

## **OPREDELITEV PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI PRI ZAVEZANCIH IZ 9. ČLENA ZDDPO-2**

**Pojasnilo DURS, št. 4200-173/2007, 20. 12. 2007**

### **1.**

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) v 9. členu ureja pravico do oprostitve plačila davka za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Plačevanja davka so **oproščeni zavezanci, ki so po posebnem zakonu ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti** (kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati), **ob pogoju, da tudi dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja**. Navedena oprostitve velja le za opravljanje nepridobitne dejavnosti, v vsakem primeru pa so tudi ti zavezanci **dolžni plačevati davek iz opravljanja pridobitne dejavnosti**, kot izrecno določa drugi odstavek 9. člena ZDDPO-2. V povezavi s tem 27. člen ZDDPO-2 določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, **prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove** (sicer pa pri določanju davčne osnove iz naslova pridobitne dejavnosti tudi za te zavezance veljajo vse določbe, ki jih v zvezi s tem določa ZDDPO-2).

Opisana ureditev oprostitve plačevanja davka od nepridobitne dejavnosti, kot jo določata 9. in 27. člen ZDDPO-2, predstavlja z vsebinskega vidika kontinuiteto predhodne ureditve (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06 – UPB2) je navedeno urejal v 9. in 19. členu). Nova pa je določba tretjega odstavka 9. člena ZDDPO-2, ki posebej določa, da ne glede na določbo drugega odstavka tega člena javni zavod, ustanovljen za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve, ne plača davka za dejavnost zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov.

### **2.**

Za namene ugotavljanja davčne osnove pri zavezancu, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, je Ministrstvo za finance izdalo **Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (v nadaljevanju: Pravilnik), ki je objavljen v Uradnem listu RS, št. 109/07**. Navedeni pravilnik podrobneje določa, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma za dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2, pri čemer kot temeljno upošteva, da **za pridobitno dejavnost šteje vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, oziroma dejavnost, z opravljanjem katere zavezanec konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2**.

Kot določa 3. člen Pravilnika, se za **dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti** zavezancev, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu ZDDPO-2, 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 osebami;
- 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.

Po 4. členu Pravilnika se za pridobitne dohodke štejejo zlasti:

- dohodki iz opravljanja javne službe,
- namenska javna sredstva,
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih, in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v Sloveniji ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic Evropske unije, pri čemer se dohodki od obresti za vezane vloge ne štejejo za pridobitne do vključno višine 1000 evrov letno,
- dividende in drugi dohodki iz naložb,
- dohodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov članom in nečlanom, vključno s hrano in pijačo, ki jo proda zavezanec članom in nečlanom, običajno v klubskih prostorih, kadar obiščejo zavezanca,
- najemnine in druga plačila iz oddajanja prostorov zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam,
- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjih, zabavah, plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec,
- dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

Navedena člena **razvrščata najbolj tipične vrste dohodkov, ki se pojavljajo pri opredeljevanju pridobitne ali nepridobitne dejavnosti, v posameznih primerih pa je potrebno upoštevati posebnosti posamezne vrste pravne osebe iz 9. člena ZDDPO-2 ter dejstva in okoliščine v konkretnem primeru.**

Pravilnik je začel veljati naslednji dan po objavi. **Po posebni določbi 6. člena Pravilnika pa se pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 še ne uporabljata prva in druga alineja 4. člena tega pravilnika, ki določata, da se za pridobitne dohodke štejejo tudi dohodki iz opravljanja javne službe in druga namenska javna sredstva. Navedeni določbi se uporabljata od 1. januarja 2008 dalje.**

### **3.**

Glede na vprašanja, ki so se izpostavljala pri dosedanjem izvajanju, v zvezi s posebnostmi obračunavanja davka od dohodkov pri zavezancih po 9. členu ZDDPO-2 dodatno pojasnjujemo:

a) Oprostitev davka po 9. členu zakona je izrecno določena le za subjekte, ki so **ustanovljeni** za opravljanje nepridobitne dejavnosti po **posebnem zakonu** (kot so zavodi, ustanovljeni v skladu z zakonom o zavodih, društva, ustanovljena v skladu z zakonom o društvih, ustanove, ustanovljene v skladu z zakonom o ustanovah, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati in podobne organizacije, ustanovljene za nepridobitne namene v skladu s posebnim zakonom). To pomeni, da se lahko obravnava po tem členu samo zavezanec, ki je primarno ustanovljen po posebnem zakonu za določeno dejavnost oziroma namen nepridobitnega značaja, nikakor pa ne zavezanec, ki je ustanovljen za opravljanje pridobitne dejavnosti, četudi obenem opravlja tudi določeno dejavnost po posebnem predpisu (tako na primer oprostitev po 9. členu ZDDPO-2 ne morejo uveljavljati družbe, ki so organizirane v eni od oblik po zakonu o gospodarskih družbah, pa v skladu s posebnim zakonom opravljajo dejavnost na podlagi koncesije). Tudi že v obrazložitvi k Predlogu zakona o davku o dohodkov pravnih oseb (Poročevalec Državnega zbora RS, št. 7/04 – za ZDDPO-1 oziroma št. 98/06 – za ZDDPO-2) je izrecno navedeno, da se gospodarske družbe ne morejo kvalificirati po 9. členu v nobenem primeru.

Za zavezanca, ki se lahko kvalificirajo po 9. členu, pa je uveljavljanje oprostitve v konkretnem primeru vezano na izpolnjevanje pogoja, da zavezanec tudi dejansko posluje

oziroma deluje v skladu z namenom njegove ustanovitve po posebnem zakonu. Izpolnjevanje pogojev za uveljavljanje oprostitve plačila davka po 9. členu ZDDPO-2 je potrebno ugotavljati v vsakem konkretnem primeru posebej, tj. glede na konkretno osebo ter zakon in druge posebne predpise, ki takšno osebo urejajo oziroma ki določajo njeno ustanovitev in način delovanja. Če to v konkretnem primeru ni izpolnjeno, mora zavezanec obračunati in plačati davek od celotne dejavnosti.

Zavezanci, ki izpolnjujejo vse predpisane pogoje in so po 9. členu zakona upravičeni do oprostitve davka, pa morajo **v vsakem primeru obračunati in plačati davek od pridobitne dejavnosti.**

b) Pri zavezancih iz 9. člena zakona, ki se v skladu z zakonom, ki ureja njihovo ustanovitev in delovanje (in z njim usklajenim temeljnim aktom), financirajo s članarinami, se **prihodki od članarin** načeloma obravnavajo kot prihodki od nepridobitne dejavnosti. V ta namen se kot članarine obravnavajo obvezni prispevki, ki jih zavezancu iz 9. člena prispevajo njegovi člani, in za katere v konkretnih okoliščinah izhaja, da so tudi po vsebini članarine. V kolikor pa gre v konkretnem primeru za prispevke članov, ki po vsebini pomenijo plačila za določene proizvode, storitve ali druge ugodnosti, ki jih zavezanec nudi svojim članom ali njihovim povezanim osebam, se takšni prispevki oziroma plačila obravnavajo kot prihodki iz pridobitne dejavnosti.

c) Sredstva, ki jih zavezanci prejema iz sredstev javnih financ v obliki **subvencij, dotacij ali drugih namenskih javnih sredstev, vključno s sredstvi za opravljanje javne službe**, se od 1. januarja 2008 tudi pri zavezancih iz 9. člena zakona (tako kot pri vseh ostalih zavezancih) štejejo za pridobitne dohodke. Po že navedeni določbi 6. člena Pravilnika se v letu 2007 lahko ti dohodki pri zavezancih iz 9. člena zakona izjemoma še obravnavajo kot nepridobitni prihodki (v skladu z dosedanja prakso).

To pomeni, da se v letu 2007 v primeru zavodov lahko kot kriterij pri razmejevanju sredstev javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od sredstev, pridobljenih na podlagi prodaje blaga in storitev na trgu, upošteva obseg redne dejavnosti v povezavi z dogovorjenim programom, ki je podlaga za financiranje te dejavnosti iz sredstev javnih financ. V primeru zavoda, ki poleg dejavnosti javne službe v okviru dogovorjenega programa, na podlagi katerega prejema sredstva javnih financ, dodatno dosega prihodke iz doplačil oziroma opravlja dejavnost izven rednega in dogovorjenega obsega poslovanja, se ti prihodki obravnavajo kot prihodki od pridobitne dejavnosti. Tako se prihodki, ki jih **javni zavodi** dosežejo **pri opravljanju javne službe**, lahko štejejo kot prihodki iz nepridobitne dejavnosti in se pri ugotavljanju davčne osnove izvzamejo iz obdavčitve. V kolikor javni zavod poleg osnovne dejavnosti, ki sodi v okvir izvajanja javne službe in se financira **iz proračuna oziroma javnih sredstev**, pridobiva tudi prihodke od prodaj blaga ali storitev, ki jih opravlja izven dejavnosti javne službe oziroma izven rednega in dogovorjenega programa, pa mora od tega dela prihodkov obračunati in plačati davek od dohodkov pravnih oseb. Enako lahko velja tudi glede prihodkov, ki jih v okviru izvajanja javne službe dosega **zasebni zavodi na podlagi koncesije**, v kolikor so ustanovljeni v skladu s posebnim zakonom, če cilj njihovega delovanja ni pridobivanje dobička in če v skladu s tem tudi dejansko delujejo. V kolikor ti pogoji niso izpolnjeni, se tudi zasebni zavodi obravnavajo enako kot drugi izvajalci, ki javno službo tudi opravljajo na podlagi koncesije v okviru opravljanja pridobitne dejavnosti (pravne osebe, ustanovljene kot gospodarske družbe).