

ODKUP IN UMIK LASTNIH DELNIC Z ZMANJŠANJEM OSNOVNEGA KAPITALA

Pojasnilo DURS, št. 42405-00039/2004, 27. 9. 2004

Zavezanec navaja, da je skupščina sprejela sklep, s katerim je dala upravi pooblastilo, da lahko v določenem obdobju izvede odkup lastnih delnic in umik lastnih delnic z zmanjšanjem osnovnega kapitala družbe. Glede na spremenjen Zakon o dohodnini in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, prosi za odgovore na več vprašanj v zvezi z obdavčitvijo teh transakcij.

V primeru, da zavezanec naredi odkup lastnih delnic v letu 2004, umik delnic pa v letu 2005, ga zanima, če bo umik lastnih delnic glede na določbe 72. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS št. 40/04 in 70/04 - popr., v nadaljevanju ZDDPO-1) obdavčen in od katere vrednosti se plača davek.

68. člen ZDDPO-1 določa, da se davek izračuna, odtegne in plača po stopnji 25 % od dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji. Ti dohodki so med drugim tudi dividende in podobni dohodki iz 72. člena ZDDPO-1, ta pa določa, da se med dividende in dividendam podobne dohodke vključuje tudi izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oz. deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice preko borze, zmanjšane za nominalno vrednost delnic. Na podlagi končnih določb ZDDPO-1 in sicer 89. člena, pa se 72. člen uporablja šele od 1. januarja 2005. Iz navedenega izhaja, da pri odkupu lastnih delnic od pravnih oseb v letu 2004, tudi če družba ne pridobiva lastnih delnic preko borze, ni potrebno obračunati davčnega odtegljaja v višini 25 %.

Pri tem je potrebno dodati, da tudi v letu 2005 tega davka ne bo potrebno obračunati, odtegniti in plačati, če bo davčni zavezanec po ZDDPO-1, ki bo delnice prodajal (četudi prodaja ne bo potekala preko borze), plačniku - kupcu lastnih delnic sporočil svojo davčno številko. Drugi odstavek 68. člena ZDDPO-1 namreč določa, da se davek ne obračuna, odtegne in plača zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko.

V primeru odkupa lastnih delnic neposredno od fizičnih oseb v letu 2004 se v zvezi z obdavčitvijo upoštevajo določbe starega Zakona o dohodnini (Ur. l. RS, št. 71/93 - 44/96, v nadaljevanju ZDoh). Novi Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. 54/04, 56/04 - popr., 62/04-popr., 63/04 in 80/04., v nadaljevanju ZDoh - 1) namreč v 151. členu določa, da se ZDoh uporablja do 31. decembra 2004 in za odmero dohodnine za leto 2004. Po določbah 58. člena ZDoh je zavezanec za davek od dobička iz kapitala fizična oseba s stalnim prebivališčem na območju Republike Slovenije, ki dosega dobiček s prodajo vrednostnih papirjev ter drugih deležev v kapitalu gospodarskih družb in zadrug, če je bila prodaja izvršena pred potekom treh let od dneva, ko je bil vrednostni papir oziroma delež v kapitalu pridobljen, zmanjšan za davke, ki jih je plačal zavezanec. Osnova za davek od dobička iz kapitala je razlika med prodajno ceno kapitala in valorizirano vrednostjo kapitala v času pridobitve. Stopnja davka od dobička iz kapitala je 30 %. Napoved za odmero davka od dobička od prodaje vrednostnih papirjev ter drugih deležev v kapitalu bo moral davčni zavezanec v skladu s 172. členom Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 18/06 - 97/01, v nadaljevanju ZDavP) vložiti do 28. februarja 2005. Po določbi 407. člena novega Zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 54/04 in 57/04, v nadaljevanju ZDavP-1) se ZDavP uporablja za odmero in obračun dohodnine za leto 2004. Potrebno pa je dodati, da se v skladu z 58. a členom ZDoh dobiček ali izguba, ki jo zavezanec doseže s prvo prodajo delnic ali deleža v kapitalu, pridobljenega v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij v skladu s predpisi, ki urejajo lastninsko preoblikovanje podjetij, ne všteva v osnovo oz. ne zmanjšuje osnove za davek od dobička iz kapitala.

V primeru, da bo odkup lastnih delnic od fizičnih oseb, ki ne bo potekal preko borze, izvedel v letu 2005, bo ta odkup obdavčen po določbah 64., 79., 80. in 124. člena ZDoh-1. Po določbah 64. člena dohodki iz premoženja vključujejo med drugim tudi dividende,

po določbah četrtega odstavka 79. člena ZDoh-1 pa se kot dividende obdavčujejo tudi dividendam podobni dohodki, med katere sodi tudi izplačana vrednost delnic ali deležev v primeru odsvojitve delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oz. deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice preko borze. Davčna osnova bo izplačana vrednost, zmanjšana za nominalno vrednost delnic. V skladu s 124. členom ZDoh-1 bo ob odkupu delnic potrebno obračunati akontacijo dohodnine v višini 25 % od davčne osnove.

Če bo odkup lastnih delnic v letu 2005 potekal preko borze, bo odkup obdavčen po določbah 85. - 97. in določbi 125. člena ZDoh -1, ki urejajo obdavčitev dobička iz kapitala. Davčna osnova je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Po 89. členu ZDoh-1 pa se dohodnina ne plača od dobička iz kapitala, doseženega pri prvi odsvojitvi delnic ali deleža v kapitalu, pridobljenega v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij v skladu s predpisi, ki urejajo lastninsko preoblikovanje podjetij.

V zvezi z vprašanjem zavezanca, kakšen vpliv ima odkup lastnih delnic na podlagi določb ZDDPO-1 na davčno bilanco družbe, ki je odkupila lastne delnice, odgovarjamo naslednje:

V skladu s prvim odstavkom 240. člena Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 30/93 - 57/04, v nadaljevanju ZGD) lahko družba izjemoma pridobi lastne delnice na podlagi sklepa skupščine o umiku delnic po postopku, ki je določen za zmanjšanje osnovnega kapitala z umikom delnic. Če družba odkupi lastne delnice in jih na podlagi sklepa skupščine takoj umakne, se zmanjša premoženje družbe - njena aktiva v višini plačil za pridobljene delnice in za enak znesek se zmanjša tudi pasiva - kapital. V skladu s Slovenskim računovodskim standardom (SRS) 8, točko 8.24, se za nominalno vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic zmanjša osnovni kapital. Če so bile umaknjene delnice odkupljene po višji ceni od nominalne, je treba ob umiku za razliko zmanjšati druge sestavine celotnega kapitala. Če pa so delnice pridobljene po nižji ceni od nominalne vrednosti, je treba dodatno oblikovati kapitalske rezerve v višini razlike med nominalno vrednostjo in ceno.

V skladu s petim odstavkom 60. člena ZGD mora družba, če je v poslovnem letu pridobila lastne delnice, v bilanci stanja za to poslovno leto oblikovati rezerve za lastne delnice v višini zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih delnic, če te lastne delnice še ima na presečni dan bilance stanja. Ta obveznost velja tudi takrat, ko je družba pridobila lastne delnice z namenom njihovega umika, ki ga pa ni realizirala v istem poslovnem letu. Te rezerve za lastne delnice pa družba sprosti pri umiku lastnih delnic.

Iz vsega navedenega je razvidno, da se vse transakcije v zvezi z odkupom lastnih delnic in umikom le-teh odražajo na spremembah kapitalskih postavk in na sredstvih, ne more pa družba iz tega naslova pridobivati in priznavati prihodkov in odhodkov, ki bi vplivali na osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb, torej te transakcije ne vplivajo na davčno bilanco družbe.