

ALI JE OBDAVČITEV DRUŽBENIKOV DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO ENAKA OBDAVČITVI DRUŽBENIKOM KOMANDITNE DRUŽBE?

Sabina Lamut

Obdavčitev družbenikov družbe z neomejeno odgovornostjo

Davčna uprava Republike Slovenije je družbam z neomejeno odgovornostjo, ki niso izpolnile svojih davčnih obveznosti v preteklem letu pošiljala pozive, na podlagi katerih so imeli navedeni davčni zavezanci možnost obračuna in plačila davčnih obveznosti z vložitvijo samoprijave v skladu z določili Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2). Davčni zavezanci, ki so ta institut izkoristili so se posledično izognili izreku prekrška in sankcijam.

Glede na določbo drugega odstavka 94. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) se dobiček, ki ga ustvari družba z neomejeno odgovornostjo neposredno pripiše kapitalskemu deležu družbenikov (članek obravnava zgolj družbenike - fizične osebe). Pripis dobička se v skladu s 3. odstavkom 90. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) obdavčuje kot dividenda (davčna uprava je v Pojasnilu št. 4210-8/2007, 26. 3. 2007 podrobneje pojasnila izvajanje navedenega določila). Davčni zavezanci so dolžni pripisati dobiček družbenikom d.n.o. V skladu s pojasnilom Davčne uprave št.: 4210-151/2010, 16. 12. 2010 se dobiček pripiše kapitalskemu deležu družbenikov, ko je potrjeno oziroma sprejeto letno poročilo. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je bil izplačan ali je bil drugače dan na razpolago fizični osebi. Ob pripisu dobička nastane davčna obveznost za plačilo dohodnine družbenikom d.n.o. (na spletni strani davčne uprave dne 30.08.2012 objavljena novica, da je obdavčitev pripisanega dobička v d.n.o. zakonita) in sicer neodvisno od tega ali je bil dobiček tudi dejansko izplačan. Avtorica Joži Češnovar je v članku objavljenem v Pravni praksi št. 37 z dne 29.02.2011 izpostavila ustavnost ureditve izplačila dobička družbeniku z neomejeno odgovornostjo in komplementarju komanditne družbe. Po preučitvi veljavne ureditve je ugotovila, da davčna obveznost za plačilo dohodnine od dividend pri družbenikih d.n.o. in komplementarjih k.d. nastane, ko premoženje sploh še ne preide od družbe k družbeniku, kar posledično pomeni, da zakonodaja posega v premoženje navedenih družb. Družbe z omejeno odgovornostjo in k.d. v delu komplementarjev so davčno obremenjene z dodanimi 20 % že v času pred dejanskim prenosom premoženja družbe fizični osebi družbeniku, kar lahko bistveno poslabša njihov finančni položaj na trgu v primerjavi s kapitalskimi družbami.

V skladu z določilom 132. člena ZDoh-2 je davčni zavezanec dolžan na dan pripisa dobička družbeniku d.n.o. izračunati in plačati dohodnino po stopnji 20 %, ki se šteje kot dokončni davek in oddati elektronski obrazec REK-2 davčni upravi.

Zaradi obdavčitve dobička ob pripisu se družbenikom osebne družbe ob izplačilu njihovega deleža v dobičku, ki se odpiše od njihovega kapitalskega deleža, v skladu z 9. točko 95. člena ZDoh-2, šteje kot neobdavčljiva odsvojitev kapitala, kar pomeni, da izplačilo deleža v dobičku nima davčnih posledic ne za davčnega zavezanca, kot tudi ne za fizično osebo družbenika.

So fizične osebe - družbeniki komanditne družbe obdavčeni enako kot družbeniki družbe z neomejeno odgovornostjo?

Nekateri davčni zavezanci, ki so pravno organizirani kot komanditne družbe so v tekočem mesecu prejeli poziv s strani davčne uprave RS, da se dobiček, ki ga ustvari **komanditna družba – k. d.** tekom poslovnega leta, na podlagi drugega odstavka 94. člena **v povezavi z drugim odstavkom 135. člena** Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. -UPB3, [83/09](#) Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, [33/11](#), [91/11](#), [100/11](#) Skl.US: U-I-311/11-5, [32/12](#), [57/12](#)) avtomatično pripiše kapitalskim deležem družbenikov. Posledično naj bi se pripis dobička kapitalskim deležem obdavčil kot dividenda, skladno s tretjim odstavkom 90. člena ZDoh-2.

Glede na navedeni poziv komanditnim družbam, želim opozoriti na posebnost komanditne družbe, ki se zaradi družbenikov (v našem primeru fizičnih oseb, zaradi povezave z obdavčitvijo po ZDoh-2), ki imajo različno opredeljeno odgovornost, uvršča **pod določila veljavna za družbo z neomejeno odgovornostjo in sicer zgolj v delu obravnave komplementarja, ki odgovarja z vsem svojim premoženjem** ter **pod določila veljavna za družbo z omejeno odgovornostjo in sicer v delu obravnave komanditista, ki odgovarja do višine vloženega osnovnega kapitala.** Drugi odstavek 135. člena ZGD ureja zgolj pravni položaj družbenikov in sicer se za komplementarja šteje, da je njegov položaj praviloma enak kot je položaj družbenika v družbi z neomejeno odgovornostjo, zato se za komanditno družbo **zgolj smiselno** uporabljajo določbe tega zakona, ki veljajo za družbo z neomejeno odgovornostjo (d.n.o).

V delu delitve dobička na podlagi sklepa skupščine, bi se moral ustvarjeni dobiček letno deliti v skladu s 95. členom ZGD-1 ter **96. členom tega zakona, katerega določila veljajo samo za komplementarja (določba 143. člena ZGD-1).** Delitev dobička med družbenikoma pa podrobno določa družbena pogodba.

Komanditist ne odgovarja za obveznosti družbe, če je družbi plačal vložek, določen v pogodbi. Poleg tega se v skladu s 1. odstavkom 141. člena ZGD-1 določba 95. člena ZGD-1 pri delitvi dobička komanditistu upošteva zgolj v primeru, da obračuna dobička in izgube **ne določa družbena pogodba** in komanditistu se lahko **pripisuje dobiček k njegovemu kapitalskemu deležu le toliko časa, dokler ne doseže znesek, ki se ga je zavezal plačati komanditist in je bil določen z družbeno pogodbo.** **V primeru, da je komanditist vložek v celoti vplačal (v večini primerov je vložek ob**

ustanovitvi tudi vplačan), se njegov delež v dobičku ne pripisuje, temveč se izplača.

Glede na navedeno obrazložitev je pripis dobička h deležu komplementarja v skladu z določbo 3. odstavka 90. člena ZDoh-2 obdavčen ob pripisu in sicer po stopnji 20% od višine pripisanega dobička. Dobiček se pripiše k kapitalskemu deležu družbenikov d.n.o. in komplementarju pri k.d., ko je potrjeno in sprejeto letno poročilo. S tem nastane zahtevek za izplačilo in posledično obveznost za obračun in plačilo davka skladno s prakso, ki jo je izvajal davčni organ v Sloveniji po izdanem pojasnilu z dne 16.12.2010 (pripomba pod št. 2).

Izplačilo dobička komanditistu je obdavčeno na dan izplačila oziroma na dan ko mu je bil dan na razpolago in je obdavčen prav tako po stopnji 20 % in sicer po principu obdavčitve izplačil deležev v dobičku, ki veljajo za družbenike družbe z omejeno odgovornostjo, saj ima komanditist z davčnega vidika popolnoma enako vlogo kot družbenik pri d.o.o., kajti ni odgovoren za obveznosti družbe in zanj posledično velja drugačna pravna kot tudi davčna obravnava.

Sklepno

Dobiček komanditne družbe – k.d. je obdavčen v delu pripisa dobička - komplementarju, ki odgovarja za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem enako kot pri družbeniku d.n.o., v delu pripisa dobička komanditistu, pa se del dobička komanditne družbe obdavči na dan izplačila tega dobička in sicer enako kot pri družbeniku družbe z omejeno odgovornostjo. Stopnja obdavčitve dobička je enaka, pomembna razlika pa je v trenutku obdavčitve, ki pri družbenikih z neomejeno odgovornostjo nastopi ob tako imenovanem pripisu dobička, torej zagotovo enkrat letno, medtem ko pri družbenikih z omejeno odgovornostjo na dan izplačila dobička, kar lahko pomeni, da se dobiček družbe lahko prenaša kot nerazdeljen iz leta v leto iz česar sledi daljši časovni zamik do trenutka obdavčitve, ki je povezan z dejanskim izplačilom družbeniku. Poleg navedenega pa tudi davčna zakonodaja ne vsebuje natančnih določil glede obdavčitve komanditistov, kar posledično pomeni, da je v primeru morebitnega dvoma, davčni organ v skladu z določbo drugega odstavka 6. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) dolžan izbrati tiste ukrepe, ki so za davčnega zavezanca ugodnejši.