gradnji objektov, pred tem so bila kot parcele, na katerih je skladno s predpisi dopustna gradnja. V P-ZDDV-1 niti ni podana natančnejša definicija občinskega prostorskega načrta.

Primerjava N. Simić Mićunovićeve slovenske ureditve z določbo iz direktive, ki predvideva oprostitev DDV ob dobavah nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč, to je »zemljišč za gradnjo«, vidimo, da je Direktiva o DDV v tem delu nekoliko bolj določna, saj iz oprostitve izvzema »zemljišča za gradnjo«, medtem ko bi iz zakonske določbe lahko sklepali, da ZDDV-1 iz oprostitve izvzema (vsa) stavbna zemljišča, kar je bistveno širši pojem (Simić Mićunović 2017, 14).

N. Simić Mićunović (2017, 15) ugotavlja, da je za pravilno davčno opredelitev (nezazidanega) stavbnega zemljišča treba pridobiti informacijo, ali je bil sprejet OPN, s katerim občina posamezne zemljiške parcele med drugim opredeli kot zemljišča, ki so namenjena gradnji, oziroma za zemljišča, ki niso namenjena gradnji.

3.6 Najem nepremičnin

Najem oziroma zakup nepremičnin ureja 73. člen P-ZDDV-1 in pravi, da dajanje nepremičnin v najem oziroma v zakup in vključuje tudi dajanje nepremičnin v podnajem.

Treba je ločevati med najemom in uporabo nepremičnine. Temeljna značilnost pogodbe o najemu, zakupu ali podnajemu nepremičnin za uporabo najemniku običajno daje za v pogodbi določeno obdobje popolno pravico zasedati določeno nepremičnino (ali njen del), kot bi bil njen lastnik. Če storitev nima te značilnosti (pravica neomejenega razpolaganja z

¹¹ Opredelitev iz 3. odstavka 12. člena Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV z dne 28. 11. 2006.

nepremičnino kot lastno) in je oddaja povezana z uporabo ali samo s koriščenjem nepremičnine, je taka storitev lahko obdavčena drugače. Taki primeri uporabe iz prakse so: uporaba športnih objektov, postavitev avtomata znotraj nepremičnine.

Kot smo že poudarili v poglavju o oprostitev, je z ZDDV-1 v 2. točki 44. člena tega zakona urejena oprostitev za najem oziroma zakup nepremičnin (vključno z lizingom), z omejitvijo pri nastanitvah, ki pa niso oproščene; kot so nastanitve (v hotelih, v počitniških domovih, kampih, garaž in parkirišča za vozila v najem; ter trajno nameščena oprema, ki pa so obdavčeni z DDV in imajo posledično pravico do odbitka vstopnega DDV.

Najem nepremičnine običajno vključuje še opremo, ki je v uporabi. Če ta ni sestavni del in izrecno v pogodbi tako tudi opredeljena, je zaradi pravilnega obračuna DDV prav, da se znesek najema za opremo določi ločeno. To je v praksi primerno predvsem za najemnine prostorov, za katere se DDV ne obračuna, medtem ko souporaba opreme je obdavčljiva. Enako velja za ločeno obračunavanje obratovalnih stroškov ali pa se obračunajo skupaj z najemnino, ki se lahko določijo kot fiksni ali variabilni del najemnine. Ta opredelitev je pomembna predvsem za javne organizacije, zaradi odbijanja DDV.

Pri najemu nepremičnin je opsijska obdavčitev z izjavo po 45. členu ZDDV-1 smiselna za najemnika, ki je davčni zavezanec z ID-številko za DDV, ter da ima 100-odstotno pravico odbitka vstopnega DDV. Pri teh je treba upoštevati načelo enotne transakcije.

3.7 Tujci in nepremičnine v Sloveniji

Kraj obdavčitev v povezavi z nepremičninami je v 27. členu ZDDV-1 opredeljen kot kraj, na katerem nepremičnina leži. Ob določanju kraja obdavčitve tudi ni pomembno, kakšen status ima naročnik storitve, ki je v povezavi z določeno nepremičnino – ali je ta zavezanec za DDV ali je končni potrošnik fizična oseba.

Ko storitve na nepremičninah, ki so v RS, opravi tujec, je ta tudi zavezan, da obračuna DDV, vendar je treba upoštevati, komu je ta storitev namenjena. Če je naročnik storitve končni potrošnik fizična oseba, se mora tujec identificirati v RS na način, da pridobi ID-številko pred prvim prometom – ne glede na vrednost naročene storitve. Pri izdaji računa mora obračunati DDV in o tem poročati FURSU na ustreznih obrazcih.

Tuji zavezanci iz drugih držav članic EU, ki opravljajo storitve na nepremičninah ozemlja RS, morajo opraviti identifikacijo in pridobiti slovensko ID-številko za DDV ter sami obračunati slovenski DDV. Tudi zavezanci iz tretjih držav morajo pridobiti ID-številko in imenovati davčnega zastopnika, kot določa 2. odstavek 76. člena ZDDV-1. Če tujec opravi storitev na nepremičnini ozemlja RS malemu davčnemu zavezancu s posebno ID-številko, mora tudi pridobiti slovensko ID-številko, od storitve obračunati DDV in pripraviti obračun DDV ter o tem poročati. Ta mali davčni zavezanec s posebno ID-številko, ki jo ima samo za potrebe

samoobdavčitve za njegove pridobitve blaga nad 10.000,00 evrov ali za prejete storitve po 25. členu ZDDV-1, zato ne more narediti samoobdavčitve za storitve na nepremičnini tujca niti ni dolžen tega narediti.

Tujec, ki opravi gradbeno storitev na nepremičnini ozemlja RS zavezancu z ID-številko, lahko to naredi na korekten način:

- pridobi ID-številko in obračuna DDV oz. mora po 76. a-členu ZDDV-1 obveznost obračuna prevaliti na slovenskega kupca z ID-številko in je za slovenskega kupca odbitni DDV, če ima pravico do odbitka DDV po splošnem pravilu;
- DDV ne obračuna sam, ampak ga prevali na slovenskega kupca, kar mu omogoča 3. točka 76. člena ZDDV-1, slovenski ID-zavezanec pa ima pravico odbijati samoobdavčitveni DDV; tako samoobdavčitev evidentira kot davčno obveznost in hkrati evidentira odbitni DDV; enako velja v primeru, če je omenjeno storitev opravil tuji mali davčni zavezanec z ID-številko svoje države; in je dolžen obračunati DDV že ob prvi in vsaki dobavi obdavčljivega prometa, ki ga je opravil v RS (Zupančič idr. 2015, 497).

Promet na tujih nepremičninah iz drugih držav članic ali tretjih držav je obdavčljiv po tujih predpisih posamične države, v kateri se nepremičnina nahaja, nikakor ni predmet obrnjene davčne obveznosti po slovenski zakonodaji. Predmet obrnjene davčne obveznosti pa je, če bi imel tuji zavezanec tudi slovensko ID-številko in ima 100-odstotno pravico do odbitka. Ta tuji zavezanec s slovensko ID-številko lahko v tem primeru podata skupno izjavo po 25. členu ZDDV-1.

4 PRIMERI OBDAVČITVE Z DDV

Za lažje razumevanje teoretičnih izhodišč v tem poglavju predstavljamo praktične primere obračunavanja DDV. Prikazano je kako se obračuna DDV pri poslovanju z nepremičninami in s kakšnimi omejitvami za doseganje pravilne obdavčitve se srečujejo davčni zavezanci posameznih dejavnosti.

4.1 Primer računa

Predstavljamo primer računa, ki hkrati ponazarja način zajemanja podatkov v obračunu opravljene telekomunikacijske storitve, izvedene na nepremičnini (infrastruktura), ki je širokopasovno optično omrežje, vgrajeno v tleh (zemlji), in vključuje tudi zgled s sestavinami obračuna po 76. a-členu, kot sledi. Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki opravlja dejavnost gradnje in upravljanje telekomunikacijskih omrežij, izda račun za vpihovanje optičnega kabla z materialom s prevalitvijo davčne obveznosti na kupca, saj je tudi ta identificiran davčni zavezanec za namene DDV. Kupec, če je končni naročnik, naredi samoobdavčitev ali pa DDV ponovno prevali na investitorja. Na računu mora izvajalec storitve navesti obe ID-številki, naslova strank ter navesti datum, kdaj se je storitev opravila.

Preglednica 1: Primer računa – obrnjeno davčno breme

Zap. št.	Vrsta blaga oz. storitve	Merska enota	Količina	Cena na enoto (brez DDV)	Vrednost v EUR (brez DDV)	DDV v EUR		Za plačilo
						Stopnja	Znesek	
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (6 + 8)
					(4 x 5)		(6 x 7)	
	<i>Vpihovanje</i>							
1	Mikrokabel 1 x 4 vl G657A Draka	m	271	0,26	70,46	0	0,00	70,46
2	Vpihovanje mikr kabla (Pot na Kal 1)	m	271	0,45	121,95	0	0,00	121,95
3	Mikrocev 18/14 – 3 % UV-stabilizator	m	1.819	0,335	609,37	0	0,00	609,37
Skupaj osnova za DDV								801,78
Skupaj DDV po stopnji 22 %								0,00
Skupaj vrednost z DDV (EUR)								801,78

Davčni zavezanec izdajatelj račun mora v tem primeru navesti še klavzulo: DDV ni obračunan, obrnjena davčna obveznost po 76. a-členu ZDDV-1!

Izdajatelj računa navede vrednosti o davčni osnovi in znesku DDV, ki ga po 76. a-členu ZDDV-1 kot obveznost izkaže naročnik storitve in ni vštet v znesek obračunanega DDV po tem računu.

Preglednica 2: Primer zapisa davčnih vrednosti – obrnjeno davčno breme

	Davčna stopnja	Osnova	DDV
Skupaj 76. a-člen	DDV 22%	801,78	176,39

4.2 Primer oproščene dejavnosti

Predstavljamo primer oproščene dejavnosti malega davčnega zavezanca, ki razpolaga s posebno ID-številko. S primerom ponazarjamo dve možnosti sicer pravilnega postopanja, saj davek v vsakem primeru plača slovenski mali davčni zavezanec.

Mali davčni zavezanec iz Slovenije, ki opravlja storitve iz 25. člena ZDDV, pridobi posebno ID-številko za DDV. Od avstrijskega dobavitelja davčnega zavezanca z ID-številko za DDV kupi blago, vredno 7.000,00 evrov. To nabavo lahko izvedeta na dva načina:

- Posebne ID-številkke za DDV, s katero razpolaga, avstrijskemu dobavitelju ne predloži, zato mu ta obračuna avstrijski DDV in dobave ne obravnava kot oproščeno dobavo znotraj EU. Tudi slovenski davčni zavezanec nabave blaga ni dolžen obravnavati kot pridobitev blaga iz druge članice EU, zato ni dolžen narediti samoobdavčitve.
- Posebno ID-številko za DDV avstrijskemu dobavitelju predloži in od pridobitve blaga naredi samoobdavčitev, saj jo v tem primeru avstrijski dobavitelj opredeli za oproščeno dobavo blaga znotraj EU.

Predstavljamo še obrnjen primer, kot sledi:

Slovenski davčni zavezanec z ID-številko dobavi blago malemu davčnemu zavezancu iz druge države članice EU v vrednosti 5.000,00 evrov in opravi svetovalne storitve v vrednosti 2.000,00 evrov, kar obravnava za ločeni dobavi. Mali davčni zavezanec iz druge države članice EU mu za opravljeno svetovanje predloži posebno ID-številko za DDV.

Za opravljene svetovalne storitve prevali davčno obveznost za DDV na tujega prejemnika; ob tem se na računu sklicuje na opredelitev storitev iz 25. člena ZDDV-1. Od dobave blaga pa davčne obveznosti ne more prevaliti na kupca iz druge države članice EU. Na blago mu obračuna slovenki DDV.

Če bi kupec predložil svojo posebno ID-številko tudi za nakup blaga, bi slovenski dobavitelj obravnaval dobavo blaga kot oproščeno dobavo znotraj EU in na malega davčnega zavezanca iz druge države članice EU prevalil davčno obveznost. Ta bi naredil samoobdavčitev v svoji državi članici.

4.3 Primer oproščene dejavnosti v javnem interesu

V tem poglavju predstavljamo dva primera dejavnosti v javnem interesu. Prvi primer se nanaša na oprostitev zdravilske storitve in njeno opredelitev, ki je ali ni v sklopu oprostitve.

Primer je v Sloveniji precej pogost in smo potrošniki verjetno velikokrat v dilemi in zavedeni glede prejemanja računov ter upravičeno zaračunanim DDV.

Davčni zavezanec, ki opravlja zdravstvene storitve tradicionalne kitajske medicine in ajurvede ter homeopatije. Potrošnikom se pojavi vprašanje upravičenosti izdajanja računa in plačila DDV oziroma ali so te oproščene plačila DDV. Kot vemo, te storitve niso poceni in še katera koli obračunana stopnja DDV na računu nam je velikokrat odveč. Zato v nadaljevanju pogledimo opredelitev teh dejavnosti po Zakonu o zdravilstvu (Uradni list RS, št. 94/07 in 87/11); ta v 4. členu opredeljuje, kaj spada med zdravilske sisteme in zdravilske metode. Ta določba opredeljuje, da se izvajanje zdravilske dejavnosti uporablja tudi za zdravilske sisteme, kot so: tradicionalno kitajsko zdravilstvo, tradicionalno indijsko zdravilstvo, ajurveda, homeopatija in druga. V povezavi s temi opredelitvami je še podrobnejši Pravilnik o sistemu zdravilskih sistemov in zdravilskih metod (Uradni list RS, št. 79/08 in 115/08). Za ugotavljanje dejavnosti skladno s SKD je pristojen Statistični urad RS, pri katerem lahko najdemo, katere dejavnosti spadajo med alternativne oblike zdravljenja. Na primer dejavnosti bioenergetikov in radiostezistov, spiritistov ne uvrščamo mednje. Pojasnilo DURSA 4230-342725/2012-2 omenja: »Storitve zdravilcev so oproščene plačila DDV, če zdravilec opravlja storitev skladno z Zakonom o zdravilstvu in se njegova dejavnost uvršča med alternativne oblike zdravljenja pod šifro SKD: Q/86.901 SKD.« (Zupančič idr. 2015, 253)

V nadaljevanju predstavljamo še kratek primer, ki je hkrati vsesplošen in samo za utrjevanje teoretičnih spoznanj iz naloge utrjujemo oprostitev v javnem interesu.

Državni organi naročajo blago ali storitve za potrebe dejavnosti, ki so oproščene v javnem interesu. Taki organi iz 5. odstavka 5. člena ZDDV-1 nimajo možnosti obrnjene davčne obveznosti, saj nimajo ID-številke za DDV; tako nimajo niti odbitka vstopnega DDV in ne poročajo in ne evidentirajo DDV-podatkov v obrazce RP-O in DDV-O. So pa obvezujoči to poročati pod oproščene postavke.

4.4 Primer obdavčitve nepremičnine

Predstavljamo kratek primer obdavčitve izvedenih storitev v drugi državi članici EU. Pred izvajanjem storitev (gradbenih in drugih) je priporočljivo vnaprej poizvedeti, kako ta država opredeljuje davčne obveznosti tujih izvajalcev. Za države članice velja, da se je treba v njih pred izvedbo storitev identificirati za namene DDV in ugotoviti, ali velja obrnjena davčna obveznost.

Slovenski davčni zavezanec zida na Hrvaškem in je podizvajalec hrvaški družbi. Slovenski davčni zavezanec je dolžen obračunavati in plačevati hrvaški DDV, vendar ga ima na podlagi predložitve zahtevka za povračilo na hrvaški davčni institut pravico dobiti povrnjenega. V

vsaki drugi državi članici je treba preveriti, ali se je treba identificirati za namene DDV in ali velja obrnjena davčna obveznost.

4.5 Primer oproščenega prometa nepremičnin

Na preprostem primeru povzemamo pravila prometa nepremičnine z oprostivijo.

Uporaba športnih objektov, ki se uporablja za namene oproščenih dejavnosti, kot je šolska telovadnica, in jo osnovna šola občasno daje v uporabo lokalni krajevni skupnosti, kjer opravlja razvedrilno telovadbo za gospe v pokoju. Ker šola izvaja oproščene javne (v javnem interesu) dejavnosti in ob gradnji telovadnice ni imela pravice odbitka vstopnega DDV (plačala ga pa je), krajevni skupnosti daje telovadnico v najem z oprostivijo. Šola in krajevna skupnost pa nista davčna zavezanca niti objekt ni pridobitne narave, zato nikakor ne moreta predložiti skupne izjave po 45. členu ZDDV-1.

4.6 Primer obrnjenega davčnega bremena

V nadaljevanju predstavljamo primer, kako se v praksi izvaja t. i. obrnjeno davčno breme, ki je po ZDDV-1 opredeljeno s 76. a-člen ZDDV-1. V drugem odstavku ponazarjamo primer enotne dobave. V poglavju 4.1 Primer računov smo za zgled ponazorili sestavine in navedbo klavzule, ki zavezuje izdajatelje ob izdaji računov obrnjenega davčnega bremena.

Slovensko podjetje z ID-številko, ki je izvajalec gradbenih del, zaračuna gradbeno storitev iz poglavja F/Gradbeništvo in prevali obveznost obračuna DDV slovenskemu zavezancu z ID-številko. Taka obveznost istega izvajalca pa se ne bi prevalila, če gradbeno storitev zaračuna upravniku stavb, ki deluje v imenu in za račun lastnikov ali najemnikov večstanovanjske nepremičnine. Izvajalec za storitev obračuna DDV po splošnem načelu, upravnik (posrednik) pa davčno breme porazdeli med lastnike nepremičnine, ti pa samoobdavčitve ne naredijo, saj jim je DDV »prefakturiral« že upravnik in ga v njihovem imenu poplačal.

Primer enotne dobave po 76. a-členu: Občina je v okviru ene pogodbe naročila več dobav, od katerih so nekatere gradbene storitve, druge pa ne; izvajalec bo vgradil tudi nekaj gradbenega materiala. Ker so bile vse gradbene storitve zajete v osnovno pogodbo in so druge storitve v tesni povezavi z njo, se lahko zaračunajo na enem računu kot gradbena storitev in posameznih postavk ni treba specificirati posebej niti ni treba podrobno specificirati vgrajenega materiala. Čeprav bi se postavke na računu navedle ločeno, se celotna dobava obravnava kot gradbena storitev, za katero velja 76. a-člen ZDDV-1, in se obveznost za obračun DDV prevali na kupca oz. naročnika.

4.7 Primer popravka odbitka DDV pri nepremičnini

V tem poglavju na praktičnem primeru predstavljamo dogodke; ob predpostavki nastalih dogodkov v povezavi z lastništvom in s statusi uporabnikov nepremičnine smo za zgled te dogodke poenostavili v spodnji preglednici. Podajamo še krajšo obrazložitev izračunov načina obračuna popravka odbitka DDV na tem konkretnem primeru.

Davčni zavezanec je 16. 4. 2010 nabavil novo nepremičnino v vrednosti 100.000,00 evrov, od tega 20.000,00 evrov vstopnega DDV, za katerega je uveljavil pravico do odbitka vstopnega DDV, saj je že vedel, da bo nepremičnino oddal v najem najemniku davčnemu zavezancu; z njim se je dogovoril, da sta ob podpisu pogodbe FURSU predložila skupno izjavo, da bo na najemnino obračunal DDV po predpisani stopnji 20 %, najemnik pa si bo DDV odbijal mesečno. 17. 11. 2013 pa je nepremičnino oddal v oproščeni najem nepridobitni organizaciji. Ob tem je moral (na začetku vsakega leta oproščenega najema) poračunati del popravka odbitka DDV. 1. 1. 2015 pa je nepremičnino tej organizaciji prodal. Prodaja je bila oproščena plačila DDV, zato je hkrati poračunal še preostali popravek odbitka DDV.

Preglednica 3: Glede na dejavnost, ki jo opravi z nepremičnino, lahko odbije DDV

OPIS DOGODKA:	Mejniki obdobja			Pravica do odbitka	Znesek odbitnega DDV		Odbitek/ Popravek obračuna DDV	Obdobje obračuna DDV
	začetek	konec	št. dni		na dan	v obdobju		
Oddaja v obdavčen najem	16. 4. 2010	16. 11. 2013	1.310	da	2,74	3.589,40	20.000,00	4/2010
Oddaja v oproščen najem	17. 11. 2013	16. 11. 2014	364	ne	2,74	997,36	-997,36	11/2013
Pogodba oproščen najem do vklj. 31. 12. 2014	17. 11. 2014	31. 12. 2014	44	ne	2,74	120,56	-120,56	11/2014
Prodaja nepremičnine (oproščena prodaja)	1. 1. 2015	15. 4. 2030	5.583	ne	2,74	15.297,42	-15.297,42	12/2014
Skupaj			7.301			20.004,74	3.584,66	

Obrazložitev načina izračuna, kolikšen znesek DDV je dejansko priznan kot odbitni DDV:

Znesek 20.000,00 evrov ob nabavi priznan kot odbitni DDV, delimo z 20 let (število let obdobja uporabnosti nepremičnine, ki je hkrati število let sledljivosti za popravek odbitka DDV) in delimo še s 365 (število dni v posameznem letu). Tako dobimo znesek odbitnega DDV na dan, ki znaša 2,74 evra. Glede na dnevno odbitni znesek DDV in upoštevaje število dni v posameznem obdobju oddajanja nepremičnine, v zgornji preglednici izračunamo vrednosti odbitnega DDV za obdobja ter te sorazmerno obračunamo in naredimo ustrezne popravke v začetku teh spremenljivih obdobj ter ob oproščeni prodaji naredimo še dokončni poračun odbitka DDV in ga plačamo državi. O popravkih odbitka DDV poročamo FURSU na ustreznih obrazcih.

4.8 Primer stavbnega zemljišča

Podajamo kratek primer prodaje stavbnega zemljišča med davčnimi zavezanci.

Davčni zavezanec z gradbeno dejavnostjo proda drugemu davčnemu zavezancu, identificiranemu za DDV-namene, več zemljišč oziroma parcel (travnikov), ki jih je komunalno opremil. Zavezanca sta se ob prodaji dogovorila za izdajo računa z obrnjeno davčno obveznostjo skladno s 76. a-členom ZDDV-1; predložila sta skupno izjavo po 45. členu ZDDV-1. Kupec zemljišč je obračunal in plačal DDV.

V tem primeru je treba paziti in opredeliti stavbno zemljišče, ali je zazidalno ali ne. Po 44. členu iz 8. točke je oproščeno DDV, ki narekuje: »Plačila DDV so oproščene tudi naslednje transakcije: dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč« (ZDDV-1, 44. člen). Po Zakonu o stavbnih zemljiščih (ZSZ; Uradni list RS, št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZureP-1 in 110/02 – ZGO-1) je v 1. odstavku 2. člena stavbno zemljišče opredeljeno kot zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim načrtom namenjeno za graditev objektov. Zazidalno stavbno zemljišče se obdavči enako kot objekt, ki je postavljen na tem zemljišču, medtem ko je dobava nezazidanih stavbnih zemljišč, ki jo opravi davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, vedno obdavčena z DDV, in to po stopnji, ki v trenutku dogodka prodaje velja. V tem primeru bo moral prodajalec obračunati in plačati DDV na način, da čim prej od ugotovljene napake naredi samoprijavo in izpolni svoje davčne obveznosti, vključno s poplačilom zamudnih obresti.

4.9 Primer najema nepremičnine

Podajamo kratek primer oddaje poslovnega prostora med davčnimi zavezanci.

Slovensko podjetje z ID-številko za DDV oddaja v najem neopremljeno pisarno s skladiščem in z obratovalnimi stroški – strošek elektrike, komunalni stroški, stroški čistilnega servisa itn. – slovenskemu podjetju z ID-številko za DDV, ki opravlja telekomunikacijsko dejavnost. Obe podjetji izrazita željo in se opredelita za opcijsko obdavčitev najema. Podjetji takoj ob podpisu pogodbe FURSU prek sistema e-Davki podata skupno izjavo po 45. členu. Za vsako mesečno enotno najemnino najemodajalec najemniku obračuna DDV ter o obdavčitvi ustrezno evidentira obrazca DDV-O in RP-O. Enako ustrezno evidentira najemnik prostorov in si od mesečne najemnine odbija vstopni DDV.

4.10 Primer tujcev in nepremičnin v Sloveniji

Predstavljamo kratek primer opravljene storitve med zavezanci države članic.

Italijanski arhitekturni biro z ID-številko za DDV izriše projekte slovenskemu proizvodnemu podjetju z ID-številko za DDV za nepremičnino v Ankaranu. Ker je kraj obdavčitve v RS, se

mora italijanski biro identificirati v RS in pridobiti ID-število za DDV, slovenskemu ID-zavezancu pa izstaviti račun z obračunanim slovenskim DDV; slovenski DDV evidentira in poroča na ustreznem obrazcu pri slovenskem FURSU. Slovenski ID-zavezanec si lahko odbija vstopni DDV.

5 PRIPOROČILA

Iz slovenske pravne ureditve je razvidnih veliko dilem, ki domače in tuje davčne zavezance kot vse udeležene pri presoji definicij pojmov že v osnovi pušča negotove, zato se je za opredelitev pravilnega postopka obdavčitve z DDV treba konkretno poglobiti v raziskavo področja ali najeti davčnega svetovalca. Menim, da je dolžnost zakonodajalca vzpostaviti bistveno jasnejša določila glede tega stališča, predvsem v zadevi, katera stavbna zemljišča in nepremičnine so ali niso predmet obdavčitve, da jih je lažje opredeliti med oproščena plačila DDV. Na tem področju je smiselno zakone, ki so v tako tesni povezavi predmeta obdavčitev in njihovih opredelitev boljše, predvsem pa hitreje usklajevati, da bi ne prihajalo do napačnih, prepoznih ali celo namenoma utajenih davkov. Zelo mačehovsko se opredeljuje tudi EU kot zakonodajalka na tem področju, saj ta državam članicam prepušča, da morajo slediti namenu in cilju direktive, ki že sama pušča dvome. Sicer Sodišče EU z izreki sodb nacionalnim organom daje jasna in hkrati zavezujoča pojasnila, da je pri obdavčitvi z DDV nujno slediti objektivnim okoliščinam za obdavčitev. Menim, da če v okviru EU in njene harmonizacije na davčnem področju niso podane zadostno enotne opredelitve in posledično med državami članicami prihaja do takih razlik ter znotraj meja določene države članice, s tem povzročajo negotovost na strani državnih oblasti in na strani gospodarskih zavezancev; prihaja do neenotnih opredelitev glede oprostitev, in sicer zaradi že omenjenih neenotnih in nenatančnih definicij osnovnih pojmov, ki jih sama Direktiva o DDV zajema precej široko, državam članicam pa daje proste roke pri ratifikaciji oziroma jih prilagodi že svoji obstoječi zakonodaji.

V pomoč za razlago so lahko še določbe Direktiva o DDV, Zakon o prostorskem načrtovanju, Zakon o graditvi objektov, Zakon o stavbnih zemljiščih in tudi sodbe Evropskega sodišča.

Davčni ustroj, kot je evropski, ki se za tolmačenje pravih opredelitev ozira po sodbah Sodišča EU, bi moral te harmonično obdelati in predložiti v večjo enotnost na ravni vseh držav članic EU.

Menimo, da bi morala Slovenija kot država članica EU ustanoviti službo za tolmačenje in svetovanje za vsem davčnim zavezancem dostopno nudenje davčnih nasvetov. Veliko je manjših zavezancev, ki si ne morejo privoščiti dragih davčnosvetovalnih storitev.

6 SKLEP

V zaključni nalogi smo skozi teoretično preučevanje ugotavljali, da se pri obdavčitvi nepremičnin prepletata davka DDV in DPN. Pri opredelitvah se moramo opirati na pojasnila iz Pravilnika o izvajanju davka na dodano vrednost, ki podrobneje razlaga določena poglavja. Pomembno je tudi poznavanje ustreznih direktiv s področja davščin, predvsem področja DDV, saj se le tako lahko davčni zavezanci ob dilemah oziroma neskladjih med slovenskimi in evropskimi predpisi neposredno sklicujemo na EU-zakonodajo. Tak pristop nam omogoča, da pravilno opredelimo predmet obdavčitve oziroma vrsto transakcije, da lahko pravilno odločimo o obdavčitvi. Pri obdavčevanju nepremičnin je to poglavitnega pomena, da že ob zasnovi naložbe v nepremičnino pravilno pretehtamo vse argumente, da posledično pravilno postopamo pri nakupu nepremičnine in pozneje pravilno obravnavamo pravico do odbitka vstopnega DDV pa tudi med uporabo te nepremičnine pravilno izvajamo popravke prvotnega odbitka DDV. V praksi velikokrat prihaja do napačnih opredelitev prometa prodaje, kot so na primer stavbna zemljišča. Če izhajamo samo iz določb slovenskih predpisov, opredelitev po ZDDV-1, da so »DDV oproščena dobava zemljišč, razen stavbnih«, medtem ko so v P-ZDDV-1 »stavbna zemljišča opredeljena kot zemljiške parcele, ki so z OPN namenjene graditvi objekta«, jih ZpNačrt definira kot »zemljiško parcelo oziroma več zemljiških parcel ali njihovih delov, na katerih je zgrajen objekt, oziroma zemljiška parcela, ki je po OPN namenjena za graditev objekta«, ZGO-1 pa opredeljuje »za nezazidana stavbna zemljišča štejejo tista zemljišča, za katera je z izvedbenim prostorskim aktom določeno, da je na njih dopustna gradnja stanovanjskih objektov in poslovnih objektov, ki niso namenjene za potrebe zdravstva, socialnega in otroškega varstva, šolstva itn. (ki so oproščene dejavnosti)«, ZSZ pa »nezazidano stavbno zemljišče je zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim načrtom namenjeno za graditev objektov«. Tako lahko povzamemo, kar je skupno vsem opredelitvam teh zakonov, da so »nezazidana stavbna zemljišča namenjena gradnji«. Direktiva o DDV pa določa oprostitev plačila DDV ob dobavah nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč, ki jih opredeljuje kot »zemljišče za gradnjo« in pomeni vsako opremljeno ali neopremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice«. V EU tako ni enotne opredelitve zemljišča za gradnjo. Direktiva o DDV je tu bolj jasna; iz oprostitev izvzema zemljišča za gradnjo, medtem ko ZDDV-1 iz oprostitev izvzema (vsa) stavbna zemljišča, ki je preveč širok pojem. Podobno je pri opredelitvah novih in starih nepremičnin, sicer na ravni razlik z drugimi državami članicami še bolj. Tu nastanejo problemi pri tujih vlaganjih v slovenske nepremičnine, pri čemer lahko razlike prinesejo nepriznavanje odbijanja vstopnega davka, kar precej podraži naložbo.

Tako prihaja do podobnih dilem tudi pri oprostitev pri zdravilstvu, kjer sta definicija in priznavanje te stroke kontradiktorna dikciji davčnih predpisov EU, saj naša zdravstvena stroka določenih dejavnosti ne predvideva v SKD zdravilstva. Tako gre veliko gotovine v žep nestrokovnemu osebju brez kakršne koli obdavčitve in kontrole, ki živijo na račun obolelih ljudi. Take zadeve bi morala slovenska zakonodajalka urediti za dobro svojih rezidentov.

LITERATURA

Literatura

- Cerioni, Luca. 2007. *EU corporate law and EU company tax law*. Cheltenham: Northampton, MA: Edward Elgar.
- Drobež Tomšič, Mojca. 2012. *Obdavčitev prodaje nepremičnin z DDV in DPN*. <https://www.finance.si/1787538/Obdavcitev-prodaje-nepremicnin-z-DDV-in-DPN?metered=yes&sid=524701121> (27. 2. 2018).
- Maver, Leonida, Mojca Zupančič in Nada Dončič. 2003. *Davek na dodano vrednost. Novosti, spremembe in dopolnitve, ter sodna praksa*. Lesce: Založba OZIRIS.
- Prezelj, Tamara. 2017a. Oprostitev zdravstvenih storitev – 2. del. *Denar: revija o davkih* (473): 11–15.
- Prezelj, Tamara. 2017b. Popravki odbitka vstopnega DDV. *Denar: revija o davkih* (476): 10–13.
- Schenk, Alan in Oliver Oldman. 2007. *Value added tax: a comparative approach*. New York: Cambridge University Press.
- Simić Mićunović, Nevenka. 2017. Stavbno zemljišče – DDV ali DPN? *Denar: revija o davkih* (478): 13–15.
- Svilar Mugoša, Branka. 2010. *Obračunavanje davka na dodano vrednost po 1. 1. 2010 v teoriji in praksi*. Brezovica pri Ljubljani: Inštitut za računovodstvo.
- Zupančič, Mojca, Andreja Kostelec, Barbara Prislan, Matjaž Prusnik in Nuša Zalokar. 2015. *Priročnik zveze RFR: Davek na dodano vrednost v praksi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Pravni viri

- Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost – Direktiva o DDV. *Uradni list EU*, št. L 347, z dne 11. decembra 2006, spremenjena z direktivami Sveta: 2006/138/ES, 2007/75/ES, 2008/8/ES, 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/47/ES, 2009/69/ES, 2009/162/EU, 2010/23/EU, 2010/45/EU, 2010/66/EU, 2010/88/EU, 2013/42/EU, 2013/43/EU in 2016/106/EU.
- Izvedbena uredba Sveta (EU) 282/2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list EU*, št. 282/2011.
- Odločba o razveljavitvi tretjega odstavka 8. člena Zakona o davku na promet nepremičnin. *Uradni list RS*, št. 25/16.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (P-ZZDV-1). *Uradni list RS*, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16 in 50/17.
- Pravilnik o uveljavljanju oprostitev plačila davka na dodano vrednost in trošarin na uvoz blaga za osebe, ki potujejo iz tretjih držav. *Uradni list RS*, št. 112/08.
- Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek. *Uradni list RS*, št. 59/07, 126/07, 107/09 in 55/13.
- Uredba o standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD). *Uradni list RS*, št. 69/07 in 17/08.

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). *Uradni list RS*, št. 13/11-UPB3, 18/11, 78/11, 38/12/, 83/12, 14/13-381, 46/13-ZIPRS in 101/13-ZIPRS1415, 86/14 in 90/15.

Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN – 2). *Uradni list RS*, št. 117/06 in 25/16 – odl. US.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS*, št. 13/11 - UPB3, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16 in 69/17

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS*, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZdavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16 in 69/17.

Zakon o davku od prometa zavarovanih poslov (ZDPZP). *Uradni list RS*, št. 96/05 - UPB in 90/14.

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). *Uradni list RS*, št. 65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, 55/15 in 15/17)

Zakon o stavbnih zemljiščih (ZSZ). *Uradni list RS*, št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZureP-1 in 110/02 - ZGO-1.

Zakon o trošarinah (ZTor-1). *Uradni list RS*, št. 47/16.

PRILOGA

Priloga 1 Primer izdanega računa

Primer izdanega računa

Janez Trdina

Ljubljanska 16

1241 KAMNIK

Račun, št.: 18-04-041

Naročnik: Janez Trdina	
Datum: 18. 4. 2018	
Datum opravljene storitve: 16. 4. 2018 Datum naročila: 1. 4. 2018	
Priloge:	e-naročilo
ID št. za DDV:	NE
Plačilo zapade:	24. 4. 2018

Objekt: Enostanovanjska hiša

Zap. št.	Vrsta blaga oz. storitve	Merska enota	Količina	Cena na enoto (brez DDV)	Vrednost v EUR (brez DDV)	DDV v EUR		Za plačilo
						Stopnja	Znesek	z DDV
1	2	3	4	5	6 (4 x 5)	7	8 (6 x 7)	9 (6 + 8)
1	Glajenje in kitanje sten	m ²	70	3,00	210,00	9,5 %	19,95	229,95
2	Zaščita opreme (okvirji vrat ...)	m	12	4,00	48,00	9,5 %	4,56	52,56
3	Pleskanje	m ²	140	4,00	560,00	9,5 %	53,20	613,20
Skupaj osnova za DDV								818,00
Skupaj DDV po stopnji 9,5%								77,71
Skupaj vrednost z DDV (EUR)								895,71

Račun je izdan skladno s 3.točko 41. člena ZDDV-1 znižano stopnjo DDV (9,5 %).

MALART, d. o. o.

Luka Per

Davčna št.: SI12829675; Matična št.: 6788769000

TRR: SI56 6100 0001 2456 789, odprt pri DELAVSKA HRANILNICA, d. d., Ljubljana.