

OBDAVČITEV SUBVENCIJ Z DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-145/2007-2, 12. 4. 2007

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

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

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

Glede obračunavanja DDV od subvencij je treba slediti načelom sodišča ES, po katerih je presojalo, ali je posamezna subvencija neposredno povezana s ceno dobave blaga oziroma opravljene storitve in tako vključena v davčno osnovo.

Po prvem odstavku 36. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06) se v davčno osnovo vključijo le tiste subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitve. Določba je usklajena s 73. členom direktive 2006/112/ES (Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost Uradni list št. 347 z dne 11. 12. 2006, str. 1).

Po 73. členu direktive 2006/112/ES (oziroma členu 11A(1)(a) šeste direktive) je davčna osnova dobavljenega blaga ali storitve (razen samodobave in interne dobave) vse, kar pomeni plačilo, ki ga je oziroma bo dobil dobavitelj od kupca, potrošnika oziroma tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s ceno dobave.

Tudi plačila tretjih oseb so vključena v davčno osnovo. Če bi bilo drugače, bi se enostavno izognili obdavčitvi. Glede na določbo »vključno s subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno« bi lahko rekli, da vključuje samo okoliščine, ko tretja oseba opravi plačilo. Prav tako bi lahko rekli, da so subvencije načeloma zunaj sistema DDV, tudi če obstaja zakonska povezava med dajalcem in prejemnikom subvencije, razen če je neposredno povezana s ceno dobave. Nadalje bi lahko rekli, da ne obstaja neposredna povezava, kadar je subvencija dana v fiksnem znesku in je neodvisna od cene dobave.

Iz šeste direktive oziroma direktive 2006/112/ES je razumeti, da subvencije, ki niso neposredno povezane s ceno blaga ali storitve, ne le da niso del davčne osnove, ampak pomenijo neobdavčljiv promet, saj se take subvencije razumejo kot prejemki, ki jih ni mogoče šteti za plačilo opravljene dobave blaga ali storitev.

Po mnenju Komisije je treba določbo iz 73. člena direktive 2006/112/ES »subvencije, ki so neposredno povezane s ceno« dobave, ki jih opravi davčni zavezanec, razlagati natančno in dobesedno. Subvencijo je treba vključiti v davčno osnovo le, če so izpolnjeni trije pogoji:

1. je plačilo (ali delno plačilo);
2. plačilo je opravljeno dobavitelju;
3. plačilo je opravila tretja oseba.

Iz sodb (C-215/94, C-384/95, C-184/00, C-353/00, C-412/03, C-495/01, C-144/02, C-381/01) sodišča ES izhaja **širša** razlaga, ki temelji na tem, da mora imeti subvencija učinek na zmanjšanje cene. S tem ko 73. člen direktive 2006/112/ES določa, da se v davčno osnovo za DDV vštevajo tudi subvencije, dodeljene davčnim zavezancem, kot predmet DDV zajema celotno vrednost blaga oziroma opravljene storitve in **preprečuje, da bi izplačilo pomoči povzročilo zmanjšanje davčnega donosa**. Namen je torej izravnati davek, ki bi se davčnemu organu dejansko izognil zaradi subvencije.

Pojem »subvencije, ki so **neposredno** povezane s ceno« je treba razlagati tako, da ne moremo obdavčiti danih subvencij, razen če so izražene v ceni transakcije. Omenjena izjema, določena v 73. členu direktive 2006/112/ES, zahteva, da preverimo, ali se subvencije izražajo v ceni na stopnji končne potrošnje, in če je tako, koliko. To pomeni, da mora biti davčni organ sposoben dokazati, da je subvencija povzročila znižanje prihodkov od DDV, in v tem primeru na verjeten način opredeliti obseg davka, ki se mu je davčni zavezanec izognil.

Iz omenjenih sodb sodišča ES v nadaljevanju povzemamo napotila, na podlagi katerih ugotovimo, ali gre za subvencije, ki so neposredno povezane s ceno blaga oziroma storitve:

1. DDV je splošni davek na potrošnjo blaga in storitev (npr. če Skupnost za plačano odškodnino kmetu, ki se je odločil opustiti proizvodnjo mleka, ne dobi blaga ali storitve za svojo uporabo, saj Skupnost deluje v skupnem interesu spodbujanja pravičnega delovanja trga mleka v Skupnosti, ne gre za **potrošnjo** v smislu DDV-sistema);
2. ni pomembno, ali gre za storitev, ki jo opravi davčni zavezanec osebi, ki plača subvencijo; vključene morajo biti **tri osebe**: organ oblasti, ki da subvencijo, oseba, ki subvencijo prejme, in kupec blaga oziroma storitve, ki mu jo dobavi oziroma opravi subvencionirana oseba; niso zajete transakcije, ki so opravljene v korist osebe, ki da subvencijo;
3. subvencija mora biti izplačana **točno določenemu** subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobavil **določeno** blago oziroma opravil posamezno storitev (ne sme se dodeliti potem, ko je dobava opravljena, da se znižajo njegovi proizvodni stroški); le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija protidajatev za dobavo blaga ali opravljeno storitev in posledično obdavčljiva;
4. cena blaga oziroma storitve mora biti načeloma določena **najpozneje v trenutku, ko nastopi obdavčljivo dejstvo**;
5. treba je ugotoviti, ali je zaveza izplačila subvencije, ki jo je sprejel tisti, ki jo dodeli, povezana s pravico do izplačila, priznana upravičencu, ko ta opravi obdavčljivo dobavo oziroma storitev; ta povezava med subvencijo in ceno mora biti jasno vidna pri analizi okoliščin posameznega primera, iz katerih izhaja izplačilo te protidajatve;
6. povezava med subvencijo in ceno mora biti **nedvoumna**; treba je ugotoviti, ali subvencija, ki je izplačana dobavitelju, le-temu omogoča, da dobavlja blago ali opravlja storitve po **ceni, nižji** od tiste, ki bi jo zahteval, če ne bi prejel subvencije; da bi se ugotovilo, ali je izplačana subvencija **določljiva**, je treba primerjati prodajno ceno blaga z normalno lastno ceno ali pa ugotoviti, ali je subvencija nižja, ko se blago ne proizvaja več; če bodo rezultati značilni, velja, da je del subvencije, namenjene za proizvodnjo in prodajo blaga, povezan s ceno; ni nujno, da subvencija ustreza natančno zmanjšanju cene dobavljenega blaga, dovolj je že, da je povezava med zmanjšanjem cene in subvencijo (ki je lahko pavšalna) značilna;
7. **kupci** blaga oziroma prejemniki storitev imajo **dobiček od subvencije**, dodeljene njenemu upravičencu;
8. plačilo je prejeto »od kupca, naročnika ali tretje osebe« in torej nikoli od dobavitelja ali izvajalca samega; izraz »subvencije, ki so neposredno povezane s

ceno« zajema izključno pomoči, ki pomenijo celotne ali delne protidajatve za dobavo blaga oziroma opravljeno storitev, ki jih **tretji plača** prodajalcu ali izvajalcu;

9. subvencije, ki pokrivajo del stroškov poslovanja, skoraj vedno vplivajo na lastno ceno blaga ali storitve, ki jo dobavi subvencionirana oseba, če ponuja neko blago ali storitve po ceni, ki je drugače ne more ponuditi, če mora pokriti svoje stroške in ustvariti dobiček.

Tako so npr. kulturni projekti, povezani s knjigo, ki jih financira Ministrstvo za kulturo, subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobavljene knjige.

Nastanek obveznosti obračuna DDV

Glede nastanka obveznosti obračuna DDV od prejete subvencije je treba upoštevati 32. in 33. člen ZDDV-1. Tako 32. člen ZDDV-1 (62. člen direktive 2006/112/ES) opredeljuje kaj je obdavčljiv dogodek in kdaj nastane obveznost obračuna DDV. »Obdavčljivi dogodek« je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. Iz tega izhaja, da lahko nastane obveznost obračuna davka hkrati z obdavčljivim dogodkom ali pa po nastanku obdavčljivega dogodka, vendar ne pred njim, razen če obstaja določba, ki bi določala nasprotno (kot je za predplačila). Nadalje 32. člen določa, da obveznost obračuna DDV nastane, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, tudi če je plačilo lahko odloženo.

V 33. členu ZDDV-1 (63. do 67. člen direktive 2006/112/ES) je v prvem odstavku navedeno, da obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

Načeloma se torej od zneska subvencije, ki je povezana s ceno, in od »neprave« subvencije, ki pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitve, obračuna DDV ob izdaji računa kupcu za opravljeno dobavo blaga ali storitev, plačniku subvencije pa prejemnik subvencije ne izda računa, ampak drug ustrezen dokument (npr. zahtevek za nakazilo subvencije).

V 33. členu ZDDV-1 so določene izjeme od splošnega pravila, ki jih je treba upoštevati, če pride do takih primerov, ki jih navaja člen. Najpogostejše lahko pride do primera, ko je plačilo izvedeno, preden je blago dobavljeno ali preden so storitve opravljene. V tem primeru nastane obveznost obračuna DDV na dan prejema plačila in od prejetega zneska plačila. Navedeno pomeni torej izjemo od pravila, določenega v prvem odstavku 33. člena ZDDV-1 in ga je kot takega treba razlagati ozko. Kadar so plačila na račun izvedena pred obdavčljivim dogodkom, nastane obveznost obračuna davka ob izvedbi plačila, ker sopogodbениki tako prikažejo svoj namen, da vnaprej prevzemajo vse finančne posledice obdavčljivega dogodka. Dobave blaga in storitve so namreč predmet DDV in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje. A fortiori, plačila na račun, izvedena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV.

Sodišče ES je v sodbi C-419/02 odločilo, da predčasna plačila v obliki pavšalnih vsot, plačana za blago, določeno na splošno na seznamu, ki se lahko spremeni vsak trenutek s sporazumom med kupcem in prodajalcem in s katerega lahko kupec morda izbere izdelke na podlagi sporazuma, ki se mu lahko v vsakem trenutku enostransko odpove in tako dobi nazaj celotno neuporabljeno predplačilo, ne spadajo na področje uporabe 65. člena direktive 2006/112/ES. Da bi lahko nastala obveznost obračuna davka v skladu s 65. členom direktive 2006/112/ES, morajo biti vse upoštevane informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znane in zlasti blago in storitve natančno določeni, ko se plačilo izvede na račun.

Odbitek davka na dodano vrednost

V 63. členu ZDDV-1 je določen obseg pravice do odbitka vstopnega DDV, in sicer ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga mora plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za svoje obdavčene transakcije.

Sodišče je že velikokrat navedlo, da imajo vse omejitve pravice do odbitka posledice na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako.

Kadar davčni zavezanci sočasno opravljajo obdavčene transakcije, pri katerih je DDV odbiten, in oproščene transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, 65. člen ZDDV-1 določa, da se odbitek prizna samo za del DDV, ki se pripiše obdavčenim transakcijam. Ta delež se izračuna v skladu z določbami istega člena zakona.

Po drugem odstavku 65. člena ZDDV-1 se v imenovalec odbitnega deleža vključijo subvencije, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz prvega odstavka 36. člena tega zakona.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06) pa nadalje v 104. členu pojasnjuje, da davčni zavezanec, ki opravlja le obdavčeno dejavnost in prejema plačila, ki niso plačila za opravljene dobave blaga oziroma storitev (kot npr. prave subvencije, dotacije), ne izračunava odbitnega deleža. Navedena določba pravilnika je usklajena s sodbo sodišča ES C-204/03. Prvi odstavek 65. člena ZDDV-1 se uporablja le za »mešane« davčne zavezance, drugi odstavek tega člena pa omogoča zgolj omejitev pravice do odbitka z vključitvijo subvencij v imenovalec le pri takih davčnih zavezancih.

V skladu z drugim odstavkom 105. člena pravilnika pa davčni zavezanec, ki opravlja deloma oproščeno deloma pa obdavčeno dejavnost in v zvezi z obdavčeno dejavnostjo prejema plačila, ki niso plačila za opravljen promet blaga oziroma storitev (kot npr. prave subvencije, dotacije), teh plačil ne vključi v izračun odbitnega deleža, če zagotovi podatke na način iz prve alineje prvega odstavka tega člena.

Iz navedenega torej izhaja:

- če davčni zavezanec opravlja le obdavčene transakcije in prejme prave subvencije, ne izračunava odbitnega deleža iz 65. člena ZDDV-1 (pri tem je treba paziti, če se prejete subvencije nanašajo na opravljanje neobdavčljive dejavnosti iz petega odstavka 5. člena ZDDV-1, potem mora davčni zavezanec ugotavljati odbitek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost na podlagi ključa, ki ga določi v svojih aktih);
- če davčni zavezanec opravlja obdavčene in oproščene transakcije in izračunava odbitni delež, v imenovalec odbitnega deleža vključi le prave subvencije, ne pa tudi »neprave« subvencije, ki pomenijo plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitve;
- če subvencija pomeni plačilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, se obravnava v skladu z določbami ZDDV-1 kot obdavčen ali oproščen promet, saj so dobave blaga in storitve tiste, ki so predmet DDV, in ne plačila, izvedena kot nasprotna dajatev zanje.

To pojasnilo nadomešča do zdaj izdana pojasnila v zvezi z obdavčitvijo subvencij.