

IZVAJANJE 48. ČLENA ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB – ZDDPO-2

Pojasnilo DURS, št. 4200-74/2009-3, 13. 7. 2009

Davčni zavezanci v zvezi z izvajanjem 48. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08 in 5/09; v nadaljevanju: ZDDPO-2) sprašujejo ali mora biti na podlagi drugega odstavka 48. člena ZDDPO-2 pri oddelitvi z ustanovitvijo novih družb izpolnjen pogoj prenosa premoženja v obliki obrata. V zvezi z navedenim vprašanjem smo za mnenje zaprosili tudi Ministrstvo za finance RS, ki je potrdilo našemu stališču, da mora tudi pri oddelitvi z ustanovitvijo nove družbe imeti premoženje, ki je predmet oddelitve, status obrata. Ministrstvo za finance RS v zvezi s predmetno zadevo navaja naslednje:

Prvi odstavek 48. člena ZDDPO-2 določa, da se za združitev in delitev šteje transakcija, ki se izvede v skladu z določili zakona, ki ureja gospodarske družbe, o statusnem preoblikovanju družb.

V skladu s 580. členom Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 10/08, 68/08 in 42/09; v nadaljevanju: ZGD-1) se dve ali več delniških družb lahko združi s pripojitvijo ali spojitvijo. Pripojitev se opravi s prenosom celotnega premoženja ene ali več delniških družb (prevzeta družba) na drugo delniško družbo (prevzemna družba). Spojitev se opravi z ustanovitvijo nove delniške družbe (prevzemna družba), na katero se prenese celotno premoženje družb, ki se spajajo (prevzete družbe).

V skladu s 623. členom ZGD-1 se kapitalska družba lahko deli z razdelitvijo, oddelitvijo ali izčlenitvijo. Razdelitev se opravi s hkratnim prenosom vseh delov premoženja prenosne družbe, **ki z razdelitvijo preneha**, ne da bi bila opravljena njena likvidacija, na:

- nove družbe, ki se ustanovijo zaradi razdelitve (razdelitev z ustanovitvijo novih družb), ali
- prevzemne družbe (razdelitev s prevzemom).

Oddelitev se opravi s prenosom posameznih delov premoženja družbe, **ki z oddelitvijo ne preneha**, na:

- nove družbe, ki se ustanovijo zaradi oddelitve (oddelitev z ustanovitvijo novih družb), ali
- prevzemne družbe (oddelitev s prevzemom).

Z ZDDPO-2 se je v pravni red Republike Slovenije prenesla tudi Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2005/19/ES o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (UL L št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19) (v nadaljevanju: Merger direktiva).

Merger direktiva določa pogoje, pod katerimi država določi davčno nevtravno obravnavo statusnih preoblikovanj. Merger direktiva v 2. členu določa definicijo združitve (merger), delitev (division) in delnih delitev (partial division).

V skladu z Merger direktivo združitev pomeni operacijo, s katero:

- ena ali več družb ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo v zamenjavo za izdajo vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital te druge družbe, svojim družbenikom,
- dve ali več družb ob prenehanju brez likvidacije prenesejo vsa sredstva in obveznosti na družbo, ki jo oblikujejo, v zamenjavo za izdajo vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital te nove družbe, svojim družbenikom,
- družba ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki ima vse vrednostne papirje, ki predstavljajo njen kapital.

Delitev pomeni operacijo, s katero družba ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti **na dve ali več obstoječih ali novih družb** v zamenjavo za sorazmerno izdajo vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družb, ki sprejmejo sredstva in obveznosti.

Delna delitev pomeni operacijo, s katero družba, ne da bi prenehala, prenese **eno ali več vej dejavnosti** (branches of activity) **na eno ali več obstoječih ali novih družb in ohrani vsaj eno vejo dejavnosti** v prenosni družbi v zameno za to, da svojim delničarjem sorazmerno izda vrednostne papirje, ki predstavljajo deleže v kapitalu družb prejemnic sredstev in obveznosti. Pri tem pa veja dejavnosti (branch of activity) pomeni vsa sredstva in obveznosti ob delitvi družbe, ki iz organizacijskega vidika tvorijo neodvisno poslovanje, torej subjekt, ki je zmožen delovati z lastnimi sredstvi.

ZGD-1 za določene oblike statusnih preoblikovanj uporablja druge izraze kot Merger direktiva. Poleg navedenega pa Merger direktiva določa tudi vsebinsko strožje definicije oblik statusnih preoblikovanj, da bi se statusno preoblikovanje lahko kvalificiralo za davčno nevtralno obravnavo, v primerjavi z ZGD-1.

Drugi odstavek 48. člena ZDDPO-2 določa: "V primeru oddelitev in razdelitev s prevzemom se določbe tega poglavja uporabljajo samo, če gre za oddelitev ali razdelitev enega ali več obratov prenosne družbe."

Na podlagi definicije iz Merger direktive izhaja, da **delna delitev ustreza definiciji oddelitve, le da že v sami definiciji zahteva prenos vej dejavnosti, kar je v ZDDPO-2 določeno kot obrat. Za davčno nevtralen prenos so namreč na podlagi Merger direktive tudi v ZDDPO-2 določeni strožji pogoji v primerjavi z opredelitvijo oddelitve v ZGD-1.**

Nadalje iz določb ZGD-1 izhaja, da imajo tako združitev, razdelitev kot **oddelitev več pojavnih oblik**. Kadar je namen ZDDPO-2, da natančno specificira, za katero obliko združitve, delitve ali razdelitve gre, to natančno določi (kot na primer razdelitev s prevzemom), **kadar pa je namen ZDDPO-2, da vključi vse oblike, na katere se dodatno deli, pa ZDDPO-2 uporabi splošen izraz kot združitev, delitev, razdelitev ali oddelitev.**

Oddelitev ima dve pojavnosti, in sicer oddelitev z ustanovitvijo novih družb in oddelitev s prevzemom. **V drugem odstavku 48. člena ZDDPO-2 je tako uporabljen izraz "oddelitev", ki vključuje tako oddelitev z ustanovitvijo novih družb kot tudi oddelitev s prevzemom. To pomeni, da se torej nanaša na vse oddelitve.** Takšen pomen in interpretacija omenjene določbe je skladna tudi z definicijo delnih delitev iz Merger direktive in tako tudi skladna z namenom in pogoji iz Merger direktive in namenom ter ciljem ZDDPO-2. Dodatno ugotavljamo, da se enaka interpretacija uporablja tudi za tretji odstavek 48. člena, kjer ga za isti izraz "oddelitev".