

ODLOG UGOTAVLJANJA DAVČNE OBVEZNOSTI PO 100. ČLENU ZDOH-2

Pojasnilo DURS, št. 4292-14682/2011, 29. 8. 2011

Zavezanec navaja, da je fizična oseba – rezident Slovenije, družbenik v dveh tujih družbah, v katerih naj bi na podlagi Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (s spremembami) prišlo do združitve in posledično do zamenjave deležev.

Nadalje navaja, da v skladu s tretjim odstavkom 100. člena Zakona o dohodnini o tem, ali gre za odsvojitve kapitala iz drugega odstavka tega člena, odloči davčni organ na podlagi priglasitve odsvojitve kapitala pri davčnem organu, če je tako določeno z zakonom, ki ureja davčni postopek. Po njegovem vedenju Zakon o davčnem postopku za tovrstne primere ne določa priglasitve in je odločitev o odlogu ugotavljanja davčne obveznosti prepuščena lastni odločitvi davčnega zavezanca, kot je mogoče razbrati iz navodila za izpolnjevanje obrazca napovedi za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov. Prosi za naše mnenje glede pravilnost njegovega razumevanja odloga ugotavljanja davčne obveznosti po 2. točki drugega odstavka 100. člena Zakona o dohodnini.

V skladu s predhodno navedenim pojasnjujemo naslednje:

Vsebina 2. točke drugega odstavka 100. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11-UPB7; v nadaljevanju: ZDoh-2) izhaja iz vsebine Direktive Sveta o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic ter za prenos staturnega sedeža SE ali SEC med državami članicami (tj. Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), ki je bila kasneje večkrat spremenjena; v nadaljevanju: Direktiva). V prvem odstavku 8. člena Direktive je določeno, da pri združitvi, delitvi ali zamenjavi kapitalskih deležev, dodelitev vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice ali prevzemnice, delničarju prenosne družbe ali prevzete družbe v zamenjavo za vrednostne papirje, ki predstavljajo kapital slednje družbe, sama po sebi ne povzroča obdavčitve dohodkov, dobičkov ali kapitalskih dobičkov tega delničarja.

V 2. točki drugega odstavka 100. člena ZDoh-2 je tako določeno, da se ugotavljanje davčne obveznosti lahko odloži pri zamenjavi deleža v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitve in delitev, kot so opredeljene v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za namene obdavčitve pri zamenjavi kapitalskih deležev in obdavčitve pri združitvah in delitvah. Obdavčitev pri zamenjavi kapitalskih deležev, združitvah in delitvah je urejena v 44. do 54. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10 in 59/11). S temi členi je v slovenski pravni red prenesena vsebina zgoraj navedene Direktive.

Določbo 2. točke drugega odstavka 100. člena ZDoh-2 je tako treba tolmačiti v smislu vsebine Direktive, katere namen je, da se odstranijo ovire za delovanje notranjega trga oziroma zagotovi njegovo dejansko delovanje.

Skladno z navedenim se po 2. točki drugega odstavka 100. člena ZDoh-2 ugotavljanje davčne obveznosti lahko odloži tudi v primeru zamenjave deleža fizične osebe – rezidenta Slovenije, opravljene v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitve ali delitev, ki so sicer opredeljene v skladu z zgoraj navedeno Direktivo, a zanje, ker so v njih udeležene družbe iz drugih držav članic EU (v katerih imajo lastniške deleže med drugim tudi fizične osebe – rezidenti Slovenije), ni predpisana obveznost priglasitve v Sloveniji (tj.

priglasitve po 380. oziroma 381. členu Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11-UPB4; v nadaljevanju: ZDavP-2)).

V tretjem odstavku 100. člena ZDoh-2 je določeno, da o tem, ali gre za odsvojitve kapitala iz drugega odstavka tega člena, odloči davčni organ na podlagi priglasitve odsvojitve kapitala pri davčnem organu, če je tako določeno z zakonom, ki ureja davčni postopek. Priglasitev odloga ugotavljanja davčne obveznosti je natančneje urejena v 331. členu ZDavP-2, vendar v tem členu ni določen poseben postopek priglasitve v primeru, ko so pri zamenjavi kapitalskih deležev, združitvi ali delitvi udeležene družbe iz drugih držav članic EU. V 331. členu ZDavP-2 je urejena le priglasitev v primeru, ko so v transakciji udeležene družbe iz Slovenije oziroma med drugim družbe iz Slovenije.

Navedeno pomeni, da lahko zavezanec v primeru, ko so v zamenjavi kapitalskih deležev, združitvi ali delitvi udeležene družbe iz drugih držav članic EU, ugotavljanje svoje davčne obveznosti odloži po lastni odločitvi in brez posebne priglasitve pri davčnem organu.

Iz navedenega razloga je bil s Pravilnikom o spremembi Pravilnika o obrazcih napovedi za odmero akontacije dohodnine in o obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala (Uradni list RS, št. 119/08) dopolnjen obrazec napovedi za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov (Priloga 10).