Davčna obravnava prihodkov od prodaje nepremičnine, ki se je uporabljala za opravljanje nepridobitne dejavnosti

Pojasnilo FURS, št. 0920-8069/2024-8 z dne 6. 9. 2024

Na Finančno upravo Republike Slovenije, Generalni finančni urad ste naslovili prošnjo za pojasnilo glede davčne obravnave prihodkov, ustvarjenih pri prodaji nepremičnine, ki jo je zavezanec uporabljal pri opravljanju nepridobitne dejavnosti.

Navajate, da je zavezanec prostovoljno gasilsko društvo, ki pretežno opravlja nepridobitno dejavnost, le deloma (v povprečju 20% letno) pa tudi pridobitno dejavnost in je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb iz 9. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Zavezanec je prodal nepremičnino, ki je bila v funkciji gasilskega doma in se je uporabljala izključno za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Kupnina od prodane nepremičnine je bila v celoti namenjena za izgradnjo novega gasilskega doma.

V obračunih davka od dohodkov pravnih oseb v preteklih letih se je del stroška amortizacije omenjene nepremičnine všteval med davčno priznane odhodke (v povprečju 20% letnega zneska amortizacije, kolikor je znašal delež odhodkov pridobitne dejavnosti v celotnih odhodkih, določen na podlagi deleža prihodkov pridobitne dejavnosti v celotnih prihodkih društva).

Seznanjeni ste, da se skladno s 27. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) pri ugotavljanju davčne osnove DDPO prihodki od opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, izvzamejo iz davčne osnove, prav tako pa tudi z vsebino 4. člena Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki določa, da se za pridobitne dohodke med drugim štejejo tudi dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev.

Ob tem pa opozarjate na vsebino 50. člena Zakona o gasilstvu, ki določa, da se od gasilske zaščitne in reševalne opreme ter od orodišč in gasilskih domov ne plačujejo davki, razen davka na dodano vrednost, carin, prispevkov in drugih dajatev, in da vlada podrobneje določi gasilsko zaščitno in reševalno opremo, orodišča in gasilske domove.

Na podlagi vsega navedenega menite, da se prihodki od prodaje nepremičnine, ki se je uporabljala izključno za opravljanje nepridobitne dejavnosti, kot gasilski dom, ne vštevajo v davčno osnovo DDPO.

Davčni organ je v pojasnilu št. 0920-8069/2024-2 z dne 24.5.2024 že pojasnil, da se prihodki od odsvojitve osnovnih sredstev, ki se izkažejo v skladu z računovodskimi standardi, izvirno upoštevajo tudi pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2, in sicer v skladu s splošnim določilom tretjega odst. 12. člena zakona, ki določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, 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 standardi.

ZDDPO-2 v 27. členu sicer določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena tega zakona prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove. Ob tem pa je potrebno upoštevati 4. člen Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki določa, da se dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev, štejejo za pridobitne prihodke.

Na omenjeno pojasnilo davčnega organa ste podali pripombe, v katerih ste ponovno izpostavili določbo 50. člena Zakona o gasilstvu (davki, carine, prispevki in druge dajatve) in poudarili, da navedeno določbo razumete kot izrecno oprostitev plačila davka pri prodaji gasilskega doma ter da davčni organ prosite za stališče v zvezi s to določbo. Navedli ste tudi, da se ne strinjate s stališčem davčnega organa, da se prihodki in odhodki od odsvojitve osnovnih sredstev, ki se izkažejo v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi, izvirno upoštevajo tudi pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu in se tudi pri društvu, ki je zavezanec iz 9. člena ZDDPO-2, štejejo za pridobitne prihodke in se ne izvzamejo iz davčne osnove.

Navedli ste tudi, da je zavezanec za poslovne namene obračunaval amortizacijo v skladu s SRS po amortizacijski stopnji, ki ustreza dobi koristnosti, ker pa je v večini opravljal nepridobitno dejavnost, je bil tudi sorazmerni (večinski) del stroškov, vključno s stroškom amortizacije izvzet iz določanja davčne osnove. Po vašem mnenju je potrebno dejstvo, da v dosedanjih davčnih obračunih obračunani strošek amortizacije ni bil v celoti davčno priznan, upoštevati pri izračunu višine prihodkov od prodaje nepremičnine, ki povečujejo davčno osnovo zavezanca.

**Pojasnilo**:

Uvodoma pojasnjujemo, da je Zakon o gasilstvu v pristojnosti Ministrstva za obrambo in da določba 50. člena ni bila konkretizirana z aktom vlade, navedenim v drugem odst. istega člena zakona, zato lahko davčni organ o davčni obravnavi prihodkov zavezanca, povezanih s prodajo nepremičnine, ki je bila v funkciji gasilskega doma in je služila opravljanju nepridobitne dejavnosti, lahko presoja le na podlagi veljavnih davčnih predpisov. Mednje sodita tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb in na njegovi podlagi sprejet Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki v 4. členu povsem nedvoumno določa, da se dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev, štejejo za pridobitne prihodke. To velja tudi za prihodke, ki jih z odsvojitvijo osnovnega sredstva (v konkretnem primeru nepremičnine) doseže društvo, ki opravlja nepridobitno dejavnost s področja gasilske dejavnosti. Okoliščina, da se je konkretno osnovno sredstvo uporabljalo izključno za opravljanje nepridobitne dejavnosti, ne vpliva na uporabo omenjenega pravila.

Davčni organ se strinja z vašo pripombo, da je le del stroškov amortizacije zniževal davčno osnovo za DDPO, del pa je bil izvzet kot odhodek iz nepridobitne dejavnosti, kar dejansko pomeni, da je bil davčno nepriznan. Posledično del prihodkov, ki predstavljajo razliko med prodajno vrednostjo nepremičnine in njeno knjigovodsko oziroma neodpisano vrednostjo ob prodaji, izvira iz odhodkov, ki predhodno niso bili davčno priznani, to je v višini stroškov amortizacije obravnavane nepremičnine, ki so bili izvzeti iz davčne osnove[[1]](#footnote-1) na podlagi 27. člena ZDDPO-2[[2]](#footnote-2).

Skladno s tretjim odst. 13. člena ZDDPO-2, ki, s ciljem odprave dvojne obdavčitve, določa, da se prihodki rezidenta, ki izvirajo iz v preteklih davčnih obdobjih nepriznanih odhodkov, izvzamejo iz davčne osnove, vendar največ do zneska davčno nepriznanih odhodkov v preteklih davčnih obdobjih, lahko zavezanec v obračunu DDPO za davčno obdobje, v katerem je prišlo do odsvojitve nepremičnine, v polju 2.12 izvzame prihodke v višini stroškov amortizacije nepremičnine, ki so bili v preteklih obdobjih in v obdobju prodaje davčno nepriznani na podlagi 27. člena ZDDPO-2.

Glede na dejstvo, da je zavezanec del obračunane amortizacije uveljavljal kot davčno priznan odhodek v okviru skupnega zneska odhodkov, ki se je nanašal na pridobitno dejavnost in je bil izračunan na podlagi deleža pridobitnih prihodkov v celotnih prihodkih zavezanca, bo moral, s ciljem ugotovitve zneska davčno nepriznanih odhodkov amortizacije, te zneske preračunati za vsako davčno obdobje posebej. Davčno nepriznani odhodki amortizacije so enaki zmnožku vseh stroškov amortizacije in deleža nepridobitne dejavnosti, to je deleža nepridobitnih prihodkov v v vseh prihodkih zavezanca.

1. Pomeni, da ti odhodki, ugotovljeni po računovodskih standardih, do obdobja odsvojitve nepremičnine niso zniževali davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb. [↑](#footnote-ref-1)
2. Ali morebitne druge določbe istega zakona, primeroma na podlagi 33. člena ZDDPO-2 [↑](#footnote-ref-2)