

STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Pojasnilo DURS, št. 4212-4/2009, 6. 3. 2009

Davčna zavezanica sprašuje v zvezi s statusnim preoblikovanjem samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo. V vprašanju zavezanica navaja, da je bil kot obračunski presečni dan statusnega preoblikovanja podjetnika določen datum 31. 12. 2008. Vpis nove kapitalske družbe v sodni register bo predvidoma v prvih mesecih leta 2009. Zavezanica prosi za pojasnilo glede obračunavanja in plačevanja akontacij v obdobju od dneva statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika dalje. V zvezi s tem jo tudi zanima, na podlagi katere zakonske določbe je zavezanec, ki preneha s poslovanjem v postopku statusnega preoblikovanja podjetnika, dolžan po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja obračunati predhodno akontacijo davka od dohodkov iz dejavnosti.

V zvezi z vprašanji pojasnjujemo naslednje:

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS in 125/08) ne ureja posebej plačevanja predhodne akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika. V prvem odstavku 298. člena določa le splošno pravilo, da se predhodna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti za davčno leto plača v znesku, ki je enak znesku po zadnjem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Navedeno pomeni, da mora samostojni podjetnik, ki se statusno preoblikuje v kapitalsko družbo, plačevati predhodno akontacijo dohodnine na podlagi višine akontacije dohodnine iz zadnjega davčnega obračuna do vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register. Samostojni podjetnik od obračunskega (presečnega) dne dalje še naprej opravlja dejavnost in je do dneva vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register še vedno vpisan v Poslovni register Slovenije, zato je še vedno zavezanec za plačilo davčnih obveznosti, ki nastanejo v tem času, in sicer tudi za obveznosti iz naslova akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti in prispevkov za socialno varnost.

V primeru, ko je kot bilančni (presečni) dan določen datum 31. 12. 2008, mora samostojni podjetnik davčnemu organu predložiti davčni obračun najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto (t.j. do 31. 3. 2009). Predhodno akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti mora samostojni podjetnik plačevati vse do vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register, in sicer v znesku, ki je enak znesku akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti po zadnjem davčnem obračunu. Tako bo podjetnik mesečni obrok predhodne akontacije za januar 09 in februar 09 plačal še na podlagi davčnega obračuna za leto 2007, po predložitvi davčnega obračuna za leto 2008 pa na podlagi tega davčnega obračuna.

Kot je bilo že navedeno, akontiranje davka v primeru statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v ZDavP-2 ni posebej urejeno oziroma so pomanjkljive določbe v delu, ko po vpisu statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v sodni register, obveznost akontiranja davka preide na pravno osebo. Samostojni podjetnik po vpisu statusnega preoblikovanja preneha s poslovanjem, s tem dnem postane zavezanec za akontiranje davka nova pravna oseba. Pravna oseba pa je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb in pri akontiranju upošteva pravila, ki so v ZDavP-2 določena za pravne osebe. ZDavP-2 akontiranje davka od dohodkov pravnih oseb po davčnem obračunu ureja v 371. členu.

Pri prehodu akontiranja je zato treba predvideti rešitvi za dve vprašanji, pri tem pa izhajamo iz primera, ko je za obračunski dan statusnega preoblikovanja določen datum 31. 12. 2008, vpis statusnega preoblikovanja pa je izveden v sodni register npr. 15. marca 2009. Treba pa je tudi določiti, na kakšen način nova pravna oseba sporoči davčnemu organu višino izračunane akontacije davka od dohodkov pravnih oseb.

1. **Kot prvo je treba določiti višino akontacije davka, ki jo bo plačevala nova pravna oziroma prevzemna pravna oseba;**
2. **Kot drugo kako poračunati že plačane obroke predhodne akontacije dohodnine, ki jih je samostojni podjetnik plačeval za obdobje od obračunskega dne statusnega preoblikovanja do vpisa tega preoblikovanja v sodni register;**
3. **Obračun davčne osnove in določitev višine akontacije v obračunu DDPO ter predložitev davčnemu organu.**

1. Določitev višine akontacije davka od odhodkov pravnih oseb – DDPO

ZDavP-2 v četrtem odstavku 371. člena določa, da je akontacija davka enaka znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje in po stopnji, ki velja za tekoče davčno obdobje. Tudi v tem primeru je že treba upoštevati spremembo četrtega odstavka 371. člena ZDavP-2, ki je bila sprejeta z novelo ZDavP-2A (Uradni list RS, št. 125/08), in se uporablja za obroke akontacije davka od odhodkov pravnih oseb, ki dospejo v plačilo 1. januarja 2009 ali kasneje. V skladu s to določbo se **pri določitvi akontacije davka upošteva stopnja davka, ki velja za tekoče davčno obdobje.** V 97. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 (Uradni list RS št. 117/06, 56/08, 76/08 in 5/09) je določeno, da se davek za leto 2009 plačuje po stopnji 21 odstotkov od davčne osnove.

V obravnavanem primeru bo pravna oseba višino akontacije DDPO ugotovila tako, da jo bo izračunala na podlagi davčne osnove iz davčnega obračuna samostojnega podjetnika za predhodno davčno obdobje (v tem primeru za leto 2008) in uporabila stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki velja za tekoče davčno obdobje (v tem primeru za leto 2009).

Za ta izračun se iz Davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti (DOHDEJ) za obdobje od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 vzame podatek na zaporedni številki 16. OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni) (13 – 15)

in uporabi stopnjo davka od dohodkov pravnih za leto 2009, ki je določena v višini 21 %.

Na tej podlagi pravna oseba ugotovi višino mesečnega obroka (če znesek akontacije presega 400 eurov) oziroma trimesečnega obroka, če znesek akontacije ne presega 400 eurov in na podlagi tega plačuje pravna oseba preostale redne mesečne oziroma trimesečne obroke akontacije.

2. Poračun že plačanih obrokov predhodne akontacije

Po vpisu statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pravna oseba poračuna plačane obroke predhodne akontacije, ki jih je plačeval samostojni podjetnik za račun nove kapitalske družbe. ZDavP-2 namreč v petem odstavku 296. člena določa, da se v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika posameznika v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika, po zakonu, ki ureja gospodarske družbe.

Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 določa, da se od dneva obračuna prenosa podjetja dalje šteje, da so dejanja podjetnika, ki se nanašajo na preneseno podjetje, opravljena za račun nove ali prevzemne družbe (četrty odstavek 668. člena).

Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register bo pravna oseba poračunala plačane

obroke za januar 09 in februar 09, in sicer glede na novo višino izračunane akontacije za leto 2009, kot je opisano pod točko 1.

3. Obračun davčne osnove in določitev višine akontacije v obračunu DDPO

Kot je bilo že omenjeno, ZDavP-2 ne ureja posebej plačevanja predhodne akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika. V 1. točki tega dopisa je opisan način izračuna višine akontacije, ki jo bo plačevala nova pravna oseba. Vprašanje pa je, na kakšen način naj nova pravna oseba sporoči davčnemu organu višino izračunane akontacije davka od dohodkov pravnih oseb.

ZDavP-2 v sedmem odstavku 371. člena ureja način določitve akontacije za zavezance, ki šele začnejo poslovati. Ti zavezanci izračunajo akontacijo davka tako, da izračunajo višino predvidene davčne osnove davčnega obdobja, za katero bodo plačevali akontacijo, in davčnemu organu pojasnijo način izračuna akontacije. Obrazloženi izračun predvidene davčne osnove v davčnem obračunu, višino akontacije ter obrokov akontacije predložijo davčnemu organu v osmih dneh po vpisu v primarni register oziroma uradno evidenco organa.

V primeru statusnega preoblikovanja podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja ali s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo, pa s prenosom preidejo na kapitalsko družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem. V obravnavanem primeru ne gre za zavezanca, ki šele pričinja poslovati (ki naj bi izračunal predvideno davčno osnovo v odvisnosti od obsega pričakovanih poslov), ampak gre le za nadaljevanje poslovanja v drugi statusno pravni obliki, zato se pri določitvi višine akontacije lahko upošteva davčna osnova iz poslovanja podjetnika.

Tudi ta zavezanec predloži izračun davčne osnove, višino akontacije in obrok akontacije v davčnem obračunu za pravne osebe (obračun DDPO), pri tem pa izhaja iz davčne osnove, ugotovljene v davčnem obračunu DOHDEJ. V obračunu DDPO, ki ga davčni zavezanec za ta namen predloži davčnemu organu ne izpolni vseh postavk, temveč le določene postavke in sicer od zap. št. 16 dalje. Na zap. št. 16 obračun DDPO vpiše podatek iz zap. št. 16. obračun DOHDEJ – osnova za dohodnino (izračun dohodnine na letni ravni) (13 – 15) ter nadaljuje z izpolnjevanjem glede na predpisano metodologijo za obračun DDPO. Obrazcu ni treba dodati priloga.

Ta obračun se šteje za izvršilni naslov za akontiranje DDPO pri novi oziroma prevzemni kapitalski družbi (145. člen ZDavP-2).