

DAVČNA OBRAVNAVA ODDELITVE DRUŽBE

Pojasnilo DURS, št. 4230-132/2009, 17. 6. 2009

V zvezi s vprašanjem davčnega zavezanca ali se oddelitev družbe z ustanovitvijo nove družbe obravnava kot prenos podjetja na podlagi 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost, odgovarjamo:

Oddelitev družbe z ustanovitvijo nove družbe, kot tudi oddelitev s prevzemom se obravnava kot prenos podjetja ali dela podjetja, če so izpolnjeni predpisani pogoji za takšen prenos.

Davčni zavezanec je zastavil navedeno vprašanje, ker je prejel neuradne informacije, da davčni organ prenos družbe pri oddelitvi z ustanovitvijo nove družbe šteje za obdavčljivo dobavo blaga, ker v trenutku prenosa podjetja ali dela podjetja nova družba še ni evidentirana za namene DDV. Na dan, ko je nova družba registrirana na sodišču (s tem pridobi lastnost pravne osebe), še ni evidentirana za namene DDV, saj lahko šele ta dan vloži zahtevek za izdajo identifikacijske številke za namene DDV.

Oddelitev je ena od oblik delitve kapitalske družbe, urejene v 624. do 637. členu Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06 do 42/09). Kapitalska družba se lahko deli z razdelitvijo ali oddelitvijo.

Razdelitev se opravi s hkratnim prenosom vseh delov premoženja prenosne družbe, ki z razdelitvijo preneha, ne da bi bila opravljena njena likvidacija, oddelitev pa se opravi s prenosom posameznih delov premoženja družbe, ki z oddelitvijo ne preneha. Posamezni deli premoženja se pri oddelitvi prenesejo na nove družbe, ki se ustanovijo zaradi oddelitve (oddelitev z ustanovitvijo novih družb), ali prevzemne družbe (oddelitev s prevzemom).

Z delitvijo preide na novo ali prevzemno družbo del premoženja prenosne družbe, določen z delitvenim načrtom, ter pravice in obveznosti prenosne družbe v zvezi s tem premoženjem. Nova ali prevzemna družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s tem premoženjem, katerih subjekt je bila prenosna družba.

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06, 52/07 in 33/09) v 10. členu določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, šteje, da dobava blaga ni bila opravljena. V tem primeru se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika. Prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora plačati DDV v skladu z določbami tega zakona, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Navedeno zakonsko določbo pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 123/08) v 8. členu. Ta določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena, samo če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost. Nadalje pravilnik pojasnjuje, da se določba 10. člena ZDDV-1 nanaša tudi na statusna preoblikovanja družb, če so opravljena pod pogoji predpisanimi v 8. členu pravilnika.

Prenos podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se torej ne šteje za dobavo blaga, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos. To se nanaša tudi na statusna preoblikovanja družb, če so opravljena pod predpisanimi pogoji.

Delitev lahko definiramo kot vrsto materialnega statusnega preoblikovanja, pri kateri se posamezna kapitalska družba (prenosna družba) deli s hkratnim prenosom vsega njenega premoženja (aktive in pasive) na dve ali več kapitalskih družb, pri čemer kapitalska družba preneha brez likvidacije, ali se deli s prenosom posameznih delov njenega premoženja na eno ali več kapitalskih družb, pri čemer prenosna družba ne preneha. Premoženje prenosne družbe se lahko prenese na nove ali na obstoječe kapitalske družbe. Pojem »premoženje« se ne nanaša le na aktivo (sredstva) ampak tudi na vse pravice in obveznosti te družbe v zvezi s tem premoženjem.*

Glede na to, da z oddelitvijo preide na novo družbo ali na prevzemno družbo del premoženja prenosne družbe, določen z delitvenim načrtom, ter pravice in obveznosti prenosne družbe v zvezi s tem premoženjem, se ta prenos obravnava kot prenos podjetja ali dela podjetja po 10. členu ZDDV-1 kot neobdavčljiva transakcija.

Da se transakcija lahko po določbi 10. člena ZDDV-1 obravnava kot neobdavčljiva, mora biti podjetje ali del podjetja preneseno na davčnega zavezanca, ki je identificiran za namene DDV.

Pri spoštovanju tega pogoja je treba različno obravnavati oddelitev z ustanovitvijo novih družb in oddelitev s prevzemom. Pri oddelitvi s prevzemom se del premoženja prenesejo na prevzemne družbe, ki že obstojajo in izpolnjevanje tega pogoja ne povzroča nobenih težav, saj je prevzemna družba običajno identificirana za namene DDV. V primeru, če prevzemna družba še ni identificirana za namene DDV, pa se lahko pred prenosom identificira za namene DDV.

Pri oddelitvi z ustanovitvijo nove družbe pa se del premoženja prenesejo na novo družbo, ki se ob prenosu šele ustanavlja. Ker nova družba, na katero se pri oddelitvi z ustanovitvijo nove družbe prenaša premoženje, v trenutku oddelitve še ne more biti identificirana za namene DDV, menimo, da je **pogoj iz 10. člena ZDDV-1, po katerem mora biti podjetje ali del podjetja prenesen na davčnega zavezanca, identificiranega za namene DDV, izpolnjen tudi v primeru, če se nova družba identificira za namene DDV takoj po vpisu v sodni in davčni register, prenosna družba pa pred prenosom davčnemu organu poda izjavo s katero zagotavlja, da se bo nova družba identificirala za namene DDV takoj po vpisu v sodni in davčni register.**

** Saša Prelič in drugi avtorji: Veliki komentar Zakona o gospodarskih družbah, GV Založba Ljubljana 2007*