

DAVČNA OBRAVNAVA DARIL

Pojasnilo DURS, št. 4210-195/2010, 15. 12. 2010

Pojasnilo o davčni obravnavi daril je namenjeno podrobnejši davčni obravnavi tistih daril, ki jih fizične osebe praviloma najpogosteje prejmejo v mesecu decembru. Vključuje vsebino do sedaj že izdanih pojasnil Davčne uprave RS v zvezi z davčno obravnavo daril in daje odgovore na tista davčna vprašanja, ki se v praksi najpogosteje pojavljajo pri izplačevalcih daril.

1. Davčna obravnavo daril pri prejemniku/obdarjencu

1.1 Obdavčitev fizične osebe po Zakonu o dohodnini

Obdavčitev daril fizičnim osebam po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 51/2010-UPB6) je odvisna od razmerja med darovalcem in obdarjencem ter od vrednosti darila.

1.1.1 Darila, ki ne štejejo za dohodke po ZDoh-2

Darilo, ki ga fizična oseba prejme od druge fizične osebe, ki ni njen delodajalec (ali z delodajalcem povezana oseba) ali delodajalec osebe, ki je povezana s prejemnikom, in ni prejeto v zvezi z opravljanjem dejavnosti, se ne šteje za obdavčljiv dohodek po Zakonu o dohodnini.

V splošnem so po ZDoh-2 obdavčeni vsi dohodki fizične osebe, ne glede na vrsto, razen tistih, ki so v zakonu posebej navedeni kot oproščeni dohodki oziroma se sploh ne štejejo za dohodek po tem zakonu.

Med dohodki, ki se ne štejejo za dohodke po ZDoh-2, so tudi darila, opredeljena v 3. točki 19. člena ZDoh-2. Ta določa, da se ne glede na 18. člen ZDoh-2, za dohodek fizične osebe po ZDoh-2 ne štejejo darila, prejeta od fizične osebe, ki ni delodajalec prejemnika (ali z delodajalcem povezana oseba) ali delodajalec osebe, ki je povezana s prejemnikom, razen daril, ki jih fizična oseba prejme v zvezi z opravljanjem dejavnosti iz 46. člena tega zakona.

To pomeni, da v primeru, ko fizična oseba prejme darilo od svojega delodajalca ali osebe, ki je z delodajalcem povezana oseba, kot tudi v primeru, ko je delodajalec oseba, ki je povezana s prejemnikom darila, se namreč tako darilo šteje za obdavčljiv dohodek po ZDoh-2 in se obdavči kot dohodek iz zaposlitve. Darilo, ki ga fizična oseba prejme v zvezi z opravljanjem dejavnosti iz 46. člena ZDoh-2, pa se obdavči kot dohodek iz dejavnosti.

*Darilo, ki ga fizična oseba **prejme** pri nakupu blaga in storitev **v obliki priložnostnega prejema dodatnega blaga ali storitev**, se ne šteje za obdavčljiv dohodek po Zakonu o dohodnini, če je taka ugodnost dostopna vsem strankam pod enakimi pogoji in ni v zvezi z zaposlitvijo ali dejavnostjo fizične osebe.*

Skladno s 7. točko 19. člena ZDoh-2 se za dohodek po tem zakonu ne štejejo ugodnosti, ki se dajejo strankam iz poslovnih razlogov in sicer v obliki popustov ali priložnostnega prejema dodatnega blaga ali storitev, če so dostopne vsem strankam pod enakimi pogoji in niso v zvezi z zaposlitvijo ali dejavnostjo fizične osebe.

1.1.2 Darila, ki štejejo za dohodke po ZDoh-2

Darilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu, se šteje za boniteto, ki se

skladno z ZDoh-2 **obdavči kot dohodek iz zaposlitve**. Boniteta se obračuna tako pri darilih v zvezi z delovnim razmerjem kot tudi pri darilih v zvezi z drugim pogodbenim razmerjem.

Po 36. členu ZDoh-2 dohodek iz zaposlitve vključuje vsako izplačilo in boniteto, ki sta povezana z zaposlitvijo. Za dohodek iz zaposlitve se šteje dohodek iz delovnega razmerja in dohodek iz drugega pogodbenega razmerja ali razmerja na drugi podlagi. Skladno s prvim odstavkom 35. člena ZDoh-2 se za dohodek iz zaposlitve šteje dohodek, prejet na podlagi pretekle ali sedanje zaposlitve.

Prvi odstavek 39. člena določa, da je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Skladno s 7. točko drugega odstavka 39. člena ZDoh-2 se med bonitete vključujejo tudi darila, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu.

Izjemo predstavljajo darila, ki jih delodajalec podari otroku delojemalca v mesecu decembru. Vrednost darila se ne všteva v davčno osnovo delojemalca, če ta ne presega 42 evrov. Navedeno velja za darilo otroku do starosti 15 let. V primeru, ko je novoletno darilo otroku izplačano v denarju, izplačevalec tega ni dolžan nakazati na transakcijski račun.

Prav tako se v davčno osnovo delojemalca ne vključujejo bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 evrov. Ta izjema velja le za bonitete iz delovnega razmerja.

*Darilo fizični osebi se **obdavči kot drug dohodek** po ZDoh-2, če gre za darilo, ki se ne šteje za dohodek iz zaposlitve, za dohodek iz dejavnosti, za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za dohodek iz premoženja ali za dohodek iz kapitala in ni dohodek, ki se ne šteje za dohodek po tem zakonu oziroma ni dohodek, oproščen plačila dohodnine po tem zakonu.*

Na podlagi 2. točke tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 se darilo obdavči kot drug dohodek po tem zakonu, če ne gre za darilo iz 3. točke 19. člena ZDoh-2 oziroma darilo ne velja za: dohodek iz zaposlitve, dohodek iz dejavnosti, dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodek iz premoženja, dohodek iz kapitala. Pri tem se v davčno osnovo ne všteva posamezno darilo, če njegova vrednost ne presega 42 evrov oziroma, če skupna vrednost vseh daril, prejetih v davčnem letu od istega darovalca, ne presega 84 evrov.

1.2 Uporaba mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja pri prejemu daril

Obdarjenec je rezident Slovenije – če rezident Slovenije prejme darilo v državi, s katero ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčenja dohodka in premoženja (v nadaljevanju: mednarodna pogodba), je treba upoštevati tudi ustrezne določbe mednarodne pogodbe glede dodelitve pravice do obdavčitve tega dohodka med državama pogodbenicama.

Obdarjenec je nerezident Slovenije – zaradi možnosti uveljavljanja ugodnosti na podlagi mednarodnih pogodb, je treba tudi v tem primeru upoštevati relevantne določbe mednarodne pogodbe med Slovenijo in državo rezidentstva prejemnika darila. Ugodnosti iz mednarodne pogodbe (znižanje ali oprostitev plačila davčnega odtegljaja) lahko nerezidenti uveljavljajo na obrazcih zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti iz mednarodnih pogodb.*

1.3 Obdavčitev po Zakonu na dediščine in darila

V splošnem je po določbi 2. člena Zakona o davku na dediščine in darila – ZDDD (Uradni list RS, št. 117/06) predmet obdavčitve premoženje, ki ga fizična oseba prejme od fizične ali pravne osebe kot darilo in se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja dohodnino. Predmet obdavčitve je tudi premoženje, ki ga pravna oseba prejme od pravne ali fizične osebe kot darilo in se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

Zavezanec za plačilo davka je fizična ali pravna oseba zasebnega prava, ki prejme premoženje na podlagi darovanja. Za *pravne osebe zasebnega prava* se po ZDDD štejejo društva, fundacije, skladi, ustanove, zasebni zavodi in gospodarska interesna združenja.

Kot premoženje se štejejo nepremičnine, premičnine, premoženjske in druge stvarne pravice. Med premičnine se štejejo tudi vrednostni papirji in denar. Kot darilo se šteje tudi volilo.

1.3.1 Obdarjenec je fizična oseba

*Predmet obdavčitve je premoženje, ki ga fizična oseba prejme od fizične ali pravne osebe kot darilo in **se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja dohodnino.***

V kolikor je obdarjenec fizična oseba in darilo zajema le premičnine, darilo ni predmet obdavčitve, če je skupna vrednost premičnin nižja od 5.000 evrov.

Če je obdarjenec v obdobju dvanajstih mesecev od istega darovalca prejel več daril, se za ugotavljanje davčne osnove vrednosti prejetih daril seštevajo. Rok dvanajstih mesecev začne teči z dnem sprejema prvega darila.

Obdarjenec, ki prejme v dar premoženje od katerega se plača davek, mora prejem darila napovedati v 15 dneh od nastanka davčne obveznosti (sprejema darila). Darilo velja za sprejeto ob podpisu darilne pogodbe oziroma ob dejanskem sprejemu darila.

Osnova za davek je prometna vrednost darila v času prejema. Davka je oproščeno darilo, ki ga prejme obdarjenec, ki je izenačen z dedičem prvega dednega reda. Z dedičem prvega dednega reda (zakonec in potomci) so izenačeni zet, snaha, pastorek in obdarjenec, ki je živel z darovalcem v registrirani istospolni partnerski skupnosti.

1.3.2 Obdarjenec je pravna oseba zasebnega prava

*Predmet obdavčitve je premoženje, ki ga pravna oseba prejme od pravne ali fizične osebe kot darilo **in se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.***

V kolikor je obdarjenec pravna oseba zasebnega prava in darilo zajema le premičnine, darilo ni predmet obdavčitve, če je skupna vrednost premičnin nižja od 5.000 evrov.

Če je obdarjenec v obdobju dvanajstih mesecev od istega darovalca prejel več daril, se za ugotavljanje davčne osnove vrednosti prejetih daril seštevajo. Rok dvanajstih mesecev začne teči z dnem sprejema prvega darila.

Obdarjenec, ki prejme v dar premoženje od katerega se plača davek, mora prejem darila napovedati v 15 dneh od nastanka davčne obveznosti (sprejema darila). Darilo velja za sprejeto ob podpisu darilne pogodbe oziroma ob dejanskem sprejemu darila.

Osnova za davek je prometna vrednost darila v času prejema. Davka so oproščene pravne osebe zasebnega prava, ustanovljene na podlagi zakona za opravljanje verske, človekoljubne, dobrodelne, zdravstvene, socialno-varstvene, izobraževalne, raziskovalne ali kulturne dejavnosti ali za opravljanje dejavnosti zaščite in reševanja, vendar **le, če gre za darilo, ki je namenjeno opravljanju take dejavnosti pravne osebe.**

Davčni zavezanec, ki prejme v dar premoženje, od katerega se plača davek, mora prejem darila napovedati v 15 dneh po prejemu pri davčnem uradu, kjer je vpisan v davčni register. Če je predmet darila nepremičnina, mora davčni zavezanec prejem darila napovedati pri davčnem uradu, kjer nepremičnina leži.

2. Davčna obravnava daril pri izplačevalcu/darovalcu

2.1 Fizične osebe

Fizična oseba, ki daje darilo pravni ali fizični osebi, nima davčnih obveznosti iz tega naslova razen v primeru, ko gre za podaritev kapitala (nepremičnine, vrednostnih papirjev in deležev v gospodarski družbi, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, investicijski kuponi). V tem primeru se pri fizični osebi – darovalcu ugotavljajo pogoji za odmero dohodnine od dobička iz kapitala oziroma pogoji za odlog ugotavljanja davčne obveznosti, če gre za darilo zakoncu ali otroku.

2.2 Pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost

Če pravna oseba ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost, daje darilo poslovnim partnerjem, se to darilo obravnava kot strošek reprezentance, ki se kot odhodek prizna v višini 50 %. Če pravna oseba ali fizična oseba darilo daje zaposlenim ali njihovim družinskim članom, je strošek tega darila lahko davčno priznan odhodek, če je obdavčen po ZDoh-2 kot boniteta, sicer pa stroški za darila štejejo med davčno nepriznane odhodke.

V skladu z 31. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09 in 43/10) se darila ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji štejejo kot strošek reprezentance. V primeru, da pravna oseba ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost (tudi za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, se v skladu z drugim odstavkom 48. člena ZDoh-2 pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2) daje darilo poslovnim partnerjem, se to darilo obravnava kot strošek reprezentance. Ta se v skladu s prvim odstavkom 31. člena ZDDPO-2 kot odhodek prizna v višini 50 %. Za strošek reprezentance štejejo *darila* (z logotipom ali brez) *ob poslovnih stikih* zavezanca s poslovnimi partnerji. Najpomembnejše pravilo je, da lahko stroški reprezentance nastanejo le ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji. Pod pojmom poslovni partner je razumeti pravne in fizične osebe, s katerimi davčni zavezanec poslovno sodeluje ali je poslovno sodeloval ali pa bo poslovno sodeloval.

Če stroški za darila ne nastanejo ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji, imajo taki stroški značaj privatnosti in v skladu z 29. členom ZDDPO-2 niso davčno priznani odhodki. 29. člen ZDDPO-2, ki na splošno ureja odhodke, v prvem odstavku določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V drugem odstavku pa ta člen določa, da so tisti odhodki nepotrebni za pridobitev prihodkov, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
2. imajo značaj privatnosti;

3. niso skladni z običajno poslovno prakso.

29. člen ZDDPO-2 tudi določa, da odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami. Iz določb ZDDPO-2 izhaja, da je bil namen zakonodajalca, da strošek podjetja, ki nastane v zvezi z zasebno rabo oziroma strošek, ki se nanaša na privatno življenje, med katere spadajo tudi dana darila za neposlovne namene, ni davčno priznan odhodek.

Pri tem lahko pravna oseba ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost, daje darilo svojemu delavcu ali njegovim družinskim članom, neki tretji fizični osebi ali pa drugi pravni osebi ali fizični osebi, ki opravlja dejavnost. Če pravna oseba ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost, daje darilo delavcu ali njegovim družinskim članom, se tako darilo obravnava kot boniteta (obravnavano v delu tega pojasnila, v točki 1.1.2). Po določbah ZDDPO-2 je davčna obravnava bonitet, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu, odvisna od davčne obravnave oziroma obdavčitve bonitet po ZDoh-2, kar pomeni enkratno obdavčitev teh dohodkov, to je obdavčitev pri dajalcu pravni osebi ali fizični osebi, ki opravlja dejavnost ali pri prejemniku fizični osebi. Če so torej tako dana darila obdavčena kot boniteta po ZDoh-2, potem se lahko upoštevajo kot davčno priznan odhodek. Če pa so darila dana neki tretji fizični osebi ali pa drugi pravni osebi ali fizični osebi, ki opravlja dejavnost, ki ne štejejo kot poslovni partnerji, potem so stroški teh daril davčno nepriznan odhodek.

Izjema so stroški za darila delodajalca v vrednosti do 42 evrov, podarjenih otrokom delojemalcev do starosti 15 let v mesecu decembru (ki se skladno z določbo četrtega odstavka 39. člena ZDoh-2 ne všteta v davčno osnovo delojemalca), v celoti davčno priznan odhodek, ker gre le za enkrat letno obdaritev otrok delojemalcev.

Ne gre pa v povezavi s pojasnilom iz prejšnjega odstavka sklepati, da so tudi bonitete (med katere se vključujejo tudi darila delodajalca na podlagi zaposlitve), ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 13 evrov (peti odstavek 39. člena ZDoh-2), ki po ZDoh-2 ne povečujejo davčne osnove, davčno priznan odhodek. V tem primeru ne gre za enkrat letno dejanje. Stroški ugodnosti manjših vrednosti, ki se po določbah ZDoh-2 ne štejejo za boniteto, ne predstavljajo davčno priznanih odhodkov, razen če zavezanec dokaže, da so ti stroški delno ali v celoti poslovno potrebni odhodki. Glede na navedeno stališče se tudi bonitete iz petega odstavka 39. člena ZDoh-2, ki sicer po določbah ZDoh-2 ne povečujejo davčne osnove, ne štejejo kot davčno priznan odhodek, razen če se posebej dokaže poslovna potrebnost teh odhodkov.

3. Obdavčitev daril z davkom na dodano vrednost

Na podlagi 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 10/10 – UPB2 in 85/10) je **davčni zavezanec** vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti.

Po prvem odstavku 7. člena ZDDV-1 se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih, brezplačna odtujitev tega blaga ali kakršnakoli uporaba blaga za druge namene, kot za namene opravljanja njegove dejavnosti, če je za to blago ali sestavine tega blaga izkoristil pravico do celotnega ali delnega odbitka DDV.

Ne glede na prvi odstavek 7. člena ZDDV-1 se za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, ne šteje:

a) brezplačno dajanje poslovnih vzorcev v razumnih količinah kupcem ali bodočim kupcem, če jih ti ne prodajajo oziroma so v takšni obliki, da ni mogoče, da se prodajajo;
b) dajanje daril manjših vrednosti v okviru opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, če se dajejo le občasno in če se ne dajejo istim osebam. Za darila manjših vrednosti se štejejo darila, pri katerih vrednost posameznega darila ne preseže 20 evrov.

ZDDV-1 določa, da se od daril manjših vrednosti ne plačuje DDV, če so izpolnjeni vsi navedeni pogoji, in sicer:

- ni protidobave blaga ali storitev s strani prejemnika darila,
- vrednost darila ne preseže 20 evrov,
- darilo se daje v okviru opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca,
- darilo se daje občasno in ne istim osebam.

Torej, če so kumulativno izpolnjeni vsi navedeni pogoji, davčni zavezanec ne obračuna DDV, čeprav je ob nabavi darila uveljavil odbitek DDV. Priporočljivo je, da davčni zavezanec, zaradi zagotavljanja pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja DDV, vodi evidenco o danih darilih.

* [Obrazci zahtevkov za uveljavljanje ugodnosti na podlagi določb mednarodnih pogodb](#)