

VPRAŠANJA V ZVEZI Z IZVAJANJEM PRAVILNIKA O OPREDELITVI PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI

Pojasnilo DURS, št. 4200-26/2010-2, 26. 3. 2010

V zvezi s posredovanimi vprašanji glede izvajanja Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07 in 68/09; v nadaljevanju: Pravilnik), ki jih je zbrala in uredila Strokovna komisija za prepoznavanje sistemskih vprašanj, ki deluje v okviru Zbornice računovodskih servisov pri Gospodarski zbornici Slovenije, odgovarjamo in pojasnujemo naslednje.

1. Članarine

V zvezi z določbo druge alineje prvega odstavka 3. člena Pravilnika – da se članarine štejejo za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti, 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 – ste zaprosili za pojasnilo, kaj pomeni, da članarina zagotavlja ugodnosti za člane, in po kakšnih kriterijih bi jo bilo možno deliti v različnih situacijah.

Obveščamo vas, da je dodatno pojasnilo glede davčne obravnave prihodkov od članarin in drugih vrst plačil članov, ki je usklajeno s stališčem Ministrstva za finance, objavljeno [na spletni strani DURS](#).

Pomeni, da se ne glede na različno poimenovanje plačil, ki jih društvo prejema od svojih članov (npr. članarina, članski prispevek, prostovoljni prispevek, plačilo člana za delovanje društva itd.), po vsebini šteje za »pravo« članarino tisto plačilo članov, ki ga določi pristojni organ društva v skladu s statutom društva in ki je pogoj za pridobitev članstva. **Prava članarina je namenjena za delovanje društva kot celote in lahko vključuje tudi pokrivanje določenih skupnih ugodnosti (ki so v okviru članarine vnaprej določene za vse člane). Drugi prispevki oziroma plačila posameznih članov za koriščenje dodatnih ugodnosti (na podlagi individualne izbire posameznih članov), ki se plačujejo poleg enotno določene članarine, pa se štejejo za pridobitne dohodke.**

Navedeno ponazarjamo na primeru, ki se najpogosteje navaja. Npr. član združenja ima možnost, da se udeleži posveta, ki ga organizira združenje, pri tem pa plača nižji prispevek kot zunanji udeleženci. Glede na predhodno navedeno stališče se kot članarina lahko obravnava celotni znesek letnega prispevka, kot ga določi upravni odbor združenja v skladu s statutom, in ki vključuje financiranje nalog, ki jih združenje zagotavlja s članarino. Tako se npr. ob letni članarini 100 €, ki vključuje tudi udeležbo člana na posvetu združenja s 50 odstotnim popustom, kot nepridobitni prihodek obravnava članarina v določeni višini 100 €, prispevek za posvet pa se obravnava kot pridobitni prihodek v višini zaračunanega zneska prispevka članu (znesek s popustom v višini 30 €) oziroma v višini zaračunanega prispevka nečlanu (polni prispevek v višini 60 €).

Pri opredeljevanju, ali je posamezno plačilo članarina ali ne, pa je treba presojati vsa dejstva in okoliščine konkretnega primera.

2. Davčna obravnava prihodkov in odhodkov pri dobrodelnih in humanitarnih organizacijah

Posebej izpostavljate vprašanje glede davčne obravnave pridobitnih prihodkov v povezavi

s priznavanjem odhodkov iz naslova danih donacij oziroma sredstev, ki jih dobrodelne in humanitarne organizacije dajejo oziroma posredujejo naprej pomoči potrebnim, kar je njihov osnovni namen ustanovitve in delovanja. Vir teh sredstev so tako nepridobitni prihodki kot prihodki, ki se po Pravilniku štejejo za pridobitne prihodke. Ob tem se zastavlja vprašanje, ali bi lahko prihodke, ki so v 4. členu Pravilnika sicer navedeni kot pridobitni prihodki, vseeno opredelili kot nepridobitne prihodke glede na 5. člen Pravilnika, ob upoštevanju dejstev in okoliščin posamezne pravne osebe iz 9. člena, tj. dobrodelnih in humanitarnih društev, zavodov in ustanov, glede na to, da so ti prihodki neposreden pogoj za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Podredno izpostavljate dilemo glede priznavanja danih donacij pri ugotavljanju davčne osnove takega zavezanca. Menite, da ti odhodki predstavljajo davčno priznane odhodke v celoti, ker gre pri tem za uresničevanje osnovnega namena ustanovitve in opravljanja dejavnosti, in jih zato ni primerno obravnavati v okviru davčno nepriznanih stroškov donacij po 9. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2.

Sporočamo vam, da se z vašimi navedbami strinjamo, vendar veljavne pravne podlage izjem, kot jih predlagate, ne dopuščajo.

Pravilnik podrobneje opredeljuje, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost in določa najpogostejše primere dohodkov, ki se pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2, torej tudi pri društvih, ne glede na področje njihovega delovanja, štejejo za pridobitne oziroma nepridobitne prihodke. Pomeni, da se posamezne vrste dohodkov, ki so opredeljeni v 3. oziroma 4. členu Pravilnika kot nepridobitni oziroma pridobitni prihodki, ne presoja po ponovno od primera do primera.

ZDDPO-2 vsebuje posebno določbo glede ugotavljanja davčne osnove pri zavezancu iz 9. člena v 27. členu. Pri določanju davčne osnove tega zavezanca se prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove. Ta določba glede priznavanja odhodkov pomeni, da si zavezanec obdavčljive prihodke zmanjšuje ali za dejanske stroške ali za sorazmerne stroške glede na razmerje med pridobitno in nepridobitno dejavnostjo oziroma takšne prihodke. Glede ugotavljanja davčne osnove iz pridobitne dejavnosti, ki jo ugotovi zavezanec po izvzemu prihodkov in odhodkov iz nepridobitne dejavnosti, pa se upoštevajo druge določbe kot pri vseh zavezancih.

Dane donacije se po 9. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2 štejejo za davčno nepriznan strošek oziroma odhodek, vendar pa lahko zavezanci davčno osnovo znižajo z uveljavljanjem davčne olajšave za donacije v skladu z določbami 59. člena ZDDPO-2. Drugih posebnosti ZDDPO-2 ne določa.

3. Obresti na depozite, ki presegajo 1000 eurov

V zvezi z obrestmi na depozite, ki presegajo 1000 eurov, sprašujete, ali bi jih v primerih, kadar izhajajo iz denarnih sredstev, pridobljenih v okviru opravljanja nepridobitne dejavnosti (npr. če se donacije in drugi nepridobitni prihodki zbirajo dalj časa za namene večjih projektov), lahko šteli za nepridobitne prihodke v skladu s 5. členom Pravilnika.

Kot je določeno v drugi alineji 4. člena Pravilnika, se dohodki od obresti od vezanih vlog pri bankah in hranilnicah, ki presegajo 1000 eurov letno, štejejo za pridobitne dohodke.

Za nepridobitne dohodke se štejejo obresti od vezanih vlog pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v Sloveniji ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic Evropske unije, samo do vključno višine 1000 eurov letno, v celoti pa so nepridobitne bančne obresti od denarnih sredstev na transakcijskih računih ter obresti v

sistemu enotnega zakladniškega računa države oziroma občin (tj. obresti za sredstva na podračunih navedenega sistem in tudi obresti za vloge, naložene v okviru tega sistema).

4. Povezane osebe – rezidenti

V zvezi z določbo 3. točke šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2 sprašujete, ali so s to določbo zajeti vsi potencialno oproščeni zavezanci ali le tisti, ki dejansko izkazujejo v davčnem obračunu prihodke od opravljanja nepridobitne – oproščene dejavnosti (ali morajo davčno osnovo prilagajati oziroma dokazovati primerljive tržne cene tudi povezane osebe – rezidenti, od katerih je ena davčni zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2, ki pa ne izkazuje nobenih nepridobitnih prihodkov).

Davčni zavezanci – rezidenti se štejejo za povezane osebe, če izpolnjujejo pogoje iz 17. člena ZDDPO-2. **Glede dokazovanja oziroma zagotavljanja dokumentacije** v zvezi s transfernimi cenami je v 18. členu ZDDPO-2 določeno, da zavezanec, povezana oseba po 17. členu tega člena, predloži podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora, v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. To pomeni, da ni potrebno vnaprej pripravljati dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami, ampak jo bo potrebno predložiti v teku davčnega nadzora, če bo davčni organ to zahteval.

Glede prilagajanja davčne osnove med povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 velja, da se davčna osnova iz transakcij med zavezanci rezidenti, ki imajo položaj povezanih oseb, ne poveča oziroma zmanjša, razen v primeru medsebojnih transakcij med povezanima osebama, če eden od rezidentov:

- izkazuje v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, nepokrito izgubo iz preteklih davčnih obdobj, ali
- plačuje davek po stopnji 0 % oziroma po nižji stopnji od splošne stopnje iz 60. člena ZDDPO-2, ali
- je oproščen plačevanja davka po ZDDPO-2.

Glede na to, da ne navajate nobenih okoliščin primera, lahko podamo načelno mnenje, da **v primeru transakcij med dvema povezanima osebama – rezidentoma, od katerih je ena zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2, ki pa v davčnem obračunu ne uveljavlja oprostitve davka, davčne osnove ni potrebno prilagajati**, ob predpostavki, da v konkretnem primeru tudi ne obstaja nobena od okoliščin, navedenih v prvih dveh alinejah šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2.