



European  
Commission

## Pojasnila

o

### **pravilih EU glede kraja opravljanja storitev na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami, ki začnejo veljati leta 2017**

***(Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 1042/2013)***

*Izjava o omejitvi odgovornosti: Ta pojasnila niso pravno zavezujoča ter vsebujejo samo praktične in neuradne smernice o tem, kako bi bilo treba po mnenju Generalnega direktorata Komisije za obdavčenje in carinsko unijo uporabljati pravo EU.*

## POMEMBNE UVODNE OPOMBE

**Ta pojasnila zagotavljajo osnovne informacije o pravilih glede kraja opravljanja storitev za storitve, povezane z nepremičninami, ter obrazložitev, kako je treba ta pravila razlagati po mnenju Generalnega direktorata Evropske komisije za obdavčenje in carinsko unijo.**

**Pojasnila niso pravno zavezujoča ter državam članicam in nacionalnim davčnim upravam ne preprečujejo sprejetja nacionalnih smernic o isti zadevi.**

**Namen** teh pojasnil je **zagotoviti boljše razumevanje evropske zakonodaje**, predvsem Izvedbene uredbe Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev. Razumeti jih je mogoče kot **orodje**, ki se lahko uporabi za pojasnitev praktičnega izvajanja evropske zakonodaje o DDV na področju storitev, povezanih z nepremičninami.

Ta pojasnila je pripravil Generalni direktorat Evropske komisije za obdavčenje in carinsko unijo (GD TAXUD) po obsežnem posvetovanju z državami članicami in predstavniki podjetij.

**Ta pojasnila niso pravno zavezujoča.** Ne izražajo niti uradnega stališča Evropske komisije niti mnenja, ki so zanjo zavezujoča. Ni nujno, da v celoti izražajo stališča vseh držav članic. Nacionalne davčne uprave lahko izdajo tudi ločene smernice o uporabi pravil o DDV za storitve, povezane z nepremičninami. Deležniki, ki iščejo natančen, popoln in zavezujoč odgovor na določeno vprašanje, se lahko obrnejo na svoje nacionalne davčne uprave<sup>1</sup>, ki v skladu z načelom subsidiarnosti nosijo glavno odgovornost za obveščanje svojih davčnih zavezancev o razlagi in uporabi zakonodaje o DDV.

**Pojasnila niso izčrpana:** vanje so vključena samo določena vprašanja, v zvezi s katerimi se je zdelo koristno zagotoviti pojasnila. Smiselno in priporočljivo je, da vsak uporabnik teh pojasnil prebere splošne ugotovitve v delu I in posebne ugotovitve v delu II, saj so pojasnila v delu I pogosto pomembna za dobro razumevanje posameznih določb.

**Gre za delo v nastajanju:** ta pojasnila niso dokončna, temveč izražajo trenutno stanje glede na razpoložljivo znanje in izkušnje.

---

<sup>1</sup> Podrobnejše informacije o nacionalnih pravilih o DDV in kontaktni podatki nacionalnih davčnih uprav so na voljo na spletnem naslovu [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm).

---

## Contents

<b>DEL 1</b>	<b>Splošne ugotovitve o storitvah, povezanih z nepremičninami .....</b>	<b>9</b>
<b>1.1</b>	<b>Zgodovinsko ozadje .....</b>	<b>9</b>
<b>1.2</b>	<b>Mednarodno ozadje.....</b>	<b>9</b>
<b>1.3</b>	<b>Namen posebnega pravila o storitvah, povezanih z nepremičninami .....</b>	<b>9</b>
<b>1.4</b>	<b>Narava posebnega pravila o storitvah, povezanih z nepremičninami .....</b>	<b>10</b>
<b>1.5</b>	<b>Obravnavanje storitev na daljavo, povezanih z nepremičninami, z vidika DDV .....</b>	<b>10</b>
<b>1.6</b>	<b>Uporaba posebnega pravila o storitvah, povezanih z nepremičninami, za storitve v paketu .....</b>	<b>11</b>
<b>1.7</b>	<b>Povezava storitve z eno ali več določenimi nepremičninami .....</b>	<b>11</b>
<b>1.8</b>	<b>Storitve, povezane z nepremičninami, in zapletene pogodbe.....</b>	<b>12</b>
<b>1.9</b>	<b>Obveznosti izvajalcev, ki zagotavljajo storitve, povezane z nepremičninami.....</b>	<b>13</b>
<b>1.10</b>	<b>Povezava med posebnim pravilom iz člena 47 direktive o DDV in pojmom stalne poslovne enote, priznane za namene DDV .....</b>	<b>13</b>
<b>1.11</b>	<b>Povezava med pravili glede kraja opravljanja storitev in oprostitvami plačila DDV.....</b>	<b>13</b>
<b>1.12</b>	<b>Neupoštevnost pojmov in opredelitev iz nacionalnih zakonodaj za uporabo posebnega pravila .....</b>	<b>13</b>
<b>1.13</b>	<b>Upoštevni pravni akti .....</b>	<b>14</b>
<b>DEL 2</b>	<b>Posebne ugotovitve o določbah izvedbene uredbe o DDV, ki zadevajo storitve, povezane z nepremičninami .....</b>	<b>15</b>
<b>2.1</b>	<b>Splošni pristop k členoma 13b in 31a.....</b>	<b>15</b>
<b>2.2</b>	<b>Opredelitev pojma „nepremičnina“ .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2.1</b>	<b>Kaj je zajeto v členu 13b(a)?.....</b>	<b>16</b>
<b>2.2.1.1</b>	<b>Posamezni del zemljišča .....</b>	<b>16</b>

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

2.2.1.2	Lastninska pravica in posest.....	17
2.2.2	Kaj je zajeto v členu 13b(b)?.....	18
2.2.2.1	Kaj pomenijo zgradbe ali konstrukcije iz člena 13b(b)? .....	18
2.2.2.2	Ali je treba tudi nepopolno zgradbo šteti za zgradbo v smislu člena 13(b)?.....	19
2.2.2.3	Kaj pomeni „pritrjena na tla ali v tleh (nad morsko gladino ali pod njo)“ in „ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“? .....	19
2.2.3	Kaj je zajeto v člen 13b(c)?.....	21
2.2.3.1	Kdaj je predmet, vgrajen v zgradbo ali konstrukcijo, sestavni del te zgradbe ali konstrukcije? .....	21
2.2.4	Kaj je zajeto v člen 13b(d)? .....	22
2.2.4.1	Kaj pomeni „stalno vgrajen“ iz člena 13b(d)? .....	22
2.2.4.2	Kako bi bilo treba presoditi, ali je zgradba ali konstrukcija spremenjena ali uničena?.....	23
2.2.4.3	Kakšna je povezava med točkami (b), (c) in (d) člena 13b? .....	24
<b>2.3</b>	<b>Opredelitev storitev, ki so „dovolj neposredno povezane“ z nepremičnino .....</b>	<b>25</b>
2.3.1	Kakšna je povezava med odstavki 1, 2 in 3 člena 31a? Kako jih je treba razumeti skupaj? .....	25
2.3.2	Kako je treba presojsati „dovolj neposredno povezavo“? .....	26
2.3.3	Ali lahko merilo „dovolj neposredne povezave“ izpolnjujejo storitve, ki se opravljajo na daljavo/zunaj kraja samega? .....	27
2.3.4	Ali status prejemnika storitev vpliva na opredelitev opravljenih storitev? .....	27
2.3.5	Ali lokacija prejemnika storitev vpliva na opredelitev storitev? .....	27
2.3.6	Kako je treba razumeti točko (a) člena 31a(1)? .....	27
2.3.7	Kako je treba razumeti točko (b) člena 31a(1)? .....	27
2.3.8	Ali sta točki (a) in (b) člena 31a(1) kumulativni?.....	28
<b>2.4</b>	<b>Posebni primeri storitev, ki so povezane ali niso povezane z nepremičninami.....</b>	<b>28</b>
2.4.1	Ali je seznam iz člena 31a(2) okviren ali izčrpen?.....	28
2.4.2	Priprava načrtov (člen 31a(2)(a) in člen 31a(3)(a)).....	29

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

2.4.2.1	Katera pravna ureditev se uporablja za študije, povezane z nepremičninami, katerih lokacija še ni znana? .....	29
2.4.3	Nadzorne ali varnostne storitve na kraju samem (člen 31a(2)(b)) .....	29
2.4.3.1	Katere storitve spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(b)? .....	29
2.4.3.2	Ali so v člen 31a(2)(b) zajete tudi storitve, opravljene na daljavo?.....	30
2.4.3.3	Ali vgradnja varnostnega sistema spada na področje uporabe člena 31a(2)(b)?.....	30
2.4.4	Gradnja zgradb (člen 31a(2)(c)) .....	31
2.4.4.1	Katere kategorije gradbenih del spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(c)? .....	31
2.4.4.2	Kako bi bilo treba z vidika DDV obravnavati najemanje delavcev za gradbena dela? .....	31
2.4.5	Gradnja stalnih konstrukcij (člen 31a(2)(d)).....	32
2.4.5.1	Ali se člen 31a(2)(d) uporablja tudi za gradnjo stalnih konstrukcij, pritrjenih na rečno/morsko/oceansko dno? .....	32
2.4.5.2	Katera gradbena in rušilna dela so zajeta v člen 31a(2)(d)? .....	32
2.4.6	Delo na zemljišču in kmetijske storitve (člen 31a(2)(e)) .....	32
2.4.6.1	Katere kategorije del in kmetijskih storitev spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(e)? .....	32
2.4.7	Zemljemerstvo ter ocena tveganja in celovitosti (člen 31a(2)(f)) .....	33
2.4.7.1	Kakšen je namen člena 31a(2)(f)? .....	33
2.4.8	Storitve vrednotenja (člen 31a(2)(g)).....	33
2.4.8.1	Katere storitve, ki vključujejo vrednotenje nepremičnin, so zajete v člen 31a(2)(g)? .....	34
2.4.8.2	Ali se lahko storitve na področju skrbnega pregleda poslovanja štejejo za storitev, povezano z nepremičninami, v skladu s členom 31a(2)(g)? .....	34
2.4.8.3	Ali metoda, ki se uporabi za vrednotenje premoženja, vpliva na to, da se zagotavljanje te storitve šteje za storitev, povezano z nepremičninami, ali ne? .....	34
2.4.9	Dajanje nepremičnine v zakup ali najem (člen 31a(2)(h) in člen 31a(3)(b)).....	35

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

2.4.9.1	Kako je treba razumeti „dajanje nepremičnine v zakup ali najem“ za namen pravil glede kraja opravljanja storitev? .....	35
2.4.9.2	Kako je treba razumeti skladiščenje blaga iz člena 31a(2)(h) ob upoštevanju stališča, ki ga je Sodišče EU zavzelo v zadevi RR Donnelley? .....	35
2.4.9.3	Kako bi bilo treba obravnavati storitve skladiščenja, ki se opravljajo skupaj z dodatnimi storitvami? .....	36
2.4.10	Zagotavljanje nastanitve (člen 31a(2)(i) in člen 31a(3)(d)) .....	36
2.4.10.1	Ali se člen 31a(2)(i) uporablja tudi za zagotavljanje nastanitve zunaj hotelskega sektorja (npr. počitniške kočice, počitniške vile, izmenjave stanovanj itd.)? .....	36
2.4.10.2	Katere storitve so zajete v zagotavljanje „pravice ostati v določenem kraju, ki izhaja iz preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa“ iz člena 31a(2)(i)? .....	37
2.4.11	Podelitev ali prenos pravic uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov (člen 31a(2)(j)) .....	38
2.4.11.1	Kakšen je namen člena 31a(2)(j)? .....	38
2.4.11.2	Kako je omejeno področje uporabe člena 31a(2)(j)? .....	38
2.4.11.3	Ali se člen 31a(2)(j) uporablja za souporabo pisarniških prostorov? .....	39
2.4.11.4	Ali se člen 31a(2)(j) uporablja za plavajoče naprave? .....	39
2.4.12	Vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradb (člen 31a(2)(k)) .....	39
2.4.12.1	Ali so v člen 31a(2)(k) zajeti samo vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradb ali tudi vzdrževanje, obnavljanje in popravilo različnih vrst nepremičnin? .....	39
2.4.12.2	Ali so v člen 31a(2)(k) zajeti samo vzdrževanje, obnavljanje in popravilo, ki se nanašajo na večja dela, ali pa se uporablja tudi za storitve rednega čiščenja znotraj in zunaj zgradb? .....	40
2.4.13	Vzdrževanje, obnavljanje in popravilo stalnih konstrukcij (člen 31a(2)(l)) .....	40
2.4.13.1	Ali se člen 31a(2)(l) uporablja za telekomunikacijsko infrastrukturo? .....	40
2.4.14	Namestitev ali montaža strojev ali opreme (člen 31a(2)(m) in člen 31a(3)(f)) .....	40
2.4.14.1	Kako bi bilo treba razlagati člen 31a(2)(m) v povezavi s členom 13b(c) in (d)? .....	40

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

2.4.14.2	Od katerega trenutka v postopku vgradnje ali montaže strojev ali opreme se ti štejejo za nepremičnino?.....	41
2.4.15	Vzdrževanje in popravila, pregledi in nadzor strojev ali opreme (člena 31a(2)(n) in 31a(3)(f)) .....	41
2.4.15.1	Ali se člen 31a(2)(n) uporablja za storitve, opravljene na daljavo?.....	41
2.4.16	Upravljanje nepremičnin (člena 31a(2)(o) in 31a(3)(g)) .....	41
2.4.16.1	Kaj pomeni upravljanje nepremičnin iz člena 31a(2)(o)? .....	42
2.4.16.2	Kaj pomeni upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine? Ali upravljanje enega samega naložbenega sredstva spada na področje uporabe člena 31a(3)(g)? .....	42
2.4.17	Posredovanje pri transakcijah, v katerega so vključene nepremičnine (člen 31a(2)(p) in člen 31a(3)(d)).....	43
2.4.17.1	Katere storitve posredovanja se štejejo za storitve, povezane z nepremičninami? Kakšno je področje uporabe člena 31a(2)(p)?.....	43
2.4.17.2	Ali je člen 31a(2)(p) omejen samo na posredovanje nepremičninskih posrednikov ali pa se uporablja tudi za vse osebe, ki so vključene v storitve posredovanja?.....	43
2.4.17.3	Ali so v točko (p) člena 31a(2) zajete tudi storitve, pri katerih ne pride do prodaje, najema, zakupa, ustanovitve ali prenosa nekaterih pravic na nepremičnini ali stvarne pravice na nepremičnini?.....	44
2.4.17.4	Zakaj je v členu 31a(3)(d) poudarjen pogoj „če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe“? .....	44
2.4.17.5	Kako bi bilo treba obravnavati primere, v katerih posredniške storitve iz člena 31a(2)(p) vključujejo različne elemente (kot so raziskave, navezovanje stikov, ustvarjanje spletnih strani, raziskovanje in analiza značilnosti nepremičnine)? .....	44
2.4.18	Pravne storitve (člena 31a(2)(q) in 31a(3)(h)) .....	45
2.4.18.1	Na podlagi katerih meril je mogoče ugotoviti, ali storitev spada na področje uporabe člena 31a(2)(q) ali člena 31a(3)(h)?.....	45
2.4.18.2	Ali se pravne storitve, ki se nanašajo na sklenitev najemnih ali zakupnih pogodb, štejejo za storitve, povezane z nepremičninami? .....	46
2.4.18.3	Kako je treba razumeti pojem „pravna sprememba“ v smislu člena 31a(2)(q)?.....	47

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

2.4.18.4	Ali je področje uporabe člena 31a(2)(q) omejeno samo na pravne storitve, ki jih opravljajo odvetniki in notarji? .....	47
2.4.18.5	Kaj pomeni izraz „nekaterne pravice“ iz člena 31a(2)(q)? .....	47
2.4.18.6	Ali se svetovalne storitve, pri katerih je potrebna navzočnost na kraju samem ali ki so povezane z določeno nepremično, štejejo za storitve, povezane z nepremičninami v skladu s členom 31a(2)(q)? .....	47
2.4.18.7	Ali se pravne storitve, povezane s financiranjem nakupa nepremičnine, ali naložbeno svetovanje štejejo za storitev, povezano z nepremičninami? .....	48
2.4.19	Oglaševalske storitve (člen 31a(3)(c)) .....	48
2.4.19.1	Kaj pomeni „oglaševanje“ iz člena 31a(3)(c)? .....	48
2.4.19.2	Ali se člen 31a(3)(c) uporablja tudi v primerih, ko oglaševanje vključuje fizično spremembo nepremičnine, na primer s pleskanjem njenega dela? .....	48
2.4.20	Zagotavljanje mest za stojnice skupaj z drugimi povezanimi storitvami (člen 31a(3)(e)) .....	49
2.4.20.1	Kakšno je področje uporabe člena 31a(3)(e)? .....	49
2.4.20.2	Kako bi bilo treba opredeliti „zagotavljanje mest za stojnice“ iz člena 31a(3)(e)? .....	49
2.4.21	Zagotovitev opreme za opravljanje dela na nepremičnini (člen 31b) .....	50
<b>PRILOGA</b>	<b>Odlomki iz zadevne zakonodaje .....</b>	<b>51</b>



## **DEL 1**

### **SPLOŠNE UGOTOVITVE O STORITVAH, POVEZANIH Z NEPREMIČNINAMI**

#### **1.1 Zgodovinsko ozadje**

1. V evropski zakonodaji o DDV je kraj obdavčitve storitev, povezanih z nepremičninami, opredeljen s posebnim pravilom iz člena 47 direktive o DDV<sup>2</sup>. To pravilo določa, da je kraj opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, kraj, v katerem je nepremičnina.
2. Svet se je pri obravnavi revizije pravil o kraju opravljanja storitev, ki se je začela s prvim predlogom Evropske komisije leta 2003 in vodila do sprejetja Direktive Sveta 2008/8/ES<sup>3</sup>, odločil ohraniti posebno pravilo o kraju obdavčitve storitev, povezanih z nepremičninami.
3. Hkrati so o posebnih vprašanih razlage te določbe razpravljali v odboru za DDV<sup>4</sup>, ki je določil nekatere smernice, zlasti v zvezi z nekaterimi posebnimi primeri, kot so zagotavljanje pravnih storitev, povezanih z nepremičninami, zagotavljanje storitev v paketu, med drugim mesta za stojnico na sejmih in razstavah itd.<sup>5</sup> Vendar te smernice pogosto niso bile določene soglasno.
4. Da bi zagotovili večjo usklajenost, učinkovitost in zanesljivost pri obravnavi DDV za storitve, povezane z nepremičninami, v EU, so bile smernice o storitvah, povezanih z nepremičninami, ki so bile določene v odboru za DDV, vključene med določbe izvedbene uredbe o DDV<sup>6</sup>, tako da bodo postale zavezujoče in se bodo v vseh državah članicah neposredno uporabljale od 1. januarja 2017.

#### **1.2 Mednarodno ozadje**

5. Posebna pravila glede kraja opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, se uporabljajo ne samo v Evropski uniji, ampak tudi v nekaterih tretjih državah. Na ravni EU je to posebno pravilo v skladu z izvajanjem načela namembnega kraja. Na mednarodni ravni<sup>7</sup> prevladuje prepričanje, da se lahko zaradi posebnih pravil, v skladu s katerimi se kot merilo za določitev kraja obdavčitve uporabi kraj, v katerem je nepremičnina, pravice do obdavčitve pravično porazdelijo med območji davčne pristojnosti.

#### **1.3 Namen posebnega pravila o storitvah, povezanih z nepremičninami**

6. Namen posebnega pravila glede kraja opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, je zagotoviti obdavčitev v domnevem kraju koriščenja storitve. Na ta namen se je treba spomniti vsakič, ko izvajanje zakonodaje v praksi

---

2 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).

3 Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, 20.2.2008, str. 11).

4 Odbor za DDV je svetovadni odbor, ki je bil v skladu s členom 398 direktive o DDV ustanovljen za spodbujanje enotne uporabe določb direktive o DDV. Niso mu bila dodeljena zakonodajna pooblastila, zato ne more sprejemati pravno zavezujočih sklepov, lahko pa zagotavlja smernice.

5 Glej smernice, sprejete na 93. srečanju odbora za DDV.

6 Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev (UL L 284, 26.10.2013, str. 1).

7 Glej mednarodne smernice za DDV/davek na blago in storitve, ki jih je razvil OECD.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

povzroča težave. Take primere bi bilo treba vedno reševati na način, ki zagotavlja, da prihodki iz naslova DDV pripadejo državi članici, v kateri je storitev domnevno koriščena, ob upoštevanju, da se storitve, povezane z nepremičninami, štejejo za koriščene v kraju, kjer je nepremičnina. Stranke, udeležene v takih transakcijah, torej ne morejo zaobiti člena 47 direktive o DDV s tem, da v pogodbenih dogovorih navedejo, da se za storitve, opravljene na podlagi pogodbe, uporabljajo splošna pravila glede kraja opravljanja storitve.

#### **1.4 Narava posebnega pravila o storitvah, povezanih nepremičninami**

7. Pravilo iz člena 47 direktive o DDV je posebno pravilo in ne izjema od splošnih pravil glede kraja opravljanja storitev iz členov 44 (med podjetji) in 45 (med podjetji in potrošniki) direktive o DDV. Spada v oddelek 3 „Posebne določbe“ poglavja 3 „Kraj opravljanja storitev“ naslova V „Kraj obdavčljivih transakcij“ in se ne bi smelo razlagati kot izjema od splošnih pravil<sup>8</sup>.
8. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: Sodišče EU) je treba določbe, ki vključujejo izjeme od splošnih pravil (kot so določbe, ki vsebujejo sklicevanje na izjeme ali znižane stopnje), razlagati ozko. Ker pravilo iz člena 47 direktive o DDV ni izjema, se to merilo ozke razlage ne uporablja za opredelitev storitev, povezanih z nepremičninami.
9. Člen 47 bi se moral uporabljati na podlagi objektivne ocene pogojev, določenih z direktivo o DDV in izvedbeno uredbo o DDV. To posebno pravilo se uporablja ne glede na to, ali je storitev opravljena za poslovno stranko (med podjetji) ali končnega potrošnika (med podjetji in potrošniki).
10. Kadar se pojavi negotovost v zvezi z uporabo člena 47 direktive o DDV kot posebnega pravila v primerjavi s splošnimi pravili iz členov 44 in 45, bi bilo treba obravnavo transakcije v okviru DDV določiti glede na namen tega posebnega pravila – da se omogoči obdavčitev v državi članici, kjer je storitev koriščena – in na podlagi objektivne presoje. Najprej bi bilo treba preveriti, ali storitve spadajo na področje uporabe posebnega pravila iz člena 47<sup>9</sup>, in če to drži, se storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami. V nasprotnem primeru in če se ne uporabljajo druga posebna pravila<sup>10</sup>, se uporabljajo splošna pravila iz členov 44 in 45.
11. V nekaterih primerih so morda izpolnjeni pogoji za uporabo dveh ali več posebnih pravil. Takrat bi bilo treba uporabiti pravilo, ki bolje zagotavlja obdavčitev v domnevem kraju koriščenja storitve<sup>11</sup>.

#### **1.5 Obravnava storitev na daljavo, povezanih z nepremičninami, z vidika DDV**

12. Storitve, povezane z nepremičninami, se lahko v nekaterih primerih opravljajo na daljavo. Običajno način opravljanja storitve ne bi smel vplivati na njeno obravnavo z vidika DDV, če se narava storitve ne spremeni. Seveda ni mogoče izključiti, da se lahko nekatere storitve, povezane z nepremičninami, na primer zaradi sodobnih tehnologij opravljajo ne samo na kraju samem, ampak tudi na daljavo.

---

8 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Heger Rudi, C-166/05, ter Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04.

9 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, točka 29.

10 Vedno bi bilo treba na enaki podlagi preučiti, ali se za storitev uporablja katero od splošnih pravil iz člena 46 do člena 59a direktive o DDV. V takem primeru bi se namesto splošnih pravil iz členov 44 in 45 direktive o DDV uporabljala ustrezna določba.

11 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RCI Europe, C-37/08, točka 39.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

13. Če bi lahko bila storitev, ki se opravlja na daljavo, zajeta v več kot eno posebno pravilo glede kraja opravljanja storitev (na primer v pravilo o storitvah, povezanih z nepremičninami, in pravilo o storitvah, ki se opravljajo elektronsko), bi bilo treba oceniti posledice uporabe posameznega pravila, da se ugotovi, iz katerega bi izšel najbolj zadovoljiv rezultat z vidika zagotavljanja obdavčitve v kraju koriščenja storitve.

### **1.6 Uporaba posebnega pravila o storitvah, povezanih z nepremičninami, za storitve v paketu**

14. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča EU je treba vsako storitev z vidika DDV obravnavati ločeno in samostojno<sup>12</sup>. Kadar pa je transakcija sestavljena iz več delov, je treba presoditi, ali bi se morala obravnavati kot ena storitev ali kot več ločenih in samostojnih storitev<sup>13</sup>.
15. Storitve se obravnava kot enotna, kadar so dva ali več elementov ali dejanj, ki jih davčni zavezanec opravi, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna<sup>14</sup>. Določiti je treba bistvene značilnosti storitve, da se ugotovi, ali prejemnik – ki je povprečni potrošnik – prejme več ločenih storitev ali eno samo<sup>15</sup>.
16. To velja tudi, če ena ali več storitev pomeni glavno storitev, medtem ko je treba druge obravnavati kot eno ali več pomožnih storitev, ki se z davčnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Natančneje, storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji<sup>16</sup>.
17. Če gre za eno samo storitev v paketu, je treba opredeliti prevladujoči element storitve in preveriti, ali je ta prevladujoči element povezan z nepremičnino ali ne.
18. Opredelitev določenega primera kot ene same storitve ali več storitev je treba izvesti za vsak primer posebej, pri čemer je treba upoštevati merila, ki jih je določilo Sodišče EU<sup>17</sup>. Pri tej presoji je treba upoštevati vse okoliščine transakcije<sup>18</sup>.

### **1.7 Povezava storitve z eno ali več določenimi nepremičninami**

19. Storitve, povezane z nepremičninami, obsegajo transakcije, povezane z eno nepremičnino, in transakcije, povezane z več nepremičninami. Dejstvo, da je storitev povezana z več kot eno nepremičnino, ne ovira možnosti, da se storitev šteje za dovolj neposredno povezano z nepremičnino v smislu člena 31a(1) izvedbene uredbe o DDV.

---

12 Glej sodbe Sodišča EU v zadevah Field Fisher Waterhouse, C-111/05, Aktiebolaget NN, C-392/11, točka 22, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, točka 35, in Everything Everywhere, C-276/09, točka 21.

13 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Part Service, C-425/06, točka 51.

14 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, točka 22, in Everything Everywhere, C-276/09, točki 24 in 25.

15 Glej na primer sodbo Sodišča EU v zadevi Card Protection Plan, C-349/96.

16 Glej sodbe Sodišča EU v zadevah Card Protection Plan, C-349/96, točka 29, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, točka 20, Aktiebolaget NN, C-111/05, točka 22, Everything Everywhere, C-276/09, točki 21 in 22, ter Bog in drugi, C-497/09, točka 53.

17 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, točka 30 in naslednje.

18 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Card Protection Plan, C-349/96, točka 27.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

20. Da bi zagotovila obdavčitev v domnevem kraju koriščenja storitve, se lahko posebno pravilo iz člena 47 direktive o DDV uporabi samo, če je storitev povezana z eno ali več določenimi nepremičninami, tj. če se storitev nanaša na eno ali več jasno opredeljenih ali opredeljivih nepremičnin. Kadar nepremičnine ni mogoče opredeliti, storitve *a fortiori* ni mogoče obdavčiti na območju davčne pristojnosti, kjer naj bi bila nepremičnina. V takih primerih bi bilo treba ugotoviti, da storitev ni dovolj povezana z nepremičnino.
21. V vseh primerih, ko je storitev povezana z eno ali več določenimi nepremičninami, bi bilo treba ustrezno presoditi, ali je zadevna storitev dovolj neposredno povezana z nepremičnino, kot je opredeljeno v členu 31a izvedbene uredbe o DDV.
22. Dejstvo, da je ena ali več nepremičnin na širšem geografskem območju znotraj ene davčne pristojnosti (kot je mesto ali regija) ali pa v različnih državah članicah, samo po sebi še ne pomeni, da storitev ni povezana z nepremičnino. Kadar storitev vključuje več kot eno območje davčne pristojnosti, bi morale biti pravice do obdavčitve sorazmerno porazdeljene med zadevna območja davčne pristojnosti.

### **1.8 Storitve, povezane z nepremičninami, in zapletene pogodbe**

23. Pogodbe so lahko sklenjene na najrazličnejše načine, saj imajo izvajalci na voljo veliko različnih metod za ureditev načina zagotavljanja svojih storitev. V opravljanje storitve je na primer lahko vključenih veliko podizvajalcev; prejemnik ima lahko sedež v drugi državi, ki ni država, v kateri je nepremičnina itd.
24. Pri presoji, ali gre v takih primerih za storitve, povezane z nepremičninami, je treba upoštevati naslednje elemente:
  - če je v opravljanje storitve vključena več kot ena nepremičnina, mora biti vsaka od njih jasno opredeljena ali opredeljiva.
  - Storitve, povezanih z več določenimi nepremičninami, ni mogoče obravnavati, kot da niso dovolj neposredno povezane z nepremičninami, samo zato, ker so povezane z več kot eno nepremičnino ali ker so te nepremičnine v različnih državah članicah.
  - Dejstvo, da storitev ni opravljena na kraju samem, da ni opravljena neposredno za lastnika nepremičnine ali stranko, ki ima sedež v državi, ki ni država, v kateri je nepremičnina, samo po sebi ni odločilnega pomena pri presoji storitve (kot povezane z nepremičnino ali ne).
  - Kadar gre za verigo transakcij, bi bilo treba vsako opravljanje storitev presojati ločeno, ob upoštevanju dejanskih zadevnih okoliščin.
  - Kadar so v zapleteno opravljanje storitev vključene storitve, povezane z nepremičninami, pa tudi drugo blago ali storitve (tj. gre za storitev v paketu, ki vključuje več elementov), je treba preveriti, ali je prevladujoči element opravljanja storitve storitev, povezana z nepremičninami, in ali je ta storitev dovolj neposredno povezana z zadevno nepremičnino (glej tudi navedena pojasnila o storitvah v paketu).

### **1.9 Obveznosti izvajalcev, ki zagotavljajo storitve, povezane z nepremičninami**

25. Kadar izvajalec opravlja storitve, zajete v člen 47 direktive o DDV, v državi članici, je na splošno zavezanec za plačilo DDV davčnim organom v državi članici, kjer je nepremičnina (glej člen 193 direktive o DDV). Zato se mora izvajalec običajno registrirati za DDV in izpolniti vse s tem povezane obveznosti v zadevni državi članici<sup>19</sup>. Če je storitev povezana z več nepremičninami na različnih območjih davčne pristojnosti, mora izvajalec na vseh zadevnih območjih davčne pristojnosti plačati ustrezen DDV in se registrirati za DDV.
26. Vendar lahko vsaka država članica določi, da mora DDV, če izvajalec nima sedeža na njenem ozemlju, plačati prejemnik storitve (glej člen 194 direktive o DDV). Poslovni subjekti bi zato morali preveriti, ali se ta možnost uporablja v državah članicah, kjer nimajo sedeža, vendar nameravajo tam poslovati.

### **1.10 Povezava med posebnim pravilom iz člena 47 direktive o DDV in pojmom stalne poslovne enote, priznane za namene DDV**

27. Pojem stalna poslovna enota (ki se ne sme zamenjavati s pojmom sedež, ki se uporablja za neposredno obdavčitev) je opredeljen v členu 11 izvedbene uredbe o DDV. Ne nanaša se na posebno pravilo o kraju opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami.
28. Če se opravljena storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami, je treba DDV plačati v državi članici, kjer je nepremičnina (glej tudi pojasnila o obveznostih na podlagi odgovornosti v [točki 1.9](#)). To, da ima izvajalec v zadevni državi članici stalno poslovno enoto, tako ni pomembno za določitev kraja opravljanja zadevne storitve. Poleg tega zgolj na podlagi dejstva, da je podjetje lastnik nepremičnine v neki državi članici, ni mogoče sklepati, da ima na zadevnem območju davčne pristojnosti stalno poslovno enoto.

### **1.11 Povezava med pravili glede kraja opravljanja storitev in oprostitvami plačila DDV**

29. Pri preučevanju povezave med pravili glede kraja opravljanja storitev in pravili o oprostitvah plačila DDV se je treba zavedati, da je splošni pristop v sistemu DDV v EU tak, da se najprej opredeli pravilni kraj opravljanja zadevne storitve, šele nato pa se preučijo pravila, ki se za zadevno storitev uporabljajo na opredeljenem območju davčne pristojnosti (države članice ali tretje države). V okviru tega se ugotovi, ali je ta storitev obdavčena (in če je, po kateri stopnji) ali oproščena plačila davka. Povedano drugače, čeprav je zadevna storitev lahko oproščena plačila DDV, je še vedno treba najprej pravilno opredeliti kraj opravljanja storitve.

### **1.12 Neupoštevnost pojmov in opredelitev iz nacionalnih zakonodaj za uporabo posebnega pravila**

30. Da bi omogočili skupno razlago in dosledno uporabo posebnega pravila iz člena 47 direktive o DDV v vsej Evropski uniji, bi se morale davčne uprave, ki so odgovorne za izvajanje zakonodaje EU o DDV, izogibati uporabi opredelitev in pojmov, ki izhajajo iz njihove nacionalne zakonodaje.
31. Zato mora presoja za namene uporabe člena 47 direktive o DDV temeljiti na opredelitvah iz zakonodaje EU o DDV in ne na opredelitvah v skladu z nacionalnim pravom posamezne države članice. V primeru resnih dvomov, ki bi lahko vodili do

---

<sup>19</sup> Za več informacij o nacionalnih pravilih, ki se uporabljajo v državah članicah, glej tudi: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm).

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

dvojne obdavčitve ali neobdavčitve, bi morale države članice na to opozoriti v odboru za DDV.

### **1.13 Upoštevni pravni akti**

32. V teh pojasnilih so navedeni sklici na naslednja pravna akta:
  - Direktivo Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES (direktiva o DDV),
  - Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Uredbo (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 (izvedbena uredba o DDV).
33. Vse upoštevne pravne določbe so navedene na koncu pojasnil v različici, ki se uporablja od 1. januarja 2017.
34. Pri vseh sklicevanjih na člene izvedbene uredbe o DDV je naveden samo člen, brez sklicevanja na zadevni pravni akt. V vseh drugih primerih je pojasnjeno, na kateri pravni akt se sklicevanje nanaša.

## DEL 2

### POSEBNE UGOTOVITVE O DOLOČBAH IZVEDBENE UREDBE O DDV, KI ZADEVAJO STORITVE, POVEZANE Z NEPREMIČNINAMI

#### 2.1 Splošni pristop k členoma 13b in 31a

35. V delu 2 teh pojasnil je pojasnjena uporaba določb izvedbene uredbe o DDV, katerih namen je določiti kraj opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami.
36. Če se storitve štejejo za storitve, povezane z nepremičninami, je kraj njihovega opravljanja v skladu s členom 47 direktive o DDV kraj, v katerem je nepremičnina.
37. Da se storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami, mora biti dovolj neposredno povezana z nepremičnino.
38. Zato bi bilo treba najprej preučiti, ali se storitev nanaša na blago, ki ga je mogoče šteti za nepremičnino. Namen člena 13b je opredeliti pojem „nepremičnina“. Ta določba je pojasnjena v [točki 2.2](#) v nadaljevanju.
39. Dalje, če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, je treba preučiti, ali obstaja dovolj neposredna povezava med storitvijo in nepremičnino, na katero se nanaša, tako da se šteje za storitev, povezano z nepremičninami. Namen člena 31a je pomagati ugotoviti, ali se za storitev šteje, da je dovolj neposredno povezana z nepremičnino, ali ne. Ta določba je pojasnjena v [točkah 2.3 in 2.4](#) v nadaljevanju.
40. Ker so v praksi možne različne razmere in okoliščine, tako da v tem okviru ni mogoče obravnavati vsak posamezen primer, je poudarek na merilih, na podlagi katerih bi moralo biti mogoče ugotoviti, ali je storitev povezana z nepremičnino ali ne.

#### 2.2 Opredelitev pojma „nepremičnina“

##### **Člen 13b**

Za namene uporabe Direktive 2006/112/ES se za „nepremičnino“<sup>20</sup> šteje:

41. Čeprav se zdi, da v večini primerov ni težko ugotoviti, ali je neko blago ali premoženje nepremičnina, je v nekaterih primerih to lahko dvomljivo. Da bi zagotovili enotno opredelitev, ki bi se uporabljala v vseh državah članicah, se je evropski zakonodajalec dogovoril o skupni opredelitvi pojma „nepremičnina“ v členu 13b.
42. Na to opredelitev je močno vplivala sodba Sodišča EU v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn<sup>21</sup>. Generalni pravobranilec je v zvezi z oprostitvijo za dajanje nepremičnin v zakup ali najem iz člena 135(1)(l) direktive o DDV v navedeni<sup>22</sup> zadevi opozoril, da je mogoče nepremičnino opredeliti kot „določen del

20 Elementi, označeni s krepko pisavo, so poudarjeni samo zaradi lažje berljivosti dokumenta.

21 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

22 Glej točko 30 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca v zadevi na Sodišču EU Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

*zemeljske površine, vključno s stavbami, ki so na njem trajno zgrajene, na katerem se lahko ustanovi lastninska pravica in posest".*

43. Opredelitev pojma „nepremičnina“ v členu 13b je z vključitvijo štirih kategorij – točke (a) do (d) – podrobnejša kot v sodni praksi ter je namenjena razlikovanju med nepremičninami in stvarnim premoženjem z vidika DDV.
44. Čeprav bi bilo treba pojem „nepremičnina“ vedno presojati samo na podlagi opredelitve iz člena 13b, je koristno razumeti, kako se ta opredelitev razlaga.
45. Na eni strani je blago, ki ni premožno ali ni zlahka premakljivo (npr. zemljišče, zgradbe, drevesa, poljščine). To blago je nepremično in bi bilo zajeto v člen 13b(a) ali (b). Na drugi strani je blago, ki je premožno ali premakljivo, vendar se šteje za nepremičnino, ker je „tesno povezano z“ ali „vključeno v“ nepremičnino (npr. dvigala, vrata, okna). To blago bi spadalo na področje uporabe člena 13b(b), (c) ali (d).
46. Seznam štirih kategorij, naveden v členu 13b, je izčrpen. Vendar se te kategorije med seboj ne izključujejo, kar pomeni, da je lahko določeno blago zajeto v več kot eno kategorijo, kot bo prikazano v nadaljevanju. Pri ugotavljanju, ali je storitev povezana z nepremičnino, je ključno, da se preveri, ali se nanaša na vsaj eno od navedenih štirih kategorij.
47. Poudariti je treba, da dejstvo, da se lahko neko blago šteje za nepremičnino na podlagi ene ali več kategorij iz opredelitve, še ne pomeni, da je treba vse storitve, ki vključujejo to vrsto blaga, šteti za storitve, povezane z nepremičninami. Za storitve, povezane z nepremičninami, se štejejo samo tiste storitve, ki so „dovolj neposredno povezane z zadevno nepremičnino“ (glej podrobnejša pojasnila v [točkah 2.3 in 2.4](#) v nadaljevanju).

**Člen 13b(a) vsak posamezni del zemljišča na površju ali pod njim, na katerem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest;**

### **2.2.1 Kaj je zajeto v členu 13b(a)?**

48. Da se blago šteje za „nepremičnino“ v skladu s členom 13b(a), morata biti izpolnjena dva kumulativna pogoja: (1) biti mora posamezni del zemljišča na površju ali pod njim in (2) na njem mora biti mogoče vzpostaviti lastninsko pravico *in* posest (glej posebno opombo v zvezi z veznikom „in“ v [odstavku 60](#) v nadaljevanju).

#### **2.2.1.1 Posamezni del zemljišča**

49. Sklicevanje na „posamezni del zemljišča“ pomeni, da to, kar bi se lahko štelo za nepremičnino, sestavljajo jasno opredeljena ali opredeljiva zemljišča, na katerih se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest. Obseg pojma „zemljišče“ je širok, saj zemljišče na površju ali pod njim, dejansko vključuje tla in vse, kar je na njih in tudi pod njimi, torej podtalje.
50. Zemeljska tla vključujejo kateri koli del zemeljske površine, vključno s predeli, ki so pokriti z vodo, tj. morja, oceane, reke, jezera in druge celinske plovne poti.
51. Nanaša se tudi na to, kar je na zemeljskem površju. Glede na okvir določbe vsega, kar je preprosto na tleh, ni mogoče šteti za „nepremično“.
52. Blago mora biti tudi pritrjeno, vdelano ali posajeno v tla. Zato ta določba vključuje zlasti drevesa in poljščine (opozoriti je treba, da zanje – ker imajo v tleh korenine – velja tudi, da so „pod zemeljskim površjem“), dokler ostanejo povezani s tlemi.



**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

53. To bi moralo veljati tudi za vode, ki prekrivajo zemeljsko površino, kot so reke, jezera in druge celinske plovne poti. Čeprav se voda lahko premika, bi jo bilo treba šteti za nepremično, dokler ostaja v svojem vodnem bazenu.
54. Podtalje zemeljske površine zajema vse, kar je pod površjem. Zato se naftni vrelci, podzemne vode, minerali in drugi viri, ki so pod površjem (tudi tla pod vodo), štejejo za nepremične. Dokler se ti elementi ne izčrpajo iz podtalja, se štejejo za del zemljišča, torej za nepremičnine.
55. Ugotovitev, da se lahko tudi voda, nafta in druge snovi v tleh ali podtalju štejejo za nepremične, še ne pomeni, da bi se vse storitve, ki vključujejo take snovi, nujno štete za storitve, povezane z nepremičninami (glej zlasti [odstavek 173](#) v nadaljevanju).

#### **2.2.1.2 Lastninska pravica in posest**

56. Glede na besedilo člena 13b(a) je v opredelitvi pojma „nepremičnina“ zajeto samo tisto nepremično premoženje, „na katerem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest“.
57. Čeprav pojma „lastninska pravica“ in „posest“ nista opredeljena za uporabo direktive o DDV, bi ju morale države članice za namene DDV uporabljati enako brez sklicevanja na nacionalne opredelitve.
58. Pri razumevanju njenega pomena bi bilo treba izhajati iz opredelitve pojma dobava blaga v členu 14 direktive o DDV. Dejansko je treba opozoriti, da je namen člena 13b opredeliti pojem „nepremičnina“, ki je izpeljan iz premoženja v stvareh v smislu direktive o DDV. Dobava blaga pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča EU se „dobava blaga“ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik<sup>23</sup>. Zato gre lahko za prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik tudi brez prenosa pravnega lastništva nad premoženjem. Pomembno je „ekonomsko lastništvo“ ali „ekonomska posest“.
59. V skladu s takim sklepanjem bi bilo treba preveriti, ali obstaja verjetnost, da je nepremičnina „lastnina“ v smislu, da lahko nekdo z njo razpolaga, kot da bi bil njen lastnik. Ta pojem lastništva pomeni več kot zgolj imetništvo lastninske pravice.
60. Jezikovne razlike v izvedbeni uredbi o DDV so v zvezi s tem pomenljive: nekatere jezikovne različice navajajo „lastninsko pravico *in* posest“, medtem ko druge navajajo „lastninsko pravico *ali* posest“. To dokazuje, da čeprav v večini primerov dejanska lastninska pravica in posest pripadata isti osebi, se lahko tudi zgodi, da se lastninska pravica dodeli eni osebi, posest pa drugi. Zato je mogoče „lastninsko pravico in posest“ razlagati kot „lastninsko pravico *ali* posest“ ali „lastninsko pravico *in* posest“.
61. Poleg tega navedba „se lahko vzpostavi“ pomeni, da se lahko blago šteje za nepremičnino tudi, če ob presoji na njem nihče nima dejanske lastninske pravice ali posesti. Zadostuje, da je lastninsko pravico ali posest mogoče vzpostaviti, kar kaže na potencialno širok obseg te določbe, saj bi bilo izključeno samo

---

<sup>23</sup> Glej sodbe Sodišča EU v zadevah *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, točke 7 do 9 in 12, HE, C-25/03, točka 64, in *Graphic Procédé*, C-88/09, točka 16.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

nepremično premoženje, ki v zgoraj opisanem smislu ne bi moglo pripadati nikomur<sup>24</sup>.

62. Običajno lastninsko pravico in posest nad nepremičnim premoženjem predstavlja listina o lastništvu in/ali vpis v uradni register. Vendar sta to samo dokazili o lastninski pravici in posesti. Lastninsko pravico in posest je mogoče izkazati na različne načine, in celo brez takega dokazila bi bilo treba opredeliti, ali bi se lahko vzpostavili lastninska pravica in posest.
63. Neodtujljivo nepremično premoženje, kot je javna lastnina (npr. jezera, celinske plovne poti, pristanišča, javni parki), je prav tako zajeto v člen 13b(a), čeprav lastninska pravica nad njim ni prenosljiva. Poleg dejstva, da se lahko pravni status navedenega blaga sčasoma spremeni na podlagi odločitev javnih organov, je lahko tudi predmet opravljanja storitev (npr. gradbena dela, dovoljenja za izkoriščanje), ki se štejejo za storitve, povezane z nepremičninami.

**Člen 13b(b)** vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh **nad** morsko gladino ali pod njo, **ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti**;

## **2.2.2 Kaj je zajeto v členu 13b(b)?**

### **2.2.2.1 Kaj pomenijo zgradbe ali konstrukcije iz člena 13b(b)?**

64. Zgradbo je mogoče opredeliti kot (umetno) strukturo s streho in zidovi, kot je hiša ali tovarna.
65. Pojem „konstrukcija“ ima širši pomen in vključuje druge (umetne) strukture, ki se običajno ne štejejo za zgradbe (za dodatna pojasnila o predmetih, opremi in strojih, ki se lahko štejejo za nepremičnine, glej [točki 2.2.3](#) in [2.2.4](#) v nadaljevanju). Konstrukcije lahko vključujejo inženirske objekte, kot so ceste, mostovi, letališča, pristanišča, jezovi, plinski cevovodi, vodni in kanalizacijski sistemi, pa tudi industrijske objekte, kot so elektrarne, vetrne elektrarne, rafinerije itd.
66. Opozoriti je treba, da se zgradbe ali konstrukcije štejejo za nepremičnine v vseh svojih sestavnih delih. Pridevnik „sestavni“ se ne nanaša samo na ogrodje zgradbe ali konstrukcije, ampak tudi na vsak vgrajen predmet, ki je sestavni del te zgradbe ali konstrukcije ali je vanjo trajno vgrajen, pri čemer sestavlja celoto, tako da zgradba ali konstrukcija brez teh predmetov ne bi bila popolna ali bi bila spremenjena njena celovitost. Obseg, v katerem bi bilo treba te predmete, vgrajene v zgradbi ali konstrukciji, prav tako šteti za nepremičnino, je podrobno opisan v točkah [2.2.3](#) in [2.2.4](#) v nadaljevanju.
67. Za „nepremičnine“ se štejejo samo zgradbe ali konstrukcije, pritrjene na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo in jih ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Ker bi se lahko pojavili nekateri pomisleki v zvezi z mednarodnimi vodami, je treba v zvezi s tem navesti, da je v skladu s Konvencijo Združenih narodov o pomorskem mednarodnem pravu odprto morje na voljo vsem državam. Čeprav nobena država ne more zakonito pridobiti suverenosti nad katerim koli delom odprtega morja, lahko država (ali oseba na njenem območju davčne pristojnosti) izvaja dejavnosti, kot so vrtnanje, poglobljanje dna, izkopavanje morskega ali oceanskega dna in podtalja na odprtem morju. Ta dela se nanašajo na nepremičnine, čeprav nihče nima pristojnosti nad tem delom zemeljskega površja.

<sup>25</sup> Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Rudolf Maierhofer, C-315/00, in Leichenich, C-532/11.

**2.2.2.2 Ali je treba tudi nepopolno zgradbo šteti za zgradbo v smislu člena 13(b)?**

68. V skladu z opredelitvijo iz člena 12(2) direktive o DDV se za „zgradbo“ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.
69. Zato je zgradba ne glede na to, ali je popolna ali ne (na primer, če nima strehe ali oken kot starodavni spomeniki), še vedno zajeta v člen 13(b), če je trajno povezana s tlemi ali v tleh. Tako je tudi v primeru zgradb, ki se še gradijo; nepremičnine postanejo, ko se izvedejo gradbena dela in je struktura trajno povezana s tlemi ali v tleh. Tudi če taka struktura še ni primerna za bivanje ali ne ustreza namenu, jo je treba šteti za nepremičnino.
70. Enako velja za konstrukcije. Izvedbena uredba o DDV dejansko vsebuje sklicevanje na zgradbe in konstrukcije, medtem ko direktiva o DDV vsebuje samo sklicevanje na strukture, ki so trajno povezane s tlemi ali v tleh. Zato je ne glede na to, ali se struktura šteje za zgradbo ali konstrukcijo, odločilnega pomena za to, da se šteje za nepremičnino, ali je zadevna struktura trajno povezana s tlemi ali v tleh.
71. Opozoriti je treba, da je namen točk (c) in (d) člena 13b (glej podrobnejša pojasnila v točkah 2.2.3 in 2.2.4 v nadaljevanju) ugotoviti, ali in v kakšni meri bi bilo treba nekatere elemente, vgrajene v zgradbo ali konstrukcijo, ki to zgradbo ali konstrukcijo dopolnjujejo ali s katerimi je opremljena, prav tako šteti za nepremičnino. Če te strukture nimajo elementov, ki zgradbo ali konstrukcijo dopolnjujejo ali s katerimi je opremljena, da postane primerna za bivanje ali ustreza namenu, še ne pomeni, da se ne štejejo za nepremičnine.

**2.2.2.3 Kaj pomeni „pritrjena na tla ali v tleh (nad morsko gladino ali pod njo)“ in „ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“?**

72. Hkrati morata biti izpolnjena dva pogoja: zgradba ali konstrukcija bi morala biti (1) pritrjena na tla ali v tleh (nad morsko gladino ali pod njo) in (2) je ne bi smelo biti mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti.
73. Uporaba pogoja „pritrjena na tla ali v tleh“ nujno zahteva sklicevanje na pogoj, da mora biti pritrjena tako, da „je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“.
74. Medtem ko bi zgradbe ali konstrukcije, pri katerih so potrebna večja infrastrukturna dela za pritržitev na tla, očitno izpolnjevale obe merili, pa se lahko pojavijo dvomi v primerih, ko je lahko narava zgradbe ali konstrukcije ali vrsta vezi, s katerimi je pritrjena na tla, vprašljiva. V zvezi s tem je nazoren primer plavajoče naprave, ki se je uporabljala kot restavracija-diskoteka, v okoliščinah iz sodbe v zadevi Leichenich<sup>26</sup>, ali zgradb, zgrajenih iz montažnih elementov, ki jih je mogoče odstraniti in ponovno uporabiti na drugi lokaciji, iz sodbe v zadevi Maierhofer<sup>27</sup>.
75. Zgradba ali konstrukcija je lahko pritrjena na tla ali v tleh na različne načine: z vezivnim materialom, kot je cement, z vezmi, kot so vrvi, verige, vijaki ali sidri.
76. Vendar je pri presoji, ali se zgradba ali konstrukcija šteje za nepremičnino, ključno, ali jo je mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti ali ne.

---

26 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Leichenich, C-532/11.

27 Glej sodbo sodišča EU v zadevi Rudolf Maierhofer, C-315/00.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

77. V skladu s sodno prakso Sodišča EU ni nujno, da je zgradba ali konstrukcija nerazdružljivo vdelana v tla, da jo je mogoče šteti za nepremičnino<sup>28</sup>. Preveriti pa je treba, ali po pritrditvi ni zlahka odstranljiva, to je brez napora in nezanemarljivih stroškov.
78. V nekaterih primerih, ko so strukture namenjene uporabi na trajni lokaciji, je lahko premoženje, ki je po svoji naravi premično (npr. montažne hiše, kioski, stojnice, čolni, prikolice), pritrjeno na tla tako, da so te strukture dejansko nepremične. Tudi če bi jih bilo zaradi njihove „premične“ narave pozneje načeloma mogoče odstraniti, jih je treba obravnavati kot nepremičnine, kolikor nepremična struktura ni zlahka razstavljiva ali odstranljiva. Kot je navedlo Sodišče EU, pritrjene strukture niso zlahka odstranljive, če jih ni mogoče odstraniti brez napora in nezanemarljivih stroškov<sup>29</sup>.
79. Sklicevanje na „ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“ bi lahko v praksi povzročalo nekaj težav, saj ima prislov „zlahka“ precej subjektiven in nejasen pomen, ki ga je treba v nekaterih okoliščinah analizirati za vsak primer posebej.
80. Kljub temu bi bilo v skladu s fizikalnim („brez napora“) in ekonomskim merilom („brez nezanemarljivih stroškov“), ki ju je za presojo tega vidika določilo Sodišče EU, mogoče sprejeti naslednja objektivna merila<sup>30</sup>:
- potrebo po strokovni usposobljenosti – to se nanaša na orodja, opremo, strokovno znanje itd., ki so potrebni za dejansko razstavitev ali odstranitev zgradbe ali konstrukcije, vključno s sredstvi, potrebnimi za njihovo razstavitev ali odstranitev (z žerjavom, prikolico, tovornjakom itd.);
  - stroške celotnega postopka/storitve za razstavitev ali odstranitev zgradbe ali konstrukcije v primerjavi z vrednostjo tistega, kar je dejansko razstavljeno ali odstranjeno;
  - čas, potreben za razstavitev ali odstranitev zgradbe ali konstrukcije;
  - dejstvo, da bi se zgradba ali konstrukcija z razstavitvijo ali odstranitvijo uničila ali bi se znatno znižala njena vrednost.
81. Poleg navedenih meril je v zvezi s tem lahko pomembna tudi predvidena in/ali dejanska uporaba strukture na trajni ali začasni lokaciji. Na primer, gostinska vozila, ki začasno stojijo na isti lokaciji, se ne bi smela šteti za nepremičnino, čeprav so lahko pritrjena v tla, če njihova pritrditev v tla zadošča, da ostanejo med časom uporabe nepremične, pač pa dejansko začasne strukture, ki jih je mogoče zlahka odstraniti ali razstaviti. Če pa se uporabljajo na trajni lokaciji za opravljanje gospodarske dejavnosti, bi lahko zanje veljalo, da niso zlahka razstavljive ali odstranljive, ker njihova pritrditev v tla zadošča, da ostanejo dalj časa nepremične.
82. Zato lahko predvidena uporaba blaga na trajni lokaciji kaže na njegovo „nepremično“ naravo, vendar ne zadošča kot merilo za ugotavljanje, ali je treba strukturo šteti za nepremičnino. Preveriti je treba, ali je ta struktura pritrjena na tla ali v tleh tako, da je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti.

---

28 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Leichenich, C-532/11, točka 23, in Rudolf Maierhofer, C-315/00, točka 33.

29 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Leichenich, C-532/11, točka 23.

30 Upoštevati je treba, da ta merila niso izčrpna in so odvisna od okoliščin, eno merilo je lahko natančnejše od drugega ali pa mora biti hkrati izpolnjenih več meril.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

**Člen 13b(c)** vsak predmet, ki **je vgrajen in je sestavni del zgradbe** ali konstrukcije in **brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna**, na primer vrata, okna, strehe, stopnišča in dvigala;

### **2.2.3 Kaj je zajeto v člen 13b(c)?**

83. V skladu s to določbo se vsak predmet, ki je vgrajen v zgradbo ali konstrukcijo, šteje za nepremičnino, če je sestavni del te zgradbe ali konstrukcije. „Sestavni“ pomeni, da brez tega predmeta zgradba ali konstrukcija ne bi bila popolna.
84. Na podlagi te določbe se vsak predmet, ki bi bil sicer premično blago, šteje za nepremičnino, že zato, ker je sestavni del zgradbe ali konstrukcije.

#### **2.2.3.1 *Kdaj je predmet, vgrajen v zgradbo ali konstrukcijo, sestavni del te zgradbe ali konstrukcije?***

85. Kot je bilo navedeno že v [odstavku 66](#), je treba zgradbo ali konstrukcijo šteti za nepremičnino v vseh njenih sestavnih delih. Poleg glavne strukture zgradbe ali konstrukcije je treba za nepremičnino šteti tudi nekatere predmete, ki so vanjo vgrajeni, če so njen sestavni del.
86. Vgradnja predmeta v zgradbo ali konstrukcijo iz člena 13b(c) pomeni, da je predmet nameščen ali pritrjen tako, da je v tej zgradbi ali konstrukciji pripravljen za uporabo. Običajno je na zgradbo ali konstrukcijo pritrjen ali je z njo povezan ali vanjo preprosto postavljen in ga je na splošno mogoče odstraniti ali zamenjati.
87. To, ali bi se morali vgrajeni predmeti obravnavati kot elementi, brez katerih zgradba ali konstrukcija ne bi bila popolna, je seveda odvisno od narave zgradbe ali konstrukcije.
88. Uporaba in namen strukture določata, kateri elementi so njeni sestavni deli. Na primer, če se zgradba uporablja kot bivališče, se za elemente, kot so vrata in okna, ki so vanjo vgrajeni, šteje, da s to zgradbo sestavljajo celoto, ker so ti elementi nujni, da se ta zgradba šteje za bivališče. Ti elementi niso nujno enaki elementom, potrebnim v skladišču, tovarni ali konstrukcijah, kot so elektrarne, mostovi ali predori. V nekaterih okoliščinah so dejansko potrebni posebni elementi, da je zgradba ali konstrukcija primerna za točno določeno uporabo (npr. odvajalnik dima v tovarni, varovalni elementi v zaporu).
89. Da bi se torej ti elementi lahko šteli za nepremičnino, je treba preveriti, ali bi se brez njih (tj. če bi jih bilo treba odstraniti) tako spremenila narava zgradbe ali konstrukcije, da je ne bi bilo mogoče uporabljati v skladu z namenom, za katerega je bila načrtovana.
90. Kljub temu so predmeti, oprema ali stroji – tudi če so pritrjeni na zgradbo ali konstrukcijo –, ki ne izgubijo svoje posebnosti ali strukturne celovitosti, zgolj oprema v zgradbi ali konstrukciji, ki tudi brez teh elementov ostane popolna. Kljub temu bi se ti elementi lahko šteli za nepremičnine, če bi se zaradi njihove odstranitve uničila ali spremenila zgradba ali konstrukcija, v katero so vgrajeni, v smislu člena 13b(d) (glej v zvezi s tem dodatna pojasnila v [točki 2.2.4](#) v nadaljevanju).
91. Primeri iz člena 13b(c) spadajo med zaključne elemente, brez katerih bi se nekatere zgradbe ali konstrukcije štejele za nepopolne. Zaključni elementi pomenijo tiste elemente, katerih vgradnja ne zagotavlja ogrodja zgradbi ali konstrukciji (kot taki ne prispevajo k trdnosti ali stabilnosti zgradbe ali konstrukcije), temveč je zgradba ali konstrukcija z njimi dopolnjena ali opremljena. Če ti zaključni elementi dopolnjujejo glavno strukturo zgradbe ali konstrukcije, tako da jo je mogoče uporabljati za namen, za katerega je bila načrtovana, se štejejo za nepremičnino.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

Primerom iz člena 13b(c) bi bilo mogoče dodati tudi zaključne gradbene elemente, nameščene na konstrukcijski sistem, kot so izolacija, predelne stene ter stenske in talne obloge. Enako velja za električne, sanitarne, prezračevalne ali ogrevalne napeljave, razen glavnih napeljav, iz točke (b). Vsi ti elementi so namenjeni za boljšo (ali učinkovitejšo) uporabo ali uživanje zgradbe ali konstrukcije kot zgradbe ali konstrukcije.

92. Opozoriti je treba, da to, da je nek element sestavni del zgradbe ali konstrukcije, ne pomeni, da se brez tega elementa zgradba ali konstrukcija ne bi štela za nepremičnino. Pomeni pa, da je treba te elemente po njihovi vgradnji v zgradbo ali konstrukcijo prav tako šteti za nepremičnino, ker zgradbo ali konstrukcijo dopolnjujejo. Hiša brez vrat ali oken bi se še vedno obravnavala kot hiša, vgradnja vrat in oken pa pripomore k temu, da hiša postane popolna, tj. primerna za bivanje, zato bi jih bilo treba šteti za nepremičnino.
93. Pri posebnih konstrukcijah je za ugotovitev, da je neki predmet sestavni del konstrukcije, odločilnega pomena, ali je njegova vgradnja bistvena ali zelo nujna, da se tovrstna konstrukcija šteje za tako. Tako bi bilo, če bi konstrukcija brez tega elementa postala neuporabna. Na primer, na polju vetrnih elektrarn so generatorski elementi (npr. lopatice), vgrajeni v vetrni elektrarni, ki je pritrjena v tla, sestavni deli te konstrukcije, brez katerih bi bila ta vetrna elektrarna nepopolna.
94. Zato bi bilo primerno preveriti naslednje: element, vgrajen v zgradbi ali konstrukciji, bi se štel za sestavni del zgradbe ali konstrukcije, če pripomore k temu, da zgradba ali konstrukcija postane popolna glede na značilnosti, ki se običajno pripisujejo zgradbi ali konstrukciji, in glede na funkcijo, ki jo mora imeti zadevna zgradba ali konstrukcija.

**Člen 13b(d)** vsak predmet, oprema ali stroj, **ki je stalno vgrajen** v zgradbi ali konstrukciji **in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe** zgradbe ali konstrukcije.

#### **2.2.4 Kaj je zajeto v člen 13b(d)?**

95. V skladu s to določbo se vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji, šteje za nepremičnino, če ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije.
96. Ta določba vsebuje izrecno sklicevanje na opremo in stroje, vendar bi lahko bil vanjo zajet tudi kateri koli drug predmet.
97. Na podlagi te določbe se vsak predmet, ki bi bil sicer premično blago, šteje za nepremičnino že zato, ker je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji, tako da ga ni mogoče odstraniti brez njenega uničenja ali spremembe.
98. Glede pomena „vgrajenih“ predmetov glej pojasnila v [točki 86](#).

##### **2.2.4.1 Kaj pomeni „stalno vgrajen“ iz člena 13b(d)?**

99. Navedbe „stalno vgrajen“ ni treba nujno razumeti kot pogoj za uporabo člena 13b(d), temveč bolj kot sredstvo za razumevanje, v katerih okoliščinah bi lahko odstranitev predmeta, vgrajenega v zgradbi ali konstrukciji, povzročila njeno uničenje ali spremembo. Pri uporabi člena 13b(d) je dejansko odločilno, ali bi odstranitev predmeta, katerega vgradnja v zgradbo ali konstrukcijo bi morala biti trajna, povzročila določeno škodo na tej zgradbi ali konstrukciji. „Stalno vgrajen“ se torej nanaša na elemente, ki so v zgradbi ali konstrukciji vgrajeni za določen namen in bi morali biti trajni ali ostati nespremenjeni.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

100. „Stalno“ bi bilo mogoče razlagati subjektivno, tj. kot namen osebe, da element vgradi za stalno, ali objektivno, tj. s sklicevanjem na čas trajanja vgradnje predmeta. Namen tega je zagotoviti uporaben pojem, da se najprej opredeli, ali je vgradnja namenjena „pritrditvi“ predmeta na zgradbo ali konstrukcijo, če ne za zmeraj, pa vsaj med njegovo običajno življenjsko dobo. Ta pritrditev bi morala omogočati, da predmeta ne bi bilo mogoče odstraniti, ne da bi se pri tem uničila ali spremenila zgradba ali konstrukcija.
101. Pri predmetih, vgrajenih v zgradbah ali konstrukcijah, ki se uporabljajo za opravljanje gospodarske dejavnosti, bi se bilo treba po možnosti opreti na objektivno merilo za ugotovitev, katere vrste predmetov bodo najverjetneje stalno vgrajene. Ekonomska/uporabna življenjska doba industrijske opreme ali strojev je krajša kot življenjska doba zgradb ali konstrukcij, v katerih se uporabljajo. „Stalno“ bi v tem kontekstu pomenilo, da se predmeti uporabljajo v določenem obdobju med trajanjem gospodarske dejavnosti, za katero so bili pridobljeni.

**2.2.4.2            *Kako bi bilo treba presoditi, ali je zgradba ali konstrukcija spremenjena ali uničena?***

102. Kot je bilo že pojasnjeno, so lahko v zgradbo ali konstrukcijo stalno vgrajeni oprema, stroj ali kateri koli drug predmet, ključno vprašanje glede njihove stalnosti pa je, ali jih je mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije, v kateri so vgrajeni. Pojasniti je torej treba pomen „uničenja“ in „spremembe“.
103. Uničenje in sprememba zgradbe ali konstrukcije v smislu člena 13b(d) se nanašata tako na del zgradbe ali konstrukcije, na katerega je predmet pritrjen, kot tudi na preostali del zgradbe ali konstrukcije.
104. „Uničenje“ v povezavi z zgradbami in konstrukcijami običajno pomeni dejanje ali postopek povzročitve take škode, da te zgradbe ali konstrukcije ne obstajajo več ali da jih ni mogoče popraviti.
105. Presoja, ali bi bila z odstranitvijo predmeta, opreme ali stroja, stalno vgrajenega v zgradbo ali konstrukcijo, zgradba ali konstrukcija uničena, ne bi smela biti posebej težavna. Vendar je treba opozoriti, da zveza „predmeti, stalno vgrajeni“ v zgradbi ali konstrukciji, ne pomeni nujno, da so zadevni predmeti na zgradbo ali konstrukcijo pritrjeni z zanko, sponko ali kako drugo vrsto vezi. Industrijski stroj, ki je glede na svoje značilnosti (velikost, teža ipd.) stalno vgrajen v obratu, bi lahko na primer ob odstranitvi povzročil uničenje (dela) obrata (na primer, če bi bilo treba odstraniti streho ali podreti steno, da bi lahko stroj odnesli ven).
106. „Uničenje“ bi zato zajemalo primere, ko se zgradba ali konstrukcija močno poškoduje ali bistveno fizično spremeni zaradi odstranitve katerega koli predmeta, ki je v njej stalno vgrajen.
107. „Sprememba“ je manj izrazit poseg. Običajno pomeni spremembo narave ali sestave, navadno v razmeroma majhnem, a bistvenem obsegu.
108. Vse, kar je pritrjeno na zgradbo ali konstrukcijo in nato z nje odstranjeno, bi bilo formalno gledano mogoče enačiti s spremembo. Vendar manjša poškodba ali sprememba ni dovolj za uporabo člena 13b(d). Zgradba ali konstrukcija bi dejansko morala biti bistveno spremenjena.
109. Sprememba seveda ni bistvena v primeru elementov, ki preprosto visijo na steni, ki so pribiti ali priviti na tla ali stene in po odstranitvi katerih na tleh ali na stenah ostanejo samo sledi ali odtisi (npr. montažne izvrtine), ki jih je zlahka mogoče zakriti ali popraviti.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

110. Na primer, stroj, ki je privit v tla tovarne, da se med proizvodnjo ne bi premikal, bi bilo mogoče odstraniti že z odstranitvijo vijakov iz tal. Seveda ima odstranitev vijakov nekatere posledice za tla, vendar zgradba zato še ni bistveno poškodovana.
111. Pri ugotavljanju, ali je sprememba bistvena ali ne, bi lahko bil koristen podatek o naporu, času in stroških, ki jih je treba vložiti v popravilo zgradbe ali konstrukcije. Dodaten kazalnik je lahko tudi dejstvo, ali bi odstranitev predmeta povzročila določeno škodo na predmetu, na primer, če je treba predmet po odstranitvi popraviti, če nima več vrednosti ali če ne služi več nobenemu ali istemu namenu.
112. Da bi pritrditev predmeta na zgradbo ali konstrukcijo spadala na področje uporabe člena 13b(d), mora torej biti dovolj močna, da sestavlja celoto, ki izpolnjuje določeno funkcijo neodvisno od zgradbe in katere odstranitev bi povzročila bistveno škodo na zgradbi ali konstrukciji ter morda tudi na samem odstranjenem predmetu.

**2.2.4.3 Kakšna je povezava med točkami (b), (c) in (d) člena 13b?**

113. Kot je bilo navedeno že v [točki 46](#), se za štiri kategorije iz člena 13b ne bi smelo šteti, da se med seboj izključujejo, kar pomeni, da je določeno blago lahko zajeto v več kot eno kategorijo.
114. Medtem ko točka (b) člena 13b, ki se nanaša na zgrajene zgradbe ali konstrukcije, vključuje predmete, ki se v zgradbo ali konstrukcijo „vdelajo“ med gradnjo/obnovo/spremembo (npr. opeke, cement, beton, stebri, tramovi), pa točka (c) vključuje predmete, ki se v zgradbo ali konstrukcijo „vgradijo“ (za pojasnilo, kaj pomeni vgradnja predmeta, glej [odstavek 86](#)).
115. „Vdelani“ predmeti so sestavni deli konstrukcijskega sistema zgradbe ali konstrukcije (stene, tla, ogrodje itd.). „Vdelani“ predmeti vključujejo tudi tiste elemente, ki so zgrajeni kot infrastruktura ali nadstruktura zgradbe ali konstrukcije, na primer glavna sanitarna napeljava (npr. kanalizacijski sistemi, vodovodi, kanalizacijski priključek, drenažni sistemi), glavna ogrevalna/hladilna/prezračevalna napeljava (npr. cevi za ogrevanje/hlajenje, prezračevalni vodi), glavna električna napeljava (notranji sistem kablov), glavna napeljava sistema za avtomatizacijo doma/zgradbe itd.
116. „Vgrajeni“ predmeti niso del glavne strukture zgradbe ali konstrukcije, čeprav so lahko njen sestavni del. Namenjeni so dopolnitvi glavne strukture zgradbe ali konstrukcije, tako da jo je mogoče uporabljati za namen, ki se ji pripisuje.
117. Predmeti, oprema ali stroji, na katere se nanaša točka (d), so predmeti, ki izpolnjujejo določeno nalogo ali funkcijo neodvisno od zgradbe ali konstrukcije, v kateri so. Čeprav so fizično pritrjeni na nepremičnino, niso namenjeni temu, da bi izboljšali uporabo ali uživanje nepremičnine (kot bi bilo v primeru predmetov, na katere se nanaša točka (b) člena 13b), temveč imajo poseben namen.
118. Vendar se lahko področji uporabe točk (c) in (d) tudi prekrivata, saj je vgradnja nekega predmeta v nekaterih primerih zajeta v točko (c) ter v točko (d). Tak primer bi bil, če so predmeti sestavni del zgradbe ali konstrukcije in jih ni mogoče odstraniti, ne da bi se zgradba ali konstrukcija uničila ali spremenila (npr. marmorna stopnišča v hiši, vgrajena omara ali kuhinja po meri).
119. Zato bi bilo treba predmet šteti za nepremičnino samo, če bi njegova odstranitev iz zgradbe ali konstrukcije vplivala na naravo ali fizično celovitost zgradbe ali konstrukcije.



**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

120. Pomisleki se lahko pojavijo v zvezi z vgradnjo predmetov na posebne dele zgradbe ali konstrukcije, kot so na primer sončni kolektorji. Ker so glede na način vgradnje teh predmetov možni različni primeri, bi bilo treba skrbno preučiti okoliščine, da se ugotovi, ali vgradnja izpolnjuje merila iz člena 13b ali ne.
121. Na splošno bi bili sončni kolektorji zajeti v člen 13b(b), saj sestavljajo infrastrukturo zgradbe. Da se lahko uporabljajo za svoj posebni namen, tj. proizvodnjo električne energije ali toplote, dejansko morajo biti priključeni na električno ali ogrevalno napeljavo zgradbe ali konstrukcije. Če so sončni kolektorji vgrajeni v zgradbi ali konstrukciji, ne da bi bili del njene infrastrukture, bi bilo treba ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 13b(c) ali (d).
122. Kot je bilo že navedeno, je lahko blago včasih zajeto v več kot eno določbo iz člena 13b. Na primer, če so sončni kolektorji vgrajeni na strehi zgradbe ali konstrukcije, bi lahko bili zajeti tudi v člen 13b(c), če postanejo del strehe v smislu, da so vanjo vdelani in se uporabljajo kot streha. Tak primer so tudi sončni kolektorji, ki se uporabljajo kot okna. Stene iz sončnih kolektorjev bi bile običajno zajete v člen 13b(b), saj so del zgradbe.
123. V vseh drugih primerih, ko se pojavijo dvomi glede vgradnje predmeta v zgradbo ali konstrukcijo, je treba za vsak primer posebej na podlagi podobnega sklepanja preučiti: ali je predmet del strukture iz točke (b), njen sestavni del iz točke (c) ali pa je stalno vgrajen vanjo v smislu točke (d)?

### **2.3 Opredelitev storitev, ki so „dovolj neposredno povezane“ z nepremičnino**

#### **Člen 31a**

##### **2.3.1 Kakšna je povezava med odstavki 1, 2 in 3 člena 31a? Kako jih je treba razumeti skupaj?**

124. Namen člena 31a je pomagati pri opredelitvi storitev, povezanih z nepremičninami, kot so opredeljene v členu 47 direktive o DDV. V členu 31a(1) so navedene smernice o tem, kaj se šteje za storitve, povezane z nepremičninami. Člen 31a(2) vsebuje seznam primerov storitev, za katere bi bilo treba šteti, da so povezane z nepremičninami in zato zajete v člen 47 direktive o DDV. Člen 31a(3) vsebuje seznam primerov storitev, za katere **se ne** sme šteti, da so povezane z nepremičninami, in ki zato niso zajete v člen 47 direktive o DDV.
125. Pri ugotavljanju, ali se storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami, bi bilo treba uporabiti naslednje sklepanje:
- preverite, ali je storitev vključena v člen 31a(2) – če je, je zajeta v člen 47 direktive o DDV;
  - preučite, ali je storitev izključena iz uporabe člena 47 direktive o DDV v skladu s členom 31a(3);
  - če storitve ni na nobenem od obeh seznamov, preverite, ali izpolnjuje katero od meril iz člena 31a(1).
126. Strukturno člena 31a ter povezavo med odstavki 1, 2 in 3 navedenega člena je mogoče pojasniti z zgodovinskim ozadjem te določbe in z željo po zagotovitvi pravne varnosti v zakonodajnem okviru, za katerega so značilne bistvene razlike med nacionalnimi pravnimi ureditvami držav članic.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

127. Opozoriti je treba, da so primeri iz člena 31a(2) in (3) rezultat posvetovanj v odboru za DDV, v katerem so se države članice, ki so se srečevale z različnimi razlagami in tveganji dvojne obdavčitve, dogovorile o več priložnostnih smernicah.
128. V postopku sprejemanja izvedbene uredbe o DDV je smernice odbora za DDV znova pregledal Svet in menil, da so trdna podlaga za ponazoritev, na kaj se nanaša člen 31a(1), in zagotovitev seznama primerov, ki so zdaj zajeti v člen 31a(2) in (3).
129. Opozoriti je treba, da se s členom 31a(2) ne omejuje področje uporabe člena 31a(1), pač pa zgolj predstavljajo primeri, v katerih je po mnenju zakonodajalca EU izpolnjena zahteva po povezavi z nepremičnino.
130. Nazadnje je treba poudariti, da je skupna uporaba pravil mogoča samo, če se za namene DDV ne upoštevajo kategorije iz prava države članice<sup>31</sup>. To je nujno za preprečitev dvojne obdavčitve ali neobdavčitve.

**Člen 31a(1).** Storitve, povezane z nepremičninami, iz člena 47 Direktive 2006/112/ES vključujejo samo tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z zadevno nepremičnino. Storitve se štejejo za dovolj neposredno povezane z nepremičnino:

- (a) če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;
- (b) če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.

### **2.3.2 Kako je treba presojeti „dovolj neposredno povezavo“?**

131. Opozoriti je treba, da je pravilo iz člena 47 direktive o DDV posebno pravilo, ne pa izjema od splošnih pravil iz členov 44 in 45. Uporabljati bi ga bilo treba na podlagi objektivne presoje pogojev iz direktive o DDV in izvedbene uredbe o DDV<sup>32</sup> (glej tudi [točko 1.4 v delu 1](#)). Tak pristop je v skladu z logiko pravil glede kraja opravljanja storitev, ki je zagotoviti obdavčitev v domnevem kraju koriščenja storitve<sup>33</sup>.
132. Storitev je zajeta v člen 47 direktive o DDV, če je dovolj neposredno povezana z nepremičnino. Ker so lahko številne storitve tako ali drugače povezane z nepremičninami, bi bilo treba priznati, da šibka ali postranska povezava ne bi smela zadoščati za to, da bi te storitve spadale na področje uporabe člena 47 direktive o DDV<sup>34</sup>.
133. Iz navedenega sledi, da je treba obstoj „dovolj neposredne povezave“ med opravljeno storitvijo in nepremičnino presojeti objektivno na podlagi meril iz člena 31a(1)(a) in (b).
134. Merila iz točke (a) zajemajo storitve, katerih rezultat izhaja iz nepremičnine (na primer najem zgradbe ali pridobitev pravice do ribolova na določenem območju), medtem ko je v skladu s točko (b) nepremičnina osrednji predmet storitve, ki se opravi na njej (na primer popravilo zgradbe). Več informacij o tem, kako je treba

31 Glej sklepne predloge generalne pravobranilke Trstenjak v zadevi pred Sodiščem EU RCI Europe, C-37/08, zlasti točko 50.

32 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Heger Rudi, C-166/05, in Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ter sklepne predloge generalne pravobranilke Trstenjak v zadevi pred Sodiščem EU RCI Europe, C-37/08, zlasti točko 73.

33 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RCI Europe, C-37/08, točka 39.

34 Glej na primer sodbi Sodišča EU v zadevah Heger Rudi, C-166/05, točki 23 in 24, ter RCI Europe, C-37/08, točka 36.

razumeti merila iz točk (a) in (b) člena 31a(1), vsebujeta [točki 2.3.6 in 2.3.7](#) v nadaljevanju. Vsekakor mora biti storitev povezana z eno ali več določenimi nepremičninami<sup>35</sup> (glej tudi [točko 1.7](#)).

### **2.3.3 Ali lahko merilo „dovolj neposredne povezave“ izpolnjujejo storitve, ki se opravljajo na daljavo/zunaj kraja samega?**

135. Vprašanje, ali se lahko storitve, opravljene zunaj kraja samega/na daljavo, štejejo za storitve, povezane z nepremičninami, je odvisno od posebne narave zadevne storitve. Dejstvo, da se storitev opravi (v celoti ali deloma) na daljavo, samo po sebi ne preprečuje, da bi bila storitev dovolj neposredno povezana z nepremičnino. Vsak primer je treba presojeti objektivno ob upoštevanju dejanskih zadevnih okoliščin, pri čemer je opredelitev pojma nepremičnina določena v členu 13b in določbah člena 31a.

### **2.3.4 Ali status prejemnika storitev vpliva na opredelitev opravljenih storitev?**

136. Status prejemnika storitve (tj. ali je lastnik nepremičnine ali ne) ni pomemben za opredelitev storitve, temveč je vse odvisno od narave in objektivnih značilnosti zadevne storitve. Na primer, jasno je, da je storitev popravila stanovanja ali gradbenih del povezana z nepremičnino ne glede na to, ali je opravljena za lastnika, najemnika, katerega koli uporabnika stanovanja ali drugega izvajalca v verigi transakcij (npr. v primeru podizvajanja).
137. Poleg tega za uporabo člena 47 direktive o DDV ni pomembno, ali je prejemnik podjetje ali končni potrošnik. Status prejemnika torej ne bi smel vplivati na opredelitev opravljenih storitev.

### **2.3.5 Ali lokacija prejemnika storitev vpliva na opredelitev storitev?**

138. Tega vprašanja se je treba lotiti enako kot zgornjega. Odločilni dejavnik je narava storitve in ne lokacija prejemnika storitve. Obravnava storitve z vidika DDV ne more biti odvisna od tega, ali je nepremičnina v državi, kjer ima lastnik nepremičnine sedež, ali zunaj nje. Vsako storitev je treba presojeti ob upoštevanju dejanskih zadevnih okoliščin.

### **2.3.6 Kako je treba razumeti točko (a) člena 31a(1)?**

139. Člen 31a(1)(a) določa, da morajo storitve, povezane z nepremičninami, izhajati iz točno določene nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev. Take storitve ni mogoče izvesti brez zadevne nepremičnine, kar pomeni, da mora biti storitev opravljena v povezavi z določeno nepremičnino<sup>36</sup>. Rezultat storitve mora izhajati iz zadevne nepremičnine. Povedano drugače, storitev izhaja iz nepremičnine, kadar se nepremičnina uporabi za izvedbo storitve, če je zadevna nepremičnina glavni in prevladujoči element te storitve<sup>37</sup>.

### **2.3.7 Kako je treba razumeti točko (b) člena 31a(1)?**

140. Storitve se štejejo za dovolj neposredno povezane z nepremičninami, če se opravljajo za nepremičnino ali so zanjo namenjene in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine. Povedano drugače, usmerjene morajo

---

35 Gej sodbo Sodišča EU v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, točki 34 in 35.

36 Glej tudi pojasnilo o posebnem delu zemeljske površine v [točki 2.2.1.1](#) in [točki 1.7](#).

37 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Heger Rudi, C-166/05.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

biti na spremembo pravnega statusa in/ali fizičnih značilnosti zadevne nepremičnine.

141. Pravna sprememba nepremičnine bi morala zajemati vsako spremembo pravnega položaja zadevne nepremičnine.
142. Točka (b) člena 31a(1) vsebuje sklicevanje na fizično spremembo brez dodatnih pojasnil. Zato se zdi pravilno sklepati, da bi morala biti v to določbo zajeta kakršna koli fizična sprememba nepremičnine (vključno s storitvami, s katerimi se poskušajo preprečiti kakršne koli fizične spremembe). Opozoriti je treba, da se izraz „fizična sprememba“, uporabljen v členu 31a(1)(b), ne bi smel razumeti, kot da je omejen samo na bistvene spremembe. Povedano drugače, v člen 31a(1)(b) bi morale biti zajete tudi manjše spremembe, katerih rezultat je fizična sprememba nepremičnine (tj. s katerimi se ne spremeni bistvo nepremičnine) (npr. vzdrževanje ali čiščenje cest, predorov, mostov, zgradb itd.).

### **2.3.8 Ali sta točki (a) in (b) člena 31a(1) kumulativni?**

143. Točki (a) in (b) člena 31a(1) **nista** kumulativni. V praksi lahko nekatere storitve izpolnjujejo merila iz obeh določb, vendar zadošča, da so izpolnjene zahteve iz samo ene od njiju, da se storitev šteje za povezano z nepremičnino.
144. Kot je pojasnjeno v [točki 2.3.1](#), bi bilo treba storitve presojati na podlagi meril iz člena 31a(1) samo, če zadevne storitve ni na nobenem od obeh seznamov iz člena 31a(2) in (3).

## **2.4 Posebni primeri storitev, ki so povezane ali niso povezane z nepremičninami**

<b>Člen 31a(2).</b> V odstavku 1 je zajeto <b>zlasti</b> naslednje:
---

### **2.4.1 Ali je seznam iz člena 31a(2) okviren ali izčrpen?**

145. Seznam iz člena 31a(2) je samo okviren in vsebuje, kot nakazuje njegovo besedilo („zlasti“), primere posebnih storitev, za katere je zakonodajalec EU menil, da so povezane z nepremičninami v smislu člena 47 direktive o DDV. S tem zagotavlja pravno varnost v številnih običajnih primerih.
146. Člen 31a(2) ne omejuje splošne opredelitve pojma storitve, povezane z nepremičninami, iz člena 31a(1). Vsak poseben položaj, ki ni izrecno zajet v člen 31a(2)(a) do (q) ali člen 31a(3), bi bilo zato treba presojati za vsak primer posebej na podlagi meril iz člena 31a(1).
147. Po isti logiki je zakonodajalec EU v členu 31a(3) navedel tudi okvirni seznam storitev, ki se ne smejo šteti za storitve, povezane z nepremičninami (glej [točko 2.3.1](#)).

**Zaradi poenostavitve in razjasnitve sta v spodnjih pojasnilih vzporedno preučeni pozitivna in negativna opredelitev nekaterih primerljivih položajev, če so navedeni v členu 31a(2) in členu 31a(3).**

#### **2.4.2 Priprava načrtov (člen 31a(2)(a) in člen 31a(3)(a))**

Člen 31a(2)(a) **priprava načrtov** za zgradbo ali dele zgradbe, ki so zasnovani za določeno zemljiško parcelo, ne glede na to, ali je stavba zgrajena ali ne;

Člen 31a(3)(a) priprava načrtov za zgradbo ali dele zgradbe, če niso zasnovani za določeno zemljiško parcelo;

##### **2.4.2.1 Katera pravna ureditev se uporablja za študije, povezane z nepremičninami, katerih lokacija še ni znana?**

148. Pripravljalna faza gradbenih del lahko zajema več korakov (npr. pripravo idejnih zasnov, izvedbo geostacionarnih študij itd.), ki so bolj ali manj tesno povezani z nepremičnino. Nekatero storitve v tej pripravljalni fazi se lahko opravijo, čeprav lokacija nepremičnine še ni znana ali gotova.
149. V takih okoliščinah, ko se storitve opravijo, ne da bi bile povezane z zemljiško parcelo ali določeno nepremičnino, teh storitev ni mogoče šteti za dovolj povezane z nepremičnino in ne spadajo na področje uporabe člena 47 direktive o DDV. Take storitve bi morale biti obdavčene v skladu s splošnimi pravili glede kraja opravljanja storitev med zadevnimi podjetji ali podjetji in potrošniki, odvisno od tega, ali so opravljene za poslovno stranko ali končnega potrošnika, razen če se uporablja drugo posebno pravilo. Na področje uporabe člena 47 lahko spadajo samo storitve, povezane z nepremičninami, katerih lokacija je v trenutku opravljanja storitve že določena (glej tudi pojasnila v [točki 1.7](#)).
150. Če storitvam, kot je priprava načrtov, ne sledijo gradbena dela in se ne zgradi zgradba, se te storitve vseeno lahko štejejo za povezane z nepremičninami, če so bile opravljene v zvezi z jasno opredeljeno lokacijo. To bi veljalo tudi, kadar izvajalec storitev sodeluje v postopku zbiranja ponudb, vendar ni izbran.

#### **2.4.3 Nadzorne ali varnostne storitve na kraju samem (člen 31a(2)(b))**

Člen 31a(2)(b) zagotavljanje nadzornih ali varnostnih storitev na kraju samem;

##### **2.4.3.1 Katere storitve spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(b)?**

151. Člen 31a(2)(b) določa, da se nadzorne in varnostne storitve na kraju samem štejejo za storitve, povezane z nepremičninami.
152. Ob prvotni razpravi v odboru za DDV leta 2011 je bil nadzor na kraju samem poudarjen kot primer storitve, opravljene v okviru priprave in usklajevanja gradbenih del. Dejansko gre za eno od storitev, ki so v členu 47 direktive o DDV izrecno navedene kot storitve, povezane z nepremičninami.
153. V izvedbeni uredbi o DDV se enaka davčna obravnava uporablja za zagotavljanje nadzornih in varnostnih storitev na kraju samem.
154. Nadzor na kraju samem ali gradbeni nadzor se običajno nanaša na storitve v gradbeništvu za zagotovitev pravilnega izvajanja gradbenih, rušilnih ali obnovitvenih del v skladu s tehničnimi in zakonskimi zahtevami, upoštevanja postavljenih rokov in proračuna, izpolnjevanja zadevnih regulativnih in kakovostnih standardov ter predložitve potrebne dokumentacije. Gre za strokovne storitve, ki pogosto vključujejo usklajevanje različnih pogodbenih izvajalcev in so

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

namenjene zagotovitvi uspešnega dokončanja projekta. Del nadzornih storitev lahko vključuje stalno ali občasno navzočnost strokovnjakov na kraju samem. Preostali del, ki obsega naloge, kot so načrtovanje del, usklajevanje podizvajalcev, izpolnjevanje in izdajanje dokumentov, potrdil in izjav, se lahko izvaja zunaj gradbišča.

155. Varnostne storitve imajo drugačen obseg. Po eni strani se lahko zagotavljajo med pripravljalno ali gradbeno fazo del, da se prepreči kraja ali poškodovanje opreme in materiala, skladiščenega na gradbišču. Za to bi bili običajno potrebni navzočnost varnostnikov na gradbišču, ki bi nadzorovali dostop zaposlenih in dostavljavcev do gradbišča, zagotavljanje nočnega varovanja, nadzor gradbišča z video nadzorom (nadzorne kamere) itd. Po drugi strani se lahko varnostne storitve zagotavljajo tudi po koncu gradbenih ali obnovitvenih del za varovanje stanovanjskih, poslovnih, industrijskih ali pisarniških objektov. Te storitve se lahko zagotavljajo s fizično navzočnostjo varnostnikov, z vgradnjo varnostnih sistemov v zgradbo ali z obojim.
156. Področje uporabe člena 31a(2)(b) obsega vse te različne položaje. Kadar torej izvajalec zagotavlja nadzor ali varovanje nepremičnine, ne glede na to, ali gre za konstrukcijo, zgradbo ali samo zemljiško parcelo, se uporablja člen 47 direktive o DDV. Kadar mora izvajalec za zaščito premičnega blaga (npr. predmetov, opreme ali strojev v zgradbi, na gradbišču ali zemljiški parceli) varovati tudi samo nepremičnino, je varnostna storitev prav tako zajeta v člen 47 direktive o DDV.

#### **2.4.3.2 Ali so v člen 31a(2)(b) zajete tudi storitve, opravljene na daljavo?**

157. Kot je pojasnjeno, se v skladu s členom 31a(2)(b) nadzor nanaša večinoma na nadzor gradbišč, medtem ko se lahko varnostne storitve nanašajo na gradbišča, pa tudi na zgrajene zgradbe in konstrukcije.
158. V zvezi s tem ter ob priznavanju sodobnih nadzornih in varnostnih tehnologij bi bilo treba nadzorne in varnostne storitve z vidika DDV davčno obravnavati enako, ne glede na to, ali se opravljajo s fizično navzočnostjo človeških virov na kraju samem ali pa se opravljajo na daljavo (tj. brez fizične navzočnosti oseb na kraju samem), kot na primer z uporabo tehničnih sredstev, vgrajenih na kraju samem. Pogoji za nadzorne in varnostne storitve bi moral biti, da je nepremičnina bistveni element opravljene storitve. Pri tej presoji bi bilo treba opozoriti, da je namen posebnega pravila iz člena 47 direktive o DDV zagotoviti obdavčitev na kraju koriščenja storitve in da se storitve, povezane z nepremičninami, koristijo v kraju, kjer je nepremičnina.

#### **2.4.3.3 Ali vgradnja varnostnega sistema spada na področje uporabe člena 31a(2)(b)?**

159. Za ugotovitev, ali je vgradnja varnostnega sistema zajeta v člen 47 direktive o DDV, je treba najprej opredeliti, ali se transakcija šteje za dobavo blaga ali opravljanje storitev.
160. Če je vgradnja varnostnega sistema del dogovora o prodaji varnostnega sistema, je lahko transakcija za namene DDV opredeljena različno. Lahko gre za dobavo blaga z vgradnjo, ki se v skladu s členom 36 direktive o DDV obdavči v kraju vgradnje ali montaže varnostnega sistema. Lahko gre tudi za opravljanje storitve, povezane z nepremičninami, če so izpolnjeni pogoji iz člena 31a(2)(m).
161. Če se vgradnja opravi kot ločena storitev (neodvisno od dobave varnostnega sistema, ki bi se obdavčila kot dobava blaga), je treba ugotoviti, ali so izpolnjeni pogoji iz člena 31a(2)(m), tj. ali se varnostni sistem ob vgradnji šteje za nepremičnino, kot je opredeljena v členu 13b (glej tudi [točko 2.4.14](#)). Pogoji iz

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

člena 13b bi bili izpolnjeni in storitev bi se štela za storitev, povezano z nepremičninami, če:

(i) je varnostni sistem, ki je bil vgrajen, sestavni del zgradbe ali konstrukcije, brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna (člen 13b(c)) – na primer, če je varnostni sistem vgrajen v zaporu ali bančnih prostorih, v katerih se hranijo dragocenosti;

ali

(ii) je varnostni sistem stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije (člen 13b(d)) – na primer v stanovanjih ali pisarnah.

162. V primeru del v zvezi z vgradnjo, na podlagi katerih varnostni sistem postane del nepremičnine, se storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami. Tako bi bila zagotovljena obdavčitev na isti lokaciji, ne glede na to, ali se dobava šteje za dobavo blaga z vgradnjo ali montažo ali za opravljanje storitev, povezanih z nepremičninami.

#### **2.4.4 Gradnja zgradb (člen 31a(2)(c))**

**Člen 31a(2)(c) gradnja zgradbe na zemljišču** ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na zgradbi ali delih zgradbe;

##### **2.4.4.1 Katere kategorije gradbenih del spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(c)?**

163. Na področje uporabe te določbe spadajo vse vrste gradbenih del, ki ne vključujejo samo gradnje novih zgradb, ampak tudi gradbena dela, kot so prenova, sprememba, predelava, razširitev, rušenje (polno ali delno) obstoječih zgradb ali delov zgradb (ta seznam ni izčrpen in v praksi lahko nekatere storitve zajemajo dva ali več takih primerov).

##### **2.4.4.2 Kako bi bilo treba z vidika DDV obravnavati najemanje delavcev za gradbena dela?**

164. Vprašljivo je, ali je najemanje delavcev za opravljanje gradbenih del storitev, ki se „opravlja za nepremičnino ali je namenjena zanjo in je njen cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine“.

165. Po eni strani bi se lahko štelo, da dodelitev delavcev, ne glede na to, ali se najamejo za gradbena dela ali ne, pomeni opravljanje storitev, za katere veljajo splošna pravila glede kraja opravljanja storitev, in se ne bi smelo šteti za opravljanje storitev, povezanih z nepremičninami.

166. Po drugi strani člen 31b, ki ponuja odgovor na podobno vprašanje, vključuje domnevo, da je treba najemanje opreme zaradi opravljanja dela na nepremičnini obravnavati kot storitev, povezano z nepremičnino, če izvajalec, ki najame opremo, prevzame odgovornost za izvedbo dela. Čeprav glede najemanja delavcev ne velja nobena domneva, bi se lahko trdilo, da lahko tudi najemanje delavcev podobno kot zagotavljanje opreme pomeni storitev, povezano z nepremičninami, če izvajalec prevzame odgovornost za izvedbo dela.

167. Da bi se najemanje opreme in najemanje delavcev z vidika DDV obravnavalo skladno, je treba v obeh primerih uporabiti isto logiko: storitev se šteje za storitev, povezano z nepremičninami, samo, če izvajalec, ki zagotovi delavce, prevzame odgovornost za izvedbo dela. V takih primerih izvajalec dejansko ne bi

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

samo zagotovil delavcev svojemu naročniku, ampak bi tudi prevzel odgovornost za izvedbo in rezultate gradbenih del, kar je enako zagotavljanju gradbenih storitev, tj. zagotavljanju storitve, povezane z nepremičninami.

#### **2.4.5 Gradnja stalnih konstrukcij (člen 31a(2)(d))**

**Člen 31a(2)(d) gradnja stalnih konstrukcij na zemljišču** ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na stalnih konstrukcijah, kot so **sistemi cevodov za plin, vodo, kanalizacijo** in podobno;

##### **2.4.5.1 Ali se člen 31a(2)(d) uporablja tudi za gradnjo stalnih konstrukcij, pritrjenih na rečno/morsko/oceansko dno?**

168. Da, v skladu s to določbo je treba izraz „zemljišče“ razumeti kot kateri koli del zemljišča nad morsko gladino ali pod njo, kar je v skladu z opredelitvijo iz člena 13b(b).
169. To je mogoče izpeljati iz sodne prakse Sodišča EU<sup>38</sup>, v skladu s katero se za vgradnjo kabla v morsko dno uporablja enaka davčna obravnava kot za vgradnjo v nepremičnino.

##### **2.4.5.2 Katera gradbena in rušilna dela so zajeta v člen 31a(2)(d)?**

170. Člen 31a(2)(d) dopolnjuje člen 31a(2)(c) in zajema dve vrsti storitev: na eni strani gradnjo stalnih konstrukcij ter na drugi strani gradbena in rušilna dela na stalnih konstrukcijah.
171. Gradbena in rušilna dela, povezana s stalnimi konstrukcijami (kot so sistemi cevodov), zajeta v to določbo, vključujejo tudi pritrjevanje stalnih konstrukcij na tla in njihovo odstranjevanje, in sicer na zemljiščih nad morsko gladino ali pod njo.
172. V členu 31a(2)(d) so določeni izrecni primeri več stalnih konstrukcij, pri čemer so navedeni sistemi cevodov za plin, vodo in kanalizacijo. Kot pa je razvidno iz besedila določbe, ta seznam ni izčrpen. Drugi primeri stalnih konstrukcij, zajetih v tej določbi, vključujejo ogrevalne in hladilne sisteme.
173. Ko je stalna konstrukcija zgrajena in so gradbena dela končana, se uporaba te konstrukcije za storitve, kot so prenos plina, vode, kanalizacije, električne energije, ne šteje za storitev, povezano z nepremičninami.
174. V zvezi z vzdrževalnimi deli, prenovo in popravilom stalnih konstrukcij glej člen 31a(2)(l).

#### **2.4.6 Delo na zemljišču in kmetijske storitve (člen 31a(2)(e))**

**Člen 31a(2)(e) delo na zemljišču**, vključno s **kmetijskimi storitvami**, na primer obdelovanje zemlje, sejanje, zalivanje in gnojenje;

##### **2.4.6.1 Katere kategorije del in kmetijskih storitev spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(e)?**

175. Člen 31a(2)(e) dopolnjuje prejšnje določbe in obsega dela na zemljišču, razen gradnje ali rušenja zgradb (člen 31a(2)(c)) ter gradnje in rušenja drugih stalnih konstrukcij, pritrjenih v tla (člen 31a(2)(d)). Obsega na primer dela pri pozidavi

<sup>38</sup> Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05.



**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

zemljišč, kot sta ravnanje zemljišča pred začetkom gradbenih del ali krajinsko oblikovanje vrtov, ki se opravijo na določenem zemljišču.

176. Vključuje tudi kmetijske storitve. Te bi morale biti opredeljene kot storitve, ki se opravljajo za pripravo zemljišča za gojenje pridelka ali obdelovanje zemljišča (npr. z oranjem, pobiranjem pridelka, čiščenjem zemljišča, sečnjo dreves).
177. Ker lahko kmetijske storitve obsegajo najrazličnejše dejavnosti, bi bilo treba za namene DDV uporabiti ozko opredelitev na podlagi izvedbene uredbe o DDV. Kmetijske storitve bi se morale šteti za storitve, povezane z nepremičninami samo, če se nanašajo na delo na zemljišču. Na primer, reja živine je kmetijska dejavnost, ki se ne sme šteti za storitev, povezano z nepremičninami. Prav tako se za storitve, povezane z nepremičninami, ne bi šteli prebiranje, obdelava, pakiranje, označevanje in prevoz pridelka po pobiranju ali prevoz posekanih dreves<sup>39</sup>.

#### **2.4.7 Zemljemerstvo ter ocena tveganja in celovitosti (člen 31a(2)(f))**

**Člen 31a(2)(f) zemljemerstvo ter ocena tveganja in celovitosti nepremičnine;**

##### **2.4.7.1 Kakšen je namen člena 31a(2)(f)?**

178. V členu 47 direktive o DDV je opredeljen kraj opravljanja storitev, povezanih z nepremičninami, pri čemer vsebuje izrecno sklicevanje na storitve strokovnjakov. Tako kot storitve vrednotenja med take strokovne storitve spadata tudi zemljemerstvo ter ocenjevanje tveganja in celovitosti nepremičnine, zato ju je treba obdavčiti glede na kraj, v katerem je nepremičnina.
179. Strokovnjaki zavarovalnicam na primer zagotavljajo storitve ocenjevanja tveganja in celovitosti, da pomagajo določiti pogoje zavarovalne pogodbe za zgradbo. Zagotavljajo se lahko tudi v okviru študij izvedljivosti, ki se izvedejo v zvezi z gradbenimi deli. Take storitve vključujejo tehnično oceno fizičnega stanja in/ali celovitosti določene nepremičnine, njenih konstrukcijskih elementov, opreme itd. V nekaterih primerih so potrebni terenski ogledi nepremičnine. Vendar taka navzočnost strokovnjakov na kraju samem sama po sebi ni pogoj za to, da je storitev zajeta v člen 31a(2)(f). Drugi primeri storitev ocenjevanja tveganja in celovitosti so protipotresne ocene, izmera morskega dna, ocena, izvedena na zemljiški parceli, da se ugotovi, ali je primerna za gradnjo, ocena energijske učinkovitosti, ocena varnostne dokumentacije in izpolnjevanja drugih obveznosti, povezanih z okoljem, zdravjem ali varnostjo.
180. Čeprav se lahko zemljemerstvo ter ocena tveganja in celovitosti včasih zagotavljata skupaj s storitvami vrednotenja, se lahko zagotavljata tudi ločeno. Zakonodajalec EU ju je zato zajel ločeno v dveh dopolnilnih določbah izvedbene uredbe o DDV (glej člen 31a(2)(g) v nadaljevanju). Namen tega je pojasniti, da so v posebno pravilo glede kraja opravljanja storitev iz člena 47 direktive o DDV zajeti ne samo vrednotenje, ampak tudi druge strokovne storitve za podobne namene.

#### **2.4.8 Storitve vrednotenja (člen 31a(2)(g))**

**Člen 31a(2)(g) vrednotenje nepremičnine, tudi če so te storitve potrebne za zavarovanje, da se določi vrednost nepremičnine za zavarovanje posojila ali da se ocenita tveganje in škoda v primeru sporov;**

<sup>39</sup> Če se storitve zagotavljajo v paketu, skupaj s storitvijo, povezano z nepremičninami, je treba ugotoviti, ali je treba paket z vidika DDV obravnavati kot storitev v paketu – glej tudi [točko 1.6](#).

**2.4.8.1 Katere storitve, ki vključujejo vrednotenje nepremičnin, so zajete v člen 31a(2)(g)?**

181. Storitve vrednotenja se lahko zagotavljajo v številnih različnih okoliščinah, kadar je treba iz zasebnih, poslovnih, pravnih ali upravnih razlogov določiti tržno vrednost ene ali več nepremičnin (npr.: nakup, prodaja ali zavarovanje nepremičnine, plačilo davkov zanjo ali reševanje sporov v zvezi s celovitostjo ali skladnostjo nepremičnine ali škodo na njej).
182. Področje uporabe člena 31a(2)(g) torej obsega vse storitve vrednotenja, ne glede na njegov namen. Primeri iz člena 31a(2)(g) (storitve vrednotenja za namene zavarovanja, storitve vrednotenja, da se določi vrednost nepremičnine za zavarovanje posojila ali storitve vrednotenja, da se ocenita tveganje in škoda v primeru sporov) so samo ponazoritve in ne pomenijo izčrpnega seznama, kot je v tej določbi nakazano z uporabo prislova „tudi“. Primere, ko je storitev vrednotenja del storitev v paketu, je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso<sup>40</sup> Sodišča EU preučiti za vsak primer posebej (glej [točko 1.6](#)).

**2.4.8.2 Ali se lahko storitve na področju skrbnega pregleda poslovanja štejejo za storitev, povezano z nepremičninami, v skladu s členom 31a(2)(g)?**

183. Storitve na področju skrbnega pregleda poslovanja zajemajo najrazličnejše strokovne storitve, ki vključujejo preiskavo in analizo stanja podjetja ali organizacije pred sklenitvijo poslovne transakcije. Običajno se z njimi preveri seznam materialnih dejstev, da se odkrijejo morebitna tveganja in omogoči boljše vrednotenje poslovnih sredstev. Lahko so povezane z nepremičninami ali ne, zagotavljajo pa jih lahko strokovnjaki iz različnih poklicev, kot so revizorji, inženirji itd. Primeri storitev na področju skrbnega pregleda poslovanja so storitve davčnega skrbnega pregleda, tehničnega in okoljskega skrbnega pregleda (v zvezi s skrbnimi pregledi, ki se štejejo za pravne storitve, glej [točko 2.4.18](#) v nadaljevanju).
184. Če je vrednotenje sredstev nepremičnine del sestavljene storitve skrbnega pregleda poslovanja, je treba ugotoviti, kateri element prevladuje pri opravljanju storitve. Če prevladuje vrednotenje nepremičnine, se storitev skrbnega pregleda lahko šteje za povezano z nepremičninami v skladu s členom 31a(2)(g) (glej tudi [točko 1.6](#) o storitvah v paketu).

**2.4.8.3 Ali metoda, ki se uporabi za vrednotenje premoženja, vpliva na to, da se zagotavljanje te storitve šteje za storitev, povezano z nepremičninami, ali ne?**

185. Tržno vrednost nepremičnine je mogoče oceniti na podlagi različnih metod, kot so metoda neposredne primerjave, metoda kapitalske vrednosti, metoda preostanka vrednosti itd. Pri nekaterih od teh metod je lahko potreben fizični pregled nepremičnine, pri drugih ne. Izbira metode vrednotenja sama po sebi ni pomembna za določitev kraja opravljanja storitve za namene DDV.

---

40 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah Part Service, C-425/06, in Field Fisher Waterhouse, C-392/11.

#### 2.4.9 Dajanje nepremičnine v zakup ali najem (člen 31a(2)(h) in člen 31a(3)(b))

Člen 31a(2)(h) dajanje nepremičnine v zakup ali najem, razen dejavnosti iz točke (c) odstavka 3,  **vključno s skladiščenjem blaga**, pri katerem je prejemniku določen del nepremičnine **dodeljen v izključno uporabo**;

Člen 31a(3)(b) skladiščenje blaga v nepremičnini, če prejemniku ni dodeljen določen del nepremičnine v izključno uporabo;

##### 2.4.9.1 *Kako je treba razumeti „dajanje nepremičnine v zakup ali najem“ za namen pravil glede kraja opravljanja storitev?*

186. Direktiva o DDV ne vsebuje opredelitve pojmov dajanja nepremičnine v zakup ali najem. Ta pojem se uporablja za pravila glede kraja opravljanja storitev in za oprostitve.
187. V skladu z ustaljeno sodno prakso dajanje nepremičnine v zakup ali najem v bistvu pomeni, da se sopogodbenu da pravica, da za dogovorjeni čas in proti plačilu uporabi nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od uživanja te pravice izključi vse druge osebe<sup>41</sup>. Ta opredelitev zajema ključne elemente „dajanja nepremičnine v zakup ali najem“ in se lahko uporablja za namen člena 31a(2)(h). Dejstvo, da določen primer ne spada v opredelitev pojma „dajanje nepremičnine v zakup ali najem“, kot jo je določilo Sodišče EU (ker na primer eden od pogojev ni izpolnjen), ne pomeni, da ne more biti urejen s členom 47 direktive o DDV, če so izpolnjeni splošni pogoji iz člena 31a(1).
188. Dajanje nepremičnine v zakup lahko spada na področje uporabe člena 47 direktive o DDV, če se lahko v skladu z ustrezno nacionalno zakonodajo šteje za opravljanje storitve in ne za dobavo blaga.

##### 2.4.9.2 *Kako je treba razumeti skladiščenje blaga iz člena 31a(2)(h) ob upoštevanju stališča, ki ga je Sodišče EU zavzelo v zadevi RR Donnelley?*

189. V členu 31a(2)(h) so storitve dajanja nepremičnine v zakup ali najem, razen zagotavljanja oglaševanja, na splošno opredeljene kot storitve, povezane z nepremičninami (glej tudi [točko 2.4.20](#) o zagotavljanju mest za stojnice). Prav tako so vanj izrecno zajete storitve, ki vključujejo skladiščenje blaga, in podrobno določeni pogoji, pod katerimi jih je treba šteti za storitve, povezane z nepremičninami.
190. Zakonodajalec je za posebni primer skladiščenja blaga določil zahtevo, da mora biti zadevni del nepremičnine, kjer se blago skladišči, dodeljen v izključno uporabo prejemniku (tj. da je prostor, na katerem se blago skladišči, opredeljen, prejemniku poznan in dodeljen izključno za njegove potrebe med celotnim trajanje pogodbe), da se lahko skladiščenje šteje za storitev, povezano z nepremičninami.
191. Sodišče EU je v zadevi RR Donnelley še navedlo, da bi lahko bilo opravljanje celovitih storitev skladiščenja izključeno s področja uporabe člena 47 direktive o DDV, „[č]e se [...] izkaže, da prejemniki take storitve skladiščenja na primer nimajo nobene pravice dostopati do dela nepremičnine, kjer je skladiščeno njihovo blago, ali da nepremičnina, v ali na kateri se to blago skladišči, ni osrednji in nepogrešljiv sestavni del opravljanja storitev“.

<sup>41</sup> Glej na primer sodbi Sodišča EU v zadevah CO.GE.P., C-174/06, točka 31, in MacDonald Resorts, C-270/09, točka 46.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

192. Ta elementa – dostop do skladiščenega blaga ter osrednja in nepogrešljiva narava nepremičnine za opravljeno storitev – sta dejavnika, ki bi morala nacionalnim sodiščem pomagati pri presoji, nista pa nova pogoja, ki bi dopolnjevala tistega iz člena 31a(2)(h). Zato bi se lahko primer, ko ima prejemnik izključno dodeljeno območje za skladiščenje blaga (tj. območje, na katerem lahko blago skladišči le zadevni prejemnik in nihče drug), štel za storitev, povezano z nepremičninami, čeprav ima prejemnik dostop do zadevnega območja samo ob določenem času ali pod določenimi pogoji.

**2.4.9.3 Kako bi bilo treba obravnavati storitve skladiščenja, ki se opravljajo skupaj z dodatnimi storitvami?**

193. Obravnava celovitih storitev skladiščenja, ki se opravljajo v skladiščih ali drugih prostorih, z vidika DDV je najprej odvisna od opredelitve storitev kot ene same storitve ali več storitev (glej pojasnila v [točki 1.6](#)). V zvezi s tem so pojasnila, ki jih je Sodišče EU navedlo v sodbi v zadevi RR Donnelley<sup>42</sup>, zelo jasna in zagotavljajo smernice o pristopu, ki ga je treba uporabiti.
194. Za določitev kraja opravljanja celovite storitve skladiščenja bi bilo zato treba preveriti naslednje:
- Ali se skladiščenje blaga zagotavlja skupaj z drugimi storitvami, ki so tako tesno povezane s skladiščenjem, da objektivno sestavljajo eno enotno nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna, pri čemer je skladiščenje vsekakor glavni element enotne storitve in cilj, za katerega si prizadeva prejemnik?
  - Ali se storitev skladiščenja zagotavlja skupaj z drugimi, zgolj pomožnimi storitvami, ki za prejemnika niso same sebi namen, temveč zgolj sredstvo za prijetnejše skladiščenje?
195. Če je odgovor na eno od teh dveh vprašanj pritrdilen, je treba kompleksno opravljanje storitev obravnavati kot enotno storitev. Če je določen del skladišča dodeljen v izključno uporabo prejemniku, so nedeljive storitve (v prvem primeru) in v drugem primeru vse sestavine kompleksne storitve (skladiščenja blaga ter pomožne storitve) predmet obdavčitve z DDV v kraju, kjer je skladišče.

**2.4.10 Zagotavljanje nastanitve (člen 31a(2)(i) in člen 31a(3)(d))**

**Člen 31a(2)(i) zagotavljanje nastanitve v hotelskem sektorju** ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, vključno s pravico ostati v določenem kraju, ki izhaja iz **preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa** in podobno;

**Člen 31a(3)(d) posredovanje pri zagotavljanju nastanitve v hotelu** ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe;

**2.4.10.1 Ali se člen 31a(2)(i) uporablja tudi za zagotavljanje nastanitve zunaj hotelskega sektorja (npr. počitniške kočje, počitniške vile, izmenjave stanovanj itd.)?**

196. Področje uporabe člena 31a(2)(i) je široko: uporablja se ne samo za nastanitve v hotelih, ampak tudi nastanitve v „sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje“. To pomeni, da vrsta ali kraj nastanitve nista pomembna za opredelitev storitve. Pomembno

---

42 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, točke 20 do 25.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

merilo je, ali se nepremičnina uporablja za nastanitvene namene ali ne. Zato se lahko vsaka nastanitvena storitev, ki je predmet DDV (tj. ki se obravnava kot obdavčljiva storitev), šteje za storitev, povezano z nepremičninami, v skladu s členom 31a(2)(i), ne glede na vrsto nastanitve, ki je vključena v opravljanje storitve (soba v hotelu, stanovanje, bungalov, hiša na drevesu, jurta, prostor za taborjenje itd.).

**2.4.10.2 Katere storitve so zajete v zagotavljanje „pravice ostati v določenem kraju, ki izhaja iz preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa“ iz člena 31a(2)(i)?**

197. S členom 31a(2)(i) je potrjeno, da se zagotavljanje nastanitve v hotelih in podobnih poslopih šteje za storitev, povezano z nepremičninami, ki bi morala biti obdavčena v kraju, kjer je ta nepremičnina.
198. Z isto določbo je tudi pojasnjeno, da se za storitve, ki prejemniku omogočajo uživanje pravice, da ostane v določenem kraju (npr. v letovišču v časovnem zakupu), v zameno za njegove pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, prav tako uporablja pravilo glede kraja opravljanja storitve iz člena 47 direktive o DDV.
199. „Preoblikovanje pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa“ (tudi tako imenovana zamenjava pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa) se nanaša na storitve, ki prejemnikom omogočajo, da proti plačilu uveljavijo pravico dočasne uporabe nepremičnine, bivanja v hotelu ali uporabe nastanitve. Pomeni alternativo bolj tradicionalnim metodam nastanitve in se zato z vidika DDV obravnava enako kot nastanitvene storitve.
200. Sodišče EU je razsodilo<sup>43</sup>, da „ni sporno, da so pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa pravice na nepremičninah in njihov odstop v zameno za uživanje podobnih pravic pomeni z nepremičninami povezano transakcijo“.
201. V praksi so imetniki pravic na podlagi časovnega zakupa običajno člani skupine ali združenja. Imetnik pravic na podlagi časovnega zakupa, ki želi svojo pravico zamenjati za pravico drugega imetnika, se ne bi obrnil neposredno na zadevno osebo, temveč bi se verjetno obrnil na skupino ali združenje, ki se ukvarja z organizacijo zamenjav med svojimi člani proti plačilu.
202. Po mnenju Sodišča EU se storitev lajšanja, organiziranja ali omogočanja zamenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa koristi v kraju, kjer je nepremičnina, v zvezi s katero se zamenjajo pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa.
203. Zato so storitve podjetij ali združenj, ki urejajo in organizirajo zamenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa med svojimi člani (na podlagi tradicionalnih shem zamenjave časovnega zakupa<sup>44</sup> in shem lastništva na podlagi časovnega zakupa s točkovnim sistemom<sup>45</sup>), zajete v zagotavljanje „pravice ostati v določenem kraju, ki izhaja iz preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa,“ iz člena 31a(2)(i).
204. Iz člena 31a(3)(d) tudi izhaja, da je posredovanje pri zagotavljanju pravice ostati v določenem kraju, ki izhaja iz preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa, na primer z omogočanjem zamenjave pravic do uporabe,

---

43 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RCI Europe, C-37/08, točka 37.

44 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi RCI Europe, C-37/08.

45 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Macdonald Resorts, C-270/09.

lahko povezano z nepremičnino (glej [točko 2.4.17](#) v nadaljevanju), če posrednik ne deluje v imenu in za račun druge osebe.

#### **2.4.11 Podelitev ali prenos pravic uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov (člen 31a(2)(j))**

**Člen 31a(2)(j) podelitev ali prenos pravic uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov**, razen tistih iz točk (h) in (i), vključno z dovoljenjem za uporabo dela nepremičnine, na primer podelitev **pravic do lova in ribolova** ali dostopa do **salonov na letališčih** ali uporabo infrastrukture, za katero se zaračunava cestnina, kot je **most ali predor**;

##### **2.4.11.1 Kakšen je namen člena 31a(2)(j)?**

205. S to določbo se dopolnjuje področje uporabe, zajeto v člen 31a(2)(h) in (i), da se zagotovi skladna davčna obravnava različnih vrst uporabe nepremičnin. Vse te tri določbe (točke (h), (i) in (j) člena 31a(2)) se nanašajo na storitve, s katerimi se prejemniku omogoči pravica do uporabe nepremičnine pod različnimi pogodbenimi pogoji (tj. dajanje nepremičnine v zakup ali najem in skladiščenje iz člena 31a(2)(h); zagotavljanje nastanitve iz člena 31a(2)(i) in podelitev ali prenos drugih pravic do uporabe nepremičnine iz člena 31a(2)(j)).
206. Ob upoštevanju tega ter ob razlagi člena 31a(2)(j) v povezavi s členom 31a(2)(h) in členom 31a(2)(i) je jasno, da je področje uporabe člena 31a(2)(j) širše kot področje uporabe drugih dveh členov, ker bi moralo vključevati storitve „razen tistih iz točk (h) in (i)“. Zato bi ga bilo treba uporabiti ne samo za primere, navedene v določbi (pravice do lova in ribolova, dostop do salonov na letališčih, uporaba mostov ali predorov, za katero se plača cestnina), ampak tudi za vse druge dodelitve ali prenose pravic do uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov, ki niso izrecno navedene v zadevnih določbah, če izpolnjujejo pogoje za storitev, ki je dovolj povezana z nepremičnino.
207. Dodelitev ali prenos pravic do uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov je lahko tudi v obliki kupona, npr. za plačilo cestne takse. V takih primerih kraj opravljanja storitve prodaje kupona ustreza kraju opravljanja osnovne storitve. Če je osnovna storitev dovolj povezana z nepremičnino, se torej prodaja kupona obdavči v kraju, kjer je nepremičnina (v zgornjem primeru prometna infrastruktura).

##### **2.4.11.2 Kako je omejeno področje uporabe člena 31a(2)(j)?**

208. Področje uporabe te določbe je široko, vendar ostaja strogo omejeno s pogojem obstoja „dovolj neposredne povezave“ med storitvijo in nepremičnino. Medtem ko bi primeri, kot so privez, zasidranje, pristajanje, zagotavljanje priveznih storitev<sup>46</sup> v pristaniških ali letaliških prostorih, zagotavljanje pravic do uporabe določenih pristaniških ali letaliških območij, spadali na področje uporabe člena 47 direktive o DDV, pa dodatne storitve, ki jih ponujajo isti izvajalci (npr. storitve čiščenja ali pranja, ki se prejemnikom ponujajo poleg priveznih storitev; telekomunikacije, gostinske storitve in storitve priprave in dostave hrane, ki se zagotavljajo v salonih VIP na letališčih; vzdrževanje plovil, privezanih v najetih privezih itd.) ne spadajo na področje uporabe člena 47 samo zato, ker se opravljajo v pristaniščih ali na letališčih. Če pa se te iste dodatne storitve zagotavljajo v paketu skupaj s storitvijo, povezano z nepremičninami, bi bilo treba preučiti, ali se lahko paket šteje za enotno storitev z vidika DDV in ga je treba ustrezno obdavčiti (glej tudi pojasnila o storitvah v paketu v [točki 1.6](#)).

46 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02.

#### **2.4.11.3 Ali se člen 31a(2)(j) uporablja za souporabo pisarniških prostorov?**

209. Souporaba pisarniških prostorov je vse pogostejša praksa, ki podjetjem ali organizacijam, ki so lastniki ali upravitelji poslovne zgradbe, omogoča, da del svojih pisarniških prostorov delijo z drugimi podjetji. Tako lahko ponudniki pisarniških prostorov povečajo prihodke svojega delovnega prostora in razširijo svojo poslovno mrežo. Podjetja ali poslovni subjekti, ki uporabljajo to storitev, znižajo stroške najemnin in so pri izbiri delovnega prostora glede na svoje trenutne potrebe bolj prožni. Storitve lahko vključuje različne elemente, od preprostega najema delovne mize do uporabe najrazličnejših storitev, kot je uporaba telefonov, fotokopirnih strojev, tiskalnikov, kuhinj, sejnih sob itd. Račun zanje se lahko izstavi skupaj kot za paket storitev ali pa se izstavi ločena računa za osnovni najem pisalne mize na eni strani in za dodatne storitve na drugi strani.
210. Kraj opravljanja takih storitev je odvisen od tega, ali so storitve z vidika DDV opredeljene kot enotna storitev ali več storitev na podlagi meril iz sodne prakse Sodišča EU<sup>47</sup>. Za vsako posamezno storitev, vključno s storitvami v paketu, ki se štejejo za enotno storitev, je treba preveriti, ali je uporaba celotne nepremičnine (pisarniškega prostora) ali njenih delov osrednji in nepogrešljiv sestavni del pogodbe. V takem primeru se uporablja člen 31a(2)(j) in DDV je treba plačati v državi članici, v kateri so pisarniški prostori (glej tudi [točko 1.6](#)).

#### **2.4.11.4 Ali se člen 31a(2)(j) uporablja za plavajoče naprave?**

211. Sodišče EU<sup>48</sup> je razsodilo, da se v nekaterih okoliščinah plavajoče naprave lahko štejejo za nepremičnino (glej tudi pojasnila v skladu s členom 13b(b)). To velja zlasti, če je plavajoča naprava s težko odstranljivimi privezi pritrjena na breg in rečno strugo, stoji na omejenem prostoru na rečni gladini in je namenjena izključno stalnemu obratovanju določene dejavnosti na tem prostoru, kot je na primer vodenje restavracije/diskoteke.
212. Plavajoča naprava se lahko šteje za nepremičnino tudi v primerih, ko se na primer oddaja v najem za namene nastanitve, organizacije dogodka ali za opravljanje gospodarske dejavnosti, kot je zagotavljanje gostinskih storitev, če najemna pogodba določa, da se lahko plovilo uporablja samo v mirovanju, ko je privezano na stalnem kraju. Številne plavajoče naprave nimajo lastnega pogona in se lahko premikajo samo z drugimi sredstvi, kot so vlačilci ali žerjavi.
213. Če so izpolnjeni pogoji za to, da se plavajoča naprava šteje za nepremičnino, se lahko dodelitev ali prenos pravic do uporabe celotne naprave ali njenih delov šteje za storitev, povezano z nepremičninami v skladu s členom 31a(2)(j).

#### **2.4.12 Vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradb (člen 31a(2)(k))**

**Člen 31a(2)(k) vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradbe** ali njenih delov, vključno s čiščenjem, polaganjem ploščic, stenskih tapet in parketa;

##### **2.4.12.1 Ali so v člen 31a(2)(k) zajeti samo vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradb ali tudi vzdrževanje, obnavljanje in popravilo različnih vrst nepremičnin?**

214. Člen 31a(2)(k) vsebuje jasno sklicevanje samo na zgradbe in njihove dele, s čimer je področje uporabe te določbe omejeno na nekatere nepremičnine.

47 Glej sodbi Sodišča EU v zadevah RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, točke 20 do 25, ter Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, točka 30 in naslednje.

48 Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Leichenich, C-532/11, točka 29.

215. Vendar so lahko tudi vzdrževanje, obnavljanje in popravilo drugih vrst nepremičnin dovolj neposredno povezani z nepremičnino, če spadajo na področje uporabe drugih določb izvedbene uredbe o DDV, zlasti člena 31a(2)(l) in (n) ali splošneje člena 31a(1)(b).

**2.4.12.2 Ali so v člen 31a(2)(k) zajeti samo vzdrževanje, obnavljanje in popravilo, ki se nanašajo na večja dela, ali pa se uporablja tudi za storitve rednega čiščenja znotraj in zunaj zgradb?**

216. Področje uporabe te določbe obsega najrazličnejše storitve. Uporablja se za večja obnovitvena dela, pa tudi za manjša popravila ali storitve vzdrževanja. Zajema notranje in zunanje čiščenje zgradbe in torej obsega tudi storitve čiščenja pisarniških prostorov.

**2.4.13 Vzdrževanje, obnavljanje in popravilo stalnih konstrukcij (člen 31a(2)(l))**

**Člen 31a(2)(l) vzdrževanje, obnavljanje in popravilo stalnih konstrukcij, na primer sistemov cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno;**

**2.4.13.1 Ali se člen 31a(2)(l) uporablja za telekomunikacijsko infrastrukturo?**

217. Za ponazoritev pojma „stalne strukture“ je v členu 31a(2)(l) navedenih več primerov takih konstrukcij, pri čemer vsebuje sklicevanje na sisteme cevovodov za plin, vodo in kanalizacijo. Vendar ta seznam ni izčrpen, tako da se določba uporablja tudi za druge stalne konstrukcije. To so običajno prostori, infrastruktura ali napeljave, potrebni za zagotavljanje osnovnih storitev in dobrin, kot so prevoz, električna energija, ogrevanje, preskrba z vodo, komunikacije itd. Strukture, ki se uporabljajo za te namene, so lahko zakopane v tleh, lahko ležijo na tleh ali pa so na različne načine pritrjene na tla.
218. Vzdrževanje, obnavljanje in popravilo informacijske infrastrukture (npr. zamenjava kabelskega omrežja, vgrajenega pod zemljo) se zato lahko štejejo za storitve iz člena 31a(2)(l).

**2.4.14 Namestitev ali montaža strojev ali opreme (člen 31a(2)(m) in člen 31a(3)(f))**

**Člen 31a(2)(m) namestitev ali montaža strojev ali opreme, ki se po namestitvi in montaži šteje za nepremičnino;**

**Člen 31a(3)(f) nameščanje ali montaža [...] strojev ali opreme, ki ni ali ne bo postala del nepremičnine;**

**2.4.14.1 Kako bi bilo treba razlagati člen 31a(2)(m) v povezavi s členom 13b(c) in (d)?**

219. Člen 13b(c) in (d) določa, da se za „nepremičnino“ šteje „vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna“ ter „vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije“. Obe določbi torej vsebujeta sklicevanje na „vgrajeno“ premično blago, ki ob vgradnji ali montaži postane nepremičnina.
220. Namen člena 31a(2)(m) je torej opozoriti in izrecno pojasniti, da je treba vgradnjo in montažo premičnega blaga, ki se po namestitvi ali montaži šteje za nepremičnino, šteti za storitvi, povezani z nepremičninami (glej tudi pripombe v zvezi z vgradnjo varnostnih sistemov v [točki 2.4.3.3](#)).



221. To določbo dopolnjuje člen 31a(2)(n), ki določa, da je treba enako obravnavati tudi vzdrževanje, popravila, pregled in nadzor takega blaga.

**2.4.14.2 Od katerega trenutka v postopku vgradnje ali montaže strojev ali opreme se ti štejejo za nepremičnino?**

222. Člen 31a(2)(m) vključuje postopek vgradnje od vsega začetka. Vse storitve vgradnje in montaže, ki se izvajajo na kraju, kjer bo predmet, oprema ali stroj na koncu vgrajen ali zmontiran, spadajo na področje uporabe člena 31a(2)(m). Storitve montaže, ki se pred dostavo blaga na kraj vgradnje ali montaže izvedejo drugje, na primer ne bi spadale na področje uporabe te določbe. V to določbo ne bi bili zajeti tudi prevoz ali dostava tega blaga, orodja ali strojev, potrebnih za vgradnjo ali montažo.
223. Vse storitve, opravljene na predmetu, stroju ali opremi na območju davčne pristojnosti, ki ni območje davčne pristojnosti, na katerem je nepremičnina, je treba pred njihovo vgradnjo ali montažo vsekakor šteti za storitve, ki niso povezane z nepremičnino.
224. Za storitve v paketu (npr. če so vključene prevozne storitve) bi bilo treba izvesti posamično presojo glede splošne narave storitve (glej [točko 1.6](#)).

**2.4.15 Vzdrževanje in popravila, pregledi in nadzor strojev ali opreme (člena 31a(2)(n) in 31a(3)(f))**

Člen 31a(2)(n) vzdrževanje in popravila, pregledi in nadzor strojev ali opreme, če se ti stroji ali oprema štejejo za nepremičnino;

Člen 31a(3)(f) [...] vzdrževanje in popravilo, pregled ali nadzor strojev ali opreme, ki ni ali ne bo postala del nepremičnine;

225. Namen te določbe je enak kot pri členu 31a(2)(m) (glej zgoraj). Ko so stroji ali oprema vgrajeni ali zmontirani in se po vgradnji ali montaži štejejo za nepremičnine, je treba storitve vzdrževanja, popravila, pregleda in nadzora, ki se opravljajo v zvezi s temi stroji ali opremo, šteti za storitve, povezane z nepremičninami.

**2.4.15.1 Ali se člen 31a(2)(n) uporablja za storitve, opravljene na daljavo?**

226. Sodobne tehnologije lahko specializiranim podjetjem omogočajo, da na primer del svojih storitev pregleda ali nadzora ali vse te storitve zagotavljajo na daljavo (tj. ne da bi bila fizično navzoča v kraju, kjer so stroji ali oprema). Ker je narava storitve enaka ne glede na tehnično metodo, ki se uporabi, in ker se bo tehnologija sčasoma še razvila, mora biti obravnavana teh storitev z vidika DDV enaka, ne glede na to, ali je zanje potreben fizični poseg na strojih ali opremi ali ne (glej tudi [točko 1.5](#)).

**2.4.16 Upravljanje nepremičnin (člena 31a(2)(o) in 31a(3)(g))**

Člen 31a(2)(o) upravljanje nepremičnin, razen upravljanja portfelja naložb v nepremičnine iz točke (g) odstavka 3, ki vključuje upravljanje poslovnih, industrijskih ali stanovanjskih nepremičnin, ki ga opravlja lastnik ali druga oseba v njegovem imenu;

Člen 31a(3)(g) upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine;

**2.4.16.1 Kaj pomeni upravljanje nepremičnin iz člena 31a(2)(o)?**

227. V pojem upravljanje nepremičnin iz člena 31a(2)(o) so vključene upravne storitve, ki se izvajajo za ustrezno delovanje, vzdrževanje in uporabo nepremičnin. Vanje so običajno vključeni usklajevanje nadzora, čiščenja in vzdrževanja nepremičnine, pobiranje najemnin, vodenje evidenc in plačevanje tekočih stroškov, oglaševanje nepremičnine, uveljavljanje pogojev najema ter vzpostavljanje stikov za ublažitev in reševanje sporov med lastnikom nepremičnine in ponudniki storitve in/ali najemniki.
228. Pojem upravljanje nepremičnin se uporablja za vse vrste nepremičnin, ne glede na njihovo poslovno, industrijsko ali stanovanjsko uporabo.
229. Čeprav je člen 31a(2)(o) omejen z besedilom določbe, ki vsebuje samo sklicevanje na upravljanje nepremičnin, „ki ga opravlja lastnik ali druga oseba v njegovem imenu“, pa ne preprečuje, da bi se storitve, ki se opravljajo v imenu najemnika ali zakupnika, štete za storitve, povezane z nepremičninami v skladu s kakimi drugimi posebnimi določbami ali splošnimi določbami izvedbene uredbe o DDV.
230. Čeprav je zakonodajalec EU upravljanje nepremičnin opredelil kot storitev, ki je dovolj neposredno povezana z nepremičninami, pa to ne velja za upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine, tudi če zadevni portfelj vsebuje nepremičnine.

**2.4.16.2 Kaj pomeni upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine? Ali upravljanje enega samega naložbenega sredstva spada na področje uporabe člena 31a(3)(g)?**

231. Člena 31a(2)(o) in 31a(3)(g) se sklicujeta na „upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine“. To kaže, da je zakonodajalec EU želel to dejavnost izključiti s področja uporabe storitev, ki se štejejo za povezane z nepremičninami, saj je upravljanje portfeljskih naložb finančna storitev in jo je kot tako mogoče šteti za finančno transakcijo<sup>49</sup>.
232. Ta podrobna določitev v izvedbeni uredbi o DDV je namenjena razlikovanju med upravljanjem nepremičnin in portfelja ter kaže, da se storitve upravljanja naložb ne smejo šteti za storitve, povezane z nepremičninami, tudi če portfelj vsebuje nepremično blago. V nasprotju s storitvami upravljanja nepremičnin, ki so usmerjene na nemoteno delovanje in obratovanje nepremičnin, se s storitvami upravljanja portfelja skrbi za finančne interese prejemnika in njihov glavni namen je povečati vrednost njegovega portfelja. Upravitelj portfelja tako ne bi skrbel za vsakodnevno upravljanje nepremičnin, temveč bi se osredotočil bolj na analiziranje in spremljanje trga in sredstev svoje stranke s kupovanjem in prodajo nepremičnin, dodajanjem vrednosti in iskanjem novih naložbenih priložnosti za svojo stranko ter razvijanjem odnosov z drugimi vlagatelji.
233. Glavna razlika med upravljanjem premoženja in portfelja za namene izvedbene uredbe o DDV je v uporabi zadevne nepremičnine. Nepremičnina je lahko naložbeno sredstvo prav tako kot naložbe v zlato, vrednostne papirje, zbirateljske predmete, umetnine, starine, plovila itd. Če se nepremičnina kupi ali proda za naložbene namene, bi bilo treba storitve upravljanja, povezane z zadevno transakcijo (vključno s storitvami upravljanja sredstev v obdobju razpolaganja), šteti za upravljanje portfelja in kot take storitve ne bi bile povezane z nepremičninami.

---

<sup>49</sup> Glej sodbo Sodišča EU v zadevi Deutsche Bank AG, C-44/11, točka 54.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

234. V praksi bi bilo treba za presojo, ali se neka storitev šteje za upravljanje nepremičnin ali portfelja, preučiti, ali ponudnik svoji stranki zagotavlja naložbeno storitev ali ne. Ponudniki, ki delujejo v teh dveh posebnih sektorjih (npr. na eni strani nepremičninski posredniki in na drugi strani nepremičninski naložbeni skladi), običajno nimajo enakega poslovnega modela, ne uporabljajo enakih metod določanja cen in niso namenjeni istim strankam.
235. Število nepremičnin, zajetih v storitev, prav tako ni pomembno za opredelitev storitve kot upravljanje premoženja ali upravljanje portfelja. Ker narava storitve ostane enaka ne glede na število zadevnih nepremičnin, se lahko v nekaterih primerih upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine nanaša na eno samo nepremičnino.
236. Skratka, upravljanje naložb (tj. upravljanje portfelja) se ne sme šteti za storitev, povezano z nepremičninami, tudi če se naložbe nanašajo na nepremičnine.

#### **2.4.17 Posredovanje pri transakcijah, v katerega so vključene nepremičnine (člen 31a(2)(p) in člen 31a(3)(d))**

**Člen 31a(2)(p) posredovanje pri prodaji, zakupu ali najemu nepremičnin** in pri ustanovitvi ali prenosu nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne), razen posredovanja iz točke (d) odstavka 3;

**Člen 31a(3)(d) posredovanje** pri zagotavljanju **nastanitve v hotelu** ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe;

##### **2.4.17.1 Katere storitve posredovanja se štejejo za storitve, povezane z nepremičninami? Kakšno je področje uporabe člena 31a(2)(p)?**

237. Člen 31a(2)(p) zajema samo posredovanje pri prodaji, zakupu ali najemu nepremičnin (za opredelitev zakupa in najema nepremičnin glej [točko 2.4.9.1](#)) in pri ustanovitvi ali prenosu nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (kar se na primer zgodi, kadar se ustanovi ali prenese pravica do uporabe ceste, ki je na nepremičnini nekoga drugega). Posredovanje pri prodaji, ustanovitvi ali prenosu deležev ali udeležbe, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine, ni zajeto v pojem „prenos nekaterih pravic na nepremičninah“ (za podrobnosti glej [točko 2.4.18](#) v nadaljevanju).
238. Glede na to, da se pojmi nacionalnega civilnega prava, kar zadeva posredovanje in osnovne transakcije, močno razlikujejo, ne bi smeli biti referenčna točka pri presoji, ali je storitev zajeta v člen 31a(2)(p) ali ne.

##### **2.4.17.2 Ali je člen 31a(2)(p) omejen samo na posredovanje nepremičninskih posrednikov ali pa se uporablja tudi za vse osebe, ki so vključene v storitve posredovanja?**

239. S členom 47 direktive o DDV so na njegovo področje uporabe izrecno vključene storitve strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov. Vendar posredovanje, zajeto v člen 31a(2)(p), ni omejeno na storitve, ki jih izvajajo osebe s tema poklicema. Storitve iz te določbe bi lahko zagotavljale tudi osebe ali pravni subjekti, ki niso strokovnjaki ali nepremičninski posredniki.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

240. To potrjuje besedilo člena 47 direktive o DDV, katerega področje uporabe ni omejeno na določene panoge ali poklice. Zato drugi poklici – kot na primer upravitelj premoženja ali nepremičninski posrednik – ne bi smeli biti izključeni s področja uporabe člena 31a(2)(p) samo zato, ker niso izrecno navedeni v členu 47 direktive o DDV. Pri tem je bistvena vrsta storitev, ki jih posrednik dejansko izvaja, in ne njegov poklic.

**2.4.17.3 Ali so v točko (p) člena 31a(2) zajete tudi storitve, pri katerih ne pride do prodaje, najema, zakupa, ustanovitve ali prenosa nekaterih pravic na nepremičnini ali stvarne pravice na nepremičnini?**

241. Člen 31a(2)(p) se uporablja tudi, če na koncu ne pride do prodaje, najema, zakupa, ustanovitve ali prenosa nekaterih pravic na nepremičnini ali stvarne pravice na nepremičnini.

**2.4.17.4 Zakaj je v členu 31a(3)(d) poudarjen pogoj „če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe“?**

242. Člen 31 določa, da se za posredovanje pri zagotavljanju nastanitve v hotelskem sektorju in podobnih sektorjih, če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe, uporablja člen 44<sup>50</sup> ali člen 46<sup>51</sup> direktive o DDV. Povedano drugače, za storitve, navedene v členu 31, se člen 47 direktive o DDV ne uporablja.

243. Da bi se izognili neskladju s členom 31a(3)(d), je zato s področja uporabe storitev, povezanih z nepremičninami, izključeno posredovanje pri zagotavljanju nastanitve v hotelu ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe.

244. Poudariti je treba, da se davčni zavezanec, ki deluje v svojem imenu, ne obravnava kot posrednik, temveč kot izvajalec v skladu členom 28 (ali členom 306 in naslednjimi, kjer je primerno) direktive o DDV. Taka storitev torej ni zajeta v člen 31a(3)(d).

**2.4.17.5 Kako bi bilo treba obravnavati primere, v katerih posredniške storitve iz člena 31a(2)(p) vključujejo različne elemente (kot so raziskave, navezovanje stikov, ustvarjanje spletnih strani, raziskovanje in analiza značilnosti nepremičnine)?**

245. V storitev, ki jo zagotavlja podjetje, ki ponuja posredniške storitve, so lahko vključene tudi druge storitve. V primeru kompleksnih storitev je treba vsak primer presojati ločeno. Če transakcijo sestavlja več elementov, ki se štejejo za enotno storitev, je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča EU opredeliti glavno storitev. Samo če je glavni element opredeljen kot posredovanje pri prodaji, zakupu ali najemu nepremičnin ali pri ustanovitvi ali prenosu nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah, je lahko celotna storitev zajeta v člen 31a(2)(p). Potem se za enotno posredniško storitev šteje, da je povezana z nepremičnino v smislu člena 47 direktive o DDV (glej tudi [točko 1.6](#)).

---

50 Za opravljanje storitev med podjetji je to kraj, kjer je prejemnik.

51 Za opravljanje storitev med podjetji in potrošniki je to kraj obdavčitve osnovne transakcije.

## 2.4.18 Pravne storitve (člena 31a(2)(q) in 31a(3)(h))

**Člen 31a(2)(q) pravne storitve v zvezi s prenosom lastninske pravice na nepremičninah** ter ustanovitvijo ali prenosom nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne), na primer notarska dejavnost, ali pravne storitve v zvezi s pripravo pogodbe za prodajo ali nakup nepremičnin, tudi če se osnovna transakcija, ki bi povzročila pravno spremembo nepremičnine, ne izvrši.

**Člen 31a(3)(h) pravne storitve**, razen tistih iz točke (q) odstavka 2, ki so povezane s pogodbami, vključno z nasveti o pogodbenih pogojih za prenos nepremičnine ali izvrševanju takšne pogodbe ali dokazovanju obstoja takšne pogodbe, če takšne storitve niso specifične za prenos lastninske pravice na nepremičnini.

### 2.4.18.1 **Na podlagi katerih meril je mogoče ugotoviti, ali storitev spada na področje uporabe člena 31a(2)(q) ali člena 31a(3)(h)?**

246. Večina dela, ki ga opravljajo odvetniki in drugi ponudniki pravnih storitev, bi bila lahko povezana z zemljišči, zgradbami in drugimi oblikami nepremičnin<sup>52</sup>. Vendar bi se lahko za pravne storitve samo v nekaterih dobro opredeljenih primerih štelo, da so dovolj neposredno povezane z nepremičninami.
247. Pravne storitve so zajete v člen 31a(2)(q) (in posledično vključene na področje uporabe člena 47 direktive o DDV) samo, če se nanašajo na prenos lastninske pravice na nepremičninah, ustanovitev ali prenos nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah<sup>53</sup>.
248. V členu 31a(3)(h) je hkrati določeno, da pravne storitve razen tistih, ki so zajete v člen 31a(2)(q), ne spadajo na področje uporabe člena 47 direktive o DDV, če takšne storitve niso specifične za prenos lastninske pravice na nepremičnini. Natančneje, v členu 31a(3)(h) so navedeni: svetovanje o pogodbenih pogojih za prenos nepremičnine, izvrševanje takšne pogodbe ali dokazovanje obstoja takšne pogodbe.
249. Za jasno ločevanje med obema določbama bi moral biti poudarek na primerih, vključenih v člen 31a(2)(q).
250. V člen 31a(2)(q) so zajete pravne storitve, ki se nanašajo na:
- prenos lastninske pravice na nepremičnini;
  - ustanovitev ali prenos nekaterih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne);
  - ustanovitev ali prenos stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne).
251. Člen 31a(2)(q) se uporablja, tudi če se osnovna transakcija, ki bi povzročila pravno spremembo nepremičnine, ne izvrši (tj. ni dejanske spremembe pravnega statusa nepremičnine).

52 Glej na primer sodbi Sodišča EU v zadevah Heger Rudi, C-166/05, točki 23 in 24 ter RCI Europe, C-37/08, točka 36.

53 Pojem „stvarne pravice“ se v nekaterih nacionalnih sistemih morda ne uporablja. Koristno bi bilo imeti smernice za davčne zavezance na nacionalni ravni, v katerih bi bilo pojasnjeno, kateri nacionalni pravni instituti/pojmi spadajo na področje uporabe pojma „stvarne pravice“, da bi lahko davčni zavezanci pravilno uporabljali določbe izvedbene uredbe o DDV. V primeru dvojne obdavčitve ali neobdavčitve bi se bilo treba posvetovati z odborom za DDV.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

252. Dva primera pravnih storitev, zajetih v člen 31a(2)(q), sta navedena v tej določbi: notarska dejavnost in priprava pogodbe za prodajo ali nakup nepremičnin. Vendar je treba upoštevati, da imajo lahko pravne storitve, ki se nanašajo na prenos lastninske pravice na nepremičnini, tudi druge oblike, kot so na primer pravne storitve v zvezi naložbami v nepremičnine, likvidacijo (prejem likvidacijskega deleža kot nepremičnine), priprava gradbenih pogodb, najemnih pogodb ali delitev nepremičnega premoženja v postopku razveze zakonske zveze.
253. Z nepremičninami so lahko povezane najrazličnejše pravne storitve. Vendar bi bilo treba za storitve, povezane z nepremičninami, šteti samo pravne storitve, ki se nanašajo na eno od treh točk iz člena 31a(2)(q). To pomeni, da so v člen 31a(2)(q) zajete samo tiste pravne storitve, ki se nanašajo na pravno spremembo nepremičnine. Pravnih storitev, povezanih s prenosom lastninske pravice, ki se je zgodil nekoč v preteklosti (tj. storitev se ne nanaša na sedanjo ali predvideno transakcijo), tako ni mogoče obravnavati kot storitev, povezanih z nepremičninami. Tak pristop potrjuje sklicevanje v zadnjem delu te določbe na pravno transakcijo, s katero se spremeni pravni status nepremičnine (tudi če se na koncu ne izvrši).
254. Zato bi primeri pravnih storitev, ki niso zajete v člen 31a(2)(q), vključevali: pravno svetovanje v zvezi s pogodbenimi pogoji ali v nepremičninskih sporih; davčno svetovanje o postavki minimalne amortizacije v zvezi z določeno nepremičnino; pravno svetovanje v zvezi z obdavčitvijo prenosa nepremičnin; pravne storitve v zvezi z zagotavljanjem pravic pri zastavah in hipotekah ali storitve, povezane s postopkom zaradi insolventnosti.
255. Edina izjema od tega pravila bi bila v primerih, ko so take storitve povezane z dejanjem prenosa lastninske pravice na nepremičnini, ustanovitvijo ali prenosom nekaterih pravic ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne)<sup>54</sup>.

**2.4.18.2 Ali se pravne storitve, ki se nanašajo na sklenitev najemnih ali zakupnih pogodb, štejejo za storitve, povezane z nepremičninami?**

256. Če pravne storitve vključujejo pripravo pogodbe (npr. najemne ali zakupne pogodbe) in bi se s sklenitvijo take pogodbe ustanovile ali prenesle nekatere pravice ali stvarne pravice na nepremičnini, bi bilo treba šteti, da so zadevne storitve zajete v člen 31a(2)(q).
257. Nadalje, če država članica najemne ali zakupne pogodbe, povezane z nepremičninami, ne bi štela za pogodbo, s katero se ustanovijo ali prenesejo nekatere pravice ali stvarne pravice na njej, bi bilo treba izvesti preskus iz člena 31a(1), da se preveri, ali bi bilo treba pravne storitve v zvezi s tema dvema vrstama pogodb kljub vsemu obravnavati kot storitve, povezane z nepremičninami. Ker so pravne storitve na področju takih najemnih ali zakupnih pogodb običajno osredotočene na nepremičnino z namenom njene pravne spremembe, bi bilo treba šteti, da so dovolj neposredno povezane z nepremičninami, in bi zato morale biti zajete v člen 47 Direktive o DDV. Samo če najemne ali zakupne pogodbe nimajo nikakršne povezave z nepremičnino, bi se lahko za pravne storitve na področju takih pogodb štelo, da niso dovolj neposredno povezane.
258. Zlasti z vidika usklajenega pristopa držav članic je pomembno, da se pravne storitve, ki se nanašajo na najemne in zakupne pogodbe, obravnavajo enotno v vsej Evropski uniji in so obdavčene v državi članici, kjer je nepremičnina.

---

<sup>54</sup> Glej [točko 1.6](#), v kateri so obravnavane storitve v paketu.

**2.4.18.3 Kako je treba razumeti pojem „pravna sprememba“ v smislu člena 31a(2)(q)?**

259. Pravna sprememba iz člena 31a(2)(q) se nanaša samo na spremembe, ki so tam navedene, tj. prenos lastninske pravice na nepremičnini; ustanovitev ali prenos nekaterih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne); in ustanovitev ali prenos stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne). Zato v to določbo niso zajete druge vrste pravnih sprememb.

**2.4.18.4 Ali je področje uporabe člena 31a(2)(q) omejeno samo na pravne storitve, ki jih opravljajo odvetniki in notarji?**

260. V členu 31a(2)(q) so navedene pravne storitve, ne pa poklici, ki bi morali te storitve izvajati. Zato poklicev, ki niso odvetniški ali notarski, ni mogoče izključiti s področja uporabe te določbe. Odločilnega pomena je, da je oseba, ki zagotavlja pravne storitve, davčni zavezanec in da so te storitve neposredno povezane s prenosom lastninske pravice na nepremičnini, ustanovitvijo ali prenosom nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne).

**2.4.18.5 Kaj pomeni izraz „nekateri pravice“ iz člena 31a(2)(q)?**

261. Člen 31a(2)(q) se nanaša na ustanovitev ali prenos „nekaterih pravic“ na nepremičninah. Priznati je treba, da je taka formulacija namenjena upoštevanju različnih pojmov pravic na nepremičninah, ki se uporabljajo v različnih državah članicah.

262. V tem smislu je mogoče člen 31a(2)(q) razlagati samo v povezavi s členom 15(2)<sup>55</sup> direktive o DDV.

263. Člen 31a(2)(q) se uporablja samo za „nekateri pravice na nepremičninah“ in „stvarne pravice na nepremičninah“ (ne glede na to, ali so države članice uporabile možnost iz člena 15(2) direktive o DDV, da jih štejejo za premoženje v stvareh, ali ne).

264. Pojem „nekateri pravice“ iz člena 31a(2)(q) ne obsega „deležev ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine,“ kot je navedeno v členu 15(2)(c) direktive o DDV.

265. V primeru dvoma, ko pravne storitve niso zajete niti v člen 31a(2)(q) niti v člen 31a(3)(h), bi bilo treba preveriti, ali storitev izpolnjuje pogoje iz opredelitve v členu 31a(1) (za več informacij glej [točko 2.3](#)).

**2.4.18.6 Ali se svetovalne storitve, pri katerih je potrebna navzočnost na kraju samem ali ki so povezane z določeno nepremično, štejejo za storitve, povezane z nepremičninami v skladu s členom 31a(2)(q)?**

266. Kot je navedeno v [točki 2.4.18.1](#), se za svetovalne storitve praviloma ne bi smelo šteti, da so zajete v člen 31a(2)(q). Za uporabo člena 31a(2)(q) ni pomembno dejstvo, da je za izvedbo pravne storitve potrebna navzočnost na kraju samem.

---

55 Ta določba državam članicam omogoča, da pojem premoženja v stvareh razširijo na nekateri pravice na nepremičninah, na stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico do uporabe nepremičnine, in na deleže ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku *de iure* ali *de facto* lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine.

**2.4.18.7 Ali se pravne storitve, povezane s financiranjem nakupa nepremičnine, ali naložbeno svetovanje štejejo za storitev, povezano z nepremičninami?**

267. Niti pravne storitve, povezane s financiranjem nakupa nepremičnine, niti naložbeno svetovanje se ne štejejo za storitve, povezane z nepremičninami, saj niso neposredno namenjene prenosu lastninske pravice na nepremičninah, ustanovitvi ali prenosu nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne).

**2.4.19 Oglaševalske storitve (člen 31a(3)(c))**

V odstavku 1 člena 31a(3) ni zajeto:

- (c) oglaševanje, tudi če vključuje uporabo nepremičnine;

**2.4.19.1 Kaj pomeni „oglaševanje“ iz člena 31a(3)(c)?**

268. Oglaševalske storitve se lahko zagotavljajo z zelo različnimi sredstvi in na različnih fizičnih nosilcih. Nepremičnina je lahko eden od možnih nosilcev za to vrsto storitev. V takem primeru se postavlja vprašanje, ali uporaba nepremičnine (npr. zidov ali oglasnih panojev) kot fizičnega nosilca za storitev zadostuje za to, da se ta storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami.
269. V členu 31a(3)(c) je določeno, da se oglaševalske storitve ne štejejo za storitve, povezane z nepremičninami, tudi če vključujejo uporabo nepremičnine.
270. To je mogoče pojasniti z dejstvom, da je v opisanem primeru nepremičnina (zid ali oglasni pano) samo nosilec storitve, ne pa predmet storitve. Predmet storitve je oglaševanje izdelka. Med oglaševalsko storitvijo in nepremičnino ni dovolj neposredne povezave, da bi se uporabljal člen 47 direktive o DDV, ne glede na to, kateri izdelek se oglašuje (npr. tudi v primeru oglaševanja hiše ali stanovanja, ki je naprodaj).
271. Zagotavljanja oglaševalskih storitev seveda ne bi smeli zamenjevati s storitvijo dajanja v najem ali oddajanja, pri kateri bi lastnik nepremičnine nepremičnino oddal v najem oglaševalskemu podjetju, ki bi to nepremičnino nato uporabljalo kot oglaševalski prostor. Ta primer ponazarja dve ločeni pogodbeni razmerji. Prvič, gre za storitev dajanja v najem ali oddajanja nepremičnine, ki se šteje za storitev, povezano z nepremičninami. Drugič, gre za naknadno oglaševalsko storitev, ki jo oglaševalsko podjetje zagotavlja svojemu naročniku in ki se ne šteje za storitev, povezano z nepremičninami.

**2.4.19.2 Ali se člen 31a(3)(c) uporablja tudi v primerih, ko oglaševanje vključuje fizično spremembo nepremičnine, na primer s pleskanjem njenega dela?**

272. V besedilu člena 31a(3)(c) ni razlikovanja med različnimi oblikami in tehnikami oglaševanja. Ker je ključno vprašanje, na katerega je treba odgovoriti, ali je nepremičnina predmet storitve ali ne, in ker je odgovor na to vprašanje enak ne glede na tehniko, ki se uporablja za oglaševanje, bi bilo treba šteti, da se člen 31a(3)(c) uporablja tudi, če storitev vključuje pleskanje dela zgradbe.
273. Vendar je treba, kot je navedeno v [odstavku 271](#), vsako pogodbeno razmerje presojati ločeno. Na primer, če oglaševalsko podjetje opravi oglaševalsko storitev, ki vključuje pleskanje zidu, ta storitev ni povezana z nepremičninami, DDV, ki ga oglaševalsko podjetje zaračuna svojemu naročniku, pa bi moral biti določen v skladu z ustreznimi splošnimi pravili. Če pa oglaševalsko podjetje sklene ločeno



**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

pogodbo s podizvajalcem, ki bo zanj dejansko prepleskal zid, je storitev, ki jo pleskar opravi za oglaševalsko podjetje, storitev, povezana z nepremičninami, zato mora pleskar zaračunati DDV na območju davčne pristojnosti, kjer je nepremičnina.

#### **2.4.20 Zagotavljanje mest za stojnice skupaj z drugimi povezanimi storitvami (člen 31a(3)(e))**

V odstavku 1 člena 31a(3) ni zajeto:

(e) **zagotavljanje mest za stojnice na sejmišču ali razstavnem prostoru, skupaj z drugimi povezanimi storitvami**, ki razstavljalvcu omogočajo razstavo predmetov, na primer oblikovanje stojnice, prevoz in skladiščenje predmetov, zagotavljanje strojev, polaganje kablov, zavarovanje in oglaševanje;

##### **2.4.20.1 Kakšno je področje uporabe člena 31a(3)(e)?**

274. V člen 31a(3)(e) so zajeti primeri, v katerih zagotavljanje mesta za stojnico na sejmišču ali razstavnem prostoru vključuje še druge povezane storitve in jih opredeljuje kot storitve, ki niso povezane z nepremičninami.
275. Tudi če zagotovitev mesta za stojnico vključuje eno samo povezano storitev in se storitvi zagotavljata v paketu, to zadostuje, da opravljanje storitve spada na področje uporabe člena 31a(3)(e), tj. da se obravnava kot storitev, ki ni povezana z nepremičninami. Tak pristop je nujen za zagotovitev skladne uporabe te določbe v vsej EU, da se prepreči dvojna obdavčitev ali neobdavčitev.
276. Da se za storitev šteje, da ni povezana z nepremičninami v skladu s členom 31a(3)(e), morajo biti izpolnjena tri pomembna kumulativna merila:
- (i) zagotovitev mesta za stojnico;
  - (ii) zagotovitev ene ali več povezanih storitev;
  - (iii) te povezane storitve morajo razstavljalvcu omogočiti razstavo predmetov in promoviranje njegovih storitev ali izdelkov.

##### **2.4.20.2 Kako bi bilo treba opredeliti „zagotavljanje mest za stojnice“ iz člena 31a(3)(e)?**

277. „Zagotavljanje mest za stojnice“ vključuje začasno dajanje omejenega prostora in/ali premične strukture (npr. pokrite stojnice, stojnice ali pulta) na razpolago razstavljalvcu zaradi sodelovanja na razstavi ali sejmu. Za to storitev se šteje, da ni povezana z nepremičninami v skladu s členom 31a(3)(e), če se mesto za stojnico zagotovi „skupaj z drugimi povezanimi storitvami“, tj. kolikor ponudnik ne da v najem samo praznega prostora, ampak zagotovi paket storitev, ki jih razstavljalavec potrebuje za začasno promocijo svojih izdelkov ali dejavnosti.
278. Zato je treba za namene člena 31a(3)(e) razlikovati med dajanjem zgolj nepremičnine v najem (kar je treba v skladu s členom 31a(2)(h) šteti za storitev, povezano z nepremičninami) in zagotavljanjem mesta za stojnico skupaj z drugimi povezanimi storitvami, ki razstavljalvcu omogočajo razstavo predmetov (storitve, opredeljene kot nepovezane z nepremičninami v skladu s členom 31a(3)(e)).
279. Pri razlikovanju med tema različnima primeroma bi bilo treba upoštevati vse dejanske okoliščine transakcije, vključno s storitvami, ki so implicitno vključene v pogodbo, kot so zagotavljanje električne energije, internetne povezave, ogrevanja, klimatizacije itd.

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

280. V skladu s členom 31a(3)(e) bi morale druge povezane storitve, ki se zagotavljajo skupaj z mestom za stojnico, razstavljavcu omogočati razstavo predmetov. Navedene storitve vključujejo oblikovanje stojnice, prevoz in skladiščenje predmetov, zagotavljanje strojev, polaganje kablov, zavarovanje in oglaševanje. Ta seznam ni izčrpen, temveč samo za ponazoritev. V sklicevanje na povezane storitve v členu 31a(3)(e) bi lahko bile zajete tudi druge vrste storitev, če razstavljavcu omogočajo razstavo predmetov.
281. Storitve bi bilo treba opredeliti kot druge storitve, povezane z zagotavljanjem mesta za stojnico v skladu s členom 31a(3)(e), ne glede na to, ali se zagotavljajo na podlagi ene pogodbe (z zagotavljanjem mesta za stojnico) ali ločenih pogodb, sklenjenih z istim izvajalcem. Uporabe pravil o kraju opravljanja storitev ne bi smela ogroziti sprememba pogodbenih dogovorov, s katero bi se poskušali izogniti obdavčitvi na zadevnem območju davčne pristojnosti.

#### **2.4.21 Zagotovitev opreme za opravljanje dela na nepremičnini (člen 31b)**

##### **Člen 31b**

Če se prejemniku **da na voljo oprema** zaradi opravljanja dela na nepremičnini, se ta transakcija **šteje za storitev, povezano z nepremičnino, samo če izvajalec prevzame odgovornost** za izvedbo dela.

Če izvajalec prejemniku zagotovi opremo, kakor tudi dovolj usposobljenega osebja za opravljanje dela, se **domneva, da je prevzel odgovornost za izvedbo navedenega dela**. Domneva, da je za izvedbo dela odgovoren izvajalec, se lahko **izpodbija na podlagi kakršnih koli dejanskih ali pravnih razlogov**.

282. Člen 31b določa, da se dajanje opreme v najem prejemniku, s spremljevalnim osebjem ali brez njega, zaradi opravljanja dela na nepremičnini šteje za storitev, povezano z nepremičninami, samo če izvajalec prevzame odgovornost za izvedbo dela. Če se prejemniku da na voljo oprema ter dovolj usposobljenega osebja za opravljanje dela, se domneva, da je izvajalec, ki zagotovi opremo, prevzel tako odgovornost. V takem primeru mora biti storitev obdavčena v državi, kjer je zadevna nepremičnina.
283. Značilen primer, v katerem bi se ta določba lahko uporabila, je uporaba gradbenih odrov za gradnjo, popravilo ali čiščenje zgradbe. Če se gradbeni oder prejemniku preprosto da na voljo ali v najem, se ta najemna storitev ne šteje za storitev, povezano z nepremičninami. Če pa izvajalec, ki zagotovi gradbeni oder, prevzame odgovornost za izvedbo dela (npr. gradnjo, popravilo ali čiščenje zgradbe), zlasti ker je zagotovil tudi dovolj osebja za to izvedbo, se storitev šteje za storitev, povezano z nepremičninami.
284. Vsekakor se lahko domneva glede odgovornosti izvajalca, ki zagotovi opremo, vključena v člen 31b, izpodbija na podlagi kakršnih koli dejanskih ali pravnih razlogov. Pogodbeni pogoji bi običajno vsebovali pomembne kazalnike o osebi, ki nosi pogodbeno odgovornost.

## PRILOGA

### ODLOMKI IZ ZADEVNE ZAKONODAJE

#### DIREKTIVA SVETA 2006/112/ES (določba že velja)

#### Člen 47 – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami

Kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, kakor so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, je kraj, v katerem se nepremičnina nahaja.

#### IZVEDBENA UREDBA SVETA (EU) ŠT. 1042/13 (določbe začnejo veljati 1. januarja 2017) o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev

#### Člen 13b

Za namene uporabe Direktive 2006/112/ES se za „nepremičnino“ šteje:

- (a) vsak posamezni del zemljišča na površju ali pod njim, na katerem se lahko vzpostavi lastninska pravica in posest;
- (b) vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti;
- (c) vsak predmet, ki je vgrajen in je sestavni del zgradbe ali konstrukcije in brez katerega zgradba ali konstrukcija ni popolna, na primer vrata, okna, strehe, stopnišča in dvigala;
- (d) vsak predmet, oprema ali stroj, ki je stalno vgrajen v zgradbi ali konstrukciji in ga ni mogoče odstraniti brez uničenja ali spremembe zgradbe ali konstrukcije.“;

#### Člen 31a

1. Storitve, povezane z nepremičninami, iz člena 47 Direktive 2006/112/ES vključujejo samo tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z zadevno nepremičnino. Storitve se štejejo za dovolj neposredno povezane z nepremičnino:

- (a) če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;
- (b) če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

- (a) priprava načrtov za zgradbo ali dele zgradbe, ki so zasnovani za določeno zemljiško parcelo, ne glede na to, ali je stavba zgrajena ali ne;
- (b) zagotavljanje nadzornih ali varnostnih storitev na kraju samem;
- (c) gradnja zgradbe na zemljišču ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na zgradbi ali delih zgradbe;
- (d) gradnja stalnih konstrukcij na zemljišču ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na stalnih konstrukcijah, kot so sistemi cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno;

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

- (e) *delo na zemljišču, vključno s kmetijskimi storitvami, na primer obdelovanje zemlje, sejanje, zalivanje in gnojenje;*
- (f) *zemljemerstvo ter ocena tveganja in celovitosti nepremičnine;*
- (g) *vrednotenje nepremičnine, tudi če so te storitve potrebne za zavarovanje, da se določi vrednost nepremičnine za zavarovanje posojila ali da se ocenita tveganje in škoda v primeru sporov;*
- (h) *dajanje nepremičnine v zakup ali najem, razen dejavnosti iz točke (c) odstavka 3, vključno s skladiščenjem blaga, pri katerem je prejemniku določen del nepremičnine dodeljen v izključno uporabo;*
- (i) *zagotavljanje nastanitve v hotelskem sektorju ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, vključno s pravico ostati v določenem kraju, ki izhaja iz preoblikovanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa in podobno;*
- (j) *podelitev ali prenos pravic uporabe celotne nepremičnine ali njenih delov, razen tistih iz točk (h) in (i), vključno z dovoljenjem za uporabo dela nepremičnine, na primer podelitev pravic do lova in ribolova ali dostopa do salonov na letališčih ali uporabo infrastrukture, za katero se zaračunava cestnina, kot je most ali predor;*
- (k) *vzdrževanje, obnavljanje in popravilo zgradbe ali njenih delov, vključno s čiščenjem, polaganjem ploščic, stenskih tapet in parketa;*
- (l) *vzdrževanje, obnavljanje in popravilo stalnih konstrukcij, na primer sistemov cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno;*
- (m) *namestitev ali montaža strojev ali opreme, ki se po namestitvi in montaži šteje za nepremičnino;*
- (n) *vzdrževanje in popravila, pregledi in nadzor strojev ali opreme, če se ti stroji ali oprema štejejo za nepremičnino;*
- (o) *upravljanje nepremičnin, razen upravljanja portfelja naložb v nepremičnine iz točke (g) odstavka 3, ki vključuje upravljanje poslovnih, industrijskih ali stanovanjskih nepremičnin, ki ga opravlja lastnik ali druga oseba v njegovem imenu;*
- (p) *posredovanje pri prodaji, zakupu ali najemu nepremičnin in pri ustanovitvi ali prenosu nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne), razen posredovanja iz točke (d) odstavka 3;*
- (q) *pravne storitve v zvezi s prenosom lastninske pravice na nepremičninah ter ustanovitvijo ali prenosom nekaterih pravic na nepremičninah ali stvarnih pravic na nepremičninah (ne glede na to, ali se obravnavajo kot premoženje v stvareh ali ne), na primer notarska dejavnost, ali pravne storitve v zvezi s pripravo pogodbe za prodajo ali nakup nepremičnin, tudi če se osnovna transakcija, ki bi povzročila pravno spremembo nepremičnine, ne izvrši.*

3. Z odstavkom 1 ni zajeto naslednje:

- (a) *priprava načrtov za zgradbo ali dele zgradbe, če niso zasnovani za določeno zemljiško parcelo;*
- (b) *skladiščenje blaga v nepremičnini, če prejemniku ni dodeljen določen del nepremičnine v izključno uporabo;*
- (c) *oglaševanje, tudi če vključuje uporabo nepremičnine;*
- (d) *posredovanje pri zagotavljanju nastanitve v hotelu ali sektorjih s podobno funkcijo, kot so počitniški tabori ali prostori, urejeni za uporabo kot prostori za taborjenje, če posrednik deluje v imenu in za račun druge osebe;*

**Pojasnila o pravilih EU glede kraja opravljanja storitev  
na področju DDV za storitve, povezane z nepremičninami,  
ki začnejo veljati leta 2017**

---

- (e) zagotavljanje mest za stojnice na sejmišču ali razstavnem prostoru, skupaj z drugimi povezanimi storitvami, ki razstavljalcu omogočajo razstavo predmetov, na primer oblikovanje stojnice, prevoz in skladiščenje predmetov, zagotavljanje strojev, polaganje kablov, zavarovanje in oglaševanje;
- (f) nameščanje ali montaža, vzdrževanje in popravilo, pregled ali nadzor strojev ali opreme, ki ni ali ne bo postala del nepremičnine;
- (g) upravljanje portfeljskih naložb v nepremičnine;
- (h) pravne storitve, razen tistih iz točke (q) odstavka 2, ki so povezane s pogodbami, vključno z nasveti o pogodbenih pogojih za prenos nepremičnine ali izvrševanju takšne pogodbe ali dokazovanju obstoja takšne pogodbe, če takšne storitve niso specifične za prenos lastninske pravice na nepremičnini.

**Člen 31b**

Če se prejemniku da na voljo oprema zaradi opravljanja dela na nepremičnini, se ta transakcija šteje za storitev, povezano z nepremičnino, samo če izvajalec prevzame odgovornost za izvedbo dela.

Če izvajalec prejemniku zagotovi opremo, kakor tudi dovolj usposobljenega osebja za opravljanje dela, se domneva, da je prevzel odgovornost za izvedbo navedenega dela. Domneva, da je za izvedbo dela odgovoren izvajalec, se lahko izpodbija na podlagi kakršnih koli dejanskih ali pravnih razlogov.