

DAVČNO FINANČNA PRAKSA, ŠT. 2/2007

Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v letu 2007

Podjetniki, ki opravljajo dejavnost v okviru s.p. imajo na voljo več možnosti za prenos dejavnosti (oz. za prehod) v drugo organizacijsko obliko (s.p. se pogosto preoblikujejo v d.o.o.). V nadaljevanju navajam nekatere možnosti prehoda.

Prenehanje opravljanja dejavnosti, prenos sredstev v gospodinjstvo ter stvarni vložek fizične osebe v d.o.o.

Takšna odločitev bi pomenila odtujitev sredstev, ki je obdavčljiva po novem 51.čl.ZDoh-2. Za odtujitev pa se ne šteje prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec ob začetku opravljanja dejavnosti prenesel iz gospodinjstva v podjetje, in nepremičnin in opreme, ki jih je naknadno prenesel iz gospodinjstva v podjetje v stvarni obliki in so bile zgrajene oz. pridobljene pred pričetkom opravljanja dejavnosti. Po prehodnih določbah ZDoh-2 (1.odst.146.čl.ZDoh-2) pa se kot prihodek ne šteje prihodek, dosežen z odtujitvijo nepremičnine s prenosom iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, če so bile te nepremičnine pridobljene v podjetje pred 1.1.2005.

Prodaja vseh sredstev samostojnega podjetnika obstoječemu d.o.o. in nadaljevanje poslovanja v d.o.o. (s.p. nadaljuje s poslovanjem v omejenem obsegu ali preneha opravljati dejavnost)

Prodaja vseh sredstev obstoječemu (ali novo ustanovljenemu) d.o.o. in nadaljevanje dejavnosti v d.o.o. je seveda možna, pri čemer bi zaradi velikega števila transakcij (nepremičnine, zaloge blaga ipd.) in vidika povezanih oseb morala veljati izjemna pozornost višini zaračunanih cen. Ob tem bi se tudi zelo povečala davčna obveznost s.p. v zadnjem davčnem obračunu, saj bi se zaradi prodaje vseh zalog blaga (izdelkov) pripoznali vsi prihodki, pri d.o.o. pa bi bilo (ob določenem koeficientu obračanja zalog) to blago še na zalogi.

Statusno preoblikovanje s.p. v gospodarsko družbo (najpogosteje d.o.o.)

V nadaljevanju navajam dohodninski in postopkovni vidik statusnega preoblikovanja. Z vidika ZDDV-1 in ZDPN-2 v primeru statusnih preoblikovanj ne gre za obdavčen promet. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) je v posebnem poglavju uredil statusno preoblikovanje podjetnika. Podjetnik se lahko statusno preoblikuje s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja ali s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo.

ZGD-1 torej predvideva, da se prenese celotno podjetniško premoženje, pri čemer ni obvezno, da se podjetnikov kapital v celoti vloži v povečanje osnovnega kapitala.

Sama odločitev o prenosu na nov d.o.o. ali na že ustanovljen d.o.o. ne povzroči različne davčne obravnave. Razlika bi lahko nastopila v primeru, če bi obstoječi d.o.o. že imel akumulirano davčno izgubo, kar bi lahko pomenilo zmanjšanje davčne osnove (koriščenje davčnega kredita) v naslednjih davčnih obdobjih (statusna

preoblikovanja po pojasnilu DURS ne štejejo kot sprememba lastništva-vidik 5.odst.36.čl.ZDDPO-2!)

V skladu z ZDoh-2 je statusno preoblikovanje s.p. (nadaljevanje dejavnosti v prevzemni pravni osebi je opredeljeno v drugi točki 4.odst.51.čl.ZDoh-2) davčno nevtralen pod naslednjimi štirimi pogoji:

- Nova pravna oseba je rezident,
- nova pravna oseba oz. 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,
- nova pravna oseba oz. 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,
- 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.

Kljub zapletenemu določilu druge alineje (sprva moti predvsem beseda »ovrednotiti«, ki nekako napeljuje na pošteno vrednost) smo mnenja, da ostaja ta pogoj še vedno enak pogoju iz »starega« 38.čl.ZDoh-1, in pomeni, da se sredstva prenašajo v knjige prevzemne družbe po knjigovodski vrednosti.

Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja navedenih pogojev (v 4-ih alinejah) se prihodki, ki se v skladu s četrnim odstavkom 51.čl.ZDoh-2, (ki določa davčno nevtralnost statusnega preoblikovanja) niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične, razen če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po prenehanju opravljanja dejavnosti umrl.

Nevtralna davčna obravnava se prizna, če je priglašena pri davčnem organu (ki o tem izda potrdilo) in so izpolnjeni vsi navedeni pogoji. Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi se predloži ob oddaji zadnjega davčnega obračuna za s.p (pri davčnem organu, kjer je s.p. vpisan v davčni register). Oseba, ki preneha z opravljanjem dejavnosti in prevzemna pravna oseba obrazec za priglasitev sopodpišeta. Sestavni del obrazca je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev iz ZDoh-2.

Osebe, ki so priglasile davčno obravnavo po 303.čl.ZDavP-2, morajo v davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica upoštevanja priglašene davčne obravnave. Davčni upravi je torej potrebno podati izračun razlike v obdavčitvi v primeru, če se prenos ne bi smatral kot nevtralen. V primeru neizpolnjevanja pogojev iz zgoraj navedenih štirih alinej 51.čl.ZDoh-2 (v roku

naslednjih 5-ih let) bo davčni zavezanec enostavno plačal davek v višini (ob preoblikovanju) izračunanega učinka (seveda pa je možno tudi, da bo v primeru neizpolnjevanja pogojev kasneje ta izračun preveril še DURS).

Po preoblikovanju s.p. v kapitalsko družbo, ki je ob preoblikovanju po načelu univerzalnega pravnega nasledstva prevzela tudi vse terjatve in obveznosti, nastale v času poslovanja s.p., podjetnik kljub temu nosi še subsidiarno odgovornost. Če kapitalska družba ne bi poravnala prevzetih dolgov, ki so nastali v času s.p., podjetnik zanje odgovarja s svojim premoženjem kot fizična oseba še pet let.

Za pravilno določitev vrednosti podjetja podjetnika, ki se prenaša na prevzemno družbo je potrebno določiti dan obračuna statusnega preoblikovanja podjetnika. Gre za bilančni presečni dan (to ni dan vpisa v register).

V skladu s 5.odst.296.čl.ZDavP-2 se v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika v skladu z ZGD-1, obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika (bilančni presečni dan). Izjema je v primeru ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do zadnjega dneva davčnega obdobja zavezanca (navadno 31.12.) še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. Menim, da iz tega določila izhaja, da prevzemna družba (d.o.o.) v prvi davčni obračun, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja vključi podatke o poslovanju podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja (razen če gre za navedeno izjemo).

To torej pomeni, da se poslovni dogodki s.p. nastali po presečnem dnevu do dneva vpisa v register ustrezno poknjijo pod fikcijo poslovnih dogodkov v d.o.o. (vezano tudi na Pojasnilo 1 k SRS 22/2006). Samostojni podjetnik bo torej od bilančnega presečnega dne do dneva vpisa prenosa v sodnem registru zaračunaval prodajo izdelkov, nabavljal surovine in podobno pod imenom s.p., davčni učinek poslovnih dogodkov s.p. pa se bo izkazal v prvem davčnem obračunu d.o.o. po statusnem preoblikovanju.

Davčni zavezanec, ki se statusno preoblikuje (s.p.) predloži davčni obračun davčnemu organu v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, razen če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. V tem primeru davčni obračun predloži prevzemna pravna oseba. Obvezna priloga davčnemu obračunu bo pogodba o prenosu podjetja. Če pogodba o prenosu podjetja še morebiti ni podpisana, jo mora davčni zavezanec predložiti kasneje.

Po 2.odstavku 671. čl.ZGD-1 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. V tem primeru Registrski organ o vpisu prenosa podjetja po uradni dolžnosti obvesti AJ PES, da opravi izbris podjetnika (torej samostojni podjetnik AJ PES ne obvešča sam, temveč to opravi registrski organ).

Podjetnik mora po 75.čl.ZGD-1 vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti na primeren način (s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, v

poslovnih prostorih) objaviti, da bo prenehal opravljati dejavnost ter ob tem navesti tudi dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Datum izvedbe statusnega preoblikovanja v sodnem registru je nedoločljiv, zato menim, da je smiselno objaviti samo namero prenosa z navedbo presečnega dne, ob prenehanju s.p. pa je iz operativnih razlogov o tem potrebno obvestiti poslovne partnerje.

Pri prenosu premoženja podjetnika na d.o.o. se poveča tudi osnovni kapital d.o.o.. Povečanje osnovnega kapitala s stvarnimi vložki mora pregledati en ali več revizorjev, pri čemer se smiselno uporabljajo določbe 194. do 197. člena ZGD-1. Prenos premoženja na d.o.o. mora pregledati revizor, če preneseno premoženje presega 100.000 EUR.

V kolikor celoten kapital podjetnika ni uporabljen za povečanje osnovnega kapitala d.o.o., menim, da se presežek vplačanega podjetnikovega kapitala lahko obravnava kot vplačani presežek kapitala.

V prispevku sem navedel nekatere možnosti prehoda s.p. v drugo pravno obliko. Praksa je pokazala, da generalno ne moremo soditi o davčno in finančno najugodnejši različici preoblikovanja, saj so te zelo pogosto tudi podrejene še mnogim drugim dejavnikom oz. željam podjetnikov.

ABECEDA STORITVE d.o.o.
Mag. Dejan Petkovič, spec.dav.svet.
Davčni svetovalec