

PRIZNAVANJE ODHODKOV AMORTIZACIJE BLAGOVNE ZNAMKE OZIROMA DOBREGA IMENA

Pojasnilo DURS, št. 4200-186/2006-2, 9. 2. 2007

Na vprašanje davčnega zavezanca, ali je amortizacija blagovne znamke oziroma slabitev dobrega imena davčno priznan strošek in kateri predpis to določa, pojasnjujemo:

Pri priznavanju stroškov amortizacije blagovne znamke je treba upoštevati 26. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 33/06), skladno s katerim se amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev kot odhodek prizna do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne amortizacijske stopnje, ki za druga vlaganja znaša 10 odstotkov letno. V zvezi s priznavanjem stroškov amortizacije dobrega imena je v pojasnilu DURS št. 4200-99/2006 z dne 6. 6. 2006, ki je objavljeno tudi na njegovi spletni strani, navedeno, da se v letu 2006 oziroma do spremembe ZDDPO-1 kot odhodek v zvezi s slabitvijo dobrega imena prizna znesek, ki ni višji od 10 odstotkov obračunane amortizacije dobrega imena. Poleg navedenega pojasnila je ne glede na 26. člen ZDDPO-1 treba v zvezi z davčnim priznavanjem amortizacije blagovne znamke za leto 2006 pri zavezancih, ki uveljavljajo ugodnosti, ki se nanašajo na obdavčenje pri združitvah, upoštevati tudi 41. do 47. člen ZDDPO-1 (za priznavanje amortizacije blagovne znamke od leta 2007 dalje 48. do 53. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06)).

Iz teh določb izhaja, da se **pri blagovni znamki, ki jo družba prejemnica (prevzemna družba) v postopku združitve prevzame od prenosne družbe, amortizacija blagovne znamke prizna le od knjigovodske vrednosti blagovne znamke, ki je bila izkazana pri prenosni družbi. Slabitev dobrega imena za leto 2006 se skladno s pojasnilom DURS št. 4200-99/2006 z dne 6. 6. 2006 prizna kot odhodek v znesku, ki ni višji od 10 odstotkov obračunane amortizacije dobrega imena**, kar je pojasnjeno v nadaljevanju:

Ko gre za združitve (spojitve) po 41. do 47. členu ZDDPO-1, za katere so na podlagi dovoljenja davčnega organa iz 47. člena ZDDPO-1, so prenosnim družbam in družbi prejemnici priznana upravičenja, ki so določena v 42. členu ZDDPO-1. Ta upravičenja so:

- **prenosna družba** je oproščena davka v zvezi z dobički in izgubami, ki nastanejo pri prenosu sredstev in obveznosti (po ZDDPO-2 so to skrite rezerve);
- **družba prejemnica** (prevzemnica) 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 prenos ne bi bil izveden;
 - do prevzema davčnih izgub pod enakimi pogoji, kot bi veljali za prenosno družbo, če prenos ne bi bil izveden;
 - do oprostitve davka v zvezi z dobički ali izgubami, ki jih doseže ob prenehanju udeležbe v kapitalu prenosne družbe, če ima udeležbo v kapitalu prenosne družbe.

Navedena upravičenja so priznana pod pogoji, navedenimi v 43., 44. in 45. členu ZDDPO-1. Za priznavanje amortizacije blagovne znamke, ki je bila prenesena od prenosne družbe na družbo prevzemnico, je pomemben 44. člen ZDDPO-1, ki določa, da mora pri uveljavljanju navedenih upravičenj družba prejemnica:

- ovrednotiti prenesena sredstva in obveznosti po njihovi knjigovodski vrednosti (po ZDDPO-2 po njihovi davčni vrednosti) pri prenosni družbi ob združitvi;
- amortizirati prenesena poslovna sredstva tako, kot bi se amortizirala pri prenosni družbi;

- prevzeti pravice in obveznosti prenosne družbe v zvezi s prenesenimi rezervacijami in rezervami,

tako kot če prenos ne bi bil izveden.

Pravna oseba mora sicer v svojih poslovnih knjigah v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi 2.6, 1.14 ter 10. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2006 (SRS (2006) – Uradni list RS, št. 118/05), uporabo katerih svetuje 64. člen Zakona o gospodarskih družbah – ZGD (Uradni list RS, št. 15/05 – UPB1), ki se je uporabljal do 4. 5. 2006 (v novem ZGD-1 je to urejeno v 68. členu) in Pojasnila 1 k slovenskim računovodskim standardom 22 (2006) – Vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah, ki ga je sprejel Slovenski inštitut za revijo (Uradni list RS, št. 75/2006), razporediti nabavno vrednost poslovne združitve na razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja po njihovi pošteni vrednosti na dan obračuna združitve (dan prevzema), morebitni presežek (preostanek) nabavne vrednosti poslovne združitve, ki ga ni mogoče razporediti na razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzetega podjetja, pa se izkaže kot dobro ime. Za poslovne namene mora torej družba prevzemnica ovrednotiti prevzeto blagovno znamko od prenosne družbe po pošteni vrednosti te blagovne znamke na dan prevzema. Pri tem ni pomembno, po kakšni vrednosti je bila blagovna znamka vrednotena pri prenosni družbi oziroma ali je bila sploh priznana v poslovnih knjigah prenosne družbe. Za davčne namene pa mora družba prevzemnica ne glede na vrednotenje za poslovne namene blagovno znamko ovrednotiti po njeni knjigovodski vrednosti pri prenosni družbi ob združitvi ter amortizirati preneseno blagovno znamko tako, kot bi se amortizirala pri prenosni družbi, če združitve ne bi bilo. S tem ZDDPO-1 omogoča odlog obdavčitve dobičkov (skritih rezerv) prenosne družbe v zvezi s preneseno blagovno znamko na družbo prevzemnico. Skladno s 1. točko 42. člena ZDDPO-1 je namreč prenosni družbi omogočen odlog obdavčitve dobička v zvezi s prenosom blagovne znamke na družbo prevzemnico, slednja pa mora skladno s 44. členom ovrednotiti za davčne namene prevzeto blagovno znamko po knjigovodski vrednosti pri prenosni družbi in jo amortizirati tako, kot bi se pri prenosni družbi. Če prenosna družba ne bi prenesla blagovnih znamk na družbo prevzemnico, ne bi imela amortizacijske osnove za amortiziranje blagovne znamke, zato se tudi amortizacija blagovne znamke skladno s 44. členom ZDDPO-1 pri družbi prevzemnici davčno ne prizna kot odhodek.

Pri davčnem priznavanju amortizacije oziroma slabitve dobrega imena pa je treba upoštevati, da dobro ime nastane kot presežek nabavne vrednosti poslovne združitve nad določljivo pošteno vrednostjo prevzetih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prenosne družbe. Znesek, ki ostane po razporeditvi nabavne vrednosti poslovne združitve na pošteno vrednost sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prenosne družbe, je dobro ime, ki pa ni sredstvo prenosne družbe. Je tisti del nabavne vrednosti, ki presega pošteno vrednost prevzetega razpoznavnega premoženja. Zato dobro ime ni razpoznavno sredstvo prenosne družbe, temveč nastane kot sredstvo pri družbi prejemnici na dan prevzema. Po začetnem priznanju se dobro ime skladno s SRS (2006) slabi in ne amortizira. Skladno z ZDDPO-1 in pojasnilom DURS št. 4200-99/2006 z dne 6. 6. 2006 se v letu 2006 oziroma do spremembe ZDDPO-1 kot odhodek v zvezi s slabitvijo dobrega imena prizna znesek, ki ni višji od 10 odstotkov obračunane amortizacije dobrega imena. Glede na to, da se za leto 2006 slabitev dobrega imena obravnava po 26. členu ZDDPO-1, v skladu s katerim se amortizacija za davčne namene do predpisanega zneska prizna tudi, če za poslovne namene ni obračunana, se za leto 2006 slabitev dobrega imena, ki ne presega zneska amortizacije, obračunane po stopnji 10 odstotkov, davčno prizna tudi, če slabitev za poslovne namene ni obračunana. Od 1. januarja 2007 dalje se slabitev dobrega imena priznava skladno s 23. členom ZDDPO-2 v obračunanem znesku, vendar ne več kot 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

Pri tem dodajamo, da se skladno z 10. točko Uvoda v SRS (2006) za zadeve obračuna

združitev, ki niso urejene v 10. točki Uvoda v SRS (2006), neposredno uporablja MSRP 3 – Poslovne združitve. MSRP 3.36. in 3.41 določata, da se pri prevzemu ločeno priznajo vsa opredeljiva sredstva skupaj z neopredmetenimi sredstvi, ki jih prevzemnik kupi ali prevzame, in izpolnjujejo pogoje za samostojno priznavanje, če se lahko zanesljivo izmeri njihova poštena vrednost. V zvezi z neopredmetenimi sredstvi MSRP 3.37, MSRP 3.45 in 3.46 določajo, da se neopredmetena sredstva samostojno priznajo, če ustrezajo opredelitvi neopredmetenega sredstva in se njihova poštena vrednost lahko zanesljivo izmeri.

Zato opozarjamo, da kot dobro ime ni mogoče izkazati tistih zneskov nabavne vrednosti poslovne združitve, ki jih je mogoče razporediti na samostojna razpoznavna sredstva, kupljena ali prevzeta od prenosne družbe. Dobro ime se zato izmeri zgolj kot preostala vrednost poslovne združitve po priznanju vseh razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti prevzetega podjetja. Je le tisti del nabavne vrednosti, ki presega pošteno vrednost prevzetega razpoznavnega premoženja.