

PRIZNAVANJE DDV KOT UPRAVIČENEGA STROŠKA PRI IZVAJANJU UKREPOV EVROPSKEGA SOCIALNEGA SKLADA

Pojasnilo DURS, št. 4230-88/2006, 21. 3. 2006

Zavezanec navaja, da Ministrstvo za delo, družino in socialne zadeve (v nadaljevanju: MDDSZ) v skladu z Enotnim programskim dokumentom in Programskim dopolnilom izvaja ukrepe aktivne politike zaposlovanja, ki se sofinancirajo s sredstvi Evropskega socialnega sklada (v nadaljevanju: ESS). Izvajalec ukrepov aktivne politike zaposlovanja je Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje (v nadaljevanju: zavod), ki z vidika strukturnih skladov nosi vlogo končnega upravičenca, vlogo končnega prejemnika teh sredstev pa imajo delodajalci in brezposelne osebe, ki se pri zavodu vključujejo v posamezne ukrepe aktivne politike zaposlovanja.

Evropska komisija, katere predmet kontrol ob prvi sistemski reviziji upravičenosti DDV sta bila dva programa, in to program »Usposabljanje na delovnem mestu in integrirani programi usposabljanja« in program »Delovni preizkus«, ga je opozorila na preučitev pravilnosti obračunavanja stroška DDV kot upravičenega stroška do povračila iz sredstev ESS. Na podlagi pravila 7 iz Priloge k Uredbi Komisije (EK), št. 448/04, »DDV in drugi davki«, ki ga je k dopisu priložil, se namreč DDV kot upravičeni strošek ESS prizna le, če davčni zavezanec, kateremu so opravljene dobave blaga oziroma storitve, nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB4) v 3. členu določa, da se DDV obračunava in plačuje od dobav blaga in od storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo. Promet storitev pomeni opravljanje in opustitev oziroma dopustitev vsakega dejanja v okviru opravljanja dejavnosti, ki ni promet blaga. Obveznost za obračun DDV med zavodom in izvajalcem je odvisna od tega, ali je bil med njima opravljen promet blaga oziroma storitev iz 3. člena ZDDV. Usposabljanje brezposelnih oseb na podlagi pogodbe, ki jo izvajalec posameznega programa, izbranega na javnem razpisu ali na podlagi javnega poziva, sklene z zavodom, je storitev, ki jo opravi zavodu. Zavod nastopa v vlogi naročnika storitve, družba, samostojni podjetnik posameznik, ki sklene pogodbo o usposabljanju brezposelnih z zavodom, pa v vlogi izvajalca storitve usposabljanja. Ker pa zavod v Pogodbi o sofinanciranju aktivnosti usposabljanja na delovnem mestu, ki je priložena dopisu, sofinanciranje stroškov izvedbe programa usposabljanja poleg storitev usposabljanja opredeljuje tudi druge upravičene stroške, o obdavčitvi tudi teh stroškov govorimo v nadaljevanju.

I. Pogodba o sofinanciranju aktivnosti usposabljanja na delovnem mestu med zavodom in izvajalcem usposabljanja

Zavod sklene z izvajalcem Pogodbo o sofinanciranju aktivnosti usposabljanja na delovnem mestu in integriranem programu usposabljanja (v nadaljevanju: pogodba). Predmet pogodbe je sofinanciranje programa usposobitve udeleženca za konkretno delo na konkretnem delovnem mestu ali delovnem področju pri izvajalcu programa.

Upravičeni stroški, ki so predmet te pogodbe, so: sofinanciranje stroškov izvajanja programa v skladu z odobrenim programom in stroškovnikom za izvajanje programa, stroški poprejšnjega zdravniškega pregleda, stroški mentorstva za invalidno osebo in stroški zavarovanja za poškodbo pri delu in poklicne bolezni v času izvajanja programa.

V pogodbi je določeno, da bo zavod izvajalcu programa upravičene stroške sofinanciral na podlagi poročila o navzočnosti in uspešnosti udeleženca, dejanskih stroškov izvedbe usposabljanja in zahtevkov za refundacijo za sofinanciranje stroškov programa, stroškov mentorstva in stroškov zavarovanja udeleženca za poškodbo pri delu in poklicne bolezni

v času usposabljanja. Zavod se v pogodbi tudi obvezuje, da bo stroške poprejšnjega zdravniškega pregleda praviloma plačal neposredno izvajalcu zdravniškega pregleda.

a) Stroški, ki jih zavod neposredno krije udeležencem usposabljanja

V pogodbi je opredeljeno tudi plačilo denarnih dajatev udeležencem, to je tudi predmet pogodb o vključitvi v aktivnost usposabljanja na delovnem mestu in integrirani program usposabljanja, sklenjenih med zavodom in udeleženci programov usposabljanja.

Tako stroške za pravice, ki izhajajo iz sklenjenih pogodb med zavodom in udeleženci programov usposabljanja, kakor so na primer nadomestilo življenjskih stroškov, prevozni stroški, stroški bivanja itd., nakaže zavod na podlagi mesečnih poročil izvajalca o navzočnosti udeležencev v programu neposredno na njihove transakcijske račune. Izplačila teh stroškov za zavod ne pomenijo prometa po ZDDV, če niso plačilo za opravljeni promet blaga oziroma storitev.

b) Stroški sofinanciranja udeleženčeve plače

Če sofinanciranje stroškov izvajanja programa usposabljanja udeležencev v skladu z odobrenim programom in stroškovnikom za izvajanje programa zavoda pomeni izvajalcu programa sofinanciranje udeleženčeve plače (v pogodbi največ 1,5 minimalne mesečne plače oziroma največ 4 minimalne plače za vključitev invalida), ne pomenijo ta sredstva v smislu DDV plačila za opravljeni promet blaga oziroma storitev.

c) Stroški mentorstva, inštruktorstva, svetovanja in dodatnega funkcionalnega izobraževanja

Iz pogodbe in računov, ki jih izstavljajo izvajalci zavodu, je razvidno, da izvajalci zavodu opravljajo storitev mentorstva, inštruktorstva, svetovanja in dodatnega funkcionalnega izobraževanja, to pa je po ZDDV obdavčljiv promet.

V skladu s 13.(A)(I)(i) členom Direktive 77/388/EGS (v nadaljevanju: Šesta direktiva) so storitve poklicnega usposabljanja ali preusposabljanja oproščene plačila DDV, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, če opravljajo te dejavnosti osebe javnega prava, ki so temu namenjene, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen. Storitve poklicnega usposabljanja ali preusposabljanja, ki se izvajajo pod pogoji iz navedenega člena, vključujejo izobraževanje, neposredno povezano s poklicem ali stroko, pa tudi izobraževanje, usmerjeno v pridobivanje ali posodabljanje znanja za poklicne namene. Trajanje poklicnega usposabljanja ali preusposabljanja je za ta namen brez pomena. Če pogoji iz navedenega člena Šeste direktive niso izpolnjeni, med drugim, kadar storitve poklicnega usposabljanja ali preusposabljanja, vključno z opravljanjem storitev in dobavo blaga, tesno povezano s temi storitvami, opravljajo davčni zavezanci, ki niso temu namenjene osebe javnega prava, ali druge organizacije, ki jim država članica priznava podoben namen, pa so te storitve obdavčene po ustrezni davčni stopnji.

Glede na to, da so poklicna usposabljanja ali preusposabljanja, ki vključujejo izobraževanje, neposredno povezano s poklicem ali stroko, pa tudi izobraževanje, usmerjeno v pridobivanje ali posodabljanje znanja za poklicne namene, promet storitev in če to niso storitve poklicnega usposabljanja ali preusposabljanja v skladu s 13.(A)(I)(i) členom Šeste direktive, je od njega treba obračunati DDV. Tedaj je treba zahtevek za plačilo za poračun založenih stroškov, ki naj bi ga izvajalec v skladu s pogodbo kot zahtevek za refundacijo izdal zavodu, izdati v obliki računa za potrebe DDV z obračunanim DDV.

Osnova za DDV je po 21. členu ZDDV vse, kar pomeni plačilo, ki ga je ali bo davčni zavezanec prejel od kupca, naročnika ali tretje osebe za opravljeni promet blaga oziroma

storitev, vključno s subvencijami, neposredno povezanimi s ceno takšnega prometa, razen DDV.

d) Stroški, ki jih izvajalec usposabljanja krije v imenu in za račun zavoda

Glede zaračunavanja stroškov, če plača izvajalec udeležencu programa stroške usposabljanja v imenu in za račun zavoda, bi vas radi opozorili na 2. točko devetega odstavka 21. člena ZDDV, po kateri se v davčno osnovo ne vštevajo zneski, katere prejme davčni zavezanec 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. Davčni zavezanec mora zagotoviti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov in ne sme odbiti morebiti zaračunanega DDV od teh transakcij. Če bi izvajalec na primer zdravniški pregled udeleženca plačal izvajalcu zdravniškega pregleda v imenu in za račun zavoda (iz pogodbe je razvidno, da mu ga zavod praviloma plača neposredno) in bi zadostil navedenim zakonskim pogojem, bi bil ta znesek na računu, izdanem zavodu, izvzet iz davčne osnove za obračun DDV.

II. Pogodba o izvajanju in sofinanciranju podaktivnosti v okviru aktivnosti usposabljanja brezposelnih med MDDSZ in zavodom

Predmet pogodbe o izvajanju in sofinanciranju podaktivnosti v okviru aktivnosti usposabljanja brezposelnih med MDDSZ in zavodom kot končnim upravičencem so izvajanje podaktivnosti usposabljanja na delovnem mestu in integrirani programi usposabljanja v skladu z Enotnim programskim dokumentom ESS. S to pogodbo se določata izvajanje in financiranje podaktivnosti. Vsi upravičeni stroški podaktivnosti končnega upravičenca se financirajo v razmerju 75 odstotkov iz sredstev ESS in 25 odstotkov iz sredstev lastne udeležbe, ki so planirani s finančnim načrtom proračuna pri nosilcu proračunske postavke. Zavod kot končni upravičenec prevzema obveznosti v okviru podaktivnosti na podlagi te pogodbe in že omenjenih sklenjenih pogodb s končnimi prejemniki sredstev. Zavod kot končni upravičenec predloži nosilcu proračunske postavke zahteve za izplačilo sredstev.

Na podlagi 3. in 21. člena ZDDV samo dodeljevanje sredstev iz ESS za različne programe, pri tem pa ta sredstva ne pomenijo plačila za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, ni predmet DDV. Ob nakazilu sredstev ESS iz MDDZ na zavod ne nastane obveznost za obračun DDV, če to ni plačilo blaga oziroma storitev.

DDV in drugi davki po omenjeni pogodbi so izdatki, upravičeni do povračila, če jih dejansko in dokončno nosi končni upravičenec ali končni prejemnik. DDV, ki ga je moč kakorkoli izterjati, ne more veljati za upravičeni strošek, tudi če ga končni upravičenec ali končni prejemnik nikoli ne izterja.

Glede pravilnosti obračunavanja stroškov DDV kot upravičenega stroška do povračila iz sredstev ESS je zavod v vlogi izvajalca ukrepov aktivne politike zaposlovanja kot končnega upravičenca sredstev ESS upravičen do povračila DDV v tistem delu, v katerem nima pravice do odbitka vstopnega DDV, ki mu je bil od davčnega zavezanca, identificiranega za namene DDV, kot izvajalca programov usposabljanja brezposelnih oseb na računih za opravljene storitve tudi zaračunan.

Po pojasnilu zavezanca je zavod davčni zavezanec, identificiran za namene DDV. Glede na to, da opravlja oproščeno in obdavčeno dejavnost, določi znesek vstopnega DDV z odbitnim deležem. Zavod ima torej na podlagi računov, ki mu jih izstavi izvajalec storitev usposabljanja in na katerih je obračunan DDV, pravico do odbitka vstopnega davka v znesku, ki ga izračuna na podlagi odbitnega deleža vstopnega DDV.

To pomeni, da DDV, ki ga zavodu kot naročniku storitev usposabljanja udeležencev v razpisanih programih, sofinanciranih iz sredstev ESS, zaračuna davčni zavezanec,

izvajalec storitev, in do katerega ima pravico do odbitka, ne more veljati za upravičeni strošek sredstev ESS.