

PRENOS PODJETJA S.P. NA ŽE OBSTOJEČO D.O.O.

Pojasnilo DURS, št. 4212-24/2008-1, 28. 5. 2008

Davčni zavezanec – podjetnik navaja, da bo svoje podjetje prenesel na že obstoječo d.o.o., ki posluje nekaj let in v kateri je družbenik tudi sam. V pogodbi o prenosu podjetja je kot presečni dan določen 31. 5. 2008. Podjetnik je v skladu s 75. členom Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06) že objavil prenos podjetja na prevzemno družbo.

Na zastavljena vprašanja odgovarjamo:

1. Ali mora samostojni podjetnik posameznik v času od obračunskega dneva združitve do datuma vpisa v sodni register nadaljevati s plačilom akontacije davka od dohodkov iz dejavnosti?

Samostojni podjetnik, ki se statusno preoblikuje v novo oziroma prevzemno kapitalsko družbo, je zavezanec za plačilo davčnih obveznosti iz naslova akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti in obveznosti iz naslova plačila prispevkov za socialno varnost podjetnika, ki so nastale od presečnega dne dalje pa do dneva vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register.

2. Ali določba šestega odstavka 297. člena ZDavP-2, po kateri prevzemna družba pri statusnem preoblikovanju podjetnika smiselno upošteva določila ZDavP-2, ki določajo obračun za prevzemno družbo pri združitvah in spojitvah, in v posebnih primerih pripojitev in spojitve, pomeni, da podjetnik davčni obračun, sestavljen na obračunski dan združitve, odda v 30 dneh od obračunskega dneva združitve in do tega dne pri DURS prikladi posebno davčno obravnavo, kot to določa 303. člen ZDavP-2, prevzeta družba (podjetnik) po obračunskem dnevu ne sestavlja več davčnega obračuna, prevzemna družba pa v prvi obračun, ki sledi obračunskemu dnevu združitve, vključi podatke o poslovanju prevzete družbe (podjetja podjetnika) po obračunskem dnevu združitve?

Navajanje določb Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS št. 117/06 in 24/08 – ZDDKIS) v zvezi s prigrasitvijo statusnega preoblikovanja podjetnika in predlaganjem davčnega obračuna v tem primeru je pravilno, vendar pa je potrebno upoštevati, da je predlaganje davčnega obračuna pri statusnem preoblikovanju podjetnika urejeno specifično, in ni povsem primerljivo z ureditvijo pri predlaganju davčnega obračuna v primeru statusnega preoblikovanja gospodarskih družb (davčni obračun pri združitvah – 361. člen ZDavP-2).

Podjetnik, ki se statusno preoblikuje, sestavi davčni obračun za čas od 1. 1. do datuma, ki ga določi kot obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika (bilančni presečni dan). Obračun predloži davčnemu organu v 30 dneh po obračunskem dnevu. V skladu s petim odstavkom 296. člena ZDavP-2 se s tem obračunom konča davčno obdobje, za katerega se izračunava akontacija dohodnine iz dohodka iz dejavnosti (končni obračun). To pa pomeni, da podjetnik v času od obračunskega dneva združitve do datuma vpisa v sodni register plačuje predhodno akontacijo dohodnine iz dejavnosti na podlagi tega končnega obračuna.

V primeru statusnega preoblikovanja gospodarskih družb (združitve) pa ZDavP-2 v 361. členu določa, da prevzeta družba sestavi davčni obračun na obračunski dan združitve, ki pa ga predloži prevzemna družba za račun prevzete družbe šele v 30 dneh po vpisu združitve v sodni register. To pa pomeni, da v času po obračunskem dnevu združitve do predložitve davčnega obračuna s strani prevzemne družbe (pri združitvi), nadaljuje prevzeta družba s plačevanjem obrokov akontacije davka od dohodkov pravnih oseb na

podlagi davčnega obračuna, predloženega za zadnje davčno obdobje. V primeru, da je davčno obdobje enako koledarskemu letu, je to davčni obračun za preteklo koledarsko leto.

3. Kako je z oddajo obračuna DDV na obrazcu DDV-O, kadar se vpis v sodni register zgodi sredi obdobja za obračun DDV (samostojni podjetnik je trimesečni zavezanec za DDV)? V čigav obračun DDV-O se zajame promet samostojnega podjetnika, opravljen med dnem vpisa prenosa podjetja v register in dnem prejema sklepa sodišča o vpisu prenosa?

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika v novo oziroma prevzemno družbo podjetnik preneha opravljati dejavnost in zato mu tudi preneha identifikacija za namene DDV. V skladu z 80. členom Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) davčni organ odloči o prenehanju identifikacije za namene DDV po prejemu zahtevka davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, za prenehanje identifikacije za namene DDV oziroma po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07 in 21/08) v tretjem odstavku 132. člena določa, da davčnemu zavezancu preneha identifikacija za namene DDV z dnem, ki ga določi davčni organ v 30 dneh po prejemu vloge davčnega zavezanca za prenehanje identifikacije za namene DDV. V konkretnem primeru se kot dan prenehanja identifikacije za namene DDV določi dan, ko podjetnik v skladu z določbami ZGD-1 preneha opravljati dejavnost, torej z vpisom prenosa v register.

V skladu s četrtnim odstavkom 88. člena ZDDV-1 je davčni zavezanec v primeru prenehanja identifikacije za namene DDV dolžan predložiti obračun do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je prenehala identifikacija za namene DDV.

Podjetniku preneha identifikacija za namene DDV z dnem, določenim v odločbi davčnega organa, t.j. z dnem vpisa prenosa v register. Podjetnik mora do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je prenehala identifikacija za namene DDV, predložiti obračun davka na dodano vrednost.

V skladu s 667. členom ZGD-1 s prenosom preidejo na družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem. Družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika. ZDavP-2 v prvem odstavku 48. člena določa, da univerzalni pravni naslednik v celoti prevzame davčne obveznosti in terjatve iz naslova davkov pravnega prednika.

Podjetnik v zadnji obračun davka na dodano vrednost zajame ves promet, opravljen do dneva prenehanja identifikacije za namene DDV, promet po tem dnevu pa se zajame v obračun davka na dodano vrednost prevzemne družbe kot univerzalnega pravnega naslednika.

Pri tem opozarjamo, da se morajo računi za transakcije, sklenjene in opravljene v obdobju med dnevom vpisa prenosa v register in dnevom prejema sklepa sodišča, glasiti na prevzemno družbo in ne na podjetnika. V nasprotnem primeru je treba račune popraviti oziroma zahtevati popravek*.

*** Odgovor je v tem delu dopolnjen z odgovorom na 2. vprašanje v [pojasnilu DURS, št. 4230-186/2008 z dne 11. 8. 2008](#).**

4. Vrednost stvarnega vložka (podjetja s.p.), ki se vlaga v že obstoječo d.o.o. je višja od 100.000 EUR, zato je v skladu s četrtem odstavkom 476. člena ZGD-1 potrebno zagotoviti cenitev stvarnega vložka, ki jo opravi revizor. Ali je storitev revizorja davčno priznan strošek s.p. ali ta storitev bremeni fizično osebo (nosilca dejavnosti s.p.) glede na to, da bo družbenik v d.o.o. fizična oseba.

Stroški plačila revizorja, ki opravi cenitev stvarnega vložka, se upoštevajo kot davčno priznan odhodek, ker nastanejo v zvezi z opravljanjem dejavnosti davčnega zavezanca. Samostojni podjetnik se preoblikuje v prevzemno kapitalsko družbo (d.o.o.) z namenom nadaljevanja opravljanja dejavnosti. Navedeno izhaja iz 29. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06), ki določa splošno pravilo priznavanja odhodkov. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Nadalje je v drugem odstavku tega člena določeno, da so odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, tisti odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da;

1. niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
2. imajo značaj privatnosti,
3. niso skladni z običajno poslovno prakso.

Ob tem dodajamo, da se v primeru, ko je cenitev opravljena pred bilančnim presečnim dnem, stroški ceniťve upoštevajo kot davčno priznan odhodek na strani samostojnega podjetnika, v kolikor pa je cenitev opravljena po bilančnem presečnem dnevu, se stroški ceniťve upoštevajo kot davčno priznan odhodek na strani prevzemne kapitalske družbe (d.o.o.).