

UPOŠTEVANJE SUBVENCIJ, ČLANARIN IN DOTACIJ PRI IZRAČUNU ODBITNEGA DELEŽA IN VPISOVANJE V DAVČNE EVIDENCE

Pojasnilo DURS, št. 42601-176/2005, 19. 7. 2005

Zavezanec za DDV opravlja obdavčljivo in neobdavčljivo dejavnost in izračunava odbitni delež. Financira se iz članarine, subvencij in dotacij občin in iz tržne dejavnosti. Zanima ga, katere od naštetih prihodkov vpisuje v obrazec DDV-O pod zaporedno številko 14 in katere od naštetih prihodkov upošteva pri izračunu odbitnega deleža.

V skladu s 3. členom Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 25/05-UPB3), v nadaljevanju: ZDDV, se DDV obračunava in plačuje od:

1. dobav blaga in opravljenih storitev (v nadaljevanju: promet blaga oziroma promet storitev), ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije (v nadaljevanju: Slovenija) za plačilo,
2. uvoza blaga v Skupnost.

Prejete članarine opredeljuje 14. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 17/04, 45/04, 84/04, 122/04 in 60/05), v nadaljevanju: pravilnik, ki pravi, da se od članarin ne obračunava DDV, če prejeta članarina ne pomeni plačila za opravljanje enakih ali podobnih transakcij, kakor jih v okviru dejavnosti iz 13. člena ZDDV opravlja drug davčni zavezanec.

V skladu z navedenim veljajo torej kot obdavčljiv promet le tiste vrste ali del članarine, ki pomenijo plačilo za opravljanje dejavnosti iz 13. člena ZDDV. Od teh je treba obračunati DDV, jih vpisati v davčne evidence in upoštevati pri izračunu odbitnega deleža kot obdavčljiv promet.

Glede drugih prejemkov, ki jih omenja (subvencije, dotacije občin), je odgovor odvisen od vrste oziroma narave subvencije.

Da bi neko transakcijo v notranjem prometu v skladu s 1. točko 3. člena ZDDV lahko imeli za obdavčljivo transakcijo, morajo biti kumulativno izpolnjeni vsi štirje zakonsko določeni pogoji:

1. opravljen mora biti promet blaga ali promet storitev,
2. promet mora opraviti davčni zavezanec v okviru opravljanja svoje dejavnosti,
3. promet mora biti opravljen na slovenskem davčnem območju,
4. promet mora biti opravljen za plačilo.

Če v zvezi s prilivom od občin eden od pogojev iz 1. točke 3. člena ZDDV ni izpolnjen, tega ni mogoče šteti za plačilo za opravljeni promet blaga oziroma storitev, od katerega se obračunava DDV, zato takšno plačilo velja za neobdavčljivo transakcijo. Če so v zvezi s posameznim plačilom izpolnjeni pogoji iz 1. točke 3. člena ZDDV, mora prejemnik obračunati DDV. V smislu te načelne določbe je treba presojati tudi, ali izplačilo iz proračuna velja pri prejemniku za obdavčljivo ali za neobdavčljivo transakcijo.

V zvezi z izračunom odbitnega deleža oziroma vplivom prilivov iz proračuna na odbitek vstopnega DDV pa pojasnujemo:

Z vidika ZDDV velja kot predmet obdavčitve vsak promet blaga ali storitev, določen v 4. do 11.b členu. Na vsak takšen promet je treba v skladu z določbami ZDDV obračunati DDV, če to ni promet blaga in storitev, ki je v skladu z določbami 26. do 32. člena ZDDV oproščen plačila DDV. Davčna osnova za obračun DDV je vse, kar pomeni plačilo za promet blaga in storitev, vključno s subvencijo, neposredno povezano s ceno takšnega prometa. V vsakem konkretnem primeru je iz dejanske vsebine posameznega posla treba

presoditi, ali je to plačilo prometa blaga ali storitev v smislu ZDDV ali pa plačilo, ki ni vezano na omenjeni promet blaga in storitev.

V slovenskih predpisih se kot subvencije praviloma razumejo transferi iz sredstev proračuna za določene namene. Tako ločimo med:

- subvencijami, povezanimi s ceno blaga ali storitve (zneski, ki pomenijo plačilo ali del plačila za blago ali storitev, so izplačane dobavitelju blaga ali storitve in jih plača tretja stran, torej ne prejemnik blaga ali storitve), in drugimi subvencijami, ki pa so:
 - navidezne (psevdo-) subvencije: različna plačila državnih organov in drugih oseb javnega prava, ki so v bistvu namenjena dobavi blaga ali storitev za rabo ali porabo izplačevalca;
 - subvencije za pokrivanje izgub (dohodkovne subvencije): te subvencije se izplačujejo pravnim in fizičnim osebam za (so)financiranje celotne ali posamezne aktivnosti dejavnosti, ki jo opravljajo, in to v splošnem (javnem) interesu ali lastnem interesu prejemnika;
 - subvencije za spodbujanje dejavnosti (stimulacije): namenjene so spodbujanju ali zaviranju neke aktivnosti podjetij, (so)financiranju investicij ali ukinitvi nekaterih aktivnosti, to pa je praviloma v splošnem (javnem) interesu, lahko tudi v lastnem interesu prejemnika;
 - subvencije v kmetijstvu.

Glede razlikovanja pravih subvencij od nepravih subvencij naj pojasnimo, da so prave subvencije nepovratna sredstva, ki ne pomenijo plačila za opravljeni promet blaga in storitev. Pri tem smo izhajali iz opredelitev tekočih transferov, kakor so opredeljeni z Ekonomsko klasifikacijo javnofinančnih tokov. To so na primer dohodkovne subvencije in subvencije za spodbujanje dejavnosti (stimulacije), ki predstavljajo sredstva za prestrukturiranje in prenovo, za zapiranje proizvodnje, za izvajanje javnih del, za spodbujanje izvoznih aktivnosti, pospeševanje tehnološkega razvoja, pokrivanje izgub ipd. Neprave subvencije so plačila za opravljeni promet blaga in storitev, kakor na primer psevdosubvencije, ki pomenijo plačila za raziskave in različne strokovne naloge po naročilu plačnika subvencije, sredstva ekoloških programov ipd.

Zavezanec, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost, določi znesek vstopnega DDV, ki zadeva obdavčeno in oproščeno dejavnost, v zvezi s katero ima pravico do odbitka vstopnega DDV. Ta se lahko uveljavlja v skladu s sedmim odstavkom 40. člena tega zakona z odbitnim deležem, razen če v svojem knjigovodstvu ali izvenknjigovodski evidenci zagotovi podatke o vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega mu je priznana pravica do odbitka vstopnega DDV.

Po drugem odstavku 41. člena ZDDV se odbitni delež DDV določi za ves promet blaga oziroma storitev tako, da je:

- v števcu zajet celotni znesek letnega prometa, ki zadeva promet, od katerega ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV, brez DDV;
- v imenovalcu pa je zajet znesek, ki je vključen v števec, in celotni znesek letnega prometa, od katerega davčni zavezanec nima pravice do odbitka DDV, vključno s subvencijami in dotacijami, razen subvencij iz prvega odstavka 21. člena ZDDV.

Prejemnik sredstev mora upoštevati tudi 121. člen pravilnika: če davčni zavezanec opravlja le obdavčeno dejavnost in prejema plačila, ki ne pomenijo plačila za opravljeni promet blaga oziroma storitev (kakor na primer prave subvencije, dotacije), ne izračunava odbitnega deleža.

Drugi odstavek 122. člena pravilnika določa: kadar davčni zavezanec opravlja deloma oproščeno, deloma pa obdavčeno dejavnost in v zvezi z obdavčeno dejavnostjo prejema

plačila, ki ne pomenijo plačila za opravljeni promet blaga oziroma storitve (kakor na primer prave subvencije, dotacije), teh plačil ne vključi v izračun odbitnega deleža, če zagotovi podatke o celotnem vstopnem DDV in znesku vstopnega DDV, za katerega se prizna pravica do odbitka na način iz 1. alinee prvega odstavka tega člena (to je po dejanskih podatkih za obdavčeno in oproščeno dejavnost).

Glede vpisovanja v davčne evidence je treba upoštevati naslednje:

- članarine, ki ne predstavljajo plačila za opravljeno dobavo blaga ali storitve, veljajo za neobdavčljiv promet in se ne vpisujejo v davčne evidence; v nasprotnem primeru se vključijo v knjigovodske evidence glede na vsebino obdavčenega prometa;
- tako imenovane neprave subvencije in dotacije se vključujejo v davčne evidence glede na način obdavčitve blaga ali storitve, s katerim so povezane, pod "Obdavčeni promet": če zadevajo obdavčeni promet, v stolpce 11-18, če oproščeni in drug promet s pravico do odbitka vstopnega DDV ("prave" oprostitve), v stolpec 10, če oproščeni promet brez pravice do odbitka vstopnega DDV ("neprave" oprostitve), v stolpec 8 Knjige izdanih računov;
- prave subvencije in dotacije se ne vpisujejo v davčne evidence.