

## **OBDAVČITEV ČLANARINE PRI DRUŠTVIH**

### **Pojasnilo DURS, št. 4230-461/2010-2, 28. 4. 2011**

Davčni zavezanec navaja, da društvo opravlja aktivnosti strokovnega (stanovskega) združenja in ima registrirano dejavnost 94.120 – Dejavnost strokovnih združenj. Glede na navedbe v dopisu ga zanima obravnava članarine tega društva z vidika DDV, t.j. ali gre z vidika DDV za v celoti neobdavčljiv promet, če gre za neobdavčljiv in obdavčljiv promet, kako določiti ključ za delitev ter ali je mogoča oprostitve v skladu s 5. ali 11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1.

Na vprašanja odgovarjamo:

*Za prejeto članarino je treba v vsakem posameznem primeru ugotoviti, za opravljanje katerih transakcij je namenjena, saj je obdavčitev članarine odvisna od vsebine nalog oziroma storitev, ki jih člani plačujejo preko članarine.*

*Del članarine, ki je namenjen za delovanje društva, na primer za pripravo pravilnikov in kodeksa, ni predmet DDV, če le ta 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.*

*Od dela članarine, namenjene za organizacijo seminarjev, je treba obračunati DDV. Če davčni zavezanec članom dejansko omogoči brezplačno udeležbo na določenem seminarju, brezplačno opravljena storitev ni predmet DDV.*

*Dobava revij je oproščena v skladu z 11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, če:*

- gre za interni reviji,*
- ki sta povezani s storitvami, ki jih davčni zavezanec opravlja svojim članom kot povračilo za članarino,*
- davčni zavezanec v vsakem posameznem primeru dobave izpolnjuje vsaj enega izmed pogojev iz prvega odstavka 43. člena ZDDV-1 in*
- je davčnemu organu predložil priglasitev za uveljavitev oprostitve plačila DDV po 43. členu ZDDV-1.*

*Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, je treba od dela članarine, ki se nanaša na ti dve reviji, obračunati DDV.*

Na spletni strani DURS je objavljeno [pojasnilo glede obdavčitve članarin sindikatov, v katerem so predstavljene splošne usmeritve glede presoje obdavčitve prejete članarine z DDV](#).

V nadaljevanju vam na podlagi tega pojasnila in podatkov v dopisu podajamo odgovor za konkreten primer:

V dopisu davčni zavezanec navaja, da so člani, ki so za včlanitev v društvo dolžni plačati članarino, le fizične osebe, ki ne opravljajo dejavnosti, v nekaterih primerih pa članarino poravnajo družbe, s katerimi imajo te osebe sklenjeno pogodbo za opravljanje teh del. V članarini so zajete aktivnosti, ki jih društvo opravlja zaradi delovanja tega društva, del teh aktivnosti je takšnih, da jih ne opravlja nobeno drugo združenje ali drug davčni zavezanec (priprava pravilnikov, kodeksov, raziskave...). Del nalog društva je mogoče opredeliti kot aktivnosti, sorodne sindikalni dejavnosti, del pa je vezanih na konkretne strokovne naloge za razvoj tega poklica oziroma pomoč članom za lažje opravljanje tega poklica. V članarino so zajete tudi nekatere ugodnosti za člane (popusti za nekaj seminarjev na leto, prejem revij, brezplačni strokovni posveti in občasni seminarji).

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.

V skladu s prvim odstavkom 16. člena Pravilnika 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) 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 bi lahko v konkretnem primeru kot del članarine, ki je namenjen izvajanju nalog društva, opredelili tisti del članarine, ki je namenjen za delovanje društva, torej da društvo opravi naloge, ki si jih je zadalo v svojem poslanstvu in programu dela, na primer priprava pravilnikov in kodeksa, če le ta 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.

V dopisu je navedeno, da davčni zavezanec opravlja konkretne strokovne naloge za razvoj tega poklica oziroma pomoč članom za lažje opravljanje tega poklica. Konkretnega odgovora z vidika obdavčitve teh nalog vam ne moremo dati, saj ni jasno razvidno, za kakšne naloge gre. Velja pa, da je treba v vsakem posameznem primeru ugotavljati, za opravljanje katerih transakcij je članarina namenjena, saj je obdavčitev članarine odvisna od vsebine nalog oziroma storitev, ki jih člani plačujejo preko članarine.

Pri članarini ali delu članarine, ki je predmet DDV, je v nadaljevanju treba preučiti, ali predstavlja plačilo za promet, oproščen plačila DDV v skladu z 11. točko prvega odstavka 42. člena ZDDV-1 oziroma 43. členom ZDDV-1 ali za promet, obdavčen z DDV.

Iz navedb v dopisu izhaja, da davčni zavezanec ni nepridobitna organizacija iz 11. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, zato je treba preveriti izpolnjevanje določb prvega odstavka 43. člena ZDDV-1.

V skladu s prvim odstavkom 43. člena ZDDV-1 so dobave blaga in storitev, za katere je oprostitev DDV določena v 11. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, oproščene plačila DDV tudi, če jih opravijo davčni zavezanci, ki niso omenjeni v navedeni točki tega zakona, če je v vsakem posameznem primeru dobave izpolnjen eden ali več naslednjih pogojev:

- njihov cilj ni doseganje dobička, če pa dobiček vseeno dosežejo, ga ne smejo razdeliti, temveč ga morajo nameniti za nadaljnje opravljanje ali izboljšanje storitev;
- jih upravljajo in vodijo večinoma prostovoljci, ki sami ali preko drugih oseb niso posredno ali neposredno udeleženi v rezultatih teh dejavnosti;

- zaračunavajo cene, ki jihodobrijo pristojni organi, ali cene, ki niso višje od takšnih odobrenih cen, ali za storitve, za katere ni potrebna odobritev cen, cene, ki so nižje, kot jih za podobne storitve zaračunavajo davčni zavezanci, ki obračunavajo DDV;
- ni verjetno, da oprostitev DDV za te storitve izkrivlja konkurenco, na primer postavlja v slabši položaj davčne zavezance, ki obračunavajo DDV.

Osebe iz prvega odstavka tega člena lahko uveljavljajo oprostitev plačila DDV po tem členu na podlagi predhodne priglasitve davčnemu organu.

Pravilnik v četrtem odstavku 16. člena določa, da če članarino prejme davčni zavezanec, ki izpolnjuje pogoje iz prvega odstavka 43. člena ZDDV-1 in je priglasil davčnemu organu, da bo opravljal svojo dejavnost kot oproščeno po 11. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, lahko uveljavlja oprostitev plačila DDV tudi od članarin, razen če članarina predstavlja plačilo za dobavo blaga oziroma storitev iz drugega odstavka 42. člena ZDDV-1.

V dopisu davčni zavezanec izpostavlja organiziranje seminarjev, ki so občasno brezplačna za člane, včasih pa člani dobijo popust za udeležbo. Del seminarjev, za katere člani dobijo popust, je organiziranih na teme, ki jih ne organizira noben drug davčni zavezanec, del tem pa je takšnih, da bi jih lahko zasledili tudi pri drugih davčnih zavezancih, ki opravljajo obdavčeno dejavnost. Poleg tega člani dobijo v okviru članarine tudi dve reviji, v katerih je nekaj prispevkov takšnih, da bi jih lahko zasledili tudi v kakšni drugi reviji, ki jo izdaja drug davčni zavezanec, ki opravlja obdavčeno dejavnost.

Od dela članarine, namenjene za organiziranje seminarjev, je treba obračunati DDV, saj bi oprostitev vodila k izkrivljanju konkurence, saj gre za dejavnost iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1. Navedeno velja ne glede na to, ali se lahko teh seminarjev udeležujejo samo člani ali tudi nečlani, in tudi ne glede na to, da noben drug davčni zavezanec ne organizira seminarja na določeno temo, saj po vsebini organiziranje seminarja predstavlja enako ali podobno transakcijo, ki jo opravljajo drugi davčni zavezanci.

Če davčni zavezanec članom dejansko omogoči brezplačno udeležbo na določenem seminarju, to pomeni, če se udeležba na tem seminarju ne krije iz članarine in članu ni treba plačati za udeležbo, potem brezplačno opravljena storitev ni predmet DDV. Gre namreč za storitev, opravljeno za namene opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, za katero se šteje, da ni bila opravljena za plačilo in kot taka ni predmet DDV.

V zvezi z revijama, ki ju člani dobijo v okviru članarine, iz dopisa ni razvidno, ali gre za interni reviji, namenjeni zgolj članom ali pa sta na voljo tudi nečlanom. Če gre zgolj za interni reviji, ki se razdelita članom in sta povezani s storitvami, ki jih davčni zavezanec opravlja svojim članom kot povračilo za članarino, in če davčni zavezanec v vsakem posameznem primeru dobave izpolnjuje vsaj enega izmed pogojev iz prvega odstavka 43. člena ZDDV-1 in je priglasil davčnemu organu, da bo opravljal svojo dejavnost kot oproščeno po 11. točki prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, lahko od teh revij uveljavlja oprostitev plačila DDV. Če navedeni pogoji niso izpolnjeni, je treba od dela članarine, ki se nanaša na ti dve reviji, obračunati DDV. Za odločitev glede oprostitve oziroma obdavčitve sama vsebina člankov ni pomembna.

Iz navedb v dopisu predvidevamo, da v konkretnem primeru tudi ne gre za primere iz 5. točke prvega odstavka 42. člena ZDDV-1, saj je ta oprostitev mogoča le, če člani neodvisne skupine opravljajo dejavnosti, ki so ali oproščene plačila DDV ali pa so neobdavčljive. [Razlaga in izpolnjevanje pogojev iz te določbe zakona so podrobneje predstavljene v pojasnilu, objavljenem na spletni strani DURS.](#)

V zvezi z določanjem ključa pa pojasnjujemo:

Način določanja ključa v predpisih s področja DDV ni urejen. Za izračun deleža odbitka lahko davčni zavezanec izbere katerikoli ključ, katerega uporaba objektivno odraža dejanski del DDV, ki se lahko pripiše posamezni dejavnosti. Če se določen ključ izkaže kot neustrezen, ker ne zagotavlja korektnega odbitka DDV, je treba odbitek popraviti in določiti nov ključ.

Za ključ lahko med drugim davčni zavezanec določi tudi znesek opravljenega prometa, kar dejansko pomeni, da lahko izračunava delež odbitka na način, kot je predpisan v 65. členu ZDDV-1. Uporaba analogije 65. člena ZDDV-1 vključuje tudi popravek ključa, kot je to predpisano za začasni odbitni delež.

Radi bi dodali, da je poleg uporabe deleža ali ključa kot način ugotavljanja odbitka dovoljen tudi odbitek po dejanskih podatkih.