

SUBVENCije IN IZRAČUN ODBITNEGA DELEŽA

Pojasnilo DURS, št. 4230-114/2010, 24. 4. 2010

Dijaški dom opravlja storitve vzgoje in izobraževanja v skladu s sedmo točko 42. člena Zakona o davku na dodano vrednost, ki so oproščene plačila DDV, poleg teh pa tudi obdavčeno dejavnost. Na vprašanje v zvezi z izračunom odbitnega deleža odgovarjamo:

Ali plačila, prejeta iz proračuna, za pokrivanje stroškov izvajanja vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, dijaški dom vključi v imenovalac ulomka za izračun odbitnega deleža?

Plačila iz proračuna, ki jih prejema dijaški dom za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, se vključijo v imenovalac ulomka za izračun odbitnega deleža.

Odbitni delež iz drugega odstavka 65. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 10/10) se izračuna tako, da se v števcu enačbe za izračun odbitnega deleža navede skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten na podlagi 63. člena tega zakona, v imenovalcu pa skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki je zajet v števcu in znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami (razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev). V imenovalac ulomka za izračun odbitnega deleža se tako vključijo prave subvencije, ne pa tudi subvencije, ki so povezane s ceno blaga ali storitev.

Pravilnik o bivanju v dijaškem domu (Uradni list RS, št. 97/06) v 9. členu določa, da se stroški bivanja v dijaškem domu krijejo iz:

- oskrbnine,
- prihodkov iz državnega in občinskega proračuna za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu in investicijsko vzdrževanje ter
- drugih virov.

Dijaki in študenti plačujejo oskrbnino, ki se določi v skladu z 11. členom Pravilnika o bivanju v dijaškem domu. Druge osebe, ki bivajo v dijaškem domu, plačujejo ekonomsko oskrbnino, ki jo določi dijaški dom sam. Z oskrbnino se krijejo stroški za prehrano in nastanitev v dijaškem domu. Izhodiščno ceno oskrbnine določi minister na predlog komisije za določanje oskrbnine v dijaških domovih. Izhodiščna cena oskrbnine se določi na podlagi standardov in normativov, določenih za posamezne stroške glede na strukturo stroškov bivanja in prehrane v dijaškem domu. Iz 9. člena Pravilnika o bivanju v dijaškem domu izhaja, da dijaški domovi prejema tudi prihodke iz državnega in občinskega proračuna za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu in investicijsko vzdrževanje.

V zvezi z odgovorom na zastavljeno vprašanje ni pomembno, ali so subvencije, ki jih dijaški dom prejme iz proračuna, neposredno povezane s ceno storitev, ki jih opravlja dijaški dom, ali ne. Prejete subvencije se vključujejo v imenovalac ulomka za izračun odbitnega deleža tako v primeru, ko so neposredno povezane s ceno opravljene storitve, kot tudi v primeru, ko s ceno storitve niso neposredno povezane.

Za odgovor je pomembna razlaga drugega odstavka 65. člena ZDDV-1. Ta določa, da se v imenovalac ulomka za izračun odbitnega deleža vštevja skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki je zajet v števcu in znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev.

V imenovalac ulomka se tako vštevajo:

- skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. Členu ZDDV-1,

- skupni znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev.

»Skupni znesek transakcij, od katerih DDV ni odbiten« iz b) točke drugega odstavka 65. člena ZDDV-1 zajema oproščen promet, pri katerem DDV ni odbiten, v tega pa se vključijo tudi subvencije, ki so neposredno povezane s ceno opravljene storitve.

Navedeno potrjuje tudi ustrezna določba Direktive sveta 2006/112/ES (v nadaljevanju direktiva), po kateri je povzeta določba drugega odstavka 65. člena ZDDV-1.

Direktiva v 174. členu določa, da se odbitni delež določi z ulomkom, ki vsebuje naslednje zneske:

- (a) v števcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je dana pravica do odbitka DDV po členih 168 in 169;
- (b) v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in **transakcije, pri katerih ni dana pravica do odbitka DDV.**

Države članice lahko v imenovalcu vključijo tudi znesek subvencij, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev iz člena 73.

ZDDV-1 in direktiva glede vključevanja subvencij določata, da se v imenovalcu ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev. Razlog, da se v imenovalcu ne vključijo subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev, je v tem, da so te subvencije vključene v imenovalcu preko drugih zneskov. V nasprotnem primeru bi bil znesek teh subvencij v imenovalcu zajet dvakrat. Subvencije, ki so neposredno povezane s ceno dobave blaga ali storitev so namreč že zajete v znesku letnega prometa, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu ZDDV-1, ali znesku transakcij, od katerih DDV ni odbiten. Navedeno je odvisno od tega, ali je subvencija prejeta v zvezi z opravljanjem oproščenih ali obdavčenih dobav blaga ali storitev.

Plačila iz proračuna, ki jih prejema dijaški dom za izvajanje vzgojno izobraževalne dejavnosti v domu, se tako vključijo v imenovalcu ulomka za izračun odbitnega deleža.