

TRANSAKCIJE, KI JIH OPRAVIJO ČLANI ZNOTRAJ KONZORCIJA IN DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-290/2008, 22. 4. 2009

Družba, zavezanec za DDV, sodeluje v projektu izgradnje nepremičnin. V projekt so poleg A vključene še druge družbe. Udeleženi v projektu so ustanovili konzorcij. Vodilna družba je družba B, ki v pravnem prometu predstavlja konzorcij. Poleg tega v skladu s konzorcijsko pogodbo koordinira sodelovanje članic konzorcija, izvaja skupno sprejeto poslovno politiko konzorcija ter opravlja finančna, komercialna in tehnično-administrativna dela za konzorcij. Računovodstvo za konzorcij vodi vodilna družba preko podbilance podjetja, kjer se natančno izkazujejo sredstva, obveznosti, prihodki in stroški projekta. Rezultat iz naslova stroškov investicij in prodaje nepremičnin v okviru konzorcija se izkaže v računovodskih izkazih vodilne družbe. Dokončni obračun uspešnosti konzorcija se opravi ob koncu projekta.

S konzorcijsko pogodbo je dogovorjeno, da se stroški skupnega poslovanja za naloge, ki jih za konzorcij opravlja vodilna družba, pokrivajo iz prihodkov iz naslova projekta. Sicer pa mora vsaka izmed članic konzorcija opraviti vnaprej dogovorjeni obseg transakcij v okviru konzorcija. Na vprašanja v zvezi s tem odgovarjamo:

Ali prispevek posamezne članice z vidika DDV predstavlja dobavo blaga ali storitev drugemu članu konzorcija oziroma drugim članom konzorcija, če prispevek ustreza obsegu, ki je dogovorjen s konzorcijsko pogodbo DDV?

Kakšna je pravilna DDV obravnava izplačila dobička iz naslova uspešnosti konzorcija članom konzorcija v času obstoja oziroma ob prenehanju konzorcija?

Konzorcijska pogodba ima svoj temelj v družbeni pogodbi, ki je urejena v 990. do 1011. členu Obligacijskega zakonika – OZ-UPB1 (Uradni list RS, št. 97/07). Z družbeno pogodbo se dve ali več oseb zaveže, da si bodo s svojimi prispevki prizadevale doseči z zakonom dopustni skupni namen, tako kot je določeno s pogodbo. Vsak družbenik je dolžan v družbo prispevati to, kar je določeno s pogodbo (prispevek). Prispevek je lahko denar, stvar, pravica, terjatev, lahko pa tudi storitev, dopustitev ali opustitev, ki ima premoženjsko vrednost.

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) v 3. členu določa, da se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in opravljenih storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo.

Davčni zavezanec je po 5. členu ZDDV-1 vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjeno trajnemu doseganju dohodka. Iz opredelitve davčnega zavezanca in ekonomskih dejavnosti izhaja, da pojem ekonomskih dejavnosti zajema široko področje in da gre pri tem pojmu za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od namenov ali rezultatov.

Konzorcijska pogodba določa obliko in vrednost transakcij (obseg prispevka), ki jih morajo opraviti posamezni člani konzorcija v okviru konzorcija. Družba A zagotovi denarna sredstva in sicer na način:

- sredstva zagotovi družbi B, kot vodilni v konzorciju, torej konzorciju,
- sredstva zagotovi neposredno družbi B (in ne konzorciju).

Denarna sredstva, zagotovljena konzorciju, se pojavljajo v dveh vlogah in sicer kot odplačno posojilo konzorciju in prispevek družbe v konzorcij. Družba A je iz konzorcija upravičena do udeležbe pri dobičku 50 %, v enakem deležu pa krije tudi morebitno izgubo.

Glede obravnave transakcij, ki jih znotraj konzorcija opravijo posamezni člani, je Sodišče Evropskih Skupnosti odločilo v sodbi EDM, C-77/01. EDM je holdinška družba, organizirana kot družba z omejeno odgovornostjo na področju rudarstva. Udeležena je bila v treh konzorcijih z namenom odkrivanja rudišč v treh pokrajinah Portugalske. Sodišče je presojalo, ali so transakcije, ki jih družbe udeležene v konzorciju, opravijo na podlagi konzorcijske pogodbe, predstavljajo obdavčljive transakcije v skladu z določbami Šeste direktive, še posebej kadar družba opravi več nalog kot jih določa konzorcijska pogodba.

V zvezi s tem je sodišče razložilo, da se transakcije, ki jih opravijo člani konzorcija v zvezi s konzorcijem za račun konzorcija ne smejo obravnavati drugače, kot transakcije, ki jih opravijo za svoj račun. Kot jasno izhaja iz člena 2(1) Šeste direktive* se DDV obračunava le od dobav opravljenih za plačilo. V kolikor dobava blaga ali storitev ni opravljena za plačilo, ta ne predstavlja obdavčljive transakcije, razen v primerih, določenih v členu 6 (2) (b) Šeste direktive** (ta določa uporabo storitev za neposlovni namen).

Sodišče je odločilo, da transakcije, ki jih opravijo člani konzorcija v skladu z določbami konzorcijske pogodbe in ustrezajo prispevku vsakega člana po tej pogodbi, ne predstavljajo dobave blaga ali storitev, opravljene za plačilo in zato niso z DDV obdavčljive transakcije v smislu člena 2 (1) Šeste direktive. Kadar pa transakcije presegajo s pogodbo določen prispevek člana konzorcija in vključujejo plačilo od drugih članov, te transakcije predstavljajo dobave blaga ali storitev opravljene za plačilo v smislu 2 (1) člena Šeste direktive.

Na podlagi navedenega lahko na prvo vprašanje odgovorimo, da transakcije, ki jih opravijo člani konzorcija in ustrezajo prispevku člana po konzorcijski pogodbi, **ne predstavljajo dobave blaga ali storitev, opravljene za plačilo in zato niso z DDV obdavčljive transakcije.** Transakcije, ki pa presegajo s pogodbo določen prispevek člana konzorcija in vključujejo plačilo od drugih članov, pa predstavljajo dobave blaga ali storitev opravljene za plačilo, torej z DDV obdavčljive transakcije.

V zgoraj navedeni sodbi sodišča ES konzorcij ni opravljal dobav tretjim osebam, zato v sodbi ni odgovora na vprašanje, kako je treba z vidika DDV obravnavati dobiček, ki ga morebiti ustvari konzorcij. V citirani sodbi je obravnavan konzorcij, ki je namenjen odkrivanju rudnih nahajališč in raziskavam donosnosti teh nahajališč. V konzorcijskih pogodbah je določeno, da se v primeru odkritja nahajališča, ki je donosen, ustanovi družba namenjena izkoriščanju nahajališča.

V primeru, ki ga davčni zavezanec opisuje, vodilna družba konzorcija, to je družba B, vodi evidence za namene DDV in vse transakcije konzorcija vključi v okvir prometa, ki ga opravi sama (odsotnost pravne subjektivitete konzorcija).

Z vidika DDV izplačilo »dobička« ki ga morebiti ustvari konzorcij (računovodsko se »dobiček« ugotovi v podbilanci vodilne družbe B) pomeni plačilo finančnih sredstev davčnega zavezanca B zavezancu A. Konzorcij nima pravne subjektivitete in ni zavezanec za namene DDV.

Obdavčitev oziroma neobdavčitev plačila »dobička« med davčnim zavezancem B in davčnim zavezancem A je odvisna od narave omenjenega izplačila, ki ga je kot vse druge transakcije treba presoditi z vidika 3. člena ZDDV-1, ki določa, da so predmet obdavčitve z DDV dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec v okviru opravljanja dejavnosti za plačilo. Presoditi je torej treba, ali zavezanec B zavezancu A plača dobavo blaga ali storitve. Opravljanje dobav blaga in storitev za plačilo pa je predmet DDV.

Glede na to, da je v opisanem primeru namen konzorcija izvedba projekta izgradnje nepremičnin, želimo opozoriti na določbe ZDDV-1, ki opredeljujejo dobave blaga in storitev. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik. Opravljanje storitev pa pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje tudi odstop premoženjskih pravic, obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja ter opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe državnega organa.

** Člen 2(1) Šeste direktive se nanaša na predmet obdavčitve z DDV in določa, da so predmet obdavčitve z DDV dobave blaga in storitev, ki jih opravi davčni zavezanec za plačilo na območju države.*

Določbe Šeste direktive navajamo zaradi lažjega razumevanja sodb ES. Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, 13. 6. 1977, str. 1) je nadomestila Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

*** Člen 6(2)(b) Šeste direktive se nanaša na uporabo storitev za neposlovni namen, in sicer določa, da se šteje za opravljanje storitev za plačilo opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.*