

PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA S PRENOSOM PODJETJA

Pojasnilo DURS, št. 4214-48/2007, 26. 5. 2008

Na vprašanja davčnega zavezanca, navedena v nadaljevanju, odgovarjamo:

I. Kako se davčno tehnično izvede prenos podjetja samostojnega podjetnika na novo kapitalsko družbo, glede na to, da na presečni dan preoblikovanja podjetnika pri prenosu podjetja na novoustanovljeno družbo nimamo še niti družbe (ustanovi se z dnem podpisa akta o ustanovitvi ali družbene pogodbe), še manj ta obstaja kot pravna oseba (pravno subjektiviteto dobi z dnem vpisa v sodni register)?

Prenos podjetja samostojnega podjetnika na novo kapitalsko družbo je opredeljen v petem in šestem odstavku 296. člena ter v četrtem, petem, šestem in sedmem odstavku 297. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06). Natančnejše pojasnilo v zvezi s statusnim preoblikovanjem podjetnika in izvajanjem navedenih določb ZDavP-2 je že podano v [pojasnilu št. 4214-26/2007-0112-10 z dne 29. 6. 2007](#). Ob tem dodajamo, da korporacijsko pravni vidik statusnega preoblikovanja podjetnika ureja Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06), ki sodi v pristojnost Ministrstva za gospodarstvo.

V zvezi z izvedbo davčno tehničnega preoblikovanja podjetnika v novo kapitalsko družbo dodatno pojasnjujemo naslednje:

Skladno s 303. členom ZDavP-2 mora oseba, ki želi v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljati davčno obravnavo, ki se lahko upošteva pri prenehanju opravljanja dejavnosti, če dejavnost nadaljuje druga oseba, ali pri statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni pogoji, določeni z zakonom, ki ureja dohodnino, takšno davčno obravnavo priglasiti davčnemu organu. Oseba, ki preneha z opravljanjem dejavnosti in nova pravna oseba ali prevzemna pravna oseba opravita priglasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopodpišeta.

Priglasitev se mora opraviti najpozneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, t.j. v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja oziroma bilančnem presečnem dnevu. V obrazcu Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi (Uradni list RS, št. 138/06) mora podjetnik navesti tudi podatke o novi kapitalski družbi, na katero se prenaša podjetje (t.j.: firma oziroma ime, skrajšana firma, naslov sedeža, matična številka, vrsta dejavnosti, davčna številka itd.).

Glede na to, da se nova kapitalska družba v postopku statusnega preoblikovanja šele oblikuje (se ustanavlja) in se dokončno inkorporira, ko je prenos podjetja podjetnika vpisan v sodni register, se v praksi pogosto pojavi situacija, da na dan predložitve obrazca Priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi, zahtevani podatki o novi kapitalski družbi, na katero se prenaša podjetje, še niso znani. V tem primeru lahko samostojni podjetnik, ki se statusno preoblikuje v novo kapitalsko družbo, davčnemu organu predloži obrazec brez navedenih podatkov. Podatki o novi kapitalski družbi, na katero se prenaša podjetje podjetnika, se v obrazec navedejo naknadno, ko je nova kapitalska družba ustanovljena, t.j. vpisana v sodni register.

V zvezi z davčno tehničnim postopkom, temelječem na sedmem odstavku 297. člena ZDavP-2, ki določa, da mora davčni zavezanec, nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba, predložiti popravljen davčni obračun iz šestega odstavka 296. člena in

šestega odstavka tega člena v 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register, pojasnujemo:

V primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do zadnjega dneva davčnega obdobja zavezanca še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register, mora samostojni podjetnik v skladu s šestim odstavkom 296. člena ZDavP-2 predložiti tudi davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register se davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu združitve, popravi.

Navedeno pomeni, da mora zavezanec, če vpis v sodni register še ni izveden do 31. 12., predložiti obračun za obdobje od datuma presečnega dneva do zadnjega dne davčnega obdobja (t.j. do 31. 12.). Davčni obračun mora predložiti davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register pa nova oziroma prevzemna pravna oseba predloži popravljen obračun v skladu s sedmim odstavkom 297. člena ZDavP-2 v 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register. V davčni obračun davka od dohodkov pravnih oseb nova oziroma prevzemna pravna oseba vključi poslovanje samostojnega podjetnika od presečnega dne dalje do zadnjega dne davčnega obdobja (t.j. do 31.12), tako se na podlagi seštevka davčnih osnov samostojnega podjetnika ter nove oziroma prevzemne kapitalske družbe določi nova višina akontacije davka od dohodkov pravnih oseb. Pri tem nova oziroma prevzemna kapitalska družba v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb upošteva tudi akontacije podjetnika, ki jih mora ta plačati po dnevu statusnega preoblikovanja t.j. po presečnem dnevu.

II. Kdo je zavezanec za plačilo morebitnih dodatnih davčnih obveznosti podjetnika od presečnega dne do dne vpisa preoblikovanja v sodni register?

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. Davčne obveznosti, ki se nanašajo na pri podjetniku zaposlene delavce, se po presečnem dnevu prenesejo na novo oziroma prevzemno kapitalsko družbo.

Po določbi prvega odstavka 48. člena ZDavP-2 mora univerzalni pravni naslednik v celoti prevzeti davčne obveznosti in terjatve iz naslova davkov pravnega prednika. V osmem odstavku tega člena je nadalje določeno, da ne glede na prvi odstavek tega člena, univerzalni pravni naslednik ne prevzame obveznosti in terjatev iz naslova dohodnine in prispevkov za socialno varnost pravnega prednika v primerih prenehanja opravljanja dejavnosti fizične osebe, razen v primeru prenehanja zaradi smrti.

Zakon o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06) v 2. točki četrtega odstavka 51. člena določa, da se za prenehanje opravljanja dejavnosti šteje tudi, če se samostojni podjetnik statusno preoblikuje v skladu z določbami ZGD-1. Iz navedenega izhaja, da nova oziroma prevzemna kapitalska družba, vse do dneva vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register, ne prevzame obveznosti in terjatev iz naslova dohodnine in prispevkov za socialno varnost podjetnika.

III. Kako se upoštevajo plačani prispevki podjetnika od presečnega dne do dne vpisa preoblikovanja v sodni register ter enako za DDV v istem obdobju?

Prispevki za socialno varnost

Prispevki za socialno varnost podjetnika, ki jih je ta plačal po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja do dneva vpisa preoblikovanja v sodni register, se kot odhodek priznajo pri novi oziroma prevzemni kapitalski družbi.

V skladu s prvim odstavkom 29. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. V drugem odstavku tega člena je določeno, da odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov so 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.

Glede na to, da samostojni podjetnik od presečnega dne dalje še naprej posluje v svojem imenu, a za račun prevzemne družbe in se prihodki iz naslova tega poslovanja pripišejo novi oziroma prevzemni kapitalski družbi, se tudi plačani prispevki za socialno varnost upoštevajo kot davčno priznan odhodek pri novi oziroma prevzemni kapitalski družbi.

Davek na dodano vrednost

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika so izpolnjeni pogoji iz 10. člena Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07), ki določa, da se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, šteje, da dobava blaga ni bila opravljena. V tem primeru se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika. Prevzemnik, ki uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora plačati DDV v skladu z določbami tega zakona, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Registrski organ v skladu s 671. členom ZGD-1 hkrati vpiše prenos podjetja in ustanovitev nove družbe. Pri vpisu nove družbe je treba v register vpisati, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika. Z vpisom prenosa v register podjetnik preneha opravljati dejavnost, podjetje podjetnika v skladu s sklepom o prenosu podjetja preide na novo družbo, podjetnik pa postane imetnik deležev nove družbe. Registrski organ mora o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJPES, da opravi izbris podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije.

ZGD-1 v tretjem odstavku 75. člena nadalje določa, da AJPES po uradni dolžnosti izbriše podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije, če se podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo.

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 ZDDV-1 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 četrtem 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. Ker so pri statusnem preoblikovanju podjetnika izpolnjeni pogoji iz 10. člena ZDDV-1, sam prenos podjetniško organiziranega premoženja na novo oziroma prevzemno družbo ni predmet DDV.

Davčni organ davčnemu zavezancu izda identifikacijsko številko za namene DDV na podlagi predloženega zahtevka in ob izpolnjevanju določenih pogojev. Pravilnik v prvem odstavku 129. člena določa, da se lahko pravna ali fizična oseba identificira za namene DDV že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjene na opravljanje dejavnosti (npr.: pripravljala dela, prva nabava blaga, nakup opreme itd.). Kot dokazilo, da namerava opravljati dejavnost, davčnemu organu predloži: pogodbe ali predpogodbe, poslovni načrt, listine o nabavah za namene opravljanja dejavnosti ipd.

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika se kot dokazilo lahko predloži na primer sklep o prenosu podjetja, akt o ustanovitvi družbe, iz katerega je razvidno, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika, oziroma drug dokument, iz katerega je razvidno, da bo novo podjetje nadaljevalo z opravljanjem dejavnosti podjetnika, ki se statusno preoblikuje v to novo podjetje.

V skladu s prvim odstavkom 130. člena pravilnika oseba postane identificirana za namene DDV s pridobitvijo identifikacijske številke za namene DDV. Pravilnik nadalje v četrtem in petem odstavku tega člena določa, da davčni organ izda identifikacijsko številko za DDV najpozneje do zadnjega dne meseca, ki sledi mesecu (naslednjega meseca po vložitvi) vložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV, davčni zavezanec pa mora začeti obračunavati DDV in izpolnjevati druge obveznosti po ZDDV-1 najpozneje prvega dne drugega meseca, ki sledi mesecu predložitve zahtevka za izdajo identifikacijske številke za DDV.

V praksi lahko pride do situacije, v kateri bi samostojnemu podjetniku identifikacija za namene DDV že prenehala, nova oziroma prevzemna družba pa identifikacijske številke za namene DDV še ne bi pridobila.

V tem primeru pogoji iz 10. člena ZDDV-1 ne bi bili izpolnjeni, zato bi moral podjetnik v skladu s c točko 8. člena ZDDV-1 pri zadržanju blaga, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali pri uporabi blaga v skladu s točko a tega člena, obračunati DDV.

Zaradi zagotovitve »neprekinjene« identifikacije za namene DDV zato predlagamo, da davčni zavezanec za potrebe pravočasne izdaje identifikacijske številke za namene DDV davčni organ dodatno oziroma predhodno opozori na postopek statusnega preoblikovanja, zato da bo davčni organ družbi lahko izdal identifikacijsko številko za namene DDV najkasneje na dan, ko bo podjetniku prenehala identifikacija za namene DDV.*

V 63. členu ZDDV-1 je določen obseg pravice do odbitka DDV, in sicer ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Družba kot pravni naslednik podjetnika ima pravico do odbitka tistega DDV, ki ga je bil podjetnik dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

** Za ta namen se lahko uporabi na primer objava nameravanega prenosa v skladu z drugim odstavkom 670. člena ZGD-1 ali priglasitev prenosa v skladu s 303. členom ZDavP-2.*