

NABAVNA VREDNOST NEPREMIČNINE PRI UGOTAVLJANJU DOBIČKA IZ KAPITALA OD ODSVOJITVE NEPREMIČNINE

Pojasnilo DURS, št. 42102-1/2006, 22. 3. 2006

V zvezi z vprašanjem, ali lahko davčni zavezanec, ki je nepremičnino pridobil z darilno pogodbo, v kateri je navedena nerealno nizka vrednost nepremičnine, in to le za odmero pristožbin (vknjižbe lastninske pravice v zemljiško knjigo in notarske overitve podpisa) pri napovedi dobička iz kapitala, doseženega s prodajo te nepremičnine, v skladu z določbo 16. člena in 91. člena ZDoh-1 in v skladu z določbo 7. člena in 113. člena ZDavP-1, kot nabavno vrednost kapitala upošteva ocenjeno vrednost nepremičnine ob pridobitvi, namesto nerealno nizke vrednosti, navedene v darilni pogodbi, odgovarjamo:

Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št.21/06 – UPB3) v 1. točki prvega odstavka 86. člena določa, da se ob odsvojitvi nepremičnin ugotavlja dobiček iz kapitala, ne glede na to, ali so bile odsvojene v spremenjenem ali nespremenjenem stanju. Ne obdavčuje pa se dobiček, dosežen z odsvojitvijo nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2002 (144. člen ZDoh-1).

Prvi odstavek 91. člena ZDoh-1 določa, da se v vrednost kapitala ob pridobitvi všttevajo nabavna vrednost kapitala, valorizirana v skladu s petim odstavkom tega člena, in stroški, ki so določeni s tem členom. Nadalje je v drugem odstavku tega člena določeno, da velja za nabavno vrednost kapitala iz prvega odstavka tega člena v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala ob pridobitvi. Če kapital ni pridobljen na podlagi pogodbe ali če vrednost kapitala ob pridobitvi ni razvidna iz pogodbe, velja za nabavno vrednost kapitala vrednost kapitala ob pridobitvi, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili.

V vprašanju zavezanec opisuje primer ugotavljanja osnove za odmero davka od dobička iz kapitala pri prodaji nepremičnine, ki je bila pridobljena na podlagi darilne pogodbe: oče je podaril svoj delež nepremičnine otrokoma. Poudarja, da je v darilni pogodbi navedena vrednost nepremičnine nerealno nizka in navedena zgolj zaradi odmere pristožbin za vpis v zemljiško knjigo in za plačilo notarske overitve podpisa darovalca. V zvezi s tem poleg določil 90. in 91. člena ZDoh-1 omenja tudi 16. člen tega zakona.

V 16. členu ZDoh-1 je določeno, da se ob transakcijah in izplačilih dohodkov med povezanimi osebami kot podlaga za ugotovitev višine dohodka uporabljajo primerljive tržne cene; taksativno je tudi določeno, kdo velja za povezano osebo. Menimo, da uporaba splošnih pravil iz zakona o dohodnini v danem primeru ni ustrezna glede na to, da je v zakonu o dohodnini ugotavljanje davčne osnove pri dobičku iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine celovito urejeno v določbah od 85. do 97. člena ZDoh-1. V teh določbah je urejen tako način ugotavljanja vrednosti kapitala ob pridobitvi in ob odsvojitvi kakor tudi način ugotavljanja časa pridobitve in odsvojitve in v katerih primerih podaritve kapitala se davčna obveznost ne ugotavlja. Omenja tudi 7. člen (ugotavljanje dejstev) in 113. člen (odmera davka v posebnih primerih) iz Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB2). V prvem odstavku 7. člena ZDavP-1 je določeno, da mora davčni organ ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejetje zakonite in pravilne odločitve, pri tem pa mora z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek. V prvem odstavku 113. člena ZDavP-1 je določeno: če davčni organ ugotovi, da podatki, ki jih je moral davčni zavezanec ustrezno predložiti, na podlagi zakona o obdavčenju in tega zaklona ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral, ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, pod pogoji in na način, določen s tem členom. Iz navedenega izhaja, da 113. člen ZDavP-1 ureja primere, ko so dani pogoji za cenitev davčne osnove od davčnega organa, medtem ko v primeru, ki ga opisuje, utemeljuje izpolnjevanje pogojev za to, da bi lahko davčni zavezanec v napovedi za odmero dobička iz kapitala namesto vrednosti, navedene v darilni pogodbi, uveljavljal ocenjeno vrednost nepremičnine.

Na podlagi navedenega menimo, da je glede nabavne vrednosti kapitala ob pridobitvi pri dobičku iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine treba upoštevati določila 91. člena tega zakona in vsebino te zakonske določbe. Kakor je že navedeno, ZDoh-1 v tem členu določa, da se, kadar je kapital pridobljen s pogodbo, upošteva v pogodbi navedena vrednost kapitala ob pridobitvi. Torej se pri pridobitvi kapitala z daritvijo upošteva v darilni pogodbi navedena vrednost kapitala. Vendar je prav tako res, da v primeru, ki ga opisuje, govorimo o posebni situaciji. Navaja, da je v darilni pogodbi resda navedena vrednost kapitala ob pridobitvi, vendar je v pogodbi tudi navedeno, da je vrednost določena zgolj za odmero pritojbin (za vknjižbo lastninske pravice v zemljiško knjigo in za notarsko overitev podpisa) in je vrednost v pogodbi očitno nerealna, darilna pogodba je bila namreč sklenjena med zavezanci 1. dednega reda. S tem v zvezi je treba pojasniti, da davčni organ v tem primeru ni odmerjal davka na darilo, ker je obdarjenec izpolnjeval pogoje za oprostitev plačila davka na darila. Zato menimo, da je ob pogojih, kakor jih navaja, v takem primeru mogoče sprejeti stališče, da zavezanec lahko dokazuje vrednost nepremičnine ob pridobitvi s cenitvijo. V 91. členu je namreč določeno, da velja za nabavno vrednost kapitala iz prvega odstavka tega člena v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala ob pridobitvi, oziroma če kapital ni pridobljen na podlagi pogodbe ali če vrednost kapitala ob pridobitvi ni razvidna iz pogodbe, velja za nabavno vrednost kapitala vrednost kapitala ob pridobitvi, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. V opisanem primeru je bila resda v darilni pogodbi vrednost nepremičnine navedena, vendar bi lahko glede na to, da je bila vrednost navedena zgolj zaradi določitve taks, pa tudi, da je bila pogodba sklenjena med zavezanci, pri katerih so bili dani zakonski pogoji za oprostitev plačila davka na darilo, upoštevali dejstvo, da je v pogodbi navedena vrednost nerealna in sklenili, da vrednost kapitala ob pridobitvi ni razvidna iz pogodbe. Navedeno situacijo je mogoče primerjati s primeri ugotavljanja nabavne vrednosti ob pridobitvi, ko je bila nepremičnina pridobljena na podlagi sklepa o dedovanju in so dediči zavezanci I. dednega reda. Davčni organ v teh primerih zavezancem dopušča dokazovanje vrednosti s cenitvijo, glede na to, da v sklepih o dedovanju niso navedene realne vrednosti nepremičnin ali pa zaradi določanja vrednosti zapuščine v skupnem, celotnem znesku niti ni razvidna vrednost posamezne nepremičnine. In ker je v primerih dedovanja v prvem dednem redu dedovanje oproščeno davka, je v teh primerih zavezancem omogočeno, da vrednost nepremičnine ob pridobitvi dokazujejo z ustreznimi dokazili. Ugotavljanje, kdaj je vrednost nerealno nizka, je lahko le vprašanje konkretnega davčnega postopka. Iz do sedaj znanih primerov lahko sklenemo, da imamo pri teh pogodbah navajanje vrednosti, ki so praviloma nerealno nizke glede na prometno vrednost nepremičnine ob pridobitvi.