

PRIDOBITNA IN NEPRIDOBITNA DEJAVNOST – DONACIJE V NARAVI, ČLANARINE

Pojasnilo DURS, št. 4200-197/2009-2, 22. 3. 2010

V zvezi z izvajanjem Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07 in 68/09; v nadaljevanju: Pravilnik), ki ga je izdal minister za finance za potrebe ugotavljanja davčne osnove pri zavezancih iz 9. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09 in 96/09; v nadaljevanju: ZDDPO-2), se v praksi izpostavlja potreba po dodatni opredelitvi pojmov donacije v naravi in »prave« članarine, ki se po 3. členu Pravilnika lahko štejejo za dohodke iz nepridobitne dejavnosti. Zato po predhodni pridobitvi stališča Ministrstva za finance (dopis št. 423-266/2009/2 z dne 1. 3. 2010) objavljamo dodatno pojasnilo glede davčne obravnave prihodkov iz naslova donacij v naravi in prihodkov od članarin.

I. Donacije v naravi

V skladu s prvo alinejo prvega odstavka 3. člena Pravilnika se pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 prejete donacije štejejo za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu ZDDPO-2, pri čemer je **donacija brezpogojno plačilo oziroma prispevek v denarju ali v 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.

Kot donacija se tako po vsebini obravnavajo, ne glede na različno poimenovanje (npr. donacija, darilo, prostovoljni prispevek idr.), sredstva v denarju ali v naravi, ki jih organizacije, ki so po posebnih predpisih organizirane za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, prejmejo od drugih pravnih oseb ali fizičnih oseb za opravljanje dejavnosti, za katero so ustanovljene v skladu s posebnim predpisom, brezpogojno, brez obveznosti vračila ali nasprotne storitve oziroma brez drugačne medsebojne poravnave obveznosti med donatorjem in prejemnikom donacije.

Ob zadnji spremembi Pravilnika je bil na novo določen drugi odstavek 3. člena, ki določa, da se za donacijo iz prve alineje prvega odstavka tega člena **šteje tudi izkupiček oziroma denarna protivrednost sredstev, zbranih v akciji zbiranja odpadkov in materiala, primernega za recikliranje**, ki jo zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2 organizira z namenom zbiranja finančnih sredstev za namene opravljanja dejavnosti, za katero je zavezanec ustanovljen, če gre za zbiranje odpadkov in materiala, ki v trenutku transakcije nima vrednosti ali je ta zanemarljiva, ker gre za odpadke in material, ki je namenjen recikliranju, in ne gre za izogibanje davkom.

V zvezi s to določbo je bilo izpostavljeno vprašanje o priznavanju drugih donacij v naravi, ki jih zbirajo društva v akcijah zbiranja donacij v naravi zaradi pridobitve finančnih sredstev za namene, za katera so društva ustanovljena (na primer akcije zbiranja slik in drugih predmetov umetniške ali starinske vrednosti, rabljenih oblačil, obutve in drugih rabljenih predmetov). Vprašanje je bilo, ali bi lahko po prvi alineji prvega odstavka 3. člena Pravilnika donacijo v naravi obravnavali kot nepridobitni prihodek v denarni protivrednosti oziroma v višini izkupička od prodaje donacije v naravi.

Ministrstvo za finance dodatno pojasnjuje, da določba drugega odstavka 3. člena Pravilnika natančno določa, v katerih primerih se uporablja izjema od **temeljnega pravila oziroma izhodišča Pravilnika, ki je, da se prodaja blaga in storitev s strani zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 šteje pri tem zavezancu za pridobitni dohodek**. Določba drugega odstavka 3. člena določa izjemo tako, da – enostavno povedano, transakciji določene prodaje določi posebno davčno obravnavo, kot jo imajo

donacije. To pomeni, da se dohodek izvzame iz osnove, nomotehnično pa je to – z namenom, da je bolj jasno, narejeno tako, da je določeno, kot da so to donacije.

Pravnih podlag za obravnavo dohodkov iz drugih prodaj na opisan način pa ZDDPO-2 in Pravilnik ne dajeta, zato Ministrstvo za finance v zvezi z vprašanji glede drugih donacij v naravi, ki jih društvo proda, da pridobi sredstva – dohodke, poudarja, da se razen opisane izjeme takšni/tako pridobljeni dohodki štejejo za pridobitne (po določi četrte alineje 4. člena Pravilnika, ki določa, da se za pridobitne dohodke štejejo dohodki od prodaje blaga in storitev).

Dodajamo, da so bili pri oblikovanju določbe drugega odstavka 3. člena Pravilnika upoštevani kriteriji iz četrtega odstavka 9. člena ZDDPO-2, ki jih mora minister upoštevati pri določanju pridobitnih in nepridobitnih dohodkov oziroma dejavnosti, poleg tega pa je v samo določbo vgrajeno določeno pravilo proti izogibanju davkom. Zato so bistvenega pomena tudi določeni dodatni pogoji, in sicer pogoj glede zanemarljivih vrednosti, pogoj glede namena recikliranja in dostavek, da ne gre za izogibanje davkom.

II. Članarine

V drugi alineji prvega odstavka 3. člena Pravilnika je določeno, da se pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2 članarine štejejo za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu tega zakona, **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.**

V povezavi s tem 4. člen Pravilnika določa, da se za pridobitne dohodke štejejo 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), 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 ipd..

V praksi se v zvezi z opredelitvijo pojma članarin zastavljajo vprašanja, ali to pomeni, da je tudi članarino, ki jo določi občni zbor društva kot letni prispevek članov za delovanje društva, potrebno deliti na nepridobitni in pridobitni del, če člani društva s plačilom članarine že po pravilih društva pridobijo pravico do uveljavljanja določenih ugodnosti (npr. do brezplačne pravne pomoči, do brezplačne udeležbe na posvetu v okviru društva, ki pa je za nečlane plačljiva, do popusta pri plačilu kotizacije za seminarje, itd.).

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

Ne glede na različno poimenovanje plačil v posameznih primerih (članarina, članski prispevek, plačilo članov, prispevek za financiranje oziroma delovanje društva ipd.) se kot **članarine obravnavajo tisti dohodki društva, ki po vsebini pomenijo obvezni prispevek vseh oziroma vsakega od članov za delovanje društva, kot ga določi pristojni organ društva pod pogoji, ki jih v skladu z zakonom določi društvo v svojem temeljnem aktu oziroma pravilih društva.** Od teh dohodkov je potrebno razlikovati zlasti prostovoljne prispevke in plačila z naravo donacij, ki jih društvo pridobiva od članov in drugih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila društvu za proizvode, storitve oziroma ugodnosti (nepridobitni dohodki po prvi alineji 3. člena Pravilnika), po drugi strani pa kakršnakoli dodatna plačila ali prispevke posameznih

članov z naravo plačil za proizvode, storitve oziroma za posebne ali dodatne ugodnosti, ki jih društvo nudi posameznim članom oziroma drugim osebam (dohodki iz opravljanja pridobitne dejavnosti). Opredelitev dohodkov iz pridobitne oziroma nepridobitne dejavnosti je odvisna od narave in dejanske vsebine posameznega dohodka v konkretnem primeru.

Pomeni, da se kot članarina po 3. členu Pravilnika lahko obravnava tisti prispevek članov, ki ga določi pristojni organ društva v skladu s statutom društva in ki je pogoj za pridobitev članstva. Znesek članarine je namenjen pokrivanju letnega programa društva, ki vključuje tudi pokrivanje ugodnosti, ki so vnaprej določene v okviru članarine za vse člane. Drugi prispevki oziroma plačila posameznih članov za koriščenje dodatnih ugodnosti (na podlagi individualne izbire člana), ki se plačujejo poleg enotno določene članarine, pa se štejejo za pridobitne dohodke po 4. členu Pravilnika.