

STATUSNO PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA

Pojasnilo DURS, št. 4212-16/2010, 13. 12. 2010

Prejeli smo elektronsko sporočilo z dne 18. 5. 2010, v katerem

1. prosite za pojasnilo v zvezi s prenosom podjetnikovega podjetja na prevzemno družbo. Navajate, da se samostojni podjetnik želi preoblikovati in prenesti svoje podjetje na prevzemno družbo. Knjigovodska vrednost podjetja (podjetnikov kapital) znaša 50.000 evrov. Podjetnik ima med svojimi sredstvi nepremičnino, katere primerljiva tržna vrednost je višja od njene knjigovodske vrednosti. Zaradi tega bi podjetnik priglasil posebno davčno obravnavo, da skrite rezerve od te nepremičnine ne bi bile obdavčene. Tržna vrednost podjetnikovega podjetja znaša 70.000 evrov. Podjetnik bo postavko podjetnikov kapital (50.000 evrov) razdelil na naslednji način:

- povečanje osnovnega kapitala prevzemne družbe 10.000 evrov,
- vplačani presežek kapitala 10.000 evrov,
- obveznost do podjetnika 30.000 evrov.

Poleg tega se bo osnovni kapital povečal še za dodatnih 20.000 evrov, ker je tržna vrednost podjetja za 20.000 evrov višja od njene knjigovodske vrednosti. Sprašujete, ali lahko ta samostojni podjetnik uveljavlja nevtralno davčno obravnavo, ki bi mu bila s strani davčnega organa upoštevana.

2. Hkrati prosite tudi za pojasnilo, kako se obdavčuje prodaja podjetnikovega podjetja tretji osebi. Knjigovodska vrednost podjetnikovega podjetja je 100.000 evrov, podjetnik pa ga prodaja za 150.000 evrov. Zanima vas, koliko prihodkov nastane v tem primeru, kako se evidentirajo in kako se obdavčujejo. Če gre za prodajo podjetja (prodajo vseh sredstev in vseh obveznosti brez postavke podjetnikov kapital), menite, da je takšna prodaja neobdavčljiva z DDV (če kupec nadaljuje z obdavčljivo dejavnostjo podjetnika) na podlagi 10. člena ZDDV-1, ob predpostavki, da je kupec identificiran za namene DDV.

V zvezi z vprašanji odgovarjamo naslednje:

Ad 1.) Samostojni podjetnik, ki ob prenosu podjetja na prevzemno kapitalsko družbo del na bilančni presečni dan ugotovljenega podjetnikovega kapitala preoblikuje v obveznost do fizične osebe (t.j. podjetnika), ne more uveljavljati nevtralne davčne obravnave.

V skladu s prvim odstavkom 51. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 51/10-UPB6) se kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti, v skladu z drugim odstavkom tega člena pa se kot pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove šteje tudi pridobitev sredstev ob prevzemu nadaljevanja opravljanja dejavnosti. V 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 pa je določeno, da se, ne glede na določbe iz prvega in drugega odstavka tega člena, za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 65/09-UPB3) in so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba je rezident,
- b) nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri se bi izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- c) nova oziroma prevzemna pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju

oziroma delu podjetja, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,

d) fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

V skladu s 673. členom ZGD-1 v primeru prenosa podjetja na prevzemno kapitalsko družbo podjetnik in poslovodstvo prevzemne družbe skleneta pogodbo o prenosu podjetja v obliki notarskega zapisa, v kateri mora biti med drugim navedena vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) na dan obračuna prenosa podjetja z natančnim opisom podjetja. Dan obračuna prenosa podjetja je bilančni presečni dan, po stanju na katerega podjetnik sestavi računovodske izkaze.

Iz navedenih določb izhaja, da je bil namen zakonodajalca zagotavljati davčno nevtralnost pri prenosu podjetja na novo ali prevzemno kapitalsko družbo le v tistih primerih prenosov, ko se bo v kapitalski družbi dejavnost nadaljevala v enakem obsegu kot bi se nadaljevala pri samostojnem podjetniku, če do statusnega preoblikovanja ne bi prišlo. Vsi ostali prenosi v gospodinjstvo, razen izjem (prenos nepremičnin in opreme, ki so bile zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti), ki so v ZDoh-2 posebej določeni, pa so obdavčeni. Pogoji iz alinej a) do d) pa po vsebini predstavljajo varovalke, s katerimi se poskuša preprečiti, da bi zaradi preoblikovanja prišlo do izkazovanja nižje davčne osnove, kot bi bila izkazana, če do preoblikovanja ne bi prišlo. Tako je treba zagotoviti, da se bo dejavnost opravljala v Sloveniji, in da se bodo sredstva za davčne namene upoštevala po davčni vrednosti oz. knjigovodski vrednosti, ter se amortizirala po enakih amortizacijskih stopnjah kot so se amortizirala pri podjetniku, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti. Poleg tega je treba zagotoviti, da se bodo rezervacije na strani kapitalske družbe porabljale in odpravljale na enak način in pod enakimi pogoji, kot so veljali pri podjetniku, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, kar pomeni, da se tudi plan porabe – črpanja rezervacij za davčne namene zaradi preoblikovanja ne sme spremeniti. Podobno kot pri statusnem preoblikovanju gospodarskih družb tudi iz določb ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika izhaja, da s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo preidejo na družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem, podjetnik pa postane imetnik deležev prevzemne družbe. Družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika. Iz zakonskih določb pa ni mogoče sklepati, da bi si podjetnik po že ugotovljeni vrednosti podjetja na presečni dan, ki je predmet prenosa, lahko naknadno pridobil pravico, da se za del prenesenega premoženja oblikuje obveznost do njega.

Pri statusnem preoblikovanju samostojni podjetnik vlaga celotno podjetje kot stvarni vložek, katerega vrednost je vrednost podjetja, ki se računovodsko odraža v neto premoženju podjetja oziroma podjetnikovem kapitalu. Za vloženo podjetje pridobi podjetnik v družbi poslovni delež, ki mora odražati pošteno tržno vrednost podjetja, vložene v družbo. S pogojem iz alineje d) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2, po katerem mora fizična oseba svoj delež v pravni osebi obdržati najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne sme zmanjšati, je z ZDoh-2 preprečena zloraba instituta preoblikovanja. Samostojni podjetnik bi se namreč lahko izognil ugotavljanju davčne osnove po pravilih iz prvega do tretjega odstavka 51. člena ZDoh-2, če bi se najprej statusno preoblikoval, po opravljenem statusnem preoblikovanju pa bi pridobljen poslovni delež prodal.

Dodajamo tudi, da lahko fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, prosto razporejajo denarna sredstva, kar pomeni, da se lahko denarna sredstva brez posebnih omejitev prelivajo med gospodinjstvom in podjetjem. Podjetnik torej lahko prosto dviguje gotovino s transakcijskega računa, za kar mora v skladu z določbami Slovenskega računovodskega standarda 39 (2006) zagotavljati ustrezno knjigovodsko evidentiranje, prosto razpolaganje pa ne velja za gospodarske družbe. Tudi v obravnavanem primeru je torej podjetnik v času opravljanja dejavnosti kot podjetnik lahko prenašal denarna sredstva iz računa dejavnosti na račun za zasebne potrebe (v gospodinjstvo) in tako je lahko tudi na dan pred prenehanjem opravljanja dejavnosti še prenesel sredstva v zasebno rabo. Po

odločitvi o prenehanju opravljanja dejavnosti in prenosu podjetja na prevzemno kapitalsko družbo (pri tem se po drugem odstavku 668. člena ZGD-1 kot vrednost prenesenega podjetja šteje premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem - torej celotno podjetje podjetnika) pa se lahko uveljavlja davčno nevtralnost le v primeru, če podjetnik prenaša celotno dejavnost v pravno osebo in skupaj z dejavnostjo tudi vse premoženje ter pravice in obveznosti, ki se odražajo v podjetnikovem kapitalu po Slovenskih računovodskih standardih (SRS). Po dnevu obračuna prenosa, to je po bilančnem presečnem dnevu, po stanju na katerega podjetnik sestavi računovodske izkaze podjetja podjetnika, v katerih ugotovi tudi velikost podjetnikovega kapitala, dvigi niso več mogoči. Razpolaganje z denarnimi sredstvi gospodarske družbe, kot smo že navedli, namreč ni prosto. Lastnik družbe lahko razpolaga le z dobičkom. Če želi porabiti dobiček (deli se lahko le bilančni dobiček), ki ga je ustvarila družba, si mora ta dobiček izplačati. Izplačilo dobička lastniku družbe pa je obdavčeno z dohodnino kot dohodek iz kapitala. Evidentiranje podjetnikovega kapitala kot obveznosti do podjetnika bi pomenilo, da si bo novi družbenik družbe (t.j. bivši podjetnik) lahko neobdavčeno izplačal denarna sredstva družbe, kljub temu, da razpolaganje s premoženjem družbe, tudi v skladu z določbami SRS, na uporabo katerih napotuje ZGD-1, ni prosto. Navedeno oblikovanje obveznosti bi bilo tako tudi v nasprotju z določbami ZGD-1.

V vprašanju navajate, da bo podjetnik postavko podjetnikov kapital (50.000 evrov) razdelil na naslednji način:

- povečanje osnovnega kapitala prevzemne družbe 10.000 evrov,
- vplačani presežek kapitala 10.000 evrov,
- obveznost do podjetnika 30.000 evrov.

Iz navedenega sklepamo, da je podjetnik že sestavil računovodske izkaze – bilanco stanja na dan prenehanja, v kateri je ugotovljena vrednost podjetja (na dan obračuna), ki se prenaša, nato pa se je naknadno odločil, da del podjetnikovega kapitala preoblikuje v obveznost do podjetnika (v višini 30.000 evrov). Oblikovanje obveznosti do podjetnika pomeni, da bi morala družba podjetniku kot fizični osebi ta znesek izplačati, iz česar izhaja, da se podjetnikova dejavnost v kapitalski družbi ne bo nadaljevala v takšnem obsegu kot se je opravljala pred izvedbo statusnega preoblikovanja. Temeljno izhodišče za uveljavljanje nevtralne davčne obravnave je, da se v kapitalski družbi dejavnost nadaljuje tako kot bi se nadaljevala pri samostojnem podjetniku, če do statusnega preoblikovanja ne bi prišlo. Prav tako je naknadno oblikovanje obveznosti do podjetnika v nasprotju z ZGD-1, zato nevtralne davčne obravnave v obravnavanem primeru ni mogoče uveljavljati.

S tem ko je zakonodajalec določil pogoje, ki jih mora izpolnjevati podjetnik za uveljavljanje nevtralne davčne obravnave, je želel preprečiti tudi, da bi se neobdavčen prenos v gospodinjstvo zgodil po prenosu podjetja na prevzemno kapitalsko družbo, kar pa bi podjetnik lahko dosegel v primeru, če bi bilo mogoče del podjetnikovega kapitala v kapitalski družbi preoblikovati v obveznost do samega sebe (t.j. kot obveznost do podjetnika). Kot smo že navedli, se davčna nevtralnost lahko uveljavlja le v primeru prenosa celotnega podjetja na prevzemno kapitalsko družbo, katerega vrednost se odraža v podjetnikovem kapitalu.

Ad 2.a) Pri prodaji podjetnikovega podjetja se v poslovnih knjigah podjetnika razlika med prodajno vrednostjo (150.000 evrov) in knjigovodsko vrednostjo (100.000 evrov) evidentira kot prihodek (t.j. 50.000 evrov). Prihodki, ki so ugotovljeni v poslovnih knjigah, se izkažejo v davčnem obračunu DOHDEJ pod zap. št. 1. Prihodki ugotovljeni po računovodskih predpisih in se obdavčijo z dohodnino kot dohodek iz dejavnosti.

V skladu z določbami SRS se pri prodajalcu razlika med prodajno in knjigovodsko vrednostjo sredstev v poslovnih knjigah izkazuje kot prihodek. Tretja oseba – kupec, ki prevzame podjetje, pa v skladu z določbami SRS evidentira sredstva in obveznosti v poslovnih knjigah po plačani (nabavni) vrednosti za posamezne vrste kategorij.

Ad 2.b) Od prenosa podjetja ali dela podjetja samostojnega podjetnika na drugega

davčnega zavezanca se DDV ne obračuna, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.

Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 10/10 – UPB 2) v 10. členu 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. Če prevzemnik uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora plačati DDV v skladu z določbami ZDDV-1, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Zakonska določba v zvezi s prenosom podjetja ali delov podjetja je namenjena poenostavitvi in preprečitvi preobremenitve virov prevzemnika z nesorazmernim obračunom davka, ki bi bil v vsakem primeru kasneje povrnjen z odbitkom plačanega DDV.

V skladu s prvim odstavkom 8. člena Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost – pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09 in 27/10) se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost. Na podlagi drugega odstavka tega člena se navedeno nanaša tudi na samostojne podjetnike in na druge osebe, ki opravljajo dejavnost po drugem odstavku 5. člena ZDDV-1.

Od prenosa podjetja ali dela podjetja samostojnega podjetnika na drugega davčnega zavezanca se DDV ne obračuna, če prevzemnik podjetja ali dela podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje dejavnost.