

OBDAVČITEV BLAGA IN STORITEV V ZVEZI Z NAJEMOM OZIROMA ZAKUPOM NEPREMIČNINE

Pojasnilo DURS, št. 4230-158/2009, 31. 7. 2009

Glede na večje število vprašanj davčnih zavezancev v zvezi z obdavčitvijo dobav blaga in storitev v zvezi z najemom oziroma zakupom nepremičnin z DDV, podajamo naslednje pojasnilo:

Najem oziroma zakup nepremičnin je oproščen plačila DDV, razen če najemodajalec in najemjemalec izpolnjujeta pogoje iz 45. člena ZDDV-1 in se odločita za obdavčitev navedene transakcije.

Obdavčitev dobav blaga in storitev v zvezi z najemom oziroma zakupom nepremičnin z DDV pa je odvisna od vsebine najemne pogodbe. Z najemno pogodbo se dogovori ali je vrednost teh dobav vključena v ceno najema in tako deli davčno obravnavo najema. Dobave so lahko zaračunane tudi ločeno od najemnine in tako obdavčene kot samostojna transakcija.

V skladu z 2. točko 44. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06, 52/07 in 33/09) je **plačila DDV oproščen najem oziroma zakup nepremičnin** (vključno z leasingom), razen:

- nastanitev v hotelih ali podobnih nastanitvenih zmogljivostih, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih, počitniških kampih ali na prostorih, namenjenih kampiranju;
- dajanja v najem garaž in površin za parkiranje vozil;
- dajanja v najem trajno instalirane opreme in strojev;
- najema sefov.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08 in 123/08) v prvem odstavku 73. člena pojasnjuje, da najem oziroma zakup nepremičnin iz 2. točke 44. člena ZDDV-1 pomeni dajanje nepremičnin v najem oziroma zakup in da vključuje tudi dajanje nepremičnin v podnajem. Prav tako 73. člen pravilnika določa, da je temeljna značilnost pogodbe o najemu oziroma zakupu nepremičnin (vključno s podnajemom), da je 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.

Davčni zavezanec, ki opravlja transakcije, za katere je oprostitev DDV določena v 2. točki 44. člena ZDDV-1, se v skladu s 45. členom ZDDV-1 lahko dogovori z najemnikom, zakupnikom, leasingojemalcem oziroma kupcem nepremičnine – davčnim zavezancem, ki ima pravico do odbitka celotnega DDV, da bo od navedenih transakcij, ki bi morale biti oproščene plačila DDV, obračunal DDV po predpisani stopnji. Davčni zavezanec tako obračuna DDV v skladu s prvim odstavkom tega člena, če sta z najemnikom oziroma kupcem nepremičnine pred opravljeno dobavo podala skupno izjavo pristojnemu davčnemu uradu.

Z najemom oziroma zakupom nepremičnine, ki predstavlja obdavčljivo transakcijo, so povezane tudi določene storitve in dobave blaga, kot so na primer: dobava vode, električne energije, plina, energije za ogrevanje, odvoz smeti, čiščenje, kanalščina in podobno.

Pravilnik v drugem odstavku 72. člena določa, da so storitve in blago oproščene plačila DDV v skladu z 2. točko 44. člena ZDDV-1, če je vrednost storitev in blaga vključena v najemnino.

Glede obravnave dobav blaga in storitev z vidika obdavčitve z DDV so pomembna pogodbeno določila, ki jih najemodajalec in najemjemalec določita z najemno pogodbo. Vsebina pogodbe je pomembna za pravilen obračun DDV od stroškov, ki se zaračunavajo najemnikom in so povezani z najemom.

V nadaljevanju pojasnjujemo obdavčitev storitev in dobav blaga v zvezi z najemom oziroma zakupom nepremičnine, glede na različne možne vsebine najemnih pogodb.

1. Davčni zavezanec - najemodajalec posebej zaračunava najemnino ter posebej dobave blaga in storitev (stroški)

Najemodajalec in najemjemalec se s pogodbo dogovorita, da bo najemjemalec plačeval posebej najemnino, posebej pa stroške v zvezi z dobavo blaga in storitev. Način zaračunavanja stroškov je dogovorjen v pogodbi. V tem primeru se **zaračunavanje najemnine obravnava davčno neodvisno od zaračunavanja dobav blaga in storitev**.

Če najemodajalec njemu zaračunane dobave blaga in storitev s strani dobaviteljev, ki so davčni zavezanci, zaračuna najemjemalcu ločeno od najemnine, se od dobave tega blaga in storitev obračuna DDV po ustrezni davčni stopnji. Najemodajalec ima pri nabavi tega blaga in storitev, ob izpolnjevanju pogojev iz 63. in 65. člena ZDDV-1, pravico do ustreznega dela odbitka DDV.

V zvezi z ločenim zaračunavanjem stroškov in najemnine je Sodišče Evropskih Skupnosti (v nadaljevanju: Sodišče) v zadevi C-572/07 RLRE Tellmer Property sro obravnavalo primer, v katerem je družba RLRE Tellmer Property **najemnikom zaračunavala storitve čiščenja ločeno od najemnine**. Poleg plačila najemnine je zahtevala od najemnikov tudi plačilo za čiščenje skupnih prostorov – v računu je bilo navedeno kot ločena postavka – ki so ga opravljali hišniki. Sodišče je pojasnilo, da ker je dajanje stanovanj v najem in čiščenje skupnih prostorov v okoliščinah, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, mogoče ločiti drugo od drugega, navedenega **dajanja v najem in navedenega čiščenja ni mogoče šteti za enotno storitev v smislu sodne prakse Sodišča, temveč ju je treba šteti kot samostojni transakciji, ki sta ločeni druga od druge.***

2. Dobava blaga in storitev (stroški) je vključena v znesek najemnine

a) Z najemno pogodbo je dogovorjeno, da so stroški vključeni v ceno najema in se ne zaračunavajo posebej.

Če najemodajalec vrednosti dobavljenega blaga in storitev vključi v znesek najemnine, ki je v skladu z 2. točko 44. člena ZDDV-1 oproščena plačila DDV, so dobave blaga in storitev oproščene plačila DDV, saj nosijo usodo najema nepremičnine. Stroški so torej vključeni v davčno osnovo od najemnine nepremičnine, zato najemodajalec ne sme od njih odbiti DDV, saj so sestavni del oproščenega prometa.

Če pa najemodajalec od najemnine obračunava DDV v skladu s 45. členom ZDDV-1, so tudi dobave blaga in storitev, ki so vključene v znesek najemnine obdavčene kot najemnina. Od njemu zaračunanih dobav blaga in storitev ima najemodajalec pravico do ustreznega dela odbitka DDV.

b) Z najemno pogodbo se lahko najemodajalec in najemjemalec dogovorita, da najemodajalec **razdeli znesek mesečne najemnine** na stalni in na variabilni del, pri čemer bo znesek variabilnega dela računal vsak mesec na podlagi stroškov. Stroški se ne zaračunavajo ločeno od najemnine.

V tem primeru mora najemodajalec obravnavati enako stalni (najemnina) in variabilni del (stroški).

Če najemodajalec ne obračunava DDV od najemnine, ga ne obračunava tudi od vrednosti dobav blaga in storitev, ki so vključene v najemnino. Od njemu zaračunanih dobav blaga in storitev nima pravice do odbitka DDV.

Če pa najemodajalec od najemnine obračunava DDV v skladu s 45. členom ZDDV-1, so tudi dobave blaga in storitev, ki so vključene v znesek najemnine obdavčene kot najemnina. Od njemu zaračunanih dobav blaga in storitev ima najemodajalec pravico do ustreznega dela odbitka DDV.

3. Prerazdelitev stroškov (prefakturiranje)

V skladu s prvim odstavkom 72. člena pravilnika so storitve in dobava blaga v zvezi z najemom oziroma zakupom nepremičnin iz 2. točke 44. člena ZDDV-1, kot na primer: dobava vode, električne energije, plina, energije za ogrevanje, odvoz smeti, če jih najemodajalec ali upravnik stavbe le prerazdeli najemnikom oziroma lastnikom stavb, neobdavčljive.

Navedena določba pomeni, da v primeru, ko najemodajalec ali upravnik le prerazdeli stroški, ne opravi obdavčljive transakcije (obdavčene ali oproščene) ter mu za tako prerazdelitev ni potrebno izdati računa.

V skladu s šestim odstavkom 36. člena ZDDV-1 se v davčno osnovo ne všttevajo zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

Več v zvezi z izdajo računa upravnika stavbe se nahaja v pojasnilu DURS, številka 0612-39/2007-2 z dne 5. 3. 2007, na spletni strani DURS:

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/izdaja_racunov/izstavitev_racunov/.

** Več o enotnih transakcijah Sodišče pojasnjuje v zadevi C-425/06 Part Service*