

PROMET Z LASTNIMI DELNICAMI

Pojasnilo DURS, št. 42103-63/2007, 14. 12. 2007

Zavezanec je posredoval vprašanja, vezana na promet z lastnimi delnicami, ki jih navajamo in nanje odgovarjamo v nadaljevanju.

1. vprašanje:

Matična družba namerava od hčerinskih družb pridobiti lastne delnice. Kako se zadeva obdavči pri matični in kako pri hčerinskih družbah?

Odgovor:

Pri matični družbi so plačila za pridobitev (nakup) lastnih delnic predmet davčnega odtegljaja (v višini izplačane vrednosti pridobljenih lastnih delnic, zmanjšane za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv), ki pa se ne opravi, če gre v obravnavanem primeru za pridobitev lastnih delnic od odvisne družbe, ki je prav tako rezident Republike Slovenije.

Navedeno je v skladu z določbo prvega odstavka 70. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06), po kateri so predmet davčnega odtegljaja med drugim tudi plačila dividend, pri čemer se za dividendo štejejo dividenda, ki je dobiček ali presežek prihodkov nad odhodki, ki se izplača družbenikom ali članom v zvezi z udeležbo v dobičku izplačevalca, ter dohodki, podobni dividendam iz 74. člena tega zakona. Po 5. točki prvega odstavka 74. člena tega zakona se *za dohodke, podobne dividendam, šteje tudi izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic ali lastnih poslovnih in drugih lastnih deležev, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv.*

Na podlagi določbe drugega odstavka 70. člena ZDDPO-2 pa se davčni odtegljaj ne opravi, če so dohodki, ki so predmet davčnega odtegljaja, plačani Sloveniji ali samoupravnim lokalnim skupnostim v Sloveniji, Banki Slovenije, zavezancu rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, ali zavezancu nerezidentu, ki je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega z dejavnostjo oziroma posli v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in izplačevalcu sporoči svojo davčno številko, če gre za dohodke, plačane tej poslovni enoti.

Pri hčerinskih družbah se navedeni dohodki, ki po 5. točki prvega odstavka 74. člena ZDDPO-2 štejejo za dividendam podobne dohodke, izvzamejo iz davčne osnove, na način in po pogojih, kot jih določa 24. člen ZDDPO-2. V tem primeru se tudi ne priznajo odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb v te delnice, v znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih in iz davčne osnove izvzetih prihodkov.

V skladu s 24. členom ZDDPO-2 se pri določanju davčne osnove zavezanca – prejemnika dividend in dohodkov podobnih dividendam – prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, vključno z dohodki, ki so podobni dividendam iz 74. člena tega zakona (razen skritih rezerv iz 74. člena tega zakona, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu) izvzamejo iz davčne osnove, če je izplačevalec zavezanec za davek po tem zakonu, ali za davčne namene rezident v državi članici EU v skladu s pravom te države in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, ali zavezanec za davek, primerljiv z davkom po tem zakonu, ki ni rezident države, ki je objavljena na seznamu držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %.

Po izrecni določbi tretjega odstavka 24. člena ZDDPO-2 se *dividende in dohodki, ki so*

podobni dividendam, lahko izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih, na njihovi podlagi v davčno osnovo vključeni prihodki.

To pomeni, da se tudi z vidika hčerinske družbe, ki doseže prihodke z odprodajo delnic matični družbi v okviru pridobivanja lastnih delnic, izplačana vrednost pridobljenih lastnih delnic, zmanjšana za njihovo emisijsko vrednost in za sorazmerni del kapitalskih rezerv, obravnava kot dividenda (oziroma dividendi podobni dohodek). Tako opredeljeni dohodek se pri hčerinski družbi lahko izvzame iz davčne osnove po 24. členu ZDDPO-2, vendar ob pogoju, če so bili pri hčerinski družbi ti dohodki tudi dejansko vključeni v davčno osnovo, torej izkazani med prihodki.

Kot splošno pojasnilo dodajamo naslednje: v primeru, če bi dejanski prihodki (kapitalski dobički) hčerinske družbe iz naslova prodaje delnic v postopku pridobivanja lastnih delnic druge družbe morebiti presegli znesek, ki se kot dividendi podobni dohodek izvzame iz davčne osnove po 24. členu ZDDPO-2, lahko zavezanec ta *presežek prihodkov v višini 50 % obravnava po 25. členu tega zakona, ki ureja izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev*. ZDDPO-2 v 25. členu določa, da se pri določanju davčne osnove zavezanca rezidenta (in poslovne enote nerezidenta), ki ustvari dobiček iz odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, 50 % tega dobička izvzame iz davčne osnove zavezanca, če je bil zavezanec, ki ustvari dobiček, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 %, in znaša čas trajanja te udeležbe najmanj 6 mesecev in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se v tem primeru ravno tako ne prizna v višini 50 %.

V vsakem primeru pa je v povezavi z izvzemom dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, ali izvzemom dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, potrebno upoštevati, da se *pri določanju davčne osnove tudi ne priznajo odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb* v kapital gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, in to v znesku, ki je enak 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki so izvzeti iz davčne osnove zavezanca, kot določa 26. člen ZDDPO-2.

Izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, in izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev podrobneje ureja 2. poglavje Pravilnika o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/07).

2. in 3. vprašanje:

Kako je z obdavčitvijo pri matični družbi v primeru umika pridobljenih lastnih delnic s strani hčerinskih družb in kako v primeru odprodaje pridobljenih lastnih delnic s strani hčerinskih družb nekomu tretjemu?

Odgovor:

Pri umiku lastnih delnic ali odprodaje pridobljenih lastnih delnic gre za transakcije na strani kapitala, ki neposredno ne vplivajo na davčno osnovo po ZDDPO-2.

Po splošni določbi 12. člena ZDDPO-2 se pri ugotavljanju davčne osnove, če ta zakon ne ureja drugače, priznajo prihodki in odhodki, kot jih zavezanec ugotovi v izkazu poslovnega izida oziroma ustreznem letnem poročilu, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi.

V skladu s Slovenskim računovodskim standardom 8 (2006) se odkupljene lastne delnice izkazujejo kot posebna postavka kapitala, ki dejansko zmanjšuje celotni kapital družbe. Kot določa SRS 8.38 se pridobljene *lastne delnice ali lastni poslovni deleži odštevajo od kapitala*. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku ne pripozna dobiček ali izguba iz tega posla oziroma se vse razlike poračunavajo s kapitalom.

Po SRS 8.20 se za najmanjšo emisijsko vrednost odkupljenih in nato umaknjenih lastnih delnic (oziroma lastnih poslovnih deležev) zmanjša osnovni kapital. Če so bile odkupljene po višji ceni, je treba za razliko hkrati zmanjšati tudi druge sestavine kapitala. Če so se umaknjene lastne delnice (oziroma lastni poslovni deleži) pridobile neodplačno, se za znesek zmanjšanja osnovnega kapitala povečajo kapitalske rezerve.

Pri ponovni prodaji predhodno pridobljenih lastnih delnic (oziroma lastnih poslovnih deležev) nastane vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv, ki pomeni presežek njihove prodajne vrednosti nad njihovo nabavno oziroma knjigovodsko vrednostjo (SRS 8.13.).

To pojasnilo je pripravljeno na podlagi navedenih splošnih vprašanj, v vsakem posameznem primeru posebej pa je potrebno presojati in upoštevati dejanske okoliščine primera.