

DAVČNA OBRAVNAVA FINANČNE POMOČI PREJETE V OKVIRU MEDNARODNEGA PROGRAMA S PODROČJA IZOBRAŽEVANJA IN USPOSABLJANJA - LEONARDO DA VINCI

Pojasnilo DURS, št. 4217-1583/2013-2 01-650-01, 11. 2. 2013

Na Generalni davčni urad smo prejeli dopis v zvezi z davčno obravnavo finančne pomoči v okviru mednarodnega programa s področja izobraževanja in usposabljanja – Leonardo da Vinci (v nadaljevanju: LdV). V dopisu je navedeno, da je zavezanka v letu 2011 v okviru tega programa na Nizozemskem dosegala prejemke iz naslova zaposlitve, od katerih je bil na viru plačan davek. Zavezanka navaja, da je iz Pogodbe za udeležence prakse/usposabljanja v okviru programa LdV (v nadaljevanju: Pogodba) razvidno, da gre za prostovoljno delo, za katero je prejela samo prejemke za povračilo stroškov. Prosi nas za pojasnilo, ali gre v konkretnem primeru za prostovoljno delo, v zvezi s katerim se prejemki za povračilo stroškov, skladno z določbami takrat veljavnega Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7), ne všttevajo v davčno osnovo.

Pojasnjujemo naslednje.

Prejemki, ki jih je udeleženka prejela kot povračilo stroškov potovanja in bivanja v tujini v zvezi s praktičnim usposabljanjem v okviru programa LdV, so obdavčeni skladno z določbo 38. člena ZDoh-2 kot dohodki iz drugega pogodbenega razmerja.

Mednarodni program LdV je eden od štirih sektorskih programov osrednjega programa EU Vseživljenjsko učenje¹. LdV naslavlja potrebe, povezane s poučevanjem in učenjem vseh udeležencev poklicnega izobraževanja in usposabljanja, ki ne vključuje terciarne ravni ter mednarodno sodelovanje organizacij, ki izvajajo ali omogočajo to izobraževanje in usposabljanje. Cilj programa je podpirati pridobivanje in uporabo znanja, spretnosti in kvalifikacij za opravljanje poklica, povečati število in kakovost mednarodnih usposabljanj in povečati zaposljivost posameznikov in njihovo vključenost na evropski trg dela. Program podpira izobraževalne organizacije, podjetja pri mednarodnem sodelovanju, izboljšavah kakovosti, uvajanju inovacij in povečanje privlačnosti poklicnega izobraževanja in usposabljanja. V konkretnem primeru je nezaposlena oseba, ki se za davčne namene šteje za rezidentko Slovenije, znotraj Akcije mobilnost LdV², v letu 2011 opravila delovno prakso oziroma usposabljanje (poudarek na praktičnem usposabljanju) na Nizozemskem pri Mednarodni organizaciji za migracije. Iz Pogodbe je razvidno, da je zavod, ki deluje na področju izobraževanja³, udeleženci na njen transakcijski račun nakazal sredstva za prevoz in prehrano, stroške nastanitve pa je kril z neposrednim nakazilom najemodajalcu na Nizozemskem na podlagi najemne pogodbe. Prav tako je razvidno tudi, da je praksa oziroma usposabljanje v tujini trajalo 10 tednov, nato pa je zavezanka z omenjeno Mednarodno organizacijo za migracije praktično usposabljanje podaljšala še za približno dva meseca, za kar je od te mednarodne organizacije prejela nadomestilo stroškov za lokalni prevoz in prehrano ter za nastanitev. Od teh dohodkov je nizozemski izplačevalec odtegnil davek na viru.

Iz razpoložljivih spletnih informacij Mednarodne organizacije za migracije⁴ je predpostaviti, da gre za medvladno humanitarno organizacijo, ki opravlja nepridobitne dejavnosti, povezane z opravljanjem migracijskih storitev na mednarodni ravni. Na podlagi predhodno navedenega zaključujemo, da v konkretnem primeru udeleženka praktičnega usposabljanja pri tej mednarodni humanitarni organizaciji, ni opravljala prostovoljskega dela⁵ v dobro drugih ali v splošno korist, ampak je to delo opravljala z namenom, da bi z mobilnostjo v tujini povečala svojo zaposljivost in zaposlitvene možnosti.

1. Davčna obravnavo finančne pomoči, ki pokriva stroške potovanja in bivanja v tujini skladno s slovensko davčno zakonodajo

Celotno izplačilo finančne pomoči, ki pokriva stroške potovanja in bivanja v tujini, se obdavči po prvem odstavku 38. člena ZDoh-2 kot dohodek iz drugega pogodbenega razmerja, ki vključuje vsak posamezni dohodek za opravljeno delo ali storitev. Skladno s četrtem odstavkom 41. člena ZDoh-2 se davčna osnova od celotnega dohodka ugotovi z upoštevanjem 10 % normiranih stroškov. Prejemnik dohodka lahko poleg normiranih stroškov uveljavlja tudi dokumentirane dejanske stroške prevoza in nočitev v zvezi z opravljanjem dela in storitev, in sicer pod pogoji in do višine, določene s predpisom Vlade Republike Slovenije (Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, Uradni list RS, št. 140/06, 76/08). Davčni zavezanec rezident RS dejanske stroške uveljavlja v ugovoru zoper informativni izračun, ki ga vloži pri davčnem organu v roku sedem dni od izplačila dohodka.

Po določbi desetega odstavka 127. člena takrat veljavnega ZDoh-2 bi moral plačnik davka ob izplačilu dohodka iz drugega pogodbenega razmerja izračunati in plačati akontacijo dohodnine po stopnji 25 %.⁶

Pojasnjujemo tudi, da v primeru, ko zavezancu dohodek iz zaposlitve (na podlagi drugega pogodbenega razmerja) izplača oseba, ki ni plačnik davka (tuj izplačevalec), akontacijo dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja odmeri davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca.⁷

2. Davčna obravnava finančne pomoči, ki pokriva stroške potovanja in bivanja v tujini skladno z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Na podlagi izmenjave podatkov OECD smo prejeli informacijo, da je udeleženka praktičnega usposabljanja v tujini v letu 2011 v okviru programa LdV od nizozemskega izplačevalca dobila prejemke iz naslova zaposlitve, od katerih je bil plačan davek na viru.

V nadaljevanju pojasnjujemo davčno obravnavo tega dohodka v skladu z določbami Konvencije med Republiko Slovenijo in Vlado Kraljevine Nizozemske o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka s protokolom (Uradni list RS – MP, št. 4/05; v nadaljevanju: MP).

Ker je iz priložene dokumentacije razvidno, da gre v konkretnem primeru za prejem dohodka t.i. finančne pomoči, ki pokriva stroške potovanja in bivanja v tujini v okviru mednarodnega programa LdV s področja izobraževanja in usposabljanja, ki ga je zavezanca dosegla na Nizozemskem, pojasnjujemo, da se ta dohodek obravnava po določbi prvega odstavka 14. člena MP z Nizozemsko, ki določa:

"V skladu z določbami 15., 16., 17., 18. in 19. člena se plače, mezde in drugi podobni prejemki, ki jih dobi rezident države pogodbenice iz zaposlitve, obdavčijo samo v tej državi, razen če se zaposlitev ne izvaja v drugi državi pogodbenici. Če se zaposlitev izvaja tako, se lahko tako dobljeni prejemki obdavčijo v tej drugi državi".

V konkretnem primeru navedena dikcija pomeni, da se dohodek rezidentke Slovenije lahko obdavči na Nizozemskem, kjer se delo opravlja.

Skladno z določbo 22. člena MP z Nizozemsko se v primeru, kadar rezident Slovenije dobi dohodek, ki se v skladu z določbami te MP lahko obdavči na Nizozemskem, Slovenija dovoli kot odbitek od davka od dohodka tega rezidenta znesek, ki je enak davku od dohodka, plačanemu na Nizozemskem. Tak odbitek pa v nobenem primeru ne sme presegati tistega dela davka od dohodka, ki je bil izračunan pred odbitkom, pripisanim dohodku, ki se, odvisno od primera, lahko obdavči na Nizozemskem.

¹ Osrednji program Vseživljenjsko učenje je krovni program EU na področju izobraževanja in usposabljanja.

² Akcija mobilnost LdV udeležencem omogoča mednarodno prakso, poklicno usposabljanje ali izmenjavo izkušenj v tujini. Udeleženci lahko izboljšajo svoje poklicno znanje, pridobijo spretnosti in kvalifikacije, zaposljivost in vključenost na evropski trg dela. Po končani mobilnosti udeleženci prejmejo potrdilo o usposabljanju v tujini.

³ Brezposelne osebe, ki so se želele udeležiti mobilnosti, so se prijavile pri tem zavodu, ki je v okviru programa Vseživljenjsko učenje in podprograma LdV, pridobil finančno pomoč EU za učno mobilnost.

⁴ <http://www.iom.int/cms/en/sites/iom/home.html>

⁵ V prvem odstavku 5. člena Zakona o prostovoljstvu – Zprost (Uradni list RS, št. 10/11) je določeno, da je prostovoljsko delo tisto delo, ki ga posameznik po svoji svobodni volji in brez pričakovanj plačila ali neposrednih ali posrednih materialnih koristi zase, opravlja v dobro drugih ali v splošno korist.

⁶ V konkretnem primeru zavod, ki deluje na področju izobraževanja, ob izplačilu sredstev namenjenih kritju stroškov prevoza in nočitev v tujini.

⁷ Več informacij najdete na spletni strani DURS.