

## **DAVČNI MOTIVI ZDRUŽITEV DRUŽB SO PRIDOBILI NA POMENU**

Ob vseh drugih motivih, ki vodijo v združevanja družb (tržni, logistični, finančni..), so bili v preteklosti davčni motivi bolj obrobni. Ob nekaterih določilih Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1) in Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) pa so le-ti pridobili na pomenu. Ob temeljni predpostavki pravne kontinuitete družbe, se lahko določene davčne ugodnosti iz prenosnih družb »vnašajo« v družbo prejemnico, kar je lahko za vodstva družb prejemnic dodaten odločujoč dejavnik pri združitvenih podvigih. Ob tem pa je seveda potrebno upoštevati nekatere postopkovne zahteve in davčne vidike pri združitvah družb.

Podobne ugodnosti je moč uveljavljati tudi v primerih prenosa dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah. V nadaljevanju se bom osredotočil le na davčne vidike in nekatere postopke pri združitvah družb.

### VIDIK ZDDV

Najprej je potrebno poudariti, da pri prenosu sredstev iz prenosne družbe na družbo prejemnico ne prihaja do prometa blaga v smislu obdavčljivega prometa po ZDDV. Prenos sredstev pri združitvah je neobdavčljiv promet blaga in se torej tudi ne vnaša v davčne knjige.

Do vpisa v sodni register prenosna družba in družba prejemnica poslujeta ločeno in tudi vsaka zase oddaja obračun za DDV.

Kakor hitro pa sta družbi (ali družbe, če imamo opravka z več prenosnimi družbami) obveščeni oz. seznanjeni z datumom vpisa v sodni register, pa je koristno o tem čimprej pričeti obveščati kupce in dobavitelje, tako da je kasneje čim manj težav z zavračanjem računov in podobnimi nevšečnostmi, ki so pogoste v takih primerih. Od dneva vpisa v sodni register je zavezanec za DDV le družba prejemnica.

### VIDIK ZDDPO-1 in ZDavP-1

Za združitev se šteje transakcija, s katero ena ali več družb (prenosne družbe), pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo (družba prejemnica), v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice, svojim družbenikom.

V skladu z 64.čl. Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) je potrebno po stanju na dan obračuna združitve za prevzeto (prenosno) družbo sestaviti računovodske izkaze (presečni datum). Določitev dneva obračuna združitve v pogodbi o pripojitvi ima naravo dogovora med družbo prejemnico in prenosno družbo, da vsi pravni posli in druga pravna dejanja, opravljena po dnevu obračuna združitve učinkujejo za račun družbe prejemnice.

ZGD v 516.čl. določa, da pri sestavi vmesne bilance (na dan obračuna združitve = bilančni presečni dan) ni treba preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem (popisi sredstev in virov sredstev). Dejansko pa večina družb popis vseeno opravi.

Davčni zavezanec, ki se pripoji k drugi pravni osebi ali spoji z drugo pravno osebo, sestavi davčni obračun na dan pred vpisom pripojitve ali spojitve v sodni register.

Glede na to, da je potrebno na dan pred vpisom v register sestaviti tudi davčno bilanco je obvezno do vpisa v register voditi tudi poslovne knjige za prenosno družbo. Prenosna družba bo tako vodila poslovne knjige vse do dne ko bo premoženje in obveznosti prešlo na družbo prejemnico. Z dnevom vpisa v sodni register prenosna družba preneha.

Davčni obračun predloži univerzalni pravni naslednik davčnemu organu najkasneje v 60 dneh po dnevu vpisa pripojitve ali spojitve v sodni register. Sestavni del davčnega obračuna je tudi pogodba o pripojitvi.

Prenosna družba pa v trenutku združitve »vnaša« v novo družbo tudi določene ugodnosti (prenos rezerv, rezervacij, davčnih izgub, oprostitev davka v zvezi z dobički ali izgubami, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti). Teh upravičenj pa ni mogoče avtomatično koristiti. Na DURS je potrebno podati zahtevek za koriščenje določenih upravičenj (vsebino zahtevka določa 363.čl.ZDavp-1), ki jih prenosna družba »vnašajo« v družbo prejemnico. Če sta tako prenosna družba, kot tudi družba prejemnica rezidenta Slovenije, zahtevek vloži prenosna družba in sicer najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije. Družba prejemnica pa mora podati izjavo s katero se strinja, da prenosna družba vloži zahtevek za koriščenje ugodnosti. Zahtevek se poda najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije. Kaj je »datum transakcije« v ZDDPO-1, niti v ZDAVP-1 ni posebej pojasnjeno. Menim pa, da se kot datum transakcije lahko šteje le datum vpisa družbe v register.

Če v trenutku vložitve zahtevka družba še ne razpolaga z določeno dokumentacijo, ki jo mora vsebovati zahtevek, jo je potrebno predložiti naknadno ter o tem tudi podati izjavo.

Davčni organ odloči o vlogi za izdajo dovoljenja najkasneje v 30 dneh od prejema vloge. Dovoljenje glasi in se vroči prenosni družbi in družbi prejemnici. Na podlagi dovoljenja prenosna družba, družba prejemnica in družbeniki prenosne družbe uveljavljajo oprostitev oz. upravičenja ter opravijo vrednotenje in prevzamejo pravice in obveznosti v davčnem obračunu.

Upoštevanje določbo ZDavP-1 bi to pomenilo, da bi družba prejela pozitivno vlogo iz DURS-a najkasneje na dan vpisa v sodni register.

S prejetim dovoljenjem s strani DURS se torej formalno pridobi pravica po koriščenju davčnih ugodnosti, ki jih prenosna družba »vnaša« v družbo prejemnico. Če denimo zahtevku iz kakšnega razloga ni ugodeno, družba torej po vpisu združitve v register formalno samostojno posluje, v obračunih davka od dohodka pa ne sme koristiti določenih »davčnih bonitet« iz preteklosti. Bi pa v tem primeru veljalo poskusiti vlogo dopolniti in si pridobiti dovoljenje DURS, da ne bi bile davčne ugodnosti dokončno izgubljene.

Davčni organ lahko v določenih primerih tudi že izdano dovoljenje razveljavi in razveljavitev učinkuje kot da dovoljenja ni bilo. Če je dovoljenje razveljavljeno morata prenosna družba, družba prejemnica in družbeniki prenosne družbe v 90 dneh

obračunati in plačati razliko v davku, ki je nastala zaradi uveljavljanja oprostitve oz. upravičenj.

Finance, 18. november 2005

Mag.Dejan Petkovič, ITEO ABECEDA d.o.o.  
davčni svetovalec