

OBDAVČITEV PROMETA Z NEPREMIČNINAMI

Pojasnilo DURS, št. 4236-11/2006, 26. 10. 2006

Davčni zavezanec je zastavil vrsto vprašanj v zvezi z obdavčitvijo nepremičnin, ki jih prodajajo fizične osebe.

Vprašanja je zastavil v obliki trditev, za katere je želel potrditev ali pojasnilo DURS:

1. Fizična oseba, ki prodaja stare nepremičnine (po ZDDV), a te niso nezazidano stavbno zemljišče, plača ob prodaji vedno DPN, ne glede na to, kolikokrat in v kakšnem časovnem obdobju jih proda (npr. 3 v zadnjih 12 mesecih).
2. Fizična oseba, ki prodaja prvič v zadnjih 12 mesecih novo nepremičnino (po ZDDV), plača DPN.
3. Fizična oseba, ki prodaja drugič v zadnjih 12 mesecih novo nepremičnino in s kupnino preseže 5 milijonov SIT, se mora registrirati za DDV.
4. Fizična oseba, ki prodaja nezazidano stavbno zemljišče prvič v zadnjih 12 mesecih, plača DPN ne glede na vrednost.
5. Fizična oseba, ki prodaja nezazidano stavbno zemljišče drugič v zadnjih 12 mesecih in s kupnino preseže vrednost 5 milijonov SIT, se mora registrirati za DDV.
6. Fizična oseba, ki prodaja nezazidano stavbno zemljišče in je v zadnjih 12 mesecih že prodala eno ali več starih nepremičnin (in plačala DPN), plača DPN ne glede na vrednost.
7. Fizična oseba, ki prodaja nezazidano stavbno zemljišče in je v zadnjih 12 mesecih že prodala novo nepremičnino (in plačala DPN), plača DPN.
8. Fizična oseba, ki opravlja dejavnost (s. p.) in je že zavezanec za DDV, plača pri prodaji davek v skladu s točkami 1–7 (enako kakor fizična oseba, ki ni s. p.), če ima nepremičnino v lasti kot fizična oseba (in ne kot osnovno sredstvo firme).

Zavezanec tudi sprašuje, kakšno vlogo ima komunalna opremljenost pri prodaji nezazidanega stavbnega zemljišča. Na vprašanja odgovarjamo:

1. Fizična oseba prodaja objekt, pri katerem sta že potekli dve leti od začetka uporabe oziroma prve vselitve; v nadaljevanju: »star objekt« (vprašanje 1)

Na podlagi 7. točke prvega odstavka 27. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB4) je promet objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so postavljeni objekti, oproščen plačila DDV, razen če je promet opravljen, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni oziroma uporabljeni, ali če je promet opravljen, preden potečeta dve leti od začetka uporabe oziroma prve vselitve.

Po določilu drugega in tretjega odstavka 27. člena ZDDV se prodajalec nepremičnine (zavezanec za DDV) lahko dogovori s kupcem nepremičnine – davčnim zavezancem, ki ima pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV, da bo od prometa, ki bi moral biti oproščen plačila DDV v skladu z 2., 7. oziroma 8. točko prvega odstavka tega člena, obračunal DDV po predpisani stopnji.

Na podlagi 3. člena Zakona o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 57/99 in 67/02) se od prometa nepremičnin plačuje davek na promet nepremičnin (v nadaljevanju: DPN). Promet nepremičnin po tem zakonu je vsak odplačni prenos lastninske pravice na nepremičnini. Za prenos nepremičnin po tem zakonu ne velja prenos lastninske pravice na nepremičninah, od katerega je bil plačan DDV.

Od prometa starih objektov in zemljišč, na katerih so postavljeni, se tako na podlagi navedenih zakonskih določb načeloma plačuje DPN. Fizična oseba ob njihovi prodaji torej plača DPN, na obdavčitev pa ne vplivata število prodanih nepremičnin in znesek prometa.

Vendar navedeno velja le pod pogojem, da fizična oseba poleg prodaj nepremičnin, ki so oproščene plačila DDV, ne opravlja nobene obdavčene dejavnosti iz 2. dostavka 13. člena ZDDV. Osebi, ki opravlja samo oproščene transakcije po ZDDV, se namreč ni treba identificirati za namene DDV, čeprav vrednost opravljenih dobav presega 5 milijonov SIT.

Če fizična oseba poleg oproščenega prometa opravlja še kakršenkoli obdavčeni promet po ZDDV, se vrednosti oproščenega in obdavčenega prometa seštevajo in fizična oseba mora v skladu s 182. členom Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 17/04, 45/04, 84/04, 122/04, 60/05, 117/05, 1/06 in 10/06) pridobiti identifikacijsko številko za DDV že za mesec, v katerem bo presegla znesek 5 milijonov SIT prometa. Davčni zavezanec predloži zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV najpozneje v mesecu, v katerem je verjetno, da bo vrednost obdavčljivega prometa presegla predpisani znesek. Davčni organ izda identifikacijsko številko za DDV najpozneje do zadnjega dne meseca, ki sledi mesecu (naslednjega meseca po vložitvi) vložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV. Davčni zavezanec mora začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti po ZDDV najpozneje prvega dne drugega meseca, ki sledi mesecu predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV.

V skladu z navedenim se torej med promet, ki je odločilen za vključitev v sistem DDV, všteva tudi prodaja nepremičnin. Zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV mora prodajalec nepremičnin(-e) predložiti najpozneje v mesecu, v katerem bo skupna vrednost vsega prometa za zadnjih 12 mesecev presegla 5 milijonov SIT, in od tega prometa (in vseh nadaljnjih) obračunati DDV, razen če so to dobave, ki so oproščene plačila DDV. Ne glede na to, da se mora fizična oseba v opisanem primeru identificirati za namene DDV, pa ji od prodaje starih objektov še vedno ne bo treba obračunavati DDV, razen če bo s kupcem teh nepremičnin podpisala skupno izjavo za obdavčitev z DDV.

2. Fizična oseba prodaja objekt, preden je prvič vseljen oziroma uporabljen oziroma preden potečeta dve leti od začetka uporabe oziroma prve vselitve; v nadaljevanju: »novi objekt« (vprašanji 2 in 3)

Obdavčitev prodaj »novih objektov« z DDV ali DPN je odvisna od tega, ali je fizično osebo prodajalca mogoče opredeliti kot osebo, ki neodvisno opravlja dejavnost po 13. členu ZDDV. Prvi odstavek 13. člena ZDDV namreč določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno (samostojno) opravlja katerokoli dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Pravilnik v 26. členu določa, da je davčni zavezanec vsaka oseba (pravna ali fizična) iz prvega odstavka 13. člena ZDDV, ne glede na to, ali je vpisana v sodni register oziroma drug ustrezen register ali predpisano evidenco. Davčni zavezanec opravlja dejavnost neodvisno (samostojno), če jo opravlja za svoj račun in na svojo odgovornost.

Pravilnik v 182. členu glede identifikacije za namene DDV določa, da pravna ali fizična oseba postane identificirana za namene DDV s pridobitvijo identifikacijske številke za DDV. Davčni zavezanec pa mora pridobiti identifikacijsko številko za DDV že za mesec, v katerem bo presegel znesek 5 milijonov SIT prometa.

Zavezanec prosi, da mu pojasnimo obdavčitev prodaje nepremičnin za različne primere, v zvezi s katerimi pa je navedel le število prodaj, ki jih opravi fizična oseba (navaja: fizična oseba prodaja prvič v zadnjih 12 mesecih novo nepremičnino, fizična oseba prodaja drugič v zadnjih 12 mesecih novo nepremičnino in s kupnino preseže 5 milijonov SIT, fizična oseba prodaja nezazidano stavbno zemljišče prvič v zadnjih 12 mesecih ...), ni pa opisal načina pridobitve nepremičnin in drugih za obdavčitev pomembnih okoliščin.

Na ugotavljanje dejstev in okoliščin v konkretnih primerih opravljenih prodaj novih objektov poleg števila prodaj, kakor jih navaja zavezanec, vplivajo različni dejavniki, med njimi tudi način pridobitve nepremičnine, ki se prodaja. Tako so nepremičnine, ki jih

prodajajo fizične osebe, lahko pridobljene na različne načine (dedovanje, podaritev, nakup, razdelitev ...).

Z davčnega vidika se drugače obravnava prodaja nepremičnine, ki jo je fizična oseba podedovala, in prodaja nepremičnine, ki jo je fizična oseba kupila, da jo bo prodala. Kadar fizična oseba na primer prodaja nov objekt, ki ga je podedovala, ne opravlja dejavnosti prodaje nepremičnin, zato pri prodaji plača DPN ne glede na znesek opravljenega prometa. Kadar pa fizična oseba prodaja nov objekt, ki ga je nabavila, da ga bo prodala, pa že opravlja dejavnost, in če vrednost prodaje preseže 5 milijonov SIT, mora pri prodaji obračunati in plačati DDV, pred tem pa pridobiti tudi identifikacijsko številko za DDV.

ZDDV in Pravilnik ne predpisujeta natančnih kriterijev za določitev zavezanosti za DDV za fizične osebe, ki prodajo nepremičnine, zato je treba presojati vsak posamezen primer glede na okoliščine. Takšno napotilo (presojanje od primera do primera) je dano tudi v mnogih sodbah sodišča Evropske skupnosti.

3. Fizična oseba prodaja nezazidano stavbno zemljišče (vprašanja od 4 do 7)

Obdavčitev prometa zemljišč oziroma oprostitvev plačila DDV je določena v 7. in 8. točki prvega odstavka 27. člena ZDDV.

Nezazidana stavbna zemljišča, ki so samostojen predmet prometa, so obravnavana v 8. točki prvega odstavka 27. člena ZDDV in so obdavčena z DDV. Pravilnik v 83. členu podrobneje pojasnjuje, da za stavbna zemljišča veljajo parcele, na katerih je v skladu s predpisi dopustna graditev objektov.

Promet nezazidanega stavbnega zemljišča, ki ga opravi fizična oseba, je lahko obdavčen z DDV ali pa z DPN, to je odvisno od tega, ali je fizično osebo – prodajalca nepremičnine mogoče opredeliti kot osebo, ki neodvisno opravlja dejavnost po 13. členu ZDDV, kakor je pojasnjeno že v 2. točki tega pojasnila.

Zavezanec je zastavil tudi vprašanje, kakšno vlogo ima komunalna opremljenost pri prodaji nezazidanega stavbnega zemljišča.

Nezazidana stavbna zemljišča, tako tista, ki so komunalno opremljena, kakor tudi komunalno neopremljena, so obdavčena z DDV, razen če promet opravi oseba, ki ni identificirana za namene DDV, ko so obdavčena z DPN. Pri presojanju, ali je treba fizično osebo, ki prodaja nezazidano stavbno zemljišče, v posameznem primeru obravnavati kot davčnega zavezanca, ki opravlja dejavnost, pa lahko okoliščina, da je oseba zemljišče komunalno opremila, kaže na opravljanje dejavnosti davčnega zavezanca. Vložena sredstva v neko nepremičnino oziroma komunalno opremljanje zemljišča je torej lahko tudi eden od kriterijev pri presoji, ali je fizično osebo treba opredeliti kot davčnega zavezanca za DDV.

4. Nepremičnine prodaja fizična oseba, ki je samostojni podjetnik posameznik (vprašanje 8)

Zavezanec nadalje sprašuje, ali fizična oseba, ki drugače opravlja dejavnost kot samostojni podjetnik, identificiran za DDV, plača pri prodaji nepremičnine davek kakor druge fizične osebe (ki niso s. p.), kadar proda nepremičnino, ki ni sredstvo podjetja, ampak je v lasti fizične osebe.

Kadar je fizična oseba, ki drugače opravlja dejavnost kot samostojni podjetnik, identificirana za namene DDV in prodaja blago, na splošno velja, da mora ob prodaji tega blaga obračunati DDV. Način knjiženja blaga (med osnovna sredstva ali ne) ne sme vplivati na odločitev o obdavčitvi z DDV. Po ZDDV morajo namreč davčni zavezanci,

identificirani za namene DDV, od vseh prodaj blaga (tudi od novih objektov), ki jih opravijo v okviru svoje ekonomske dejavnosti, obračunati DDV, če ni podlage za oprostitev tega davka. Če pa fizična oseba prodaje blaga ne opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti in nastopa le kot fizična oseba, DDV ne obračuna. Ali neka oseba prodajo blaga opravi v okviru svoje ekonomske dejavnosti ali ne, je treba presojati v vsakem primeru posebej.