

ČLANARINA SINDIKATU IN DDV

Pojasnilo DURS, št. 4230-325/2010-2, 13. 4. 2011

Na podlagi veljavne zakonodaje posredujemo pojasnilo v zvezi z obravnavo članarin, porabljeno za namene, ki jih je davčni zavezanec navedel v dopisu. Pri tem pa opozarjamo, da je treba v vsakem posameznem primeru ugotavljati, za opravljanje katerih transakcij je članarina namenjena, zato enotnih navodil glede obravnavanja članarin v praksi pri sindikatih in pri drugih podobnih članskih organizacijah ne moremo podati. Prav tako opozarjamo, da je treba oprostitve razlagati **strogo**, ker so izjema od splošnega načela, v skladu s katerim se davčnemu zavezancu obračuna DDV na vsako dobavo blaga ali storitve, ki jo opravi za plačilo.

Neobdavčljive, obdavčene ali oproščene dobave

Pri presoji obdavčitve prejete članarine z DDV je treba izhajati iz splošne zakonske opredelitve predmeta obdavčitve z DDV, določene v prvi in tretji točki prvega odstavka 3. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 13/11 – UPB3 in 18/11), po kateri so kot predmet obdavčitve opredeljene dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik. Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

Obdavčitev članarin podrobneje obravnava Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10 in 110/10) v 16. členu.

V skladu s prvim odstavkom 16. člena pravilnika se od članarin ne obračunava DDV, če prejeta članarina ne predstavlja plačila za opravljanje enakih ali podobnih transakcij, kot jih v okviru dejavnosti iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1 opravlja drug davčni zavezanec. Če pa članarina predstavlja plačilo za dobave blaga in storitev, ki jih v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti (proizvodne, trgovske, storitvene...) opravlja drug davčni zavezanec, je od dobave blaga ali storitev treba obračunati DDV.

Ločimo torej članarino ali del članarine, ki je namenjen izvajanju dejavnosti organizacije za namene članstva in ne predstavlja plačila za dobave blaga in storitev, ki jih v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti opravlja drug davčni zavezanec in tako ni predmet DDV in članarino ali del članarine, ki je namenjen izvajanju članskih ugodnosti oziroma dejavnosti, ki po vsebini predstavljajo enake ali podobne transakcije, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci in je predmet DDV.

Tako na primer reprezentativni sindikati v skladu s 7. členom Zakona o reprezentativnosti sindikatov (Uradni list RS, št. 13/93) sklepajo kolektivne pogodbe s splošno veljavnostjo in sodelujejo v organih, ki odločajo o vprašanjih ekonomske in socialne varnosti delavcev ter predlagajo kandidate delavcev, ki sodelujejo pri upravljanju, v skladu s posebnimi predpisi.

Članarina ali del članarine, ki je namenjen izvajanju navedenih nalog reprezentativnih sindikatov in Zveze sindikatov, ni predmet DDV, saj ne predstavlja plačila za opravljanje enakih ali podobnih transakcij, kot jih v okviru dejavnosti iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1 opravlja drug davčni zavezanec.

Za primere, ki jih davčni zavezanec navaja v dopisu, predmet DDV ne predstavlja tudi

članarina ali del članarine, namenjene za plače zaposlenih, nagrade funkcionarjem sindikata in spremljajoče stroške poslovanja, pokrivanje stroškov priprave na stavke, proteste in druge oblike delovanja, za povračilo stroškov članom, ki opravljajo delo za sindikat, za solidarnostne pomoči članom in za sodelovanje v disciplinskih postopkih zoper člane, saj ne predstavlja plačila za dobave blaga in storitev.

Pri ostalih nalogah, ki jih reprezentativni sindikati opravljajo, pa je treba preučiti, ali gre za promet, oproščen plačila DDV v skladu z 11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 ali za promet, obdavčen z DDV.

V skladu z **11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1** so plačila DDV oproščene storitve, ki jih svojim članom kot povračilo za članarino, določeno v skladu z njihovimi pravili, opravijo nepridobitne organizacije s cilji politične, sindikalne, verske, rodoljubne, filozofske, humanitarne ali državljanske narave, in dobava blaga, ki je neposredno povezana s temi storitvami, če ni verjetno, da taka oprostitvev vodi k izkrivljanju konkurence.

Med storitve nepridobitnih organizacij iz 11. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 se v skladu s prvim odstavkom 67. člena pravilnika uvrščajo:

- dejavnost sindikatov pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: S/94.2;
- dejavnost verskih organizacij pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: S/94.91;
- dejavnost političnih organizacij pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: S/94.92;
- dejavnost drugih članskih organizacij pod šifro standardne klasifikacije dejavnosti: S/94.99.

Vendar pa je opravljanje storitev iz prvega odstavka tega člena ter dobava blaga, neposredno povezana s temi storitvami, oproščena plačila DDV le, če se opravi lastnim članom kot povračilo za članarino, določeno v skladu s pravili nepridobitne organizacije, in ni verjetno, da taka oprostitvev vodi k izkrivljanju konkurence.

V zvezi z opredelitvijo članarin pri nepridobitnih organizacijah pravilnik v tretjem odstavku 16. člena določa, da se od članarin, ki jih prejema nepridobitne organizacije iz 11. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, DDV ne plačuje, če ni verjetno, da oprostitvev DDV vodi k izkrivljanju konkurence, razen če članarina predstavlja plačilo za dobavo blaga oziroma storitev iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Drugi odstavek 42. člena ZDDV-1 določa, da dobava blaga in storitev ni oproščena plačila DDV v skladu s 1., 6., 7., 8., 11., 12. in 13. točko prvega odstavka tega člena, če:

- ni nujna za transakcije, ki so oproščene plačila DDV oziroma je oproščene dejavnosti mogoče opravljati brez te dobave, ali
- je osnovni namen dobave, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam davčnih zavezancev, ki obračunavajo DDV.

Za oprostitvev po 11. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 morajo tako biti izpolnjeni določeni pogoji iz te točke (in 16. in 67. člena pravilnika), za oprostitvev dobav blaga in storitev, **neposredno povezanih** z dobavami blaga ali storitev iz 11. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, pa tudi še pogoji iz drugega odstavka istega člena:

1. tako glavno dejavnost kot zagotavljanje blaga ali opravljanje storitev, ki je neposredno povezana s tako dejavnostjo, morajo v skladu s predpisi **opravljati osebe, določene v tem členu**;
2. opravljanje storitev ali dobava blaga, ki je neposredno povezana z glavnimi transakcijami, navedenimi pod 11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, je lahko oproščena **le, če je nujna za oproščene transakcije** (navedeno pomeni, da je oprostitev mogoče le, če brez poseganja po taki dobavi ne bi bilo mogoče zagotoviti enake vrednosti izvajanja dejavnosti nepridobitne organizacije);
3. opravljanje storitev ali dobava blaga ni oproščena v skladu z drugo alinejo drugega odstavka 42. člena, **če je njen temeljni namen, da organizacija pridobi dodaten prihodek z opravljanjem transakcij**, ki neposredno konkurirajo transakcijam komercialnih podjetij, zavezanih za davek na dodano vrednost (ta oprostitev pomeni poseben izraz načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje predvsem temu, da bi bile podobne storitve, ki so druga drugi konkurenčne, z vidika DDV obravnavane različno).

Nepridobitne organizacije, zajete v 11. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, so tako oproščene plačila DDV v delu, v katerem ne opravljajo komercialnih transakcij, za oprostitev dobav blaga in storitev, neposredno povezanih z dobavami blaga in storitev iz 11. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, ki jih opravljajo te organizacije, pa morajo biti izpolnjeni tudi pogoji iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Za primere, ki jih davčni zavezanec navaja v dopisu, je plačila DDV tako na primer oproščena članarina ali del članarine, namenjene za nudenje storitev strokovnih delavcev sindikata pri uveljavljanju pravic delavca, koriščenje svetovanja odvetnika sindikata ter za zastopanje interesov delavca v postopku ugotavljanja pravic delavca pred organi delodajalca. Oproščena je tudi članarina ali del članarine, namenjen nakupu materiala in storitev za delovanje sindikata in vzdrževanju nepremičnine (če so izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1).

Ko pa sindikat za svoje člane najema počitniške kapacitete, športne, kulturne in druge objekte za udejstvovanje članov, organizira sindikalne izlete, posreduje karte za gledališke predstave, daje v najem ali uporabo počitniške kapacitete, vzdržuje lastne počitniške kapacitete in sofinancira bivanje članov v teh objektih, nudi gostinske storitve, najema sindikalne odvetnike za sodne postopke, izvaja izobraževanja itd., je treba od članarine ali dela članarine, namenjene za te namene, obračunati DDV, saj bi oprostitev vodila k izkrivljanju konkurence, saj gre za dejavnost drugega odstavka 5. člena ZDDV-1.

Iz istih razlogov tudi niso izpolnjeni pogoji za oprostitev plačila DDV pri članarini ali delu članarine, namenjene za darila za obdarovanje otrok članov sindikata, darila, nagrade in pogostitev članov sindikata ob praznikih in drugih srečanjih.

Še enkrat opozarjamo, da je treba na podlagi navedene DDV zakonodaje za prejete članarine ugotoviti, za opravljanje katerih transakcij je namenjena, saj je obdavčitev članarine odvisna od vsebine nalog oziroma storitev, ki jih člani plačujejo preko članarine. Pri opredelitvi oziroma razdelitvi, za kaj se porabi pobrana članarina oziroma katere dejavnosti se z njo financirajo, si lahko davčni zavezanec pomaga na primer s statutom ali drugim ustanovitvenim aktom, finančnim načrtom, v katerem je opredeljen obseg in vrste dejavnosti, ki se financirajo iz članarine članov,...

Popravek obračunanega DDV

Članarina reprezentativnega sindikata je prvenstveno namenjena opravljanju

neobdavčljive dejavnosti. To pomeni, da reprezentativni sindikat od prejete članarine ne obračuna DDV, saj glede na njen prvenstven namen ni predmet DDV.

Če pa reprezentativni sindikat naknadno ugotovi, da se je članarina ali del članarine porabila za dobavo blaga ali storitev, ki jih v okviru opravljanja ekonomske dejavnosti (proizvodne, trgovske, storitvene...) opravlja drug davčni zavezanec in tako ta članarina ali del članarine predstavlja plačilo za ali obdavčene ali oproščene dobave blaga ali storitev, pa je treba opraviti popravek. Tako se v zvezi z obračunanim DDV smiselno uporabi 146. člen pravilnika, glede popravka odbitka DDV pa se lahko upošteva 68. člen ZDDV-1.

Popravek se izvrši tako, da se upošteva pri pripravi davčnega obračuna za tisto davčno obdobje, v katerem je bilo ugotovljeno, da je bil DDV nepravilno obračunan in/ali da se mora popraviti odbitek DDV oziroma v katerem so bili dejansko opravljeni ustrezni popravki v knjigovodstvu organizacije. Opozarjamo, da je treba v primeru, da DDV ni bil plačan v predpisanem roku, plačati tudi zamudne obresti.

Pri tistih članskih organizacijah, pri katerih je članarina že na podlagi določenega obsega in vrste dejavnosti, ki se financirajo iz članarine članov, predvidena tudi za opravljanje obdavčljive dejavnosti, pa je treba članarino razdeliti glede na predvideno porabo in po potrebi naknadno opravljati ustrezne popravke.

Pobiranje članarine v tujem imenu in za tuj račun

V dopisu navajate še, da sindikati zbirajo članarino v enem delu v svojem imenu za svoj račun in v enem delu v tujem imenu za tuj račun (za sindikalno zvezo). Ko sindikat pobira članarino v tujem imenu za tuj račun in se računovodsko ta članarina evidentira le na prehodnih postavkah, se od prenakazila pobrane članarine DDV ne obračunava.

Pravna podlaga za neobdavčitev transakcij, ki jih davčni zavezanec opravi v imenu in za račun druge osebe je določba c) točke šestega odstavka 36. člena ZDDV-1. Ta določa, da se v davčno osnovo ne vštevajo zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika 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.