



REPUBLIKA SLOVENIJA  
**MINISTRSTVO ZA FINANCE**

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00  
F: 01 478 39 00  
E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

# PRENEHANJE OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI

**Podrobnejši opis**

**1. izdaja, JANUAR 2017**

## KAZALO

1.0 SPLOŠNO PRAVILO .....	3
2.0 IZJEME OD SPLOŠNEGA PRAVILA.....	3
2.1 POSTOPEK UVELJAVLJANJA POSEBNE (NEVTRALNE) DAVČNE OBRAVNAVE .....	6
2.2 NAKNADNA OBDAVČITEV .....	7
3.1 DAVČNI OBRAČUN PRI PRENEHANJU OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI.....	8
3.2 DAVČNI OBRAČUN PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU PODJETNIKA.....	9
3.3 DAVČNI OBRAČUN PRI PRENOSU PODJETJA NA PODJETNIKA PREVZEMNIKA PO 72.A ČLENU ZGD-1 .....	12
3.4 DAVČNI OBRAČUN V PRIMERU SMRTI .....	13
3.4.1 SUBJEKTI, KI NASTOPAJO V DAVČNIH POSTOPKIH PO SMRTI ZAVEZANCA.....	14

## 1.0 SPLOŠNO PRAVILO

Davčne posledice prenehanja opravljanja dejavnosti ureja [Zakona o dohodnini – ZDoh-2](#) v 51. členu. Po splošnih pravilih vsebovanih v uvodnih določbah tega člena (tj. v prvem, drugem in tretjem odstavku) se vsako prenehanje opravljanja dejavnosti davčno obravnava kot odtujitev sredstev (razen denarnih sredstev ter določenih nepremičnin in opreme), nadaljevanje opravljanja dejavnosti s prevzetimi sredstvi pa kot pridobitev teh sredstev.<sup>1</sup> V okvir prenehanja opravljanja dejavnosti štejejo vsa prenehanja ne glede na vzrok prenehanja in ne glede na to ali prenehanje temelji na volji podjetnika ali ne ter ne glede na to ali se dejavnost nadaljuje prek druge osebe ali ne.

Če se prenehanje opravljanja dejavnosti (gledano z vidika zavezanca, ki preneha opravljati dejavnost) davčno obravnava kot odtujitev sredstev, to pomeni, da mora zavezanec ob prenehanju opravljanja dejavnosti razkriti skrite rezerve in dobičke tudi obdavčiti (za znesek skritih dobičkov mora povečati davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti) oziroma so mu priznane izgube, ki jih je mogoče pripisati prenesenim sredstvom in obveznostim,<sup>2</sup> davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti pa mora povečati tudi za zneske izkoriščenih davčnih olajšav (na primer olajšave za investiranje), ki so vezane na preneseno premoženje, če je prenehanje opravljanja dejavnosti izvedeno pred potekom roka, ki ga za posamezne vrste olajšav določa [ZDoh-2](#).

## 2.0 IZJEME OD SPLOŠNEGA PRAVILA

Izjema od splošnega pravila predstavljenega v točki 1.0. je, poleg v omenjenem prvem odstavku 51. člena [ZDoh-2](#) in v 146. členu [ZDoh-2](#), določena tudi v četrtem odstavku 51. člena [ZDoh-2](#). Ta določa, da lahko zavezanec, ne glede na prvi do tretji odstavek tega člena, zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje:

---

<sup>1</sup> [ZDoh-2](#) v prvem odstavku 51. člena določa, da se kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, pri ugotavljanju davčne osnove po tem poglavju šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. Ne glede na prejšnji stavek, 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. [ZDoh-2](#) nadalje v prehodnih in končnih določbah, natančneje v 146. členu določa, da se ob prenehanju opravljanja dejavnosti, ne glede na prvi stavek prvega odstavka 51. člena tega zakona, za prihodek ne šteje prihodek, dosežen z odtujitvijo nepremičnine s prenosom iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, pridobljene v podjetje pred 1. 1. 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.

V skladu z drugim odstavkom 51. člena [ZDoh-2](#) se kot pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove po tem poglavju šteje tudi pridobitev sredstev ob prevzemu nadaljevanja opravljanja dejavnosti, prihodki pa se upoštevajo v skladu z računovodskimi standardi. V skladu s tretjim odstavkom omenjenega člena se odtujitve in pridobitve sredstev po prvem in drugem odstavku tega člena štejejo za transakcije med povezanimi osebami.

<sup>2</sup> Kako se izračuna znesek, ki predstavlja skrite rezerve, določa [Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-2](#) v tretjem odstavku 38. člena. V skladu s to določbo se ta izračuna kot razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan sestave davčnega obračuna. Skrite rezerve se razkrijejo v Prilogi 14a davčnega obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

1. prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca<sup>3</sup> s prenosom podjetja ali dela podjetja<sup>4</sup> zavezanca na drugo fizično osebo zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo<sup>5</sup> ali upokojitve v skladu z veljavnimi predpisi,<sup>6</sup> zakonca,<sup>7</sup> otroka, posvojenca ali pastorka (novega zasebnika),<sup>8</sup> in so izpolnjeni v nadaljevanju te točke določeni pogoji:<sup>9</sup>

- a) novi zasebnik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,<sup>10</sup>
- b) novi zasebnik 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 dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca, po kateri se bi izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,<sup>11</sup>
- c) novi zasebnik prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s

---

<sup>3</sup> Prenehanje opravljanja dejavnosti starega zasebnika je pogoj za davčno nevtralnost transakcije. Pomeni, da transakcije ne bi bila obravnavana kot davčno nevtralna, če bi stari zasebnik na novega zasebnika prenesel le del podjetja, na delu podjetja pa bi sam še naprej opravljal dejavnost.

<sup>4</sup> V skladu s petim odstavkom 51. člena [ZDoh-2](#) se za del podjetja šteje celota sredstev in obveznosti, ki je s poslovno organizacijskega vidika sposobna samostojno poslovati. V okviru dela podjetja, ki se prenaša, se lahko prenašajo samo obveznosti in davčne ugodnosti, pridobljene v zvezi s četrtem odstavkom tega člena, ki se lahko pripišejo temu delu podjetja. V skladu s šestim odstavkom tega člena se sredstva in obveznosti, ki v primeru delnega prenosa podjetja v skladu s četrtem odstavkom tega člena, niso prenesena na prevzemnika oziroma so prenesena v gospodinjstvo prenosnika, obravnavajo v skladu s prvim odstavkom tega člena (tj. kot odtujitev).

<sup>5</sup> Trajna nezmožnost za delo v [ZDoh-2](#) ni posebej opredeljena. Ocenjevanje trajne nezmožnosti za delo ne sodi v pristojnost davčnega organa, temveč sodi deloma v pristojnost specialistov medicine dela, ko gre za poklicno usmerjanje in preventivne zdravstvene preglede delavcev, deloma pa v pristojnost invalidskih komisij, ko gre za ocenjevanje invalidnosti (I., II. in III. kategorije invalidnosti). Trajno nezmožnost za delo dokazuje zavezanec davčnemu organu z izvedenskim mnenjem pristojne komisije, ki je v skladu s posebnim predpisom pristojna za ugotavljanje trajne nezmožnosti za delo.

<sup>6</sup> V naštetih primerih (smrt, trajna nezmožnost za delo in upokojitev) je lahko podjetje ali del podjetja prenesen na katerokoli drugo fizično osebo.

<sup>7</sup> Glede na določbo četrtega odstavka 16. člena [ZDoh-2](#) velja tudi za zunajzakonskega partnerja.

<sup>8</sup> Podjetje ali del podjetja zasebnika je lahko prenesen na že obstoječega zasebnika ali pa na nekoga, ki se bo kot zasebnik zaradi tega prenosa šele registriral na novo.

<sup>9</sup> Po tej določbi se lahko (če se zavezanec tako odloči, saj gre za njegovo pravico in ne za dolžnost) obravnava tudi prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca (podjetnika – s.p., t.i. prenosnika) s prenosom podjetja na podjetnika prevzemnika v skladu z določbami 72. a člena [Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1](#), ne pa tudi prenos dela podjetja na podjetnika prevzemnika v skladu z določbami 72.b člena [ZGD-1](#), saj v tem primeru podjetnik, ki prenaša del podjetja na prevzemnika (tj. prenosnik), ne preneha opravljati dejavnosti, kar pa je osnovni pogoj za posebno (nevtralno) davčno obravnavo transakcije. To pomeni, da se prenos sredstev v okviru prenosa dela podjetja podjetnika (prenosnika) na prevzemnika obravnava kot odtujitev (tj. obdavčljivo transakcijo). Povedano drugače, v primeru prenosa dela podjetja na podjetnika prevzemnika po 72.b členu [ZGD-1](#) posebne (nevtralne) davčne obravnave po 1. točki četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#) ni mogoče uveljavljati.

V primeru, da podjetnik želi (celotno) podjetje prenesti na prevzemnika, lahko to stori le v skladu z določbami 72.a člena [ZGD-1](#), kar med drugim pomeni tudi to, da mora biti pogodba o prenosu podjetja sklenjena v obliki notarskega zapisa (glejte sodbo Upravnega sodišča RS, IU 821/2014-13).

<sup>10</sup> Na ta način je zagotovljeno, da bo davčna osnova ostala v Sloveniji.

<sup>11</sup> Prenesena sredstva in obveznosti se za davčne namene pri novem zasebniku (tj. prevzemniku) izkazujejo po istih vrednostih, kot če do prenosa ne bi prišlo. Povedano drugače, novi zasebnik je prevzeta sredstva in obveznosti dolžan vrednotiti tako, da se zagotavlja davčna kontinuiteta in s tem davčna nevtralnost (tj. po davčni vrednosti). Sredstva, ki so bila prenesena na novega zasebnika, se amortizirajo po enakih amortizacijskih stopnjah, kot so se amortizirala pri starem zasebniku.

temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;<sup>12</sup>

2. prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika,<sup>13</sup> in so izpolnjeni naslednji pogoji:

- a) nova oziroma prevzemna pravna oseba je rezident,<sup>14</sup>
- b) nova 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,<sup>15</sup>
- 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,<sup>16</sup>

---

<sup>12</sup> Na ta način se prepreči prenos rezervacij, ki se ne nanašajo na preneseno podjetje ali del podjetja in zagotovi, da se bodo rezervacije na strani novega zasebnika porabljale in/ali odpravljale na enak način in pod enakimi pogoji, kot so veljali pri starem zasebniku, ki je prenehal opravljati dejavnost. Zaradi prenosa podjetja ali dela podjetja se torej plan porabe oziroma črpanja rezervacij za davčne namene ne sme spremeniti.

<sup>13</sup> [ZGD-1](#) ureja statusno preoblikovanje podjetnika in določa, da se ta lahko preoblikuje s prenosom podjetja na novo ali prevzemno kapitalsko družbo z univerzalnim pravnim nasledstvom. Poleg statusnega preoblikovanja podjetnika pa ta zakon ureja tudi možnost t. i. delnega statusnega preoblikovanja podjetnika, tj. možnost prenosa dela podjetja podjetnika na novo ali prevzemno kapitalsko družbo z univerzalnim pravnim nasledstvom. Pri tovrstnem prenosu se v skladu s 673.a členom [ZGD-1](#) smiselno uporabljajo vse določbe, ki se nanašajo na statusno preoblikovanje podjetnika (to so določbe 667. do 673. člena [ZGD-1](#)), razen določbe drugega odstavka 671. člena glede prenehanja opravljanja dejavnosti in tretjega odstavka istega člena glede izbrisa podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije - PRS. V primeru statusnega preoblikovanja podjetnika s prenosom dela podjetja podjetnika na novo ali prevzemno kapitalsko družbo namreč podjetnik še vedno obstaja in opravlja dejavnost, le da v zmanjšanem obsegu in zato posledično tudi ni izbrisan iz PRS. Z vidika davčne obravnave je razlika med statusnim preoblikovanjem podjetnika in t. i. delnim statusnim preoblikovanjem podjetnika v tem, da je prvo omenjena transakcija lahko obravnavana kot davčno nevtralna (če so za to izpolnjeni pogoji določeni v davčni zakonodaji, tj. v [ZDoh-2](#) in [ZDavP-2](#)), drugo omenjena transakcija pa ne. Osnovni pogoj za uveljavljanje davčno nevtralnega prenosa je namreč prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se statusno preoblikuje. Prenos dela podjetja podjetnika na kapitalsko družbo pa ne pomeni prenehanja opravljanja dejavnosti, saj nosilec dejavnosti na delu podjetja, ki ni bil prenesen, še naprej opravlja dejavnost. Posledično temu se sredstva, ki v primeru delnega prenosa podjetja preidejo na kapitalsko družbo, obravnavajo kot odtujitev (tj. gre za obdavčljiv dogodek).

<sup>14</sup> Na ta način je zagotovljeno, da bo davčna osnova ostala v Sloveniji.

<sup>15</sup> Prenesena sredstva in obveznosti se za davčne namene pri novi oziroma prevzemni pravni osebi izkazujejo po istih vrednostih, kot če do prenosa ne bi prišlo. Povedano drugače, nova oziroma prevzemna pravna oseba je prevzeta sredstva in obveznosti dolžna vrednotiti tako, da se zagotavlja davčna kontinuiteta in s tem davčna nevtralnost (tj. po davčni vrednosti). Sredstva, ki so bila prenesena na novo oziroma prevzemno pravno osebo, se amortizirajo po enakih amortizacijskih stopnjah, kot so se amortizirala pri predhodniku, ki je zaradi statusnega preoblikovanja prenehal z opravljanjem dejavnosti.

<sup>16</sup> Na ta način se prepreči prenos rezervacij, ki se ne nanašajo na preneseno podjetje in zagotovi, da se bodo rezervacije na strani nove oziroma prevzemne pravne osebe porabljale in/ali odpravljale na enak način in pod enakimi pogoji, kot so veljali pri starem zasebniku (podjetniku), ki je prenehal opravljati dejavnost. Zaradi preoblikovanja se torej plan porabe oziroma črpanja rezervacij za davčne namene ne sme spremeniti.

- 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.<sup>17</sup>

V skladu z devetim odstavkom 51. člena [ZDoh-2](#) se davčna obravnava iz četrtega odstavka tega člena prizna, če je priglašena pri davčnem organu na način ter v rokih kot to določa 303. člen [Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2](#) in so izpolnjeni pogoji po tem členu.

Cilj navedenih pogojev, določenih v [ZDoh-2](#), je zagotoviti posebno (nevtralno) davčno obravnavo transakcije prenosa podjetja ali dela podjetja zavezanca na drugo fizično osebo (tj. novega zasebnika) in transakcije, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika. To pomeni, da zavezanec (tj. prenosnik) razkrije skrite rezerve (tj. skrite dobičke), vendar jih ne vključi v davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti in torej ne plača davka na te skrite dobičke<sup>18</sup> oziroma se mu ne priznajo izgube, ki jih je možno pripisati prenesenim sredstvom in obveznostim. Prav tako ni dolžan povečati davčne osnove od dohodka iz dejavnosti zaradi uveljavljanja davčnih olajšav za prenesena sredstva, za katere je v primeru predčasne odtujitve<sup>19</sup> treba povečati davčno osnovo.

## 2.1 POSTOPEK UVELJAVLJANJA POSEBNE (NEVTRALNE) DAVČNE OBRAVNAVE

Postopek uveljavljanja posebne (nevtralne) davčne obravnave ureja [ZDavP-2](#) v 303. členu.

Zavezanec, ki želi v skladu z [ZDoh-2](#), pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljati posebno (nevtralno) davčno obravnavo in izpolnjuje pogoje po 51. členu [ZDoh-2](#), mora takšno davčno obravnavo priglasiti davčnemu organu, pri katerem je vpisan v davčni register, in sicer na posebnem obrazcu.

Obrazec za priglasitev posebne (nevtralne) davčne obravnave je predpisan s [Pravilnikom o obrazcu za priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi](#). Sestavni del obrazca je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev določenih v 1. oziroma 2. točki četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#).

Zavezanec, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, in novi zasebnik oziroma nova ali prevzemna pravna oseba opravita priglasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopolpišeta. Kadar oseba preneha z opravljanjem dejavnosti zaradi smrti, priglasitev opravi novi zasebnik oziroma pravna oseba v katero so vložena sredstva. Ta priglasitev mora biti opravljena najkasneje do roka za predložitev davčnega obračuna zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost.<sup>20</sup> Priglasitve, ki so opravljene po tem roku, davčni organ s sklepom zavrže kot prepozne.

Zavezanci, ki so priglasili davčno obravnavo v skladu z obravnavanim 303. členom [ZDavP-2](#), morajo v davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica

---

<sup>17</sup> Družbenik (nekdanji podjetnik) torej svojega poslovnega deleža, ki ga je pridobil s statusnim preoblikovanjem, najmanj 36 mesecev ne sme prenesti na drugo osebo (na primer na svojo ženo, otroka) in ne sme spremeniti nominalne vrednosti kapitala, ki pripada njegovemu deležu. V kolikor bi to storil, bi praviloma prišlo do nastanka davčnih obveznosti oziroma do naknadne obdavčitve, o čemer več v točki 2.2.

<sup>18</sup> Davek iz tega naslova bo dolžan plačati prevzemnik (tj. novi zasebnik oziroma nova ali prevzemna družba), ki bo prejel premoženje s skritimi rezervami, in sicer pri nadaljnji odsvojitvi tega premoženja ali prek njegove uporabe za opravljanje dejavnosti.

<sup>19</sup> Za odtujitev se šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca.

<sup>20</sup> Več o rokih za predložitev davčnega obračuna v točki 3.0 in naslednjih.

upoštevanja priglasiene davčne obravnave.<sup>21</sup> Davčnemu organu je torej treba preko davčnega obračuna podati izračun razlike v obdavčitvi v primeru, če posebna (nevtralna) davčna obravnava pri obravnavanih transakcijah ne bi bila priznana.

## 2.2 NAKNADNA OBDAVČITEV

V primeru, da je zavezanec pravočasno opravil priglasitev posebne (nevtralne) davčne obravnave in je takrat tudi izpolnjeval vse pogoje za takšno obravnavo, v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti pa je prišlo do neizpolnjevanja pogojev iz 1. oziroma 2. točke četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#), pride do nakandne obdavčitve.<sup>22</sup>

Prihodki, ki se v skladu s četrnim odstavkom tega člena niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, se v skladu z osmim odstavkom 51. člena [ZDoh-2](#), obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe po III.7. poglavju tega zakona. Neizpolnjevanje pogojev znotraj obdobja petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti ne vpliva na obdavčitev pri zavezancu, ki je prenehal opravljati dejavnost, samo če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po prenehanju opravljanja dejavnosti umrl.

Obdavčitev se v skladu s sedmim odstavkom 51. člena [ZDoh-2](#) izvede tudi pri novem zasebniku.<sup>23</sup> V letu, v katerem je prišlo do neizpolnjevanja pogojev, se za višino prihodkov, ki se ob prevzemu podjetja ali dela podjetja niso šteli za prihodke, poveča njegova davčna osnova od dohodka iz dejavnosti. Prav tako se naknadna obdavčitev izvede pri novi oziroma prevzemni pravni osebi,<sup>24</sup> ki je prevzela sredstva ob prenehanju opravljanja dejavnosti, in sicer v skladu z določbami VII. poglavja [ZDDPO-2](#).

V nadaljevanju opisujemo primer, ko se praviloma *ne* šteje, da je v zakonsko določenem obdobju prišlo do neizpolnjevanja pogojev določenih v 51. členu [ZDoh-2](#) in posledično do naknadne obdavčitve.

*Nova zasebnica (žena) je prevzela podjetje starega zasebnika (moža), ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti zaradi upokojitve in nadaljevala z opravljanjem dejavnosti. Ob tem je bila opravljena priglasitev nevtralne davčne obravnave, pri čemer so bili takrat izpolnjeni vsi zakonski pogoji za posebno (nevtralno) davčno obravnavo transakcije. V obdobju pred potekom petih let od prevzema podjetja naj bi tudi sama, zaradi upokojitve, prenehala opravljati dejavnost in podjetje prenesla na novega zasebnika (sina).*

*S tem ravnanjem ne pride do neizpolnjevanja pogoja določenega v alineji a) 1. točke četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#), v skladu s katerim mora novi zasebnik nadaljevati z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji, saj se bo z le-to v Sloveniji še naprej nadaljevalo v okviru novega zasebnika (sina). Zakonodajalec je namreč z omenjeno alinejo a) želel zagotoviti, da bo davčna osnova ostala v Sloveniji, ni pa imel namena preprečiti opravljanje dejavnosti v okviru novega zasebnika. Namen nevtralne davčne obravnave je namreč nadaljevanje opravljanja dejavnosti in s tem ohranjanje delovnih mest. To torej pomeni, da davčna nevtralnost transakcije prenosa podjetja starega zasebnika (moža) na novega zasebnika (ženo), ob pogoju, da ostajata*

---

<sup>21</sup> Zavezanec učinke na davčno osnovo, ki so posledica prenehanja opravljanja dejavnosti, izkaže v prilogi 14a davčnega obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Podatki, ki jih je treba sporočiti davčnemu organu, se nanašajo na skrite rezerve in na lastniški delež, pridobljen s statusnim preoblikovanjem.

<sup>22</sup> Do naknadne obdavčitve pride v letu, ko pride do neizpolnjevanja pogojev iz 1. oziroma 2. točke četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#).

<sup>23</sup> Če je šlo za transakcijo prenosa podjetja ali dela podjetja na novega zasebnika.

<sup>24</sup> Če je šlo za transakcijo statusnega preoblikovanja podjetnika.

izpolnjena tudi pogoja določena v alineji b) in c) 1. točke četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#), ostaja priznana.

Dodatno pojasnjujemo, da bo moral novi zasebnik (sin), v primeru, da se bo tudi za transakcijo prenosa podjetja s starega zasebnika (mame) na novega zasebnika (sina) uveljavljala davčna nevtralnost te transakcije, izpolnjevati pogoje, določene v 1. točki četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#). V primeru, da bodo v obdobju petih let od prevzema podjetja starega zasebnika (mame) prekršene zaveze, dane ob priglasitvi nevtralne davčne obravnave, bo prišlo do davčni posledic opredeljenih v sedmem in osmem odstavku 51. člena [ZDoh-2](#).

### 3.0 SESTAVA IN PREDLOŽITEV DAVČNEGA OBRAČUNA

#### 3.1 DAVČNI OBRAČUN PRI PRENEHANJU OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI

[ZDavP-2](#) v tretjem odstavku 296. člena določa, da se v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča z dnem prenehanja opravljanja dejavnosti, če ni s tem zakonom drugače določeno,<sup>25</sup> v tretjem odstavku 297. člena pa določa, da mora v tem primeru zavezanec predložiti davčni obračun davčnemu organu v 60. dneh po zaključku obdobja iz tretjega odstavka 296. člena tega zakona, za katero se obračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

Omenjena pravila torej veljajo za vse zavezance, ki opravljajo dejavnost in po določenem obdobju to prenehajo opravljati,<sup>26</sup> bodisi, ker podjetje ali del podjetja prenesejo na drugo fizično osebo zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve v skladu z veljavnimi predpisi, zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka (tj. po določbah 1. točke četrtega odstavka 51. člena [ZDoh-2](#)), bodisi, ker se odločijo prenehati opravljati dejavnost na način, da sredstva iz podjetja prenesejo v svoje gospodinjstvo.

Ta pravila pa veljajo tudi v primeru osebnega stečaja fizične osebe, ki opravlja dejavnost,<sup>27</sup> le da imajo nekaj posebnosti. Tudi v tem primeru namreč zavezanec, tako kot v zgoraj omenjenih primerih, za sestavo in predložitev davčnega obračuna upošteva tretji odstavek 296. člena [ZDavP-2](#), vendar (za razliko od prejšnjih primerov) v povezavi s 387. členom [Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju – ZFPPIP](#).<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Drugače je s tem zakonom določeno v četrtem odstavku 296. člena [ZDavP-2](#), ki ureja obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti v primeru smrti in v petem odstavku 296. člena [ZDavP-2](#), ki ureja obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe in se smiselno uporablja tudi za primer prenosa podjetja na podjetnika prevzemnika v skladu z 72.a členom [ZGD-1](#), kar posredno izhaja iz 99. člena [ZDavP-2F](#). Več o tem v točki 3.2, 3.3. in 3.4.

<sup>26</sup> Šteje se, da je fizična oseba prenehala opravljati dejavnost, ko je izbrisana iz ustreznega matičnega registra oziroma evidence (npr. podjetnik iz Poslovnega registra Slovenije, ki ga vodi [Agencija RS za javnopravne evidence in storitve](#), tj. AJPES).

<sup>27</sup> Osebni stečaj je eden izmed stečajnih postopkov, katerega pravila se uporabljajo za stečaj nad premoženjem fizične osebe – fizična oseba pa ima lahko status podjetnika, zasebnika ali potrošnika.

<sup>28</sup> [ZFPPIP](#) v prvem odstavku 387. člena določa, da z začetkom osebnega stečaja nad podjetnikom ali zasebnikom stečajnemu dolžniku preneha status podjetnika ali zasebnika in s tem dnem ne glede na datum izbrisa iz registra prenehajo tudi vsa obvezna socialna zavarovanja, v katera je bil stečajni dolžnik vključen na podlagi statusa podjetnika ali zasebnika. V drugem odstavku tega člena zakon določa, da mora sodišče agencijo obvestiti o pravnomočnosti sklepa o začetku postopka osebnega stečaja nad podjetnikom ali zasebnik v treh delovnih dneh po dnevu, ko sklep o začetku postopka osebnega stečaja postane pravnomočen. V skladu s tretjim odstavkom tega člena agencija na podlagi obvestila iz drugega odstavka tega člena podjetnika ali zasebnik po uradni dolžnosti izbriše iz registra, v skladu



Upošteva je navedeno mora zavezanec v tem primeru (oziroma zanj stečajni upravitelj) sestaviti davčni obračun na dan pred začetkom osebnega stečaja, tj. na dan pred dnem izdaje sklepa o začetku stečajnega postopka in objave oklica upnikom.

V skladu s tretjim odstavkom 297. člena [ZDavP-2](#) mora zavezanec, ki preneha z opravljanjem dejavnosti zaradi stečaja *med davčnim letom*, davčni obračun davčnemu organu predložiti v 60 dneh po zaključku obdobja iz tretjega odstavka 296. člena [ZDavP-2](#) v povezavi s 387. členom ZFPPIPP (tj. nakasneje v 60 dneh po prenehanju opravljanja dejavnosti). Izjema od tega pravila velja v primeru, če zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti zaradi stečaja *v prvem mesecu davčnega leta*. V tem primeru predloži davčni obračun za preteklo leto in tekoče leto hkrati, najpozneje v 60 dneh po prenehanju opravljanja dejavnosti zaradi stečaja.

### **3.2 DAVČNI OBRAČUN PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU PODJETNIKA**

Podjetnik, ki se statusno preoblikuje v kapitalsko družbo, bodisi med davčnim letom ali pa na zadnji dan davčnega leta, je zaradi te transakcije dolžan sestaviti in davčnemu organu predložiti davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

Postopkovna pravila izračunavanja in plačevanja akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti v teh primerih so določena v 296. členu in 297.a členu [ZDavP-2](#).<sup>29</sup>

V skladu s splošnim pravilom, določenim v prvem odstavku 296. člena [ZDavP-2](#), zavezanec, ki opravlja dejavnost, v davčnem obračunu izračuna akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje davčnega leta, ki je koledarsko leto. Do odstopanja od tega pravila pride v primerih, ko zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti med davčnim letom, na primer, ko se podjetnik med davčnim letom statusno preoblikuje v kapitalsko družbo.

V skladu s petim odstavkom 296. člena [ZDavP-2](#) se v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe (tj. [ZGD-1](#)), obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika po [ZGD-1](#) (tj. na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika ali bilančni presečni dan). Drugače velja v primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do vključno 31. marca naslednjega davčnega leta še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register (več o tej izjemi v nadaljevanju).

[ZDavP-2](#) v prvem odstavku 297.a člena določa, da mora davčni zavezanec davčni obračun, sestavljen za obdobje od začetka davčnega leta do obračunskega dneva statusnega preoblikovanja, davčnemu organu predložiti v 30 dneh od vpisa statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. Iz navedenega izhaja, da je rok za predložitev davčnega obračuna vezan na dejanski vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register in ne na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika. Če namreč do vpisa v sodni register zaradi katerega koli razloga ali dogodka po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika ne bi prišlo, tudi pravnih posledic statusnega preoblikovanja podjetnika ne bi bilo. Obvezna priloga tega davčnega obračuna je sklep o prenosu podjetja in akt o ustanovitvi

---

s četrtem odstavkom tega člena, pa izbris iz tretjega odstavka tega člena učinkuje od trenutka, od katerega učinkujejo pravne posledice začetka stečajnega postopka po 244. členu tega zakona.

<sup>29</sup> Za zavezance, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, sta za izračunavanje in plačevanje dohodnine od dohodka iz dejavnosti relevantni določbi 306. in 307. člena [ZDavP-2](#), ki pa se sklicujeta na smiselno uporabo določb 296. in 297.a člena [ZDavP-2](#).

družbe (če se podjetje podjetnika prenese na novo kapitalsko družbo) oziroma pogodba o prenosu podjetja (če se podjetje podjetnika prenese na prevzemno kapitalsko družbo).

Po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja davčni zavezanec praviloma več ne sestavi davčnega obračuna.

Izjema je določena v drugem odstavku 297.a člena [ZDavP-2](#). V skladu s to določbo mora davčni zavezanec tudi po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja sestaviti davčni obračun, če po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja do vključno 31. marca naslednjega davčnega leta še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. V tem primeru mora davčni zavezanec davčnemu organu predložiti davčni obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja. Ta davčni obračun je sestavljen za obdobje od 1. 1. XXXX do 31. 12. XXXX, predložen pa mora biti najpozneje do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto.

V skladu s tretjim odstavkom 297.a člena [ZDavP-2](#) se po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu preoblikovanja, popravi, in sicer tako, da se iz njega izključijo podatki o poslovanju podjetja podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika. Ta davčni obračun je treba popraviti najpozneje v 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register.

Predhodne akontacije oziroma akontacije, ki se nanašajo na obdobje od obračunskega dneva statusnega preoblikovanja dalje, se štejejo kot akontacije nove oziroma prevzemne pravne osebe. V primeru neplačila predhodnih akontacij se za izvršilni naslov davčne izvršbe šteje izvršljiv obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, na podlagi katerega je bil podjetnik, ki se je statusno preoblikoval, dolžan plačevati predhodne akontacije oziroma akontacijo dohodnine (četrti odstavek 297.a člena [ZDavP-2](#)).

Glede nove oziroma prevzemne pravne osebe pri statusnem preoblikovanju podjetnika [ZDavP-2](#) v petem odstavku 297.a člena določa, da se zanjo smiselno upoštevajo določbe tega zakona, ki določajo davčni obračun za prevzemno družbo pri združitvah in v posebnih primerih pripojitev ali spojitvev, če ni s tem zakonom določeno drugače.<sup>30</sup>

Omenjene določbe 297.a člena [ZDavP-2](#) veljajo tudi za primer, ko fizična oseba, ki opravlja dejavnost, in ni podjetnik (s.p.) po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, izvede prenos podjetja, s katerim opravlja dejavnost, na novo družbo oziroma prevzemno družbo na način, kot velja za podjetnika po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, in s tem preneha opravljati dejavnost.

V nadaljevanju na konkretnih primerih opisujemo postopek sestavljanja in predlaganja davčnih obračunov pri statusnem preoblikovanju podjetnika.

*Primer 1:*

*Podjetnik se statusno preoblikuje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika je med davčnim letom, na primer 31. 7. 2016, vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pa je izveden 31. 1. 2017. Podjetnik mora sestaviti davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2016 (tj. leta, v katerem je prišlo do statusnega preoblikovanja podjetnika) do 31. 7. 2016 (tj. obračunskega dneva statusnega preoblikovanja podjetnika) in v njem izkazati morebitne učinke na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja (izpolniti mora Prilogo 14a davčnega obračuna). Ta davčni*

---

<sup>30</sup> Za novo oziroma prevzemno družbo se torej smiselno upoštevajo določbe 361. in 362. člena [ZDavP-2](#).

obračun mora davčnemu organu predložiti najpozneje do 2. 3. 2017. Po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika (tj. po 31. 7. 2016) davčnega obračuna več ne sestavi.

Prezemna kapitalska družba v prvi davčni obračun, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika in je sestavljen za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (ob predpostavki, da je davčno obdobje enako koledarskemu letu), vključi podatke o poslovanju podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja (tj. poslovanje podjetnika za obdobje od 1. 8. 2016 do 31. 12. 2016). Ta davčni obračun je prevzemna družba davčnemu organu dolžna predložiti do 31. 3. 2017.

Primer 2:

Podjetnik se statusno preoblikuje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika je med davčnim letom, na primer 31. 7. 2016, vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pa je izveden po 31. 3. 2017, na primer 31. 5. 2017. Podjetnik mora sestaviti davčni obračun na zadnji dan davčnega obdobja (tj. na dan 31. 12. 2016), ki zajema obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016, vendar v njem ne izkaže učinkov statusnega preoblikovanja. Ta davčni obračun mora biti davčnemu organu predložen najpozneje do 30. 4. 2017. V 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register (tj. najpozneje do 30. 6. 2017) pa je treba ta obračun popraviti, in sicer tako, da se iz njega izključi podatke o poslovanju podjetja podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika (tj. za obdobje od 1. 8. 2016 do 31. 12. 2016) in v njem izkaže morebitne učinke na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja (izpolniti mora prilogo 14a davčnega obračuna) ter ga predložiti davčnemu organu.

Prezemna kapitalska družba davčni obračun, ki ga je sestavila po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika, za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (redni davčni obračun; ob predpostavki, da je davčno obdobje enako koledarskemu letu) in ga je davčnemu organu dolžna predložiti do 31. 3. 2017, popravi, in sicer tako, da vanj vključi podatke o poslovanju podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja (tj. poslovanje podjetnika za obdobje od 1. 8. 2016 do 31. 12. 2016).

Primer 3:

Podjetnik se statusno preoblikuje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika je zadnji dan leta, tj. 31. 12. 2016, vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pa je izveden 31. 1. 2017. Podjetnik mora sestaviti davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2016 (tj. leta, v katerem je prišlo do statusnega preoblikovanja podjetnika) do 31. 12. 2016 (tj. obračunskega dneva statusnega preoblikovanja podjetnika) in v njem izkazati morebitne učinke na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja (izpolniti mora Prilogo 14a davčnega obračuna). Ta davčni obračun mora davčnemu organu predložiti najpozneje do 31. 3. 2017.

Primer 4:

Podjetnik se statusno preoblikuje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika je zadnji dan leta, tj. 31. 12. 2016, vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pa je izveden 28. 3. 2017. Podjetnik mora sestaviti davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2016 (tj. leta, v katerem je prišlo do statusnega preoblikovanja podjetnika) do 31. 12. 2016 (tj. obračunskega dneva statusnega preoblikovanja podjetnika) in v njem izkazati morebitne učinke na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja (izpolniti mora Prilogo 14a davčnega obračuna). Ta davčni obračun mora davčnemu organu predložiti najpozneje do 27. 4. 2017 (tj. 28. 3. 2017 + 30 dni).

Primer 5:

*Podjetnik se statusno preoblikuje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika je zadnji dan leta, tj. 31. 12. 2016, vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register pa je izveden 1. 7. 2017. Podjetnik mora sestaviti t.i. redni davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 in ga davčnemu organu predložiti najpozneje do 30. 4. 2017. V tem obračunu ne izkaže učinkov na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja, saj do statusnega preoblikovanja sploh še ni prišlo, ker vpis transakcije v sodni register še ni bil izveden.*

*Ko pride do vpisa statusne spremembe v sodni register, mora podjetnik že predložen davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 popraviti, ne glede na to, da je za obračunski dan določen 31. 12. in se zato izključitev dela poslovanja po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja ne izvede ter je obračunsko obdobje enako kot pri rednem letnem davčnem obračunu. V tem popravku obračuna mora namreč podjetnik izkazati morebitne učinke na davčno osnovo, ki so posledica statusnega preoblikovanja (izpolniti mora Prilogo 14a davčnega obračuna). Ta davčni obračun mora davčnemu organu predložiti najpozneje do 31. 7. 2017 (tj. 1. 7. 2017 + 30 dni).*

### **3.3 DAVČNI OBRAČUN PRI PRENOSU PODJETJA NA PODJETNIKA PREVZEMNIKA PO 72.A ČLENU ZGD-1**

[Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2F](#) v prehodnih določbah, natančneje v prvem odstavku 99. člena določa, da se do sistemske ureditve za predlaganje davčnega obračuna pri prenosu podjetja na podjetnika prevzemnika v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, smiselno uporabljajo določbe 297.a člena zakona.

Ta zakon pa v omenjenem 99. členu za tovrstno transakcijo napotuje tudi na smiselno uporabo določbe petega odstavka 296. člena [ZDavP-2](#), ki ureja obdobje izračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika, in sicer preko napotitve na smiselno uporabo 297.a člena [ZDavP-2](#).<sup>31</sup>

To pomeni, da se v primeru prenosa podjetja na podjetnika prevzemnika po 72.a členu [ZGD-1](#), za sestavo in predložitev davčnega obračuna, smiselno uporabljajo iste določbe [ZDavP-2](#), kot se uporabljajo za sestavo in predložitev davčnega obračuna v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika in v primeru, ko fizična oseba, ki opravlja dejavnost, in ni podjetnik (s.p.) po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, izvede prenos podjetja, s katerim opravlja dejavnost, na novo družbo oziroma prevzemno družbo na način, kot velja za podjetnika po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, in s tem preneha opravljati dejavnost.

---

<sup>31</sup> Zavezanec, ustanovljen s prenosom podjetja fizične osebe, ki opravlja dejavnost in predlaga davčni obračun v skladu s prvim odstavkom 99. člena [ZDavP-2F](#) (tj. ob smiselni uporabi 296. in 297.a člena [ZDavP-2](#)), sam izračuna predhodno akontacijo, izhajajoč iz zadnjega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti fizične osebe, ki opravlja dejavnost, in je prenesla podjetje na davčnega zavezanca, ob upoštevanju obsega prenosa in uveljavljanja ugodnosti pri prenehanju opravljanja dejavnosti fizične osebe. Obrazložen izračun davčne osnove, višino predhodne akontacije in obrokov predhodne akontacije predloži davčnemu organu hkrati ob predložitvi prijave za vpis v davčni register v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa. Izračun pripravi na obrazcu davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti z izpolnitvijo samo tistih postavk, ki so potrebne za ustrezen prikaz višine davčne osnove, predhodne akontacije in obrokov predhodne akontacije.

### 3.4 DAVČNI OBRAČUN V PRIMERU SMRTI

Postopek sestave davčnega obračuna v primeru smrti ureja [ZDavP-2](#) v četrtem odstavku 296. člena. V skladu s to določbo se ločeno izračuna obdobje izračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje, ki se konča z dnem smrti zavezanca<sup>32</sup> in za obdobje, ki se začne s prvim dnevom po smrti zavezanca in konča z dnem prenehanja opravljanja dejavnosti.<sup>33</sup>

#### Obdobje do smrti zavezanca

Obdobje za katero se izračuna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu se začne z začetkom koledarskega leta in konča z dnem smrti zavezanca. Davčni obračun za to obdobje mora biti v skladu z določbo petega odstavka 297. člena [ZDavP-2](#) davčnemu organu predložen v 60 dneh po smrti zavezanca.

V primeru, če zavezanec umre pred odpremo informativnega izračuna dohodnine oziroma pred vložitvijo napovedi, v skladu z določbo osmega odstavka 267. člena [ZDavP-2](#), ni izračuna in poračuna dohodnine na letni ravni, akontacija dohodnine pa se šteje kot dokončen davek.

#### Obdobje po smrti zavezanca, ki se konča z dnem prenehanja opravljanja dejavnosti (tj. izbris iz ustreznega matičnega registra oziroma evidence)<sup>34</sup>

Obdobje za katero se izračuna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu se začne s prvim dnevom po smrti zavezanca in konča z dnem prenehanja opravljanja dejavnosti na ime umrlega podjetnika.<sup>35</sup> V skladu s petim odstavkom 297. člena [ZDavP-2](#) je treba ta davčni obračun davčnemu organu predložiti v 60 dneh po dnevu prenehanja opravljanja dejavnosti.

Če po dnevu smrti zavezanca do konca koledarskega leta še ni prišlo do izbrisa zavezanca iz ustreznega matičnega registra oziroma evidence, je treba v skladu z omenjeno določbo [ZDavP-2](#) davčnemu organu predložiti davčni obračun tudi za to obdobje in za vsako morebitno naslednje obdobje iz prvega odstavka 296. člena [ZDavP-2](#) (tj. za vsako davčno leto, ki je koledarsko leto),<sup>36</sup> in sicer vse do dneva prenehanja opravljanja dejavnosti (tj. do izbrisa zavezanca iz ustreznega matičnega registra oziroma evidence).

Končni datum obdobja izračunavanja akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti je dan prenehanja opravljanja dejavnosti z izbrisom zavezanca iz ustreznega matičnega registra oziroma evidence. Rok za predložitev tega t.i. končnega davčnega obračuna je, kot že omenjeno, 60 dni po dnevu prenehanja opravljanja dejavnosti (tj. po izbrisu).

---

<sup>32</sup> Davčni organ je o datumu smrti zavezanca praviloma obveščen s prenosom podatkov iz Centralnega registra prebivalstva v Register davčnih zavezancev.

<sup>33</sup> [ZGD-1](#) v 75. členu določa, da AJPES po uradni dolžnosti izbríše podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije, in sicer na podlagi obvestila pristojnega matičnega organa, da je podjetnik umrl, razen, če ji dedič podjetnika v treh mesecih po pravnomočnosti sklepa o dedovanju predloži izjavo, da bo nadaljeval zapustnikovo podjetje v skladu s četrtem odstavkom 72. člena [ZGD-1](#).

<sup>34</sup> Na primer podjetnik preneha opravljati dejavnost oziroma preneha kot gospodarski subjekt z izbrisom iz PRS. Ta se opravi šele po poteku treh mesecev po pravnomočnosti sklepa o dedovanju, če dedič AJPES-u ne predloži izjave, da bo nadaljeval zapustnikovo podjetje kot podjetnik. Skladno s tem gospodarski subjekt, katerega nosilec je bil umrli podjetnik, obstaja vse do izbrisa iz PRS oziroma do vpisa spremembe nosilca dejavnosti v PRS.

<sup>35</sup> Torej davčni obračun se sestavi na ime umrlega podjetnika in z njegovo davčno številko.

<sup>36</sup> Gre za redni davčni obračun, ki ga je v skladu z določbo drugega odstavka 297. člena [ZDavP-2](#) davčnemu organu treba praviloma predložiti najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

V skladu z določbo devetega odstavka 267. člena [ZDavP-2](#), ni izračuna in poročna dohodnine na letni ravni, akontacija dohodnine pa se šteje kot dokončen davek.

V skladu z določbo sedmega odstavka 48. člena [ZDavP-2](#) davčne obveznosti, nastale v zvezi z upravljanjem premoženja zapustnika v obdobju od trenutka uvedbe dedovanja do dejanskega prevzema premoženja s strani pravnih naslednikov, ali nastale v zvezi z upravljanjem premoženja po odločbi o denacionalizaciji, izpolnjujejo osebe, ki upravljajo premoženje zapustnika. Oseba, ki upravlja premoženje teh oseb, mora v breme premoženja oziroma prihodkov iz premoženja, ki ga upravlja, izpolniti davčno obveznost. Ne glede na prejšnji stavek pa je oseba, ki upravlja premoženje teh oseb, odgovorna za izpolnitev davčne obveznosti z vsem svojim premoženjem, če davčni organ ugotovi, da:

- davek ni bil plačan in
  - premoženje oziroma prihodki iz premoženja, ki ga upravlja, ne zadostujejo za poplačilo davčne obveznosti, ker je pretil premoženje oziroma prihodke iz premoženja v svojo korist oziroma korist druge osebe na način, ki ni v skladu z ravnanjem dobrega gospodarstvenika.
- Če je več oseb, ki upravljajo premoženje, so odgovorne za izpolnitev davčne obveznosti solidarno.

### **3.4.1 SUBJEKTI, KI NASTOPAJO V DAVČNIH POSTOPKIH PO SMRTI ZAVEZANCA**

[ZDavP-2](#) v 67. členu ureja vprašanje, kateri subjekti lahko nastopajo v davčnih postopkih po smrti zavezanca. Tako je v prvem odstavku 67. člena [ZDavP-2](#) določeno, da se za zastopnike v primeru smrti, pravne naslednike oziroma skrbnike zavezancev oziroma njihovega premoženja smiselno uporabljajo določbe od 51. do 66. člena tega zakona. Gre za določbe, ki se nanašajo na načine izpolnjevanja davčne obveznosti in med drugim urejajo tudi obveznost vlaganja davčnih napovedi ter predlaganja davčnih obračunov. Za zavezanca za davek se skladno z 12. členom [ZDavP-2](#) šteje tudi pravni naslednik zavezanca ali skrbnik zavezanca oziroma njegovega premoženja.

Zastopniki po [ZGD-1](#)<sup>37</sup>

[ZGD-1](#) predvideva dve obliki zastopanja, ki ju podjetnik lahko podeli že za časa življenja, izvršujeta pa se lahko tudi po smrti oziroma šele po smrti podjetnika, in sicer prokuro ter zastopnika za primer smrti.

Prokura je posebna oblika splošnega pooblastila, ki se vpiše v PRS. Obsega opravljanje vseh pravnih dejanj, ki spadajo v redno poslovanje podjetnika, razen odsvojitve in obremenitve nepremičnin. Po izrecni zakonski določbi prokura s smrtjo podjetnika ne preneha, kar pomeni, da prokurist lahko svoja pooblastila izvršuje tudi po njegovi smrti, do preklica. Dediči lahko prokuro prekličejo ali pa imenujejo novega prokurista.

Drugi subjekt, ki opravlja dejanje po smrti podjetnika je zastopnik za primer smrti. Ta zastopnik pred nastopom smrti podjetnika svojih pooblastil ne more izvrševati, saj je imenovan prav za primer smrti. Njegova pooblastila so določena v zakonu, in sicer [ZGD-1](#) v osmem odstavku 72. člena določa, da je od trenutka smrti pooblaščen za vsa pravna dejanja, ki spadajo v redno poslovanje podjetnika. Podelitev tega pooblastila se mora vpisati v PRS. Dedič lahko to pooblastilo vsak čas prekličje.

---

<sup>37</sup> Velja za podjetnika, tj. fizično osebo, ki je organizirana v obliki podjetnika, ki je določena v [ZGD-1](#), ne pa tudi za ostale fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in nimajo statusa podjetnika, kar pomeni, da zanje ne veljajo statusnopravne določbe [ZGD-1](#), ki urejajo podjetnika.

Če je podjetnik podelil katerega izmed navedenih pooblastil, potem nosilca podjetja po njegovi smrti zastopa prokurist oziroma zastopnik za primer smrti.

### Pravni nasledniki<sup>38</sup>

S smrtjo zavezanca postanejo nov nosilec podjetja dediči. Ker pa so dediči po smrti zavezanca ugotovljeni šele v pravnomočnem sklepu o dedovanju, lahko do tedaj govorimo le o potencialnih pravnih naslednikih.

Kadar zapustnik (podjetnik) ni podelil pooblastila za zastopanje, ki bi ga bilo mogoče izvrševati po njegovi smrti, oziroma je bilo njegovo pooblastilo po smrti preklicano, mora nosilca podjetja v tem obdobju zastopati oseba iz kroga potencialnih pravnih naslednikov.

Če je potencialni pravni naslednik en sam, ta po smrti upravlja in razpolaga s celotno dediščino. Ta oseba sama izvršuje funkcijo poslovođenja in zastopanja podjetja. V okviru zastopanja podjetja je ta oseba dolžna izpolnjevati obveznosti iz 51. do 66. člena [ZDavP-2](#) v razmerju do davčnega organa.

Če je potencialnih pravnih naslednikov več, upravljajo zapuščino vsi skupaj in za vse posle upravljanja mora biti doseženo predhodno soglasje. Ker bi v tem primeru davčni organ v davčnih zadevah moral komunicirati z več osebami in prav tako bi vse osebe skupaj morale opravljati dejanja v davčnih postopkih, je [ZDavP-2](#) v 67. členu določil, da vsi potencialni pravni nasledniki skupaj s pisno izjavo določijo osebo, ki bo v imenu vseh izpolnjevala davčne obveznosti.

Če davčnemu organu v takšnem primeru skupna pisna izjava ni predložena in obveznosti v zvezi s sestavljanjem in predlaganjem davčnih obračunov in davčni napovedi (51. do 66. člen [ZDavP-2](#)) v roku niso izpolnjene, davčni organ na podlagi tretjega odstavka 67. člena [ZDavP-2](#) izmed oseb, ki po pridobljenih podatkih davčnega organa spadajo v krog zakonitih dedičev, s sklepom določi skrbnika za davčne zadeve, od katerega zahteva izpolnjevanje davčnih obveznosti.

---

<sup>38</sup> Velja tako za podjetnika po [ZGD-1](#), kot tudi za vse ostale fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in niso podjetniki po [ZGD-1](#).