



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

OPROSTITEV DAVKA ZA OPRAVLJANJE NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI

Podrobnejši opis

1. izdaja, februar 2018

KAZALO

1.0 SPLOŠNO	3
2.0 ZAVEZANCI IN POGOJI ZA OPROSTITEV PO 9. ČLENU ZDDPO-2	3
3.0 OPREDELITEV PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI	4
4.0 DAVČNI OBRAČUN ZAVEZANCA IZ 9. ČLENA ZDDPO-2 IN POSEBNOSTI GLEDE DAVČNE OSNOVE	6

1.0 SPLOŠNO

[Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2](#) v 9. členu ureja pravico do oprostitve plačila davka za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Plačevanja davka so oproščeni zavezanci, ki so po posebnem zakonu ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, ob pogoju, da tudi dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Navedena oprostitve velja le za opravljanje nepridobitne dejavnosti, v vsakem primeru pa so tudi ti zavezanci dolžni plačevati davek iz opravljanja pridobitne dejavnosti, kar je izrecno določeno v drugem odstavku 9. člena ZDDPO-2.

Nepridobitno oziroma pridobitno dejavnost za namene uveljavljanja oprostitve plačila davka po 9. členu ZDDPO-2 podrobneje opredeljuje [Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti](#).

2.0 ZAVEZANCI IN POGOJI ZA OPROSTITEV PO 9. ČLENU ZDDPO-2

Oprostitev plačila davka po 9. členu ZDDPO-2 lahko uveljavlja zavezanec kot zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat (v nadaljevanju zavezanec ustanovljen za nepridobitni namen), če:

1. je v skladu s posebnim zakonom ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, in
2. dejansko posluje skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

Med zavezance, ki se lahko obravnavajo po 9. členu ZDDPO-2 se tako uvrščajo:

- zavodi – javni in zasebni, ustanovljeni v skladu z zakonom o zavodih (za opravljanje dejavnosti na področjih vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička);
- društva – v javnem in zasebnem interesu, ustanovljena v skladu z zakonom o društvih (kot prostovoljna, samostojna, nepridobitna združenja fizičnih oseb, ki se združujejo zaradi skupno določenih interesov, opredeljenih v temeljnem aktu);
- ustanove, ustanovljene v skladu z zakonom o ustanovah (za opravljanje dejavnosti, ki so namenjene uresničitvi splošnokoristnih ali dobrodelnih namenov),
- verske skupnosti,
- politične stranke,
- zbornice,
- reprezentativni sindikati,
- javni skladi, ustanovljeni v skladu z zakonom o javnih skladih,
- druge organizacije, ustanovljene za nepridobitne namene neposredno v skladu s posebnim zakonom.

Oprostitev davka po 9. členu ZDDPO-2 velja le za nepridobitno dejavnost zavezanca, ki izpolnjuje pogoje za uveljavljanje oprostitve po tem členu, kar pomeni, da ne glede na navedeno oprostitve tudi tak zavezanec obračunava davek od dohodkov pravnih oseb in na podlagi davčnega obračuna plača davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti.

Pomeni, da se lahko oprostitve po 9. členu ZDDPO-2 uveljavlja le zavezanec, ki je primarno ustanovljen po posebnem zakonu za določeno dejavnost oziroma namen nepridobitnega značaja, nikakor pa ne zavezanec, ki je ustanovljen za opravljanje pridobitne dejavnosti, četudi obenem ali v določenem obsegu opravlja tudi določeno dejavnost po posebnem predpisu (na primer oprostitve ne morejo uveljavljati družbe, ki so organizirane v eni od oblik po zakonu o

gospodarskih družbah, četudi v okviru redne dejavnosti na podlagi koncesije opravljajo tudi dejavnost, ki je predmet ureditve po posebnem zakonu).

Po izrecni določbi tretjega odstavka 9. člena ZDDPO-2 je javni zavod, ustanovljen za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve, oproščen plačila davka za dejavnost zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov.

3.0 OPREDELITEV PRIDOBITNE IN NEPRIDOBITNE DEJAVNOSTI

Opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti za namene uveljavljanja oprostitve po 9. členu ZDDPO-2 oziroma ugotavljanja obdavčljive davčne osnove zavezanca, ki je oproščen plačila davka v delu nepridobitne dejavnosti, določa Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti.

Navedeni pravilnik podrobneje določa, kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost in opredeljuje dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri zavezancu iz 9. člena ZDDPO-2, pri čemer kot temeljno upošteva, da za pridobitno dejavnost šteje vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, oziroma dejavnost, z opravljanjem katere zavezanec konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2.

Zavezanec tako opravlja pridobitno dejavnost, če je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev:

- dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička;
- zavezanec z njenim opravljanjem konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2.
- dejavnost kot pridobitno taksativno določa pravilnik.

Pravilnik v 3. členu določa najbolj tipične vrste dohodkov, ki se pri teh zavezancih štejejo za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti, v 4. členu pa najpogostejše primere pridobitnih dohodkov.

Pravilnik kot nepridobitne dohodke, ki se izvemajo iz davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb, taksativno določa:

- a) donacije, pri čemer je donacija brezpogojno plačilo oziroma prispevek v denarju ali naravi oziroma so donacije zneski ali stvari, ki jih dobiva zavezanec ustanovljen za nepridobitni namen od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za proizvode ali storitve, katerih kupci so te osebe.

Pojem donacija za davčne namene pomeni prispevek v denarju ali naravi, ki ga donator nameni prejemniku donacije brezpogojno, to je brez obveznosti vračila ali nasprotne storitve oziroma brez drugačne medsebojne poravnave obveznosti med donatorjem in prejemnikom donacije. Donacije so torej neke vrste darila oziroma prostovoljni prispevki, ko dajalec od prejemnika ne pričakuje in tudi ne dobi nobenega povračila ali storitve.

Za donacijo po tej točki se šteje tudi izkupiček oziroma denarna protivrednost sredstev, zbranih v akciji zbiranja odpadkov in materiala, primerne za recikliranje, ki jo organizira zavezanec ustanovljen za nepridobitni namen 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.

- b) 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.

Kot članarina se, ne glede na različno poimenovanje plačil v posameznih primerih (npr. članarina, članski prispevek, prispevek ali plačilo članov, prispevek za financiranje oziroma delovanje društva), obravnava dohodek društva, ki po vsebini predstavlja obvezni prispevek vseh oziroma vsakega od članov za delovanje društva in je pogoj za pridobitev članstva. Članarino določi pristojni organ društva, pod pogoji, ki jih v skladu z zakonom določi v temeljnem aktu oziroma pravilih društva. Kot članarina se po vsebini ne obravnavajo kakršnakoli dodatna plačila oziroma doplačila, ki imajo naravo plačil za proizvode ali storitve oziroma posebne ali dodatne ugodnosti, ki jih društvo nudi posameznim članom ali drugim osebam.

- c) volila in dediščine;
- d) prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije;
- e) obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin in obresti za vloge, naložene v okviru sistema enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin;
- f) sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov;
Za nepridobitne prihodke se štejejo samo sredstva, prejeta neposredno iz javnofinančnih virov. Druga sredstva za izvajanje javne službe, kot so na primer doplačila uporabnikov, se štejejo za pridobitne dohodke.
- g) namenska javna sredstva.

Pravilnik kot pridobitno dejavnost oziroma pridobitne dohodke taksativno določa:

- a) sredstva za izvajanje javne službe, ki niso sredstva iz prvega odstavka šeste alineje 3. člena tega pravilnika (kot so doplačila uporabnikov, na primer šolnine, vstopnine, oskrbnine v domovih za ostarele in vrtcih);
- b) 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;
- c) dividende in drugi dohodki iz naložb;
- d) 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;
- e) najemnine in druga plačila iz oddajanja prostorov zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam;
- f) dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev;
- g) plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjih, zabavah, plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec;
- h) plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec;
- i) dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

V skladu z določbo 4.a člena Pravilnika se pri javnem skladu, če nalaga premoženje oziroma sredstva ter podeljuje kredite v skladu z Zakonom o javnih skladih, za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti štejejo:

- dohodki iz naložb premoženja javnega sklada, vključno z dohodki iz nalaganja prostih denarnih sredstev in z dohodki iz naložb v kapital druge pravne osebe,
- obresti od podeljenih kreditov in
- dohodki iz dajanja premoženja v finančni zakup.

4.0 DAVČNI OBRAČUN ZAVEZANCA IZ 9. ČLENA ZDDPO-2 IN POSEBNOSTI GLEDE DAVČNE OSNOVE

Nepridobitne organizacije, ki so zavezanci po 9. členu ZDDPO-2 in izpolnjujejo pogoje za oprostitev po tem členu, so oproščene plačila davka od dohodkov pravnih oseb iz naslova opravljanja nepridobitne dejavnosti oziroma v delu opravljanja nepridobitne dejavnosti, tako da davek plačajo le od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti.

Glede upoštevanja prihodkov in odhodkov pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu za davek od dohodkov pravnih oseb velja, da se po splošnem pravilu, ki ga določa 12. člen ZDDPO-2, 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. Tako ugotovljeni prihodki in odhodki se upoštevajo tudi za davčne namene, če ZDDPO-2 ne določa drugače.

ZDDPO-2 v 29. členu določa splošno davčno načelo glede priznavanja odhodkov, v skladu s katerim se za ugotavljanje obdavčljive davčne osnove (dobička) priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Navedeno splošno načelo velja tudi pri ugotavljanju obdavčljive davčne osnove pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 in se povezuje z določbo 27. člena ZDDPO-2, ki določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 prihodki iz opravljanja nepridobitne dejavnosti ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvemajo iz davčne osnove.

Zavezanec uveljavi oprostitev davka iz naslova opravljanja nepridobitne dejavnosti v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, tako da iz celotnih prihodkov in odhodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida, ki se v skladu z 12. členom ZDDPO-2 izhodiščno upoštevajo pri ugotavljanju davčne osnove, izvzame prihodke od nepridobitne dejavnosti ter dejanske ali sorazmerne stroške te dejavnosti, kot določa 27. člen ZDDPO-2, ki je posebna določba glede ugotavljanja davčne osnove pri zavezancih po 9. členu ZDDPO-2.

Zavezanec izvzame nepridobitne prihodke v polju 2.1 obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, ki je priloga 1 [Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb](#).

Pri izvzemanju nepridobitnih odhodkov v polju 6.1 obračuna davka od dohodkov pravnih oseb zavezanec izbira med dvema načinoma izvzema. Bodisi izvzema dejanske nepridobitne odhodke bodisi izvzema določen delež celotnih odhodkov, pri čemer za razdelitev uporabi delež nepridobitnih prihodkov v vseh prihodkih zavezanca.

Zavezanec, ki izvzema dejanske odhodke mora za ta namen zagotoviti analitično ustrezno knjigovodsko spremljanje svojega poslovanja, vključno z opredelitvami ključev, po katerih deli (splošne) stroške, ki se ob svojem nastanku vsebinsko nanašajo tako na pridobitno kot na nepridobitno dejavnost.