

OBRAČUNAVANJE DDV PRI ČARTERIRANJU PLOVIL

Pojasnilo DURS, št. 4230-274/2006, 21. 6. 2006

Zavezanec je opozoril na neusklajeno obdavčevanje prometa čarteriranja plovil (jadrnic), pri tem pa je tovrstni promet po njegovem mnenju oproščen na podlagi 5. in 4.a točke 31. člena ZDDV (najemodajalec A daje jadrnico v najem najemniku B). Čarteriranje plovil po Standardni klasifikaciji dejavnosti uvršča v dejavnost 61.100 – Promet, skladiščenje in zveze. Zaradi poenotenja izvajanja ZDDV želi enotno stališče DURS. Pojasnjujemo:

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB4), ki v 31. členu obravnava oprostitve pri izvozu iz Skupnosti in pri podobnih transakcijah ter pri mednarodnih prevozi, v 5. točki določa, da so plačila DDV oproščeni dobava, izboljšave, popravilo, vzdrževanje, zakup in najem plovil iz podtočk a) in b) 4. točke ter dobava, najem, popravilo in vzdrževanje opreme, vključno z ribiško opremo, ki je vgrajena v plovila ali se v njih ali na njih uporablja. V 4.a točki 31. člena ZDDV določa, da je plačila DDV oproščena dobava blaga za oskrbovanje z gorivom in za drugo oskrbovanje plovil za plovbo na odprtem morju, ki opravljajo prevoz potnikov za plačilo ali so namenjena za opravljanje komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti.

Na podlagi navedenih določil ZDDV je med oproščeni promet mogoče všteti zakup in najem plovil za plovbo na odprtem morju, ki se uporabljajo za prevoz potnikov oziroma opravljanje druge komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti.

ZDDV v teh določilih oprostitve ne veže na splošno opravljanje gospodarskih dejavnosti, temveč izključno na določene dejavnosti, ki jih tudi navede. Ker v konkretnem primeru to ni opravljanje industrijske ali ribiške dejavnosti, je v zadevi treba podrobneje opredeliti dve dejavnosti, to sta prevoz potnikov in komercialna dejavnost.

Za razvrščanje posameznih dejavnosti ZDDV v 66. členu napotuje na uporabo Standardne klasifikacije dejavnosti (SKD), v kateri so naštetе dejavnosti, ki sodijo v pomorski promet, in to pod I – Promet, skladiščenje in zveze; 61 – Vodni promet; 61.100 – Pomorski promet:

- prevoz potnikov, tovora po morju, na rednih in izrednih linijah, izletništvo in razgledovanje s čolni po morju, križarjenje po morju, prevoz potnikov, tovora s trajekti in vodnimi taksiji, vlečenje in potiskanje tovornih ladij, tankerjev;
- dajanje ladij, jadrnic in čolnov s posadko v najem (tudi v oskrbo); med dejavnosti 61.100 pa ni dajanja jadrnic in čolnov brez posadke v najem.

Dajanje jadrnic, športnih čolnov brez posadke – jadrlnih desk v najem sodi v dejavnost, ki je v SKD uvrščena pod K – Poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve, 71.401 – Izposojanje športne opreme.

Prevoz potnikov

Storitev prevoza potnikov (in blaga) po vsebini pomeni premik oseb (in blaga) iz enega kraja v drug kraj z določenim prevoznim sredstvom. Pogodbo o prevozu potnikov po morju ureja Pomorski zakonik – PZ (Uradni list RS, št. 26/01, 21/02, 110/02, 2/04 in 49/06) v členih od 586 do 621: s pogodbo o prevozu potnikov se po 587. členu PZ ladjar zavezuje naročniku, da bo prepeljal enega ali več potnikov, naročnik pa, da bo plačal prevoznino. Pogodba o prevozu potnikov po morju sodi po 435. členu med pogodbe o plovbnem poslu. V pogodbe o plovbnih poslih (PZ – členi od 643 do 657) sodijo še pogodbe o prevozu blaga po morju, pogodbe o vlečenju oziroma potiskanju po morju in tudi pogodbe o zakupu ladje (čarter). V zadnjem primeru zakupodajalec izroči zakupniku proti zakupnini ladjo v uporabo, da opravlja plovbno dejavnost (npr. prevoz potnikov, blaga, vlečenje ...). Da se torej posamezni zakup plovila uvrsti v olajšavo iz 5. točke 31.

člena ZDDV, mora zakupnik plovilo uporabiti za prevoz potnikov, za komercialno, industrijsko in ribiško dejavnost, to pa mora biti razvidno iz pogodbe o zakupu.

Komercialna dejavnost

Kakor je že navedeno, zakon ne veže oprostitev na splošno na opravljanje dejavnosti, zato je v konkretnem primeru treba pojasniti tudi izraz komercialna dejavnost. Po Slovarju slovenskega knjižnega jezika je komercialna dejavnost tista, ki je povezana z nakupom in prodajo blaga, torej trgovinska dejavnost.

Če posameznega zakupa (pogodbe za zakup – najem plovila) ni mogoče uvrstiti v posle – pogodbe iz PZ (ker se s plovilom ne bo opravljal plovbni posel), potem se posel in pogodba presojata po Obligacijskem zakoniku – OZ.

V skladu z navedenim je treba pri odločanju, ali je pri posamezni pogodbi o zakupu to oprostitev po tem členu, presojati zgoraj navedena dejstva, kakšno dejavnost bo z plovilom zakupnik opravljal. Če z zakupom plovila zakupojemalec ne bo opravljal prevoza potnikov, komercialne, industrijske ali ribiške dejavnosti, temveč bo na primer organiziral booking in sklenil potrebne agencijske, posredniške ali druge pogodbe (tudi dajanje v podnajem), potem oprostitev po tem členu ni mogoče uveljaviti, oprostitev tudi ni možna po kateremkoli drugem členu ZDDV.

Enako velja tudi za dobavo plovil, ki je oproščena samo, če se bodo z njimi opravljale naštetje dejavnosti.

Čarteriranje

Če zakupojemalec pravna oseba vzame plovilo v najem za plovbo, ki ne pomeni opravljanja zgoraj navedenih dejavnosti oziroma bo plovilo v zakup vzela fizična oseba, najem ni oproščen plačila DDV. Storitve najema pa je treba presojati po členih 14., 17. in 18. ZDDV, odvisno od tega, kje bo plovilo dejansko plulo, torej: ali bo plulo v vodah Evropske unije ali izven njih.

ZDDV v 14. členu določa, da se DDV obračunava in plačuje po kraju, kjer je bil promet blaga oziroma storitev opravljena oziroma velja, da je bila opravljena.

Po 8. točki tretjega odstavka 17. člena ZDDV velja za kraj opravljene storitve za storitve najema premičnih stvari, razen najema vseh oblik prevoznih sredstev, kraj, kjer ima naročnik sedež ali stalno poslovno enoto, za katero je bila storitev opravljena, oziroma če takšnega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali navadno prebiva, če so storitve opravljene za naročnika s sedežem izven Skupnosti ali za davčnega zavezanca v drugi državi članici.

Najem vseh oblik prevoznih sredstev se torej glede na to, da je izločen iz določil o kraju obdavčitve storitve najema premičnih stvari, obdavči po kraju, kjer ima davčni zavezanec, ki opravi storitev, sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravljena storitev, oziroma če takšnega kraja ni, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer navadno prebiva.

Izjemo iz tega splošnega pravila o kraju obdavčitve storitev najema prevoznih sredstev pa daje 18. člena ZDDV, ki določa posebna pravila obdavčenja (vezano na 3. točko 9. člena Šeste direktive). 18. člen ZDDV namreč določa, da za storitve iz tretjega odstavka 17. člena (razen storitev, ki so elektronsko opravljene), kadar se opravljajo osebam, ki niso davčni zavezanci, in za dajanje v najem vseh oblik prevoznih sredstev velja, da je kraj opravljanja storitev, ki bi bil po 17. členu tega zakona na ozemlju Slovenije, izven Skupnosti, če se storitev dejansko uporabi in uživa izven Skupnosti.

Z navedenim določilom ZDDV je najem ali zakup plovil (plovbni posel), s katerim se ne opravlja dejavnost prevoza potnikov, komercialna, industrijska ali ribiška dejavnost, če se storitev najema uživa na primer na Hrvaškem, izvzet iz obdavčitve v Sloveniji. To je namreč dejavnost, ki je obdavčena po kraju, kjer se storitev dejansko uporabi oziroma uživa. Če se najeto plovilo uporablja v državi, ki je država EU, oziroma v Sloveniji, potem je storitev najema obdavčena v Sloveniji.

Davčni zavezanec, ki opravlja to dejavnost, ima pravico do odbitka vstopnega DDV (1. točka tretjega odstavka 40. člena ZDDV), če je blago in storitve uporabil za transakcije, ki jih je v zvezi z dejavnostjo iz drugega odstavka 13. člena zakona opravil izven Slovenije, ob pogoju, da bi bil upravičen do odbitka vstopnega DDV, če bi bile dejavnosti opravljene v Sloveniji.

Pripominjamo, da mora najemodajalec plovila upoštevati določila nacionalne zakonodaje države izven Skupnosti, v katere teritorialnih vodah bodo plula plovila, ki jih bo dajal v zakup oziroma najem.

S tem mnenjem nadomeščamo vsa poprej zavzeta stališča v zvezi z obravnavano problematiko.