**Obveznost obračuna DDV ob prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti in obdobje popravka pri osnovnih sredstvih**

**Pojasnilo FURS št. 4230-358/2022-1 z dne 25. 11. 2022 in 3. 2. 2023**

Zaradi več vprašanj davčnih zavezancev, ki se nanašajo na uporabo oprostitev DDV po 7. ali 8. točki 44. člena ZDDV-1 za zadržanje nepremičnine, za katero je bila dana pravica do odbitka DDV, ob prenehanju opravljanja ekonomske dejavnosti v povezavi s sodbo Sodišča EU v zadevi [C-229/15](https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=D0EB994DA88A15487B4C681A2B74FB81?text=&docid=180321&pageIndex=0&doclang=sl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=239915), pojasnjujemo:

*Ob zadržanju osnovnega sredstva (nepremičnine), za katerega je bila dana pravica do odbitka DDV, je treba obračunati DDV, ne glede na to, ali je obdobje popravka za to osnovno sredstvo že poteklo ali ne. Če gre za star objekt, se uporabi oprostitev po 7. točki 44. člena ZDDV-1, hkrati pa mora davčni zavezanec, če obdobje popravka še ni poteklo, za preostalo obdobje izvesti popravek odbitka DDV.*

*Davčno osnovo predstavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga oziroma lastna cena blaga, določena v trenutku zadržanja blaga. Pri določitvi davčne osnove je treba upoštevati načelo sorazmernosti, na podlagi katerega mora davčna osnova ustrezati dejanskemu obsegu zasebne rabe.*

V skladu s c) točko 8. člena [Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701) se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje tudi zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih pravnih naslednikov (razen v primerih iz 10. člena tega zakona), ko preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi blaga v skladu s točko a) tega člena.

V sodbi C-229/15 gre za primer davčnega zavezanca, ki je zgradil stanovanjsko-poslovni objekt, ki ga je delno uporabljal za zasebne namene, delno pa za opravljanje notarske dejavnosti. Pravico do odbitka DDV je uveljavljal samo za storitve, ki jih je prejel pri gradnji poslovnega dela objekta. Po poteku roka za popravek odbitka DDV za nepremičnine je davčni zavezanec prenehal z opravljanjem notarske dejavnosti in predmet spora je bilo, ali se poslovni del nepremičnine po poteku obdobja popravka odbitka DDV lahko obdavči ali ne.

Generalna pravobranilka je v tej zadevi razložila pravila za popravke odbitkov, h katerim spada tudi člen 187 Direktive o DDV (69. člen ZDDV-1), in določbe o obdavčitvi zasebne rabe blaga, h katerim se prišteva člen 18(c) Direktive o DDV (točka c) 8. člena ZDDV-1).

Besedilo člena 18(c) Direktive o DDV ne vsebuje niti časovne omejitve niti napotila na 187. člen Direktive o DDV. Ta določba o obdavčitvi zasebne rabe blaga ne izhaja iz pravice do odbitka DDV, ampak je podlaga za obdavčitev zasebne rabe z DDV v primeru prehoda blaga iz premoženja podjetja v zasebno premoženje, ki je posledica prenehanja opravljanja ekonomske dejavnosti. Iz besedila člena izhaja tudi, da gre za primere prenehanja opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti na splošno, pri čemer določba ne razlikuje glede na vzroke ali okoliščine tega prenehanja, razen primerov iz člena 19 Direktive o DDV. Cilj obdavčitve po členu 18(c) Direktive o DDV je preprečiti, da bi bilo blago po prenehanju opravljanja obdavčljive ekonomske dejavnosti predmet neobdavčene končne potrošnje, in sicer ne glede na razloge ali okoliščine tega prenehanja. Pomembno je, da se v teh primerih zadržanja blaga šteje, da gre za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, kadar je to blago bilo upravičeno do odbitka DDV. S tem se sledi načelu nevtralnosti in zagotovi, da je davčni zavezanec, ki prejme blago iz svojega podjetja za lastno končno potrošnjo, z DDV enako obdavčen kot če bi tako blago prejel od drugega davčnega zavezanca.[[1]](#footnote-1) Davčno osnovo v teh primerih predstavlja nabavna cena blaga ali podobnega blaga oziroma lastna cena blaga, določena v trenutku zadržanja blaga. Kot navaja državna pravobranilka v zadevi C-229/15. so določbe o obdavčitvi zasebne rabe v razmerju do pravil za popravke odbitkov *lex specialis*. Pomembno pa je, da je pri določitvi davčne osnove treba upoštevati načelo sorazmernosti, na podlagi katerega mora davčna osnova ustrezati dejanskemu obsegu zasebne rabe. Povedano drugače se je treba izogniti temu, da bi imel davčni zavezanec, ki blago, ki je del poslovnih sredstev njegovega podjetja, uporablja v zasebne namene, neupravičeno ekonomsko ugodnost v primerjavi s končnim potrošnikom, ki bi nastala zato, ker je ta davčni zavezanec opravil odbitke DDV, do katerih ni bil upravičen.[[2]](#footnote-2) Pri zadržanju blaga (nepremičnine), če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka, s strani davčnega zavezanca in če ima blago pri prenehanju opravljanja dejavnosti še neko preostalo vrednost, to pomeni, da se v okviru njegove ekonomske dejavnosti še ni potrošilo in je treba zato njegovo nadaljnjo zasebno rabo – prvič - obdavčiti. Pri tem mora biti davčna obremenitev z vidika načela nevtralnosti enaka kot če bi davčni zavezanec v istem času isto blago prodal drugi osebi. Skladno z drugim odstavkom 36. člena ZDDV-1 se davčna osnova določi kot nabavna cena blaga oz. lastna cena blaga v trenutku zadržanja, ki ustreza dejanskemu obsegu zasebne rabe, torej v obsegu, v katerem je imel davčni zavezanec na podlagi njegove pridobitve in zadržanja blaga tudi pravico do odbitka vstopnega DDV. Tako se zagotovi, da davčni zavezanec, ki prejme blago iz svojega podjetja za lastno potrošnjo plača DDV v enaki višini, kot če bi takšno blago v istem času nabavil od drugega davčnega zavezanca. ~~Uporaba blaga se tako lahko obdavči samo v obsegu, v katerem je imel davčni zavezanec na podlagi njegove pridobitve in zadržanja blaga tudi pravico do odbitka vstopnega DDV.~~

Obdavčitev na podlagi člena 18(c) Direktive o DDV tako ni odvisna od izteka obdobja popravka na podlagi člena 187(1) Direktive o DDV. Pri pravilih za odbitek DDV gre za korekturna pravila, ki se uporabljajo za nazaj in izhajajo neposredno iz odbitka DDV, pri čemer pa je pogoj vedno, da davčni zavezanec uporablja pridobljeno blago za izvajanje obdavčenih transakcij. Za to je namen teh pravil, enako kot pri obdavčitvi zasebne rabe, preprečiti, da bi lahko davčni zavezanec, ki mu je bil že priznan odbitek DDV, uporabljal blago, ne da bi plačal DDV oziroma da bi v primerjavi s končnim potrošnikom dobil neupravičeno ugodnost. Poleg tega je namen pravil za odbitek tudi izboljšati natančnost odbitkov DDV ter nadzor, koliko davčni zavezanec blago tudi dejansko uporablja za namene, na podlagi katerih je z Direktivo o DDV mogoče uveljavljati pravico do odbitka DDV. Na podlagi člena 187(1) Direktive o DDV tak nadzor za investicijsko blago traja od pet do dvajset let.

Iz navedenega izhaja, da ~~se 44. člen ZDDV-1 v primerih iz c) točke 8. člena ZDDV-1 ne sme uporabiti.~~

je treba ob zadržanju osnovnega sredstva, za katerega je bila dana pravica do odbitka DDV (delno ali v celoti), obračunati DDV, ne glede na to, ali je obdobje popravka za to osnovno sredstvo (nepremičnino) že poteklo ali ne. Če gre za star objekt[[3]](#footnote-3), se uporabi oprostitev po 7. točki 44. člena ZDDV-1, hkrati pa mora davčni zavezanec, če obdobje popravka še ni poteklo, za preostanek obdobja popraviti odbitek DDV.

V skladu z drugim odstavkom 68. člena ZDDV-1 mora davčni zavezanec opraviti popravek, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer, odpovedi nakupov in znižanja cen. Navedena določba pomeni splošno pravilo o popravku odbitka DDV, in sicer se le ta izvede takoj, ko so za to izpolnjeni pogoji, in to v celotnem znesku. Pri nepremičninah, ki so pridobljena kot osnovna sredstva, se skladno z 69. členom ZDDV-1 popravek odbitka razporedi na 20 let.

~~Stališče velja od izdaje tega pojasnila naprej.~~

1. Glej tudi sodbo C-142/12 (Marinov). [↑](#footnote-ref-1)
2. Glej sodbo C-594/10 (van Laarhoven). [↑](#footnote-ref-2)
3. Objekt, ki je bil dobavljen po poteku dveh let od začetka prve uporabe oziroma prve vselitve. [↑](#footnote-ref-3)