

OBRAVNAVA PRENOSA NEPREMIČNIN V RAZLASTITVENIH POSTOPKIH PO ZAKONU O DOHODNINI

Pojasnilo DURS, št. 4210-30741/2011, 20. 1. 2012

V zvezi z davčno obravnavo prenosa nepremičnin v razlastitvenih postopkih po Zakonu o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 13/2011), smo prejeli pojasnilo Ministrstva za finance, kot sledi v nadaljevanju:

»V tretji točki 95. člena ZDoh-2 je določeno, da se za odsvojitev kapitala ne šteje prenos nepremičnin iz naslova razlastitev po predpisih, ki urejajo to področje. Iz navedene določbe torej izhaja, da v primerih, ko pride do prodaje nepremičnine na podlagi ponudbe razlastitvenega upravičenca, ni mogoče šteti, da je bila nepremičnina prenesena *iz naslova razlastitve*.

Razlastitve so na splošno urejene v Zakonu o urejanju prostora (Uradni list RS, št. 110/02, popr. 8/03, 58/03 – ZZK-1, 33/07 – ZPNačrt, 108/09 ZGO-1C in 80/10 – ZUPUDPP) in lahko tudi v drugih predpisih (npr. Zakon o Nordijskem centru Planica, Uradni list RS, št. 86/2010).

Po določbah 95. člena ZUreP-1 se postopek za razlastitev začne z vložitvijo zahteve razlastitvenega upravičenca. V skladu s 97. členom sme razlastitveni upravičenec vložiti predlog za razlastitev, če v roku 30 dni po vročitvi ponudbe za odkup lastniku nepremičnine ni uspel pridobiti nepremičnine s sklenitvijo pogodbe. Po 100. členu izda upravni organ o začetku razlastitvenega postopka odločbo, v kateri ugotovi ali je javna korist izkazana in odloči o uvedbi postopka razlastitve. Na podlagi te odločbe se začetek razlastitvenega postopka zaznamuje v zemljiški knjigi. Dokler razlastitveni postopek ni pravnomočno končan, ni dopusten promet z nepremičnino ali njeno bistveno spreminjanje, razen prodaje razlastitvenemu upravičencu oziroma prodaje tretji osebi, če se razlastitveni upravičenec s tem strinja.

Iz navedenih določb izhaja, da je po ZUreP-1 mogoče skleniti prodajno pogodbo:

- pred začetkom razlastitvenega postopka in sicer v delu postopka, ki ga lahko imenujemo sporazumevanje strank (saj je vročitev ponudbe lastniku za odkup nepremičnine pogoj za vložitev predloga za razlastitev (prvi odstavek 97. člena ZUreP-1)); v navedeni določbi je jasno uporabljen termin »pogodba«, kar predstavlja sklenitev prodajne pogodbe v skladu s predpisi, ki urejajo obligacijska razmerja;
- dokler razlastitveni postopek ni pravnomočno končan in sicer prodajno pogodbo z razlastitvenim upravičencem oziroma tretjo osebo, če se razlastitveni upravičenec s tem strinja; v navedeni določbi je jasno uporabljen termin »prodaja«, kar prav tako predstavlja sklenitev prodajne pogodbe v skladu s predpisi, ki urejajo obligacijska razmerja.

Opozoriti je treba, da v primeru razlastitve do sklenitve prodajne pogodbe ne pride, saj se po pravnomočnosti odločbe o razlastitvi med strankama sklene sporazum o odškodnini oziroma nadomestilu (106. člen ZureP-1), ki je lahko v obliki notarsko overjene listine ali podan na zapisnik pri upravnem organu.

Upošteva se zgoraj navedeno (in pa dejstvo, da v 3. točki 95. člena ZDoh-2 prodajne pogodbe, ki so sklenjene namesto razlastitev, niso posebej navedene, kot je npr. določeno v drugi alineji 10. člena ZDPN-2¹), **menimo, da gre v primeru sklenitev zgoraj navedenih pogodb o prodaji nepremičnin za obdavčljivo odsvojitev kapitala po ZDoh-2**. Pri tem je treba upoštevati 153. člen ZDoh-2, po katerem se dobiček, dosežen z odsvojitvijo nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2002, ne obdavčuje.

Ob prenosu nepremičnin v razlastitvenih postopkih se lahko razlastitveni upravičenec in lastnik nepremičnine, poleg prodajne pogodbe, dogovorita tudi za dodatno izplačilo, t.i. **odškodnino**. Pri določitvi davčne obravnave je treba upoštevati okoliščine, v katerih je bila taka »odškodnina« izplačana:

a) izplačilo pred začetkom razlastitvenega postopka in sicer v delu postopka, ki ga lahko imenujemo sporazumevanje strank:

Navedenega plačila (odškodnine) ni mogoče šteti za odškodnino po 5. točki 27. člena ZDoh-2, saj škoda ni nastala zaradi protipravnega dejanja, zato posledično ne moremo govoriti o odškodninski odgovornosti razlastitvenega upravičenca (v teh primerih gre ali za prostovoljno povračilo škode ali za povračilo na podlagi pogodbenega razmerja med razlastitvenim upravičencem in lastnikom nepremičnine). Takšne odškodnine se obdavčijo kot drugi dohodek po 105. členu ZDoh-2;

b) izplačilo pred pravnomočnim končanjem razlastitvenega postopka, ko je bila nepremičnina s prodajno pogodbo prenesena na razlastitvenega upravičenca oziroma tretjo osebo:

Tudi taka plačila (odškodnine) se obdavčijo kot drugi dohodek po 105. členu ZDoh-2;

c) izplačilo v primeru razlastitve, ko se po pravnomočnosti odločbe o razlastitvi med strankama sklene sporazum o odškodnini oziroma nadomestilu:

Po sodbi sodišča (VSL IICp 2390/2010) »...odškodnina za razlašeno nepremičnino po vsebini ni enaka odškodnini po določbah obligacijskega zakonika, kajti ne gre za škodo, ki bi nastala zaradi nedopustnega ravnanja, pač pa gre za pravico do povrnitve prikrajšanja, čeprav škoda izvira iz dopustnega ravnanja.«. Odškodnina po drugem odstavku 105. člena ZUreP-1 obsega vrednost nepremičnine in stranske stroške, povezane z razlastitvijo. Ker gre v primeru prenosa nepremičnine iz naslova razlastitev, po predpisih, ki urejajo to področje (3. točka 95. člena ZDoh-2) za neobdavčljivo odsvojitve kapitala, se odškodnina iz drugega odstavka 105. člena ZUreP-1 ne obdavči.

Pri davčni obravnavi odškodnin in drugih izplačil v okviru postopkov razlastitve je treba upoštevati tudi določbo 74. člena Zakona o davčnem postopku (Ur. list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo), ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel«.

¹ V drugi alineji 10. člena Zakona o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 117/06) je določeno, da se davek ne plačuje od prenosa nepremičnin iz naslova razlastitev ali drugih zakonskih ukrepov oziroma na podlagi prodajne pogodbe, ki je bila sklenjena namesto razlastitve. **Iz navedene določbe je razviden namen zakonodajalca, da med oprostitve vključi tudi prodajne pogodbe, ki so sklenjene namesto razlastitve (t.i. pogodbe namesto razlastitve). Za primerjavo – v 3. točki 95. člena ZDoh-2 tovrstne 'razširitve' vsebine določbe ni.**