

PRENEHANJE DELA DEJAVNOSTI S. P. IN PREOBLIKOVANJE V D. O. O.

Pojasnilo DURS, št. 4210-313/2007, 20. 8. 2007

Zavezanec navaja, da je samostojni podjetnik in opravlja dejavnost posredovanja pri nakupu nepremičnin, trgovanje z lastnimi nepremičninami, nepremičninski projekti za trg. Zaradi visokih prihodkov in velikega števila zaposlenih ter ukinjenih olajšav za investicije v nepremičnine razmišlja o delnem prenehanju dejavnosti in delnem prenosu dejavnosti na d. o. o. V letu 2003 je kupil zemljišče z namenom gradnje za trg. Gradnja je potekala fazno, enako tudi pridobivanje dovoljenj za gradnjo, in sicer:

- 17. 12. 2003 gradbeno dovoljenje za niz B, stanovanjski in poslovni del,
- 29. 3. 2004 gradbeno dovoljenje za niz A,
- 7. 10. 2004 gradbeno dovoljenje za niz C,
- 29. 9. 2005 sklep o vpisu etažne lastnine za celotni predel,
- 28. 12. 2006 končni obračun gradnje in razporeditev zalog na naložbene nepremičnine.

Sprašuje, ali se nepremičnine, pridobljene na zgoraj opisani način, v skladu z Zakonom o dohodnini (146. člen v povezavi z 51. členom ZDoh-2) ob prenehanju dela ali celote dejavnosti štejejo za pridobljene pred 1. 1. 2005, kajti nakup se je zgodil v letu 2003 in tudi vsa pravnomočna gradbena dovoljenja so bila pridobljena v letu 2004. V zvezi z navedenim odgovarjamo:

Ob prenehanju dela ali celotne dejavnosti se tiste nepremičnine, ki so bile zgrajene za trg in do prenehanja opravljanja dejavnosti niso bile prodane, torej so prenesene iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, štejejo kot odtujitev sredstev, kar pomeni, da se ovrednotijo po primerljivi tržni ceni in vključijo v davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti.

V skladu s prvim odstavkom 51. člena Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06) se kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, pri ugotavljanju davčne osnove po tem poglavju šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti.

Izjema od tega pravila je določena v drugem stavku tega člena, ki določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove pri prenehanju opravljanja dejavnosti za odtujitev ne šteje prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec prenesel iz gospodinjstva v podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo to stvarno premoženje pridobljeno ali zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Nadalje je v 146. členu prehodnih in končnih določb ZDoh-2 določeno, da se ne glede na prvi stavek prvega odstavka 51. člena tega zakona ob prenehanju opravljanja dejavnosti za prihodek ne šteje prihodek, dosežen z odtujitvijo nepremičnine, s prenosom iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, pridobljene v podjetje pred 1. januarjem 2005, pod pogojem, da ne gre za nepremičnine iz drugega stavka prvega odstavka 51. člena tega zakona ali za nepremičnine, ki se s prenehanjem dejavnosti prenašajo na drug subjekt v skladu s četrtem odstavkom 51. člena tega zakona.

Tako se ne šteje za prihodek prenos tistih nepremičnin iz podjetja v gospodinjstvo, ki so bile pridobljene v podjetje pred 1. 1. 2005, in nepremičnin, ki se s prenehanjem dejavnosti prenašajo na drug subjekt (na novega zasebnika, novo pravno osebo ali prevzemno pravno osebo) v skladu s četrtem odstavkom 51. člena tega zakona. *S to prehodno določbo so iz obdavčitve izvzete le tiste nepremičnine, ki imajo vlogo opredmetenega osnovnega sredstva, torej se uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev (niso namenjene prodaji na trgu), in so bile v podjetje pridobljene*

pred 1. 1. 2005, t. j. pred uveljavitvijo Zakona o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 59/06 – UPB4 in 69/06 – odločba US).

ZDoh-1, ki se uporablja od 1. 1. 2005, v prvem odstavku 38. člena določa, da se za odtujitev sredstev šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. Zavezanci, ki so do sprejetja ZDoh-1, t. j. do 1. 1. 2005, prenesli nepremičnine v podjetje, niso mogli predvideti davčnih posledic takšnega prenosa v prihodnosti ali ob prenehanju dejavnosti, saj v času, ko so bile nepremičnine prenesene v dejavnost, njihov iznos iz dejavnosti v gospodinjstvo ni bil obravnavan kot odtujitev. Zato je zakonodajalec v prehodnih in končnih določbah 146. člena ZDoh-2 določil, da se nepremičnine, ki so bile pridobljene v podjetje pred 1. 1. 2005, ne štejejo za odtujitev sredstev.

Nepremičnine, ki so bile zgrajene z namenom prodaje za trg, pa ob prenehanju dejavnosti niso bile prodane, ne sodijo med opredmetena osnovna sredstva, ker se ne uporabljajo pri ustvarjanju proizvodov in opravljanju storitev, temveč se obravnavajo kot zaloge, namenjene prodaji.

Slovenski računovodski standard – SRS(2006) v točki 4.1 določa, da *so zaloge praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev ali pri proizvajanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.*

V skladu s tretjim odstavkom 51. člena ZDoh-2 se odtujitve in pridobitve sredstev po prvem in drugem odstavku tega člena štejejo za transakcije med povezanimi osebami. Navedeno pomeni, da se pri ugotavljanju davčne osnove izhaja iz določbe 16. člena ZDoh-2, kjer se v primeru transakcij in izplačil dohodkov med povezanimi osebami kot podlaga za ugotovitev dohodka uporabljajo primerljive tržne cene.

Tako se ob prenehanju dela ali celote dejavnosti tiste nepremičnine, ki niso bile prodane in so prenesene iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ovrednotijo po primerljivi tržni ceni in vključijo v davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti.

V primeru prenosa dela dejavnosti samostojnega podjetnika na kapitalsko družbo d. o. o., ne gre za statusno preoblikovanje podjetnika po Zakonu o gospodarskih družbah, zato se tudi davčna obravnava, določena v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2, ne prizna. Navedeno pomeni, da prenos dela dejavnosti samostojnega podjetnika na kapitalsko družbo po Zakonu o gospodarskih družbah ni mogoč, zato tudi davčnemu organu ni mogoče priglasiti posebne davčne obravnave.

Po določbi 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 lahko zavezanec zahteva, da se za odtujitev ali pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni določeni pogoji.

Iz ZDoh-2 torej izhaja, da bo zavezanec lahko zahteval, da se ob prenehanju opravljanja dejavnosti, odtujitev ali pridobitev sredstev in obveznosti obravnava davčno nevtralnno, vendar pod pogojem, da se podjetnik statusno preoblikuje, in da bodo ob tem izpolnjeni predpisani pogoji iz 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06) ureja statusno preoblikovanje podjetnika v sedmem poglavju VI. dela, v členih od 667 do 673.

V skladu s prvim odstavkom 667. člena ZGD-1 se podjetnik statusno preoblikuje:

- s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja, ali
- s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo.

Iz določbe izhaja, da pri prenosu podjetja na novo ali že ustanovljeno kapitalsko družbo *pride celotno podjetnikovo podjetje ter njegove pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem*. Statusno preoblikovanje podjetnika pomeni, da podjetje samostojnega podjetnika preide iz pravno lastniške sfere samostojnega podjetnika v pravno organizacijsko sfero pravne osebe, to je gospodarske družbe.

Glede na navedeno prenos dela dejavnosti samostojnega podjetnika na kapitalsko družbo po Zakonu o gospodarskih družbah ni mogoč, zato tudi davčnemu organu ni mogoče priglasiti posebne davčne obravnave.