

UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE PRI ODMERI DOHODNINE OD DOBIČKA IZ KAPITALA – PORAČUNAVANJE IZGUB Z DOBIČKI, DOSEŽENIMI Z ODSVOJITVIJO KAPITALA

Pojasnilo DURS, št. 4210-103/2006, 18. 12. 2006

Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06 – UPB4, 69/06 – odl. US) v 90. členu ureja davčno osnovo od dobička iz kapitala. Tako je v drugem odstavku navedenega člena določeno: kadar je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala v času pridobitve negativna (izguba), se lahko v letu, za katero se odmerja dohodnina, za navedeno izgubo zmanjša pozitivna davčna osnova za dobiček iz kapitala po tem poglavju, vendar ne več, kakor znaša pozitivna davčna osnova za dobiček iz kapitala. Za izgubo ne velja negativna razlika, ki je posledica valorizacije kapitala iz petega odstavka 91. člena tega zakona.

Navedeno pomeni, da ZDoh-1 dovoljuje poračunavanje izgube s pozitivnimi davčnimi osnovami za dobiček iz kapitala med vsemi vrstami kapitala, doseženimi v istem davčnem letu. V praksi so pogosti primeri, ko zavezanec v davčnem letu odsvoji kapital in ustvari dobiček, v istem davčnem letu pa z odsvojitvijo kapitala ustvari izgubo. V zvezi z izvajanjem drugega odstavka 90. člena ZDoh-1 nastane problem takrat, ko se obdobje imetništva kapitala, s katerim je bil pri odsvojitvi dosežen dobiček, razlikuje od obdobja imetništva kapitala, s katerim je bila pri odsvojitvi dosežena izguba. Stopnja dohodnine od dobička iz kapitala je namreč odvisna od števila let imetništva kapitala. ZDoh-1 ne določa posebnih pravil v zvezi z zmanjševanjem pozitivne davčne osnove za dobiček iz kapitala z izgubami glede na različna časovna obdobja imetništva posamezne vrste kapitala.

Obravnavano problematiko rešuje novi Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/2006, z dne 16. 11. 2006), ki je začel veljati naslednji po objavi, uporablja pa se od 1. januarja 2007 dalje. Ne glede na to, da se za odmero dohodnine za leto 2006 uporablja ZDoh-1, se v skladu s prehodno določbo 159. člena ZDoh-2 četrti odstavek 97. člena tega zakona uporablja že pri odmeri dohodnine za leto 2006.

ZDoh-2 v 97. členu podrobneje določa način zmanjšanja pozitivne davčne osnove za dobiček iz kapitala za izgubo, doseženo z odsvojitvijo kapitala. Tako je v četrtem odstavku navedenega člena določeno, da se, ko zadeva pozitivna davčna osnova, zmanjšana z izgubami iz drugega in tretjega odstavka tega člena, različna obdobja imetništva kapitala, dohodnina odmeri od **skupne letne pozitivne davčne osnove**, ki se razdeli med posamezna obdobja imetništva kapitala iz drugega odstavka 132. člena tega zakona, upošteva **sorazmerne deleže**. Sorazmerni deleži se ugotovijo kot **razmerje med pozitivno davčno osnovo posameznega obdobja imetništva kapitala in seštevkom pozitivnih davčnih osnov posameznih obdobj imetništva kapitala** v davčnem letu.

Zaradi boljše razumljivosti obravnavane določbe ZDoh-2 in njenega lažjega izvajanja v nadaljevanju dajemo primer izračuna davčne osnove in izračuna dohodnine od dobička iz kapitala, ko se obdobje imetništva kapitala, s katerim je bil pri odsvojitvi dosežen dobiček, razlikuje od obdobja imetništva kapitala, s katerim je bila pri odsvojitvi dosežena izguba.

Primer

Zavezanec je v letu 2006 odsvojil več vrst kapitala, ki ga je pridobil v različnih časovnih obdobjih. Pri odsvojitvi nekaterih vrst kapitala je ustvaril dobiček, pri nekaterih pa izgubo. Iz preglednice je razvidno, kakšne dobičke in izgube od posameznih vrst kapitala je ustvaril glede na različna obdobja imetništva kapitala.

(Zneski so v SIT)

Do 5 let (20 %)	Dobiček	Izguba
Nepremičnine	–	50.000
Vrednostni papirji in invest. kuponi	50.000	–
Gospodarjenje pri BPH	–	–
Deleži v družbah in zadrugah	50.000	–
Skupaj:	100.000	50.000
Od 5 do 10 let (15 %)	Dobiček	Izguba
Nepremičnine	–	–
Vrednostni papirji in invest. kuponi	20.000	–
Gospodarjenje pri BPH	–	–
Deleži v družbah in zadrugah		10.000
Skupaj:	20.000	10.000
Nad 10 do 15 let (10 %)	Dobiček	Izguba
Nepremičnine	–	–
Vrednostni papirji in invest. kuponi	15.000	–
Gospodarjenje pri BPH	–	60.000
Deleži v družbah in zadrugah	15.000	–
Skupaj:	30.000	60.000
Nad 15 do 20 let (5 %)	Dobiček	Izguba
Nepremičnine	–	–
Vrednostni papirji in invest. kuponi	20.000	–
Gospodarjenje pri BPH	–	–
Deleži v družbah in zadrugah	–	30.000
Skupaj:	20.000	30.000
Seštevek pozitivnih in negativnih davčnih osnov	170.000	150.000
Skupna letna pozitivna davčna osnova	20.000	

Iz preglednice je razvidno, da **seštevek pozitivnih davčnih osnov posameznih obdobjih imetništva kapitala** znaša 170.000 SIT, **skupna letna pozitivna davčna osnova** pa 20.000 SIT (170.000 SIT – 150.000 SIT).

Ugotovitev sorazmernega deleža

(Zneski so v SIT)

Obdobje imetništva kapitala	Pozitivna davčna osnova posameznega obdobja	Sorazmerni delež (v %)	Davčna osnova (v SIT)	Dohodnina (v SIT)
Do 5 let (20 %)	100.000	58,8*	11.760	2.352
od 5 do 10 let (15 %)	20.000	11,8	2.360	354
Nad 10 do 15 let (10 %)	30.000	17,6	3.520	352
Nad 15 do 20 let (5 %)	20.000	11,8	2.360	118
Skupaj:	170.000	100,0	20.000	3.176

*Izračun sorazmernega deleža (do 5 let):

$$100.000/170.000 \times 100 = 58,8 \%$$

$$\text{Davčna osnova (do 5 let): } 20.000 \times 0,588 = 11.760$$

$$\text{Dohodnina (do 5 let): } 11,76 \times 0,20 = 2.352 \text{ SIT}$$