

POJASNILO GLEDE IZVAJANJA ZDDPO-2 (ZDDPO-1) IN ZDAVP-2 (ZDAVP-1) PRI ZDRUŽITVAH

Pojasnilo DURS, št. 4200-87/2007, 20. 11. 2007

1. Zavezanec sprašuje, kateri predpis mora davčni zavezanec uporabiti pri statusni spremembi združitve? Ali je razlika, če je datum združitve (presečni datum) na dan 31. 12. 2006 ali na dan 1. 1. 2007? V povezavi s tem sprašuje tudi, kateri predpis se uporabi v primeru združitev v letu 2006, za katero je bil vpis v sodni register v letu 2007, davčni zavezanec pa ni vložil priglasitve posebne davčne obravnave? Kako je s plačevanjem akontacij oziroma upoštevanjem plačanih akontacij v primerih združitev?

Navaja, da je davčni zavezanec priglasitev za uveljavljanje davčnih ugodnosti v primeru združitev po določbah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) vložil dne 24. 5. 2007, vpis pripojitve v sodni register je bil 1. 6. 2007. V vlogi je davčni zavezanec navedel, da je datum združitve 31. 12. 2006 in v povezavi s tem se pojavlja vprašanje, ali mora za obdobje do 31. 12. 2006 predložiti davčni obračun v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pranih oseb – ZDDPO-1 – UPB2 (Uradni list RS, št. 33/06) in v skladu s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 (Uradni list RS, št. 10/07) ali v skladu z ZDDPO-2 in s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 46/07) ter Zakonom o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06).

Ne strinjamo se z mnenjem, da se v primeru, ko je datum združitve (presečni datum) na dan 31. 12. 2006, v zvezi s predložitvijo davčnega obračuna uporabljajo določbe ZDavP-2.

V zvezi s predložitvijo davčnega obračuna se v vseh primerih združitev, delitev ter oddelitev, kjer je obračunski dan pred 31. 12. 2006 ali na dan 31. 12. 2006, uporabljajo določbe Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1 – UPB2 (Uradni list RS, št. 21/06). Postopek materialnega statusnega preoblikovanja, v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06), se je namreč začel v letu 2006, ko je še veljal in se uporabljal ZDavP-1. Tak način predlaganja obračunov izhaja tudi iz prvega odstavka 420. člena ZDDPO-2, ki določa, da se za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 uporabljajo določbe ZDavP-1, če ni s tem zakonom drugače določeno. In v nadaljevanju tega člena je določeno le, da se pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 že uporablja 382. člen ZDavP-2, ki pa ureja zagotavljanje podatkov v zvezi s transfernimi cenami.

Prav tako se glede materialnega predpisa uporablja davčni predpis, ki je veljal za obdobje, na katero se davčni obračun nanaša. Ker v navedenih primerih davčni obračun prenosnih družb vključuje obdobje iz leta 2006, se pri njegovi sestavi upoštevajo določbe ZDDPO-1 in Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 (Uradni list RS, št. 10/07).

Tudi v primeru, da bi bil obračunski dan npr. združitve ali delitve v letu 2006, vpis v sodni register pa v letu 2007, pri tem pa davčni zavezanec ne vloži priglasitve za uveljavljanje posebne davčne obravnave, se v zvezi s predložitvijo davčnega obračuna uporabljajo določbe ZDavP-1.

To pomeni, da v vseh primerih, kjer je obračunski dan združitve ali delitve pred 31. 12. 2006 ali na dan 31. 12. 2006, pa ni prišlo do vpisa v sodni register v letu 2006, prenosna družba v skladu s 340. in 341. členom ZDavP-1 sestavi redni letni davčni obračun po stanju na dan 31. 12. 2006. V skladu s 343. do 345. členom ZDavP-1 sestavi davčni obračun tudi za obdobje od 1. 1. 2007 do vključno dneva pred vpisom statusne spremembe sodni register. Navedeno izhaja tudi iz pojasnila DURS št. 007-173/2006

01131-03 z dne 15. 1. 2007. V tem pojasnilu je DURS odgovarjal na vprašanje glede uporabe Zakona o davčnem postopku (ZDavP) pri pripravi in predložitvi davčnih obračunov v postopku oddelitve z ustanovitvijo nove družbe. Ne drži pa zadnji stavek tega pojasnila, ki glasi: »Prenosna družba bo sestavila davčni obračun tudi za celotno davčno obdobje, od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, v katerem bo povečala podatek o plačani akontaciji za morebitni znesek obveznosti za doplačilo davka po obračunu, sestavljenem na podlagi 345. člena ZDavP-1«. Ta stavek pravilno glasi: »Prenosna družba sestavi davčni obračun le za obdobje od dneva vpisa v sodni register do 31. 12. 2007«. Pri tem je treba dodati, da se pri sestavi tega davčnega obračuna, ker gre za obračun za davčno obdobje v letu 2007, upoštevajo določbe ZDDPO-2.

Če je davčni organ doslej že sprejemal davčne obračune, ki so jih zavezanci za davek sestavljali in predlagali na podlagi statusnih sprememb, in niso bili sestavljeni skladno s tem pojasnilom, je po našem mnenju smiselno šteti, da so bili z vidika postopkovnih določb davčni obračuni predloženi pravilno. Treba je namreč upoštevati, da sprememba ureditve sestavljanja in predlaganja davčnih obračunov v primerih statusnih sprememb, praviloma ne bi smela vplivati na višino davčne obveznosti zavezancev, ki sodelujejo pri statusnem preoblikovanju.

V primeru, da bi bil presečni datum na dan 1. 1. 2007 ali kasneje, bi se v zvezi s predložitvijo davčnega obračuna uporabljale določbe ZDavP-2, glede materialnega predpisa pa bi se upoštevale določbe ZDDPO-2. Pri tem pa se, glede na vaše vprašanje, pojavlja vprašanje smiselnosti določanja presečnega dne na dan 1. 1. 2007, ker bi se moral sestavljati davčni obračun le za en dan poslovanja, ker so zavezanci (razen če gre za zavezanca, ki ima poslovno leto različno od koledarskega) morali sestaviti davčni obračun za obdobje koledarskega leta – po stanju na dan 31. 12. 2006.

V nadaljevanju sprašuje še naslednje:

2. Prevzemna družba mora na podlagi petega odstavka 361. člena ZDavP-2 v prvi davčni obračun, ki sledi obračunskemu dnevu združitve, vključiti podatke o poslovanju vseh prevzetih družb za obdobje po obračunskem dnevu združitve. Ali mora prevzemna družba plačevati akontacije prevzetih družb za tekoče obdobje. Če je odgovor pozitiven, se postavlja vprašanje, kdaj začne prevzemna družba plačevati akontacije; ali že z obračunskim dnevom združitve ali šele z vpisom združitve v sodni register, ter kako se v teh primerih določi nova višina akontacije oziroma kaj je podlaga (izvršilni naslov) za knjiženje nove višine akontacije pri prevzemni družbi?

ZDavP-2 akontiranja v primeru statusnih sprememb posebej ne ureja. Ne glede na to, da vse davčne olajšave in druge pravice ter obveznosti glede določanja davčne osnove in sestave davčnega obračuna prevzete družbe po obračunskem dnevu združitve učinkujejo za račun prevzemne družbe in ob upoštevanju pogojev, ki veljajo za prevzemno družbo (361. člen ZDavP-2), so prevzete družbe dolžne še naprej plačevati obroke akontacije. Prevzete družbe nadaljujejo s plačevanjem obrokov akontacije na podlagi davčnega obračuna, predloženega na podlagi 358. člena ZDavP-2. Obračuni prevzetih družb, sestavljeni na dan pred obračunskim dnevom statusne spremembe, torej ne vplivajo na plačevanje obrokov akontacije v času od obračunskega dne do vpisa v register. Prevzete družbe plačujejo obroke akontacije za obdobja do vpisa združitve v sodni register, ko le-te dejansko prenehajo obstajati kot pravne osebe. Po vpisu pripojitve se na podlagi seštevka davčnih osnov prevzetih družb in prevzemne družbe določi nova višina akontacije pri prevzemni družbi, kar izhaja iz določbe ZDavP-2 o pravnem nasledstvu (prvi odstavek 48. člena ZDavP-2), v povezavi z določbami ZGD-1, ki urejajo pravne posledice statusnih preoblikovanj (npr. 591. člen ZGD-1). Prav tako se po vpisu pripojitve zapisi v davčnem knjigovodstvu, povezani z obroki akontacije prevzetih družb, tudi za obravnavano vmesno obdobje, preknjižijo na prevzemno družbo.

3. Kako postopati v primerih, ko bi bil obračunski dan združitve določen na dan 31. 12. 2007, ki je tudi zadnji dan obračunskega obdobja davčnega zavezanca, do vpisa združitve pa bi prišlo pred rokom za predložitev rednega (letnega) obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (torej pred 31. 3. 2008)? Ali je davčni zavezanec dolžan pred zakonskim rokom predložiti redni letni obračun (po 358. členu ZDavP-2), se pravi hkrati z davčnim obračunom združitve, v katerem se upoštevajo plačani zneski davka po rednem obračunu (situacija po drugem odstavku 361. člena ZDavP-2)?

Glede na to, da je davčni obračun na obračunski dan združitve za račun prevzete družbe prevzemna družba dolžna predložiti v 30 dneh od vpisa v sodni register, bi le v primeru, da bi do vpisa združitve v sodni register prišlo pred 29. 2. 2008, moral davčni zavezanec pred zakonskim rokom predložiti redni obračun (po 358. členu ZDavP-2), da bi se plačani zneski davka po tem obračunu lahko upoštevali kot že plačane akontacije davka pri davčnem obračunu za združitve.