

OBDAVČITEV ODSVOJITVE PRETEŽNIH LASTNIŠKIH DELEŽEV V LETU 2005 PO DRUGEM Odstavku 86. Člena ZDoh-1

Pojasnilo DURS, št. 42103-13/2006, 16. 1. 2006

V prvem odstavku 85. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 70/05 - UPB2 in 115/05) je bilo določeno, da je dobiček iz kapitala dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. V prvem odstavku 86. člena ZDoh-1 je bilo določeno, da za kapital med drugim velja tudi pretežni lastniški delež ali njegov del. V tretjem odstavku člena je bil pretežni lastniški delež opredeljen kot lastniški delež v osnovnem kapitalu, kadar vrednostno s sorazmernim upoštevanjem drugega kapitala gospodarske družbe dosega najmanj 60 milijonov tolarjev, ki ga je imel zavezanec neposredno ali posredno prek povezanih oseb, če je kapital gospodarske družbe po pridobitvi lastniškega deleža presegal 200 milijonov tolarjev. Delež v osnovnem kapitalu in sorazmerni del drugega kapitala gospodarske družbe se je ugotavljal kot povprečje njegove vrednosti po poslovnih poročilih gospodarske družbe za zadnje petletno obdobje pred odsvojitvijo lastniškega deleža zavezanca. Kapital gospodarske družbe po pridobitvi se ugotavlja kot povprečje njegove vrednosti po zadnjem poslovnem poročilu po pridobitvi.

Dobiček iz kapitala, dosežen z odsvojitvijo pretežnega lastniškega deleža ali njegovega dela, je obdavčen ne glede na čas pridobitve takšnega deleža ali njegovega dela.

V skladu z določbo petega odstavka 90. člena ZDoh-1 se davčna osnova od dobička iz kapitala, ki je dosežen z odsvojitvijo kapitala iz 2. točke prvega odstavka 86. člena tega zakona, če je od pridobitve do odsvojitve kapitala ali njegovega dela preteklo najmanj tri leta, zmanjša za 60 odstotkov. To pomeni, da se ob odsvojitvi pretežnega lastniškega deleža ali njegovega dela, ki je bil pridobljen pred več kakor tremi leti pred odsvojitvijo, doseženi dobiček ali dosežena izguba zmanjša za 60 odstotkov.

Zaloga pretežnega lastniškega deleža se v skladu z določbo prvega odstavka 96. člena ZDoh-1 vodi po metodi zaporednih cen (FIFO). To pomeni: kadar zavezanec odsvoji le del pretežnega lastniškega deleža, velja, da je odsvojil del, ki ga je najprej pridobil.

1. V skladu z navedenim velja za pretežni lastniški delež delež v lastniškem kapitalu gospodarske družbe (vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti poslovni izid, čisti poslovni izid obračunskega obdobja in prevrednotovalni popravki kapitala), ki dosega najmanj 60 milijonov tolarjev in ga ima zavezanec neposredno ali posredno prek povezanih oseb, če lastniški kapital gospodarske družbe po pridobitvi lastniškega deleža presega 200 milijonov tolarjev. Delež velja za pretežni lastniški delež, kadar sta izpolnjena oba pogoja hkrati. Povezane osebe so opredeljene v tretjem odstavku 16. člena ZDoh-1.

Delež, ki ga ima zavezanec v lastniškem kapitalu gospodarske družbe, se izračuna tako, da se procentualni delež, ki ga ima zavezanec v osnovnem kapitalu (npr. 20 odstotkov), pomnoži z vrednostjo lastniškega kapitala družbe. Vrednost lastniškega kapitala družbe se ugotavlja kot povprečje njegove vrednosti po bilancah stanja gospodarske družbe za zadnje petletno obdobje pred odsvojitvijo lastniškega deleža zavezanca. Povprečje vrednosti po bilanci stanja gospodarske družbe za vsako posamezno (poslovno) leto v petletnem obdobju se izračuna kot povprečje začetnega in končnega stanja lastniškega kapitala gospodarske družbe. Za opredelitev deleža kot pretežnega deleža mora biti izpolnjen pogoj, da je povprečna vrednost deleža zavezanca v zadnjih petih letih pred odsvojitvijo presežala vrednost 60 milijonov tolarjev.

2. Kapital gospodarske družbe po pridobitvi se ugotavlja kot povprečje njegove vrednosti po zadnji bilanci stanja po pridobitvi. Povprečje kapitala gospodarske družbe po bilanci stanja se izračuna kot povprečje začetnega in končnega stanja

kapitala. Za zadnjo bilanco stanja po pridobitvi velja bilanca stanja za leto pred odsvojitvijo.

3. Pri ugotavljanju, ali je neki delež pretežni lastniški delež, se upoštevajo vse pridobitve deleža ne glede na njihovo vrsto. To pomeni, da se pri ugotavljanju pretežnega lastniškega deleža upoštevajo tako pridobitve na primarnem in sekundarnem trgu kakor tudi pridobitve v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij in pridobitve, ki jih je za zavezanca opravila borznoposredniška družba po pogodbi o gospodarjenju z vrednostnimi papirji. Kadar je zavezanec odsvojil pretežni lastniški delež, ki je bil deloma ali v celoti pridobljen v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij, je del deleža, pridobljen iz lastninskega preoblikovanja, oproščen dohodnine v skladu z določbo 1. točke prvega odstavka 89. člena ZDoh-1.
4. Podobno se takrat, kadar ima zavezanec pretežni lastniški delež in takšen delež oziroma njegov del ob sklenitvi pogodbe o gospodarjenju z vrednostnimi papirji izroči borznoposredniški družbi v gospodarjenje, izročeni del še vedno upošteva pri ugotavljanju, ali ima zavezanec pretežni lastniški delež v gospodarski družbi, in se obravnava kot del pretežnega lastniškega deleža.

Zavezanec, ki ima del pretežnega lastniškega deleža v gospodarjenju pri borznoposredniški družbi na podlagi pogodbe o gospodarjenju z vrednostnimi papirji, lahko v skladu z določbo drugega odstavka 96. člena ZDoh-1 za takšen del pretežnega lastniškega deleža vodi ločeno evidenco zalog.

Primer 1:

Zavezanec je 6. julija 2005 odsvojil 1000 delnic v družbi X po 3.500 tolarjev za delnico. Prvih 500 delnic je pridobil ob ustanovitvi družbe v letu 1996, ob vpisu (datum vpisne pogodbe: 16. januar 1996) je za eno delnico vplačal 1.200 tolarjev, drugih 500 delnic pa ob dokapitalizaciji družbe v letu 2003. Ob dokapitalizaciji je vplačal za eno delnico 2.500 tolarjev (datum vpisne pogodbe: 5. avgust 2003). Skupno število izdanih delnic družbe X pred dokapitalizacijo je bilo 2500, po njej pa 5000. Zavezanec je imel torej pred dokapitalizacijo in po njej 20-odstotni delež v osnovnem kapitalu družbe. (v tisočih tolarjih)

Leto	Vrednost kapitala na dan 1. januarja	Vrednost kapitala na dan 31. decembra	Povprečna vrednost kapitala v letu	Udeležba v kapitalu v %	Udeležba v kapitalu v SIT	Povprečna udeležba v kapitalu v zadnjih petih letih
2000	1,540.000	1,790.000	1,665.000	20 %	333.000	
2001	1,790.000	1,850.000	1,820.000	20 %	364.000	
2002	1,850.000	2,035.000	1,942.500	20 %	388.500	
2003	2,035.000	2,440.000	2,237.500	20 %	447.500	
2004	2,440.000	2,376.000	2,408.000	20 %	481.600	402.920

Zavezanec izpolnjuje oba pogoja, ki morata biti izpolnjena pri opredelitvi pretežnega lastniškega dele:

- povprečna vrednost udeležbe družbenika v kapitalu družbe v zadnjih petih letih pred odsvojitvijo kapitala presega 60 milijonov tolarjev,
- povprečna vrednost kapitala družbe po zadnji bilanci stanja za leto pred odsvojitvijo kapitala presega 200 milijonov tolarjev.

Izračun akontacije dohodnine:

Dobiček od odsvojitve delnic, pridobljenih pred 6. julijem 2002, se bo všteval v davčno osnovo le v višini 40 odstotkov (peti odstavek 90. člena ZDoh-1), preostanek ustvarjenega dobička pa v celoti.

Dobiček iz kapitala, pridobljenega pred 6. julijem 2002:

- vrednost ob odsvojitvi
(500 delnic x 3.500 SIT) 1,750.000 SIT
- nabavna vrednost
(500 delnic x 1.200 SIT) 600.000 SIT
- dobiček iz kapitala 1,150.000 SIT
- davčna osnova
(40 % od 1,150.000 SIT) 460.000 SIT

Dobiček iz kapitala, pridobljenega po 6. juliju 2002:

- vrednost ob odsvojitvi
(500 delnic x 3.500 SIT) 1,750.000 SIT
- nabavna vrednost
(500 delnic x 2.500 SIT) 1,250.000 SIT
- dobiček iz kapitala 500.000 SIT
- davčna osnova 500.000 SIT

Akontacija dohodnine:

(460.000 SIT + 500.000 SIT) x 25 %

240.000 SIT

Primer 2:

Zavezanec je 6. julija 2005 odsvojil 1200 delnic v družbi X po 3.500 tolarjev za delnico. Prvih 100 delnic je pridobil v postopku lastninskega preoblikovanja podjetij v letu 1995, 500 delnic je pridobil z nakupom na sekundarnem trgu v letu 1999, za eno delnico je plačal 1.200 tolarjev, 600 delnic pa je kupil ob dokapitalizaciji družbe v letu 2003. Ob dokapitalizaciji je vplačal za eno delnico 2.500 tolarjev (datum vpisne pogodbe: 5. avgust 2003). Skupno število izdanih delnic družbe X pred dokapitalizacijo je bilo 2500, po njej pa 5000. Zavezanec je imel ob lastninskem preoblikovanju 4-odstotni delež v osnovnem kapitalu, s pridobitvijo (nakupom) delnic na sekundarnem trgu pred dokapitalizacijo in po njej pa 24-odstotni delež v osnovnem kapitalu družbe.

(v tisočih tolarjih)

Leto	Vrednost kapitala na dan 1. januarja	Vrednost kapitala na dan 31. decembra	Povprečna vrednost kapitala v letu	Udeležba v kapitalu v %	Udeležba v kapitalu v SIT	Povprečna udeležba v kapitalu v zadnjih petih letih
2000	1,540.000	1,790.000	1,665.000	24 %	339.600	
2001	1,790.000	1,850.000	1,820.000	24 %	436.800	
2002	1,850.000	2,035.000	1,942.500	24 %	466.200	
2003	2,035.000	2,440.000	2,237.500	24 %	537.000	

2004	2,440.000	2,376.000	2,408.000	24 %	577.920	471.504
------	-----------	-----------	-----------	------	---------	---------

Zavezanec izpolnjuje oba pogoja, ki morata biti izpolnjena pri opredelitvi pretežnega lastniškega dele:

- povprečna vrednost udeležbe družbenika v kapitalu družbe v zadnjih petih letih pred odsvojitvijo kapitala presega 60 milijonov tolarjev,
- povprečna vrednost kapitala družbe po zadnji bilanci stanja za leto pred odsvojitvijo kapitala presega 200 milijonov tolarjev.

Izračun akontacije dohodnine:

Kadar je zavezanec odsvojil pretežni lastniški delež, ki je bil deloma ali v celoti pridobljen v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij, je del deleža, pridobljenega v lastninskem preoblikovanju, oproščen dohodnine v skladu z določbo 1. točke prvega odstavka 89. člena ZDoh-1. Zato se iz prodajne vrednosti odsvojenih delnic izloči 2-odstotni delež ($100/5000 \times 100$), ki zadeva delnice, pridobljene v lastninskem preoblikovanju podjetij (to je 100 delnic).

Dobiček od odsvojitve delnic, pridobljenih pred 6. julijem 2002, se bo všteval v davčno osnovo le v višini 40 odstotkov (peti odstavek 90. člena ZDoh-1), preostanek ustvarjenega dobička pa v celoti.

Dobiček iz kapitala, pridobljenega pred 6. julijem 2002:

- vrednost ob odsvojitvi
(500 delnic x 3.500 SIT) 1,750.000 SIT
- nabavna vrednost
(500 delnic x 1.200 SIT) 600.000 SIT
- dobiček iz kapitala 1,150.000 SIT
- davčna osnova
(40 % od 1,150.000 SIT) 460.000 SIT

Dobiček iz kapitala, pridobljenega po 6. juliju 2002:

- vrednost ob odsvojitvi
(600 delnic x 3.500 SIT) 2,100.000 SIT
- nabavna vrednost
(600 delnic x 2.500 SIT) 1,500.000 SIT
- dobiček iz kapitala 600.000 SIT
- davčna osnova 600.000 SIT

Akontacija dohodnine:

$(460.000 \text{ SIT} + 600.000 \text{ SIT}) \times 25 \%$