

## **PRENOS NEPREMIČNINE IZ GOSPODINJSTVA V PODJETJE S. P.**

### **Pojasnilo DURS, št. 4236-1/2009, 19. 6. 2009**

Zavezanec navaja, da sta z možem zgradila štiri stanovanjski objekt, ki ga želita prodati, zato se bosta oba registrirala kot s.p. Prosi za pojasnilo, na kakšen način se opravi prenos nepremičnine iz gospodinjstva v podjetje samostojnega podjetnika oziroma, ali je potrebno najeti uradnega cenilca, ki bo ocenil vrednost nepremičnine.

V zvezi z vprašanjem pojasnjujemo naslednje:

**1.** Davčna obravnava prenosov sredstev med podjetjem in gospodinjstvom je določena v 50. in 51. členu Zakona o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08, 125/08 in 20/09). V prvem stavku drugega odstavka 50. člena je določeno, da se stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje, šteje za prihodek na način, kot je določeno v računovodskih standardih za brezplačno pridobljena sredstva. V drugem stavku drugega odstavka 50. člena ZDoh-2 pa je določena izjema pri obravnavi prenosov stvarnega premoženja iz gospodinjstva v podjetje zavezanca. Določeno je, da se za prihodek ne šteje stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo to stvarno premoženje pridobljeno oziroma zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Z 51. členom ZDoh-2 se ureja obdavčitev prenosov sredstev ob prenehanju opravljanja dejavnosti. V prvem odstavku tega člena je določeno splošno pravilo, da se za odtujitev sredstev in obveznosti šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. Nadalje pa je določena izjema od tega pravila, in sicer, 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 svoje podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile te nepremičnine in oprema zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom se po določbi četrtega odstavka 50. člena ZDoh-2 štejejo za transakcijo med povezanimi osebama. Poslovanje povezanih oseb določa ZDoh-2 v 16. členu. V prvem odstavku tega člena je določeno, da se v primeru transakcij in izplačil dohodkov med povezanimi osebami kot podlaga za ugotovitev višine dohodka uporabljajo primerljive tržne cene.

To pomeni, da se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti izhaja iz pravil, ki veljajo za določanje davčne osnove med povezanimi osebami. Nepremična, ki se prenaša iz gospodinjstva v podjetje zavezanca, se mora ovrednotiti po primerljivi tržni ceni (npr. na podlagi cenitvenega poročila).

Dodati pa je treba še, da se po določbi 6. točke 19. člena ZDoh-2 za dohodke fizične osebe ne štejejo sredstva in dobički, ki jih pridobi fizična oseba na podlagi prenosov sredstev med svojim podjetjem, v katerem samostojno opravlja dejavnost, in svojim gospodinjstvom ali na podlagi prenehanja opravljanja dejavnosti; navedena določba ne vpliva na obveznost te fizične osebe, ki opravlja dejavnost, po III.3. poglavju tega zakona. Navedeno pomeni, da se kot dohodki po ZDoh-2 ne štejejo sredstva ali dobički, ki jih posameznik, ki opravlja dejavnost, pridobi na podlagi prenosa sredstev med svojim podjetjem in svojim gospodinjstvom ali ko preneha opravljati dejavnost. Takšna obravnava pa se nanaša samo na fizično osebo, ki nastopa v privatnem svojstvu in ne vpliva na obdavčitev fizične osebe, ko nastopa v poslovnem svojstvu, torej ne vpliva na ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti. S tem se preprečuje dvojna obdavčitev iste fizične osebe, in sicer enkrat v svojstvu opravljanja dejavnosti ter drugič v privatnem svojstvu.

**2. Iz navedb izhaja, da sta z možem zgradila štiri stanovanjski objekt kot fizični osebi, ter se bosta za opravljanje dejavnosti registrirala kot samostojna podjetnika zato, ker želita objekt prodati. Prenos stanovanjskega objekta iz gospodinjstva v podjetje s.p., ki ni namenjen opravljanju dejavnosti, temveč je namenjen prodaji na trgu, lahko pomeni zlorabo ureditve iz 6. točke 19., 50. in 51. člena ZDoh-2.**

Ureditev v 6. točki 19. člena ter 50. in 51. člena ZDoh-2 je bila vzpostavljena z namenom izogiba dvojni obdavčitvi fizične osebe in sicer na ravni dohodka iz kapitala in na ravni dohodka iz dejavnosti. Sprejeta je bila z namenom spodbujanja fizičnih oseb, da samostojne pridobitne dejavnosti začnejo opravljati v okviru organiziranega podjetja in v ta namen brez večjih davčnih posledic ob začetku opravljanja dejavnosti ali kasneje prenesejo iz gospodinjstva v podjetje sredstva, potrebna za opravljanje dejavnosti, ki so bila pridobljena pred začetkom opravljanja dejavnosti. Gre praviloma za sredstva, ki so bila zgrajena ali pridobljena za potrebe gospodinjstva in se je oseba kasneje odločila, da jih bo uporabljala kot sredstva za opravljanje dejavnosti. Nepremičnine, ki so bile pridobljene oziroma zgrajene preden se je dejavnost začela opravljati, so torej izvzete iz obdavčitve z dohodkom iz dejavnosti zato, ker niso bile zgrajene oziroma pridobljene iz dohodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti.

Glede na navedeno lahko pomeni prenos stanovanjskega objekta iz gospodinjstva v podjetje s.p. zlorabo določb iz 6. točke 19. člena ter 50. in 51. člena ZDoh-2 ter izogib obdavčitvi z dobičkom iz kapitala, če se objekt ne uporablja za opravljanje dejavnosti, temveč se prenese v podjetje s.p. z namenom nadaljnje odtujitve. Davčni organ bo zato v takšnih primerih za namene obdavčenja izhajal iz načel oziroma usmeritev, ki izhajajo iz tretjega in četrtega odstavka 74. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS in 125/08). Katero načelo oziroma pravilo bo uporabljeno, je odvisno od posameznega konkretnega primera in od tega je tudi odvisno ali bo dosežen dohodek davčno obravnavan kot dobiček iz kapitala fizične osebe ali kot dohodek iz dejavnosti.

**3. Iz vprašanja niso razvidne vse okoliščine, ki so bistvene za obdavčenje (npr. ali je bil objekt zgrajen za lastno uporabo fizičnih oseb v okviru gospodinjstva, ali je bil zgrajen z namenom prodaje na trgu, ali sta fizični osebi zgrajen objekt dejansko uporabljali za lastno uporabo), zato v nadaljevanju podajamo le splošne usmeritve, na podlagi katerih bo davčni organ ugotavljal, ali se dosežen dohodek davčno obravnava kot dobiček iz kapitala fizične osebe ali kot dohodek iz dejavnosti.**

**3.1. V primeru, ko bo davčni organ ugotovil, da je bila nepremičnina zgrajena za lastno uporabo fizične osebe v okviru gospodinjstva in je prišlo do registracije samostojnega podjetnika ter prenosa nepremičnine iz gospodinjstva v podjetje samo z namenom izogiba ali zmanjšanja davčnih obveznosti iz naslova dohodnine iz kapitalskih dobičkov, bo izhajal iz tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2, dosežen dohodek bo obravnavan kot dobiček iz kapitala v skladu s poglavjem III.6.3. ZDoh-2.**

Po določbi tretjega odstavka 74. člena ZDavP-2 navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.

Navedeno pomeni, da se fiktivni (navidezni) posli ne upoštevajo. Davek se odmeri, kot da fiktivnih elementov tega posla (t.j. prenosa nepremičnine v podjetje s.p.) ni bilo, če je bil namen oziroma posledica fiktivnosti zmanjšanje davčne obveznosti.

Na podlagi 74. člena ZDavP-2 bo davčni organ upošteval, da je bil objekt odsvojen iz gospodinjstva fizične osebe in ne iz njenega podjetja. Odsvojitve nepremičnine iz

gospodinjstva fizične osebe pa se po določbi 92. člena ZDoh-2 obdavči z dobičkom iz kapitala.

**3.2. V primeru, ko bo davčni organ ugotovil, da je bila nepremičnina zgrajena za nadaljnjo prodajo (npr. gre za količino in vrsto, ki presega in ni primerna za lastno uporabo fizične osebe v okviru gospodinjstva), bo izhajal iz dejstva, da so bile takšne nepremičnine pridobljene v okviru opravljanja dejavnosti, ki ni bila ustrezno registrirana v skladu z veljavnimi predpisi. Dosežen dohodek bo obravnavan kot dohodek iz dejavnosti. Izhajajoč iz četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 se v teh primerih upošteva določba prvega stavka drugega odstavka 50. člena ZDoh-2 na način, kot da so bile te nepremičnine pridobljene v okviru opravljanja dejavnosti, kar pomeni, da se pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti, za izkazano vrednost nepremičnine povečajo prihodki.**

Fizična oseba, ki opravlja dejavnost gradnje nepremičnin za trg, se mora, preden začne opravljati dejavnost, ustrezno registrirati in vpisati v Poslovni register Slovenije. Obveznost vpisa oziroma prigravitve opravljanja dejavnosti določa Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno – ZPDZC (Uradni list RS, št. 12/07), ki v prvem odstavku 3. člena določa, da se za delo na črno šteje opravljanje dejavnosti oziroma dela, če posameznik opravlja dejavnost oziroma delo in ni vpisan ali prigravit kot to določa ta ali drugi zakon. Opravljanje dela na črno je prepovedano.

Z izogibanjem drugih predpisov se tudi ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. ZDavP-2 v četrtem odstavku 74. člena določa, da se v primeru, če se ugotovi izogibanje ali zloraba drugih predpisov, šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Če bi se pred opravljanjem dejavnosti gradnje nepremičnin za trg ustrezno registrirali, bi to pomenilo, da ste objekt pridobili v okviru opravljanja dejavnosti. Kot smo že navedli, je davčna obravnava nepremičnin, ki so bile pridobljene v okviru opravljanja dejavnosti, drugačna od davčne obravnave nepremičnin, ki so bile pridobljene oziroma zgrajene pred pričetkom opravljanja dejavnosti in nato prenesene v podjetje zavezanca.

Tako v primeru, ko fizična oseba nepremičnino, ki jo je pridobila oziroma zgradila pred začetkom opravljanja dejavnosti, prenese iz gospodinjstva v podjetje dejansko z namenom opravljanja dejavnosti (nepremičnino ima izkazano med osnovnimi sredstvi podjetja), na podlagi drugega stavka drugega odstavka 50. člena ZDoh-2, pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti, za znesek izkazane nabavne vrednosti nepremičnine ne poveča prihodkov.

Navedeno pa ne velja za primer, če je bila nepremičnina pridobljena oziroma zgrajena pred začetkom opravljanja dejavnosti samo zato, ker se fizična oseba za opravljanje dejavnosti ni pravočasno registrirala. Izhajajoč iz četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 v takšnih primerih ni možno drugega stavka drugega odstavka 50. člena ter drugega stavka prvega odstavka 51. člena ZDoh-2 upoštevati na način, kot da so bile te nepremičnine pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti. V tem primeru se šteje, da je bila nepremičnina pridobljena oziroma zgrajena v času opravljanja dejavnosti, zato se morajo, na podlagi prvega stavka drugega odstavka 50. člena ZDoh-2, ob prenosu nepremičnine iz gospodinjstva v podjetje s.p., za izkazano vrednost nepremičnine (po primerljivi tržni ceni) povečati prihodki.