



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00

F: 01 478 39 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

DAVEK NA DODANO VREDNOST

Gradnja in prenos komunalne opreme na občino

Podrobnejši opis

1. izdaja, SEPTEMBER 2015

KAZALO

1. UVOD	3
2. DDV IN KOMUNALNI PRISPEVEK	3
3. PRENOS KOMUNALNE OPREME IN DDV	4
3.1 Investitor gradi komunalno opremo na zemljišču, ki je v njegovi lasti	4
ali na zemljišču, na katerem ima stavbno pravico	4
3.2 Investitor gradi komunalno opremo na zemljišču, ki ni v njegovi lasti	4
ali na zemljišču, na katerem nima stavbne pravice	4
4. ODBITEK DDV	5
5. VKLJUČITEV ZNESKA OBRAČUNANEGA DDV MED OBRAČUNSKE	5
STROŠKE KOMUNALNE INFRASTRUKTURE	5
6. IZDAJA RAČUNA IN PLAČILO DDV	6

1. UVOD

Gradnjo komunalne opreme v skladu s 77. členom [Zakona o prostorskem načrtovanju – ZPNačrt](#) zagotavlja občina. Gradnja komunalne opreme se financira iz komunalnega prispevka, proračuna občine, proračuna države in iz drugih virov.

ZPNačrt dalje v prvem odstavku 78. člena določa, da se lahko občina in investitor s pogodbo o opremljanju dogovorita, da bo investitor sam zgradil del ali celotno komunalno opremo za zemljišče, na katerem namerava graditi, ne glede na to, ali je gradnja te komunalne opreme predvidena v programu opremljanja. Občina lahko sklene pogodbo o opremljanju z investitorjem, če ima sprejet program opremljanja ali podlage za odmero komunalnega prispevka za vso obstoječo komunalno opremo na območju celotne občine (drugi odstavek 78. člena ZPNačrt).

V četrtem odstavku 78. člena tega zakona je določeno, da stroške izgradnje v pogodbi predvidene komunalne opreme nosi investitor. Šteje se, da je investitor na ta način v naravi plačal komunalni prispevek za izvedbo komunalne opreme, ki jo je sam zgradil. Investitor je dolžan plačati še preostali del komunalnega prispevka, v kolikor bo obremenil že zgrajeno komunalno opremo, na katero bo investitor priključil komunalno opremo iz 3. točke prejšnjega odstavka (komunalna oprema, ki jo bo zagotovil investitor).

Nadalje v petem odstavku tega člena ZPNačrt še določa, da je občina dolžna prevzeti komunalno opremo, zgrajeno skladno s pogodbo, ko je zanj izdano uporabno dovoljenje.

Po prvem stavku prvega odstavka 79. člena ZPNačrt je komunalni prispevek plačilo dela stroškov gradnje komunalne opreme, ki ga zavezanca ali zavezanec plača občini. Na podlagi 80. člena ZPNačrt je zavezanec za plačilo komunalnega prispevka investitor oziroma lastnik objekta, ki se na novo priključuje na komunalno opremo, ali ki povečuje neto tlorisno površino objekta ali spreminja njegovo namembnost.

Iz navedenega izhaja, da se del ali celotni komunalni prispevek v primeru, če je med občino in investitorjem sklenjena pogodba o opremljanju, poplača z izgradnjo komunalne infrastrukture, ki se po končani gradnji prenese na občino.

2. DDV IN KOMUNALNI PRISPEVEK

Po prvem odstavku 5. člena [Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1](#) je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. V drugem odstavku istega člena je podana definicija pojma »ekonomska dejavnost«, ki po tem členu obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnostjo.

Peti odstavek 5. člena ZDDV-1 nadalje določa, da se državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot organi oblasti, tudi, če pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami. Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Iz navedenih predpisov izhaja, da odmerjanje komunalnega prispevka ni mogoče šteti za katero od dejavnosti iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1 in ga tudi ni mogoče šteti za promet, pri katerem bi obravnavanje organov lokalnih skupnosti kot davčnih nezavezancev za DDV vodilo k izkrivljanju konkurence.

Tako se občina v delu, ko odmerja komunalni prispevek, ne šteje za davčnega zavezanca, na podlagi petega odstavka 5. člena ZDDV-1.

3. PRENOS KOMUNALNE OPREME IN DDV

Gradnja komunalne opreme mora biti z vidika DDV enako obravnavana, ne glede na to, ali jo gradi občina sama ali pa jo po pogodbi o opremljanju zgradi investitor.

3.1 Investitor gradi komunalno opremo na zemljišču, ki je v njegovi lasti ali na zemljišču, na katerem ima stavbno pravico

V tem primeru prenos komunalne opreme na občino predstavlja dobavo blaga, ki je predmet obdavčitve z DDV. Dobava blaga v skladu s 6. členom ZDDV-1 pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik.

Na podlagi prvega odstavka 33. člena ZDDV-1 obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

Pri prenosu komunalne opreme tako pride do obdavčljivega dogodka, ko pride do prenosa pravice do razpolaganja s komunalno opremo.

V skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDDV-1 pri dobavah blaga ali storitev davčna osnova vključuje vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh ali v storitvah), ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav, če ni s tem zakonom drugače določeno.

Davčno osnovo prenosa komunalne opreme predstavlja del komunalnega prispevka, ki ga investitorju v zameno za izgradnjo in prenos komunalne opreme ni treba plačati.

Vsak davčni zavezanec mora v skladu s 1. točko prvega odstavka 81. člena ZDDV-1 zagotoviti, da sam, prejemnik ali tretja oseba v njegovem imenu in za njegov račun izda račun za dobavo blaga ali storitev, ki jih je opravil drugemu davčnemu zavezancu ali pravni osebi, ki ni davčni zavezanec.

3.2 Investitor gradi komunalno opremo na zemljišču, ki ni v njegovi lasti ali na zemljišču, na katerem nima stavbne pravice

V tem primeru investitor opravi gradbeno storitev, t.j. storitev izgradnje komunalne opreme. Opravljanje storitev v skladu s prvim odstavkom 14. člena ZDDV-1 pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je storitev opravljena. Davčni zavezanec – investitor mora za opravljeno storitev izdati račun.

Davčno osnovo izgradnje komunalne opreme predstavlja del komunalnega prispevka, ki ga investitorju v zameno za izgradnjo komunalne opreme ni treba plačati.

V zvezi z uporabo 76. a člena ZDDV-1 pri obračunu DDV od izgradnje komunalne opreme je pomembno, ali bo občina le-to uporabljala za namene obdavčljive dejavnosti.

Ministrstvo za finance je v zvezi z uporabo komunalne infrastrukture in ureditvijo razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture – občino in izvajalcem gospodarske javne službe (v

nadaljevanju GJS) občinam z dopisom št. 007-571/2008/8 z dne 1. 7. 2009 dalo določena priporočila:

http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Lokalne_skupnosti/Navodila_ob%C4%8Dinam/Dopisi_zupanom_obcin_in_financnim_sluzbam_obcin/OBCINE_IN_JAVNA_PODJETJA-sredstvacupravljanju-gospodarskajavnainfrastruktura-SRS35.pdf.

Za ureditev razmerja med lastnikom gospodarske javne infrastrukture – občino in izvajalcem GJS, Ministrstvo za finance priporoča sklenitev pogodbe o poslovnem najemu gospodarske javne infrastrukture in izvajanju GJS, v katerem je med drugim treba urediti tudi višino najemnine.

Če občina upošteva napotila Ministrstva za finance, komunalno infrastrukturo daje v poslovni najem, kar pomeni, da s komunalno infrastrukturo opravlja obdavčljivo dejavnost. V tem primeru se občina šteje za davčnega zavezanca, zato mora investitor v zvezi z izgradnjo komunalne opreme pri izdaji računa upoštevati 76. a člen ZDDV-1.

4. ODBITEK DDV

Davčni zavezanec ima skladno s 63. členom ZDDV-1 pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij ali tistih oproščenih transakcij, za katere ta zakon izrecno določa pravico do odbitka.

Skladno s četrtem odstavkom 78. člena ZPNačrt stroške izgradnje v pogodbi o opremljanju predvidene komunalne opreme nosi investitor sam. Investitor, ki gradi komunalno opremo, opravlja praviloma v celoti obdavčeno dejavnost, v zvezi s katero mu je po ZDDV-1 priznana pravica do odbitka DDV.

V zvezi z zgrajeno komunalno opremo občina po ZDDV-1 nima pravice do odbitka DDV in zanjo predstavlja strošek, saj je v sistemu DDV končna potrošnja vedno obremenjena z DDV, tudi če je naročnik občina ali država, razen v primeru, da bo občina s to komunalno opremo opravljala obdavčeno dejavnost (na primer: oddaja komunalne opreme v poslovni najem javnemu podjetju ob pogoju, da je le ta obdavčen z DDV po 45. členu ZDDV-1). V zvezi z oddajo komunalne opreme v poslovni najem je treba upoštevati tudi druge pogoje, ki urejajo to področje (na primer: poslovni najem ni možen za ceste, ki jih občina gradi v okviru oblastnih nalog).

Z vidika DDV je poslovni najem gospodarske javne infrastrukture oproščen plačila DDV, če gre za nepremičnine oziroma obdavčen z DDV, če gre za druga sredstva, ki niso nepremičnine. Najem nepremičnin je v skladu z 2. točko 44. člena ZDDV-1 oproščen plačila DDV, zato občina v tem primeru nima pravice do odbitka DDV. V zvezi s poslovnim najemom nepremičnin pa se občina lahko na podlagi 45. člena ZDDV-1 z najemnikom (javnim podjetjem) – davčnim zavezancem za DDV, ki ima pravico do odbitka celotnega DDV, dogovori, da bo od storitev poslovnega najema nepremičnin, ki bi moral biti oproščen plačila DDV, obračunavala DDV. Občina bo lahko obračunala DDV po tej določbi, če bosta z najemnikom pred opravljeno dobavo davčnemu organu predložila vsak svojo izjavo v elektronski obliki. V tem primeru bo občina, ki bo obračunavala DDV od najemnin, pridobila tudi pravico do odbitka DDV.

5. VKLJUČITEV ZNESKA OBRAČUNANEGA DDV MED OBRAČUNSKO STROŠKE KOMUNALNE INFRASTRUKTURE

[ZPNačrt](#) v prvem odstavku 82. člena določa, da se komunalni prispevek določi na podlagi programa opremljanja glede na površino in opremljenost stavbnega zemljišča s komunalno

opremo ter glede na neto tlorisno površino objekta in njegovo namembnost oziroma glede na izboljšanje opremljenosti stavbnega zemljišča s komunalno opremo.

Vsebinsko in obliko programa opremljanja stavbnih zemljišč ter druga vprašanja, povezana s pripravo in sprejemanjem programa opremljanja ureja Uredba o vsebini programa opremljanja stavbnih zemljišč – uredba. Komunalni prispevek je namenski vir financiranja gradnje komunalne opreme. S programom opremljanja se določi komunalno opremo in drugo gospodarsko javno infrastrukturo, ki jo je treba zgraditi in rekonstruirati skladno s prostorskim aktom občine, in roke za gradnjo komunalne opreme po posameznih enotah urejanja prostora. Za komunalno opremo se določijo tudi podlage za odmero komunalnega prispevka.

Občina z odlokom, s katerim sprejme občinski proračun, določi komunalni prispevek kot namenski prihodek. Iz 11. člena te uredbe izhaja, da se kot komunalni prispevek na zavezance prenese le del skupnih stroškov, ki predstavljajo obračunske stroške. V uredbi so v 12. členu opredeljeni skupni stroški, in sicer je določeno, kateri stroški se upoštevajo kot skupni stroški gradnje komunalne opreme in kateri ne, kako se izkazujejo ter ugotavljajo. V skladu s 13. členom uredbe je podlaga za odmero komunalnega prispevka za določeno vrsto komunalne opreme na obračunskem območju višina obračunskih stroškov komunalne opreme. Obračunski stroški komunalne opreme so tisti del skupnih stroškov komunalne opreme, ki se financirajo iz sredstev zbranih s plačili komunalnih prispevkov in bremenijo določljive zavezance.

Ministrstvo za finance je na vprašanje davčnega zavezanca glede obveznosti obračuna DDV od nadomestitvenih stroškov za obstoječo komunalno opremo v dopisu št. 423-39/2005/2 z dne 10. 1. 2006 zapisalo:

»Pri gradnji komunalne infrastrukture gre za opravljanje obdavčene dejavnosti, kar pomeni, da bodo dobave oziroma storitve v zvezi z gradnjo komunalne infrastrukture obdavčene z DDV. Znesek DDV v investiciji ni nujno tudi strošek, kar je odvisno od tega, ali ima občina pravico do odbitka vstopnega DDV. Ker so nadomestitveni stroški po višini enaki stroškom, ki bi nastali ob gradnji nove infrastrukture, jih je treba presojeti glede na to, ali bi občina imela pravico do odbitka vstopnega DDV ob gradnji nove infrastrukture ali ne. Če pravice do odbitka vstopnega DDV ne bi imela, ker v zvezi s to investicijo ne bi zaračunavala nobenih transakcij, ki bi bile predmet DDV, je treba strošek DDV tudi vključiti v nadomestitvene stroške.«

Iz navedenega izhaja, da v primeru, če občina obračunanega DDV od izgradnje komunalne infrastrukture ne bo imela pravice odbiti, predstavlja DDV zanjo strošek, ki ga je treba vključiti v obračunske stroške komunalne opreme. Če pa bo občina zgrajeno infrastrukturo uporabljala za opravljanje obdavčene dejavnosti, bo imela pravico do odbitka DDV, zato DDV zanjo ne predstavlja strošek in ga ne vključi v obračunske stroške komunalne opreme. Če bo občina za opravljanje obdavčene dejavnosti uporabljala le del zgrajene infrastrukture, DDV, ki zapade na ta del, in je odbiten, ne vključi v obračunske stroške.

6. IZDAJA RAČUNA IN PLAČILO DDV

Po pogodbi o opremljanju je s prenosom komunalne opreme na občino prišlo do dobave blaga oziroma storitev, ki je predmet obdavčitve z DDV. Skladno s pogodbo o opremljanju je tako prišlo do obdavčene dobave blaga oziroma storitev, ki je opravljena za plačilo. Iz pogodbe o opremljanju je razvidna tudi višina komunalnega prispevka, ki ga mora investitor še plačati, saj se skladno s četrtem odstavkom 78. člena ZPNačrt šteje, da je investitor v naravi plačal komunalni prispevek za izvedbo komunalne opreme, ki jo je zgradil sam.

Skladno z določili ZDDV-1 je tako od prenosa komunalne opreme z investitorja na občino potrebno obračunati DDV, pri čemer se kot davčna osnova upošteva del komunalnega prispevka, ki ga investitorju v zameno za izgradnjo in prenos komunalne opreme ni treba plačati. Investitor mora za dobavo blaga ali storitev izstaviti račun, pri čemer mora občina plačati

znesek obračunanega DDV, ne pa tudi zneska, ki predstavlja davčno osnovo, saj je le-ta pokrit s plačilom komunalnega prispevka v naravi, kar bi moralo biti tudi razvidno iz izstavljenega računa investitorja.

To pomeni, da bo občina evidentirala v svojih poslovnih knjigah znesek računa, ki ji ga bo izstavil investitor v višini DDV in za ta znesek se obenem poveča nabavna vrednost osnovnega sredstva, ki ga ima občina evidentiranega v svojih poslovnih knjigah. S takšno obravnavo prenosa komunalne opreme iz investitorja na občino po pogodbi o opremljanju je komunalna oprema davčno obravnavana enako ne glede na to, kdo zgradi komunalno opremo (občina sama, ali po naročilu občine izvajalec ali pa investitor na podlagi pogodbe o opremljanju). V vseh primerih mora davčni zavezanec, ki je identificiran za namene DDV, obračunati DDV, občina pa nima pravice do odbitka DDV, v kolikor s to komunalno opremo ne bo opravljala obdavčene dejavnosti, v zvezi s katero ima po ZDDV-1 pravico do odbitka DDV.

V primeru opravljanja storitev je pomembno, ali bo občina zgrajeno komunalno opremo uporabljala za namene obdavčljive dejavnosti, predvsem z vidika določitve plačnika DDV (ali se uporabi splošno pravilo, po katerem obračuna DDV izvajalec storitve ali 76. a člen ZDDV- 1, po katerem DDV obračuna prejemnik storitve).