

SUBVENCIJE CEN ZA STORITVE GJS IN DDV

Sistem oblikovanja cen komunalnih storitev je od leta 2013 dalje določen z Uredbo o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Uradni list RS, št. 87/12 in 109/12 – nadaljevanju Uredba). Po novih pravilih komunalna podjetja pripravijo poseben elaborat v katerem izračunajo predračunske cene storitev gospodarskih javnih služb (GJS) za prihodnje obračunsko obdobje. Po Uredbi se cene storitev GJS določijo posebej za izvajanje storitev in posebej za kritje stroškov infrastrukture. Izvajalec GJS predloži tak elaborat pristojnemu organu občine, ki nato tako predlagane cene sprejme ali zavrne. Če ta organ predlagano predračunsko ceno sprejme in s sklepom uveljavi, je to potrjena cena. V skladu z Uredbo lahko občina tako potrjeno ceno uporabnikom storitev tudi subvencionira. Druga točka 6. člena Uredbe v tej zvezi določa naslednje: »Če se ob potrditvi cene pristojni občinski organ odloči, da potrjena cena storitve javne službe ne pokriva celotne najemnine iz prejšnjega odstavka, mora za razliko občina oblikovati subvencijo iz proračuna občine.« Po tretji točki istega člena pa se subvencija prizna le za uporabnike, ki so gospodinjstva ali izvajalci nepridobitne dejavnosti.

V zvezi s subvencioniranjem cen storitev GJS se v praksi pojavlja več obračunskih, knjigovodskih in davčnih vprašanj. Davčna uprava RS je v zvezi s subvencijami in njihovim obdavčenjem v preteklosti izdala več pojasnil, v katerih je razložila, kaj so to cenovne subvencije in kakšen je njihov davčni status¹. Kljub temu opažamo, da izvajalci GJS in občine pri tem še vedno ravnajo različno. V nadaljevanju predstavljamo to problematiko nekoliko podrobneje na podlagi konkretnih primerov.

Zaračunavanje in izkazovanje DDV za subvencije v primeru oskrbe s pitno vodo

Občina zaračunava izvajalcu GJS najemnino za vodovodno omrežje, ki mu ga je dala v najem. Izvajalec GJS zaračunava gospodinjstvom omrežnino in vodarino. Izvajalec GJS je v skladu z Uredbo izračunal ceno omrežnine, ki jo mesečno zaračunava gospodinjstvom, tako, da je letni znesek najemnine (ki je enak letni amortizaciji vodovodnega omrežja) ter posebej izračunane stroške obnove in vzdrževanja priključkov na javni vodovod razdelil na posamezna gospodinjstva glede na število in dimenzijo vodomerov v občini ter dobljeni znesek delil z dvanajst. Za gospodinjstvo, ki ima vodomer DN 20, je npr. izračunal, da znaša mesečna omrežnina 3,25 EUR. Občina, ki po Uredbi daje soglasje k novo oblikovani ceni omrežnine, je ocenila, da bodo gospodinjstva težko plačevala tako visok znesek omrežnine, zato je odločila, da naj se omrežnina gospodinjstvom zaračunava le v višini 80% tako izračunane cene (2,60 EUR) in da bo razliko (0,65 EUR) subvencionirala.

Storitve GJS (dobava vode in storitve javne higiene) so po davčnih predpisih obdavčene z 9,5% DDV in najprej se zastavi vprašanje, ali je treba v primeru, da se razlika do polne cene storitve subvencionira, na to subvencijo obračunati DDV.

Kljub temu da plačilo subvencije izvajalcu GJS neposredno ne predstavlja obdavčljivega prometa (saj med občino in izvajalcem GJS ni bila opravljena dobava blaga ali storitev), pa iz pojasnil DURS (št. 4230-145/2007, št. 4230-181/2009 in 4230-2317/211) izhaja, da je treba tudi v takem primeru zaračunati DDV, ker gre za t.i. cenovno subvencijo, to je subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno storitve in da v takem primeru nastane obveznost za obračun DDV že ob dobavi storitve uporabniku in ne šele ob plačilu subvencije, ki ga izvede občina. To pomeni, da je treba pri takih subvencijah, ki so neposredno povezane s ceno storitve, obveznost za DDV obračunati tudi za tisti del vrednosti storitve, ki bo subvencioniran, in jo izkazati že ob izdaji računa za storitev uporabniku.

Primer A: V računu za komunalno storitev je omrežnina izkazana v polnem znesku, na koncu računa je prikazan znesek subvencije k ceni storitve in znesek pripadajočega DDV, ki pa ju uporabnik ne plača, saj bosta subvencionirana s strani občine.

¹ Glej povezavo na ta pojasnila na koncu tega mnenja

Vrsta storitve	količina	EM	Cena	Davčna stopnja	Cena z DDV	Vrednost brez DDV	Znesek DDV	Vrednost z DDV
Vodarina	16	m ³	2,5500	9,5%	2,7918	40,80	3,88	44,68
Omrežnina	1	mesec	3,25	9,5%	3,5588	3,25	0,31	3,56
SKUPAJ						44,05	4,19	48,24
Zmanjšanje za subvencijo za omrežnino						0,65	+ 0,0618	0,71
Znesek za plačilo								47,53

Tako sestavljen račun, ki vključuje tudi informativni podatek o znesku subvencije, ki jo bo dala občina, se nato knjiži pri izvajalcu GJS v breme ustreznega konta terjatev (48,24 EUR – celoten znesek računa) in v dobro ustreznih analitičnih kontov prihodkov (40,80 EUR – vodarina; 3,25 EUR – omrežnina). Celoten znesek DDV (4,19 EUR) pa v dobro ustreznega konta obveznosti za DDV.

Če opazujemo samo knjiženje omrežnine, izpostavljamo, da je bila omrežnina v celotni vrednosti (3,25 EUR) knjižena na konto terjatev do kupcev (tako nesubvencionirani del 2,60 EUR (3,25 – 0,65) kot subvencionirani del 0,65 EUR) ter da smo na konto obveznosti za DDV knjižili obveznost za plačilo DDV za celotno omrežnino 0,31 EUR (tako nesubvencionirani del 0,25² EUR (0,31 – 0,0618) kot subvencionirani del 0,06³ EUR). Obveznost za DDV iz naslova omrežnine (0,31 EUR) je bila torej pri komunalnem podjetju izkazana v celotnem znesku omrežnine in jo bo komunalno podjetje v celotnem znesku tudi poravnalo s tem, da bo del sredstev za plačilo te obveznosti prejelo s plačili uporabnikov storitev, del sredstev pa s plačilom subvencije od občine.

Iz vsega doslej povedanega je razvidno, da v zahtevku oziroma računu za subvencijo, ki ga komunalno podjetje izstavi občini, DDV ni izkazan v posebni postavki, temveč je znesek DDV-ja vključen v osnovni znesek subvencije, zaračunane občini. Naj to ponazorimo še s podatki iz našega primera.

Vrsta storitve	količina	EM	Izračun zneska subvencije	Zaračunani znesek subvencije
Omrežnina	1	mesec	0,65 + 0,06	0,71

Izvajalec GJS tako izdanega zahtevka oziroma računa za subvencijo občini ne vnese v davčno knjigo izdanih računov, enako pa tudi občina prejetega zahtevka ne vnese v davčno knjigo prejetih računov in si od tega ne odbija DDV.

V praksi pa večina izvajalcev GJS na računih uporabnikom (na položnicah) vsaj doslej ni posebej oziroma informativno prikazovala dela omrežnine, ki jo je sicer subvencionirala občina. Da bi lahko upoštevali zahtevo, ki izhaja iz pojasnila DURS št. 4230-181/2009, da mora biti subvencija⁴ obdavčena ob dobavi subvencionirane storitve, bi bilo torej treba dopolniti način fakturiranja komunalnih storitev z zgoraj opisanimi informativnimi podatki. Ker pa izvajalci GJS računalniške programe za fakturiranje komunalnih storitev neradi spreminjajo (češ da to povzroča stroške oziroma da je taka dopolnitev nesmiselna, ker uporabniki storitev od te informacije o subvencioniranem znesku cene storitve nimajo nobene koristi), je bil podan predlog⁵, da bi se tak obračun subvencije lahko izvršil tudi na podlagi neke interne listine, ki bi bila podlaga za knjiženje in da zato ni treba spreminjati programa za fakturiranje komunalnih storitev. Naj to pojasnimo na primeru, ko izvajalec na računu izkazuje le zneske zaračunanih storitev brez podatkov o subvenciji.

Primer B: Na računu, poslanem uporabniki, je omrežnina zaračunana uporabnikom po znižani ceni brez informativnega podatka o znesku subvencije in pripadajočem DDV.

² znesek 0,25 EUR je zaokroženi znesek iz 0,2482

³ znesek 0,06 EUR je zaokroženi znesek iz 0,0618

⁴ če jo hočemo obravnavati kot subvencijo, ki je neposredno povezana s cenami storitev

⁵ Glej članek Nuše Zalokar, IKS 5/2011

Vrsta storitve	količina	EM	Cena	Davčna stopnja	Cena z DDV	Vrednost brez DDV	Znesek DDV	Vrednost z DDV
Vodarina	16	m ³	2,5500	9,5%	2,7918	40,80	3,88	44,68
Omrežnina	1	mesec	2,60	9,5%	2,847	2,60	0,25	2,85
SKUPAJ						43,40	4,13	47,53
Znesek za plačilo								47,53

V tem primeru se torej iz računa, poslanega uporabniku, ne vidi, kolikšen del cene storitve subvencionira občina. Ker pa je treba na ustrezen način dokazati, da gre za subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno dobave storitve, mora javno podjetje sestaviti ustrezen dokument (obračun), v katerem se prikaže neto znesek subvencije ter znesek obračunanega DDV za ta neto znesek. Ta obračun (podatke o neto subvenciji in znesku DDV) je treba knjižiti hkrati z mesečnim knjiženjem izdanih računov uporabnikom za opravljene storitve GJS.

Po našem mnenju naj bi bili na tem internem obračunu izkazani vsaj podatki, ki smo jih v našem primeru pod A prikazali v vrstici »Zmanjšanje za subvencijo« oziroma podatki, ki so jih izvajalci GJS že doslej potrebovali za pravičen izračun zneska subvencije, ki so ga vnesli v zahtevek občini. Na podlagi tega dokumenta bi nato pri izvajalcu GJS po knjiženju mesečnega obračuna komunalnih storitev po dejanskih cenah, po posameznih kontih doknjžili še znesek neto vrednosti subvencije (0,65) in znesek obveznosti iz naslova DDV na to neto vrednost subvencije (0,06).

Zahtevek za subvencijo naj bi bil sestavljen na enak način, kot smo že opisali, in naj bi vključeval seštevek neto zneska subvencije ter zneska DDV (0,71), ki ga niti izvajalec GJS niti občina ne smeta vnesti v davčne knjige izdanih oziroma prejetih računov. Ta znesek (0,71) nato občina nakaže izvajalcu GJS.

Na koncu moramo še povedati, da tehnično pridemo do enakih zneskov DDV, ki morajo biti plačani državi, tudi če ne bi ravnali skladno s primerom A ali B in bi komunalno podjetje kar na zahtevku za subvencijo izkazalo DDV ter ga šele na podlagi izdanega zahtevka evidentiralo kot obveznost za DDV – pri čemer pa si občina na zahtevku izkazanega DDV seveda v nobenem primeru ne bi smela odbijati. Vendar pa v takem primeru ni dokazano, da gre za subvencijo, ki je neposredno povezana s ceno storitve, poleg tega pa, kot izhaja iz pojasnil DURS, med izvajalcem GJS in občino v zvezi z subvencijo sploh ne nastaja obdavčljivi promet, temveč nastaja ta obdavčljivi promet med izvajalci GJS in uporabniki in torej taka rešitev ne pride v poštev, temveč se je treba držati pojasnil DURS.

Problem subvencioniranja cen storitev GJS pa se ne pojavlja le v zvezi s subvencioniranjem cen omrežnine. Subvencije so tudi v sistemu ločenih cen marsikdaj potrebne tudi za cene izvajanja storitev, saj tudi v teh primerih občina odloča o cenah izvajanja in se lahko odloči, da bo ceno izvajanja v določenem deležu subvencionirala.

mag. Marko Lozej
pooblaščen revizor
LM Veritas d.o.o.

Povezave do v strokovnem mnenju navedenih pojasnil DURS.

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/dobava_blaga/obdavcitev_subvencij_z_ddv/

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/arhiv_pojasnil_ddv_od_1_1_2007_do_31_12_2009/davcna_osnova/subvencije_izplacane_izvajalcem_javnih_sluzb_za_storitve_varstva_okolja_in_ddv/

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/odbitek_ddv/subvencije_in_odbitek_ddv/