



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

Osebe javnega prava in DDV

Podrobnejši opis

2. izdaja, NOVEMBER 2015

KAZALO

1.0 OSEBE JAVNEGA PRAVA	3
1.1 Javno priznan status osebe javnega prava.....	3
1.2 Opravljanje dejavnosti kot organ oblasti	4
1.3 Izkrivljanje konkurence	6
2.0 OSEBE JAVNEGA PRAVA KOT DAVČNI ZAVEZANCI PO ZDDV-1- PRIMERI.....	7
2.1 Subvencije v sistemu DDV	7
2.2 Koncesije za izvajanje gospodarske javne službe z vidika DDV.....	7
2.3 Obdavčitev z DDV storitve doma upokojencev.....	10
2.4 Posredovanje pedagoškega osebja s strani ene fakultete drugi fakulteti	12
2.5 Storitve šolskega izobraževanja in evidentiranje v davčnih evidencah	14
3.0 IZDAJANJE RAČUNOV	16
4.0 ODBITEK VSTOPNEGA DDV PRI OSEBAH JAVNEGA PRAVA	17

1.0 OSEBE JAVNEGA PRAVA

V praksi se pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se določene osebe štejejo za osebe javnega prava ter kdaj osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot organi oblasti in se na podlagi petega odstavka 5. člena [Zakona o davku na dodano vrednost - ZDDV-1](#) ne štejejo za zavezance za DDV. Osebe javnega prava lahko poleg neobdavčljive dejavnosti opravljajo še obdavčeno ali oproščeno dejavnost. Kateri od navedenih dejavnosti določena transakcija, ki jo opravi oseba javnega prava, pripada, ni vedno lahko določiti. V nadaljevanju predstavljamo strnjen povzetek in najnovejšo sodno prakso evropskega sodišča v zvezi s to problematiko.

Državni organi in organizacije, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava se 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. Izpolnjena morata biti dva kumulativna pogoja, in sicer javno priznan status osebe javnega prava in opravljanje dejavnosti kot organ oblasti.

Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij pa se te osebe štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava kot da niso davčni zavezanci povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

Da bi lahko osebo javnega prava obravnavali kot nezavezanko za DDV, morata biti torej najprej izpolnjena dva pogoja, in sicer mora ta oseba imeti javno priznan status osebe javnega prava in opravljati dejavnost kot organ oblasti. Ko sta izpolnjena navedena pogoja, mora biti izpolnjen še tretji pogoj, in sicer da njeno obravnavanje kot nezavezanke za DDV ne povzroči znatnega izkrivljanja konkurence.

1.1 Javno priznan status osebe javnega prava

Osebe javnega prava v predpisih niso pogosto opredeljene. Tako so na primer po [Zakonu o lokalni samoupravi](#) osebe javnega prava lokalne skupnosti, po [Zakonu o varstvu okolja](#), Ekološki sklad Republike Slovenije, po [Zakonu o Slovenski akademiji znanosti in umetnosti](#), Slovenska akademija znanosti in umetnosti itd.

O osebah javnega prava je svoje mnenje podal tudi dr. Rajko Pirnat¹. Po njegovem mnenju bi bilo za definiranje oseb javnega prava tudi za slovensko pravo mogoče uporabiti merila, ki so jih oblikovali drugi pravni sistemi. Merila so zlasti naslednja (Pirnat, 1999):

1. namen zakonodajalca

Če zakon za neko organizacijo izrecno ne določa, da je javna organizacija, je treba pogledati gradivo zakona in ugotoviti morebiten zakonodajalčev namen v zvezi s tem. Šele če na tak način ni mogoče najti odgovora, je treba preizkusiti v nadaljevanju navedene indice.

2. način ustanovitve

Ali je organizacija ustanovljena z zakonom ali upravnim aktom. V našem pravnem sistemu pridejo v poštev naslednji pravni akti: ustava in akti ustavne narave, zakon, državni predpis, predpis lokalne skupnosti in posamični akt državnega organa ali organa lokalne skupnosti. Ni ovire, da bi bile osebe javnega prava ustanovljene tudi s splošnim aktom, torej s predpisom. Najpogostejše oblike osebe javnega prava so javna podjetja in javni zavodi, med katere se šteje tudi javne gospodarske zavode.

¹ Pirnat, R. (1999, 18. oktober). Vrsta in značilnosti pravnih oseb: Pravne osebe javnega prava: sistem ali kaos. Podjetje in delo.

3. cilj organizacije

Okoliščina, da gre za uresničevanje javnega interesa, ne pa zasebnih koristi organizacije ali njenih članov. Najpogostejša javna funkcija oseb javnega prava je javna služba, pri tem gre lahko za gospodarsko javno službo (javna podjetja in javni gospodarski zavodi), bodisi za drugo javno službo, ki jo lahko imenujemo negospodarska ali družbena (javni zavod). Poudariti pa je treba, da lahko javno službo opravljajo tudi osebe zasebnega prava na podlagi koncesije ali na podoben način, tako da iz okoliščine opravljanja javne službe ni mogoče nedvomno sklepati na status osebe javnega prava.

4. razmerja med organizacijo in javnimi oblastmi

Gre za vprašanje, ali in kako lahko te oblasti posegajo v upravljanje organizacije. To pomeni, ali je organizacija izpostavljena javnemu nadzoru, torej ali je organizacija v večji meri kot običajne osebe zasebnega prava podrejena javnemu pravu.

5. ali ima organizacija prerogative, zaradi katerih ni v celoti podrejena zasebnemu pravu, ali da ima javna pooblastila

Gre za vprašanja kot so: morebitno javno financiranje organizacije, ali gre za pravno ustanovljen monopolni položaj organizacije, ali je članstvo v organizaciji obvezno za izvajanje določene dejavnosti, ali lahko organizacija predpisuje obvezne prispevke članov in podobno.

V zvezi z javno priznanim statusom osebe javnega prava je Sodišče Evropske Unije (v nadaljevanju: sodišče EU) ugotovilo, da dejavnost zasebne osebe ni oproščena DDV že samo zaradi tega, ker obstaja zaradi opravljanja dejanj, pridržanih javni oblasti. Pri tem pa je imelo Sodišče EU v mislih predvsem osebe s samostojno gospodarsko dejavnostjo, ki niso delovale v okviru javne uprave.

1.1.1 Plačevanje članskega prispevka

Ustavno sodišče RS je v več svojih odločbah (med drugim tudi v odločbi opr. št. U-1-90/99, v kateri je odločalo o obveznem plačevanju članskega prispevka obrtni zbornici) postavilo kriterije za razlikovanje med javnopravnimi in zasebnopravnimi oblikami združevanj. V zvezi s tem je zapisalo, da mora biti združenje, če naj bo opredeljeno kot združenje javnopravne narave, **ustanovljeno z zakonom kot oseba javnega prava** in mora imeti **javna pooblastila**, v okviru katerih odloča o pravicah in obveznostih članov.

Javnopravno združenje je ustanovljeno predvsem zaradi izvrševanja določenih nalog v javnem interesu. Obvezno članstvo ter plačilo članarine izhaja iz pravno-sistemske ureditve, v kateri si država zagotovi reprezentativno telo, na katero se lahko obrne za strokovno mnenje in svetovanje v postopkih normativnega urejanja gospodarskega sistema. Iz tega izhaja bistvena razlika med zbornicami z obveznim članstvom in gospodarskimi ter strokovnimi združenji, katerih naloge so v varovanju posameznih in skupinskih interesov. Obveznost, ki izvira iz obveznega članstva, je plačilo članarine. Ker gre za dajatev, ki je vezana na prisilno članstvo v neki organizaciji, ima značaj javne dajatve.

1.2 Opravljanje dejavnosti kot organ oblasti

Po splošnem pravilu iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1 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.

V skladu z ustaljeno sodno prakso sodišča EU gre pri dejavnostih v okviru javne oblasti v smislu

petega odstavka 5. člena ZDDV-1 za dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo v okviru posebne javnopravne ureditve. Mednje ne sodijo dejavnosti, ki jih osebe javnega prava opravljajo pod enakimi pravnimi pogoji kot zasebni gospodarski subjekti. Predmet ali namen dejavnosti v okviru te presoje ni pomemben.

Iz sodne prakse sodišča EU izhaja, da ne velja, da se javna oblast izvaja le, če država izdaja upravne akte, torej izvaja oblastvena dejanja v ožjem pomenu. Po mnenju Sodišča ES v sodbi C-446/98² je tako na primer izvajanje javnih pooblastil, pri katerem so si država in državljani v razmerju nadrejenosti oziroma podrejenosti, pokazatelj za izvajanje javne oblasti, ni pa nujna predpostavka.

Vendar pa je oseba javnega prava davčni zavezanec, če opravlja povsem običajno ekonomsko dejavnost, opredeljeno v drugem odstavku 5. člena ZDDV-1. Pojem ekonomske dejavnosti zajema široko področje in pri tem pojmu gre za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od namenov ali rezultatov³. Če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava, opravljala zasebna družba, bi ta zasebna družba bila v tem okviru zavezanec za DDV in načeli nediskriminatornosti in svobodne konkurence zahtevata, da se tudi oseba javnega prava v tem primeru opredeli kot zavezanec za DDV.

1.2.1 Opravljanje upravnih nalog na podlagi javnega pooblastila

Javno pooblastilo je pooblastilo subjektu, ki organizacijsko ni vključen v državno upravo, za opravljanje nalog državne uprave. **Z javnim pooblastilom nastane položaj, ko se naloge državne uprave izvajajo izven državnih organov.** Javno pooblastilo se lahko izda samo z zakonom.

Na podlagi pooblastila lahko tudi oseba zasebnega prava izdaja konkretne upravne akte, s katerimi v upravnih zadevah odloča o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov in drugih strank. Pri tem stopajo načeloma v enaka razmerja do strank in drugih udeležencev v postopku kot organi državne uprave. Z vidika izvrševanja funkcije so tako izenačeni z organi državne uprave, niso pa izenačeni z organizacijskega vidika (povzeto po Jerovšek T. et al (2004)⁴).

[Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP](#) v 1. členu med drugim določa, da morajo po tem zakonu postopati tudi nosilci javnih pooblastil, kadar v upravnih zadevah, neposredno uporabljajoč predpise, odločajo o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov, pravnih oseb in drugih strank. V drugem odstavku tega člena pa je določeno, da se javno pooblastilo za vodenje postopka in odločanje v upravnih zadevah podeli z zakonom.

Kadar torej oseba zasebnega prava nastopa kot nosilec javnega pooblastila in ji zakon daje pristojnost za odločanje v upravnih zadevi, se v zvezi z izvajanjem teh nalog ne šteje za davčnega zavezanca.

ZUP v 179. členu ureja izdajo potrdil iz uradnih evidenc. V skladu s to določbo državni organi, organi samoupravnih lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil izdajajo potrdila in druge listine (izpiske, certifikate itd.) o dejstvih, o katerih vodijo uradno evidenco. Za uradno evidenco se šteje evidenca, ki je bila vzpostavljena na podlagi zakona, podzakonskega predpisa ali splošnega akta, izdanega za izvrševanje javnih pooblastil. Potrdila in druge listine o dejstvih, o katerih se vodi uradna evidenca, veljajo za javne listine.

² Sodba Sodišča ES C-446/98 – Fazenda Pública proti Câmara Municipal do Porto.

³ Sodba Sodišča ES C-223/03 – University of Huddersfield Higher Education Corporation.

⁴ Jerovšek T. et al (2004): Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem. Ljubljana: Nebra.

Kadar oseba zasebnega prava vodi uradne evidence in izdaja potrdila iz teh evidenc v skladu s 179. členom ZUP, se v zvezi s tem ne šteje za davčnega zavezanca.

1.3 Izkrivljanje konkurence

Pri opravljanju dejavnosti ali transakcij se v skladu z drugim stavkom petega odstavka 5. člena ZDDV-1, ki je enak členu 13(1), drugemu pododstavku, [Direktive Sveta 112](#)⁵, osebe javnega prava štejejo za davčne zavezanca v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava kot da niso davčni zavezanca povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

S to določbo se zagotavlja načelo davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno, in predvideva položaj, v katerem osebe javnega prava opravljajo dejavnost kot javnopravne osebe, to pomeni v okviru zanje veljavne pravne ureditve, dejavnosti in transakcije, ki jih **prav tako lahko v konkurenci z njimi opravljajo posamezniki na podlagi zasebnega prava ali upravnih koncesij**⁶.

Do precejšnjega izkrivljanja konkurence bi tako prišlo, če bi država končnim porabnikom opravila enako storitev kot zasebna podjetja, stranke pa bi morale v enem primeru plačati ceno brez DDV, v drugem pa z DDV. Ker končni porabnik nima pravice do odbitka vstopnega davka, bi bila storitev zasebnega ponudnika dražja za znesek DDV.

Če bi obravnavanje določene dejavnosti, kot da ni obdavčljiva z DDV, povzročilo izkrivljanje konkurence v smislu člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive Sveta 112, bi bilo opravljanje te dejavnosti zato na podlagi te določbe obdavčljivo⁷. V zvezi s tem je najprej treba ugotoviti, da se mora lastnost davčnega zavezanca oziroma izostanek te lastnosti načeloma presojati v času izvršitve transakcije. Zato mora v tem času obstajati tudi vpliv na konkurenco.

Sodišče EU je v sodbi C-288/07 *Isle of Wight Council* in drugi v zvezi z izrazom »bi [...] povzročila« v smislu člena 13(1), drugi pododstavek, Direktive Sveta 112, pojasnilo, da zajema ne le dejansko, ampak tudi potencialno konkurenco. Vendar zgolj teoretične možnosti, da zasebni subjekt vstopi na določen trg, ki je ne podpira noben dejanski element, noben objektivni dokaz ali nobena analiza trga, ni mogoče primerjati z obstojem potencialne konkurence. Da bi jo bilo mogoče, mora biti možnost dejanska in ne zgolj hipotetična. Tako je torej treba upoštevati ne le dejansko, ampak tudi potencialno konkurenco, če je možnost, da zasebni subjekt vstopi na določen trg, dejanska in ne zgolj hipotetična.

V navedeni sodbi je sodišče EU obrazložilo tudi izraz »znatno« v smislu člena 13(1), prvi pododstavek, Direktive Sveta 112, in sicer ga je treba razumeti tako, da je njegov namen zmanjšati področje obravnave oseb javnega prava, kot da niso davčni zavezanca glede navedenih dejavnosti in da mora biti izkrivljanje dejanske ali potencialne konkurence več kot le zanemarljivo.

Samo dejstvo, da je neka oseba javnega prava edina usposobljena za opravljanje določenih storitev, še ne pomeni, da ne obstoja nevarnost izkrivljanja konkurence v smislu določb Direktive Sveta 112 oziroma ZDDV-1, če v okviru pravnih pogojev ni predpisanih omejitev glede opravljanja teh storitev na trgu. Torej tudi če trenutno noben konkurent ne ponuja konkurenčnih storitev, ki bi bile obdavčene z DDV, je lahko nevarnost izkrivljanja konkurence realna. Za

⁵ Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, 11.12.2006, str. 1-118), ki je nadomestila Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav.

⁶ Sodbe Sodišča ES C-231/87 in C-129/88 – *Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda and others v Comune di Carpaneto Piacentino and others*, C-382/02 – *Kimber Air A/S*, C-345/99 – *Evropska komisija proti Francoski republiki*, C-430/04 – *Feuerbestattungsverein Halle eV*.

⁷ Sodba Sodišča ES C-430/04 – *Feuerbestattungsverein Halle eV*.

odvrnitev potencialnih konkurentov od aktivnega udejstvovanja na trgu zadošča že neugoden izhodiščni položaj.

Nevarnost, da bo obravnavanje države, kot da ni davčna zavezanka, sedanje ali potencialne ponudnike konkurenčnih storitev zelo oviralo pri njihovi konkurenčnosti, načeloma ne obstaja, če je na podlagi okvirnih pravnih pogojev v času, ko je bila opravljena storitev s strani države, izključeno, da bi zasebni ponudniki na trgu opravljali storitve, ki so v konkurenci z državnimi storitvami.

Sodišče EU je v navedeni sodbi zaključilo tudi, da je treba znatno izkrivljanje konkurence, ki bi ga povzročila obravnavo oseb javnega prava, ki delujejo kot organi oblasti, kot da niso davčni zavezanci, presoditi glede na zadevno dejavnost kot tako, ne pa glede na določen lokalni trg.

Državni organi pa se v skladu s členom 13(1), tretjim pododstavkom, Direktive Sveta 112 v vsakem primeru štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv. Pri dejavnostih iz tega seznama torej ni pomembno, ali jih država opravlja v okviru izvajanja javne oblasti. Slovenija te ureditve v DDV zakonodaji ni uporabila.

2.0 OSEBE JAVNEGA PRAVA KOT DAVČNI ZAVEZANCI PO ZDDV-1-PRIMERI

2.1 Subvencije v sistemu DDV

V zvezi z obravnavanjem subvencij v sistemu DDV se v praksi pogosto pojavlja vprašanje, kdaj se neko plačilo šteje kot prava subvencija oziroma kdaj je treba subvencijo vključiti v davčno osnovo ter kdaj subvencija vpliva na določitev odbitnega deleža vstopnega DDV.

DDV zakonodaja EU ne vsebuje pomena izraza subvencije. Definicijo subvencije je dalo sodišče EU v sodbi C-30/59, in sicer je subvencija plačilo v denarju ali stvarih države kot pomoč podjetju, ne pa plačilo kupca ali naročnika za blago ali storitev, ki jo izdeluje.

V praksi državni organi praviloma vsa plačila iz proračuna ne glede na namen izplačila štejejo za subvencijo ali pa pogosto napačno ocenjujejo, da se prejemniki teh sredstev ne štejejo za zavezance za DDV. Prejete subvencije so zato lahko prikrito plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev. Če prejete subvencije predstavljajo plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev, so predmet DDV, zato je treba prejete subvencije obravnavati predvsem z vsebinskega in ne le s formalnega vidika.

Več glede obdavčitve subvencij z DDV je pojasnjeno na naslednji povezavi:

[Obdavčitev subvencij z DDV.](#)

2.2 Koncesije za izvajanje gospodarske javne službe z vidika DDV

[Zakon o gospodarskih javnih službah - ZGJS](#) v 3. členu določa, da so gospodarske javne službe republiške ali lokalne in so lahko obvezne ali izbirne. Obvezna gospodarska javna služba se določi z zakonom. Nadalje isti zakon v členih od 29 – 53 opredeljuje koncesioniranje gospodarske javne službe. Koncesionirano gospodarsko javno službo opravlja koncesionar v svojem imenu in za svoj račun na podlagi pooblastila koncedenta. Koncedent je republika ali lokalna skupnost, odvisno od vrste gospodarske javne službe.

S koncesijskim aktom se določi predmet in pogoje opravljanja gospodarske javne službe za posamezno koncesijo. Koncesijski akt je predpis Vlade ali odlok lokalne skupnosti. S koncesijskim aktom se lahko da koncesionarju javno pooblastilo, če tako določa zakon.

Koncesionarje pridobiva koncedent na podlagi javnega razpisa. Podlaga za javni razpis je koncesijski akt, s katerim se določita tudi oblika in postopek javnega razpisa. O izbiri koncesionarja odloči koncedent z upravno odločbo. Akt podelitve koncesije (odločba) ima naravo upravnega akta. Z upravno odločbo se praviloma zgolj odloči o izbiri koncesionarja, izbrana oseba pa pridobi pravice in obveznosti koncesionarja šele s podpisom koncesijske pogodbe, kajti šele takrat postane nosilec pravic in obveznosti iz koncesijskega razmerja. Po 15. členu [Obligacijskega zakonika - OZ](#) pa je pogodba sklenjena tedaj, ko se stranki sporazumeta o njenih bistvenih sestavinah.

Koncesijska dajatev se v literaturi opredeljuje kot plačilo, ki ga koncesionar plačuje koncedentu kot privilegij, ki ga je pridobil s koncesijo. Plačilo za koncesijo se v različnih primerih poimenuje različno (koncesnina, odškodnina, pristojbina, koncenčnina).

O obračunavanju DDV od odškodnin za podelitev koncesije ni mogoče dati enoznačnega odgovora, pač pa je potrebno od primera do primera ugotavljati, ali podelitev koncesije pomeni obdavčeno dejavnost ali neobdavčljivo dejavnost iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1.

Davčni zavezanec je po prvem odstavku 5. člena ZDDV-1 vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Ekonomska dejavnost po drugem odstavku 5. člena tega zakona 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.

Kot je navedeno v poglavju 1, morata biti za to, da se osebe javnega prava z vidika DDV ne štejejo za davčne zavezance, izpolnjena dva kumulativna pogoja, in sicer da imajo javno priznan status osebe javnega prava in da opravljajo dejavnost kot organ oblasti (sodbe sodišča EU) C-107/84, C-235/85, C-202/90, C-446/98). Iz sodbe C-235/85 nadalje izhaja, da dejstvo, da so plačila osebam (npr. notarjem) določena z zakonom, niso zadostna podlaga za njihovo obravnavanje kot nezavezancev v smislu člena 4 Šeste direktive (oz. členom 13 Direktive Sveta 2006/112/ES nadaljevanju: Direktiva 112).

Oseba javnega prava je torej davčni zavezanec, če opravlja ekonomsko dejavnost, opredeljeno v drugem odstavku 5. člena ZDDV-1. Namreč, če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja oseba javnega prava, opravljal zasebna družba, bi bila v tem okviru zavezanec za DDV, načeli nediskriminatornosti in svobode konkurence pa zahtevata, da se tudi oseba javnega prava v tem primeru opredeli kot zavezanec za DDV.

V 14. členu ZDDV-1 je opredeljen pojem opravljanje storitev, ki pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje transakcije, kot so odstop premoženjskih pravic, obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja in opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe državnega organa.

Da bi se določila narava obdavčljive transakcije, je treba biti pozoren na vsa dejstva in okoliščine, v katerih je določena transakcija opravljena, pri tem pa so nam v pomoč tudi sodbe sodišča EU. V zadevi C-284/04 je sodišče EU odločalo o tem, ali država članica, ko na podlagi dražbe dodeli pravice uporabe, opravlja »ekonomsko dejavnost« v smislu člena 4(2) Šeste direktive. Na koncu dodelitvenega postopka so osebe prejele dovoljenje za izkoriščanje tako

pridobljenih pravic za postavitve telekomunikacijske opreme za upravljanje z natančno določenimi deli navedenega elektromagnetnega spektra.

Sodišče EU v omenjeni sodbi navaja, da je treba ugotoviti, ali je izdajo takega dovoljenja treba po naravi šteti za »izkoriščanje premoženja« v smislu člena 4(2) Šeste direktive. V okviru te določbe se pojem »izkoriščanje« v skladu z zahtevami načela nevtralnosti skupnega sistema DDV nanaša na vse transakcije, s katerimi se od zadevnega premoženja trajno dosega dohodek, ne glede na njihovo pravno naravo. Obravnavana dejavnost v sodbi je sestavljena iz izdaje dovoljenja gospodarskim subjektom za izkoriščanje pravic uporabe in posledično za ponujanje storitev na trgu mobilnih telekomunikacij za plačilo. Taka dejavnost je torej sredstvo za izpolnitev pogojev prava Unije, katerih namen je zlasti zagotoviti smotno rabo frekvenčnega spektra in preprečevati vse škodljive motnje med radijskimi telekomunikacijskimi sistemi in drugimi prostorskimi ali zemeljskimi tehničnimi sistemi kot tudi učinkovito upravljati z radijskimi frekvencami, kot skupaj izhaja iz členov 2(1)(d), 4(1) in 8(1) Direktive 97/13. Na podlagi Direktive 97/13 je izdaja takih dovoljenj v izključni pristojnosti zadevne države članice.

Obravnavana dejavnost je tako nujen prvi pogoj za dostop takih gospodarskih subjektov do trga mobilnih telekomunikacij. Ta dejavnost ne vključuje udeležbe pristojnih nacionalnih organov na navedenem trgu. Zgolj imetniki dodeljenih pravic namreč z delovanjem na obravnavanem trgu izkoriščajo zadevno premoženje z namenom trajnega doseganja dohodka. V teh okoliščinah tako dejavnost izvajajo gospodarski subjekti. Ni pa pomembno, da imajo navedeni subjekti možnost pozneje prenesti svoje pravice do uporabe radijskih frekvenc. Takega prenosa, poleg tega, da ostane v skladu s členom 9(4) Direktive 2002/21 pod nadzorom nacionalnih regulativnih organov, odgovornih za prenos frekvenc, namreč niti ni mogoče izenačiti z izdajo dovoljenja s strani javnih organov.

Z izdajo takega dovoljenja zato pristojni nacionalni organ ne izkorišča premoženja, ki ga sestavljajo pravice uporabe radiofrekvenčnega spektra, z namenom trajnega doseganja dohodka. Ta organ s postopkom izdaje izključno izvaja dejavnost nadzora in normiranja uporabe elektromagnetnega spektra, za kar je izrecno pooblaščen.

Dejstvo, da je za podelitev pravic uporabe treba plačati dajatve, pa ne spreminja pravne narave te dejavnosti. Zato ta podelitev, ki jo Sodišče EU obravnava v konkretnem primeru, ni »ekonomska dejavnost« v smislu člena 4(2) Šeste direktive. Glede na člen 4(5) Šeste direktive bi sicer regulativna dejavnost osebe javnega prava bila lahko ekonomska dejavnost v smislu člena 4(2) te direktive in bi bilo treba šteti, da je ta oseba za to dejavnost davčna zavezanica, vendar pa, da je regulativno dejavnost mogoče označiti za ekonomsko dejavnost, uporaba člena 4(5) Šeste direktive vseeno zahteva predhodno ugotovitev, da ima zadevna dejavnost gospodarski značaj. Sodišče EU je torej odločilo, da je treba člen 4(2) Šeste direktive razlagati tako, da dodeljevanje pravic uporabe s strani nacionalnega regulativnega organa, odgovornega za dodelitev frekvenc, na podlagi dražbe, ni ekonomska dejavnost v smislu te določbe in zato ne spada na področje uporabe te direktive.

V zvezi s tem je treba upoštevati, da zgoraj navedena sodba obravnava dodeljevanje pravice uporabe, katere lahko izključno dodeli le država in brez teh dovoljenj subjekti ne morejo ponujati določenih storitev na trgu mobilnih telekomunikacij. Poudarjamo pa, da zaključkov Sodišča EU v tej sodbi ni mogoče uporabiti pri podeljevanju koncesij za izvajanje gospodarske javne službe na podlagi ZGJS. Lokalna skupnost se namreč lahko odloči, ali bo za izvajanje gospodarske javne službe podelila koncesijo ali ne, saj se gospodarske javne službe lahko izvajajo tudi v režijskih obratih, preko javnih gospodarskih zavodov, ali v javnih podjetjih. Sama podelitev koncesije na podlagi odločbe (upravnega akta) ne predstavlja opravljanja storitev po ZDDV-1, medtem ko zaračunavanje odškodnine za podeljeno koncesijo za izvajanje javne gospodarske javne službe vzdrževanja in upravljanja (npr. avtobusne postaje), na podlagi sklenjene

koncesijske pogodbe, predstavlja plačilo za opravljeno storitev, ki je obdavčena z DDV. V skladu s 14. členom ZDDV-1 opravljanje storitev med drugim vključuje tudi transakcije, kot so odstop premoženjskih pravic, obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja in opravljanje storitev na podlagi zakona ali odločbe državnega organa.

Organ lokalne skupnosti je torej davčni zavezanec, če opravlja ekonomsko dejavnost, opredeljeno v drugem odstavku 5. člena ZDDV-1. Namreč, če bi določeno dejavnost, ki jo opravlja organ lokalne skupnosti (kot je dopustitev nekega dejanja), opravljal zasebna družba, bi bila v tem okviru zavezanec za DDV in načelo nediskriminatornosti in svobode konkurence zahtevata, da se tudi organ lokalne skupnosti v tem primeru opredeli kot zavezanec za DDV. Navedeno pa potrjuje tudi dejstvo, da ZDDV-1 šteje kot opravljanje storitev tudi storitve, ki se opravijo na podlagi zakona.

2.3 Obdavčitev z DDV storitve doma upokojujencev

Kot izhaja iz sodne prakse sodišča EU, morajo biti za oprostitev po 6. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 izpolnjeni določeni pogoji iz te točke (in 64. člena [Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost - pravilnik](#) za oprostitev dobave blaga in storitev, neposredno povezanih s socialno varstvenimi storitvami, pa tudi še pogoji iz drugega odstavka istega člena:

1. tako glavno dejavnost kot zagotavljanje blaga ali opravljanje storitev, ki je neposredno povezano s tako dejavnostjo, morajo v skladu s predpisi, opravljati osebe, določene v tem členu;
2. opravljanje storitev ali dobava blaga, ki je neposredno povezana z glavnimi transakcijami, navedenimi pod 6. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, je lahko oproščena le, če je nujna za oproščene transakcije;
3. opravljanje storitev ali dobava blaga ni oproščena v skladu z drugo alinejo drugega odstavka 42. člena, če je njen temeljni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost; ta oprostitev pomeni poseben izraz načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno.

V skladu s 50. členom [Zakona o socialnem varstvu - ZSV](#) dom za starejše lahko opravlja tudi gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena višji kakovosti življenja in varstva starejših občanov, vendar opravljanje npr. frizerskih storitev, storitev pedikure in drugih oblik gospodarske dejavnosti ne more biti oproščena DDV, saj ne spada pod šifro dejavnosti SKD Q/87 oz. Q/88, prav tako niso izpolnjeni navedeni pogoji iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1 za oprostitev.

V zvezi obdavčitvijo z DDV storitev, ki jih izvajajo domovi za upokojujence in predstavljajo njihove »dodatne« storitve, pojasnjujemo naslednje.

Storitve prinašanja zdravil in hrane v sobo uporabnika, čeprav za to ne obstajajo zdravstveni razlogi, ter storitve dodatnega čiščenja sob (pogosteje kot to izhaja iz normativov, ki veljajo v socialno zdravstvenih zavodih) pa so oproščene plačila DDV, v kolikor se uvrščajo v šifro dejavnosti Q/87.300. Če navedenih storitev ni mogoče uvrstiti v navedeno SKD, pa bi bile te storitve lahko oproščene plačila DDV, če so izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1. Opravljanje storitev in dobavo blaga je mogoče šteti kot »neposredno povezano« s socialno varstvenimi storitvami in sta tako predmet enake davčne obravnave kot glavna storitev, če se dejansko opravljata kot dodatna storitev k socialno varstveni storitvi, ki je glavna storitev. Storitve pa se šteje za pomožno storitev glavne storitve, če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah.

Iz navedenega izhaja, da so storitve nadomeščanja ambulantne medicinske sestre in storitve opravljanja odvzemov za laboratorijske preiskave oproščene plačila DDV na podlagi 2. točke

prvega odstavka 42. člena ZDDV-1. Storitve čiščenja ambulantnih prostorov ni oproščena plačila DDV niti v skladu z 2. niti 6. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

V primeru, da davčni zavezanec (dom upokojencev) poleg uporabnine ambulante zdravstvenemu domu zaračunava tudi ure nadomeščanja ambulantne medicinske sestre, ure, porabljene za opravljanje odvzemov za laboratorijske preiskave ter ure čistilke za čiščenje ambulantnih prostorov, se šteje, da dom upokojencev zdravstvenemu domu opravi več samostojnih in neodvisnih storitev, zato je treba za vsako posamezno storitev določiti davčno obravnavo z vidika DDV.

Nobena izmed navedenih storitev se ne uvršča med socialno varstvene storitve, ki so v skladu s 6. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oproščene plačila DDV, prav tako ne med dobave blaga in storitev, ki so z njimi neposredno povezane.

Glede storitve nadomeščanja ambulantne medicinske sestre in storitev opravljanja odvzemov za laboratorijske preiskave velja:

Na spletni strani FURS je objavljeno pojasnilo, ki obširneje pojasnjuje oprostitev zdravstvenih storitev iz 1. in 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1:

http://www.fu.gov.si/arhiv_durs/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/oprostitve_ddv/zdravstvene_storitve_in_oprostitve_placila_ddv/index.html.

Iz pojasnila izhaja, da so plačila DDV v skladu s sodno prakso sodišča EU oproščene le tiste zdravstvene storitve iz 1. in 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, katerih namen je postavitev diagnoze, negovanje in, kolikor je mogoče, zdravljenje bolezni ali zdravstvenih težav.

Po določbah 1. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je oproščena bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti, ki jih kot javno službo opravljajo javni zdravstveni zavodi ali druge osebe na podlagi koncesije. Poleg tega pa je na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 plačila DDV oproščena tudi zdravstvena oskrba, ki jo zdravstveni delavci opravljajo v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti. Za storitve, oproščene po drugi točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, torej ni treba, da jih opravijo javni zdravstveni zavodi ali osebe s koncesijo. V skladu s podrobnejšo razlago pravilnika se med zdravstveno oskrbo iz 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, pod pogojem, da jo opravljajo zdravstveni delavci v okviru samostojne zdravstvene dejavnosti, uvrščajo dejavnosti iz 60. člena pravilnika (bolnišnična in izvenbolnišnična zdravstvena oskrba in z njo neposredno povezane dejavnosti) in samostojne zdravstvene dejavnosti pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: Q/86.909 (razen nekaterih dejavnosti iz Q/86.909, kot določa 61. člen pravilnika).

Po pojasnilu Statističnega urada RS (v nadaljevanju: SURS) se storitve medicinskih sester in storitve laboratorijev, kamor se uvrščajo tudi storitve odvzema telesnih tekočin za laboratorijske preiskave, uvrščajo v podrazred 86.909 – Druge zdravstvene dejavnosti.

Iz usmeritev in zaključkov v navedenem pojasnilu ter pojasnila SURS izhaja, da so v konkretnem primeru storitve nadomeščanja ambulantne medicinske sestre ter storitve opravljanja odvzemov za laboratorijske preiskave, ki jih izvaja dom upokojencev, oproščene plačila DDV na podlagi 2. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Storitve čiščenja ambulantnih prostorov se ne uvršča med zdravstvene storitve niti ni z njimi neposredno povezana, prav tako je ne moremo uvrstiti med socialno varstvene storitve ali z njimi neposredno povezanimi storitvami, zato oprostitev niti v skladu z 2. točko niti 6. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 ni mogoča.

2.4 Posredovanje pedagoškega osebja s strani ene fakultete drugi fakulteti

Po določbah 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena predšolska vzgoja, šolsko izobraževanje, poklicno usposabljanje in prekvalifikacije, vključno z dobavami blaga in storitev, ki so neposredno povezane z vzgojo in izobraževanjem, poklicnim usposabljanjem oziroma prekvalifikacijami, ki jih v skladu s predpisi opravljajo javni zavodi ali druge organizacije, pod pogoji, predpisanimi za opravljanje teh storitev, če ni verjetno, da taka oprostitve vodi k izkrivljanju konkurence.

Nadalje ZDDV-1 v drugem odstavku 42. člena ZDDV-1 določa, da dobava blaga in storitev, v skladu z 8. točko prvega odstavka istega člena, ni oproščena plačila DDV, če:

- ni nujna za transakcije, ki so oproščene plačila DDV oziroma je oproščene dejavnosti mogoče opravljati brez te dobave, ali
- je osnovni namen dobave, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam davčnih zavezancev, ki obračunavajo DDV.

V 66. členu pravilnika je določeno, da se med storitve vzgoje, izobraževanja in usposabljanja v skladu z 8. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, uvrščajo storitve, ki so v okviru predpisanih programov namenjene pridobitvi javnoveljavne izobrazbe in jih javni zavodi ali druge organizacije pod predpisanimi pogoji izvajajo med drugim na področju višjega strokovnega, visokega strokovnega in univerzitetnega izobraževanja pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: M/80.30, vključno z izobraževanjem na glasbenih akademijah, organiziranim v okviru javne mreže.

Da bi bila storitev posredovanja pedagoških delavcev ene fakultete drugi fakulteti oproščena v skladu z 8. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, morajo biti izpolnjeni določeni pogoji iz te točke. Glede na to, da oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo, se morajo izrazi iz 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 razlagati ozko.

Prenos znanja in sposobnosti med učiteljem in študenti je sicer pomemben element izobraževanja, vendar ob upoštevanju zahtev sodne prakse sodišča EU, tak prenos sam po sebi ni dovolj, da bi bilo mogoče samo posredovanje učitelja izobraževalni ustanovi, za namen poučevanja pod odgovornostjo slednje, opredeliti za izobraževalno dejavnost. Namreč, izobraževalna dejavnost iz člena 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 pomeni skupek elementov, ki razen tistih, ki se nanašajo na razmerja med učitelji in študenti, hkrati vključujejo elemente, ki tvorijo organizacijski okvir zadevne ustanove. Besedilo »izobraževanje otrok ali mladine, šolsko ali univerzitetno izobraževanje, poklicno usposabljanje ali prekvalifikacijo« se ne nanaša na dejstvo, da se učitelja proti plačilu posreduje izobraževalni ustanovi, v kateri ta pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, tudi če je ustanova, ki posreduje, sama oseba javnega prava, ki je namenjena izobraževanju, ali druga organizacija, ki ji zadevna država članica priznava podoben namen (sodba C-434/05 (Horizon College)).

Sodišče EU je v navedeni sodbi tudi presojalo, ali se posredovanje učiteljev izobraževalni ustanovi šteje kot »neposredno povezana« storitev. Opravljanje storitev in dobavo blaga je mogoče šteti kot »neposredno povezano« z izobraževanjem in tako kot predmet enake davčne obravnave kot glavna storitev, če se dejansko opravljata kot dodatni storitvi k izobraževanju, ki je glavna storitev. Storitve pa se šteje za pomožno storitev glavne storitve, če ni sama sebi namen, ampak sredstvo, ki omogoča izvajanje glavne storitve ponudnikov storitve v boljših razmerah.

Za oprostitev po 8. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 morajo biti izpolnjeni določeni pogoji iz te točke, za oprostitev dobave blaga in storitev, neposredno povezanih z izobraževanjem, pa še pogoji iz drugega odstavka istega člena:

- tako glavno dejavnost poučevanja kot zagotavljanje blaga ali opravljanje storitev, ki je neposredno povezano s tako dejavnostjo, morajo v skladu s predpisi, opravljati osebe, določene v tem členu;

Da bi bilo mogoče posredovanje učiteljev ustanovam prejemnicam na podlagi 8. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oprostiti, je potrebno, da dejavnost opravlja oseba javnega prava, katere namen je izobraževanje, ali druge organizacije, ki jim država priznava podoben namen.

- opravljanje storitev ali dobava blaga, ki je neposredno povezana z glavnimi transakcijami, navedenimi pod 8. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, je lahko oproščena le, če je nujna za oproščene transakcije;

Da bi bil ta pogoj izpolnjen, bi moralo biti začasno posredovanje učiteljev take narave in kakovosti, da brez take storitve ne bi bilo mogoče zagotoviti enake vrednosti poučevanja s strani ustanov prejemnic in tako poučevanja, ki ga nudijo svojim študentom.

Da bi se posredovanje učiteljev štelo kot nujno za poučevanje, ki ga opravljajo ustanove prejemnice (zaradi, na primer, kvalifikacij zadevnega osebja ali fleksibilnosti pogojev njihove razpoložljivosti), bi moralo biti tako, da iste ravni in kakovosti poučevanja ne bi bilo mogoče zagotoviti le z obračanjem na take zaposlitvene agencije, katerih storitve niso oproščene, in katerih glavna dejavnost je zagotavljanje pedagoškega osebja šolam in univerzam.

Zato je treba določiti, ali so te storitve, nepogrešljive ali ne in ali lahko kdo drug (npr. agencija za zaposlovanje oziroma drug ponudnik), ki zagotavlja osebje, opravi enakovredno storitev. Na primer izbira osebja in izobraževalni proces, ki ga omogoča fakulteta, ki posreduje pedagoško osebje, sta lahko taka, da zagotavljata izjemno visok standard poučevanja, lahko pa bi bila agencija za zaposlovanje na kratek rok bolj primerna za zagotavljanje začasnega osebja.

- opravljanje storitev ali dobava blaga ni oproščena v skladu z drugo alinejo drugega odstavka 42. člena, če je njen temeljni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost;

Ta oprostitev pomeni poseben izraz načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno.

Treba je torej ugotoviti, ali je namen fakultete A, ki posreduje pedagoško osebje drugi izobraževalni ustanovi, prvenstveno zagotoviti dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so zavezana DDV, kot so komercialne zaposlitvene agencije. V zvezi s tem dejstvo, da ustanova, ki opravi posredovanje, prejme plačilo, ki je enaka plači (oziroma še drugimi stroški, povezanimi z zaposlitvijo dodeljenega pedagoškega osebja), ki jo izplača tako posredovanemu pedagoškemu osebju, samo po sebi ne zadošča za ugotovitev, da namen te transakcije ni bil pridobitev dodatnega prihodka.

Sodišče EU v sodbi C-434/05 ni podalo odgovora, ali je posredovanje pedagoškega osebja s strani ene pedagoške ustanove drugi oproščeno plačila DDV, temveč je le obrazložilo pogoje, ki jih je potrebno izpolnjevati, da je lahko tako posredovanje oproščeno plačila DDV. Posredovanje pedagoškega osebja s strani fakultete A fakulteti B proti plačilu, v kateri to pedagoško osebje

pod njeno odgovornostjo začasno poučuje, torej lahko pomeni transakcijo, oproščeno plačila DDV po 8. točki 42. člena ZDDV-1, v primeru da gre za opravljanje storitev, »neposredno povezanih« s poučevanjem v smislu te iste določbe, če se tako izboljšajo pogoji izobraževanja, ki šteje za glavno storitev, vendar pod pogojem, da:

- je navedeno posredovanje take narave oziroma kakovosti, da brez poseganja po taki storitvi ustanovi prejemnici in s tem njenim učencem ne bi bilo mogoče zagotoviti poučevanja enake vrednosti, in
- tako posredovanje prvenstveno ni namenjeno pridobitvi dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, ki so davčni zavezanci DDV.

2.5 Storitve šolskega izobraževanja in evidentiranje v davčnih evidencah

~~Davčni zavezanec, osnovna šola, identificirana za namene DDV, v davčne evidence pod oproščen promet vpisuje postavke:~~

~~– zahtevek, ki ga izda občini in vsebuje naslednje postavke: materialne stroške, logopedsko službo, za raziskovalno dejavnost mladih, varstvo vozačev, sofinanciranje tekmovanj učencev, nadomestilo stroškov amortizacije, subvencioniranje šole v naravi, sofinanciranje šolske prehrane in za vzdrževanje in upravljanje športne dvorane,~~

~~– zahtevke, ki jih izda ministrstvu za plače oz. stroške dela zaposlenih, za materialne stroške, za regresirano prehrano otrok, za poletno šolo v naravi za ekskurzije.~~

~~Predmet obdavčitve z DDV so v skladu s 3. členom ZDDV-1 dobave blaga in opravljene storitve. V primeru, ko šola opravlja storitve končnim potrošnikom (otrokom), mora v skladu z 81. členom ZDDV-1 zagotoviti, da je izdan račun staršem oziroma skrbnikom otrok za opravljene storitve. Račun se izda v celotnem znesku vrednosti opravljene storitve, na katerem se ločeno izkaže znesek, ki ga je dolžan plačati končni potrošnik (starš oziroma skrbnik) in znesek, ki ga subvencionira občina ali ministrstvo. Za subvencioniran znesek šola občini ali ministrstvu ne izda računa, kot ga določa 81. člen ZDDV-1, temveč zahtevke za povračilo stroškov, zato povračilo stroškov za razliko med ceno programa in plačilom staršev ni predmet DDV.~~

V skladu s prvim odstavkom 36. člena ZDDV-1 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. V davčno osnovo se všttevajo, če že niso všteti:

- a) trošarine in drugi davki, takse, uvozne in druge dajatve, razen DDV;
- b) postranski stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in zavarovanja, ki jih dobavitelj ali izvajalec zaračuna kupcu oziroma naročniku storitve.

V davčno osnovo pa se ne všttevajo:

- a) cenovni popusti za predčasno plačilo;
- b) cenovni popusti in rabati, odobreni naročniku in obračunani v trenutku dobave;
- c) 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.

Vsak davčni zavezanec mora v skladu s 85. členom ZDDV-1 v svojem knjigovodstvu zagotoviti dovolj podrobne podatke, da omogočijo pravilno in pravočasno obračunavanje DDV in nadzor davčnega organa nad obračunavanjem in plačevanjem DDV. Če davčni zavezanec obdeluje podatke elektronsko, mora v skladu s [Pravilnikom o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek](#)

pripravljati tudi datoteki Izpis obračunanega DDV in Izpis odbitka DDV, ki vsebujeta predpisani nabor podatkov.

~~Davčni zavezanec, ki storitve osnovnošolske vzgoje opravi končnim potrošnikom (otrokom), mora v skladu z 81. členom ZDDV-1 zagotoviti, da je izdan račun staršem oziroma skrbnikom otrok za opravljene storitve.~~

~~V konkretnem primeru so predmet DDV dobave blaga in storitev, opravljene končnim potrošnikom (otrokom) in če šola obdeluje podatke elektronsko, se te dobave vpisujejo v Izpis obračunanega DDV (datoteka IZPIS OBRAČUNANEGA DDV.TXT).~~

~~Iz pogodbe med šolo in ministrstvom je treba ugotoviti, ali šola ministrstvu opravi dobavo blaga ali storitev, ali ministrstvo na podlagi zahtevkov samo zagotovi sredstva za sofinanciranje programov osnovnošolske vzgoje. V tem primeru gre za povračilo stroškov, ki pa ni predmet DDV.~~

Šola kot davčni zavezanec, ki storitve šolskega izobraževanja, opravi končnim potrošnikom (otrokom), mora v skladu z 81. členom ZDDV-1 zagotoviti, da je izdan račun staršem oziroma skrbnikom otrok. Šola navedene storitve vpiše v evidence za DDV pod oproščen promet, kamor se vpisuje vrednost oproščenih dobav blaga in storitev v zvezi s katerim šola nima pravice do odbitka DDV, pri čemer je oprostitev predpisana z ZDDV-1. Če šola obdeluje podatke elektronsko, se te storitve vpisujejo v Izpis obračunanega DDV (datoteka IZPIS OBRAČUNANEGA DDV.TXT).

V skladu z 8. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 je plačila DDV oproščena predšolska vzgoja, šolsko izobraževanje, poklicno usposabljanje in prekvalifikacije, vključno z dobavami blaga in storitev, ki so neposredno povezane z vzgojo in izobraževanjem, poklicnim usposabljanjem oziroma prekvalifikacijami, ki jih v skladu s predpisi opravljajo javni zavodi ali druge organizacije pod pogoji, predpisanimi za opravljanje teh storitev, če ni verjetno, da taka oprostitev vodi k izkrivljanju konkurence.

~~Pri ostalih stroških (kot npr. stroških vzdrževanja, nakupa opreme, obratovalni stroški) je treba izhajati iz vsebine posamezne transakcije, ki je opredeljena v pogodbi med občino in šolo. Davčni zavezanec je pojasnil, da je oprema, ki jo kupi, v lasti občine. Za nakup opreme pa občina zagotovi sredstva (nadomestilo stroškov amortizacije), za kar jim izstavi zahtevek.~~

Za storitve šolskega izobraževanja šola prejema subvencije, ki so neposredno povezane s ceno (cenovne subvencije) in subvencije, ki niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitev in ne predstavljajo plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitev, ki jih šole prejmejo od ministrstva ali občin.

Cenovne subvencije predstavljajo plačilo za opravljene dobave blaga ali storitev, ki so skladno z ZDDV-1 oproščene plačila DDV (npr. subvencioniranje šole v naravi, sofinanciranje šolske prehrane, subvencioniranje prevozov, ipd.) in jih mora šola vključiti v davčno osnovo, ki jo izračuna v zvezi z opravljeno dobavo blaga ali storitev učencu. Gre za plačila, pri katerih je mogoče določiti povezavo med prejeto subvencijo in ceno storitve, ki jo opravi šola učencu. Šola mora v teh primerih skladno z 81. členom ZDDV-1 izdati račun staršem oziroma skrbnikom otrok za opravljene dobave blaga ali storitev, in sicer v celotnem znesku vrednosti opravljene dobave blaga ali storitev, na katerem ločeno izkaže znesek, ki ga je dolžan plačati končni potrošnik (starš oziroma skrbnik) in znesek, ki ga subvencionira ministrstvo ali občina. Šola mora celotno vrednost opravljene oproščene dobave blaga ali storitev (torej vrednost, ki je prikazana na računu) evidentirati v evidence za DDV in v obračun DDV med oproščene dobave brez pravice do odbitka DDV. Cenovne subvencije v zvezi z oproščenim prometom se pri

izračunu odbitnega deleža upoštevajo v okviru ugotovljenih transakcij, pri katerih DDV ni odbiten. Za subvencionirani znesek, ki ga šola prejme od ministrstva oziroma občine, pa šola ne izda računa v skladu z 81. členom ZDDV-1, temveč drug dokument, za namene izplačila sredstev iz proračuna ministrstva ali občine. Tega zneska ne evidentira v evidencah za DDV in ga tudi ne vključi v izračun odbitnega deleža.

Za subvencije, ki niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitev in ne predstavljajo plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitev (npr. plačila za plače in druge prejemke zaposlenih, materialne stroške, nabava opreme, investicijsko vzdrževanje, obnove, ipd.) in jih šola prejme od ministrstva ali občin, šola ne izda računa ministrstvu ali občini, temveč izda drug dokument za namene izplačila sredstev iz proračuna ministrstva ali občine. Šola teh subvencij ne vpisuje v evidence za DDV, mora pa jih vključiti v imenovalec za izračun odbitnega deleža.

Če pa bi šola ministrstvu ali občini opravila dobavo blaga ali storitev, ki je predmet DDV, se prejeta sredstva obravnavajo kot plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitev v zvezi s katero je šola dolžna izdati račun v skladu z 81. členom ZDDV-1.

Glede na navedeno je treba pri vseh izplačilih iz proračunov ministrstev in občin izhajati iz vsebine posamezne transakcije, pri čemer je treba za vsako konkretno transakcijo ugotoviti ali plačilo predstavlja cenovno subvencijo, subvencijo, ki ni neposredno povezana s ceno blaga ali storitev, ali pa morebiti plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev. Temu ustrezno je treba transakcije tudi vpisati v evidenco za DDV in izdati račun za namene DDV.

Če šola naroči vzdrževanje (ali kupi opremo) v imenu in za račun občine (račun dobavitelja se glasi na občino), bo uporabila točko c) šestega odstavka 36. člena ZDDV-1, ki določa, da se pri dobavah blaga ali storitev 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. Šola mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

Če pa šola naroči vzdrževanje (ali kupi opremo) v svojem imenu za svoj račun (račun dobavitelja se glasi na šolo) ali za račun druge osebe in prenese opremo na ustanovitelja občino, mora izstaviti račun v skladu z 81. členom ZDDV-1 in od opravljene dobave blaga (opreme) in opravljenih storitev obračunati DDV. ~~Kadar davčni zavezanec deluje v svojem imenu za račun druge osebe, se v skladu s 16. členom ZDDV-1 šteje, da dobavo opravi sam.~~

3.0 IZDAJANJE RAČUNOV

Davčni zavezanec mora na podlagi 81. člena ZDDV-1 zagotoviti, da je izdan račun za dobave blaga in storitev, ki jih je opravil na ozemlju Slovenije.

Obvezne podatke na računu določa ZDDV-1 v 82. členu. Če znesek na računu, brez DDV, ni višji od 100 eurov oziroma je račun izdan končnemu potrošniku, pa davčni zavezanec lahko izda poenostavljeni račun po 83. členu ZDDV-1.

V primeru, če je davčni zavezanec na podlagi 94. člena ZDDV-1 oproščen obračunavanja DDV (mali davčni zavezanec), na izdanih računih navede podatke v skladu s 141. členom pravilnika.

V skladu z osmim odstavkom 81. člena ZDDV-1 so za namene tega zakona računi vsi dokumenti na papirju ali v elektronski obliki, ki izpolnjujejo pogoje iz 80.a do 84.a člena tega zakona. V zvezi s tem pojasnjujemo, da po DDV zakonodaji navedba podatka »račun« na dokumentu ni določen kot obvezni podatek na računu.

Na spletni strani FURS je objavljeno obširnejše pojasnilo v zvezi z elektronskimi računi in glede hrambe računov, na povezavi: [Podrobnejši opisi Računi](#).

4.0 ODBITEK VSTOPNEGA DDV PRI OSEBAH JAVNEGA PRAVA

ZDDV-1 v 63. členu določa, da ima davčni zavezanec pravico do odbitka 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 oziroma zakonsko točno določenih oproščenih transakcij.

Iz sodne prakse sodišča EU⁸ izhaja, da je pravica do odbitka DDV sestavni del sistema DDV, ki je načeloma ni mogoče omejiti in ki se uporabi za vse davke, ki so bili odmerjeni za vstopne obdavčljive transakcije. Namen sistema odbitkov je namreč podjetnika v celoti razbremeniti bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja nevtralnost obdavčitve gospodarskih dejavnosti ne glede na njihov namen ali rezultate.

Za pravico do odbitka morajo pridobljeno blago in storitve imeti neposredno in takojšnjo povezavo z obdavčljivimi transakcijami, da se lahko predvideva, da je strošek, ki je nastal pri pridobitvi tega blaga in storitev, del stroškovnih komponent obdavčljivih transakcij. Zaradi tega mora biti tak strošek del stroškov **izhodnih transakcij**, ki uporabljajo pridobljeno blago in storitve⁹.

Kadar davčni zavezanec hkrati izvaja ekonomske dejavnosti, bodisi obdavčene bodisi oproščene, in neekonomske dejavnosti, za katere se Direktiva Sveta 112 ne uporablja, se odbitek DDV, odmerjen na stroške, dovoli samo, če se lahko ti stroški pripišejo gospodarski dejavnosti davčnega zavezanca v smislu člena 2(1)(a) in (c) Direktive Sveta 112.

Določbe Direktive Sveta 112 ne vsebujejo pravil o metodah ali merilih, ki jih morajo uporabiti države članice pri sprejemanju določb, ki dopuščajo razdelitev vstopnih zneskov DDV, glede na to, ali se ustrezni stroški nanašajo na gospodarske ali negospodarske dejavnosti. Pravila iz členov 173, 174 in 175 Direktive Sveta 112 se namreč nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti, s tem ko navedene dejavnosti razdelijo na obdavčene, ki so odbitne, in tiste oproščene davka, ki niso odbitne.

Odbije se lahko le del DDV, ki je sorazmeren znesku, ki se nanaša na transakcije, katerih davek je odbiten. Izračun deleža med ekonomsko in neekonomsko dejavnostjo mora objektivno odražati dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo tema dejavnostma. Države članice lahko, odvisno od primera, uporabijo bodisi investicijski ključ bodisi ključ po prometu ali pa celo katerikoli drug primeren ključ, pri čemer se jim ni treba omejiti samo na eno od teh metod.

Če torej osebe javnega prava opravljajo poleg obdavčene tudi neobdavčljivo dejavnost, plačila pa prejemajo tako za opravljanje obdavčene dejavnosti kot tudi za opravljanje neobdavčljive dejavnosti, imajo pravico do odbitka DDV od prejetih računov **le v delu**, ki se nanaša na opravljanje **obdavčene dejavnosti**. DDV, zaračunan pri nabavah blaga oziroma storitev, ki se nanašajo na opravljanje obeh navedenih dejavnosti, pa se odbije v delu, ki ga ugotovijo z uporabo ključa, določenega v internih aktih.

⁸ Npr. sodba Sodišča ES C-437/06 – Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, po kateri so povzeti tudi naslednji odstavki v tem poglavju.

⁹ Povzeto po sodbi Sodišča ES C-408/98 – Abbey National.