

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MITJA FLORJANIČ



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

DAVČNI VIDIK STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA  
V KAPITALSKO DRUŽBO

Ljubljana, september 2010

MITJA FLORJANIČ

## **IZJAVA**

Študent Mitja Florjanič izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. Andreje Cirman, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 29. 9. 2010

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 SAMOSTOJNI PODJETNIK</b> .....	<b>1</b>
1.1 OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	1
1.2 POSTOPEK PRIDOBITVE STATUSA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	2
1.3 DAVČNA ZAKONODAJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	3
1.4 POSLOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	4
1.4.1 Računovodstvo pri samostojnem podjetniku in vodenje poslovnih knjig .....	5
1.4.2 Letno poročilo .....	5
1.5 PRENEHANJE SAMOSTOJENGA PODJETNIKA .....	6
1.6 PREDNOSTI IN SLABOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	7
<b>2 DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO</b> .....	<b>7</b>
2.1 GLAVNE ZNAČILNOSTI DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	8
2.2 USTANOVITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	8
2.3 DAVČNA ZAKONODAJA PRI DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	9
2.4 VODENJE POSLOVNIH KNJIG PRI DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	10
2.4.1 Letno poročilo .....	10
2.5 PRENEHANJE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	10
2.6 PREDNOSTI IN SLABOSTI DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	11
<b>3 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA</b> .....	<b>11</b>
3.1 MOŽNOSTI ZA PRENOS DEJAVNOSTI (OZ. ZA PREHOD) V DRUGO ORGANIZACIJSKO OBLIKO .....	12
3.1.1 Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v gospodarsko družbo .....	12
3.1.1.1 Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo.....	13
3.1.1.2 Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na prevzemno (že obstoječo) kapitalsko družbo .....	15
3.2 DAVČNA OBRAVNAVA STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA .....	16
3.2.1 Davčna obravnava statusnega preoblikovanja s.p. skladno z ZDoh-2 .....	17
3.2.2 Davčna obravnava statusnega preoblikovanja s.p. skladno z ZDDV-1 in ZDPN-2 .....	18
<b>4 PRAKTIČEN PRIMER STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA S PRENOSOM PODJETJA NA PREVZEMNO KAPITALSKO DRUŽBO</b> .....	<b>19</b>
4.1 PRAVNI SKRBNI PREGLED .....	19
4.2 RAČUNOVODSKI SKRBNI PREGLED IN RAČUNOVODSKI POSTOPKI .....	21
4.3 DAVČNI SKRBNI PREGLED IN DAVČNE POSLEDICE.....	22
4.4 DELOVNA RAZMERJA IN ZAPOSLENI .....	24
<b>SKLEP</b> .....	<b>24</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>26</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Dobiček iz opravljanja dejavnosti je obdavčen po dohodninski lestvici, ki je v letu 2010 naslednja.....	3
Tabela 2: Okvirno pravni postopek prenosa podjetja iz s.p. na d.o.o. vsebinsko in terminsko obsega.....	19
Tabela 3: Prejeti in izdani računi, vključeni v davčne obračune za ddv pred vpisom preoblikovanja v sodni register in po njem.....	23
Tabela 4: Nalogi samostojnega podjetnika v povezavi z ddv.....	23
Tabela 5: Naloga družbe xy d.o.o. ....	24

# UVOD

Posamezniki, ki imajo idejo ali potencialno uspešen poslovni načrt, ustanovijo gospodarski subjekt za opravljanje svoje dejavnosti. Pred njimi je težka odločitev, katero pravno obliko gospodarskega subjekta ustanoviti. V večini primerov se posamezniki odločijo za ustanovitev samostojnega podjetnika, saj je to najhitrejša in najcenejša rešitev (kar se na dolgi rok lahko izkaže popolnoma drugače). Pozneje se lahko ustanovitelj odloči, da bo status samostojnega podjetnika preoblikoval v drugo pravnoorganizacijsko obliko. Do leta 2006 je bilo to preoblikovanje za gospodarski subjekt dokaj neugodno, saj je moral ta najprej izpolniti vse pogoje za prekinitve obstoječega statusa, šele potem je lahko ustanovil kapitalsko družbo. Nov zakon o gospodarskih družbah pa podjetniku omogoča statusno preoblikovanje, vključuje pa tudi možnost, da podjetnik davčno nevtravno prenese dejavnost v nov pravni subjekt, ki prevzame vse pravice in obveznosti predhodnika.

Kot osrednjo temo sem si izbral statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, kar je relativno nova zakonska ureditev. S pomočjo strokovne literature ter primerov iz prakse in člankov bom skušal izpostaviti ključne posebnosti s poudarkom na davčnem vidiku preoblikovanja.

Cilj diplomske naloge je izpostaviti osnovne značilnosti samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo, prikazati možnosti za preoblikovanje v novo pravnoorganizacijsko obliko in predstaviti postopek aktivnosti pri preoblikovanju na praktičnem primeru.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri poglavja. V prvem in drugem opisujem pravne subjekte glede na možnosti ustanovitve, pogoje delovanja, obdavčitve, vodenja in na koncu tudi prenehanja. V tretjem poglavju je v ospredju predstavitev statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, pri čemer posebej izpostavljam možnosti za prenos dejavnosti v drugo organizacijsko obliko in davčno obravnavo statusnega preoblikovanja. V četrtem poglavju podajam praktični primer statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika s podrobnim opisom aktivnosti, ki jih je treba izvesti. Posebej je izpostavljen pomen izvedbe skrbnih pregledov, tako na pravnem kot tudi na računovodskem in davčnem področju. V zadnjem poglavju predstavim sklepne ugotovitve.

## 1 SAMOSTOJNI PODJETNIK

### 1.1 OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Samostojni podjetnik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Značilnost podjetnika je torej opravljanje samostojne dejavnosti, ki je usmerjena na ustvarjanje dobička (Knaus, 2002, str. 152).

Samostojni podjetnik je lahko kdorkoli, ki izpolnjuje pogoje za opravljanje priglašene dejavnosti. Če je oseba v delovnem razmerju kje drugje, recimo študent, upokojenec ali podobno, pri tem ni pomembno. Edini pogoj je izpolnjevanje vseh z zakoni predpisanih pogojev za opravljanje priglašene dejavnosti (Dvoršak, 1997, str. 74).

Posebnost samostojnega podjetnika je, da je edina pravnoorganizacijska oblika gospodarskega subjekta, ki ni gospodarska družba, ampak fizična oseba. Le ta se ukvarja z gospodarsko dejavnostjo in je tako na trgu izenačena z gospodarskimi družbami (Ilnikar, 2008, str. 2).

Samostojni podjetnik je najbolj osnovna oblika obratovanja in najbolj enostavna za začetek poslovanja. Vendar ima ta oblika tako prednosti kot slabosti. Med prednosti lahko štejemo nizke začetne stroške in enostavno upravljanje z denarjem, med slabosti pa osebno odgovornost in pomanjkanje finančne kontrole (Zahorsky, 2005).

Statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja samostojnih podjetnikov ter njihovega preoblikovanja določa 71. do 75. člen Zakona o gospodarskih družbah-1 (Zakon o gospodarskih družbah-1, Uradni list RS št. 65/09-UPB3, 83/09, v nadaljevanju ZGD-1). Smiselno pa se uporabljajo tudi druge določbe zakona, ki sicer veljajo za gospodarske družbe, če posamezna vprašanja za podjetnika niso urejena drugače. To so določbe o dejavnosti, firmi, sedežu, podružnici, prokuri, poslovni skrivnosti in sodnem registru.

## 1.2 POSTOPEK PRIDOBITVE STATUSA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Podjetnik pridobi status samostojnega podjetnika (s.p.) oziroma pravno sposobnost takrat, ko je pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) vpisan v Poslovni register Slovenije. Ob registraciji prejme sklep, s katerim dokazuje, da je vpisan v Register. S tem sklepom se mora najkasneje v osmih dneh vpisati tudi v davčni register, se prijavit na Zavod za zdravstveno zavarovanje in se identificirati za DDV.

Konstitutiven značaj ustanovitve samostojnega podjetnika je vezan na vpis v Poslovni register. Gre za uresničevanje projekta Vse na enem mestu (e-VEM) za olajšano registracijo v fizični in elektronski obliki ter oblikovanje prijaznega statusnopravnega okolja posameznega podjetnika. Ob vpisu v Poslovni register Slovenije podjetnik opredeli tudi obstoj morebitnih delov poslovnega subjekta (obrat, poslovalnica, kiosk), tudi to skladno z zakonom, ki ga prav tako ureja Poslovni register Slovenije. Prav tako bodoči samostojni podjetnik izjavi oz. zanika kakršnekoli neporavnane dospele obveznosti iz prejšnjih poslovanj (Kerčmar, Tratar & Boltin, 2006).

Če drugi zakon za začetek opravljanja določene dejavnosti določa še posebne pogoje za opravljanje te dejavnosti, lahko samostojni podjetnik začne opravljati to dejavnost, ko izpolni posebne pogoje, določene z drugim zakonom (Kožar & Marinšek, 2003).



Samostojni podjetnik torej ni gospodarska družba, saj ne gre za združevanje več subjektov, je pa podjetnik posameznik neki gospodarski objekt, ki opravlja določeno gospodarsko dejavnost. Podjetnik posameznik je odgovoren z vsem svojim premoženjem. Podjetje je sredstvo samostojnega podjetnika, s katerim samostojni podjetnik skupaj z drugimi gospodarskimi subjekti sodeluje na podjetniškem trgu (Lovše, 2005).

Če samostojni podjetnik ne izpolnjuje pogojev za malega samostojnega podjetnika, se mora registrirati na sodišču enako kot gospodarske družbe in izpolnjevati vse pogoje, zahtevane za družbe.

### 1.3 DAVČNA ZAKONODAJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Samostojni podjetnik je kljub svojemu statusu še vedno fizična oseba, zato se za njegovo obdavčitev uporablja zakon o dohodnini (Uradni list RS št. 51/10-UPB6, v nadaljevanju ZDoh-2), tako kot za ostale fizične osebe (Mercina, 2010).

Predmet obdavčitve pri samostojnem podjetniku je dohodek iz dejavnosti. Za dohodek iz dejavnosti se šteje dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske, gozdarske, poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti. Bistvena elementa, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti, sta, da se dejavnost opravlja trajno (o opravljanju dejavnosti ne moremo govoriti, če gre za enkraten ali občasen posel) in neodvisno oziroma samostojno (zavezanec opravlja dejavnost za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost ter za opravljanje dejavnosti jamči z vsem svojim premoženjem) (Mercina, 2010).

Posebej je treba poudariti, da so zavezanci za dohodek iz dejavnosti vsi zasebniki, kamor spadajo poleg samostojnih podjetnikov posameznikov tudi druge fizične osebe, ki prigrasijo opravljanje dejavnosti na podlagi drugih predpisov (npr. notarji, odvetniki, novinarji).

Davčna osnova za davek od dohodkov iz dejavnosti je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi pri opravljanju dejavnosti.

*Tabela 1: Dobiček iz opravljanja dejavnosti je obdavčen po dohodninski lestvici, ki je v letu 2010 naslednja*

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR:		Znaša dohodnina v EUR:
nad	do	
	7.528,99	- + 16 %
7.528,99	15.057,96	1.204,64 + 27 % nad 7.528,99
15.057,96		3.237,46 + 41 % nad 15.057,96

*Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2010 (Uradni list RS, št. 20/10).*

Kljub temu veljajo nekatere izjeme, saj lahko samostojni podjetnik ob izpolnjevanju določenih pogojev zahteva upoštevanje normiranih odhodkov v višini, določeni v 59. členu Zdoh-2.

Način ugotavljanja davčne osnove, način obdavčitve in vlaganje napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti za podjetnika tako urejajo zakon o dohodnini, zakon o davčnem postopku in podzakonski predpisi, sprejeti na njihovi podlagi.

Samostojni podjetnik mora plačevati tudi druge davke in obveznosti, in sicer (Bohorič, 2006, str. 160):

- davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), ob upoštevanju določil zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS št. 117/06, 33/09, 85/09, 10/10, v nadaljevanju ZDDV). Po posebni ureditvi za male davčne zavezance v skladu s 94. členom ZDDV-1 pa je davčni zavezanec oproščen obračunavanja DDV, če v zadnjih 12 mesecih ni presegel oziroma ni verjetno, da bo presegel znesek 25.000 EUR obdavčljivega prometa (Pojasnilo MF, št. 423-246/2006/2). Kljub temu se lahko davčni zavezanec odloči za obračunavanje DDV po tem zakonu, vendar mora izbiro priglasiti pristojnemu davčnemu uradu in jo uporabljati najmanj 60 mesecev.
- prispevke za socialno varnost (obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, porodniško varstvo in prispevke za zaposlovanje). Njihovo obračunavanje in plačevanje ter stopnje prispevkov določa zakon o prispevkih za socialno varnost.
- druge dajatve.

#### 1.4 POSLOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Samostojni podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi, kar je tudi temeljna značilnost poslovanja pri tej vrsti podjetništva. To pomeni, da gre za pretok denarja iz dejavnosti v gospodinjstvo in tudi obratno (Ilnikar, 2008, str. 8).

Kljub temu mora upoštevati določila Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu (Uradni list RS št. 103/02), ki določa, da lahko samostojni podjetnik sicer prosto razpolaga z gotovino, vendar z določenimi omejitvami in pod določenimi pogoji, ki jih mora spoštovati pri vodenju blagajniškega poslovanja. Samostojni podjetnik mora, kot vsaka druga oseba, ki opravlja dejavnost, ne glede na pravnoorganizacijsko obliko, zagotavljati sledljivost gotovine in s tem zagotoviti preglednost in zakonitost samega poslovanja (E-računovodstvo, 2010).

Dobiček samostojnega podjetnika pa je obdavčen takoj po nastanku in ni odvisen od tega, ali je podjetnik denar prenesel v gospodinjstvo ali ne (Kontarščak, 2007).

#### 1.4.1 Računovodstvo pri samostojnem podjetniku in vodenje poslovnih knjig

Osnovni predpis, ki določa obveznost vodenja poslovnih knjig, je ZGD-1. Poslovne knjige se načeloma vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva (54. člen ZGD-1), ob izpolnjevanju določenih pogojev pa se lahko poslovne knjige vodijo tudi po sistemu enostavnega knjigovodstva (73. člen ZGD-1). Samostojni podjetnik lahko vodi poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, če ne prekorači dveh izmed naslednjih treh kriterijev (ZGD-1, 2006, 73. člen):

- da povprečno število zaposlenih ne presega 3 zaposlene,
- da so letni prihodki nižji od 42.000 EUR,
- da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 EUR

Način vodenja poslovnih knjig in sestavljanja računovodskih izkazov podjetnika, čigar podjetje ustreza merilom za majhne družbe, ureja poseben Slovenski računovodski standard SRS 39 (Uradni list RS št. 118/05, 10/06, 01/10, v nadaljevanju SRS 39), ki uvaja računovodske rešitve pri malih podjetnikih za dvostavno in enostavno knjigovodstvo. Srednji in veliki podjetniki pa upoštevajo le tiste določbe SRS 39, ki se nanašajo na kapital, v primeru preostalih dogodkov pa se pri računovodstvu uporabljajo splošni računovodski standardi (Ilnikar, 2008, str. 11).

Poleg malih podjetnikov vodijo poslovne knjige po SRS 39 tudi preostali zasebniki, kot so notarji, odvetniki in podobni, ki opravljajo dejavnosti, opredeljene z drugimi statusnimi zakoni s predpisanimi izjemami (Zupančič, 2004, str. 18).

Ko samostojni podjetnik izbere način vodenja poslovnih knjig, mora o tem obvestiti pristojni davčni organ v roku osmih dni po začetku poslovanja. Če je pozneje prisotna kakršna koli sprememba, je rok obvestila 31. december tekočega leta za naslednje davčno leto. Med letom torej ni mogoče spreminjati sistema vodenja poslovnih knjig (Ilnikar, 2008, str. 11).

Na podlagi zakona o davčnem postopku je ministrstvo za finance izdalo Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za osebe, ki dosegajo dohodek z opravljanjem dejavnosti. Le-ta v 1. členu določa, da morajo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, glede vodenja poslovnih knjig in evidenc, sestavljanja letnih poročil, knjigovodskih listin, dostopnosti do poslovnih knjig in poročil uporabljati zakon, ki ureja gospodarske družbe, v delu, ki se nanaša na podjetnika, slovenski računovodski standard 39, slovenske računovodske standarde in ta pravilnik.

#### 1.4.2 Letno poročilo

Družbe in podjetniki, razen podjetnikov, ki so po določbah o obdavčitvi dohodkov iz dejavnosti zakona, ki ureja dohodnino, obdavčeni na podlagi ugotovljenega dobička z upoštevanjem normiranih odhodkov, morajo v treh mesecih po koncu koledarskega leta

poslati AJPES podatke iz letnih poročil o svojem premoženjskem in finančnem poslovanju ter poslovnem izidu za državno statistiko in druge evidenčne, analitsko-informativne, raziskovalne in davčne namene (59. člen ZGD-1).

Sestavne dele letnih poročil in druge podatke, ki jih morajo predložiti AJPES, ter roke in način predložitve podrobneje določa Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb in samostojnih podjetnikov posameznikov.

Letno poročilo podjetnikov, ki ustrezajo merilom za majhne družbe, sestoji iz (60. člen ZGD-1):

- bilance stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta, in
- izkaza poslovnega izida, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu.

Letno poročilo podjetnikov, ki ustrezajo merilom za srednje in velike kapitalske družbe, sestoji poleg prej navedenih računovodskih izkazov še iz:

- izkaza denarnih tokov,
- izkaza gibanja kapitala,
- priloge s pojasnili k izkazom in
- poslovnega poročila iz 70. člena ZGD-1.

## 1.5 PRENEHANJE SAMOSTOJENGA PODJETNIKA

Če želi podjetnik prenehati opravljati svojo dejavnost, mora najprej o svojih namerah obvestiti poslovne partnerje. V roku treh mesecev pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti mora to sporočiti na primeren način: s pisnim upnikom, v sredstvih javnega obveščanja ali v poslovnih prostorih, 15 dni pred načrtovanim dnem prenehanja opravljanja dejavnosti pa mora to prijaviti na AJPES (Ilnikar, 2008, str. 18).

Pred prijavo prenehanja poslovanja mora podjetnik razrešiti vsa vprašanja z dolžniki, upniki in delavci, saj se za razliko od gospodarskih družb pri podjetniku ne izpelje postopek likvidacije. Opozoriti je potrebno, da podjetnik odgovarja za morebitne obveznosti svojega podjetja še po prenehanju opravljanja dejavnosti z vsem, torej tudi z lastnim premoženjem (Markovc, 2010).

Uradno in dokončno podjetnik preneha opravljati dejavnost, ko ga AJPES izbriše iz Poslovnega registra Slovenije. Zakon o gospodarskih družbah predvideva tudi druge mogoče načine za izbris podjetnika iz poslovnega registra Slovenije. AJPES po uradni dolžnosti zbriše podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije v primeru (Ilnikar, 2008, str. 19):

- če se podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo,
- če podjetnik v dveh zaporednih poslovnih knjigah ne priloži letnega poročila,
- na podlagi obvestila pristojnega organa, da je s pravnomočnim aktom:

- ugotovil smrt podjetnika, če podjetnikov dedič v treh mesecih po pravnomočnosti sklepa o dedovanju ne obvesti AJ PES, da ne nadaljuje zapustnikovega podjetja,
- odločil stečaj podjetnika,
- izgnal podjetnika iz Republike Slovenije,
- prepovedal podjetniku opravljati dejavnost zaradi neizpolnjevanja pogojev za opravljanje dejavnosti ali nasploh neopravljanje same dejavnosti,
- v primeru neresnične izjave pri vpisu v Poslovni register Slovenije, da nima neporavnanih dospelih obveznosti iz svojih prejšnjih poslovanj.

## 1.6 PREDNOSTI IN SLABOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Prednosti poslovanja samostojnega podjetnika so naslednje: ustanovitveni oziroma osnovni kapital v primeru samostojnega podjetnika ni zakonsko določen, postopek ustanovitve je enostaven, prav tako je dana možnost vodenja enostavnega knjigovodstva. Pomembna prednost je tudi v prostem razpolaganju z denarnimi sredstvi podjetnika.

Slabosti poslovanja samostojnega podjetnika pa so naslednje: podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem, prispevki so vezani na višino dobička, samostojni podjetnik nima lastne plače in s tem tudi vseh nanjo vezanih ugodnosti. Prav tako je slabost prenos davčnih obveznosti na fizično osebo v primeru, da gre podjetje v stečaj, ter progresivna stopnja obdavčitve dobička podjetja (Zahorsky, 2005).

## 2 DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Gospodarska družba je pravna oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Kot pridobitno dejavnost razumemo vsako dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička (Dvoršak, 1997, str. 73).

Gospodarske družbe delimo na kapitalske in osebne. Osnovna razlika med njimi je v odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe. Pri kapitalskih družbah odgovarja družba za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem, pri osebnih družbah odgovarjajo za obveznosti družbe družbeniki z vsem svojim premoženjem. Od tega pravila odstopa načelo, ki ga imenujemo spregled pravne osebnosti. V 8. členu ZGD-1 je določeno, da so za obveznosti družbe odgovorni tudi njeni družbeniki v primerih, ko so svojo družbo uporabili ali zlorabili, da bi z njo dosegli cilje, ki jih zakon v tem členu določa kot nedopustne.

Oblike gospodarskih družb po ZGD so naslednje:

- osebne družbe (družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in tiha družba) in
- kapitalske družbe (družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba in komanditna delniška družba).

Bistveni elementi pravne strukture kapitalske družbe so naslednji:

- osamosvojitve družbe v pravno osebo,
- družbeniki ne jamčijo upnikom družbe in omejeno jamstvo družbenikov na višino vložka,
- možnost, da poslovodstvo prevzamejo tretji, in ne le družbeniki (Šinkovec, 1995, str. 17).

## 2.1 GLAVNE ZNAČILNOSTI DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Družba z omejeno odgovornostjo je v 471. členu ZGD-1 opredeljena kot družba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov.

Družba z omejeno odgovornostjo je najbolj razširjena oblika gospodarskih družb, tako pri nas kot tudi po svetu. Če pri ustanovitvi sodeluje več družbenikov, ki jih je lahko tudi do 50, je potrebna skupščina. Če je ustanovitelj en sam družbenik oziroma je družba v lasti enega samega lastnika, skupščina (organ upravljanja) ni potrebna, saj jo upravlja lastnik sam (Dvoršak, 1997). Za ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo z več kot 50 družbeniki mora izdati soglasje minister, pristojen za gospodarstvo (Bohinc & Bratina, 2005, str. 397).

## 2.2 USTANOVITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Družbenik, ki ustanovi družbo z omejeno odgovornostjo (eden ali več), je lahko vsaka fizična oseba, ne glede na starost in državljanstvo. V primeru mladoletnika ali druge osebe brez poslovnih izkušenj ali sposobnosti je potreben zakonit zastopnik. Družbeniki so lahko načeloma vse pravne osebe, če jim predpisi, ki veljajo za posamezno vrsto pravnih oseb, ne prepovedujejo ustanavljati gospodarske družbe ali samo udeležbo v vlogi družbenikov. To so lahko osebne in kapitalske družbe, fundacije, združenja, društva, verske in politične organizacije ter tudi tuje pravne osebe, ki imajo po njihovem pravu pravno sposobnost (Kerčmar, Tratar & Boltin, 2006).

Družba se ustanovi z družbeno pogodbo, ki mora biti sestavljena v notarski obliki. Pogodbo morajo podpisati vsi ustanovitelji družbe v prisotnosti notarja. Če pogodbo v imenu družbenikov podpisujejo pooblaščenca, morajo imeti notarsko overjeno pooblastilo. Le zakoniti zastopniki ne potrebujejo tega pooblastila, saj zadostuje potrdilo o identiteti. Če ustanavlja družbo samo ena oseba (ustanovitelj), sprejme ta oseba akt o ustanovitvi v obliki notarskega zapisa (Bohinc & Bratina 2005).

Pogodba je torej sklenjena v obliki notarskega zapisa, z uveljavitvijo projekta e-VEM pa je lahko sklenjena tudi na posebnem obrazcu v fizični ali elektronski obliki. Pogodba mora vsebovati (ZGD-1, 3. odstavek 474. člena):

- firmo, sedež in dejavnost družbe,
- navedbo imena in priimka ter prebivališča ali firme in sedeža vsakega družbenika,
- navedbo zneska osnovnega kapitala in vsakega osnovnega vložka posebej, navedbo družbenika za vsak osnovni vložek in njegov poslovni delež,
- čas delovanja družbe, če je ustanovljena za določen čas,

- morebitne obveznosti, ki jih imajo družbeniki do družbe poleg vplačila osnovnega vložka, in morebitne obveznosti družbe do družbenikov.

Za ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo mora biti zagotovljen osnovni kapital, ki mora znašati vsaj 7.500 evrov (ZGD-1, 1. odstavek 475. člena). Če se osnovni kapital ali njegov del izroči kot stvarni vložek, se morajo v pogodbi ali prilogi, ki je sestavni del pogodbe, navesti predmet vsakega stvarnega vložka posebej, znesek osnovnega vložka, za katerega se daje stvarni vložek, in družbenik, ki je stvarni vložek prispeval (ZGD-1, 4. odstavek 474. člena). Če znaša skupna vrednost stvarnega vložka več kot 100.000 EUR, morajo družbeniki zagotoviti, da stvarne vložke oceni revizor.

Vpis družbe z omejeno odgovornostjo v sodni register ima konstitutivno pravno naravo, saj družba pridobi status pravne osebe šele z vpisom v sodni register.

## 2.3 DAVČNA ZAKONODAJA PRI DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Pri družbi z omejeno odgovornostjo lahko nastaneta dve vrsti obdavčitve, in sicer:

- obdavčitev dobička na osnovi zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006, 56/08, 76/08, 05/09 96/09 110/09 43/10, v nadaljevanju ZDDPO-2),
- če družbenik izplača dobiček, je obdavčen v skladu z ZDoh-2.

Z ZDDPO-2 so predpisane obveznosti, način ugotavljanja davčne osnove, davčna stopnja, davčne olajšave in oprostitve pri plačevanju davka od dobička pravnih oseb. Davčna osnova je dobiček, ki je ugotovljen v davčnem izkazu. Dobiček se ugotavlja kot razlika med prihodki in odhodki v zneskih iz izkaza poslovnega izida, ki je izdelan na osnovi Slovenskih računovodskih standardov. Izjema so prihodki in odhodki, ki se ne priznajo z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb. Zakon določa, da se kot odhodki priznajo le tisti, ki so potrebni za pridobitev prihodkov in so obdavčeni po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so tisti, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti ali niso skladni z običajno poslovno prakso.

Davčni zavezanec lahko izbere, da bo njegovo davčno obdobje enako poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta, ne sme presegati pa obdobja 12 mesecev. Tako davčno obdobje je lahko koledarsko leto ali poslovno leto, pri čemer davčno obdobje ne sme presegati 12 mesecev.

Splošna davčna stopnja pravnih oseb je v letu 2005 znašala 25 % in se vsako leto zmanjša za 1 %. Od leta 2010 dalje znaša 20 %. ZDDPO-2 predpisuje tudi davčne olajšave (za investiranje, vlaganje v raziskave in razvoj, za zaposlovanje, donacije in druge olajšave) in oprostitve pri plačevanju davka od dobička pravnih oseb. Pri samem poslovanju mora d.o.o. upoštevati tudi določila in predpise preostale zakonodaje s področja obdavčitve, in sicer:

zakon o dohodnini, zakon o davku na dodano vrednost, zakon o davčnem postopku in podzakonske predpise, sprejete na njihovi podlagi.

## 2.4 VODENJE POSLOVNIH KNJIG PRI DRUŽBI Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Pri družbi z omejeno odgovornostjo se poslovne knjige vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva z upoštevanjem določb iz ZGD-1. Pri tem torej ni mogoče izbirati sistema vodenja poslovnih knjig, kakor je to mogoče pri samostojnem podjetniku. Podrobnejša pravila o računovodenju določajo slovenski računovodski standardi. Temeljni poslovni knjigi sta dnevnik in glavna knjiga. Pomožne knjige pa so analitične evidence ter druge poslovne knjige, kot na primer materialno, blagovno knjigovodstvo ali blagajniški dnevnik (Stražišar, 2001, str. 48).

Glede na dejavnost, ki jo družba izvaja, se vodijo tudi knjige in evidence, določene s predpisi o davku na dodano vrednost (za tiste davčne zavezance, ki so identificirani za namene DDV), in knjige po predpisih o trgovini.

Čisti dobiček, ki ga družba z omejeno odgovornostjo ustvari v posameznem poslovnem letu, se lahko uporabi za (ZGD-1, 64. člen):

- kritje prenesene izgube,
- oblikovanje zakonskih rezerv,
- oblikovanje rezerv za lastne deleže,
- oblikovanje statutarnih rezerv,
- oblikovanje drugih rezerv iz dobička.

Čisti dobiček, po odbitku za rezerve, se lahko razdeli med družbenike.

### 2.4.1 Letno poročilo

Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto sestaviti letno poročilo v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta. Letna poročila majhnih, srednjih in velikih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, mora pregledati revizor. Sem spadajo torej tudi družbe z omejeno odgovornostjo, za razliko od samostojnih podjetnikov, ki ne glede na velikost niso zavezani k reviziji (Škof, 2006, str. 23). Letno poročilo mora vsebovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njen finančni položaj ter poslovni izid. Sestavljeno mora biti jasno in pregledno. Vsebino letnega poročila tako za družbe, ki ustrezajo merilom za majhne družbe, kot tudi za srednje in velike kapitalske družbe določa 60. člen ZGD-1 in je prikazana v poglavju 1.4.2 moje naloge.

## 2.5 PRENEHANJE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Vzroke za prenehanje družbe z omejeno odgovornostjo opredeljuje 521. člen ZGD-1 in so naslednji:



- če preteče čas, za katerega je ustanovljena,
- če tako sklenejo družbeniki z vsaj tričetrtinsko večino glasov vseh družbenikov, družbena pogodba lahko določi višjo večino,
- če sodišče ugotovi ničnost kapitalske družbe,
- stečaj,
- sodna odločba, skladno z drugim odstavkom 521. člena ZGD-1,
- združitev s kakšno drugo družbo,
- če se osnovni kapital zniža pod zakonsko določen znesek, torej pod 7.500 EUR.

Pri družbi z omejeno odgovornostjo poznamo dve obliki prenehanja (Ilnikar, 2008, str. 19-20):

- redno prenehanje; pri rednem prenehanju mora skupščina ali sodišče najprej sprejeti sklep o prenehanju oz. o likvidaciji družbe. Skupščina v primeru, če je za prenehanje vzrok pretek časa ali združitev; sodišče pa v primeru, če je za prenehanje razlog ničnost kapitala ali zmanjšanje osnovnega kapitala pod minimum. Sklep o začetku likvidacije na sodišču vpišejo v register.
- prenehanje po skrajšanem postopku; prenehanje družbe po skrajšanem postopku brez likvidacije je možno, če vsi družbeniki predlagajo registrskemu organu izbris družbe iz registra brez likvidacije in samemu predlogu priložijo sklep o prenehanju družbe po skrajšanem postopku. Potrebna je tudi notarsko overjena izjava vseh družbenikov, ki potrjujejo, da so plačane vse obveznosti družbe, da so urejena vsa razmerja z delavci in da prevzemajo obveznosti plačila kakršnih koli preostalih obveznosti družbe. Za slednje odgovarjajo družbeniki z vsem svojim lastnim premoženjem.

## 2.6 PREDNOSTI IN SLABOSTI DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Prednosti družbe z omejeno odgovornostjo so: omejitev odgovornosti in zahteve po publicitetnem načelu, močan vpliv družbenikov in različne prednosti v sistemu vodenja, lažja pridobitev finančnih virov, kot so posojila, za okolje deluje d.o.o. kot stabilnejše podjetje.

Slabosti družbe z omejeno odgovornostjo pa so naslednje: za ustanovitev je potreben ustanovni kapital, dvojno obdavčenje – družba je obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb, lastnik, ki si izplača dobiček, pa še z davkom na izplačani dobiček, lastnik ne more prosto razpolagati z denarjem družbe v osebne namene, dokler si ne izplača dobička, sam izstop ni preprost, delitev dobička je formalno vezana (Šinkovec, 1995).

Pri tehtanju pozitivnih in negativnih učinkov pravnoorganizacijske oblike (primerjalno za samostojnega podjetnika in kapitalsko družbo) je treba izhajati iz posameznega primera, kajti le tako lahko izberemo obliko, ki bo z davčnega vidika najugodnejša.

## 3 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Z izrazom podjetnik mislimo na samostojnega podjetnika posameznika, ki je vpisan v Poslovni register Slovenije skladno z zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju: ZGD). Izraz "podjetnik" tako ne vključuje drugih zasebnikov, ki so vpisani v druge registre in poslujejo po drugih statusnih predpisih, npr. odvetniki, notarji, zdravniki, zobozdravniki itd. (Preoblikovanje podjetnika - 1. del, 2010).

### 3.1 MOŽNOSTI ZA PRENOS DEJAVNOSTI (OZ. ZA PREHOD) V DRUGO ORGANIZACIJSKO OBLIKO

Podjetniki, ki opravljajo dejavnost v okviru s.p., imajo na voljo več možnosti za prenos dejavnosti (oz. za prehod) v drugo organizacijsko obliko. V nadaljevanju prikazujem nekatere možnosti prehoda:

- prenehanje opravljanja dejavnosti, prenos sredstev v gospodinjstvo in stvarni vložek fizične osebe v d.o.o.,
- 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),
- statusno preoblikovanje s.p. v gospodarsko družbo (najpogosteje v d.o.o.).

V prvem primeru takšna odločitev pomeni odtujitev sredstev, ki je obdavčljiva po 51. členu 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, ter nepremičnin in opreme, ki jih je naknadno prenesel iz gospodinjstva v podjetje v stvarni obliki in so bile zgrajene oz. pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti. Po prehodnih določbah ZDoh-2 (1. odstavek 146. člena 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.

V drugem primeru bi bilo treba veliko pozornost posvetiti višini zaračunanih cen zaradi velikega števila transakcij - prodaja vseh sredstev samostojnega podjetnika obstoječemu d.o.o. (nepremičnine, zaloge blaga ipd.) in z vidika povezanih oseb. Ob tem bi se tudi 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.

Tretji primer je najpogosteje uporabljen, to je statusno preoblikovanje s.p. v gospodarsko družbo (najpogosteje v d.o.o.). V nadaljevanju prikazujem davčni in postopkovni vidik statusnega preoblikovanja.

#### 3.1.1 Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v gospodarsko družbo

Novost v prenovljenem ZGD-1 je poglavje o statusnem preoblikovanju podjetnika. Postopek preoblikovanja je opisan v posebnem poglavju v členih od 668 do 673.

Podjetnik lahko skladno z ZGD-1 svoje podjetje proda ali ga vloži v družbo. Če se odloči, da se bo statusno preoblikoval, lahko to naredi na dva načina, in sicer (Preoblikovanje podjetnika - 1. del, 2010):

- prenese podjetje na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja,
- prenese podjetje na prevzemno kapitalsko družbo, ki je bila ustanovljena že prej.

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 novi d.o.o. ali na že ustanovljeni d.o.o. ne povzroči različne davčne obravnave. Razlika bi lahko nastopila, 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. Po pojasnilu DURS statusna preoblikovanja ne štejejo kot sprememba lastništva – pojasnilo glede 5. odstavka 36. člena ZDDPO-2.

V nadaljevanju prikazujem sam postopek preoblikovanja podjetnika v kapitalsko družbo.

### 3.1.1.1 Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo

Po starem ZGD statusno preoblikovanje s hkratno ustanovitvijo družbe in prenehanjem podjetnika ni bilo mogoče. Najprej je bilo treba ustanoviti kapitalsko družbo oziroma k že obstoječi družbi prenesti podjetnikovo podjetje, podjetnik pa je prenehal s poslovanjem z dnem, ko je pripojil svoja sredstva in obveznosti k njihovim virom.

Na osnovi ZGD-1 pa podjetnik, ki želi prenesti svojo dejavnost na novo kapitalsko družbo, izvede naslednje aktivnosti:

- o tem sprejme sklep,
- ustanovi novo kapitalsko družbo,
- o nameravanem preoblikovanju obvesti upnike in
- pri registrskem organu izpelje postopek prenosa.

Podjetnik preneha s poslovanjem, ko je novoustanovljena družba vpisana v sodni register. Z dnem prenehanja podjetnika univerzalni pravni naslednik (nova kapitalska družba) prevzame podjetnikova sredstva in obveznosti do virov sredstev ter vstopi v vsa pravna razmerja, povezana s prenesenim podjetjem podjetnika.

Zaradi takšne določbe ni treba spreminjati pogodb o zaposlitvi, pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji (s kupci, z dobavitelji), saj nasledi družba vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil podjetnik.

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. Cilj je varovati upnike, ki so sklenili posle s podjetnikom (ki je kot nosilec samostojne podjetniške aktivnosti odgovarjal za obveznosti z vsem svojim premoženjem), še neko določeno obdobje, kljub preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo (Preoblikovanje podjetnika - 1. del, 2010).

Podjetnik, ki se odloči za preoblikovanje, je dolžan na družbo prenesti celotno podjetje, vendar ni treba, da celotno premoženje vloži v osnovni kapital družbe, temveč lahko del premoženja razporedi tudi na druge bilančne postavke (pozornost je treba nameniti tudi prihodnjim davčnim posledicam takšne razporeditve).

#### ***a) Sklep o prenosu podjetja***

V sklepu o prenosu podjetja mora podjetnik navesti firmo in sedež podjetnika, izjavo o prenosu podjetja in vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti podjetja) z natančnim opisom podjetja. Premoženje opredeli v bilanci stanja, ki jo priloži k sklepu o prenosu, zato se lahko v točki, v kateri je dolžan opredeliti svoje premoženje, sklicuje na bilanco stanja. Premoženje lahko opredeli tudi v vmesni bilanci stanja ali drugem računovodskem izkazu, če je na podlagi njegove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja, ki je predmet prenosa. Listine, ki jih predloži na dan prijave za vpis podjetja v sodni register, ne smejo biti starejše od treh mesecev.

Sklepu o prenosu podjetja mora biti priložen akt o ustanovitvi kapitalske družbe z navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom podjetnikovega podjetja. Postopek ustanovitve kapitalske družbe (običajno d.o.o.) je skladen z določili ZGD-1, ki opredeljujejo ustanovitev družb, razlika je le v delu, ki v primeru prenosa podjetnikovega podjetja na novo družbo ne zahteva denarnega vplačila. Ves osnovni kapital se lahko vplača s stvarnim vložkom, podjetnikovim podjetjem.

#### ***b) Ustanovitvena revizija***

Glede na to, da se ob ustanovitvi družbe s prenosom podjetnikovega podjetja vplača osnovni kapital s stvarnim vložkom, mora ustanovitev nove družbe pregledati ustanovitveni revizor. Ustanovitvena revizija ni potrebna, če se s prenosom podjetnikovega podjetja ustanovi družba z omejeno odgovornostjo in če vrednost prenesenega podjetja ne presega 100.000 EUR. Ustanovitveni revizor, ki ga imenuje sodišče, mora preveriti:

- pravilnost in popolnost podatkov ustanoviteljev o prevzemu delnic, vložkih v osnovni kapital, posebnih ugodnostih in ustanovitvenih stroških ter stvarnih vložkih in stvarnem prevzemu ter

- ali vrednost stvarnih vložkov in stvarnega prevzema dosega najmanj emisijsko vrednost delnic ali vrednost plačil, ki jih je treba za to zagotoviti.

V poročilu mora ustanovitveni revizor opisati in ovrednotiti podjetnikov vložek ter navesti ocenjevalne metode, ki jih je pri tem uporabil. Revizorjeve postopke in poročanje podrobneje opredeljuje Stališče 4 revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo – Revizorjevi postopki in poročanje pri ustanovitveni reviziji (Uradni list RS št. 5/07).

#### ***c) Izjava o prenosu podjetja***

Vsaj tri mesece pred vložitvijo prijave prenosa podjetja za vpis v register mora podjetnik objaviti nameravani prenos delovanja na novo družbo. To lahko izvede na različne načine, in sicer: s pismom upnikom, z objavo v sredstvih javnega obveščanja ali z objavo v poslovnih prostorih.

#### ***d) Postopek prenosa pri registrskem organu***

Podjetnik vloži prijavo za vpis prenosa podjetja na registrsko sodišče. Prijavi mora predložiti:

- sklep o prenosu podjetja in
- listine, ki jih je treba predložiti ob vpisu ustanovitve nove družbe v register (seznam družbenikov in navedba vložkov, ki so jih prevzeli, potrdilo banke o depozitu denarnih vložkov z izjavo banke, da lahko družba s sredstvi prosto razpolaga, ter poročilo pooblaščenega revizorja o vrednosti stvarnih vložkov, če je takšno poročilo potrebno).

Prednost takšnega statusnega preoblikovanja je v tem, da registrski organ hkrati vpiše ustanovitev družbe, prenos podjetnikovega podjetja in prenehanje podjetnika. Pri vpisu nove družbe v register je treba zapisati, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika.

Z vpisom sklepa o prenosu podjetja v sodni register tako nastanejo naslednje pravne posledice:

- ustanovljena je nova kapitalska družba,
- podjetje podjetnika preide na novo kapitalsko družbo,
- podjetnik postane imetnik deleža v novi kapitalski družbi,
- vpiše se podjetnikovo prenehanje opravljanja dejavnosti.

Registrski organ je dolžan o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJ PES, ki opravi izbris podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije.

#### **3.1.1.2 Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na prevzemno (že obstoječo) kapitalsko družbo**

ZGD-1 dopušča tudi možnost prenosa podjetnikove dejavnosti na družbo, ki že deluje. Podjetnikovo podjetje se torej pripoji obstoječi družbi.

Pri prenosu podjetja na prevzemno družbo se smiselno uporabljajo določbe o statusnem preoblikovanju, ki veljajo ob prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo. Razlika je le, da se v tem primeru sklep o prenosu podjetja nadomesti s pogodbo o prenosu podjetja, ki jo skleneta podjetnik in poslovodstvo prevzemne družbe v obliki notarskega zapisa.

#### ***a) Revizija povečanja osnovnega kapitala***

Če prevzemna družba zaradi prenosa podjetja poveča osnovni kapital, se smiselno uporabljajo določbe, ki veljajo za povečanje osnovnega kapitala zaradi pripojitve k d.o.o. Povečanje osnovnega kapitala za izvedbo pripojitve mora pregledati eden ali več revizorjev. Za revizijo povečanja osnovnega kapitala se smiselno uporabljajo določbe ZGD o reviziji pri delniški družbi.

Povečanje osnovnega kapitala se vpiše v register hkrati z vpisom prenosa podjetja. Podjetnik, ki se preoblikuje, prenese na družbo svoje celotno premoženje.

Lahko se odloči, da ne bo vsega premoženja vključil v osnovni kapital družbe, temveč ga razporedi tudi na druge bilančne postavke (npr. kapitalske rezerve).

### **3.2 DAVČNA OBRAVNAVA STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA**

Pri preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo se največ pozornosti posveti davčnim posledicam prehoda. Dopusčen je davčno nevtralen prehod, vendar le, če ne gre za dokončno izvzetje iz obdavčitve.

Prenos sredstev med podjetnikovim podjetjem in gospodinjstvom se za davčne namene šteje za odtujitev, če se sredstva podjetja prenesejo v gospodinjstvo, oziroma za pridobitev, če lastnik sredstva, ki so bila prvotno v gospodinjstvu, brezplačno prenese v podjetje. Izjemi sta le dve, in sicer:

- za odtujitev se ne šteje prenos denarnih sredstev. S to rešitvijo želi zakonodajalec obdavčiti t. i. »skrite rezerve«, ki jih je v času poslovanja morda ustvarilo podjetnikovo podjetje in se skrivajo v podcenjenih sredstvih. Ob spremembi drugih oblik sredstev v denarna se tovrstne razlike praviloma razkrijejo in se pokažejo v obdavčljivih dohodkih (Prusnik, 2006, str. 145).
- za odtujitev se prav tako ne šteje prenos stvarnega premoženja v gospodinjstvo, če je bilo v dejavnost preneseno naknadno (po začetku opravljanja dejavnosti) in so se kot vir za to premoženje (skladno s standardi) v poslovnih knjigah izkazovale dolgoročne pasivne časovne razmejitve, ki so se v času amortiziranja osnovnih sredstev zmanjševale za stroške amortizacije v dobro prihodkov.

Zaradi naštetih omejitev, ki onemogočajo davka prosto prelivanje sredstev med podjetnikovo dejavnostjo in gospodinjstvom, je pogojno neobdavčljiv prenos sredstev med dejavnostjo in kapitalsko družbo mehanizem, ki pomembno davčno razbremeni nosilca dejavnosti, če želi dejavnost nadaljevati v okviru kapitalske družbe.

V nadaljevanju prikazujem davčno obravnavo statusnega preoblikovanja s področja dohodnine in prometnih davkov.

### 3.2.1 Davčna obravnavo statusnega preoblikovanja s.p. skladno z ZDoh-2

Skladno z ZDoh-2 je statusno preoblikovanje s.p. davčno nevtralnno pod naslednjimi štirimi pogoji (4. odstavek 51. člena ZDoh-2):

- nova pravna oseba je rezident,
- nova pravna oseba oz. prevzemna pravna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva ter izračunavati dobičke in izgube, povezane 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 bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če ne bi prenehal opravljati dejavnost,
- 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, povezane s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če ne bi prenehal opravljati dejavnost,
- 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 (beseda »ovrednotiti« napeljuje na pošteno vrednost) obstaja mnenje, da ostaja ta pogoj še vedno enak pogoj iz »starega« 38. člena ZDoh-1 in pomeni, da se sredstva prenašajo v knjige prevzemne družbe po knjigovodski vrednosti (Petkovič, 2007, str. 16-17).

Če se v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti ne izpolnjujejo zgoraj navedeni pogoji, se prihodki, ki se skladno s četrtem odstavkom 51. člena ZDoh-2 (ki določa davčno nevtralnno statusnega preoblikovanja) niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe, razen v primeru smrti zavezanca (Ilnikar, 2008, str. 31).

Nevtralna davčna obravnavo se prizna, če je priglašena pri davčnem organu (ki o tem izda potrdilo) in so izpolnjeni vsi navedeni pogoji. Osebe, ki priglasijo davčno obravnavo po 303. členu zakona o davčnem postopku-2 (Uradni list RS št. 117/06, 24/08, 125/08, 110/09, 43/10, v nadaljevanju ZdavP-2), morajo v davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica upoštevanja priglašene davčne obravnave. Davčni upravi je torej treba podati izračun razlike v obdavčitvi, če se prenos ne bi smatral kot nevtralnno. V primeru neizpolnjevanja pogojev iz zgoraj navedenih štirih alinej 51. člena ZDoh-2 (v roku naslednjih 5 let) bo moral davčni zavezanec plačati davek v višini (ob preoblikovanju) izračunanega učinka.

Nevtralni prenos pa pomeni tudi prenos vseh pogojev glede olajšav, ki jih je v davčnih obračunih do zdaj koristil samostojni podjetnik (npr. investicijska olajšava, olajšava za zaposlovanje).

Posebej velja izpostaviti spreminjajočo se zakonodajo glede nevtralne davčne obravnave v primerih delnega prenosa oz. delnega preoblikovanja samostojnega podjetnika (Đukić, 2008, str. 13-14). V letu 2006 je bilo s spremembo ZGD-1 uzakonjeno statusno preoblikovanje podjetnika. Z novim ZDoh-2 z dne 16. 11. 2006 pa je bilo onemogočeno uveljavljanje davčnih ugodnosti iz 2. točke 4. odstavka 51. člena ZDoh-2, saj se delni prenos oz. delno preoblikovanje ni obravnavalo kot davčno nevtralno, temveč kot odtujitev sredstev, pri kateri se razlika med tržno in knjigovodsko vrednostjo sredstev obdavči z davkom od dohodkov iz dejavnosti. Podjetnik je lahko prenesel le celotno dejavnost (sredstva in obveznosti) iz ene v drugo statusno obliko na davčno nevtralen način, ne pa le dela svojega premoženja.

Razhajanje mnenj glede možnosti davčno nevtralnega delnega prenosa dejavnosti je razrešil ZGD-1B, ki omogoča prenos enega ali več delov podjetja na eno ali več novih oziroma prevzemnih družb. Iz komentarja k 45. členu zakona o spremembah in dopolnitvah ZGD-1 izhaja, da je bila možnost prenosa posameznega dela podjetja dopuščena že prej, vendar ni bila izrecno navedena.

### 3.2.2 Davčna obravnava statusnega preoblikovanja s.p. skladno z ZDDV-1 in ZDPN-2

Z vidika ZDDV-1 in zakona o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS št. 117/06, v nadaljevanju ZDPN-2) v primeru statusnih preoblikovanj ne gre za obdavčeni promet. Posebej je to pomembno pri prenosu nepremičnin, ki običajno predstavljajo visoko postavko. Podajam obrazložitev:

- Po prvem odstavku 4. člena ZDPN-2 se za prenos nepremičnin po ZDPN-2 ne šteje prenos lastninske pravice na nepremičninah, od katerega je bil obračunan DDV. Navedeno pomeni, da se za prenos nepremičnin po ZDPN-2 šteje prenos lastninske pravice na nepremičninah, od katerega ni bil obračunan DDV.
- Po prvem odstavku 10. člena ZDDV-1 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.
- Posledično je prenos lastninske pravice na nepremičninah, ki je opravljen v okviru statusnega preoblikovanja podjetnika po ZGD-1, predmet obdavčitve po ZDPN-2, kar pa ne pomeni, da je ta prenos tudi obdavčen po ZDPN-2, tj. da se od prenosa plača DPN.

Prenos nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja zakon o gospodarskih družbah, je oproščen plačila DPN na podlagi devete alineje 10. člena ZDPN-2. Statusno preoblikovanje podjetnika je oblika materialnega statusnega preoblikovanja (Statusno preoblikovanje podjetnika in plačilo davka na promet nepremičnin. Mnenja strokovnjakov, 2008).



## 4 PRAKTIČEN PRIMER STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA S PRENOSOM PODJETJA NA PREVZEMNO KAPITALSKO DRUŽBO

Za namene statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika s prenosom celotnega podjetja na prevzemno kapitalsko družbo, to je XY d.o.o., povzemam aktivnosti, ki jih je treba izvesti, in sicer:

- pravni skrbni pregled,
- računovodski skrbni pregled in računovodski postopki,
- davčni skrbni pregled in davčne posledice,
- delovna razmerja in zaposleni.

### 4.1 PRAVNI SKRBNI PREGLED

Namen pravnega pregleda poslovanja samostojnega podjetnika je opredeliti potrebna dejanja pri nameravanem statusnem preoblikovanju, upoštevajoč premoženjsko stanje in dejavnost podjetnika.

Privzemamo, da bo obstoječa družba XY d.o.o. do statusnega preoblikovanja podjetnika dopolnila firmo in dejavnost ter pridobila identifikacijsko številko za namene DDV, tako da bo ob prevzemu kot univerzalni pravni naslednik v celoti sposobna nadaljevati dejavnost zdaj obstoječega podjetja samostojnega podjetnika.

Samostojni podjetnik posameznik bo prenesel svoje celotno podjetniško organizirano premoženje na prevzemno družbo XY d.o.o., in sicer po postopku »prenosa podjetja na prevzemno kapitalsko družbo« po 673. členu ZGD-1.

Podjetnik je že objavil nameravani prenos podjetja v smislu 2. odstavka 670. člena ZGD-1, in sicer z objavo v Uradnem listu RS.

*Tabela 2: Okvirno pravni postopek prenosa podjetja iz s.p. na d.o.o. vsebinsko in terminsko obsega*

Dejanje	Rok
objava nameravanega preoblikovanja v Uradnem listu RS	že izvedeno
a) priprava osnutka pogodbe o prenosu podjetja na XY d.o.o.  b) priprava osnutkov sklepov prevzemne družbe XY d.o.o. o: - soglasju k pogodbi o prenosu podjetja, - povečanju osnovnega kapitala,	31. 1. 2010

- drugih spremembah (sprememba firme, dejavnosti)  c) priprava osnutka novega čistopisa akta o ustanovitvi XY d.o.o.	
predlog registrskemu sodišču za imenovanje ustanovitvenega revizorja	10. 2. 2010
priprava poročila o stvarnem vložku in pridobitev mnenja ustanovitvenega revizorja	10. 3. 2010
sprejem pogodbe o prenosu podjetja, sklepov prevzemne družbe XY d.o.o. (vse v obliki notarskega zapisa) in čistopisa novega akta o ustanovitvi družbe XY d.o.o.	20. 3. 2010
pridobitev soglasja k prenosu podjetja od tistih pogodbenih strank, s katerimi je to dogovorjeno kot pogodbeni obveznost (npr. pogodbe z banko)	do 31. 3. 2010
vložitev predloga na sodišče za vpis prenosa podjetja (izvede izbrani notar)	31. 3. 2010 (skrajni rok!)
usklajevanje z registrskim sodiščem glede datuma vpisa prenosa podjetja (priporočljiv vpis na prvi dan v mesecu, registrsko sodišče ni zavezano predlogu in lahko odloči »po svoje«)	okoli 31. 3. 2010
»prezaposlitev« delavcev	v 8 dneh po vpisu prenosa podjetja
prenos (ali pridobitev novih) upravnih dovoljenj	pred ali po izvedenem vpisu prenosa podjetja, odvisno od vsakega konkretnega dovoljenja (v nadaljevanju glej poglavje »3. Upravna dovoljenja«)
preknjižbe lastništva na nepremičninah, vozilih, sklepanje morebitnih uskladitvenih pogodb k obstoječim dolgoročnim pogodbam	v 1 mesecu po vpisu prenosa podjetja

Posebej je treba poudariti naslednje:

- v pogodbi o prenosu podjetja na prevzemno družbo je treba natančno navesti vse nepremičnine z njihovimi ZK-podatki. Glede vseh nepremičnin samostojni podjetnik v isti pogodbi poda ZK-dovolilo za vpis lastninske pravice na družbo XY d.o.o.,
- takoj po vpisu prenosa podjetja iz s.p. na prevzemno družbo se na podlagi pogodbe o prenosu podjetja na prevzemno družbo predlaga zemljiški knjigi vpis spremembe lastnika na zadevnih nepremičninah,
- vsa vozila so v uradnih evidencah (prometna dovoljenja) napisana na ime podjetnika – fizične osebe, zato je treba podatke o vozilih zapisati v pogodbi o prenosu podjetja na

prevzemno družbo ter v isti pogodbi izrecno navesti, da gre za vozila, ki so predmet podjetniško organiziranega premoženja in kot takšna predmet prenosa na prevzemno družbo. Po vpisu prenosa podjetja na prevzemno družbo je treba prepisati lastništva v uradnih evidencah.

V okvir pravnega skrbnega pregleda spada tudi pregled samega načina poslovanja (sklepanje pogodb) med s.p. in tretjimi osebami (dobavitelji ali kupci), pri čemer je treba pregled usmeriti v preveritev:

- ali so potrebni kakšni posebni postopki za prenos pogodb ali delov pogodb iz s.p. na d.o.o.,
- kako širok krog strank (in na kakšen način) obveščati o prenosu pogodbenih odnosov zaradi izvedenega prenosa podjetja na prevzemno družbo XY d.o.o.

Treba je pregledati pogodbe o zastopanju, pogodbe s kupci, posojilne pogodbe (če vsebujejo zavezo, da posojilojemalec ne bo brez predhodnega pisnega dovoljenja banke odsvajal svojega premoženja oziroma pristopil k organizacijsko statusnim spremembam). Načeloma pa so pogodbeni razmerja prenesena s samim dejstvom vpisa prenosa podjetja iz s.p. na prevzemno družbo XY d.o.o. v sodnem registru.

#### 4.2 RAČUNOVODSKI SKRBNI PREGLED IN RAČUNOVODSKI POSTOPKI

V računovodskem skrbnem pregledu se razkrije posamezno premoženje (sredstva in obveznosti do njihovih virov), s katerim razpolaga s.p. po stanju na presečni dan, in postopanje, povezano z njim.

Bistvo računovodskih prenosov je v naslednjem:

- za obračunski dan za prenos premoženja je določen 31. 12. 2009,
- vsi posli, ki so opravljeni po tem dnevu, se izvajajo že za račun kapitalne družbe XY d.o.o., čeprav preoblikovanje še ni vpisano v sodni register,
- začetne vrednosti premoženja d.o.o., ki bodo vknjižene po stanju na dan 1. 1. 2010, bodo enake knjižnim vrednostim pri s.p.,
- samostojni podjetnik mora v času od 1. 1. 2010 do vpisa preoblikovanja v sodni register voditi poslovne knjige v svojem imenu, vendar v celoti že za račun družbe XY d.o.o.,
- samostojni podjetnik odda zadnje letno poročilo za leto 2009,
- družba XY d.o.o. bo v letno poročilo za 2010 vključila vse posle od vključno 1. 1. 2010 do konca leta 2010,
- če bo družba XY d.o.o. prevrednotila premoženje na višje vrednosti, bo to vplivalo na višjo izkazano vrednost premoženja družbe XY d.o.o., ki se izkazuje v okviru kapitala kot prevrednotovalni popravki kapitala. To prevrednotenje ne vpliva na prihodnje obdavčenje (ga ne zmanjšuje niti povečuje).

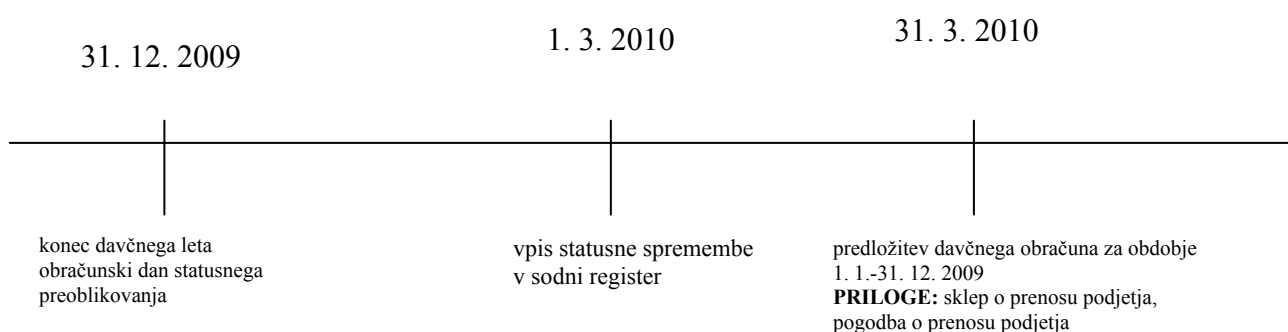
#### 4.3 DAVČNI SKRBNI PREGLED IN DAVČNE POSLEDICE

Z vidika obdavčitve je treba presoditi, ali bo transakcija davčno nevtralna, kar pomeni, da zaradi samega preoblikovanja ne bo niti večjega niti manjšega plačila davka. Posledično je treba:

- transakcijo prigrasiti davčnemu organu,
- v davčnem obračunu, ki se odda zaradi preoblikovanja, razkriti skrite rezerve in zanje uveljavljati odlog obdavčitve,
- v poslovnih knjigah spremljati davčne vrednosti sredstev, ki so bile prevzete iz s.p., ter vse odhodke in prihodke na družbi XY d.o.o. obračunavati od davčnih vrednosti. Zato morebitna prevrednotenja premoženja na družbi XY d.o.o. ne vplivajo na obdavčenje, temveč le na izkazano vrednost premoženja.

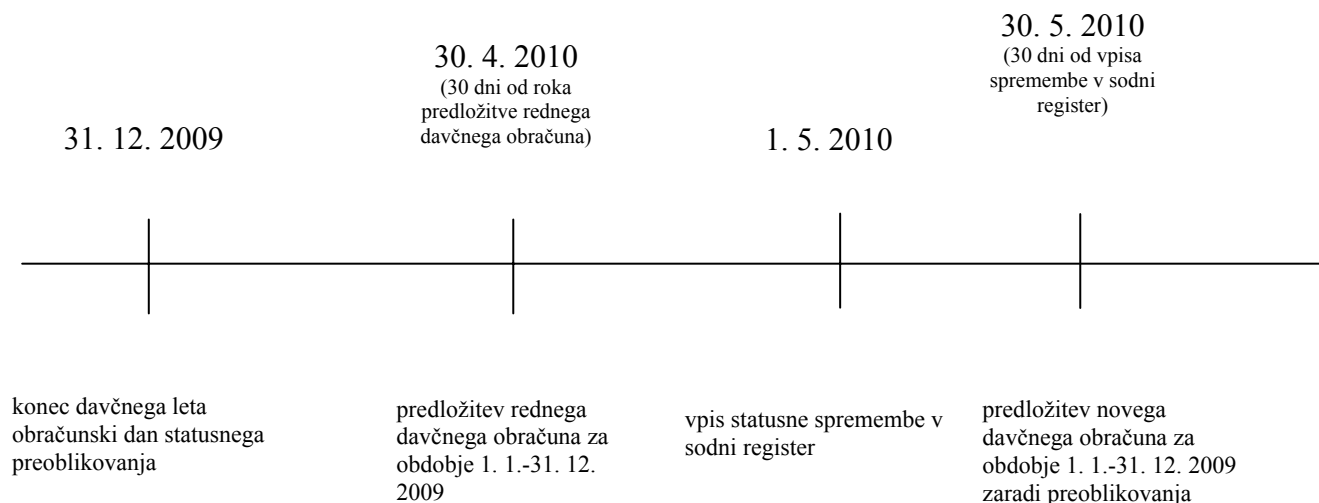
V nadaljevanju prikazujemo dve različici glede rokov za potrebe davčnega obračuna in prigrasitve:

##### A. Vpis statusnega preoblikovanja v sodni register 31. 3. 2010



Pri varianti A se prigrasitev na DURS odda najpozneje 31. 3. 2010 (po zakonu).

##### B. Vpis statusnega preoblikovanja v sodni register po 31. 3. 2010 (ali pozneje – npr. 1. 5. 2010)



Pri opciji B se priglasitev na DURS odda najpozneje 30. 5. 2010 (po zakonu).

Glede DDV je treba preveriti, ali je prenos podjetniško organiziranega premoženja na prevzemno družbo XY d.o.o. predmet DDV. V našem primeru ni, saj so izpolnjeni pogoji iz 10. člena ZDDV-1. Prevzemnik se za potrebe DDV šteje za pravnega naslednika prenosnika.

Transakcija se ne vpisuje niti v davčne evidence za DDV pri samostojnem podjetniku niti v davčne evidence za DDV družbe XY d.o.o. Kako so vključeni prejeti in izdani računi v davčne obračune za DDV pred vpisom preoblikovanja v sodni register in po njem, prikazujem v spodnji preglednici.

*Tabela 3: Prejeti in izdani računi, vključeni v davčne obračune za DDV pred vpisom preoblikovanja v sodni register in po njem*

Prejem računa	Upošteva se v obračunu
<b>do vpisa v sodni register:</b> - prejeti računi, ki glasijo na s.p. - morebitni prejeti računi, ki glasijo na d.o.o.	- samostojnega podjetnika (s.p.) - družbe XY d.o.o.
<b>po vpisu v sodni register:</b> - prejeti računi, ki še glasijo na s.p. in prejeti računi, ki že glasijo na družbo XY d.o.o.	- družbe XY d.o.o.

Računi in transakcije, sklenjeni in opravljeni v obdobju med dnevom vpisa preoblikovanja v sodni register in dnevom prejema sklepa sodišča, morajo že glasiti na družbo XY d.o.o., in ne na samostojnega podjetnika (s.p.).

Nalogi samostojnega podjetnika v povezavi z DDV prikazujem v spodnji tabeli.

*Tabela 4: Nalogi samostojnega podjetnika v povezavi z DDV*

Opis aktivnosti	Terminski plan
zahtevek za prenehanje identifikacije za namene DDV. Izdaja odločbe o prenehanju identifikacije po stanju na dan vpisa preoblikovanja v sodni register	po vpisu spremembe v sodni register
zadnji obračun DDV	zadnji delovni dan naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je prenehala identifikacija za namene DDV (vpis preoblikovanja v sodni register)

Nalogo družbe XY d.o.o. prikazujem v spodnji tabeli.

*Tabela 5: Naloga družbe XY d.o.o.*

Opis aktivnosti	Terminski plan
vloga za pridobitev identifikacijske številke za DDV	po obračunskem dnevu (januar 2010)

#### 4.4 DELOVNA RAZMERJA IN ZAPOSLENI

Delodajalec mora poleg določil posamezne pogodbe o zaposlitvi upoštevati še zakon o delovnih razmerjih (Uradni list RS št. 42/02, 79/06, 46/07, 103/07, 83/09, v nadaljevanju ZDR) in določila kolektivne pogodbe za obrt in podjetništvo (Uradni list RS, št. 73-3228/2008).

Upoštevajoč 74. člen ZDR je treba delavce najpozneje 30 dni pred prenosom (pred vpisom prenosa podjetja na d.o.o.) obvestiti o (74. člen ZDR):

- datumu ali predlaganemu datumu prenosa,
- razlogih za prenos,
- pravnih, ekonomskih in socialnih posledicah prenosa za delavce in
- o predvidenih ukrepih za delavce.

Zakon opredeljuje, da je treba delavce obvestiti neposredno (če ni organiziranega sindikata). To je mogoče izvesti s sklicem zbora delavcev in z ustno predstavitvijo ali pa npr. z obvestilom na oglasnih deskah podjetja.

V 8 dneh po vpisu prenosa podjetja je treba pri ZPIZ izvesti objavo (od starega delodajalca) in prijavo delavcev (pri novem delodajalcu). Hkrati je treba:

- delavce obvestiti o novem delodajalcu ali
- z njimi skleniti aneks k pogodbi o zaposlitvi, v katerem se opredeli, kdo je nov delodajalec in da gre za delodajalca prevzemnika v smislu 73. člena ZDR (priporočena je ta možnost).

#### **SKLEP**

Odločitev o preoblikovanju samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo je strateškega pomena in močno vpliva na samo konkurenčnost in prepoznavnost podjetja. Zato je treba pretehtati vse pozitivne in negativne učinke ene ali druge pravnoorganizacijske oblike.

Prevladujoč razlog za preoblikovanje samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo je obdavčitev. Kljub temu obstajajo tudi drugi razlogi kot npr.: upokožitev podjetnika, zaščita

osebnega premoženja, ukinitve davčnih olajšav, boljša boniteta d.o.o. in večje zaupanje okolice.

Če upoštevamo samo davčni vidik, in ne tudi preostalih administrativnih stroškov v povezavi z ustanavljanjem d.o.o., je smiselno preoblikovati s.p. v d.o.o. takrat, ko je efektivna davčna stopnja, po kateri je obdavčen dobiček v d.o.o., nižja od tiste, po kateri je obdavčen dobiček pri s.p. V letu 2010 je stopnja obdavčitve dobička pravnih oseb 20-odstotna. To pomeni, da je preoblikovanje v d.o.o. smiselno, če dosega podjetnik letni dobiček 14.000 EUR ali več, saj je v tem primeru obdavčen minimalno, po 21-odstotni stopnji.

Menim, da je pri statusnem preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo nujno potrebno vključiti svetovalca, ki izvede skrbni pregled na naslednjih področjih: pravnem, računovodskem, davčnem in na področju delovnih razmerij, saj bo podjetnik le-tako pridobil dovolj ustreznih informacij za sprejetje pravilne odločitve. Pred ustanovitvijo nove družbe oziroma pred statusnimi spremembami v že obstoječi družbi mora vsak podjetnik najprej preveriti, ali obstoječa oziroma izbrana oblika družbe v največji meri zagotavlja uresničitev njegovih podjetniških ciljev. Cilje družbe bo treba preveriti tako z vidika lastnih ambicij kot tudi z vidika zahtev in pričakovanj drugih partnerjev. Posamezna oblika družbe je lahko za določene namene veliko primernejša kot druga, zato je izbira najoptimalnejše rešitve zelo pomembna. Šele po skrbnem premisleku in proučitvi vseh možnosti bo sprejeta odločitev dobra.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bohinc, R. & Bratina, B. (2005). *Upravljanje korporacij*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
2. Dvoršak, A. (1997). *Trženje in odnosi z javnostmi v zasebni detektivski dejavnosti*. Ljubljana: Visoka policijsko-varnostna šola.
3. Đukić, T. (2008). Prenos dela podjetja (delnega preoblikovanja) samostojnega podjetnika po ZGD-1B nesporno. *Davčno – finančna praksa*, IX (5), 13-14.
4. E-računovodstvo - *Blagajniško poslovanje samostojnega podjetnika*. Najdeno 28. julija 2010 na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/blagajniko-poslovanje-samostojnega-podjetnika/>
5. Ilnikar, B. (2008). *Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Ivanjko, Š. & Kocbek, M. (2001). *Pravo družb. Statusno gospodarsko pravo*. (Druga izdaja) Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
7. Kontarščak, K. (2007, 27. november). Kaj je ugodneje s.p. ali d.o.o. LPC Haloze. Najdeno 31. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://vem.halo.si/novice.php?id=000008003>.
8. Kožar, A. & Marinšek, N. (2003). *Zakon o nepremičninskem posredovanju*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.
9. Knaus, M. (2002). *Pravo gospodarskih družb: slovensko-nemško*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
10. Lovše, M. (2005, 1. julij). Obrtno-podjetniška zbornica Slovenije. *Osnovne informacije o s.p. in d.o.o.* Najdeno 31. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://www.ozs.si/prispevek.asp?IDpm=2130>.
11. Markovc P. (b. l.). Priglasitev dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika. Najdeno 4. avgusta 2010 na spletnem naslovu <http://www.markovc.net/index.php/component/content/article/31-general/50-priglasitev-dejavnosti-samostojnega-podjetnika-posameznika.html>
12. Mercina, J. (2009). Obdavčitev s.p. Najdeno 28. julija 2010 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-s.p>
13. Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojnih podjetnikov posameznikov. *Uradni list RS št. 07/08, 08/09, 107/09*.



14. Petkovič, D. (2007). Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v letu 2007. *Davčno-finančna praksa*, VIII 2 (2), 16-17.
15. Portal z računovodskimi in davčnimi informacijami (2007, 31. december). *Obvestilo o načinu vodenja poslovnih knjig za leto 2008 za samostojne podjetnike*. Najdeno 5. septembra 2010 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2021>.
16. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 60/07.
17. Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu. *Uradni list RS* št. 103/02.
18. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost. *Uradni list RS* št. 138/06.
19. *Preoblikovanje podjetnika - I. del*. Najdeno 28. julija 2010 na spletnem naslovu <http://www.interfin.si/wp-content/uploads/File/Preoblikovanje%20podjetnika.doc>.
20. Prusnik, M. (2006). Statusno preoblikovanje podjetnika. *IKS*, XXXIII, 12 (11), 143-148.
21. Slovenski računovodski standard 39 (2006) – Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih. *Uradni list RS* št. 118/05, 10/06, 01/10.
22. *Statusno preoblikovanje podjetnika in plačilo davka na promet nepremičnin. Mnenja strokovnjakov* (2008, 19. september). Najdeno 3. avgust 2010 na spletnem naslovu <http://www.superdavki.com/index.cfm?docid=4409&cat=40>.
23. Stališče 4. revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo – Revizorjevi postopki in poročanje pri ustanovitveni reviziji. *Uradni list RS* št. 5/07.
24. Stražišar, B. (2002). *Od ideje do uspešnega podjetja*. Ljubljana: Pospeševalni center za malo gospodarstvo.
25. Šinkovec, J. (1995). *Družba z omejeno odgovornostjo*. Ljubljana: Bonex založba.
26. Škof, B., Ivanjko, Š., Štravs S., Vukovič, K. & Valič, S. (2006). *Prenos dejavnosti in preoblikovanje samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.
27. Turk, I. (2002). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
28. Zahorsky, D. (2005, 22. februar). Sole Proprietorship: The Right Business Structure? *About. Com: Small Business Information*. Najdeno 31. avgust 2010 na spletnem naslovu <http://sbinformation.about.com/od/ownership1/a/soleproprietorship.html>.

29. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/09-UPB3, 83/09.
30. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/06, 24/08, 125/08, 110/09, 43/10.
31. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/06, 33/09, 85/09, 10/10.
32. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS* št. 05/96, 18/96, 34/96, 87/97, 03/98, 106/99, 81/00, 97/01.
33. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 43/10.
34. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 51/10-UPB6.
35. Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2015. *Uradni list RS* št.87/09.
36. Zakon o davku na promet nepremičnin. *Uradni list RS* št. 117/06.
37. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/02, 79/06, 46/07, 103/07, 83/09.
38. Zupančič, M. (2000). *Knjigovodstvo in obdavčitev zasebnikov*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.