



FINASVET

KAKO SESTAVITI RAČUNOVODSKO POROČILO IN DAVČNI OBRAČUN PRI PRIPOJITVI

Mateja Drobež Tomšič, Inštitut za računovodstvo

evronaevro@finance.si

Družba, ki se pripoji (prevzeta družba) k drugi družbi, sestavi zaključno računovodsko poročilo na dan obračuna pripojitve. Bilančni presečni dan določijo uprave družb v pogodbi o pripojitvi. Bilančni presečni dan pripojitve, ki ga imenujemo tudi dan obračuna ali prevzema, je datum, od katerega se šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena za račun prevzemne ali nove družbe, kar velja tudi z računovodskega vidika.

V obdobju od bilančnega presečnega dneva pripojitve do vpisa pripojitve v sodni register se šteje, da prevzeta družba vodi poslovne knjige skladno s slovenskim računovodskim standardom SRS 22 v svojem imenu in za račun prevzemne družbe, če vpisa v sodni register ni, pa v svojem imenu in za svoj račun. Pravni učinek dejanj prenosne (prevzete) družbe nastopi za prevzemno družbo pod odločnim pogojem, da bo pripojitev res opravljena (vpisana v sodni register), in hkrati z razveznim pogojem, ki nastopi, če se to ne zgodi.

Evidentiranje

Prevzemna družba po vpisu pripojitve evidentira prevzeta sredstva in prevzete obveznosti v svojih poslovnih knjigah po stanju na dan obračuna pripojitve (evidentira jih z naslednjim dnevom obračunskega datuma), in sicer po njihovih poštenih vrednostih (odstopanja od tega pravila so določena v mednarodnih računovodskih standardih MSRP 3

Poslovne združitve – Business Combinations).

Po 10. točki Uvoda v SRS pa tudi na podlagi MSRP 3 (napotilo za neposredno uporabo MSRP 3 najdemo v 10. točki Uvoda v SRS) izhaja, da se računovodsko pravilo prevzemne metode (prevzem po poštenih vrednostih) v postopku pripojitve družb, ki so pod skupnim upravljanjem (common control), ne uporablja. Računovodenje takšne pripojitve bo tako praviloma drugačno kot tiste, ki se šteje za poslovno združitev, ki sodi v okvir MSRP 3 – Poslovne združitve.

Pri računovodenju po slovenskih standardih se je za evidentiranje poslovnih združitvev pod skupnim upravljanjem izoblikovalo merjenje prevzetih vrednosti po vrednostih pri prenosniku oziroma predhodniku (predecessor values method; odvisno od dejanskega primera pa to pomeni izkazovanje pri prevzemniku po knjigovodskih vrednostih pri prenosniku oziroma vrednostih iz konsolidiranega računovodskega izkaza, če je že v predhodnem koraku prišlo do poslovne združitve po MSRP 3).

Pri računovodenju po mednarodnih standardih računovodskega poročanja pa MRS 8.10 daje možnost izbire računovodske usmeritve za računovodenje poslovne združitve pod skupnim upravljanjem. Za te namene se uporabljata predvsem metoda prenosnikovih/predhodnikovih vrednosti (predecessor values method) in prevzemna metoda (vsebinsko enako kot po MSRP 3).

Po vpisu pripojitve v sodni register mora prevzeta družba prevzemni družbi predati poslovne knjige, ki jih je v obdobju

od obračuna pripojitve do vpisa pripojitve v sodni register vodila za njen račun.

Prevzemna družba v letnem poročilu za obdobje, v katerem se izvede pripojitev, razkrije poslovni izid ter prihodke in odhodke prevzete družbe od obračuna pripojitve do vpisa pripojitve v sodni register (pojasnilo SIR št. 1 k SRS 22).

Letno poročilo

Niti prevzeta niti prevzemna družba v primeru vpisa pripojitve v sodni register ne sestavita letnega poročila za obdobje od obračuna pripojitve do vpisa pripojitve v sodni register. Izjemoma je treba pripraviti redno letno poročilo, ki sledi vpisu pripojitve, vendar samo če pripojitev ni vpisana v sodni register v roku treh mesecev po bilančnem presečnem dnevu za letno poročilo. V tem primeru se uporabljajo posebna pravila za sestavo naslednjega rednega letnega računovodskega poročila prevzemne družbe (točka 3 pojasnila SIR št. 1 k SRS 22).

Davčni obračun

Družba, ki se pripoji k drugi družbi, mora sestaviti davčni obračun na obračunski dan pripojitve po **ZGD-1**. K davčnemu obračunu je treba priložiti pogodbo o pripojitvi. V samem obračunu je treba razkriti skrite rezerve v skladu z 38. členom ZDDPO-2 (glejte prilogo 3a k davčnem obračunu za davek od dohodkov pravnih oseb). Do obdavčitve teh skritih rezerv ne pride, če prevzeta družba uveljavlja nevtralnno davčno obravnavo po določilih od 49. do 53. člena ZDDPO-2 v povezavi s 381. členom ZDavP-2.

Davčni obračun predloži prevzemna družba v 30 dneh od vpisa pripojitve v sodni register,

saj bo prevzeta družba takrat že izbrisana iz sodnega registra, vložil pa se za ime prevzete družbe. Če pride do vpisa pripojitve po preteku treh mesecev po poteku davčnega obdobja prevzete družbe, veljajo drugačna pravila za sestavo obračuna (362. člen zakona o davčnem postopku – ZDavP-2). Če je davčno obdobje enako koledarskemu letu, veljajo drugačna pravila, kot če je vpis pripojitve izveden po 31. marcu naslednjega leta.

Plačilo davka

Plačani zneski davka, ki jih je prevzeta družba plačala na podlagi davčnega obračuna za isto davčno obdobje, kot je davčno obdobje, za katero se predlaga davčni obračun ob pripojitvi, se upoštevajo kot že plačane akontacije davka. Davčna obveznost zapade v plačilo na dan predložitve davčnega obračuna. Vračilo ali plačilo davka po davčnem obračunu opravi prevzemna družba, ki predloži davčni obračun.

Prevzemna družba v prvi davčni obračun, ki sledi obračunskemu dnevu pripojitve, vključi podatke o poslovanju prevzete družbe za obdobje po obračunskem dnevu pripojitve do vpisa pripojitve (torej tako kot je bilo to omenjeno zgoraj za računovodske namene). Obvezna priloga davčnega obračuna prevzemne družbe je v tem primeru pogodba o pripojitvi.

Davčno nevtralnno

Pripojitev lahko za prevzeto družbo pomeni tudi določene davčne posledice, vendar pa lahko pri davčni upravi uveljavlja nevtralnno davčno obravnavo, kar pomeni, da se v tem primeru pripojitev izvede brez davčnih posledic po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (49. do 53. člen ZDDPO-2 in 381. člen

ZDavP-2) in tudi zakonu o dohodnini (primer, ko so družbeniki prevzete družbe fizične osebe). Uveljavljanje nevtralnosti pri postopku pripojitve je vezano na predhodno priglasitev te transakcije pri davčnem organu (vsebina priglasitve je določena v 381. členu ZDavP-2).

Sodna praksa

Vendar pa naj s tem v zvezi omenim sodno prakso upravnega sodišča v primeru prepozne priglasitve nevtralne davčne obravnave (U 2042/2008, I U 581/2009). Sodišče je v teh sodbah po mojem mnenju zavzelo ustrezno stališče, in sicer, da priglasitev transakcije v določbah 53. člena ZDDPO-2 ni določena kot materialni pogoj za uveljavljanje obravnavanih upravičenj, temveč kot način, po katerem se dokazujejo oziroma ugotavljajo predpisani pogoji iz zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Če bi bila priglasitev določena kot materialni pogoj za uveljavljanje pravice, bi bila takšna razlaga neskladna s 53. členom ZDDPO-2 in z določbami direktive sveta 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, ki je v slovenski pravni red prenesena prav z ZDDPO-2.

Tako je treba sam postopek priglasitve upoštevati kot procesno (in ne materialno) podlago za uveljavljanje upravičenj. Davčnemu zavezancu pa se tako lahko priznajo upravičenja, kljub prepozni vložitvi priglasitve, če izpolnjuje (materialne) pogoje za uveljavljanje nevtralne davčne obravnave pri postopku pripojitve. ●



Po vpisu pripojitve v sodni register mora prevzeta družba prevzemni družbi predati poslovne knjige, ki jih je v obdobju od obračuna pripojitve do vpisa pripojitve v sodni register vodila za njen račun.