

ALI JE ODKUP LASTNEGA POSLOVNEGA DELEŽA OBDAVČEN?

*mag. Blaž Pate, odvetnik, specialist za davčno pravo
Odvetniška pisarna Blaž Pate & Partnerji d.o.o.*



- 1. Pridobivanje oz. odkup lastnega poslovnega deleža v d.o.o.**
- 2. Obdavčitev do 31.12.2019**
- 3. Obdavčitev od 1.1.2020 dalje**



1. Pridobivanje oz. odkup lastnega poslovnega deleža v d.o.o.

KAJ JE ODKUP LASTNEGA POSLOVNEGA DELEŽA?



- **Dosedanji družbenik oz. imetnik poslovnega deleža v d.o.o. prenese svoj delež na d.o.o. (500 ZGD-1)**
- **Bistvo:** d.o.o. postane imetnik lastnega poslovnega deleža, vendar ne more uresničevati pravic iz lastnih deležev. D.o.o. lahko delež zadrži ali ga odsvoji naprej.
- **Pogoj:** predhodno oblikovanje rezerve za lastne deleže v višini zneskov, ki bodo plačani za pridobitev lastnih deležev
- **Različni razlogi:** „izstop“ iz družbe, upokožitev, nagrajevanje zaposlenih itd.

KAJ JE ODKUP LASTNEGA POSLOVNEGA DELEŽA?

- **Z vidika družbenika podoben učinek (tj. ni več družbenik), vendar loči dva postopka:**
 - **„izstop“ iz družbe po postopku odkupa lastnega poslovnega deleža** (500 ZGD-1)
 - d.o.o. *postane imetnik deleža*.
 - Temelj za prenos deleža je *prodajna pogodba (notarski zapis)*, ki jo skleneta dve stranki (družbenik in d.o.o.) upoštevajoč zakonske zahteve. Pogodba določa ceno za prenos deleža.
 - **izstop ali izključitev družbenika** (501, 502 ZGD-1):
 - Pogodbeni (družbena pogodba) ali zakonski izstop
 - Temelj je *oblikovalno upravičenje* družbenika brez soglasja druge stranke (izjava družbenika ali tožba/sodba sodišča)
 - Družba *ne postane imetnik deleža*! Z izstopom družbenika *preneha poslovni delež tega družbenika* in vse s tem deležem povezane pravice in obveznosti.
 - Družbenik, ki je izstopil iz družbe, ima pravico do izplačila ocenjene vrednosti svojega poslovnega deleža.



2. Obdavčitev do 31.12.2019

➤ **Dohodek iz kapitala** (80 Zdoh-2):

1.obresti

2.dividende in

3.dobiček iz kapitala

➤ **Odkup lastnega poslovnega deleža se**
obdavči po pravilih, ki veljajo za:

Dobiček iz kapitala (92 – 104 ZDoh-2)

DOBIČEK IZ KAPITALA

- Dobiček iz kapitala je dobiček, dosežen z **odsvojitvijo kapitala** (92 ZDoh-2).
- Za **kapital** štejejo (93 ZDoh-2):
 - nepremičnine
 - finančni kapital:
 - vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja
 - investicijski kuponi
- Za **odsvojitev kapitala** se šteje vsaka odsvojitev kapitala ali dela kapitala (94 ZDoh-2), kot je zlasti:
 - prodaja kapitala,
 - ...
 - izplačilo lastniškega deleža v primeru zmanjšanja lastniškega kapitala gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja, izstopa ali izključitve ter
 - drugi primeri izplačila lastniškega deleža, izplačanega v denarju ali v naravi, **če ni s tem zakonom drugače določeno**.

razlika med

vrednostjo kapitala ob odsvojitvi (99 ZDoh-2)

vrednost iz pogodbe

– 1% normirani
stroški

- če ni pogodbe ali iz pogodbe vrednost ni razvidna ali če iz pogodbe ali drugih dokazil razvidna vrednost kapitala ne ustreza vrednosti kapitala, ki bi se dala doseči v prostem prometu v času odsvojitve > **primerljiva tržna cena kapitala ob odsvojitvi.**

vrednostjo kapitala ob pridobitvi (98 ZDoh-2)

vrednost iz pogodbe

+ 1% normirani
stroški
in
znesek davka na
dediščine in
darila

- če ni pogodbe ali vrednost ni razvidna, se vrednost dokazuje z **ustreznimi dokazili.**
- v primerih dedovanja/daril je vrednost od katere je bil **odmerjen davek**, sicer pa **primerljiva tržna cena.**
- opcije (**primerljiva tržna cena na dan izvršitve opcije**)
- za nabavno vrednost deležev, ki so bili pridobljeni pred 1.1.2003, se šteje tržna vrednost 1.1.2006, če tržne vrednosti ni, pa knjigovodska vrednost 1.1.2006; Če je dejanska nabavna vrednost takih vrednostnih papirjev in deležev, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili, višja od tržne vrednosti oziroma knjigovodske vrednosti na dan 1.1.2006, se upošteva dejanska nabavna vrednost
- v primeru, kadar zavezanec odsvoji delež, ki jo je pridobil ob povečanju OK iz sredstev družbe v letih 2005 ali 2006 in je bilo tako povečanje obdavčeno kot dividenda, se za nabavno vrednost tako pridobljenega oziroma povečanega deleža šteje nominalna vrednost pridobljenega oz. povečanega deleža ob preoblikovanju.
- kadar zavezanec pridobi povečani delež oz. osnovni vložek pri povečanju OK iz sredstev družbe, se šteje, da je nabavna vrednost enaka nič.



ČAS IMETNIŠTVA	DAVČNE STOPNJE (dokončen davek)
0-5 let	25%
5-10 let	15%
10-15 let	10%
15-20 let	5%
Več kot 20 let	Ni davka - oprostitev



- zavezanec za dohodnino je **fizična oseba, ki odsvoji delež** (rok: 28.2. tekočega leta za preteklo leto, razen nerezident (15 dni, izjemoma 28.2.)).
- **napoved** za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov:
 - osebno ali po pošti pri pristojnem finančnem uradu.
 - elektronsko preko storitev elektronskega poslovanja FURS eDavki (obvezno, če je v zvezi s tem kapitalom opravil več kot deset transakcij – pridobitev v preteklih letih in obdavčljivih odsvojitvah v preteklem letu).
- vodenje evidenc kapitala (**FIFO**)
- na podlagi napovedi izda FURS **odločbo** o višini odmerjene dohodnine od dobička iz kapitala do 30. aprila. Rok za plačilo davka je 30 dni od dneva vročitve odločbe..
- dobički iz kapitala se **ne vključujejo** v letno dohodninsko osnovo.

Praksa FURS: DIVIDENDA

- 15.6.2018 & 26.3.2019 – **FURS obvestilo za javnost:**

*...analiza kaže na uporabo skrbno oblikovanih in svetovanih davčnih shem, ki naj bi zavezancem za davek omogočale, da si z **zlorabo predpisov** izplačajo ustvarjene poslovne dobičke na davčno ugodnejši način...*

- z **zlorabo predpisov** zavezanci izplačujejo ustvarjene poslovne dobičke v d.o.o. na davčno ugodnejši način: *namesto izplačila dobička/dividende zavezanci izvršijo transakcijo odkupa lastnih poslovnih deležev, ki ima bolj ugodno davčno obravnavo.*
- če takšna transakcija nima ekonomske vsebine oz. je edini namen doseganje neupravičene davčne ugodnosti se skladno z 74/4 in 5/2 ZDavP-2 ne upošteva ter predstavlja **prikrito izplačilo dobička**, ki je obdavčeno v skladu z določbami ZDoh-2, kot **dividendam podobni dohodek**

Praksa FURS: DIVIDENDA

- FURS poziva zavezance - **družbe pridobiteljce** lastnih poslovnih deležev, da če je pravni posel prodaje poslovnega deleža sklenjen zaradi izogibanja davčnih obveznosti in dogovorjena kupnina zaradi pomanjkanja ekonomske vsebine predstavlja **prikrito izplačilo dobička**, ki je izplačano v skladu z določbami poglavja 6.2 ZDoh-2 v obliki dividend, *predložijo obračun davčnega odtegljaja (REK-2)* na podlagi **samoprijave**
- **Davčna stopnja: 25%**
- **Davčna osnova: dosežen dohodek/dividenda**

Praksa FURS: DIVIDENDA

Prikrito izplačilo dobička ni enako zloraba predpisa in obratno!

Različna pravila za obravnavo odkupa lastnih poslovnih deležev:

- Kot **prikrito izplačilo dobička** (90/4 ZDoh-2 & 74 ZDDPO-2)
- Kot **zlorabo predpisa** (74/4, 5/2 ZDavP-2)

Ni mogoča sočasna obravnavava po obeh pravilih, saj veljajo različni kriteriji in različne davčne posledice!

Praksa FURS: DIVIDENDA

Za **prikrito izplačilo dobička** (glej tudi sodbo VS RS X Lps 240/2013 z dne 20.3.2015) **morata biti izpolnjena dva pogoja:**

- **Kvalificiran družbenik (vsaj 25% udeležba v izplačevalcu ali obvladovanja na drug način)**
- **Kršitev neodvisnega tržnega načela**
 - *v čem je kršitev tega načela pri prodaji lastnega poslovnega deleža, če je cena enaka primerljivi tržni ceni?*
 - *prikrito izplačilo dobička zgolj za primer prodaje lastnega poslovnega deleža po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene! Davčna osnova je zgolj presežek in ne celotna kupnina.*

Praksa FURS: DIVIDENDA

Zloraba predpisa je pravni standard, ki ga je treba presoјati od primera do primera (glej odločbi VS RS X Lps 48/2014 z dne 18.6.2015 in X Lps 314/2013 z dne 6.4.2016).

- V konkretnih primerih je mogoče govoriti o zlorabi predpisa (glej odločbe VS RS X Lps 189/2013 z dne 13.2.2014, X Lps 196/2013 z dne 13.2.2014 in X Lps 283/2016 z dne 16.1.2019), če:
 - ✓ gre za sklenitev poslov, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti
 - ✓ je pridobitev davčne ugodnosti v nasprotju z namenom davčnih predpisov
 - ✓ je iz okoliščin primera razvidno, da je pridobitev davčne ugodnosti edini cilj zavezanca

Če se ugotovi zloraba, to ne pomeni obdavčitev v smislu prikritega izplačila dobička, temveč „dividenda“!



Kakšno je razmerje:

- med predhodno že izdano pravnomočno odločbo o višini odmerjene dohodnine od dobička iz kapitala, ki jo je organ izdal na podlagi napovedi davčnega zavezanca in
- „novim“ inšpekcijskim postopkom, ki ga FURS začne pri plačniku davka (d.o.o.), o isti zadevi?

Ne bis in idem (141/5 ZDavP-2)? *Različna zavezanca za davek, vendar ni dovoljeno ponovno odločati o isti stvari glede odločitve o materialno pravni pravici, obveznosti oziroma pravni koristi*

Obnova postopka glede odmerjene dohodnine od dobička iz kapitala in vračilo davka?



3. Obdavčitev od 1.1.2020

- Odkup lastnega poslovnega deleža se obdavči po pravilih, ki veljajo za:

Dividende (90 – 91 ZDoh-2)

** četudi so utemeljeni poslovni razlogi za transakcijo*

Davčna stopnja: 27,5% ne glede na obdobje imetništva odsvojenih delnic ali deležev



DAVČNA OSNOVA

dosežena **dividenda**, vendar zavezanec lahko uveljavlja **zmanjšanje izplačane vrednosti za nabavno vrednost** odsvojenih delnic ali deležev, ki se določi v skladu z 98. členom ZDoh-2, če davčni zavezanec tako zmanjšanje uveljavlja na način, določen z novim 329. b ZDavP-2:

- *Pred izplačilo dohodka pisno obvesti plačnika davka (86.p Pravilnik ZDavP-2)*
- *Uveljavlja v 3 mesecih po izplačilu s pisnim zahtevkom pri FURS (86.r Pravilnik ZDavP-2)*
- *Uveljavlja v napovedi za odmero dohodnine za dividende (nova točka 6)*

Zaloge delnic – metoda LIFO (last in first out).

Če je davčni zavezanec deleže družbe pridobival na različne datume, se šteje, da je odsvojil **zadnje pridobljene deleže**.

Navedeno pravilo predstavlja odmik od pravila zaporednih oziroma prvih cen (FIFO), ki velja pri obdavčitvi dobička iz kapitala, doseženega z odsvojitvijo deležev.



- **izstop družbenika** (501, 502 ZGD-1) se tudi po 1.1.2020 obravnava kot **dobiček iz kapitala**!



Hvala za vašo pozornost!

Mag. Blaž Pate, LL.M. odvetnik, specialist za davčno pravo,
Odvetniška pisarna Blaž Pate & Partnerji d.o.o.

T 041362757,
E Blaz.Pate@pate-odvetnik.si