

Obdavčitev naknadnih vplačil v luči sodne prakse in sprememb davčne zakonodaje

Mag. Joži Češnovar, odvetnica, partnerica Jerman & Bajuk d.o.o.

I. PRAKSA DO PRECEDENČNE SODBE VSRS

OPREDELITEV PROBLEMA: Kako se določi nabavna vrednost kapitala (poslovnega deleža) ob njegovi odsvojitvi, če družbenik (fizična os.) v kapital družbe ni vplačal le osnovnega vložka temveč še druga vplačila, prav tako na temelju lastniškega financiranja družbe, ki se evidentirajo kot kapitalske rezerve družbe, kot npr.:

- naknadno vplačilo – **v nadaljevanju „NV“** ali
- vplačani presežek kapitala - agio.

NAKNADNO VPLAČILO: 491. in 495/2 ZGD-1

- Obveznost je v dolžnosti vplačila (določi jo družbena pogodba ali skupščina s sklepom). Njena izpolnitev je povezana s tem, da družbenik obdrži poslovni delež in članstvo v družbi.
- Vplačilo ne poveča OV, OK in PD (ne spreminja razmerij med družbeniki).
- **Lastniška (equity) naložba** (družbenik pridobi abstraktno korporacijsko upravičenje na vračilo vložka, 495/2. ZGD-1).
- **N. univerzalnega prenosa** vseh pravic in obveznosti, povezanih s poslovnim deležem, ki se vse prenašajo skupaj s poslovnim deležem, in **n. prepovedi cepitve upravičenj**.



93. čl. ZDoh-2: Kapital je delež v družbi.

53/4 čl. ZGD-1: Delež je poslovni delež v d.o.o..

98/1 ZDoh-2: Vrednost kapitala ob pridobitvi = nabavna vrednost + stroški.

471 ZGD-1: Družbenik pridobi poslovni delež na podlagi osnovnega vložka.

491/3 ZGD-1: Z NV se ne povečajo osnovni kapital, osnovni vložki in poslovni deleži.



FURS / UPRS, I U 1717/2016 - 20: NV ne poveča nabavne vrednosti kapitala → v posledici te razlage se je obdavčevala vrednost, ki ni dobiček v smislu povečanja premoženja FO.

13.TOČKA SODBE:

- Za obdavčitev dobička iz kapitala ob odsvojitvi kapitala veljajo enaka načela kot za obdavčitev drugih dohodkov FO iz kataloga dohodkov v 18. čl. ZDoh-2.
- Dobiček iz kapitala se v sistematiko ZDoh-2 vključuje zato, ker povečuje premoženje f.os. **(dobiček povečuje premoženje FO).**

17. TOČKA SODBE:

- Pri obdavčitvi je treba slediti ekonomski vrednosti dohodka / iz dejansko ustvarjenega povečanja premoženja → **odraz ustavnega n. enakosti javnih bremen** in **n. davčne pravičnosti** (vidik enakosti pred zakonom, 14. čl. Ustave RS).

- **Jezikovna, sistemska in namenska razlaga ne podpirata razlage FURS-a (tudi iz razlogov iz 13. in 17. točke).**
- NV so oblika lastniškega financiranja d.o.o., zato FURS in UPRS **pojem kapitala razlagata preozko.**
- V gospodarskem pravu pojem kapitala zajema vse oblike lastnega kapitala družbe (vezane in nevezane postavke). **Tak pomen kapitala je potrebno dati tudi v okviru določb ZDoh-2.**
- Res je, da NV ne povečujejo OV, OK in PD. Vendarle pa pravice in obveznosti v zvezi z NV **sodijo v sklop premoženjskih upravičenj**, ki pritičejo poslovnemu deležu.

- **NV so lastniška naložba, povečujejo premoženje družbe in povečujejo knjigovodsko vrednost deleža.**
- Za namen odmere davka na kapitalski dobiček v delež, po 2. točki 93. člena ZDoh-2, **spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z NV.**
- **Z vidika obdavčenja je bistvena ekonomska vrednost deleža.**



Le tako se lahko ugotovi **realno povečanje premoženja družbe**, ob izplačilu pa **premoženja davčnega zavezanca.**

III. SPREMEMBA ZAKONODAJE (ZDoh-2V in ZDavP-2M)

ORIGINARNI NAČIN PRIDOBITVE:

Družbenik sam vplača naknadno vplačilo in tako pridobi pravico na vračilo naknadnega vplačila.



NV vpliva na vrednost kapitala ob pridobitvi, in sicer kot **strošek** in ne kot del ne kot del nabavne vrednosti kapitala – 98/7/4 ZDoh-2.

IZVEDENI NAČIN PRIDOBITVE:

Družbenik sam ne vplača naknadnega vplačila (vplača ga prejšnji imetnik deleža); vsa upravičenja v zvezi z naknadnim vplačilom pridobi s prevzemom poslovnega deleža.



Vplačano NV na vrednost kapitala ob pridobitvi ne vpliva, vrednost se določi po pravilih 98/2 in 3.

Zakonodajalec je odstopil od stališča VSRS, po katerem so NV kapital po 2. točki 93. člena ZDoh-2.

Problem: FIFO metoda po 103. čl. ZDoh-2

III.1. Originarni način pridobitve

Primer št. 1:

Družbenik pridobi PD za 20 enot. Kasneje vplača NV v višini 50 enot. PD odsvoji za 100 enot.

Vrednost kapitala = 20 (nab. vred.) + 50 (strošek) = 70

Davčna osnova = 30 enot

Primer št. 2:

Enako kot v primeru št. 1, pri čemer družbenik za 100 enot odsvoji le 50 % PD.

Vrednost kapitala (50%) = 10 (nab. vred.) + 25 (stroški) = 35

Davčna osnova = 65 enot.

Primer št. 3:

Družbenik pridobi PD za 20 enot. Kasneje vplača NV v višini 50 enot. PD odsvoji za 100 enot. Pred odsvojitvijo se mu NV 50 enot vrne.

Vrednost kapitala = 20 (nab. vred.) + 0 (strošek) = 20.

Davčna osnova je 80.

Vračilo NV ni odsvojitev kapitala (ni napovedi) → evidenca po ZDavP-2M, ki jo FURS-u predloži družba.

**Člena 98/8 in 90/4/4 ZDoh-2**

Če se pridobitelju NV, **ki ga sam ni vplačal**, temveč je pravico do vračila pridobil s poslovnim deležem, **kasneje vrne**, to vračilo:

- **zniža nabavno vrednost njegovega deleža** (za vrednost NV, vendar največ do vrednosti 0);
- morebitni **presežek** vrnjenega NV se obdavči kot **dividenda** – (ne)ustreznost te prekvalifikacije vrste dohodka????

**Primer št. 1:**

Družbenik kupi PD za 100 enot. Predhodni imetnik vplačal 80 NV. Novi imetnik si izplača NV v višini 80 enot.

Zniža se nabavna vrednost PD iz 100 na 20 (upoštevana ob nadaljnjih odsvojitvah). Ob vračilu NV ni davčne napovedi, le evidenca po 340.b členu ZDavP-2, s katero družba poroča FURS-u o NV.

Primer št. 2:

Prejšnji primer, le družbenik kupi PD za 40 enot. Po prevzemu začne družba bolje poslovati, kar sedanjemu imetniku omogoči vračilo NV v višini 80 enot, ki ga je vplačal predhodnik. Novi imetnik si izplača NV v višini 80 enot.

Družbeniku se za 40 enot zniža nabavna vrednost PD, ki je sedaj 0. 40 enot se obdavči kot dividenda, pri čemer FURS davek obračuna z odmerno odločbo na podlagi davčne napovedi družbenika (325/11 ZDavP-2). Vračilo mora družba evidentirati v evidenci po 340.b členu ZDavP-2 in o tem poročati FURS-u.

IV. (Ne)ustavnost prekvalifikacije kapitalskega dobička v dividendo

90/4/4 ZDoh-2: KOT DIVIDENDA SE OBDAVČUJE:

- a) vrednost vrnjenega NV v delu, ki presega vplačano vrednost;
- b) vrednost vrnjenega NV družbeniku, ki ga sam ni vplačal (izvedena pridobitev), v delu, ki presega nabavno vrednost deleža.

VSRS v X Ips 23/2018:

- pravice in obveznosti v zvezi z NV **sodijo v sklop premoženjskih upravičenj**, ki pritičejo poslovnemu deležu.
- za namen odmere davka na kapitalski dobiček v delež po 2. točki 93. člena ZDoh-2 **spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z NV.**

IV. (Ne)ustavnost prekvalifikacije kapitalskega dobička v dividendo

90/3 ZDoh-2: Kot dividenda se obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, **ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža.**

94. ZDoh-2 se kot odsvojitev kapitala štejejo v členu naštetе oblike odsvojitve, **med drugim tudi izplačilo lastniškega deleža v primeru zmanjšanja lastniškega kapitala gospodarske družbe.**

(Ne)ustavnost prekvalifikacije kapitalskega dobička v dividendo

RAZLOGI ZA STALIŠČE, DA GRE PRI VRAČILU NV ZA ODSVOJITEV KAPITALA (in ne za dividendo)

Vir za izplačilo:

- iz vezanih postavk kapitala (oblikovanih na osnovi družbenikovih vplačil v kapital družbe) in ne iz nevezanih postavk kapitala (dobiček iz poslovanja), ki bi nastale s poslovanjem družbe.

Pravni temelj za vračilo:

- je korporacijsko upravičenje do vrnitve preostanka premoženja (enako kot pri upravičenju do likvidacijske mase in pri upravičenju do vračila vložka v primeru rednega znižanja osnovnega kapitala družbe).
- Pravni temelj za vračilo ni upravičenje do udeležbe na dobičku družbe, kot to velja pri izplačilu dobička / dividende.

FIFO METODA?

Vračilo, ki presega vplačano vrednost NV – ZLORABA!

(Ne)ustavnost prekvalifikacije kapitalskega dobička v dividendo

Davčno različna obravnava se pokaže v naslednjih dveh primerih.

Primer št. 1:

Prvi družbenik vplača v družbo 80 OK in 60 NV. Družba slabo posluje, zato jo proda drugemu za 40. 40 je nabavna vrednost PD drugega imetnika PD.

Po prodaji družba začne poslovati bolje in že s tekočim poslovanjem pokrije ustvarjeno izgubo. Drugi imetnik PD se odloči za znižanje OK za 60 enot. Izvede se postopek rednega znižanja OK in družbeniku se izplača 60 enot. Družbenik realizira 20 enot dobička (40 enot je bila nabavna vrednost PD).

Izplačilo se po 94. členu ZDoh-2 obdavči kot odsvojitev kapitala. Davčna stopnja je odvisna od časa imetništva kapitala in se vsakih 5 let imetništva niža.

Primer št. 2:

Primer št. 2 je enak primeru št. 1, pri čemer pa se drugi imetnik PD, namesto znižanja OK, odloči za vračilo 60 enot NV. Tudi v tem primeru realizira 20 enot dobička. Ta dobiček pa se obdavči kot dividenda. Davčna stopnja se z leti imetništva kapitala ne niža.

Obdavčitev v drugem primeru je davčno manj ugodna, za kar pa ni videti utemeljenega razloga. V obeh primerih je namreč družbenik izplačilo iz družbe prejel na temelju premoženjskega upravičenja do vrnitve preostanka premoženja, pri čemer se je vračilo izvedlo iz vezanih postavk kapitala družbe, ki so nastale z lastniškim financiranjem družbe.

V. Ostale dileme za bodočo prakso

Tudi v primerljivih situacijah bo potrebno upoštevati pravila iz 13. in 17. točke sodbe VSRS, in sicer:

Smiselna uporaba določb v zvezi z NV tudi za:

- druga vplačila družbenika v kapitalske rezerve družbe, kot je npr. vplačani presežek kapitala oziroma agio;
- dokapitalizacijo iz sredstev družbe, če so vir kapit. rezerve iz NV, ki jih je zavezanec sam vplačal; naj se ne uporabi pravilo iz 98/4:

Poenostavljeno znižanje OK zaradi pokrivanja izgube ali prenosa osnovnega vložka v kapitalske rezerve (izhodišča iz 13. in 17. točke sodbe VSRS X Ips 23/2018).

HVALA ZA POZORNOST

**(Več o temi v reviji SIR*IUS št. 1/2020 ;
za vprašanja pišite na jozi.cesnovar@jerman-bajuk.si)**

mag. Joži Češnovar, odvetnica, partnerica Jerman&Bajuk d.o.o.
