Saša JERMAN

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB Z VIDIKA ZDRUŽITEV IN PREVZEMOV

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 8. do 10. september 2004

Prevzemi družb v Sloveniji, ki so večinoma posledica tujih naložb kapitala v Sloveniji ali pa domačega kapitalskega povezovanja družb, pomembno vplivajo tako na poslovanje skupine družb po prevzemu, kot na premoženjsko stanje teh družb. Prevzemi imajo navadno najrazličnejšo strukturo, vse z namenom, da se doseže končni cilj prevzema. Iz navedenega razloga se ob prevzemih poleg vlaganja kapitala v deleže in delnice prevzetih družb in ustanavljanja novih družb, izvajajo različna statusna preoblikovanja, od delitev, združitev in spojitev družb do prenosa dela oziroma dela premoženja družb. Bilančni vidik vseh prej navedenih, praviloma korporacijskih dejanj se odrazi v spremembah v proženjski sferi navedenih družb.

Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98-1451, 37/98-1719, 84/98, 6/99, 45/01, popr. 59/01, 50/02-2457, 93/02-4672 in 57/04; odslej ZGD) področje statusnega preoblikovanja ureja v okviru devetega poglavja, pri čemer ločeno ureja vprašanja materialnih (prenosnih) statusnih preoblikovanj: združitve družb, delitve družb, prenosa premoženja ter vprašanja formalnih statusnih preoblikovanj - spremembe pravno organizacijske oblike. Bistvo materialnih statusnih preoblikovanj je prenos celotnega ali dela premoženja iz sfere ene družbe (prevzeta ali prenosna družba) na družbo, ki to premoženje prevzema (prevzemna družba).[1] Pri tem je premoženje opredeljeno kot celota vseh premoženjskih pravic (pravice stvarnega prava, obligacijske pravice, korporacijske pravice, pravice intelektualne lastnine), ki se prenašajo iz sfere prenosne družbe na prevzemno družbo. ZGD v okviru 64. člena prav tako posebej ureja vprašanja glede sestave zaključnega poročila in vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev v primeru združitev in delitev družb.

1. UREDITEV IN PROBLEMI V POVEZAVI Z OBSTOJEČIM ZAKONOM O DAVKU OD DOBIČKA (ZDDPO)

Vsa prej navedena korporacijska dejanja, v povezavi s prevzemi, združitvami, delitvami in prenosi premoženja, imajo tudi kratkoročne (ob samem statusnem preoblikovanju) in dolgoročne učinke na davčno osnovo za davek od dobička pravnih oseb. Kljub temu, pa davčna zakonodaja v zadnjih desetih letih ni urejala davčnih posledic prej omenjenih statusnih sprememb. Obstoječi Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93, 20/95, 34/96 in 108/02; odslej ZDDPO) praktično ne vsebuje posebnih določb glede davčne obravnave poslovnih dogodkov, ki nastanejo v povezavi z združitvami družb, medtem ko področja delitev družb niti ZDDPO niti zakon o davčnem postopku sploh ne urejata. Edino vprašanje, ki ga ureja ZDDPO, je vprašanje prenosa davčne izgube. Po splošni ureditvi je namreč davčni zavezanec upravičen do prenosa davčne izgube, ki jo ugotovi v davčnem obračunu v naslednje petletno obdobje, za zmanjševanja pozitivne davčne osnove. Vendar pa *v primeru združitve davčnih zavezancev* te zakonske pravice ni možno izkoristiti.

Dobro ime, ki se lahko pojavi ob prevzemih družb in ki je največkrat sredstvo davčnega optimiranja na dolgi rok, je po ZDDPO možno amortizirati po stopnji 10% letno in ob uporabi enakomernega časovnega amortiziranja.

Največji problem izvajanja obstoječega ZDDPO je bil izpostavljen v povezavi z (ne)pravico prenašanja davčnih olajšav znotraj triletnega obdobja, ki jih je izkoristila prevzeta oziroma prenosna družba na prevzemno družbo. Kot je znano, se je v povezavi z vprašanjem

[1] Več o tem glej v: Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem, GV Založba 2002, stran 680 in dalje.

»neobdavčenega« prenosa davčnih olajšav davčni organ ob pomanjkanju zakonske ureditve odločil za restriktivno stališče (v škodo davčnih zavezancev). Davčna olajšava za investicijska vlaganja po ZDDPO je pogojena s tem, da davčni zavezanec v roku treh let po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo ne sme prodati oziroma odtujiti sredstva, za katerega je izkoristil davčno olajšavo. V primeru prodaje oziroma odtujitve je davčni zavezanec dolžan povečati davčno osnovo za znesek predhodno izkoriščene davčne olajšave in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve. Temeljno vprašanje, ki se zastavlja je, ali je prevzeta oziroma prenosna družba v dokončnem davčnem obračunu na dan vpisa združitve v sodni register, dolžna povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave v preteklih treh letih.

Izvajanje starega ZDDPO v delu, ki se nanaša na investicijske olajšave, je odvisno predvsem od vprašanja, kaj je zakonodajalec »nameraval« opredeliti pod pojmom odtujitev sredstev oziroma drugače, ali pri prenosu sredstev na univerzalnega pravnega naslednika sploh lahko govorimo o odtujitvi sredstev. ZDDPO podrobneje ne definira pojma *odtujitev sredstva* za potrebe davka od dobička, prav tako pa zakon o davčnem postopku izrecno ne določa, da je prenos sredstev in virov sredstev v okviru postopka združitve, delitve ali prenosa dela premoženja moč šteti kot odtujitev sredstev, zaradi katere je potrebno povečati davčno osnovo za znesek predhodno izkoriščene davčne olajšave. V okviru odločanja o prej navedenem vprašanju, je davčni organ v odločbah povečal davčno osnovo za znesek uveljavljene davčne olajšave in obračunal davek od dobička tudi kadar gre za postopke združitev, delitev oziroma prenosa sredstev in virov sredstev na univerzalnega pravnega naslednika. O navedenem vprašanju, ki je odvisen zgolj od izvajanja 40.člena ZDDPO, bolj natančno od opredelitve pojma odtujitev, je odločalo tudi Upravno sodišče (odslej US), ki pa je odpravilo odločbo davčnega organa iz naslednjih razlogov:

- niti ZDDPO, niti ZdavP ne definirata pojma odtujitev sredstev (premoženja družbe);
- niti ZDDPO, niti ZdavP ne določata, da je s pojmom odtujitev premoženja po davčnih predpisih šteti tudi prenos premoženja prevzete družbe na prevzemno v okviru univerzalnega pravnega nasledstva;
- niti ZDDPO, niti ZdavP ne določa da je prenos premoženja iz prevzete družbe na prevzemno družbo v postopku združitev, delitev ali delnega prenosa premoženja šteti kot samostojni razlog za povečanje davčne osnove;
- ZGD prenos premoženja v zgoraj navedenih primerih ne obravnava kot odtujitev premoženja, temveč kot prenos premoženja v okviru univerzalnega pravnega nasledstva. Prevzemna družba namreč vstopi v vse pravice in obveznosti prevzete družbe, vključno s pravico do davčne olajšave in istočasno prevzame obveznost prepovedi prodaje ali odtujitve;
- Zgolj davčni predpis bi lahko predpisal drugačno davčno obravnavo prenosa premoženja, vendar tega ni storil. Davčni predpis bi moral takšno omejitev izrecno določati.

Razlogom, ki jih je v odločbi navedlo sodišče je možno dodati še naslednje: Davčna zakonodaja olajšave na področju obdavčevanja predpisuje z namenom doseganja določenega cilja. Olajšave za investiranje v opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva je zakonodajalec predpisal z namenom spodbujanja investicij, gospodarske rasti in konkurenčnosti davčnih zavezancev ter posledično povečevanja gospodarskih koristi davčnih zavezancev, ki se na dolgi rok kažejo v povečanem obsegu poslovanja ter povečani davčni osnovi v bodočnosti. Da s prodajo ali odtujitvijo sredstva iz sfere davčnega zavezanca (ki kot subjekt še vedno obstaja) osnovni namen in cilj zakonodajalca ni izpolnjen je jasno, saj davčni zavezanec, ki proda ali odtuji sredstvo (npr. brezplačno drugemu davčnemu zavezancu, kot stvarni vložek..) ne more z odtujenim sredstvom še naprej dosegati oziroma povečevati gospodarskih koristi. Prej navedeno pa se ne zgodi v primeru prenosa premoženja iz sfere prevzete družbe na prevzemno družbo. V tem primeru gre zgolj za

prenos podjetja iz pravne subjektivitete prevzete družbe na pravnega naslednika – prenosno družbo. Povečevanje gospodarskih koristi se z navedenim prenosom premoženja zgolj še povečuje (npr. zaradi sinergijskih učinkov, itd, ne pa prekine.

Zaradi restriktivnega postopanja davčnega organa so bila materialna statusna preoblikovanja z davčnega vidika vse prej kot nevtralna.

2. DIREKTIVA EVROPSKE UNIJE

Področje harmonizacije neposrednih davkov v Evropski uniji še zdaleč ni doseglo take stopnje, kot na področju posredne obdavčitve, predvsem davka na dodano vrednost in trošarin. Države članice so se doslej uspele uskladiti in sprejeti praktično le tri direktive in sicer:

- Direktiva 434 iz leta 1990 o skupnem sistemu obdavčevanja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev (Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States),
- Direktiva 435 iz leta 1990 o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic, z dopolnitvami (Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States),
- Direktivo 49 iz leta 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja, v zvezi s plačili obresti in plačili za uporabo premoženjskih pravic, ki veljajo za povezane družbe iz različnih držav članic (Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States).

Direktiva 90/434/EEC naj bi družbam iz različnih držav članic omogočila vzpostavitev pogojev, kot veljajo za družbe na notranjem trgu posamezne države članice oziroma vsa upravičenja in vse obveznosti v povezavi z materialnim statusnim preoblikovanjem naj bi veljala tudi, če so v preoblikovanje vključene družbe iz različnih držav članic. Z drugimi besedami, materialne stausne spremembe med družbami iz različnih držav članic ne bi smele imeti davčnih ovir. Direktiva se uporablja le za družbe, s sedežem v eni izmed držav članic, z eno od pravnoorganizacijskih oblik, ki so navedene v Aneksu Direktive in so davčni zavezanci za eno od oblik davka, ki so navedene v 3.členu Direktive.

3. REŠITVE V NOVEM ZAKONU O DAVKU OD DOHODKA PRAVNIH OSEB (ZDDPo-1)

V Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04; odslej ZDDPO-1), ki ga je državni zbor sprejel v mesecu marcu letošnjega leta, davčno obravnavo delitev, združitev, zamenjave kapitalskih deležev in prenosa dela premoženja ureja po vzoru Direktive 90/434/EEC. ZDDPO-1 se bo začel v celoti uporabljati v letu 2005, nekatere določbe pa se uporabljajo že od 1.5.2004 dalje. Med slednje spadajo tudi določbe *od 41. do*

47.člena, ki urejajo sistem obdavčitve pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev ter združitvah in delitvah družb.

Predlagatelj je v obrazložitvi zakonskega teksta navedel, da je temeljni namen ureditve v tem, da samo materialno statusno preoblikovanje ne sme povzročati obdavčitve – torej zgolj zaradi tega dejstva davčni zavezanci ne smejo utrpeti negativnih davčnih posledic, ob istočasnem zavarovanju fiskalnega interesa držav članic. Pravila, ki jih določa ZDDPO-1 je moč razdeliti na naslednja vsebinska področja:

- opredelitev transakcije za katero so priznana upravičenja in določene obveznosti,
- pripoznavanje morebitnih dobičkov ali izgub v povezavi s prenosom sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- prenos davčnih izgub iz prevzete oziroma prenosne družbe na prevzemno družbo,
- prenos rezervacij in rezerv iz prevzete oziroma prenosne družbe na prevzemno družbo,
- vrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev;

3.1. Prenos dejavnosti

Opredelitev transakcije po ZDDPO-1

Za prenos dejavnosti po ZDDPO-1 se šteje transakcija, s katero prenosna družba, ne da bi prenehala obstajati, prenese eno ali več svojih dejavnosti na drugo že ustanovljeno družbo prejemnico. ZDDPO-1 tudi definira *dejavnost* in sicer kot »*vsa sredstva in obveznosti, ki jih je možno pripisati delu družbe, ki z organizacijskega vidika predstavlja posebno poslovanje*«. V zameno prenosna družba pridobi vrednostne papirje ali deleže v kapitalu družbe prejemnice. Kot je možno razumeti opredelitev prenosa dejavnosti, gre torej za odplačni prenos sredstev in obveznosti do njihovih virov, povezanih s točno določeno dejavnostjo prenosne družbe, na drugo družbo, pri čemer so prenesena sredstva in obveznosti do virov sredstev pred prenosom pripadala določeni samostojni poslovno-organizacijski (ocenjujem, da ne le organizacijski) celoti v povezavi z določeno dejavnostjo, ki se prenaša.

Z bilančnega vidika prenosne družbe bi bilo transakcijo možno primerjati tudi s stvarnim vložkom, saj v obeh primerih prenosna družba za prenos (vložek) sredstev pridobi določeno udeležbo v kapitalu družbe prejemnice. Prenosna družba bo v računovodskih izkazih ob prenosu sredstev in virov sredstev na družbo prejemnico za razliko med knjigovodsko vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti do virov sredstev ter vrednostjo pridobljenih vrednostnih papirjev ali deležev v kapitalu, izkazala prevrednotovalne prihodke ali preverednotovalne odhodke. Družba prejemnica, ki bo v zameno za prejeta sredstva in obveznosti do virov sredstev zagotovila lastne delnice oziroma lastne deleže, pa bo morebitno razliko med knjigovodsko vrednostjo lastnih delnic oziroma deležev in vrednostjo prejetih sredstev in obveznosti, v računovodskih izkazih poračunala znotraj strukture kapitala.

Upravičenja in obveznosti, določene za prenosno družbo

Prenosna družba je dolžna ovrednotiti prejete vrednostne papirje družbe prejemnice po tržni ceni na dan prenosa, kot že navedeno, pa je potrebno za razliko do knjigovodske vrednosti prenesenega premoženja (sredstev in obveznosti) v izkazu poslovnega izida izkazati ustrezni del prevrednotovalnih prihodkov oziroma prevrednotovalnih odhodkov. ZDDPO-1 omogoča prenosni družbi oprostitev davka v zvezi z dobički in izgubami, nastalimi pri prenosu sredstev in obveznosti, ki pripadajo preneseni dejavnosti. Ker davčni zavezanci davka na izgubo ne plačujejo je določbo možno razumeti kot pravico in obveznost prenosne družbe, da iz

davčnega obračuna izloči morebitne ob prenosu izkazane prevrednotovalne prihodke oziroma odhodke.

Upravičenja in obveznosti, določene za družbo prejemnico

Družba prejemnica je dolžna ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti do virov sredstev po knjigovodski vrednosti, ki so bile izkazane pri prevzeti oziroma prenosni družbi ob prenosu, ter amortizirati prenesena sredstva tako, kot bi se amortizirala pri prevzeti oziroma prenosni družbi, če do prenosa ne bi prišlo. Družba prejemnica pa bo upravičena do

- prenosa rezerv in rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, z upoštevanjem davčnih oprostitev in pogojev, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenosa ne bi bilo;
- prenosa izgub[2], ki se lahko pripišejo preneseni dejavnosti, pod pogoji, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenosa ne bi bilo.

Zato da bi prenosna družba lahko izkoristila "neobdavčitev" dobičkov pri prenosu, družba prejemnica pa ugodnosti glede prenosa izgub ter rezerv in rezervacij, je prenosna družba dolžna obdržati pridobljene vrednostne papirje (deleže) družbe prejemnice najmanj 3 leta po prenosu dejavnosti.

3.2. Zamenjava kapitalskih deležev

Opredelitev transakcije po ZDDPO-1

Za zamenjavo kapitalskih deležev se po ZDDPO-1 šteje transakcija, s katero prevzemna družba pridobi vrednostne papirje prevzete družbe v zamenjavo za izdajo ali prenos lastnih vrednostnih papirjev družbenikom prevzete družbe, ki jih prevzemna družba zagotovi družbenikom v prevzeti družbi. Pogoj: po zamenjavi kapitalskih deležev ima prevzemna družba v prevzeti družbi najmanj večino glasovalnih pravic ali najmanj 25% vrednosti kapitala. Denarno plačilo družbenikom prevzete družbe je možno do 10% nominalne vrednosti oziroma, če te vrednosti ni, računovodske vrednosti vrednostnih papirjev. Prevzemna družba je dolžna ovrednotiti prejete vrednostne papirje v prevzeti družbi po njihovi tržni vrednosti na dan zamenjave.

Gre torej za naložbo prevzemne družbe v vrednostne papirje oziroma deleže v kapitalu prevzete družbe, ki jih prevzemna družba pridobi od obstoječih družbenikov, kupnino pa poravna z lastnimi delnicami oziroma lastnimi deleži.

Upravičenja in obveznosti, določene za družbenike prevzete družbe

Družbenik prevzete družbe je pri zamenjavi kapitalskih deležev oproščen davka v zvezi z dobičkom ali izgubo iz odsvojitve vrednostnih papirjev prevzete družbe, razen če prejme plačilo v denarju, vendar je dolžan v zamenjavo prejete vrednostne papirje ovrednotiti po knjigovodski vrednosti, ki so jo imeli prvotni vrednostni papirji pri njem v času zamenjave. To v bistvu pomeni, da je obdavčitev kapitalskega dobička odložena do morebitne odsvojitve teh vrednostnih papirjev v prihodnosti.

3.3. Združitve in delitve

Opredelitev transakcije po ZGD

Skladno z opredelitvijo v ZGD pojem združitve vključuje tako združitev zaradi pripojitve, kot združitev zaradi spojitve. Pri tem je *pripojitev* opredeljena kot prenos celotnega premoženja

[2] V zvezi s prenosom izgube, ki jo je možno pripisati dejavnosti je možno razumeti zgolj prenašanje davčne izgube iz prevzete oziroma na prenosno družbo, kar izhaja tudi iz Direktive 434.

ene ali več prevzetih družb na prevzemno družbo, *spojitev* pa kot prenos celotnega premoženja najmanj dveh prevzetih družb, ki se spajata na novoustanovljeno prevzemno družbo. Pri tem prevzete družbe prenehajo obstajati, brez da bi bil opravljen postopek likvidacije. Delničarjem (družbenikom) prevzete družbe se glede na dogovorjeno menjalno razmerje v zameno za delnice oziroma deleže, zagotovijo delnice (deleži) prevzemne družbe.

V skladu z določilom 533.a člena ZGD, se kapitalska družba lahko *deli* bodisi z razdelitvijo, bodisi z oddelitvijo. Oddelitev se opravi s prenosom posameznih delov premoženja prenosne družbe, ki z oddelitvijo ne preneha, bodisi,

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

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

Bilančni vidik združitve in delitve

Po določbah 64.člena ZGD je prevzeta oziroma prenosna družba dolžna sestaviti zaključno poročilo po stanju na dan obračuna združitve. Obračunski dan združitve je tisti dan, ki ga uprave družb določijo v pogodbi o združitvi in v ekonomskem smislu pomeni tisti dan, od katerega dalje se šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena **za račun** (vendar ne tudi v imenu) prevzemne družbe. V kolikor je obračunski dan poslovnega leta prevzete oziroma prenosne družbe (predpostavljamo konec koledarskega leta), zadnji dan poslovnega leta predstavlja tako bilančni presečni dan, na katerega je potrebno sestaviti redno letno poročilo, ter hkrati skladno z načrtom združitve tudi datum obračuna združitve. Ker je datum obračuna združitve enak bilančnemu presečnemu dnevu na katerega se skladno z ZGD obvezno sestavi letne računovodske izkaze oziroma letno poročilo, prevzeta oziroma prenosna družba ni dolžna za potrebe združitve pripraviti posebnega zaključnega poročila po 64.členu ZGD, saj funkcijo slednjega prevzame redno letno poročilo.

Obračunski dan združitve ni dan vpisa združitve v sodni register. Teoretično je možna celo situacija, po kateri bi uprave družb sicer podpisale pogodbo o združitvi in v njej določile obračunski dan združitve, do vpisa združitve v sodni register pa ne bi prišlo. ZGD določa obveznost glede sestave zaključnega poročila prevzemne oziroma prenosne družbe (ki ima vse značilnosti letnega poročila družbe) le na obračunski dan združitve in ne ponovno tudi na dan vpisa združitve v sodni register. Prevzeta oziroma prenosna družba torej na dan vpisa združitve v sodni register ne bo dolžna izdelati zaključnega poročila po ZGD – funkcijo slednjega po ZGD-F je prevzelo zaključno poročilo na dan obračuna združitve, ki se določi v pogodbi o združitvi.

Kot že zapisano, od dneva obračuna združitve, se vsa dejanja prevzete oziroma prenosne družbe opravljajo že za račun prevzemne družbe (7.točka drugega odstavka 512. člena ZGD). To pa pomeni, da se vsa dejanja v tem obdobju sklepajo v korist oziroma na tveganje prevzemne družbe. Kljub prej navedeni določbi ZGD, pa bo pravni učinek dejanj v okviru združitve (prenos premoženja, prenehanje prevzete družbe itd.) nastopil pod t.i. odložnim pogojem, to je, da bo združitev tudi dejansko vpisana v sodni register. Dan obračuna združitve je torej tisti dan, od katerega dalje se šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena za račun prevzemne družbe (6. točka 2. odstavka 512. člena ZGD). Na dan obračuna združitve se tako vežejo zgolj ekonomske posledice v vmesnem času (času med dnevom obračuna združitve in dnevom vpisa združitve) opravljenih dejanj prevzete družbe.

V kolikor je vpis združitve v sodni register dejansko opravljen, je prevzemna družba naslednji dan po izbranem dnevu obračuna združitve dolžna sestaviti otvoritveno bilanco stanja, v kateri izkaže vrednostne učinke združitve. V povezavi v vrednotenjem sredstev in obveznosti do virov sredstev v otvoritveni bilanci prevzemne družbe, ZGD v 64.členu zahteva uporabo enega od dveh zakonsko predpisanih pravil vrednotenja in sicer:

- bodisi po vrednostih, ki so bile podlaga za menjalno razmerje, določeno na dan obračuna združitve oziroma delitve,
- bodisi po knjigovodskih vrednostih iz zaključnega poročila prevzete oziroma prenosne družbe.

V kolikor se menjalno razmerje določa ob upoštevanju knjigovodskih vrednosti sredstev in virov sredstev družb pred združitvijo oziroma delitvijo, razlike med obema zgoraj navedenima praviloma v otvoritveni bilanci ni. V tem primeru je namreč naložba v čisto premoženje prevzete ali prenosne družbe ravno enaka knjigovodski vrednosti prevzetega premoženja, oziroma drugače, vrednost povečanje kapitala (razen če prevzemna družba že pred združitvijo ni bila udeležena v kapitalu prevzemne oziroma prenosne družbe) je ravno ekvivalent knjigovodski vrednosti prevzetega premoženja. Drugačni pa so bilančni učinki v primeru, da je menjalno razmerje določeno na podlagi drugih metod vrednotenja, na primer na podlagi menjalnega razmerja, določenega v korist prevzete družbe. Slednje bi pomenilo, da naložba presega čisto knjigovodsko vrednost premoženja prevzete oziroma prenosne družbe, zato se pozitivna razlika bodisi utemeljeno pripiše med sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev, bodisi izkaže kot dobro ime.

V kolikor je prevzemna družba pred združitvijo lastnik celotnega deleža (vseh delnic) prevzete družbe, do povečanja osnovnega kapitala pri prevzemni družbi sploh ne pride. Ob tej predpostavki, prevzemna družba v otvoritveni bilanci medsebojno pobota vrednost dolgoročne finančne naložbe v kapital prevzete družbe, z vrednostjo celotnega kapitala prevzete družbe, morebitno pozitivno oziroma negativno razliko pa izkaže kot dobro oziroma slabo ime.

Tudi Slovenski računovodski standardi (odslej SRS) v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, pridobljenimi pri prevzemu drugega podjetja, ki s tem preneha obstajati kot samostojna pravna oseba, določa, da se sredstva prevzete družbe vključijo med že obstoječa opredmetena osnovna sredstva prevzemne družbe po knjigovodskih vrednostih, kot so bila izkazana v računovodskih izkazih prevzete družbe, razen če je naložba v pridobitev čistega premoženja prevzetega podjetja večja ali manjša od pridobljenega čistega premoženja. Pri tem je nastalo dobro ali slabo ime mogoče (lahko) obravnavati kot povečanje ali zmanjšanje knjigovodske vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev v obsegu, ki je opravičljiv glede na nova osnovna sredstva iste vrste ob upoštevanju njihove preostale dobe koristnosti. Vse povedano pa seveda vpliva na osnovo za obračunavanje amortizacije pri prevzemni družbi v preostali dobi koristnosti prevzetih sredstev (kar je skladno z novim ZDDPO-1 omejeno, o čemer več v nadaljevanju). Tudi ZGD obe možnosti določa kot opcijski in prevzemni družbi prepušča izbiro glede vprašanja ali bo presežno nakupno vrednost (nad knjigovodsko vrednostjo čistega premoženja) razporedila v upravičenih zneskih na posamična opredmetena osnovna sredstva, ali pa bo v celotni presežni vrednosti izkazala good-will. Good-will, kadar je v bilanci stanja izkazan kot samostojna postavka, se izkazuje v okviru neopredmetenih dolgoročnih sredstev.

Skladno s SRS 2.21 se vrednost katerega koli neopredmetenega dolgoročnega sredstva razporeja med stroške amortizacije v najbolje ocenjeni dobi koristnosti tega sredstva. Pri tem specialna določba pove, da se good-will praviloma amortizira v petih letih, iz utemeljenih razlogov pa je mogoče dobo koristnosti podaljšati toliko, da doseže 20 let – v tem primeru bi znašala stopnja amortizacije 5%. Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev se skladno z ZDDPO-1 kot odhodek prizna v

obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki je določena z zakonom. Amortizacijo je potrebno obračunati posamično. Najvišja davčno priznane amortizacijska stopnja za dobro ime je 10%.

Zaključni davčni obračun ob združitvi

Ne glede na to, da se zaključno poročilo prevzemne oziroma prenosne družbe po 64.čl. ZGD sestavi na dan obračuna združitve in da družba na dan vpisa združitve v sodni register ne bo več dolžna sestaviti poročila za poslovne namene (niti računovodskih izkazov), se je potrebno zavedati, da prevzeta oziroma prenosna družba kot pravna oseba obstaja vse do vpisa združitve v sodni register, da v vsem tem času opravlja dejavnost kot pravna oseba in kot davčni zavezanec, ter da do bilančnega učinkovanja združitve pride le v primeru, da do vpisa združitve v sodni register dejansko tudi pride. V odnosu do tretjih oseb (torej tudi do davčnega organa) prevzeta oziroma prenosna družba v času od dneva obračuna združitve do vpisa v sodni register, še vedno nastopa v svojem imenu in za svoj račun. Njegova pravna subjektiviteta preneha šele z vpisom združitve v sodni register, zato ohrani davčno samostojnost kot pravna oseba in kot »samostojni« davčni zavezanec za davek od dobička, za davek na dodano vrednost in ostale davčne obveznosti po davčnih predpisih, vse do vpisa združitve v sodni register. Davčni zavezanci za davek od dobička so namreč vse pravne osebe, ki so vpisane v sodni register. Prevzeta oziroma prenosna družba bo samostojni davčni zavezanec in kot tak nosilec pravic in obveznosti iz naslova plačevanja davkov in drugih obveznih dajatev vse do izbrisa pravne osebe iz sodnega registra, čemur sledi tudi ZdavP (Zakon o davčnem postopku), ki določa, da davčni zavezanec na dan vpisa združitve v sodni register sestavi »dokončni« davčni obračun. Niti ZGD, niti SRS nimajo pravil glede vodenja poslovnih knjig v obdobju od dneva obračuna združitve do vpisa v sodni register. Na podlagi splošnih določb o obveznosti vodenja poslovnih knjig po ZGD ter SRS 22, je razumeti, da je potrebno za vsako od družb do vpisa združitve voditi samostojne poslovne knjige na način, kot da do združitve ne bi prišlo. To je potrebno zaradi dejstva, ker prevzeta oziroma prenosna družba kot pravna oseba še vedno obstaja ter tudi zaradi davčnih razlogov. Prevzeta oziroma prenosna družba (oziroma prevzemna družba kot pravni naslednik) bo namreč na dan vpisa združitve v sodni register dolžna izdelati dokončni davčni obračun za potrebe davka od dobička in ga predložiti davčni upravi v 60 dneh po vpisu združitve v sodni register. Obvezni sestavni del davčnega obračuna pa so tudi računovodski izkazi za obdobje, za katero se sestavi davčni obračun.

Zaradi združitve je prevzeta družba na podlagi 204.čl. ZdavP dolžna sestaviti davčni obračun za davek od dobička in to na dan vpisa združitve v sodni register. Prevzeta družba je dolžna dokončnemu davčnemu obračunu priložiti: izkaz poslovnega izida, bilanco stanja, izkaz uporabe dobička in kritja izgube ter potrdila o plačanem davku od prihodkov iz naslova udeležbe v dobičku. Navedene izkaze je prevzeta družba zaradi davčnega obračuna dolžna sestaviti za obdobje od dneva obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register. Ker na podlagi ZGD in SRS za to obdobje ni potrebno sestaviti računovodskih izkazov in letnega poročila, izkazi, kot priloga davčnemu obračunu služijo zgolj za davčne namene.

Opredelitev transakcije po ZDDPO-1

Za *združitev* se po ZDDPO-1 šteje transakcija, s katero:

- ena ali več družb - prenosna družba, pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na drugo obstoječo družbo - družbo prejemnico, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev družbe prejemnice družbenikom prenosne družbe.
- dve ali več družb prenosne družbe, pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenesejo vsa svoja sredstva in obveznosti na novo ustanovljeno družbo - družba prejemnica, v

zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev družbe prejemnice družbenikom prenosnih družb.

Za *delitev* se po ZDDPO-1 šteje transakcija, s katero:

- prenosna družba, pri prenehanju brez postopka likvidacije, prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na dve ali več obstoječih ali novoustanovljenih družb - družbe prejemnice, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev družb prejemnic družbenikom prenosne družbe.
- prenosna družba prenese eno ali več dejavnosti na družbo prejemnico, ki jo ustanovi, v zamenjavo za izdajo ali prenos vrednostnih papirjev družbe prejemnice, ki jih pridobi prenosna družba sama ali njeni družbeniki. Kot dejavnost se šteje celota sredstev in obveznosti, ki se pripišejo delu družbe, ki z organizacijskega vidika predstavlja posebno poslovanje.

Upravičenja in obveznosti, določene za družbo prejemnico

Družba prejemnica je upravičena:

- do prenosa rezerv in rezervacij, ki jih je oblikovala prenosna družba, ob upoštevanju davčnih oprostitev in pogojev, ki bi veljali za prenosno družbo, če prenosa ne bil bilo;
- do prenosa izgub prenosne družbe pod enakimi pogoji, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenosa ne bi bilo.

Upravičenja in obveznosti, določene za prenosno družbo in družbenike prenosne družbe

Družba prejemnica je dolžna ovrednotiti prejeta sredstva in obveznosti po njihovi knjigovodski vrednosti, kot izhaja iz računovodskih izkazov prenosne družbe ob združitvi ali delitvi ter jih amortizirati tako, kot bi se amortizirala pri prenosni družbi.

Družbenik prenosne družbe, ki pri združitvi ali delitvi zamenja vrednostne papirje v prenosni družbi za vrednostne papirje v družbi prejemnici, ni zavezanec za davek v zvezi z dobičkom ali izgubo, ki nastane ob odsvojitvi vrednostnih papirjev prenosne družbe, razen če prejme plačilo v denarju. Družbenik je dolžan ovrednotiti prejete vrednostne papirje družbe prejemnice po knjigovodski vrednosti vrednostnih papirjev prenosne družbe v času združitve ali delitve.

4. NEOBDAVČEN PRENOS OLAJŠAV PO ZDDPO-1

ZDDPO-1 uvaja tudi ureditev *neobdavčenega "prenašanja" davčnih olajšav* s prenosne na prevzemno družbo, upravičenje pa ureja 49. člen ZDDPO-1. Davčni zavezanec, ki preneha obstajati zaradi likvidacije ali stečaja, je dolžan v dokončnem davčnem obračunu povečati davčno osnovo za znesek izkoriščenih davčnih olajšav v preteklih treh davčnih obdobjih, ker prenehanje davčnega zavezanca zaradi likvidacije in stečaja pomeni tudi odtujitev sredstev in prekinitev pogojev za olajšavo. Pri davčnem zavezancu, ki prenaša sredstva na drugega zavezanca v okviru postopkov združitev, delitev, prenosa dejavnosti ter zamenjave kapitalskih deležev, pa se davčna osnova ne poveča za predhodno uveljavljene investicijske olajšave. Ureditev je logična, saj se kontinuiteta podjetja in s tem doseganje namena in ciljev davčnih olajšav nadaljuje v okviru univerzalnega pravnega nasledstva v prevzemni družbi.

Ker pa se 49.člen ZDDPO-1 **ne** uporablja že od 1.5.2004 dalje (temveč šele za leto 2005), uporabljajo pa se določbe o davčnih učinkih pri združitvah in delitvah družb (ki pa ne vključujejo posebnih upravičenj glede neobdavčenega prenosa olajšav), je zakonodajalec v prehodnih določbah 79.člena zakona določil, da se pri združitvah in delitvah družb po 1.5.2004, v povezavi z obstoječim ZDDPo šteje, da do odtujitve sredstev pri združitvah in delitvah ne pride, zato davčne osnove za izkoriščene investicijske davčne olajšave ni potrebno povečati.

5. DOVOLJENJE DAVČNEGA ORGANA

Po izrecni določbi 47.člena ZDDPo-1 se vsa upravičenja ob pripojitvi, navedena zgoraj, priznajo na podlagi dovoljenja, ki ga izda davčni organ, če so izpolnjeni pogoji iz 41. do 47.člena ZDDPo-1.

Dovoljenje bo davčni organ izdal na podlagi 363.člena novega zakona o davčnem postopku. Vlogo za izdajo dovoljenja lahko vloži bodisi prevzeta, bodisi prevzemna družba. Potrebne podatke, ki jih mora vsebovati vloga opredeljuje 363.člena novega zakona o davčnem postopku. Davčni organ je dolžan o vlogi odločiti najkasneje v 30 dneh od prejema.