

RAZLAGA PRAVILNIKA O OPREDELITVI PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI

Pojasnilo DURS, št. 4200-31/2008, 25. 2. 2008

Na vprašanja v zvezi z objavljenim Pravilnikom o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07; v nadaljevanju: Pravilnik), zlasti prve in druge alineje 4. člena tega Pravilnika od 1. 1. 2008 dalje, v skladu s pojasnilom Ministrstva za finance v zvezi s tem in posameznimi pojasnili Davčne uprave Republike Slovenije, ki so objavljena na spletni strani DURS med pojasnili za davek od dohodkov pravnih oseb, odgovarjamo:

1. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006; v nadaljevanju: ZDDPO-2) ureja obdavčitev dohodkov vseh pravnih oseb. V 9. členu ZDDPO-2 je določena oprostitvev plačila davka od dohodkov pravnih oseb za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Vendar mora zavezanec za navedeno oprostitvev kumulativno izpolnjevati dva pogoja. Prvi pogoj je, da gre za zavezanca, ki je po posebnem zakonu ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Drugi pogoj, da dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja, pa pomeni, da ima v vsem davčnem obdobju akte, finančno in materialno poslovanje usklajeno z določbami zakona, ki se uporablja za njegovo ustanovitev.

2. ZDDPO-2 v četrtem odstavku 9. člena vsebuje tudi pooblastilo, da minister, pristojen za finance, podrobneje opredeli pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost za namene taistega 9. člena ZDDPO-2, pri tem pa upošteva, da se pridobitna dejavnost opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, da z opravljanjem pridobitne dejavnosti zavezanci iz 9. člena konkurirajo na trgu z drugimi osebami, ter vrsto pravne osebe zavezanca iz 9. člena.

3. Zavezanci, ki izpolnjujejo oba navedena pogoja in so zato upravičeni do oprostitve plačevanja davka, so, ne glede na zgoraj navedeno, zavezani za plačilo davka po ZDDPO-2 od pridobitne dejavnosti, če takšno dejavnost opravljajo in dosegajo dohodke. V skladu z drugim odstavkom 9. člena je dohodek teh zavezancev iz opravljanja pridobitne dejavnosti obdavčen, ne glede na to za kaj je porabljen.

4. Pravilnik, ki ga je izdal minister, pristojen za finance, za namene ugotavljanja davčne osnove pri zavezancu iz 9. člena, podrobneje določa, kaj se šteje kot pridobitna ali nepridobitna dejavnost oziroma za dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena 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 osebam;
- 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 večerjah, 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, torej ne gre za zaprt seznam dohodkov, ki se pojavljajo pri opredeljevanju pridobitne ali nepridobitne dejavnosti.

Pravilnik je začel veljati naslednji dan po objavi.

5. Pravilnik v 6. členu tudi določa, da se pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 še ne uporabljata prva in druga alineja 4. člena Pravilnika, ki določata, da se za pridobitne dohodke štejejo tudi dohodki iz opravljanja javne službe in druga namenska javna sredstva. Navedeni alineji se uporabljata od 1. 1. 2008 dalje.

Pojasnilo DURS, št. 4200-173/2007 z dne 20. 12. 2007, ki v 3. c točki razlaga davčno obravnavo dohodkov iz prve in druge alineje 4. člena Pravilnika za leto 2007, posebej tudi poudarja, da se sredstva, ki jih zavezanci iz 9. člena ZDDPO-2 prejmejo iz sredstev javnih financ v obliki subvencij, donacij ali drugih namenskih javnih sredstev, vključno s sredstvi za opravljanje javne službe, od 1. 1. 2008 tudi pri teh zavezancih (tako kot že doslej pri vseh ostalih zavezancih) štejejo za pridobitne prihodke.

6. Pomeni, da se prihodki, ki po vsebini pomenijo dohodke iz opravljanja javne službe oziroma namenska javna sredstva (subvencije, plačila za projekte, plačila za programe izvajanja javnih služb ipd. dohodki), tudi pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 za davčne namene obravnavajo kot pridobitni prihodki. Takšna rešitev je tudi v skladu z nameni in cilji ZDDPO-2, 9. člena ZDDPO-2 ter nameni in cilji Pravilnika. Zagotavlja enako obravnavo sredstev iz proračunov in navedenih sredstev in enako obravnavo zavezancev iz 9. člena ZDDPO-2 in ostalih zavezancev, ki tudi pridobivajo navedena sredstva. Ravno iz razloga, da se javna sredstva plačujejo namensko (za pokritje stroškov, projektov, programov) in ne zato, da se iz njih ustvarja dobiček, tudi ZDDPO-2, tako kot že ZDDPO-1, ne določa posebej drugačne obravnave za plačila iz javnih sredstev (ne vsebuje določbe, kot je bila na primer v zakonu o davku od dobička pravnih oseb, po kateri so se donacije, dotacije in subvencije iz proračunov izvemale iz obdavčitve).

7. Sredstva pridobljena iz naslova plačil prispevkov uporabnikov posameznih programov, katera zavezanec pridobiva na osnovi izdanih računov, pa se nasploh lahko opredelijo enako kot sredstva, ki so navedena v 4. členu Pravilnika, torej kot sredstva iz opravljanja pridobitne dejavnosti.

8. Posebej pa izpostavljamo in poudarjamo, da ZDDPO-2 v 27. členu določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 prihodki iz opravljanja

dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove. Za priznavanje odhodkov je pomemben 27. člen ZDDPO-2. Navedena določba glede priznavanja odhodkov pomeni, da si zavezanec obdavčljive prihodke lahko zmanjšuje ali za dejanske stroške ali za sorazmerne stroške glede na razmerje med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo oziroma takšne prihodke. To pomeni, da se davek dejansko plača od razlike oziroma od dobička, če ta nastane.

9. Sklepno je treba omeniti, da se je pri realizaciji pooblastila iz 9. člena ZDDPO-2, pri pripravi Pravilnika upoštevalo tudi:

- da gre pri 9. členu ZDDPO-2 za širok spekter zavezancev (kot npr. društva, ustanove, javni zavodi, zasebni zavodi, verske skupnosti, politične stranke, reprezentativni sindikati, skladi);
- da gre za veliko število zavezancev;
- da je določena zakonodaja, ki ureja ustanavljanje in delovanje teh zavezancev že dolgo v veljavi (npr. zakon, ki ureja zavode) in da je v določenih pogledih ta zakonodaja dokaj »liberalna« glede ustanavljanja, delovanja, opravljanja dejavnosti, financiranja;
- da je nadzor otežen, zlasti zaradi številčnosti in razvejanosti teh oseb oziroma organizacij (npr. nadzor, da se dobički oziroma presežki ne delijo članom oziroma da člani, zlasti vodstvo, iz delovanja nimajo posebnih koristi);
- da morajo biti pravila splošna, uporabljiva za vse davčne zavezance, ki jih zadeva 9. člen ZDDPO-2.

10. Upoštevati je treba, da gre v tem primeru za opredeljevanje pridobitne dejavnosti oziroma dohodkov, ki izvirajo iz opravljanja pridobitne dejavnosti, za davčne namene, to je za namene davčnega zakona, ki v določenem obsegu zasleduje namene, ki so drugačni od namenov, ki jih zasledujejo zakoni z drugega področja, na primer zakon, ki ureja društva, ter zakon, ki ureja zavode. Z uveljavitvijo podzakonskega akta se zasleduje cilj zakona, da se doseže obdavčitev zavezancev po njihovi gospodarski moči ter se vzpostavi davčni sistem, ki je nevtralen z vidika konkurenčnosti, pri tem pa se upoštevajo specifičnosti glede različnih dejavnosti, ki jih zavezanci opravljajo. Sklepno menimo, da navedena davčna obravnava pripomore tudi k transparentnosti in enostavnosti obračunavanja in plačevanja davka.