

ODLOG UGOTAVLJANJA DAVČNE OBVEZNOSTI PO ZAKONU O DOHODNINI - ZDOH-1

Pojasnilo DURS, št. 42401-335/2004-01-530, 6. 9. 2004

Po določbi 89. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04 in 70/04-popr.; v nadaljevanju ZDDPO-1) ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2005 dalje, razen določb 18., 30. do 48., 51., 68., če se nanašajo na plačila iz 1. točke prvega odstavka 68. člena tega zakona ter 69. do 71. člena tega zakona, ki se uporabljajo od 1. maja 2004 dalje.

ZDDPO-1 v 41. členu ureja obdavčitev pri združitvah in delitvah. Prvi odstavek navedenega člena zakona določa, da se za združitev šteje transakcija, s katero:

- ena ali več družb (v nadaljnjem besedilu prenosna družba), pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo (v nadaljnjem besedilu družba prejemnica), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice, svojim družbenikom,
- dve ali več družb (v nadaljnjem besedilu prenosna družba), pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenesejo vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki jo ustanovijo (v nadaljnjem besedilu družba prejemnica), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice, svojim družbenikom.

Po določbi drugega odstavka 41. člena ZDDPO-1 se za delitev šteje transakcija, s katero:

- družba (v nadaljnjem besedilu prenosna družba), pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na dve ali več obstoječih ali novoustanovljenih družb (v nadaljnjem besedilu družbe prejemnice), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družb prejemnic, svojim družbenikom, v sorazmernem deležu;
- družba (v nadaljnjem besedilu prenosna družba) prenese eno ali več dejavnosti na družbo, ki jo ustanovi (v nadaljevanju družba prejemnica), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice, ki jih pridobi prenosna družba sama ali njeni družbeniki. Kot dejavnost se šteje celota sredstev in obveznosti, ki se pripišejo delu družbe, ki z organizacijskega vidika predstavlja posebno poslovanje.

Pri združitvi ali delitvi iz prvega ali drugega odstavka 41. člena ZDDPO-1, lahko družba prejemnica poleg izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev, opravi plačilo v denarju do višin 10 % nominalne vrednosti oz. če te vrednosti ni, računovodske vrednosti vrednostnih papirjev. Plačilo v denarju se lahko v celoti ali delno opravi manjšinskim družbenikom prenosne družbe namesto izdaje ali prenosa vrednostnih papirjev, toda največ 5 % nominalne vrednosti oz. če te vrednosti ni, računovodske vrednosti vrednostnih papirjev. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 54/04, 56/04-popr., 62/04-popr., 63/04-popr. in 80/04; v nadaljevanju ZDoh-1) v 151. členu določa, da z dnem uveljavitve tega zakona preneha veljati Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93, 2/94-popr., 7/95, 14/96 - odločba US in 44/96; v nadaljevanju ZDoh), ki pa se uporablja do 31. decembra 2004 in za odmero dohodnine za leto 2004. ZDoh-1 je v skladu s 153. členom začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se od 1. januarja 2005 dalje, razen določbe 145. člena tega zakona (uporaba 5. točke petega odstavka 79. člena ter 93. člena tega zakona), ki se uporablja od 1. maja 2004 dalje in določbe 148. člena tega zakona, ki se uporablja od dneva uveljavitve tega zakona dalje.

V 5. točki petega odstavka 79. člena ZDoh-1 je določeno, da se za dividendam podobne dohodke po 1. točki četrtega odstavka tega člena šteje denarno doplačilo v primeru zamenjave deleža v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitvev in delitev, kot so opredeljene v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za namene obdavčitve pri zamenjavi kapitalskih deležev in obdavčitve pri združitvah in delitvah.

ZDoh-1 v 93. členu ureja odlog ugotavljanja davčne obveznosti pri dobičku iz kapitala. Tako je v drugem odstavku navedenega člena zakona določeno, da se ugotavljanje davčne obveznosti lahko odloži pri naslednjih odsvojitvah kapitala:

1. podaritvi kapitala zavezančevemu zakoncu ali otroku;
2. zamenjavi deleža v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitvev in delitev, kot so opredeljene v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za namene obdavčitve pri zamenjavi kapitalskih deležev in obdavčitve pri združitvah in delitvah.

O odlogu ugotavljanja davčne obveznosti po drugem odstavku 93. člena ZDoh-1 odloči davčni organ na podlagi priglasitve odsvojitve kapitala pri davčnem organu. Ugotavljanje davčne obveznosti se po določbi četrtega odstavka 93. člena ZDoh-1 odloži do naslednje obdavčljive odsvojitve kapitala, pridobljenega z zamenjavo iz 2. točke drugega odstavka tega člena.

Po določbi 2. točke šestega odstavka 93. člena ZDoh-1 se v primeru, kadar se ugotavljanje davčne obveznosti odloži, kot nabavna vrednost z zamenjavo pridobljenega kapitala šteje v primeru zamenjave deleža v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitvev in delitev, kot so opredeljene v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za namene obdavčitve pri zamenjavi kapitalskih deležev in obdavčitve pri združitvah in delitvah - nabavna vrednost zamenjanih deležev v času njihove pridobitve, zmanjšana za denarna doplačila iz 5. točke petega odstavka 79. člena tega zakona.

V primeru zamenjave deležev v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitvev in delitev, za katero lahko davčni zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, uveljavlja odlog ugotavljanja davčne obveznosti, priglasitev za vse zavezance hkrati opravi družba s predložitvijo vloge po 363. členu Zakona o davčnem postopku - ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 54/04).

V pojasnilu, št. 405-7/2003-1-530, z dne 15. 1. 2003, ki se nanaša tudi na izvajanje ZDoh pri ugotavljanju davka od dobička iz kapitala ob zamenjavi (prodaji) kapitala kot posledice statusnega preoblikovanja gospodarskih družb, je opredeljen način določanja datuma zamenjave kapitala in prodajne cene kapitala. Navedeno pojasnilo ostaja še naprej v veljavi razen v tistih primerih, ko davčni zavezanec ob izpolnjevanju vseh predpisanih pogojev lahko uveljavlja odlog ugotavljanja davčne obveznosti po 93. členu ZDoh-1 (plačilo v denarju ne sme presegati višine 10 % nominalne vrednosti oz. če te vrednosti ni, računonovodske vrednosti vrednostnih papirjev, pri manjšinski delničarjih se to plačilo v denarju lahko opravi v celoti, vendar ne sme presegati 5 % nominalne vrednosti oz. če te vrednosti ni, računonovodske vrednosti vrednostnih papirjev).