Vpliv pomoči PKP na izračun odbitnega deleža

**Pojasnilo FURS številka 429-356/2021 z dne 26. 2. 2021 in 14. 4. 2021**

V zvezi z vprašanji, če so ukrepi oz. plačila, ki jih davčni zavezanec prejme iz naslova protikorona ukrepov za blažitev posledic koronavirusa (PKP-1[[1]](#footnote-1), PKP-2[[2]](#footnote-2), PKP-3[[3]](#footnote-3), PKP-4[[4]](#footnote-4), PKP-5[[5]](#footnote-5), PKP-6[[6]](#footnote-6) in PKP-7[[7]](#footnote-7)) zaradi izpada prihodkov, oprostitve plačila davkov in prispevkov ali povračilu dodatnih stroškov, ki so mu nastali v obdobju epidemije COVID-19, po DDV zakonodaji obravnavajo kot prave subvencije, ki se pri davčnem zavezancu, ki opravlja obdavčeno in oproščeno dejavnost in uveljavlja odbitek DDV z uporabo odbitnega deleža za vso dejavnost, subvencije, ki se vštevajo v imenovalec odbitnega deleža, vam posredujemo pojasnilo, usklajeno z Ministrstvom za finance.

Najprej izpostavljamo, da davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno dejavnost in/ali oproščeno dejavnost s pravico do odbitka DDV, in prejme subvencije, zaradi prejetih subvencij ne izračunava odbitnega deleža.

Tudi davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno dejavnost in/ali oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV, in odbija DDV po dejanskih podatkih (za njemu zaračunani DDV posebej ugotovi, ali se nanaša na obdavčeno ali na oproščeno dejavnost in uveljavlja odbitek samo za DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost), zaradi prejema subvencij ne izračunava odbitnega deleža.

Pri davčnem zavezancu, ki opravlja obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV, in ne odbija DDV po dejanskih podatkih, ampak uveljavlja odbitek DDV z uporabo enega odbitnega deleža, ki ga določi za vso svojo dejavnost (ali z uporabo več odbitnih deležev, ki jih določi za posamezna področja svoje dejavnosti), pa se subvencije upoštevajo pri izračunu odbitnega deleža.

Kot subvencije, ki se vštevajo v imenovalec za izračun odbitnega deleža, se štejejo torej tudi plačila, ki jih prejme davčni zavezanec za svoje splošno poslovanje in v zvezi z opravljanjem svoje obdavčene in oproščene dejavnosti, in ne gre za plačila za opravljene dobave blaga ali storitev.

Med subvencije, ki se vključijo v imenovalec odbitnega deleža, **ne moremo** šteti nadomestil, ki so jih davčni zavezanci prejeli, ker so morali v skladu z odlokom zapreti svojo dejavnost in tudi ne nadomestil, ki so jih prejeli zaposleni za čakanje na delo.

**I. Primeri ukrepov/plačil, prejetih na podlagi zgoraj navedene zakonodaje, ki se ne vključijo v izračun odbitnega deleža:**

* Povračilo nadomestila plače delavcem na začasnem čakanju na delo ter oprostitev plačila prispevkov. Delodajalec je za delavce, ki so upravičeno začasno odsotni od dela ter je za njih upravičen do povračila izplačanih nadomestil plače, oproščen plačila prispevkov za vsa socialna zavarovanja od nadomestila plače za obdobje veljavnosti ukrepov (do določene višine).
* Plačilo prispevkov za poklicno zavarovanje (določeni delodajalci so oproščeni plačila prispevkov za poklicno zavarovanje od plače, prejete za delo, oziroma od nadomestila plače za obdobje veljavnosti ukrepov).
* Oprostitev plačila najemnine. Najemnikom poslovnih stavb ali poslovnih prostorov v lasti Republike Slovenije ali v lasti samoupravnih lokalnih skupnosti, ki jim je zaradi ukrepov države in zaradi širjenja bolezni opravljanje gospodarske dejavnosti onemogočeno ali pa je bistveno otežkočeno, v obdobju trajanja razglašene epidemije nalezljive bolezni COVID-19 se ne zaračunava najemnina ali del najemnine.
* Subvencioniranje skrajšanega delovnega časa. Delodajalec za delavce, ki so pri njemu zaposleni za polni delovni čas, lahko odredi delo s krajšim delovnim časom in jih hkrati delno napoti na začasno čakanje na delo (delavcu se delovno pravni status ne spremeni, pogodba o zaposlitvi za polni delovni čas ostane nespremenjena in delavec je še vedno vključen v vsa socialna zavarovanja v polnem obsegu ter ohrani vse pravice in obveznosti iz sklenjenega delovnega razmerja).
* Ukrep čakanja na delo. Pravico do ukrepa delnega povračila nadomestila plače delavcem na začasnem čakanju na delo lahko uveljavlja vsak delodajalec v Republiki Sloveniji, ki jim začasno ne more zagotavljati dela zaradi posledic epidemije, ob izpolnjevanju za to določenih pogojev.
* Pomoč za samozaposlene v obliki mesečnega temeljnega dohodka (kmetje, kulturniki). Upravičenec do izredne pomoči v obliki mesečnega temeljnega dohodka je oseba, ki je bila registrirana za opravljanje dejavnosti v določenem obdobju in dejavnosti zaradi posledic epidemije COVID-19 ne more opravljati.
* Pomoč za samozaposlene v obliki povračila izgubljenega dohodka zaradi karantene, zaradi odrejene karantene na domu ali nezmožnosti opravljanja dela zaradi višje sile zaradi obveznosti varstva otroka zaradi odrejene karantene ali druge zunanje objektivne okoliščine nemožnosti obiskovanja vrtca ali šole, če ne morejo opravljati dejavnosti in organizirati opravljanja dejavnosti na domu.
* Nadomestilo za izvajalce mestnega prevoza za ohranjanje delovnih mest in izvajanje prevozov potnikov. Izvajalci mestnega prevoza so upravičeni do nadomestila stroškov, ki so jih imeli v času veljavnosti Odloka o začasni prepovedi in omejitvah javnega prevoza potnikov v Republiki Slovenji (Uradni list RS, št. 24/20, 54/20 in 65/20) in niso izvajali prevoza potnikov.
* Pomoč v obliki delnega povračila nekritih fiksnih stroškov podjetja, ki jim je upadel promet za več kot 30 % če jo prejmejo upravičenci, ki ne morejo opravljati svoje dejavnosti in zagotavlja, da se nekriti fiksni stroški ne krijejo iz drugih virov.
* Nadomestila za izvajalca obvezne gospodarske javne službe prevoza potnikov v notranjem in čezmejnem regijskem železniškem prometu. Ti izvajalci so upravičeni do nadomestila stroškov, ki so jih imeli v času veljavnosti Odloka o začasni prepovedi in omejitvah javnega prevoza potnikov v Republiki Slovenji (Uradni list RS, št. 24/20, 54/20 in 65/20) in do nadomestila za obdobje od 1. junija 2020 do 31. marca 2021, če niso opravljali dejavnosti.
* Nadomestila za izvajalce šolskih prevozov zaradi izpada prihodkov iz naslova šolskih prevozov, in sicer za vse dni, ko bi v skladu s šolskim koledarjem morali izvajati šolske prevoze, pa so ti začasno ustavljeni.
* Finančna pomoč kmetom zaradi epidemije, do katere je upravičen za čas trajanja nezmožnosti za delo in njeno kmetijsko gospodarstvo ni prevzel v upravljanje začasni upravljavec kmetijskega gospodarstva.
* Povračilo vrtcem, študentskim in dijaškim domovom za izpad plačil, če niso opravljali dejavnosti (so bili zaprti).

**II. Primeri ukrepov/plačil, prejetih na podlagi zgoraj navedene zakonodaje, ki se štejejo za subvencije in se vključijo v izračun odbitnega deleža:**

* Povračilo mesečnega kriznega dodatka v invalidskih podjetjih in zaposlitvenih centrih za vsakega zaposlenega invalida, ki dela in kriznega dodatka zaposlenim delavcem, ki niso invalidi, za čas, ko delajo. Sredstva za izplačilo kriznega dodatka zagotovijo iz naslova oprostitev in olajšav, ki jih imajo na podlagi 74. člena Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov.
* Nadomestilo plačila priveza v ribiških pristaniščih. Imetniki dovoljenj za gospodarski ribolov so za ribiška plovila, navedena v dovoljenjih za gospodarski ribolov, za leto 2020 upravičeni do nadomestila plačila priveza v ribiških pristaniščih v višini 40 % celotnega zneska.
* Finančno nadomestilo za kmete zaradi izpada dohodka, ki je zlasti posledica nezmožnosti prodaje zalog, zmanjšanja obsega pridelave, predelave oziroma prodaje.
* Povračilo vrtcem, študentskim in dijaškim domovom za izpad plačil, če so opravljali dejavnost v zmanjšanem obsegu.
* Priznanje sorazmernega dela stroškov upravljavcem žičniških naprav in smučišč. Upravljavcem žičniških naprav se za namen povrnitve dela fiksnih stroškov dodeli finančna pomoč v znesku, določenem glede na vrsto vlečnice/sedežnice/žičnice.
* Program izvajanja finančnih vzpodbud, ki se dodeli v obliki nepovratnih sredstev za zagotovitev tekočega poslovanja in likvidnosti podjetij ter ustrezne varnosti oziroma varnega poslovanja podjetij z namenom preprečitve širjenja COVID-19, za sofinanciranje izpada prihodka v turizmu in gostinstvu, za zagotovitev podpore predelovalni dejavnosti na obmejnih problemskih področjih, za zagotovitev digitalizacije in digitalne transformacije podjetij ter za razvojne projekte v teku ali s potencialom hitrega zagona. Dodeli se v obliki odstotka financiranja projekta, pavšala ali drugih poenostavljenih oblik stroškov.
* Spodbude za RRI in proizvodnjo s COVID 19 povezanih izdelkov.
* Likvidnost za podjetja (subvencije).
* Priznanje stroškov izvajalcem javnega potniškega prometa v medkrajevnem in mestnem prometu, posebnem linijskem prevozu potnikov ter železniškem prevozu potnikov v notranjem prometu, ki nastanejo zaradi izvajanja priporočil NIJZ, z namenom preprečevanja širitve COVID-19 za zaščitno opremo za voznike in spremljevalno osebje na vozilih, razkužilna sredstva za opremljanje vozil in čistilna sredstva za čiščenje vozil.
* Pomoč v obliki delnega povračila nekritih fiksnih stroškov podjetja, ki jim je upadel promet za več kot 30 %, če jo prejmejo upravičenci, ki opravljajo dejavnost v bistveno zmanjšanem obsegu zaradi posledic epidemije COVID-19 in zagotavlja, da se nekriti fiksni stroški ne krijejo iz drugih virov.
* Pomoč za samozaposlene v obliki mesečnega temeljnega dohodka (kmetje, kulturniki). Upravičenec do izredne pomoči v obliki mesečnega temeljnega dohodka je oseba, ki je bila registrirana za opravljanje dejavnosti v določenem obdobju in dejavnost zaradi posledic epidemije COVID-19 opravlja v bistveno zmanjšanem obsegu tudi po zaključku epidemije COVID-19.

[Zakon o davku na dodano vrednost - ZDDV-1](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4701) v 63. členu določa 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 storitev uporabil oziroma jih bo uporabil za svoje obdavčene transakcije.

Kadar zavezanec sočasno opravlja 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 tega zakona.

Prvi odstavek 65. člena ZDDV-1 se uporablja le za davčne zavezance, ki opravljajo tako obdavčeno, kot tudi oproščeno dejavnost, drugi odstavek tega člena pa omogoča zgolj omejitev pravice do odbitka z vključitvijo subvencij v imenovalec le pri takih davčnih zavezancih.

Tako se skladno z drugim odstavkom 65. člena ZDDV-1 v imenovalec odbitnega deleža vključijo tudi subvencije, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev iz prvega odstavka 36. člena tega zakona oziroma t. i. »nepravih subvencij«.

Dodajamo, da se subvencije upoštevajo pri izračunu odbitnega deleža pri tistem davčnem zavezancu, ki opravlja obdavčeno/oproščeno dejavnost s pravico do odbitka DDV in oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka DDV (mešana raba) in ne more zagotoviti odbitka DDV po dejanskih podatkih. V skladu z drugim odstavkom 105. člena [Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7542) davčni zavezanec, ki opravlja deloma oproščeno in deloma obdavčeno dejavnost in v zvezi z obdavčeno dejavnostjo prejema plačila, ki ne predstavljajo plačila za opravljen promet blaga oziroma storitev, teh plačil ne vključi v izračun odbitnega deleža, če zagotovi podatke o celotnem zaračunanem DDV in znesku DDV za katerega se prizna pravica do odbitka DDV (torej po dejanskih podatkih).

Več glede subvencij je pojasnjeno na spletni strani Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS), v podrobnejšem opisu [Obdavčitev subvencij z DDV](https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Davek_na_dodano_vrednost/Opis/Obdavcitev_subvencij_z_DDV.docx).

Glede vprašanja, kako na odbitni delež vpliva vračilo subvencij, če bi jih moral davčni zavezanec vrniti, ker bi bilo naknadno ugotovljeno, da pogoji za dodelitev niso bili izpolnjeni, pojasnjujemo:

Ker ZDDV-1 posebej ne predpisuje načina popravka končnega odbitnega deleža za preteklo leto, če se naknadno ugotovi, da je bil višji ali nižji od končnega odbitnega deleža za preteklo leto, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen, je treba upoštevati splošne določbe ZDDV-1 o popravku odbitka DDV.

V skladu s prvim odstavkom 68. člena ZDDV-1 mora davčni zavezanec prvotni odbitek popraviti, če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek davčni zavezanec izvrši tako, da popravke upošteva pri pripravi davčnega obračuna za tisto davčno obdobje, v katerem je ugotovil, da mora popraviti odbitek oziroma v katerem je dejansko opravil ustrezne popravke v svojem knjigovodstvu.

Če so bili torej končni odbitni deleži višji ali nižji od končnih odbitnih deležev, do katerih je bil davčni zavezanec upravičen, popravke upošteva pri pripravi davčnega obračuna za tisto davčno obdobje, v katerem je ugotovil, da mora popraviti odbitek oziroma v katerem je dejansko opravil ustrezne popravke v svojem knjigovodstvu.

Informacije glede ukrepov na carinskem in davčnem področju za blažitev posledic koronavirusa so na voljo na spletni strani FURS, [področje Protikorona ukrepi](https://www.fu.gov.si/podrocja/#c8276).

1. Zakon o interventnih ukrepih za zajezitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (Uradni list RS, [št. 49/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-0766/zakon-o-interventnih-ukrepih-za-zajezitev-epidemije-covid-19-in-omilitev-njenih-posledic-za-drzavljane-in-gospodarstvo-ziuzeop) in [61/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-0901/zakon-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-interventnih-ukrepih-za-zajezitev-epidemije-covid-19-in-omilitev-njenih-posledic-za-drzavljane-in-gospodarstvo-ziuzeop-a)). [↑](#footnote-ref-1)
2. Zakon o zagotovitvi dodatne likvidnosti gospodarstvu za omilitev posledic epidemije COVID-19 (Uradni list RS, št. [61/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-0897/zakon-o-zagotovitvi-dodatne-likvidnosti-gospodarstvu-za-omilitev-posledic-epidemije-covid-19-zdlgpe)). [↑](#footnote-ref-2)
3. Zakon o interventnih ukrepih za omilitev in odpravo posledic epidemije COVID-19 (Uradni list RS, št. [80/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-1195/zakon-o-interventnih-ukrepih-za-omilitev-in-odpravo-posledic-epidemije-covid-19-ziuoope)). [↑](#footnote-ref-3)
4. Zakon o interventnih ukrepih za pripravo na drugi val COVID-19 (Uradni list RS, št. [98/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-1831/zakon-o-interventnih-ukrepih-za-pripravo-na-drugi-val-covid-19-ziupdv)). [↑](#footnote-ref-4)
5. Zakon o začasnih ukrepih za omilitev in odpravo posledic COVID-19 (Uradni list RS, [št. 152/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-2610/zakon-o-zacasnih-ukrepih-za-omilitev-in-odpravo-posledic-covid-19-zzuoop). [↑](#footnote-ref-5)
6. Zakon o interventnih ukrepih za omilitev posledic drugega vala epidemije COVID-19 – ZIUOPDVE (Uradni list RS, [št. 175/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-3096/zakon-o-interventnih-ukrepih-za-omilitev-posledic-drugega-vala-epidemije-covid-19-ziuopdve)). [↑](#footnote-ref-6)
7. Zakon o interventnih ukrepih za pomoč pri omilitvi posledic drugega vala epidemije COVID-19 ZIUPOPDVE (Uradni list RS, [št. 203/20](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2020-01-3772/zakon-o-interventnih-ukrepih-za-pomoc-pri-omilitvi-posledic-drugega-vala-epidemije-covid-19-ziupopdve)). [↑](#footnote-ref-7)