

## **OBDAVČITEV DRUŠTEV Z DAVKOM OD DOBIČKA IN DAVKOM NA DODANO VREDNOST**

### **Uvodne opredelitve**

V tem prispevku bomo na kratko prikazali značilnosti obdavčitve društev z davkom od dobička in davkom na dodano vrednost (predvsem v povezavi z nekaterimi različnimi mnenji, ki se pojavljajo na tem področju).

Društva so pravne osebe zasebnega prava, kar je določeno tudi v Zakonu o društvih (Ur.list 60/95, 89,99;v nadaljevanju ZDru). To je pomembno, saj zakonodaja na to veže številne posledice, kot so financiranje, plačevanje davkov, pristojnost imenovanja in razreševanja organov in drugo.

Ustanovitelji društva na ustanovnem zboru sprejmejo sklep o ustanovitvi društva ter temeljni akt društva. Za registracijo društev je pristojna upravna enota, na območju katere je sedež društva. Upravna enota je dolžna o zahtevi za registracijo odločiti v roku 30 dni od prejema. S trenutkom registracije postane društvo pravna oseba zasebnega prava. V skladu z zakonom o davčni službi (Ur.l. št.18/95, 79/01, v nadaljevanju ZDS) so se tudi društva dolžna vpisati v davčni register. V osmih dneh po opravljenem vpisu v ustrezni register (ki ga za društva vodi upravna enota), je potrebno prijaviti vpis pri davčnem uradu. Postopek vpisa v davčni register določa Navodilo o vsebini in obliki obrazcev prijave za vpis v register davčnih zavezancev (Ur.l.RS, št.77/96). V primeru, da društvo samo ne predloži davčnemu organu prijave za vpis, ga vpiše davčni organ v davčni register po uradni dolžnosti.

Za razliko od gospodarske družbe društvo svoje dejavnosti ne registrira (v register društev se dejavnost ne vpisuje), zato opredeljevanje dejavnosti na podlagi standardne klasifikacije ni primerno. Ob tem v društvih menijo, da je potrebno (ali vsaj koristno) v statutih opredeliti čim več gospodarskih dejavnosti, ne glede na to ali jih društvo dejansko opravlja oz. jih bo v prihodnosti dejansko opravljalo. To pa je v nasprotju z 22.členom ZDRu, saj mora biti pridobitna dejavnost društva v neposredni povezanosti s temeljno, nepridobitno dejavnostjo društva, opravlja pa se lahko le v obsegu, ki zagotavlja opravljanje te dejavnosti in tako jo je potrebno tudi opredeliti v temeljnem aktu. Društva pa imajo seveda možnost ustanoviti podjetje za namen opravljanja pridobitne dejavnosti, če je njihova pridobitna dejavnost presegla omejitve 22.člena ZDdu.

### **Obdavčitev društev z davkom od dobička**

Za obravnavo obdavčitve društev je pomembno opredeliti način financiranja društev. Po 21. členu ZDru se društva financirajo iz naslednjih virov:

- s članarino,
- iz naslova materialnih pravic,
- z darili in volili,
- s prispevki donatorjev,
- iz javnih sredstev,
- iz drugih sredstev.

Društva se ločijo od ostalih gospodarskih družb tudi po možnostih delitve dobička oziroma v primeru društev presežka prihodkov nad odhodki. Ugotovljen presežek prihodkov nad odhodki mora društvo porabiti za izvajanje dejavnosti, za katero je bilo ustanovljeno. Delitev premoženja med člane društva je nična.

Po 6. alineji 6. člena Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Ur.l.RS, št. 72/93, 34/96, v nadaljevanju ZDDPO), plačujejo društva davek od dobička le od morebitnega opravljanja pridobitne dejavnosti, ki pa mora biti določena v temeljnem aktu ter mora biti povezana z nameni in nalogami društva ter se lahko opravlja v obsegu, potrebnem za njihovo doseganje. V skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) je pridobitna dejavnost vsaka dejavnost, ki se na trgu opravlja zaradi pridobivanja dobička, pri tem pa seveda ni nujno, da je dobiček dejansko tudi ustvarjen. Glede na to določilo društvo zagotavlja ločene podatke o odhodkih iz opravljanja pridobitne dejavnosti, v nasprotnem primeru pa je potrebno ugotoviti sorazmerni znesek odhodkov, ki pripada pridobitni dejavnosti društva. Celotne odhodke društva torej pomnožimo s koeficientom, izračunanem iz razmerja med prihodki iz pridobitne dejavnosti in celotnimi prihodki davčnega zavezanca.

Za pravilno ugotovitev davčne osnove mora društvo upoštevati določila ZDDPO in Slovenske računovodske standarde. Seveda je tudi stopnja obdavčitve enaka kot velja za gospodarske družbe. Tista društva, ki so plačila davka v celoti oproščena pa predložijo obrazec DDPO z izpolnjenimi podatki za identifikacijo davčnega zavezanca, ki mu predložijo predpisane sestavne dele ter izjavo, da v koledarskem letu, na katerega se obračun nanaša, niso opravljali pridobitne dejavnosti

### **Obdavčitev društev z davkom na dodano vrednost**

Večjo pozornost v tem prispevku bomo namenili obdavčitvi društev z davkom na dodano vrednost in nekaterim dilemam, ki se pojavljajo v zvezi s tem. Pri registraciji društev za obračun DDV, je pomembno upoštevati 13. in 45. člen Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV), kar velja tudi za ostale pravne osebe. Tisto društvo, ki v zadnjih 12-ih mesecih poslovanja preseže obdavčljiv promet v znesku 5.000.000 tolarjev, se mora prijaviti pristojnemu davčnemu organu zaradi vpisa v register zavezancev za DDV. Seveda pa lahko tista društva, ki ne presegajo meje obdavčljivega prometa, prostovoljno podajo vlogo davčnemu organu. V obeh primerih mora davčni organ izdati društvu odločbo o vpisu zavezanosti za DDV v davčni register v 15-ih dneh po prejemu popolne vloge.

Za razumevanje obdavčitev društev z davkom na dodano vrednost je pomembno določilo 8. točke 26. člena ZDDV. Po tej točki je plačila DDV oproščen promet storitev in blaga, neposredno povezanega s temi storitvami, ki ga opravljajo politične, sindikalne, človekoljubne, dobrodelne, invalidske in podobne organizacije in ustanove svojim članom kot povračilo za članarino ter v skladu s predpisi, ki urejajo področje teh organizacij in v skladu s pravili teh organizacij, če ni verjetno, da takšna oprostitev vodi k izkrivljanju konkurence. Podobno opredelitev zasledimo v 13.členu Šeste direktive EU po kateri morajo članice oprostiti plačilo DDV promet storitev in z njimi tesno povezane izdelke, ki ga opravijo neprofitne organizacije (politične, sindikalne, verske, domoljubne, filozofske in podobne) svojim članom kot povračilo za članarino, ki je določena v skladu z njihovimi pravili, če ni verjetno, da ta oprostitev vodi k izkrivljanju konkurence.

V našem davčnem sistemu članarine posebej obravnava 14. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o DDV. Ta člen je potrebno razumeti v povezavi s 13. členom ZDDV, saj se od članarin ne obračunava DDV, če prejeta članarina ne predstavlja plačila za opravljanje enake ali podobne dejavnosti, kot jo opravlja drug davčni zavezanec v skladu s 13. členom ZDDV. Od članarin, ki jih prejemajo nepridobitne organizacije iz 11. točke prvega odstavka 26. člena ZDDV, se DDV ne plačuje, če ni verjetno, da oprostitev DDV vodi k izkrivljanju konkurence, razen če članarina predstavlja plačilo za promet blaga oziroma storitev iz tretjega odstavka 26. člena ZDDV. Povedano drugače, v primeru ko društvo ali katera druga neprofitna organizacija omeji svojo dejavnost le na predstavljanje skupnega interesa svojih članov, prejeta članarina ne pomeni plačila za opravljanje storitev in kot taka ni obdavčena z DDV.

V zadnjem času smo lahko zasledili kar nekaj mnenj in diskusij o dejavnosti društev in potrebni obdavčitvi njihovih dejavnosti, ki vodijo k izkrivljanju konkurence.

Osnovno vprašanje torej je, kdaj oproščena dejavnost društev, ki za namen opravljanja svoje dejavnosti prejema od članov članarino, vodi k izkrivljanju konkurence. Predvsem je potrebno poiskati odgovor kaj pravzaprav pomeni »izkrivljanje konkurence«.

Kategorija konkurence pomeni pravno zagotovljeno možnost zavestnega prilagajanja podjetij tržnim razmeram z namenom zagotovitve čim boljšega tržnega položaja, ki se običajno izkazuje v dobičku ter trajni navzočnosti na trgu. V teoriji velja osnovna delitev na dve tradicionalni področji konkurenčnega prava; in sicer na protimonopolno pravo in pravo zatiranja nelojalne konkurence. V Republiki Sloveniji področje varstva konkurence sistemsko ureja Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (v nadaljevanju ZPOMk), posamezni sektorski zakoni pa v svojih določilih povzemajo osnovna načela svobodne konkurence. ZPOMk je v veliki meri nadomestil prej veljavni Zakon o varstvu konkurence (v nadaljevanju ZVK), ki še vedno obravnava področje nelojalne konkurence in dumpinga.

Neposrednega izraza »izkrivljanje konkurence« ne najdemo v zakonodaji, ki obravnava področje konkurence. Morda si lahko pomagamo z opredelitvijo nelojalne konkurence, ki je v skladu s 1. odstavkom 13. člena Zakona o varovanju konkurence (ZVK) prepovedana. V drugem odstavku istega člena ZVK določa, da je nelojalna konkurenca dejanje podjetja pri nastopanju na trgu, ki je v nasprotju z dobrimi poslovnimi običaji in s katerim se povzroča ali utegne povzročiti škoda drugim udeležencem na trgu. Tako v trinajsti alineji 3. odstavka 13. člena ZVK zasledimo opredelitev, da kot dejanje nelojalne konkurence šteje tudi pridobivanje kupcev blaga ali uporaba storitev z dajanjem ali obljubljanjem nagrad ali kakšne druge premoženjske koristi ali ugodnosti, ki po vrednosti občutneje presega vrednost blaga ali storitve, s katero naj kupec pridobi možnost nagrade.

Izkušnje držav, v katerih je sistem davka na dodano vrednost že uveljavljen, kažejo, da rešitev z mejnim zneskom registracije za DDV, nima bistvenega vpliva na cene in na položaj davčnih zavezance na trgu. Problematike mejnega zneska tukaj ne obravnavamo, navajamo le izkušnjo, ki kaže, da skupen nastop na trgu tistih subjektov, ki zaračunavajo DDV in tistih ki ne, ne vpliva bistveno na tržna gibanja. Gre torej za subjekte, za katere predpostavljamo, da imajo zaradi svojega različnega davčnega statusa različne cene storitev.

Področje konkurence je eno tistih, katerim Evropska unija namenja posebno pozornost. Evropska unija od držav članic, pa tudi od držav, ki imajo sklenjen pridružitveni sporazum, pričakuje, da bodo v svojo konkurenčno zakonodajo vnesle vsebinsko enaka pravila, kot jih je zaslediti v pravilih Evropske unije.

Člani društva, ki plačajo članarino, neposredno omogočajo delovanje društva. To izhaja iz njihovega osebnega interesa, saj lahko znotraj društva realizirajo svoje cilje in interese. Lahko gre za športno društvo ali gasilsko društvo, vsem je skupno, da združuje določeno skupino ljudi s podobnimi interesi. Nasprotno pa društvo omogoča in pomaga svojim članom pri realizaciji njihovih interesov (denimo uporabo društvenih prostorov, literature, informacij). Člani društva za plačano članarino ne prejmejo neposredne protistoritve in le-ta ni obdavčena. Prav tako se ne plačuje DDV za donacije društvom, saj donacije nimajo pomena opravljanja storitev, za katere je značilno, da imata oba udeleženca v medsebojnem odnosu neko korist, kot je to v primeru sponzorstva.

Vzemimo za primer organizacijo predavanja ali debatnega večera, ki ga organizira društvo za svoje člane, nanj pa povabi zunanjega predavatelja oz. voditelja. Predavatelj (in hkrati izdajatelj računa društvu) je lahko fizična ali pravna oseba in glede na to tudi obstaja možnost, da je ali ni zavezanec za DDV. Predpostavimo, da je predavatelj zavezanec za DDV in tako tudi za svoje predavanje zaračuna storitev skupaj z DDV. Celoten račun plača društvo, seveda iz sredstev, ki jih je zbralo na podlagi 21. člena ZDRu. Društvo ni torej opravilo za svoje člane nikakršne storitve in torej ni dolžno obračunati DDV.

Z dejanjem organizacije predavanja društvo gotovo ne želi pridobiti dodatnega prihodka z opravljanjem transakcij, ki neposredno konkurirajo transakcijam davčnih zavezancev, ki obračunavajo DDV. Vsebina predavanj ali debatnih večerov, ki jih organizirajo društva, so izrecno namenjena ozkemu krogu zainteresiranih članov in jih gotovo ne organizirajo ostale gospodarske družbe, ki se ukvarjajo z organizacijo predavanj.

Pred kratkim smo lahko prebrali (Finance, št.159, 20.8.2003) stališče DURS-a o primeru izkrivljanja konkurence (s strani nepridobitne organizacije) z dejavnostjo prodaje stavbnih zemljišč s strani občin. Občine sicer po ZDDV niso davčne zavezanke, razen če bi opravljanje določene dejavnosti lahko povzročilo izkrivljanje konkurence. Ker občine niso edini prodajalci stavbnih zemljišč, bi neobdavčenje tovrstnih storitev z DDV, vodilo do izkrivljanja konkurence. Ostala podjetja, ki se tudi ukvarjajo s prodajo zemljišč in zaračunavajo DDV bi bila v tem primeru zaradi višje cene v slabšem konkurenčnem položaju. V tem primeru je pravilno stališče Davčne uprave RS, da je potrebno te storitve občin obdavčiti z 20% DDV.

V primeru, ko bi prišlo do izkrivljanja konkurence s strani društva, pa bi bilo potrebno obračunati DDV. Vendar v našem primeru ne najdemo osnove za trditve, da z organizacijo brezplačnih predavanj (za člane) prihaja do izkrivljanja konkurence. Predavatelj, ki je opravil storitev predavanja za člane društva, je obračunal DDV, hkrati pa tudi predpostavljamo, da je predavatelj zaračunal tržno ceno svoje storitve. Iz nobenega vidika torej ne prihaja do kršitve davčne zakonodaje. Tudi v primeru ko predavatelj ne bi obračunal DDV, ker pač ni zavezanec za DDV, bi bila cena nižja,

vendar ne moremo trditi, da ta primer, ki izhaja iz sistemske ureditve DDV, vodi k izkrivljanju konkurence na trgu.

Če bi društvo še enkrat obračunalo DDV na podlagi izdanega internega računa (za brezplačno storitev svojim članom), bi bil DDV plačan dvakrat za eno storitev. To pa gotovo ni namen Zakona o davku na dodano vrednost. Tudi v povezavi z davkom od dobička ni mogoče trditi, da je organizacija določenih predavanj s strani društva njena pridobitna dejavnost in torej ne gre za obdavčljive prihodke.

### **DAVČNO FINANČNA PRAKSA ŠT. 10/2003**

Mag. Dejan Petkovič, ITEO ABECEDA d.o.o.  
davčni svetovalec