

## OPREDELITEV NEPRIDOBITNE IN PRIDOBITNE DEJAVNOSTI

### Pojasnilo DURS, št. 4200-58/2008, 19. 11. 2008

V zvezi z vprašanji glede ugotavljanja davčne osnove in davčne obravnave določenih dohodkov pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 sporočamo:

I.

Na vprašanje, **kako pri določenih zavezancih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa, opredeliti obresti od vezanih depozitov pri zakladnici RS in občin**, smo prejeli pisno stališče Ministrstva za finance, ki v zvezi s predmetno zadevo navaja naslednje:

Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07; v nadaljevanju: Pravilnik), ki je izdan na podlagi četrtega odstavka 9. člena in 76. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08 in 76/08) podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma za dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezanca iz 9. člena, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti. To pomeni, da opredelitev določenega dohodka, kot dohodka iz opravljanja pridobitne dejavnosti ali dohodka iz opravljanja nepridobitne dejavnosti vpliva na davčno osnovo zavezancev iz 9. člena ZDDPO-2 in na njihovo davčno obveznost.

Pravilnik v tretji alineji 4. člena določa, da se za pridobitne dohodke štejejo 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 eurov letno. Poudarjamo pa, da 4. člen ne predstavlja zaprtega seznama dohodkov, ki se štejejo za pridobitne dohodke, ampak določa le nekatere takšne dohodke, kar izhaja iz besede »zlasti« na koncu uvodne navedbe 4. člena, vključuje pa tudi izjeme od njih.

Glede na konkretno vprašanje menimo, da se v skladu z ZDDPO-2 in veljavnim Pravilnikom oziroma v skladu z nameni in cilji navedenih predpisov, zlasti 9. člena ZDDPO-2 in 4. člena Pravilnika, obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin, ne štejejo za pridobitne dohodke po 4. členu Pravilnika. Menimo, upošteva določbe 8. člena Zakona o plačilnem prometu (Uradni list RS, št. 110/06 – UPB3), da se podračuni, vključeni v sistem EZR, enačijo s transakcijskimi računi in imajo obresti na podračunih, vključenih v sistem EZR, enako naravo kot bančne obresti na transakcijskih računih pri bankah. Iz navedenega izhaja, da se obresti na podračunih, vključenih v sistem EZR, ne štejejo za pridobitne dohodke oziroma se štejejo za izjemo od dohodkov, določenih v 4. členu Pravilnika.

V zvezi z opredelitvijo obresti za vloge, ki jih zavezanci iz 9. člena nalagajo v okviru sistema EZR, upošteva namen in cilj Pravilnika, v skladu s katerima se kot pridobitni dohodki štejejo tudi namenska javna sredstva, menimo, da se navedene obresti štejejo za pridobitne dohodke.

II.

Zavezanec je izpostavi tudi vprašanje, **kako se pri ugotavljanju davčne osnove pri javnih zavodih, ki imajo osnovna sredstva v upravljanju, davčno obravnavajo dohodki, doseženi z odsvojitvijo teh osnovnih sredstev**.

Vprašanje se zastavlja, ker se obračunana amortizacija pri teh zavezancih lahko pokriva v breme obveznosti do virov sredstev in ne v breme prihodkov. Glede na to se prihodki ob prodaji teh osnovnih sredstev izkažejo kot povečanje obveznosti do virov sredstev in

ne kot prihodki v obračunskem obdobju. V zvezi s tem navaja, da javni zavodi, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija ali lokalna skupnost, kot določeni uporabniki enotnega kontnega načrta vodijo poslovne knjige in izdelujejo letna poročila v skladu z zakonom o računovodstvu in na njegovi podlagi izdanimi pravilniki. Če se je amortizacija pokrivala v breme prihodkov, torej kot strošek amortizacije (skupina kontov 46), se prihodki od odsvojitve izkažejo kot prihodki (skupina kontov 76). Če pa se je amortizacija pokrivala v breme obveznosti do vira sredstev, se prihodki od odsvojitve osnovnega sredstva izkažejo kot povečanje obveznosti do virov sredstev in ne kot prihodki. Pomeni, da tako sredstvo v času obravnavanja ni vplivalo niti na odhodke niti na prihodke v izkazu poslovnega izida.

Na podlagi navedenega meni, da se dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev, za katere se je obračunavala amortizacija kot strošek (odhodek) obračunskega obdobja, obravnavajo v skladu s 7. točko 4. člena Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti kot pridobitni dohodki, ki so vključeni v izračun davčne osnove (ker je bila tudi amortizacija v tem in preteklih obdobjih vključena v izračun davčne osnove). Prihodki iz odsvojitve osnovnih sredstev, ki se računovodsko obravnavajo kot povečanje obveznosti do virov sredstev, pa se ne vključujejo v davčno osnovo, saj tudi odhodek – strošek amortizacije, ni bil vključen v ugotavljanje davčne osnove v tekočem in preteklih obračunskih obdobjih.

Sporočamo, da se z njegovim mnenjem strinjamo.

V skladu z 12. členom ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove (dobička) izvirno upoštevajo prihodki in odhodki, kot so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi predpisi in računovodskimi standardi.

Prihodki in odhodki pravnih oseb, za katere ureja vodenje poslovnih knjig ter izdelavo letnih poročil zakon o računovodstvu, se razčlenjujejo v skladu z določbami tega zakona in predpisi, izdanimi na njegovi podlagi, ter računovodskimi standardi. Prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida se izvirno upoštevajo tudi v davčnem obračunu. Tako izkazani prihodki in odhodki se nato pri ugotavljanju davčne osnove za davčne namene ustrezno korigirajo, ob upoštevanju posebnosti, ki jih določa ZDDPO-2.

Po določbi 27. člena ZDDPO-2, ki velja samo za zavezanca iz 9. člena tega zakona, se prihodki in odhodki, kot so izvirno ugotovljeni v izkazu poslovnega izida v skladu z računovodskimi predpisi oziroma računovodskimi standardi, pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo tako, da se iz davčne osnove takega zavezanca izvzamejo prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti. Vse druge posebnosti glede priznavanja prihodkov in odhodkov za davčne namene, ki jih ZDDPO-2 ureja drugače, se smiselno upoštevajo tudi pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2.

Podrobnejša opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti oziroma dohodkov iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti je določena s Pravilnikom o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. Po 7. točki 4. člena Pravilnika se dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev, štejejo za pridobitne dohodke.

Iz navedenega izhaja, da opredelitev določenega dohodka kot dohodka iz opravljanja pridobitne dejavnosti ali dohodka iz opravljanja nepridobitne dejavnosti vpliva na davčno osnovo zavezancev iz 9. člena ZDDPO-2 in na njihovo davčno obveznost, ob predpostavki, da je iz tega naslova v skladu z računovodskimi predpisi in standardi izkazan prihodek v izkazu poslovnega izida zavezanca.

V skladu z devetim odstavkom 16. člena Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07), ki določa priznavanje prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, ki pridobivajo prihodke na trgu, se namenska

sredstva iz javnofinančnih virov za pridobitev neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ne izkazujejo kot prihodki, temveč povečujejo obveznost do vira sredstev. Obveznost do vira sredstev povečujejo tudi kupnine za prodana opredmetena osnovna sredstva, če je s predpisom določeno, da se sredstva kupnine smejo porabiti za določen namen.

Na podlagi navedenega se strinjamo z mnenjem, da se dohodki iz naslova kupnin za prodana opredmetena osnovna sredstva, ki se računovodsko obravnavajo kot povečanje obveznosti do virov sredstev, ne vključujejo v davčno osnovo. Dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev, od katerih se v skladu z računovodskimi predpisi obračunava amortizacija, pa se obravnavajo v skladu s 7. točko 4. člena Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti kot pridobitni dohodki, ki so vključeni v izračun davčne osnove po ZDDPO-2.