

NAJEM OZIROMA UPORABA NEPREMIČNIN

Pojasnilo DURS, št. 4230-120/2007-2, 5. 12. 2007

Davčni zavezanec navaja, da je organiziral predavanje in v ta namen sklenil z najemodajalcem najemno pogodbo za najem dvorane s spremljajočo infrastrukturo. Na vprašanje glede obdavčitve te storitve z DDV pojasnjujemo:

Od storitve po priloženi pogodbi je treba obračunati DDV po splošni 20-odstotni stopnji.

V skladu z 2. točko 44. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) je najem oziroma zakup nepremičnin (vključno z leasingom), razen določenih izjem, oproščen plačila DDV. Ne glede na navedeno pa se lahko davčni zavezanec – najemodajalec v skladu s 45. členom ZDDV-1 dogovori z najemnikom – davčnim zavezancem, ki ima pravico do odbitka celotnega DDV, da bo od najemnin, ki bi morale biti oproščene plačila DDV, obračunal DDV po predpisani stopnji.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07 in 120/07) v prvem odstavku 73. člena določa, da najem oziroma zakup nepremičnin iz 2. točke 44. člena ZDDV-1 pomeni dajanje nepremičnin v najem oziroma zakup. Vključuje tudi dajanje nepremičnin v podnajem.

V drugem odstavku 73. člena pravilnika je določeno, da je za namene uporabe 2. točke 44. člena ZDDV-1 temeljna značilnost pogodbe o najemu oziroma zakupu nepremičnin (vključno s podnajemom), najemniku oziroma zakupniku za dogovorjeno obdobje (za plačilo) dana pravica neovirano zasedati točno določeno nepremičnino ali njen del, kot da bi bil njen lastnik, in da iz te pravice izključi vsako drugo osebo.

Če storitev nima značilnosti najema oziroma zakupa nepremičnin iz drugega odstavka tega člena, je pa povezana z uporabo oziroma koriščenjem nepremičnine, pri čemer to predstavlja njen postranski oziroma spremljajoči del (na primer: uporaba športnih objektov, rezervacija mize v restavraciji, postavitve prodajnega avtomata znotraj nepremičnine, uporaba WC ...), je obdavčitev take storitve odvisna od vsebine storitve.

Druga točka 44. člena ZDDV-1 je povzeta po I točki prvega odstavka 135. člena Direktive 2006/112/ES* (oziroma b točki B odstavka 13. člena Šeste direktive). Oprostitve iz 135. člena Direktive 2006/112/ES pomenijo avtonomne pojme prava Skupnosti in morajo torej imeti skupnostno opredelitev. Izrazi, ki so uporabljeni za opis teh oprostitev, se, glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, razlagajo ozko. Pravilo ozke razlage pa ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev, razlagati na način, ki bi slednjim odvzel njihove učinke.

Določba I točke prvega odstavka 135. člena Direktive 2006/112/ES ne opredeljuje pojma »najem« in ne napotuje na opredelitve, ki so jih v zvezi s tem sprejele zakonodaje držav članic. Navedeno določbo je zato treba razlagati ob upoštevanju okvira, v katerega je umeščena, namena in zgradbe te direktive, upoštevajoč zlasti ratio legis oprostitev, ki je v njej določena.

Sodišče ES je v številnih sodbah opredelilo pojem dajanja v najem nepremičnine v smislu I točke prvega odstavka 135. člena Direktive 2006/112/ES, ki pomeni v bistvu pravico, ki jo najemodajalec da najemniku za dogovorjeno obdobje in proti plačilu, da uporablja nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od njene uporabe izključi vse druge osebe.

Transakcija najema nepremičnine običajno zajema relativno pasivno dejavnost, povezano le s potekom časa, in ne vsebuje znatne dodane vrednosti. Da bi tako transakcijo lahko ločevali od drugih dejavnosti, ki pomenijo bodisi industrijske in gospodarske zadeve (kot so oprostitve iz drugega odstavka 135. člena Direktive Sveta 2006/112/ES oziroma točk

od 1 do 4 b točke B odstavka 13. člena Šeste direktive), bodisi da predmet teh dejavnosti bolje označuje opravljanje storitev, in ne zgolj zagotavljanje stvari (kot je pravica do uporabe zemljišča za golf, pravica uporabe mostu proti plačilu cestnine, oziroma tudi pravica postavitve avtomatov za cigarete v gospodarske prostore) je pomembno merilo trajanje najema.

Trajanje najema sicer ni odločujoči element, na podlagi katerega bi bilo pogodbo o najemu nepremičnine mogoče opredeliti v smislu prava Skupnosti, čeprav lahko kratko trajanje nastanitve pomeni ustrezno merilo za ločevanje med npr. nastanitvijo v hotelu in najemom stanovanja. Ni pa nujno, da se to trajanje določi ob sklenitvi pogodbe. Upoštevati je treba namreč dejanske pogodbene odnose in to, da je trajanje najema med izvrševanjem pogodbe mogoče skrajšati ali podaljšati s sporazumom med strankama.

Čeprav se zdi, da **plačilo najemodajalcu**, ki je strogo povezano z dejstvom, koliko časa najemnik stvar uporablja, bolje izraža pasivnost transakcije najema, na podlagi tega ni mogoče sklepati, da bi bila pri plačilu, ki upošteva druge elemente, izključena opredelitev »dajanje v najem nepremičnin« v smislu I točke prvega odstavka 135. člena Direktive 2006/112/ES, zlasti kadar so drugi upoštevani elementi glede na del plačila, vezanega na potek časa, očitno postranski ali je z njimi plačano le zagotavljanje stvari.

Glede **pravice najemnika do izključne uporabe nepremičnine** je treba poudariti, da jo je mogoče omejiti v pogodbi, ki je sklenjena z najemodajalcem in se nanaša le na nepremičnino, kot je opredeljena v pogodbi. Najemodajalec si lahko torej pridrži pravico do rednega obiska najete nepremičnine. Poleg tega se lahko najemna pogodba nanaša na določene dele nepremičnine, ki se lahko uporabljajo skupaj z drugimi uporabniki.

Omejitve pravice do uporabe najetih prostorov, navedene v pogodbi, ne izključujejo, da gre za izključno pravico do uporabe v razmerju do vseh drugih oseb, na katere se zakon ali pogodba ne nanaša, in ki lahko uveljavljajo pravico na stvari, ki je predmet najema.

Da bi se določila narava obdavčljive transakcije, je treba biti pozoren na vse okoliščine, v katerih je določena transakcija opravljena. Treba je torej preveriti, ali je glavni predmet določene posamezne pogodbe in s tem sklenjenega posla, pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu, vezanemu na potek časa, ali opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače, ali ima storitev navadno za posledico samo pasivno aktivnost dajanja na razpolago nepremičnine ali vključuje tudi veliko število komercialnih aktivnosti, kot je npr. nadzor, upravljanje in stalno vzdrževanje s strani izvajalca storitev, priprava drugih objektov itd.**

Na podlagi sodne prakse Sodišča ES lahko zaključimo, da pojem »najem nepremičnin« iz 2. točke 44. člena ZDDV-1 zajema transakcije:

- s katerimi družba sočasno z različnimi pogodbami do preklica dodeli družbam, s katerimi je povezana, pravico uporabe na isti nepremičnini proti plačilu nadomestila,
- plačilo je določeno predvsem na podlagi uporabljene površine,
- glavni predmet pogodbe je pasivna uporaba prostorov ali zemljišča nepremičnine proti plačilu,
- plačilo je vezano na potek časa,
- plačilo ni vezano na opravljanje storitve, ki bi jo bilo mogoče opredeliti drugače (kot je pravica do uporabe zemljišča za golf, pravica uporabe mostu proti plačilu cestnine, pravica postavitve avtomatov za cigarete v gospodarske prostore).

Iz navedenega torej izhaja, da morajo biti za uporabo oprostitve DDV na podlagi 2. točke 44. člena ZDDV-1 izpolnjeni vsi pogoji iz drugega odstavka 73. člena Pravilnika (oziroma pogoji, ki jih navaja Sodišče ES).

Iz priložene pogodbe je razvidno, da gre za organizacijo in izvedbo prireditve oziroma predavanja na določen dan. V uporabo je davčni zavezanec vzel dvorano za določen dan, ob tem pa mu je bila nudena tudi tehnična izvedba. V tem primeru tako niso izpolnjeni vsi pogoji za oprostitev DDV od opravljene storitve oddaje dvorane (ne gre samo za pasivno uporabo nepremičnine, ni sklenjena najemna pogodba za daljše obdobje, višina plačila ni sorazmerna s trajanjem in kaže še na nudenje nekaj več, kot zgolj samo prostor, izključitev drugih,...). Opravljena storitev je tako obdavčena z 20 % DDV.

** Direktiva Sveta 2006/112/ES (UL L 347, 11. 12. 2006, str. 1-118)*

*** Povzeto po sodbah Evropskega sodišča ES C-284/03 (Temco Europe SA) in C-150/99 (Stockholm Lindöpark AB).*