**DOHODEK IZ KAPITALA**

**Odmera dohodnine od dobička iz kapitala in upoštevanje stroška naknadnih vplačil pri vrednosti ob pridobitvi**

**Podrobnejši opis**

**Marec 2024**

**KAZALO**

[1.0 UVOD 3](#_Toc57357050)

[2.0 ZAKONODAJNI OKVIR 3](#_Toc57357051)

[3.0 UGOTOVITVE IN UPOŠTEVANJE 4](#_Toc57357052)

1.0 UVOD

Po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, se lahko na podlagi družbene pogodbe določi, da morajo družbeniki po ustanovitvi družbe poleg osnovnih vložkov vplačati tudi naknadna vplačila. Ta vplačila pomenijo alternativni način financiranja družbe in tvorijo kapitalske rezerve družbe ter se izkazujejo v bilanci stanja družbe. Če niso namenjena za kritje osnovnega kapitala ob izgubi, se družbenikom lahko vrnejo.

Vrhovno sodišče je ([v sodbi X Ips 23/2018](http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2015081111425280/) z dne 16. 1. 2019) v konkretnem primeru, v katerem je zavezanec poleg osnovnega vložka v gospodarsko družbo vplačal tudi naknadno vplačilo, presodilo, da se naknadna vplačila v kapital družbe z omejeno odgovornostjo vštevajo v nabavno vrednost kapitala po prvem odstavku 98. člena ZDoh-2. Podlaga za navedeno stališče sodišča je bilo predvsem splošno izhodišče, da je pri obdavčitvi treba slediti ekonomski vrednosti dohodka, saj gre za odraz ustavnega načela enakosti javnih bremen. Po presoji sodišča pa je treba tudi z vidika načela davčne pravičnosti kot enega od vidikov enakosti pred zakonom (14. člen Ustave) pri obdavčenju z dohodnino izhajati iz dejansko ustvarjenega povečanja premoženja. V sled česar so se naknadna vplačila in njihova vračila v Zakonu [o dohodnini - ZDoh-2](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4697) posebej in celovito uredila.

2.0 ZAKONODAJNI OKVIR

Naknadna vplačila so bila na novo urejena z [Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini ZDoh-2V](https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2929?sop=2019-01-2929). Dodane oziroma spremenjene so bile naslednje določbe:

* 4. točka četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2,
* 4. točka sedmega odstavka 98. člena ZDoh-2 in
* novi osmi odstavek 98. člena ZDoh-2 ter
* prehodna določba 29. člena ZDoh-2V.

S prvim stavkom nove 4. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 se kot dividende po III.6.2. poglavju ZDoh-2 obdavčuje tudi vrednost vrnjenega naknadnega vplačila družbeniku, ki ga je vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe v delu, ki presega vplačano vrednost. Podobno se z drugim stavkom nove 4. točke četrtega odstavka 90. člena ZDoh-2 kot dividende po III.6.2. poglavju zakona obdavčuje tudi vrednost družbeniku vrnjenega naknadnega vplačila, ki ga sam ni vplačal in je pravico do njegovega vračila pridobil (kot pravni naslednik deleža) s pridobitvijo deleža, in sicer del vrednosti vrnjenega naknadnega vplačila, ki presega:

* vplačano vrednost naknadnega vplačila (tj. vrednost, ki jo je vplačal predhodni imetnik deleža) ali
* nabavno vrednost deleža, s pridobitvijo katerega je zavezanec, tj. družbenik, pridobil pravico do vračila naknadnega vplačila, kadar je ta nižja od vplačane vrednosti naknadnega vplačila.

Določba prvega odstavka 98. člena ZDoh-2 določa, da se v vrednost kapitala ob pridobitvi všteva nabavna vrednost kapitala in stroški, ki so določeni s tem členom. V sedmem odstavku tega istega člena pa se med stroške iz prvega odstavka tega člena določa tudi naknadna vplačila, ki jih je družbenik vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe in mu pred odsvojitvijo niso bila vrnjena oziroma ni nastala obveznost njihovega vračila.

Pravica družbenika v zvezi z izvršenimi naknadnimi vplačili (pravica do vrnitve naknadnih vplačil) se kot korporacijska pravica prenaša skupaj s poslovnim deležem, iz katerega izvira. V sled česar je bila dodana nova določba osmega odstavka 98. člena ZDoh-2, v skladu s katero se v primeru, ko je družbeniku vrnjeno obvezno naknadno vplačilo, ki ga sam ni vplačal in je pravico do njegovega morebitnega kasnejšega vračila (tj. če in ko se izpolnijo pogoji za vračanje naknadnih vplačil) pridobil (kot pravni naslednik deleža) s pridobitvijo deleža – vračilo takega naknadnega vplačila zmanjšuje nabavno vrednost pridobljenega deleža v višini vplačane vrednosti takega naknadnega vplačila, pri čemer znesek takega zmanjšanja ne sme preseči nabavne vrednosti deleža.

Dodana pa je bila tudi prehodna določba, ki ureja primere v povezavi s četrtim odstavkom 152. člena ZDoh-2. Naknadna vplačila, ki jih je družbenik vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe in mu pred odsvojitvijo niso bila vrnjena oziroma ni nastala obveznost njihovega vračila, se ne vštevajo med stroške iz spremenjene 4. točke sedmega odstavka 98. člena zakona, če je bil delež pridobljen pred 1. januarjem 2003 in se za nabavno vrednost deleža v skladu s četrtim odstavkom 152. člena zakona šteje tržna ali knjigovodska vrednost na dan 1. januarja 2006, ter je bilo naknadno vplačilo vplačano pred 1. januarjem 2006.

3.0 UGOTOVITVE IN UPOŠTEVANJE

Odsvojitev deleža v družbi se obdavči kot dobiček iz kapitala po III. 6. 3. poglavju ZDoh-2. Ker se zaloge kapitala vodijo po metodi FIFO, navedeno pomeni, da se s to metodo spremlja oziroma prikazuje tudi gibanje zalog kapitala – to je povečanje oziroma zmanjšanje nominalnega zneska osnovnega kapitala. V ugotovitvenem postopku je pri določitvi gibanja zalog kapitala treba upoštevati nominalne zneske. Ko je odsvojeni delež določljiv, pa se preračuna na nabavno vrednost.

Pri vplačilu naknadnih vplačil gre kot pri vplačilu osnovnih vložkov za dolžnost družbenikov. S prvim odstavkom 491. člena [Zakona o gospodarskih družbah - ZGD-1](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4291) je določeno, da so naknadna vplačila praviloma obvezna, z družbeno pogodbo ali na njeni podlagi določena vplačila družbenikov. Nadalje je z drugim odstavkom tega istega člena določeno, da so naknadna vplačila med družbeniki sorazmerna z njihovimi poslovnimi deleži, v družbeni pogodbi pa je lahko določen tudi njihov najvišji znesek. Sama neizpolnitev te obveznosti pa ima za družbenika podobne posledice kot ne vplačilo osnovnega vložka. Prav tako je navedeno stališče skladno tudi s sodbo VSRS X Ips 23/2018 z dne 16. 1. 2019, iz katere izhaja, da v poslovni delež kot skupek korporacijskih pravic spadajo tudi pravice in obveznosti družbenika v zvezi z naknadnimi vplačili.

Pravice in dolžnosti družbenikov so namreč praviloma sorazmerne njihovim deležem v gospodarski družbi, ki so izraženi v nominali. Obveznost vplačila naknadnih vplačil se prav tako običajno določa sorazmerno z odstotkom, ki ga posamezni delež družbenika v osnovnem kapitalu gospodarske družbe predstavlja v vseh deležih družbenika v osnovnem kapitalu gospodarske družbe (tj. po nominali pridobljenih deležev). Glede na navedeno se strošek naknadnih vplačil po 4. točki sedmega odstavka 98. člena ZDoh-2 razdeli glede na odstotek, ki ga nominalna vrednost posameznega deleža družbenika predstavlja v skupni nominalni vrednosti vseh deležev družbenika, tj. sorazmerno z odstotkom, ki ga posamezni delež družbenika v osnovnem kapitalu gospodarske družbe predstavlja v vseh deležih družbenika v osnovnem kapitalu gospodarske družbe (tj. po nominali pridobljenih deležev). Skladno z drugim odstavkom 481. člena ZGD-1 v primerih, ko družbenik k svojemu poslovnemu deležu pridobi en ali več deležev, ohranijo vsi deleži svojo samostojnost. Upoštevaje navedeno se pri upoštevanju naknadnih vplačil sledi stališču:

* da se strošek vplačanega posameznega naknadnega vplačila nanaša na deleže družbenika, ki so bili pridobljeni pred takim naknadnim vplačilom in
* da se strošek naknadnih vplačil razdeli na vse deleže, ki izpolnjujejo navedene pogoje, torej tudi na tiste, ki se ne odsvajajo.

Na ta način se z vidika priznavanja stroška naknadnih vplačil zagotavlja enaka davčna obravnava vseh deležev, ki jih ima družbenik v gospodarski družbi, saj se ti stroški ustrezno razdelijo ne glede na trenutek odsvojitve posameznega deleža.

Na zgoraj predstavljeni način se naknadna vplačila pri določanju vrednosti ob pridobitvi upoštevajo le, v kolikor družbeniku, ki jih je vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe pred odsvojitvijo niso bila vrnjena oziroma ni nastala obveznost njihovega vračila.

Skladno z določbo prvega odstavka 491. člena ZGD-1 se obveznost vplačila naknadnih vplačil določi z družbeno pogodbo. Z družbeno pogodbo se lahko določi, da sklep o naknadnih vplačilih sprejmejo družbeniki. Tak sklep morajo družbeniki sprejeti soglasno. S sklepom družbenikov se lahko določi tudi rok, do katerega je potrebno izpolniti obveznost vplačila. V zvezi z zamudo pri naknadnem vplačilu ZGD-1 v prvem odstavku 492. člena napotuje na smiselno uporabo določb 485. do 489. člena tega zakona (določbe v zvezi z zamudo plačila osnovnega vložka), če družbena pogodba za neizpolnitev družbenikove obveznosti pri naknadnem vplačilu ne določa kaj drugega. Torej lahko zaradi neizpolnitve obveznosti vplačila naknadnih vplačil nastopijo enake posledice kot v primeru neplačila osnovnega vložka – zamudne obresti, izključitev družbenika, jamstvo zamudnikovih prednikov, dražba poslovnega deleža, odgovornost družbenikov za vplačilo.

V družbeni pogodbi pa je lahko določeno tudi, da je mogoče zahtevati naknadna vplačila že pred popolnim vplačilom osnovnih vložkov (drugi odstavek 492. člena ZGD-1). V tem primeru drugi odstavek 495. člena ZGD-1 določa, je vračilo naknadnih vplačil pred popolnim vplačilom osnovnega vložka nično.

Glede na navedeno se šteje, da je datum izpolnitve obveznosti, kot je določen s sklepom družbenikov, datum, ki se upošteva pri uveljavljanju stroška, ki povečuje vrednost ob pridobitvi, kot ga določa prvi odstavek 98. člena ZDoh-2. V kolikor družbenik izpolni svojo obveznost pred potekom roka, navedenega v sklepu družbenikov, se kot datum izpolnitve obveznosti šteje dejanski datum vplačila. Ne glede na zamudo pri izpolnitvi, pa se za namene izračuna upošteva datum določen s sklepom družbenikov, če davčni zavezanec, ki uveljavlja strošek dokaže, da je bil dejansko vplačan. Pripominjamo torej, da vsekakor ni mogoče šteti, da so naknadna vplačila vplačana, dokler družbenik dejansko ne izpolni svoje obveznosti.

Naknadna vplačila, ki niso namenjena kritju osnovnega kapitala ob izgubi, se v skladu z drugim odstavkom 495. člena ZGD-1 družbenikom lahko vrnejo. Zakon določa še dodatno omejitev, da se vračilo ne sme opraviti prej kot tri mesece od dne, ko je bil sklep o vračilu objavljen na predpisan način. Za vrnjena naknadna vplačila se šteje, da niso bila vplačana.

V skladu z določbo 4. točke sedmega odstavka 98. člena ZDoh-2 se kot strošek upošteva naknadna vplačila, ki jih je družbenik vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe in mu pred odsvojitvijo niso bila vrnjena oziroma ni nastala obveznost njihovega vračila. Podobno kot velja za datum izpolnitve vplačila naknadnega vplačila, se v povezavi z vračilom naknadnega vplačila, šteje, da je bilo naknadno vplačilo vrnjeno tudi, če dejansko še ni prišlo do vračila, je pa nastala obveznost (in ne prej kot tri mesece od dne, ko je bil sklep o vračilu objavljen na predpisan način). Povedano drugače, če je bilo sklepom določeno, da se družbenikom vrnejo naknadna vplačila do določenega roka, pa družbeniku tudi po roku niso bila vrnjena, to za davčne namene šteje, da so mu bila vrnjena.