

## Obrazložitev davčnih predpisov z vidika porabe sredstev, prejetih od Evropske unije

### 1. Povzetek

Slovenija sodeluje v programih Evropske unije že od leta 1999. Pri tem se pojavlja problem obračunavanja davščin. Upravičenost stroškov je določena v posameznih pogodbah, davčna določila pa v slovenski zakonodaji. Pri dodeljevanju dotacij s strani Evropske komisije se davek na dodano vrednost ne obračunava. Pri davku na dohodek pravnih oseb je potrebno upoštevati, da so prejemki iz dotacij neobdavčljivi prihodki, zato so tudi odhodki iz tega naslova davčno nepriznani. Dohodnina je upravičen strošek pri porabi sredstev EU, pri nakazilu teh sredstev končnim prejemnikom pa se v skladu z Zakonom o dohodnini ne obračunava.

Na področju izobraževanja in usposabljanja v Sloveniji od leta 2007 poteka program, ki financira projektno delo, učenje, usposabljanje in študij v tujini. To je program Vseživljenjsko učenje<sup>1</sup>, njegovo izvedbo pa koordinira Center RS za mobilnost in evropske programe izobraževanja in usposabljanja<sup>2</sup> (v nadaljevanju Center). Center na podlagi razpisov razdeli, svetuje in nadzira porabo sredstev, prejetih iz Evropske unije.

### 2. Pravila porabe sredstev

Za izvedbo programov Evropska unija prispeva sredstva iz skupnega proračuna EU. Sredstva so določena letno za posamezno državo. Prejemnikom so razdeljena na podlagi razpisa in pogodbe, Center je le posrednik. V pogodbi je točno določeno, kakšna je višina prispevka Evropske unije in višina sofinanciranja prejemnika. Prav tako je točno določena upravičenost stroškov, ki jih pogodbenik lahko porabi za izvedbo posameznega projekta. Prejemniki prejmejo sredstva vnaprej, ponavadi v višini 80 odstotkov pogodbene vrednosti, razliko pa po odobrenem končnem poročilu in predloženih dokazilih. Od pogodbenikov se zahteva, da sredstva vodijo posebej, ločeno od ostalih sredstev in da ločeno evidentirajo tudi porabo teh sredstev.

Vsak strošek v posameznem projektu mora biti predviden že v planu oz. prijavnici projekta. Mora biti nujno potreben za izvedbo. Nastati mora v času trajanja projekta in mora biti resničen in dokazljiv. Povezan mora biti z uresničevanjem ciljev projekta in zabeležen mora biti v računovodskih evidencah pogodbenika ločeno od drugih stroškov.

<sup>1</sup> <http://www.cmepius.si/vzu.aspx>

<sup>2</sup> <http://www.cmepius.si>

### 3. Davek na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost se je v Sloveniji uveljavil v letu 1999, ko je zamenjal dotedanji prometni davek. Zakon o davku na dodano vrednost je usklajen s šesto smernico EU, ki je pravno obvezna za vse države članice. Leta 2006 je bil Zakon o davku na dodano vrednost<sup>3</sup> popravljen in prilagojen, tako da je nov v veljavi od 1.1.2007 (v nadaljevanju ZDDV-1).

Davčni zavezanec je po Zakonu o DDV vsaka oseba, ki kjerkoli v Sloveniji samostojno in neodvisno opravlja katerokoli dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti. Za dejavnost se šteje vsaka proizvodna, predelovalna, storitvena, rudarska, kmetijska in poklicna dejavnost, kot tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če s tem trajno dosegajo dohodek. V programu Vseživljenjsko učenje se pojavljajo različni davčni zavezanci, vsi pa so rezidenti Republike Slovenije.

ZDDV-1 v svojem 36. členu določa davčno osnovo in sicer: - osnova za DDV je vse, kar predstavlja plačilo v denarju, stvareh ali storitvah, ki ga je ali ga bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za opravljen promet blaga oziroma storitev, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takega prometa, razen DDV.

DDV se torej ne obračunava od izplačil dotacij po pogodbah, ki nimajo neposredne veze s ceno izdelka oz. storitve, ki jih Center sklepa v imenu Evropske komisije z izvajalci posameznih projektov. Na tej podlagi pogodbenik tudi ne izstavi računa, pač pa pošlje Centru le zahtevek za plačilo sredstev po pogodbi. Sama nakazila sredstev iz naslova izvajanja programov EU so torej oproščena plačila DDV, ves nadaljnji promet v zvezi z izvajanjem projektov pa je podvržen domači zakonodaji. Center financira izvajanje programov s sredstvi EU ne za svoje lastne interese, pač pa za podporo strateškega razvoja Slovenije na področju izobraževanja in usposabljanja, zato nakazila končnim prejemnikom niso podvržena obračunu DDV.

6. c točka 36. člena ZDDV-1 tudi določa, da se zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v njegovem imenu in za njegov račun, in jih vodi v svojem knjigovodstvu kot prehodne postavke, ne všttevajo v davčno osnovo. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij.

15. člen Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost<sup>4</sup> (v nadaljevanju PZDDV-1) določa, da znesek, ki ga davčni zavezanec izplača osebam, ki so v skladu s predpisi ustanovljene za opravljanje humanitarnih, kulturnih, znanstvenih, zdravstvenih, socialno-varstvenih, vzgojno-izobraževalnih itd. dejavnosti in pri tem ne gre za plačilo za dobavljeno blago oziroma storitev, ti zneski niso predmet DDV.

Davčni zavezanci zaračunavajo in plačujejo DDV od prometa blaga in storitev, če pa se zaračunavanje ne nanaša na promet blaga in storitev se tudi ne evidentira v davčnih evidencah. To pomeni, da pridobivanje prihodkov oziroma promet v okviru njihove pristojnosti oziroma po zakonu ni dejavnost, na katero se nanaša ZDDV-1, torej ne vodijo davčnih evidenc, prav tako ni pomembno, koliko prometa imajo iz tega naslova. Davčne evidence vodijo samo za obdavčljivi promet. Promet, ki ni obdavčljiv in se tudi ne vpisuje v davčne evidence je med drugim tudi (Prusnik, Zalokar, IKS 7/04, str. 29-30):

---

<sup>3</sup> Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS št. 117 (ZDDV-1)

<sup>4</sup> Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS št. 141/06 (PZDDV)

- dotacije, prispevki, članarine takse (sem spadajo dotacije iz proračuna, ki niso neposredno povezane s prometom blaga oz. storitev in so samo finančni priliv, donacije, članarine, plačilo katerih ne zagotavlja dobave blaga, prispevki za ceste ob registraciji vozila in upravne in sodne takse).

To pomeni, da se pri dodeljevanju donacij iz strani Evropske komisije Centru in nadalje iz strani Centra končnim prejemnikom DDV ne obračunava.

Davčni zavezanec torej sredstva, prejeta od Evropske komisije posredno preko Centra, knjiži v knjigovodstvu kot prehodne postavke, prav tako evidentira stroške, nastale z izvajanjem projekta. Pri tem si ne obračunava ne vstopnega in ne izstopnega DDV.

V pogodbah, ki jih prejemniki dotacij po programu Vseživljenjsko učenje prejmejo za izvajanje projektov, je točno opredeljeno, da se s temi sredstvi ne sme ustvarjati nobenega dobička. Sredstva so namenjena izključno le izvedbi projekta, kot je določeno s pogodbo.

## 4. Davek od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb<sup>5</sup> (v nadaljevanju ZDDPO-2). Davčni zavezanci so pravne osebe s sedežem v Sloveniji, ki opravljajo dejavnost in z opravljanjem te dejavnosti dosegajo dobiček. Prejemniki dotacije po programu Vseživljenjsko učenje so vsi rezidenti Republike Slovenije, saj imajo sedež v Republiki Sloveniji, kjer je tudi njihov kraj dejanskega upravljanja.

ZDDPO-2 določa, da se v davčnem izkazu lahko upoštevajo samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti ali posledica te dejavnosti, oziroma samo tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za ustvarjanje prihodkov.

Davčno nepriznane odhodke določi minister za finance, pri čemer upošteva (30. člen ZDDPO-1):

- njihovo ekonomsko upravičenost zaradi pridobivanja dobička,
- povezanost z obdavčenimi prihodki,
- njihovo poslovno potrebnost,
- značaj privatnosti in skladnost z običajno poslovno prakso.

Odhodki so ekonomsko neupravičeni takrat, kadar ne pripomorejo k poslovanju, so nepotrebni in neupravičeni in niso običajni za poslovanje. Povezani morajo biti z obdavčenimi prihodki. Taki odhodki, ki niso povezani z obdavčenimi prihodki, so na primer stroški, povezani z izplačevanjem dividend in drugih deležev v dobičku, stroški, ki se nanašajo na neobdavčene prihodke iz davkov in prispevkov, dotacij in subvencij in donacije.

Glede na vsa ta dejstva se torej prihodki od dotacij, subvencij in donacij ne všttevajo med obdavčene prihodke. Stroški, nastali z izvajanjem posameznega projekta sodijo med davčno nepriznane odhodke saj:

- niso namenjeni pridobivanju dobička, saj je določilo o nepridobitnosti izrecno navedeno v pogodbi med Centrom in prejemnikom dotacije (27. člen ZDDPO-2),
- niso povezani z obdavčenimi prihodki, saj so ta sredstva prejeta kot dotacija, -z vidika poslovanja so poslovno nepotrebni, podjetje bi prav tako lahko poslovalo brez njih.

---

<sup>5</sup> Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS št. 117 (ZDDPO-2)

Davčni zavezanec torej sredstva, prejeta od Evropske komisije posredno preko Centra, knjiži v knjigovodstvu kot prehodne postavke, prav tako evidentira stroške, nastale z izvajanjem projekta in ne enih ne drugih ne upošteva pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb.

Za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, natančneje določa, kaj je pridobitna in nepridobitna dejavnost, Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti<sup>6</sup>. Ta pravilnik podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma za dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti.

Za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti zavezancev, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu ZDDPO-2, se štejejo zlasti:

- donacije, pri čemer je donacija brezpogojno plačilo oziroma prispevek v denarju ali naravi oziroma so donacije zneski ali stvari, ki jih dobiva zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2 od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode ali storitve, katerih kupci so te osebe;
- članarine, če gre za članarine, ki dejansko pomenijo obvezni denarni prispevek članov zavezancu in za katere iz ene ali več okoliščin izhaja, da so po vsebini članarine, primeroma, da v celoti ali deloma ne predstavljajo plačila za določene proizvode, blago, storitve ali plačila za ugodnosti, ki jih ta zavezanec nudi članom ali njihovim povezanim osebam;
- volila in dediščine;
- prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

## 5. Dohodnina

V Sloveniji ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja dohodnine Zakon o dohodnini<sup>7</sup> (ZDoh-2), ki velja od 1.1.2007 dalje. Zavezanci za plačilo dohodnine so fizične osebe. Pri dodeljevanju sredstev EU se pojavi dvoje vprašanj:

1. Upravičenost stroškov pri uveljavljanju porabe.
2. Obračunavanje dohodnine pri določenih izplačilih.

### 5.1. Upravičenost stroškov pri uveljavljanju porabe.

Upravičeni stroški so tisti, za katere financer dovoli, da se jih uveljavlja za povračilo. Specifikacija, kateri stroški se uvrščajo med upravičene, mora biti navedena v razpisu. Splošni pogoji upravičenosti stroškov pri projektih EU so, da:

- so povezani z izvajanjem projekta in so nujni za njegovo izvedbo,
- so nastali v okviru obdobja upravičenosti,
- so nastali izvajalcu projekta oziroma enemu od odobrenih partnerjev,
- so dokazljivi in so nastali v skladu z načeli preudarnega finančnega poslovanja ter so v skladu z nacionalnimi računovodskimi standardi,
- so nastali v skladu s poslovno prakso izvajalca projekta,
- so evidentirani na ustreznih knjigovodskih listinah in zavedeni v računovodstvu na ločenem stroškovnem mestu tako, da je mogoč pregled nad namensko porabo sredstev,

---

<sup>6</sup> Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, Uradni list RS, št. 109/2007

<sup>7</sup> Zakon o dohodnini, Uradni list RS 117/06, 10/08 in 78/08

- niso in ne bodo financirani iz drugih virov sredstev (ni dvojnega financiranja) ter
- so bili načrtovani v prijavnici in so vključeni v finančni načrt projekta.

Stroški, ki se pojavljajo pri izvajanju projektov in so dohodek fizičnih oseb so lahko:

- plače z vsemi davki in prispevki, regresom, prehrano in prevozom,
- stroški službenih potovanj (potni stroški, stroški dnevnic, namestitvev in drugi stroški),
- štipendije za študente, ki po programu Erasmus študirajo ali opravljajo prakso v tujini,
- stroški prevoza, namestitve in dnevnic za profesorje, ki v okviru programa Erasmus predavajo v tujini,
- stroški prevoza, namestitve in dnevnic za učence, dijake ali osebe na trgu dela,
- stroški prevoza, namestitve in dnevnic za učitelje ali mentorje v okviru programov Leonardo da Vinci, Comenius, Grundtvig in Študijski obiski.

Vsi ti stroški so upravičeni stroški z vidika porabe sredstev EU.

### 5.1.1. Plače

Plače so upravičen strošek in vključujejo stroške plače (z vsemi pripadajočimi davki in prispevki), nadomestilo za prehrano med delom, nadomestilo za prevoz na delo in z dela ter druge osebne prejemke v skladu z veljavno zakonodajo (regres za letni dopust, jubilejne nagrade, ipd.) To je upravičen strošek, če je obračunan v skladu z veljavnimi predpisi. Obstajati morajo dokazila o višini in načinu obračuna plač:

- vodenje porabljenih ur na projektu (časovnica),
- izračun urne postavke,
- pogodba o zaposlitvi,
- obračunski list plače zaposlenega in povzetek obračuna plač (rekapitulacija),
- dokazila o izplačilu (bančni izpisek o nakazanih sredstvih zaposlenemu in plačanih prispevkih ter davkih).

### 5.1.2. Potni stroški in stroški dnevnic

Po pojasnilu Ministrstva za finance se le v primeru, ko fizična oseba prostovoljno oziroma na podlagi vabila ali poziva sodeluje v prostovoljnih, ljubiteljskih, humanitarnih, izobraževalnih, zdravstvenih, kulturnih, športnih, raziskovalnih, sindikalnih dejavnostih, dejavnostih zbornic in v dejavnostih političnih organizacij in v zvezi s tem prejme le povračilo stroškov do višine, določene z Uredbo Vlade RS (Uradni list RS, št. 72/93), in pod pogojem, če so našteje dejavnosti nepridobitne, povračilo teh stroškov ne šteje kot prejemek za opravljeno storitev oziroma posel.

V 2. točki 107. člena ZDoh-2 je navedena oprostitvev plačila dohodnine od prejemkov, namenjenih kritju stroškov prevoza, nočitve, dnevnice, dokumentiranih z računom, kadar je izplačilo opravljeno fizični osebi, ki prostovoljno ali na podlagi vabila sodeluje v zgoraj navedenih aktivnostih, pod pogojem, da gre za nepridobitno dejavnost.

### 5.1.3. Štipendije

Pri izvajanju programa Vseživljenjsko učenje so prejemniki sredstev tudi študenti, učenci in dijaki, ki gredo na prakso, študij ali usposabljanje v tujino. Pri tem dobijo iz sredstev EU določen

znesek za kritje stroškov bivanja v tujini. V nobenem primeru ne prejmejo sredstev za plačilo kakršnegakoli dela ali honorarja za opravljeno delo.

Zakon o dohodnini v 25. členu določa, da se dohodnina ne plačuje od:

- štipendije in drugih prejemkov, izplačanih osebi, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas, v zvezi z izobraževanjem ali usposabljanjem na podlagi posebnih predpisov, in sicer iz proračuna ali sklada, ki je financiran iz proračuna (razen kadrovskih štipendij) in od navedenih prejemkov, ki jih financira tuja država ali mednarodna organizacija oziroma izobraževalna, kulturna ali znanstveno-raziskovalna ustanova, razen prejemkov, ki so prejeti kot nadomestilo za izgubljeni dohodek ali v zvezi z opravljanjem dela oziroma storitev; učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas je oseba, katere primarna dejavnost je študij;
- prejemkov, izplačanih za kritje šolnine in stroškov prevoza ter bivanja osebi, ki je vpisana kot učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas, ki jih izplača ustanova, ustanovljena z namenom štipendiranja, ki ni povezana oseba ali sedanji, prejšnji ali bodoči delodajalec prejemnika ali osebe, ki je povezana s prejemnikom.

To pomeni, da se od sredstev, nakazanih študentom, učencem in dijakom ne obračuna dohodnina.

#### 5.1.4. Stroški prevoza, namestitve in dnevnic za profesorje, učitelje, mentorje in osebe na trgu dela

V okviru programa Vseživljenjsko učenje lahko profesorji, učitelji, mentorji in osebe na trgu dela opravijo določen del predavanj na tuji instituciji oz. gredo v tujino na usposabljanje ali prakso. Za to iz sredstev EU dobijo povrnjene stroške prevoza, namestitve in dnevnic, ne dobijo pa nobenega plačila za opravljeno delo. Dohodnina se v tem primeru ne obračuna, saj veljajo določila 107. člena ZDoh-2 in pojasnila Ministrstva za finance.

pripravila: Irena Kos

## 6. Literatura in viri

### *Literatura*

1. Hieng, Romana: Spremembe zakona o davku od dobička in davčno nepriznani odhodki. IJS, Ljubljana, 2003, 5, str. 89-95.
2. Prusnik, Matjaž, Zalokar, Nuša: Evidence in obračun DDV. IKS, Ljubljana, 2004/7, str. 28-31.

### *Viri*

1. Pravila programa Vseživljenjsko učenje in sektorskih programov Comenius, Grundtvig, Erasmus, Leonardo da Vinci in Študijski obiski.
2. Zakon o davčnem postopku, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 54/2004 s spremembami
3. Zakon o davčni službi, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 57/2004 s spremembami
4. Zakon o dohodnini, Uradni list RS 117/06, 10/08 in 78/08
5. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS št. 117 (ZDDPO-2)
6. Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS št. 117 (ZDDV-1)
7. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Uradni list RS št. 141/06

### *Seznam uporabljenih kratic*

EU Evropska unija

DDV Davek na dodano vrednost

PZDDV Pravilnik o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost

ZDDV Zakon o davku na dodano vrednost

ZDoh Zakon o dohodnini

ZDDPO Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb