

mag. Dejan Petkovič, davčni svetovalec
ABECEDA STORITVE d.o.o.
dejan.petkovic@abeceda.si

FINANCE, 19.12.2006

DAVEK ODSLEJ LE OD REALIZIRANIH DOBIČKOV IZ KAPITALA

Ena od novosti v dohodninski zakonodaji je tudi ta, da po 1.1.2007 več ne bomo govorili o kategoriji »Dohodkov iz premoženja«, saj bodo ti dohodki razdeljeni takole:

- dohodki iz oddajanja premoženja v najem in dohodek iz prenosa premoženjskih pravic so postali samostojna skupina dohodkov,
- obresti in dividende so postali del dohodkov iz kapitala, kamor sodijo še kapitalski dobički. Ena od posebnosti dohodkov iz kapitala je tudi cedularna (dokončna) obdavčitev.

Omeniti je tudi potrebno, da so dohodki kot del dividend, ki so bili doslej opredeljeni v 2.točki 4.odstavka 79.čl.ZDoh-1-UPB2 (gre za prejem nadomestil v kakršnikoli obliki, ki jih prejmejo imetniki deležev na podlagi lastniškega deleža v plačniku, ki pa ne zmanjšujejo lastniškega deleža) postali »Drugi dohodki« in so torej izločeni iz cedularne obdavčitve. Dividende bodo po novem »osiromašene« tudi za dividendam podobne dohodke, ki bodo obdavčeni kot obresti (v manjšem številu primerov) ali v kot dobiček iz kapitala (denimo izplačana vrednost delnic/deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic/deležev bo obdavčena le v primeru doseženega dobička iz kapitala, torej le pod pogoji, ki so opredeljeni v poglavju »Dohodek iz kapitala«).

V nadaljevanju bi se želel posvetiti predvsem spremembi dosedanjega tretjega odstavka 79.čl. ZDoh-1. Do konca leta 2006 se namreč kot dividenda obdavčuje tudi preoblikovanje v osnovni kapital naslednjih bilančnih kategorij:

- dobiček,
- rezerv (v delu oblikovanem iz dobička!),
- prevrednotovalni popravek kategorij iz prvih dveh alinej.

Jasno je, da so družbeniki v teh primerih plačevali dohodnino od »nerealiziranega« dohodka, saj se zaradi te bilančne operacije premoženje družbenikov ali njihova participacija v družbi ni spremenila, prav tako pa sem mnenja, da s to bilančno operacijo njihov delež ni pridobil na tržni vrednosti. Kljub temu je zakonodajalec zapisal, da gre za obdavčljiv dohodek. Žal je že pred sprejetjem te zakonske diktije, DURS že postopal na ta način na podlagi izdanega pojasnila objavljenega aprila 2002. Davčno osnovo pri tem dohodku predstavlja znesek povečanja osnovnega kapitala iz zgoraj navedenih virov. Družbenik je bil torej obdavčen v enaki višini kot bi bil v primeru izplačila bilančnega dobička. Vendar v tem primeru družbenik vsaj prejme denarna sredstva (dohodek) in obdavčitev je logična posledica tega, logičnost obdavčitve »nerealiziranega« dohodka pa je seveda več kot vprašljiva. Ob kasnejši prodaji deleža je pomembno vedeti, da je z vidika dohodninske zakonodaje

družbenik s preoblikovanjem že omenjenih bilančnih postavk v osnovni kapital pridobil nov delež, ki ima svojo nabavno vrednost. Družbenik je ob prodaji deleža z vidika ugotavljanja kapitalskega dobička prodajal zaloge kapitala (prvotno vplačan delež in »prirast« k osnovnemu kapitalu). Obdavčitev je bila doslej torej razdeljena na obdavčitev povečanja osnovnega kapitala iz nekaterih bilančnih virov (dividenda), ob kasnejši prodaji pa je družbenik plačal morebitni kapitalski dobiček.

V dohodninski zakonodaji, ki jo bomo uporabljali od 1.1.2007 naprej ni obdavčeno povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe. Nov ZDoh-2 torej uporabi termin »sredstva družbe«, vendar ga ne pojasni. Odgovor lahko poiščemo v ZGD-1, saj ima 4.odsek ZGD-1 (od 358. do 370.čl.) naslov »Povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe«. ZGD-1 v 359.čl. določa katere postavke dobička in rezerv se lahko preoblikujejo v osnovni kapital:

- kapitalске rezerve iz 4. in 5. točke prvega odstavka 64. člena tega zakona;
- kapitalске rezerve iz 1. do 3. točke prvega odstavka 64. člena tega zakona v znesku, v katerem te skupaj z zakonskimi rezervami presegajo delež osnovnega kapitala iz tretjega odstavka 64. člena tega zakona pred njegovim povečanjem (torej v prvih dveh alineah je omenjenih prvih pet skupin kapitalskih rezerv) ;
- statutarne rezerve, če statut določa, da jih je dovoljeno uporabiti za ta namen;
- druge rezerve iz dobička;
- preneseni dobiček,
- sorazmeren del prevrednotevalnega popravka drugih sestavin lastnega kapitala iz prejšnjih točk, ki se preoblikujejo v osnovni kapital.

359.čl. ZGD-1 torej ne omenja šeste skupine kapitalskih rezerv; gre za zneske na podlagi odprave splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala (nova sestavina kapitalskih rezerv – v skladu z zahtevo Uvoda v SRS 2006), čeprav pa prvi odstavek 358.čl.ZGD-1 po mojem mnenju širše določa, da se osnovni kapital družbe lahko poveča s preoblikovanjem drugih postavk lastnega kapitala v osnovni kapital. Kot »druge postavke lastnega kapitala« je širše mogoče razumeti, da sem sodijo tudi vse skupine kapitalskih rezerv-torej tudi šesta. Po vsebini pa bi bila takšna razlaga do družbenikov nepravilna, saj gre pri šesti skupini kapitalskih rezerv za znesek nekdanje revalorizacije osnovnega kapitala (torej za znesek, ki je ohranjal vrednost vloženega osnovnega kapitala). Navedena dilema lahko ima v letu 2007 seveda tudi davčne posledice. Menim, da bi bila edina ustrezna razlaga, da družbenik v primeru preoblikovanja šeste skupine kapitalskih rezerv v osnovni kapital (davčno) ne pridobi dodatnega deleža.

Družbenik/delničar pa bo po novem plačal davek šele kasneje ob prodaji tega deleža – torej takrat ko bo morebitni dohodek dejansko realiziral oz. prejel. V preglednici prikazujem spremembe v obdavčitvi. Vendar bomo ob kasnejši prodaji še vedno prodajali zaloge kapitala (prvotno vplačan znesek in delež, ki smo ga (davčno) pridobili s preoblikovanjem iz sredstev družbe v osnovni kapital). Pomembno je namreč določilo 4. odst. 98.čl.ZDoh-2, da kadar zavezanec pridobi delnico ali povečani delež oz. osnovni vložek pri povečanju osnovnega kapitala (OK) iz sredstev

družbe se šteje, da je nabavna vrednost tako pridobljene delnice ali pridobljenega povečanega deleža enaka nič. Seveda v izogib dvojne obdavčitve obstaja tudi prehodno določilo, da v primeru ko je bilo v letih 2005 in 2006 povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe obdavčeno kot dividenda, se za nabavno vrednost tako pridobljenega deleža šteje nominalna vrednost delnice ali pridobljenega oz. povečanega deleža ob preoblikovanju.

S spremembo dohodninske zakonodaje v tem delu torej nikakor ne gre za zmanjševanje davčnih obveznosti, temveč za odlog davčnih obveznosti do trenutka prodaje delnice oz. deleža.

	Dividenda (davčna osnova)	Kapitalski dobiček (davčna osnova)	opomba
Obdavčitev do 1.1.07 (ZDoh-1)	Povečanje OK iz dobička, rezerv oblikovanih iz dobička in prevrednotovalni popravek obeh kategorij	Prodajna vrednost deleža minus vrednost povečanega deleža ob preoblikovanju	Obdavčitev je deljena na trenutek: <ul style="list-style-type: none"> • preoblikovanja v osnovni kapital in • prodaje deleža
Obdavčitev po 1.1.07 (ZDoh-2)	Povečanje OK iz sredstev družbe NI OBDAVČENO	Prodajna vrednost s preoblikovanjem pridobljenega povečanega deleža minus nič (oz. minus nomin. povečanje deleža v primeru, da je bilo v letih 2005 in 06 obdavčeno kot dividenda)	Davčna obveznost v celoti nastopi šele ob prodaji deleža (obdavčitev v seštevku enaka kot v ZDoh-1)