

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**MAGISTRSKO DELO**

**PROBLEMATIKA DELOVANJA, OBDAVČITVE IN STATUSNEGA  
PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Ljubljana, junij 2008

MOJCA PUŠNIK

## IZJAVA

Študentka Mojca Pušnik izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Marjana Odarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, 9. junij 2008

Podpis:

## KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
OPREDELITEV PROBLEMA .....	1
NAMEN IN CILJI DELA.....	2
METODE PREUČEVANJA IN ZASNOVA DELA.....	2
SESTAVA POGLAVIJ .....	3
<b>1 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA, DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO IN DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO ..</b>	<b>4</b>
1.1 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	4
1.1.1 Posebne določbe o podjetniku.....	4
1.1.2 Začetek opravljanja dejavnosti .....	5
1.1.3 Vodenje poslovnih knjig .....	5
1.1.4 Sprememba in prenehanje opravljanja dejavnosti.....	6
1.2 SAMOSTOJNI PODJETNIK V AVSTRIJI.....	7
1.3 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	8
1.3.1 Začetek opravljanja dejavnosti .....	9
1.3.2 Razmerja med družbo in družbeniki.....	9
1.3.3 Upravljanje družbe in delitev dobička .....	9
1.3.4 Prenehanje družbe.....	10
1.3.5 Enoosebna družba z omejeno odgovornostjo.....	10
1.4 USTANOVITEV IN OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO V AVSTRIJI .....	11
1.5 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	12
1.5.1 Pravna razmerja med družbeniki .....	12
1.5.2 Vodenje poslov in odločanje družbenikov.....	13
1.5.3 Letni računovodski izkazi in delitev dobička.....	13
1.5.4 Pravna razmerja družbenikov do tretjih oseb .....	14
1.5.5 Prenehanje družbe.....	14
1.6 VODENJE POSLOVNIH KNJIG SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN GOSPODARSKIH DRUŽB.....	17
1.6.1 Določbe ZGD-1 za vse družbe in samostojnega podjetnika.....	17
1.6.2 Velikost podjetja.....	18
1.6.3 Letna poročila .....	19
1.6.4 Določbe ZGD-1 za samostojnega podjetnika.....	19
1.6.5 Slovenski računovodski standard 39 (SRS 39) – računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih.....	19
<b>2 OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN GOSPODARSKE DRUŽBE.....</b>	<b>22</b>
2.1 OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	22
2.2 OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO.....	24
2.3 OBDAVČITEV DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO .....	30
2.3.1 Primerjava samostojnega podjetnika in družbe z neomejeno odgovornostjo .....	32
2.4 OBDAVČITEV GOSPODARSKE DRUŽBE IN SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA Z VIDIKA ZAKONA O DAVKU NA DODANO VREDNOST .....	33
2.4.1 Posebna ureditev obračunavanja DDV po sistemu plačane realizacije .....	34

2.5	ANALIZA PROBLEMATIKE DELOVANJA V STATUSNI OBLIKI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA NA OBMOČJU OBČINE ŠOŠTANJ .....	37
2.5.1	<i>Razlogi za odločitev podjetnikov za statusno obliko samostojni podjetnik.....</i>	39
2.5.2	<i>Prednosti statusne oblike samostojnega podjetnika.....</i>	40
2.5.3	<i>Ugotovljeni dobički samostojnih podjetnikov v letu 2006.....</i>	40
2.5.4	<i>Prednosti družbe z omejeno odgovornostjo .....</i>	41
<b>3</b>	<b>STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....</b>	<b>42</b>
3.1	OBLIKE STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA ..	45
3.1.1	<i>Preoblikovanje samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo.....</i>	46
3.1.2	<i>Preoblikovanje samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo .....</i>	47
3.2	DAVČNE POSLEDICE PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V KAPITALSKO DRUŽBO.....	48
3.2.1	<i>Obravnava obdavčitve po Zakonu o dohodnini .....</i>	48
3.2.2	<i>Obravnava obdavčitve po Zakonu o davku na dodano vrednost .....</i>	51
3.2.3	<i>Obravnava obdavčitve po Zakonu o davku na promet motornih vozil.....</i>	51
3.3	ZGLED PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA A S. P. NA PREVZEMNO KAPITALSKO DRUŽBO B D. O. O. ....	52
3.3.1	<i>Temeljni razlogi za preoblikovanje v družbo z omejeno odgovornostjo .....</i>	52
3.3.2	<i>Swot analiza .....</i>	55
3.3.3	<i>Izvedba statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika A s. p. na prevzemno kapitalsko družbo B d. o. o. ....</i>	56
3.4	DAVČNI POSTOPEK PRENOSA .....	60
3.4.1	<i>Davčni postopek prenosa podjetja samostojnega podjetnika A s. p. na že obstoječo prevzemno kapitalsko družbo B d. o. o.....</i>	60
3.4.2	<i>Davčne posledice prenosa.....</i>	62
3.4.3	<i>Računovodsko – bilančna obravnava.....</i>	63
3.5	PRENEHANJE OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA S PRENOSOM PODJETJA NA NASLEDNIKA .....	64
3.6	DAVČNE POSLEDICE PRENEHANJA OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA .....	65
3.6.1	<i>Posledice prenehanja opravljanja dejavnosti na podlagi Zakona o dohodnini.....</i>	65
3.6.2	<i>Posledice prenehanja opravljanja dejavnosti na podlagi Zakona o davku na dodano vrednost.....</i>	66
	<b>SKLEP.....</b>	<b>67</b>
	<b>4 LITERATURA .....</b>	<b>70</b>
	<b>5 VIRI.....</b>	<b>72</b>

## SEZNAM SLIK:

Slika 1: Delitev gospodarskih družb .....	15
Slika 2: Poslovni subjekti v Republiki Sloveniji na dan 31. 3. 2007 .....	37
Slika 3: Razlogi za odločitev podjetnikov za statusno obliko samostojni podjetnik.....	39
Slika 4: Prednosti statusne oblike samostojnega podjetnika .....	40
Slika 5: Ugotovljeni čisti dobički samostojnih podjetnikov v letu 2006.....	41
Slika 6: Prednosti statusne oblike družbe z omejeno odgovornostjo .....	41
Slika 7: Vrste preoblikovanja samostojnega podjetnika .....	43

## SEZNAM TABEL:

Tabela 1: Prednosti in slabosti samostojnega podjetnika (»Einzelunternehmer«) v Avstriji.....	8
Tabela 2: Razlike med samostojnim podjetnikom, družbo z omejeno odgovornostjo in družbo z neomejeno odgovornostjo glede na statusno pravno obliko.....	16
Tabela 3: Vrste poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva po SRS 39.....	21
Tabela 4: Razlike med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo glede obdavčitve .....	29
Tabela 5: Obdavčitev delitve dobička v družbi z neomejeno odgovornostjo .....	31
Tabela 6: Razlike med samostojnim podjetnikom in družbo z neomejeno odgovornostjo.....	33
Tabela 7: Prednosti in slabosti posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji .....	36
Tabela 8: Število vpisanih poslovnih subjektov po stanju na dan 31. 3. 2007.....	37
Tabela 9: Struktura gospodarskih subjektov v občini Šoštanj na dan 20. 9. 2007 .....	39
Tabela 10: Razlike in skupne značilnosti oblik statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika .....	43
Tabela 11: Določbe Zдох-2 glede statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika.....	50
Tabela 12: Analiza primerjave obdavčitve ter ugotovitev davčne obveznosti v primeru, da bi samostojni podjetnik v letu 2007 posloval kot družba z omejeno odgovornostjo.....	53
Tabela 13: Izračun obdavčitve samostojnega podjetnika ter efektivne obdavčitve družbenika (v primeru, da bi samostojni podjetnik posloval kot družba z omejeno odgovornostjo in si kot družbenik izplačal dobiček).....	54
Tabela 14: Prednosti in slabosti statusnega preoblikovanja podjetnika A s. p.....	55
Tabela 15: Bilanca stanja samostojnega podjetnika A s. p. na bilančni presečni dan in bilanca stanja podjetnika po opravljeni cenitvi .....	57
Tabela 16: Bilanca stanja prevzemne družbe z omejeno odgovornostjo pred statusnim preoblikovanjem podjetnika, bilanca stanja prevzemne družbe po prenosu sredstev in virov sredstev v poslovne knjige prevzemne družbe ter bilanca stanja prevzemne družbe po opravljeni cenitvi ob predpostavki, da je ocenjena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev A s. p. (proizvajalnih naprav in strojev ter zgradb) za 20 % višja .....	58

## SEZNAM PRILOG:

Priloga 1: Anketni vprašalnik.....	1
Priloga 2: Seznam pogosto uporabljenih krat .....	4

## UVOD

### OPREDELITEV PROBLEMA

Povsod po svetu so samostojni podjetniki pomemben dejavnik gospodarskega razvoja, saj je delež prebivalstva, ki ga zaposlujejo, vse prej kot zanemarljiv, prispevek k povečanju gospodarske aktivnosti v posamezni državi pa opazen.

Primerjava podjetnika s tujimi pravnimi sistemi pokaže skladnost med samostojnim podjetnikom v Sloveniji na eni strani in splošnim pojmom trgovca ali podjetnika na drugi strani. Ločevanje med civilnim pravom in trgovinskim pravom, ki ga poznajo tuji pravni sistemi, uvrščajo trgovca ali podjetnika posameznika na prvo mesto med subjekti trgovinskega prava. Današnji podjetnik je bivši individualni trgovec, saj se po zakonu podjetnik lahko ukvarja ne samo s trgovino v ožjem pomenu besede, temveč z vsemi oblikami gospodarske dejavnosti, pri čemer je bistveno, da je ukvarjanje z gospodarsko dejavnostjo redni poklic podjetnika (Ivanjko, Kocbek, 2003, str. 149).

V Sloveniji so samostojni podjetniki med gospodarskimi subjekti najštevilčnejši in predstavljajo skoraj polovico vseh gospodarskih subjektov. Razloge je mogoče najti v enostavnejši ustanovitvi z nižjimi stroški v primerjavi z gospodarskimi družbami, prostim razpolaganjem z denarnimi sredstvi, pri manjših podjetnikih je lahko razlog nižja obdavčitev dobička. Na začetku poslovne poti si vsakdo postavi vprašanje, v kateri statusni obliki opravljati dejavnost in kasneje, ali mu ta statusna oblika prinaša davčno najbolj optimalen izid. Podjetniki, ki imajo ambicijo nadaljnje rasti pri svojem poslovanju, pogosto pridejo do točke, ko jim statusna oblika podjetnika pri doseganju poslovnih ciljev ne ustreza več. Želje lastnikov, davčno optimiranje in neenakopravnost obravnave v tržnem gospodarstvu so le nekateri razlogi za odločitev samostojnih podjetnikov, da razmišljajo o spremembi pravnoorganizacijske oblike s prenosom poslovanja na kapitalsko družbo, najpogosteje na družbo z omejeno odgovornostjo.

Ena večjih novosti, uzakonjenih v Zakonu o gospodarskih družbah, je ureditev institucionalnega okvira za statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov. Do te uveljavitve nosilci podjetja, ki so opravljali pridobitno dejavnost v pravnoorganizacijski obliki samostojnega podjetnika, kot pravno pot za podjetniško prestrukturiranje in nadaljevanje pridobitne dejavnosti v pravnoorganizacijski obliki gospodarske družbe, niso mogli izbrati statusnega preoblikovanja, kot je to veljalo za gospodarske družbe. Zakon o gospodarskih družbah možnosti za podjetniško prestrukturiranje samostojnih podjetnikov pomembno poenostavlja s tem, da tudi zanj predpisuje posebna, naravi razmerij prilagojena pravila (Prelič, 2006, str. 911-912).

Poleg pravil Zakona o gospodarskih družbah je pri statusnem preoblikovanju podjetnika potrebno upoštevati tudi določila davčnih predpisov, pri čemer je ob upoštevanju zakonskih določil statusno preoblikovanje podjetnika lahko davčno nevtrarno.

Trend preoblikovanja samostojnih podjetnikov v gospodarsko družbo postopno narašča, razloge pa lahko najdemo predvsem v vse večjih razlikah v obdavčenju in neugodnih statusno pravnih značilnostih podjetnika. Vsekakor je pri odločitvi, ali naj se samostojni podjetnik statusno preoblikuje ali ne, potrebna natančna analiza o računovodskem in davčnem vidiku preoblikovanja ter proučitev vseh prednosti in slabosti, ki jih takšno preoblikovanje prinese. Šele takrat je mogoče ugotoviti, katera statusna oblika je za opravljanje dejavnosti najprimernejša in ali je odločitev za statusno preoblikovanje utemeljeno.

## **NAMEN IN CILJI DELA**

Namen magistrskega dela je na podlagi določil Zakona o gospodarskih družbah in davčne zakonodaje ugotoviti smiselnost preoblikovanja samostojnega podjetnika v gospodarsko družbo ter ugotoviti ekonomske razloge za statusno preoblikovanje skozi razlike med gospodarskimi subjekti s statusno pravnega in davčnega vidika na podlagi veljavnih zakonskih predpisov, proučevanja strokovne literature s področja računovodstva, ter izkušenj pri dosedanjem delu.

V skladu s tematiko in namenom je cilj magistrskega dela:

- opredeliti statusno pravne značilnosti samostojnega podjetnika, družbe z omejeno odgovornostjo in družbe z neomejeno odgovornostjo, ter ugotoviti njihove prednosti in slabosti,
- proučiti razlike med gospodarskimi subjekti v obdavčitvi,
- proučiti oblike statusnega preoblikovanja,
- proučiti ekonomske posledice preoblikovanja podjetnika,
- ugotoviti razloge za ali proti statusnemu preoblikovanju podjetnika.

Temeljna hipoteza magistrskega dela je, da je statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo zaradi nestimulativne davčne zakonodaje in statusno pravnih značilnosti samostojnega podjetnika najugodnejša oblika reorganizacije poslovanja samostojnega podjetnika in s tem lažje prilagajanje razmeram na trgu.

## **METODE PREUČEVANJA IN ZASNOVA DELA**

Metoda dela je opredeljena z namenom in ciljem, in sicer ugotoviti smiselnost preoblikovanja samostojnega podjetnika v skladu z določili Zakona o gospodarskih družbah, ter davčno zakonodajo, ki to področje ureja ter določa pravila statusnega preoblikovanja.

Pri pripravi magistrskega dela sem se osredotočila na posamezne področne zakone in predpise, ki urejajo računovodenje, zakonodajo s področja obdavčitve gospodarskih subjektov, strokovno literaturo s področja računovodstva, članke s teoretičnimi in praktičnimi spoznanji ter informacije, pridobljene na svetovnem spletu.

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in praktičnega dela, temelji predvsem na proučevanju teoretične podlage, uporabljene pa so tudi primerjalna metoda, metoda analize, deduktivna metoda in metoda anketiranja na osnovi vprašalnika.

## **SESTAVA POGLAVIJ**

Magistrsko delo je sestavljeno iz uvoda, treh vsebinskih delov in sklepa. V prvem delu je predstavljena statusno pravna opredelitev samostojnega podjetnika, družbe z omejeno odgovornostjo in družbe z neomejeno odgovornostjo. Predstavila sem pravila ustanovitve posameznega gospodarskega subjekta, naredila primerjavo med njimi, vključila pa sem tudi vprašalnik, s katerim sem poskušala ugotoviti razloge, zakaj je statusna oblika podjetnika tako pogosta.

V drugem delu obravnavam obdavčitev samostojnega podjetnika in gospodarske družbe ter razlike v obdavčenju, ki se med njimi pojavljajo.

V tretjem delu sem predstavila zakonsko podlago statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, oblike statusnega preoblikovanja, vključno s preoblikovanjem podjetnika na primeru. V sklepu je predstavljena ugotovitev glede postavljenih ciljev magistrskega dela kot tudi opredelitev do postavljene hipoteze.

# **1 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA, DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO IN DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO**

## **1.1 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Samostojni podjetnik posameznik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Čeprav je gospodarski subjekt, ni pravna oseba, tako kot so gospodarske družbe, vendar je pri nastopanju na trgu izenačen z gospodarskimi družbami. Samostojni podjetnik ali podjetnik posameznik je edina pravnoorganizacijska oblika gospodarskega subjekta, ki ni gospodarska družba (Mežnar, Kukec, 2004, str. 139-142).

Samostojni podjetnik organizira svoja sredstva v posebnem obratu ali podjetju, ne da bi pri tem ustanovil družbo. Lahko se ukvarja tudi z obrtno dejavnostjo. V pravnem prometu mora nastopati s kratico s. p.

Osnovne značilnosti podjetnika so enake kot pri gospodarskih družbah: samostojnost (lastna koristnost in riziko), pridobitnost (poslovanje zaradi dobička), opravljanje dejavnosti na trgu, izključna narava dejavnosti. Za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem (Škof et al, 2006, str. 7-8).

Za samostojnega podjetnika posameznika se uporabljajo posebne določbe Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1), (Zakon o gospodarskih družbah, 2006):

- v zvezi s svojim podjetjem (72. člen ZGD-1-statusno pravno formalna narava),
- načinu vodenja poslovnih knjig (73. člen ZGD-1),
- vpisu (74. člen ZGD-1),
- spremembi in prenehanju opravljanja dejavnosti (75. člen ZGD-1).

### **1.1.1 Posebne določbe o podjetniku**

Firma podjetnika vsebuje poleg označbe dejavnosti in morebitnih dodatnih sestavin tudi ime in priimek podjetnika ter skrajšano označbo, da gre za samostojnega podjetnika (s. p.). Prav tako lahko samostojni podjetnik uporablja tudi skrajšano firmo, ki vsebuje vsaj njegovo ime in priimek ter oznako s. p.

Na sporočilih, ki jih podjetnik pošlje posameznemu naslovniku, morajo biti navedeni firma in sedež podjetnika ter njegova matična številka.

### 1.1.2 Začetek opravljanja dejavnosti

Dejavnost prične samostojni podjetnik opravljati na podlagi priglasitve in vpisa v Poslovni register agencije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES). Pri prijavi za vpis mora podjetnik navesti: podatke o skrajšani firmi, podatke o podjetniku, podatke o zastopniku, navedbo dejavnosti, ki jo bo podjetnik opravljal, podatke o drugih delih podjetnika kot enotah poslovnega registra v skladu z zakonom, ki ureja Poslovni register Slovenije ter izjavo podjetnika, da ni neporavnanih dospelih davčnih obveznosti iz njegovih prejšnjih poslovanj kot podjetnika (Škof et al, 2006, str. 8-10).

Ob začetku opravljanja dejavnosti mora samostojni podjetnik obvezno pridobiti:

- potrdilo o vpisu v davčni register fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost,
- potrdilo Davčne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), da je davčni zavezanec identificiran za namene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), če izpolnjuje pogoj za identifikacijo,
- prijavo o začetku poslovanja zavezanca za prispevek za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje,
- obrtno dovoljenje Obrtne zbornice Slovenije, če gre za opravljanje obrtne ali obrti podobne dejavnosti.

### 1.1.3 Vodenje poslovnih knjig

Sestavljanje računovodskih izkazov in način vodenja poslovnih knjig samostojnega podjetnika, katerega podjetje ustreza merilom za majhne družbe (merila določa 55. člen ZGD-1), ureja poseben slovenski računovodski standard (v nadaljevanju SRS) in sicer SRS 39, (Slovenski računovodski standardi 2006, str. 255), ki obdeluje:

- letno poročilo podjetnika za zunanje poslovno poročanje,
- razčlenjevanje postavk v bilanci stanja za zunanje poslovno poročanje,
- razčlenjevanje postavk v izkazu poslovnega izida za zunanje poslovno poročanje,
- sprejemanje računovodskih usmeritev,
- vodenje poslovnih knjig,
- knjigovodske listine,
- amortiziranje,
- začetno računovodsko merjenje zalog,
- prevrednotenje sredstev in obveznosti do njihovih virov,
- popis sredstev in obveznosti do njihovih virov,
- dostop do poslovnih knjig in poročil.

Po splošnem pravilu, ki ga določa tretji odstavek 54. člena ZGD-1<sup>1</sup>, se poslovne knjige vodijo po sistemu dvostavnega knjigovodstva.

---

<sup>1</sup> 54. člen ZGD-1 določa splošna pravila o računovodenju

Izjema je določena v drugem odstavku 73. člena ZGD-1<sup>2</sup>, ki določa, da so lahko poslovne knjige majhnega samostojnega podjetnika vodene po sistemu enostavnega knjigovodstva, v skladu s standardom SRS 39, če v zadnjem poslovnem letu ni prekoračil dveh od naslednjih meril (Slovenski računovodski standardi 2006, str. 255):

- povprečno število delavcev ne presega tri,
- letni prihodki so nižji od 42.000 EUR,
- povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 EUR - omenjena določba velja tudi za samostojnega podjetnika, ki začne opravljati dejavnost in v prvem poslovnem letu ne zaposluje povprečno več kot tri delavce. Sistem vodenja poslovnih knjig samostojnega podjetnika se določi na podlagi podatkov iz zadnjega letnega poročila.

Samostojni podjetnik, za katerega ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih, njegovi prihodki iz dejavnosti v zaporednih zadnjih dvanajstih mesecih, vključno z mesecem oktobrom tekočega leta ne presegajo 42.000 EUR in ne zaposluje delavcev, lahko zahtevajo pri ugotavljanju davčne osnove naslednjega davčnega leta upoštevanje normiranih odhodkov v višini 25 % ustvarjenih prihodkov. To velja tudi za samostojnega podjetnika, ki začne z opravljanjem dejavnosti in v prvem poslovnem letu ne zaposluje delavcev. Samostojni podjetnik, ki dosega dohodke z izdelavo ali prodajo izdelkov domače in umetnostne obrti, lahko pri ugotavljanju davčne osnove upošteva normirane odhodke v višini 70 % ustvarjenih prihodkov, če ima veljavno pozitivno mnenje pristojne komisije Obrtne zbornice Slovenije.

#### **1.1.4 Sprememba in prenehanje opravljanja dejavnosti**

Vsako spremembo podatkov mora samostojni podjetnik prijaviti AJPES-u v 15. dneh po nastanku sprememb. Prav tako mora samostojni podjetnik najmanj 15 dni pred prenehanjem prijaviti prenehanje opravljanja dejavnosti.

Prenehanje opravljanja dejavnosti ne sodi v okvir rednega poslovanja družbe, zato lahko te postopke izvede zgolj podjetnik ali oseba z eksplicitnim pooblastilom za izvedbo takšnega postopka. Časovno determinirana predhodna prijava prenehanja omogoča pravočasno izvedbo vseh postopkov v registru. Predhodna prijava prenehanja je smiselna takrat, ko podjetnik na podlagi lastne volje preneha opravljati poslovanje, medtem ko je v drugih primerih (smrt, stečaj, itd) realizacija prenehanja izvedena po uradni dolžnosti.

Prodaja podjetja ali njegova vložitev v družbo pomeni pravno, ne pa nujno tudi dejansko prenehanje opravljanja dejavnosti podjetnika. S tem se pomembno spremeni položaj podjetnikovega premoženja, na katerega računajo dosedanji sopogodbениki in upniki.

---

<sup>2</sup> 73. člen ZGD-1 določa vodenje poslovnih knjig

To premoženje se vključi v sfero drugega gospodarskega subjekta, ki ni odgovoren za dosedanje obveznosti podjetnika. V tem primeru je smiselna predhodna objava (Pšeničnik, 2006, str. 492-496).

V splošnem obstajajo predvsem naslednje prednosti samostojnega podjetnika (Fay, 1998, str. 45):

- preprosta organizacija in obratovanje,
- možnost imeti popoln nadzor nad poslovanjem,
- preprostejša pravila poslovanja.

Dejavnost samostojnega podjetnika ima tudi slabosti (Fay, 1998, str. 46):

- podjetniku preti nevarnost, saj jamči z vsem svojim premoženjem,
- majhna možnost dodatnega financiranja,
- majhni podjetniki ne ostanejo dolgo na tržišču in slej ko prej objavijo prenehanje.

## 1.2 SAMOSTOJNI PODJETNIK V AVSTRIJI

V Avstriji je statusna oblika samostojnega podjetnika ena izmed najenostavnejših in najpogosteje uporabljenih pravno organizacijskih oblik. Za podjetnika velja, da na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost, pripada mu celoten dobiček, hkrati pa nosi tudi celotno tveganje v zvezi s poslovanjem. Podjetnik za obveznosti iz poslovanja odgovarja z vsem svojim premoženjem.

Samostojni podjetnik (avstr. *Einzelunternehmen*) se ustanovi s prijavo obrti oziroma s pravnomočnostjo ugotovitvene odločbe, ki se vloži pri okrajni upravi. Za razliko od slovenskih predpisov v Avstriji obstaja posebno pravilo glede vpisa samostojnega podjetnika v poslovni register. Samostojnim podjetnikom, katerih letni promet ne presega 400.000 EUR, vpis v poslovni register ni potreben. V primeru, da podjetnik pričakuje, da bo presegel letni promet 400.000 EUR, sodišče, ki vodi poslovni register, zahteva od gospodarske zbornice strokovno mnenje. Podjetnike, vpisane v poslovni register, imenujejo protokolirani (evidentirani) podjetniki, ki delujejo kot pravne osebe v pravnem prometu (Hren, 2006, str. 25-30).

Podjetnik, ki se ukvarja z obrtjo in je na podlagi obrtne pravice član gospodarske zbornice, je obvezno zavarovan po Obrtnem zakonu o socialnem zavarovanju (avstr. *Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz*).

**Tabela 1:** Prednosti in slabosti samostojnega podjetnika («Einzelunternehmer») v Avstriji

PREDNOSTI	SLABOSTI
<ul style="list-style-type: none"> <li>• preprosta ustanovitev z nizkimi stroški</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• neomejena odgovornost za obveznosti iz poslovanja</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• posle vodi podjetnik sam, možno je določiti obrtno-pravnega poslovodjo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• morebitno rast podjetja zavirajo omejena delovna sila in omejena denarna sredstva podjetnika, ki težko pride do dodatnih finančnih sredstev</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• prenos stvari iz podjetja v gospodinjstvo ni problematično</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• če ni dolgov je prenehanje opravljanja dejavnosti preprosto</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• ni predpisan minimalni osnovni kapital</li> </ul>	

Vir: lasten prikaz

Samostojni podjetniki morajo plačevati finančnemu uradu DDV in davek na dohodek, ki je v Avstriji določen v višini med 0-50 %. Podjetniki, ki ne presežejo letnega prometa 22.000 EUR, niso zavezanci za DDV.

Od leta 2004 dalje za samostojne podjetnike in osebne družbe obstaja možnost koriščenja posebne davčne olajšave, ki daje prednost tistim, ki dobičkov ne izplačajo (olajšava neizplačanih dobičkov ali avstr. *Begünstigung nicht entnommener Gewinne*). Predpogoj za koriščenje olajšave je izračun dobička v okviru dvostavnega knjigovodstva in obstoj obrtnih dohodkov. Dobičke je potrebno ohraniti v podjetju najmanj za dobo sedmih let, olajšava pa je omejena z največ 100.000 EUR letno. Ob izpolnjevanju vseh pogojev je obdavčitev neizplačanih dobičkov obdavčena po polovični davčni stopnji dohodnine, kar pomeni prihranek med 0 % in 25 % neizplačanih dobičkov (Investieren in Österreich, <http://www.investinaustria.at>).

### **1.3 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Družba z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. o. o.) je družba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov, katerih vrednost je lahko različna in kjer za obveznosti družbe družbeniki ne odgovarjajo. Na podlagi osnovnega vložka in sorazmerno z njegovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobi družbenik svoj poslovni delež, ki je izražen v odstotkih. Vsak družbenik lahko ob ustanovitvi prispeva le en osnovni vložek in ima le en poslovni delež (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

D. o. o. lahko ustanovi ena ali več fizičnih oziroma pravnih oseb, ki postanejo z ustanovitvijo družbe družbeniki. Družba ima lahko največ 50 družbenikov, lahko jih ima tudi več, če to dovoli minister, pristojen za gospodarstvo.

Družba se ustanovi s pogodbo, podpisano s strani vseh družbenikov, ki je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu, v fizični ali elektronski obliki. Osnovni kapital d. o. o. mora znašati vsaj 7.500 EUR, vsak osnovni vložek pa najmanj 50 EUR. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek ali stvarni prevzem (premičnine in nepremičnine).

Poslovodja prijavi družbo za vpis v sodni register pri registrskem organu ali na točki vse na enem mestu (v nadaljevanju VEM), ki prijavo posreduje registrskemu organu (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### **1.3.1 Začetek opravljanja dejavnosti**

D. o. o. lahko prične opravljati dejavnost, ko (Škof et al, 2006, str. 11-14):

- pridobi sklep iz sodnega registra o vpisu d. o. o. v sodni register,
- pridobi obvestilo o vpisu v Poslovni register Slovenije,
- pridobi odločbo DURS o davčni številki davčnega zavezanca-vpis pravne osebe v davčni register,
- pridobi obvestilo DURS-davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, če izpolnjuje pogoje za identifikacijo,
- prijavi začetek poslovanja zavezanca za prispevek za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje (zaradi ureditve prijav za zaposlene),
- uredi transakcijski račun za poslovanje pri banki,
- pridobi Obrtno dovoljenje Obrtne zbornice Slovenije, če gre za opravljanje obrtne ali obrti podobne dejavnosti in pridobi dovoljenje pristojnega upravnega organa o izpolnjevanju pogojev, če so predpisane posebne zahteve področnih zakonov (nap. Zakon o gostinstvu, Zakon o trgovini, itd).

### **1.3.2 Razmerja med družbo in družbeniki**

Razmerja med družbo in družbeniki določajo 480. do 503. člen ZGD-1, ki določajo predvsem notranja razmerja med družbeniki na eni strani ter družbo in družbeniki na drugi strani. Poslovni delež lahko pripada eni ali več osebam, prav tako se lahko poslovni deleži odsvojijo ali dedujejo (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### **1.3.3 Upravljanje družbe in delitev dobička**

Določbe o upravljanju družbe so splošne, saj je opredelitev upravljanja prepuščena družbeni pogodbi in dogovoru med družbeniki. V primeru, da družbena pogodba ne vsebuje določb o upravljanju, se uporabljajo določila 504. - 515. člena ZGD-1. Svoje sklepe družbeniki sprejemajo na skupščini. Glasovalna pravica je opredeljena tako, da vsakih dopoljenih 50 EUR daje družbeniku en glas.

V d. o. o. nadzorni svet ni obvezen, lahko pa ga družba ima in se zanj smiselno uporabljajo določila o nadzornem svetu v delniški družbi. Družba ima enega ali več poslovođij (direktorjev), ki družbo vodijo in jo zastopajo.

Dobiček družbe se praviloma deli sorazmerno z višino poslovnih deležev s tem, da lahko družbena pogodba delitev določi drugače. Pomembno je, da se premoženje, ki je potrebno za ohranitev osnovnega kapitala družbenikom ne sme izplačati (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

#### **1.3.4 Prenehanje družbe**

D. o. o. lahko preneha iz naslednjih razlogov:

- prostovoljno prenehanje,
- prisilno prenehanje družbe.

O prenehanju d. o. o. govorimo v dveh pomenih. V gospodarskem pomenu gre za prenehanje le takrat, kadar preneha tudi dejavnost, se ne opravlja več, hkrati pa se tudi podjetje ne prenese na kakšen drugi subjekt zaradi nadaljevanja dejavnosti. Prenehanje pomeni, da d. o. o. preneha obstajati kot gospodarska družba in kot pravna oseba. To pomeni, da preneha tudi njena odgovornost za obveznosti (Zabel, 2006, str. 210).

#### **1.3.5 Enoosebna družba z omejeno odgovornostjo**

Posebnost, ki jo opredeljuje ZGD-1 v 523. do 526. členu, predstavlja družba z enim družbenikom. Če družbo ustanovi samo ena oseba, sprejme akt o ustanovitvi, pri čemer ni predpisana obličnost v obliki notarskega zapisa. Razlika med pogodbo o ustanovitvi d. o. o. in aktom o ustanovitvi enoosebne d. o. o. je, da je pogodba o ustanovitvi d. o. o. izraz soglasne pogodbene volje pogodbenih strank, medtem ko gre pri aktu o ustanovitvi enoosebne družbe za enostransko voljo ustanovitelja.

Enoosebno družbo družbenik upravlja sam, vse sklepe mora vpisovati v knjigo sklepov, katere obrazec predpiše Notarska zbornica. Sklepi, ki niso vpisani v knjigo sklepov nimajo pravnega učinka (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

S sprejemom zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o sodnem registru, je od 1. 2. 2008 dalje mogoče na daljavo ustanoviti in podati predlog za vpis enoosebne d. o. o. v sodni register, prav tako za enostavne d. o. o. ni več potrebna notarska overitev družbene pogodbe. Ustanovitev in predlog za vpis v sodni register je mogoče opraviti na vstopni točki VEM.

#### 1.4 USTANOVITEV IN OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO V AVSTRIJI

Tako kot slovensko tudi avstrijsko pravo ureja več oblik gospodarskih družb, ki so določene za opravljanje gospodarskih dejavnosti. Avstrijski Zakon družb (avstr. *Unternehmensgesetzbuch*) podobno kot ZGD-1 razlikuje osebno družbo (avstr. *Komanditgesellschaft-KG, offene Geesellschaft-OG*), kapitalsko družbo (avstr. *Gesellschaft mit beschränkter Haftung- GmbH, Aktiengesellschaft-AG*) in ureja tudi tiho družbo. Najpogosteje uporabljena statusna oblika v Avstriji je *GmbH*<sup>3</sup>, ki je primerljiva s slovensko d. o. o.

*GmbH* lahko ustanovi eden ali več družbenikov, ki za obveznosti družbe odgovarjajo zgolj s svojim vložkom. Ob ustanovitvi družbe je potrebno plačati minimalni osnovni kapital, ki znaša 35.000 EUR, od katerega mora biti ob ustanovitvi vsaj polovico vplačanega na poslovni račun. Od vplačanega osnovnega kapitala je potrebno plačati davek na kapital v višini 1 %.

Tako kot pri d. o. o. v Sloveniji, mora tudi *GmbH* voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila. Davčni položaj družbe je odvisen od tega, ali je le-ta registrirana oziroma ustanovljena v Avstriji. Davčni zavezanci so predvsem kapitalske družbe (delniške družbe-*AG* in družbe z omejeno odgovornostjo-*GmbH*), pridobitne gospodarske zadruga in hranilnice (European Tax Handbook, 2003, str. 43). Glede na to, da je statusnopravna ureditev gospodarskih družb primerljiva, se davčna obravnava gospodarskih subjektov razlikuje od slovenskega davčnega sistema. Zakon družb (avstr. *Korperschaftsteuergesetz-KStG*), ki je primerljiv z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb v Sloveniji, obdavčuje zgolj kapitalske družbe ne pa tudi osebnih družb.

Rezidenti Avstrije so skladno z načelom svetovnega dohodka obdavčeni za celoten dohodek, ustvarjen v obdobju enega poslovnega leta. Izračun davčne osnove temelji na dvostavnem knjigovodstvu, vodenem skladno z UGB<sup>4</sup>, ter zmanjšan oziroma povečan za davčno nepriznane in davčno priznane odhodke. Družba mora plačati davek od dohodka pravnih oseb po stopnji 25 %. Davčni subjekti morajo ne glede na morebitne davčne izgube plačati minimalno letno davčno obveznost, ki znaša za delniške družbe minimalno 3.500 EUR in minimalno 1.750 EUR za družbe z omejeno odgovornostjo. Minimalni davek mora družba plačati letno tudi v primeru, da ne ustvari dobička, v naslednjih letih pa kot »davčni dobropis« zmanjšuje davčno obveznost.

<sup>3</sup> *GmbH – Gesellschaft mit beschränkter Haftung*

<sup>4</sup> Avstrijski zakonik o podjetjih (*Unternehmensgesetzbuch*)

Avstrijski Zakon družb omogoča v primerjavi s slovenskim Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb več davčnih ugodnosti. Ena izmed davčnih ugodnosti je možnost prenosa skritih rezerv ob odtujitvi osnovnih sredstev, ki so bila aktivirana najmanj 7 let oziroma za nepremičnine 15 let, na novo pridobljena osnovna sredstva. V primeru, da pride do uničenja osnovnega sredstva zaradi višje sile, se lahko skrite rezerve (med skrite rezerve sodijo odškodnina, zavarovalne vsote itd.) prenesejo na novo osnovno sredstvo ne glede na to, koliko časa je bilo aktivirano. Namen določbe je omogočanje reinvestiranja celotnega prihodka od prodaje starega sredstva in ne zgolj zneska zmanjšanega za davek, ki znaša 25 %.

Podobna davčna olajšava, ki jo pozna tudi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, je inovacijska olajšava, ki jo je možno uveljaviti za stroške nastale v primeru raziskav in razvoja, izboljšav in izumov, pomembnih za avstrijsko gospodarstvo. Splošna inovacijska olajšava znaša od 25 % do 35 % stroškov načrtovanja in razvoja in jo je dopustno prenašati v naslednja davčna obdobja (Janežič, Zorman, 2007, str. 67-69).

## **1.5 STATUSNO PRAVNA OPREDELITEV DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Družba z neomejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. n. o.) je osebna družba, po našem pravu pravna oseba, ki se ustanovi s pogodbo med družbeniki. Zakon d. n. o. opredeljuje kot družbo dveh ali več oseb, ki odgovarjajo za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem. Ureditev d. n. o. je v pretežnem delu prevzeta po nemškem pravu.

Akt o ustanovitvi d. n. o. je pogodba, ki jo morajo skleniti vsi družbeniki in mora biti sklenjena v pisni obliki. Za d. n. o. se uporabljajo pravila o civilnopravni družbeni pogodbi. Ustanovitev družbe je potrebno vpisati v sodni register, saj šele z vpisom družba pridobi lastnost pravne osebe, prijava za vpis v sodni register pa mora vsebovati tudi ime, priimek in prebivališče ali firmo in sedež vsakega družbenika (Kocbek, 2007, str. 503-504).

D. n. o. ne more obstajati kot družba s samo enim družbenikom, zato družba preneha, če se vsi deleži združijo v rokah ene osebe, razen če preostali družbenik stori vse potrebno, torej da pridobi drugega družbenika.

### **1.5.1 Pravna razmerja med družbeniki**

V d. n. o. zakon ureja dve vrsti pravnih razmerij, in sicer pravna razmerja med družbeniki, ki se uredijo z družbeno pogodbo in pravna razmerja družbenikov do tretjih oseb.

Pravna razmerja med družbeniki opredeljujejo notranja družbena razmerja, ki se nanašajo na premoženjska vprašanja, vprašanja notranje organizacije družbenega poslovanja ter na medsebojne dolžnosti družbenikov. Premoženjska vprašanja zajemajo predvsem nastanek začetnega premoženja z vložki članov družbe, za usodo premoženja v času trajanja družbe ter za delitev dobička in izgube. Vprašanja notranje organizacije družbenega poslovanja se nanašajo na delitev dela med družbeniki, in sicer predvsem na vprašanje vodenja poslov v družbi.

Glavna prednost d. n. o. je, da za njeno ustanovitev ZGD-1 ne predpisuje višine ustanovitvenega kapitala. Prav tako ZGD-1 ne zahteva, da bi družba že ob nastanku razpolagala s svojim premoženjem. D. n. o. razpolaga z lastnim premoženjem, ki ga sestavlja začetni kapital, sestavljen iz začetnih vložkov družbenikov ter premoženja, ki ga družba sama ustvari s poslovanjem.

Vložki, ki jih vložijo družbeniki, postanejo premoženje družbe kot pravne osebe. Posebnost d. n. o. je možnost, da je lahko vložek družbenika tudi pravica, prav tako pa tudi delo, ki ga družbenik za to družbo opravi, kar v kapitalskih družbah ni mogoče. Pravice in storitev morajo družbeniki sporazumno oceniti v denarju.

Premoženje družbe je ločeno od premoženja vseh družbenikov. ZGD-1 ne določa minimalne višine osnovnega kapitala družbe, vendar ta podatek za družbo niti ni pomemben, saj ga nadomešča osebno jamstvo družbenikov. Premoženje, ki ga pridobi družba z vplačilom družbenikov, se ne vpiše v sodni register (Kocbek, 2007, str. 505-510).

### **1.5.2 Vodenje poslov in odločanje družbenikov**

Posle družbe so upravičeni in dolžni voditi vsi družbeniki, lahko pa se s pogodbo poslovodstvo zaupa enemu družbeniku ali pa samo nekaterim družbenikom. Zakon pri d. n. o. ne določa nobenih organov, saj se o temeljnih vprašanjih obstoja in poslovanju družbe družbeniki dogovorijo z družbeno pogodbo (Kocbek, 2007, str. 511-517).

### **1.5.3 Letni računovodski izkazi in delitev dobička**

Ob koncu poslovnega leta se na osnovi letnih računovodskih izkazov ugotovi dobiček ali izguba in se na tej podlagi vsakemu družbeniku izračuna njegov delež pri dobičku ali izgubi. Posebnost d. n. o. kot osebne družbe za razliko od kapitalske družbe je, da zakon predvideva pripis dobička h kapitalskim deležem družbenikov.

Od ugotovljenega dobička pripada vsakemu družbeniku najprej delež v višini pet odstotkov njegovega kapitalskega deleža, vendar se lahko deleži ustrezno znižajo, če dobiček tega ne omogoča.

Če shema delitve dobička ni urejena z družbeno pogodbo, se po zakonu dobiček deli na dva dela. Prvi del se deli glede na velikost kapitalskega deleža v višini petih odstotkov, drugi del dobička, ki presega izračun po prvem delu, pa se razdeli med družbenike po enakih delih. Zakon slehernemu družbeniku daje pravico, da se odloči o izplačilu pripadajočega dobička, ki mu je v preteklem letu povečal njegov kapitalski delež. V primeru izgube ali če družbenik dvigne denar med poslovnim letom, se to odpiše od kapitalskega deleža. To velja tako za tisti del dobička, ki se razporeja glede na velikost kapitalskega deleža, kot tudi drugi del dobička, ki se razdeli med družbenike po enakih delih (Kocbek, 2007, str. 517-520).

#### **1.5.4 Pravna razmerja družbenikov do tretjih oseb**

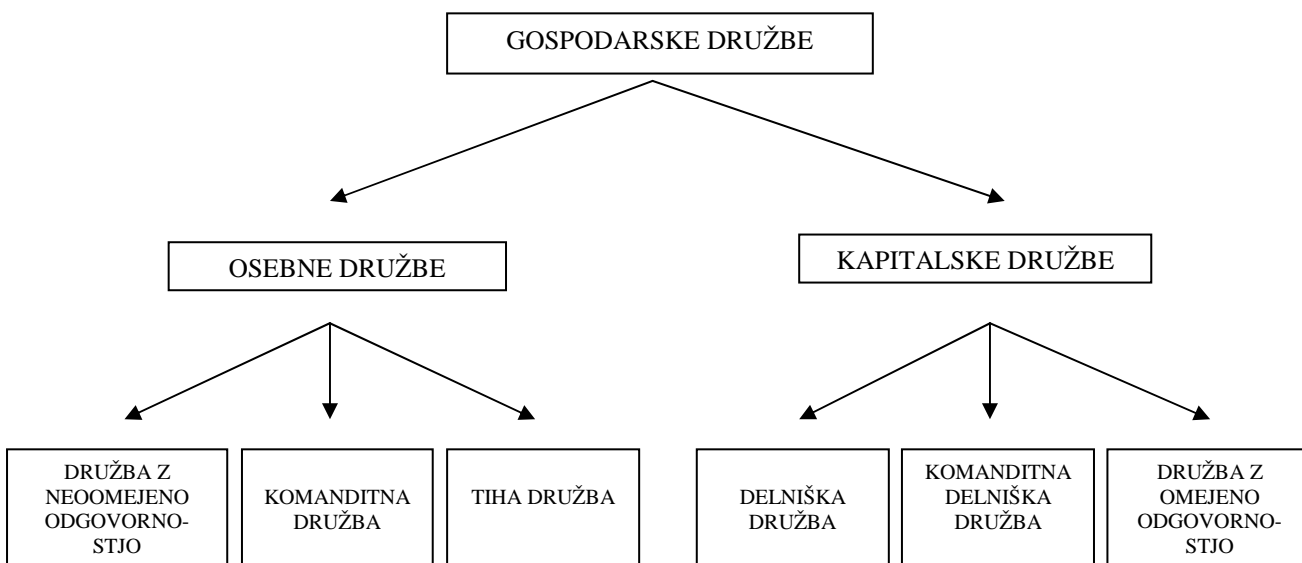
D. n. o. je upravičen zastopati vsak družbenik, upravičenost do zastopanja pa je mogoče posameznemu družbeniku odvzeti le z družbeno pogodbo. Glede na to, da je do zastopanja upravičen načeloma vsak družbenik, zastopnikov ni potrebno vpisati v sodni register, razen če gre za prokurista.

Bistvena pravna karakteristika d. n. o. je osebno jamstvo družbenikov za obveznosti družbe. V primeru, da upnik terjaja družbenika ima ta ugovor zaporedja, kar pomeni, da mora upnik najprej terjati družbo. Če glavni dolžnik (družba) v roku ne izpolni obveznosti, za sleherno obveznost družbe vsi družbeniki v sekundarnem krogu odgovarjajo solidarno. Odgovornost družbe je neomejena, kar pomeni, da družbeniki ne jamčijo samo do višine svojega deleža, temveč v celotnem obsegu (Kocbek, 2007, str. 520-526).

#### **1.5.5 Prenehanje družbe**

D. n. o. preneha s potekom časa, za katerega je bila ustanovljena, s sklepom družbenikov, s stečajem, s smrtjo ali prenehanjem družbenika, če družbena pogodba ne določa drugače, z odpovedjo, na podlagi sodne odločbe, če se število družbenikov zmanjša pod dva, ter v drugih primerih, ki jih določa zakon (Kocbek, 2007, str. 526-528).

Slika 1: Delitev gospodarskih družb



Slabosti:

- družbeniki za obveznosti družbe jamčijo neomejeno z vsem svojim premoženjem

Slabosti:

- predpisan je ustanovitveni kapital
- formalnopravni postopki glede ureditve statusa so zahtevnejši
- bolj zapleteno upravljanje (več obveznih organov)
- dražja ustanovitev, ter višji stroški pri delovanju družbe

Prednosti:

- po zakonu ni obvezen minimalni osnovni kapital
- formalnopravni postopki glede statusa so manj zahtevni (ne zahteva se notarska oblika)
- cenejša ustanovitev in manj stroškov pri poslovanju
- poenostavljeno upravljanje (manj obveznih organov)

Prednosti:

- družba jamči s svojim premoženjem, družbeniki osebno ne odgovarjajo (razen v primerih določenih z zakonom)

Vir: lasten prikaz

**Tabela 2:** Razlike med samostojnim podjetnikom, družbo z omejeno odgovornostjo in družbo z neomejeno odgovornostjo glede na statusno pravno obliko

SAMOSTOJNI PODJETNIK	DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	DRUŽBA Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO
<ul style="list-style-type: none"> <li>je fizična oseba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>je kapitalska družba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>je osebna družba</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>hitra in preprosta ustanovitev prek spleta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>bolj zapletena ustanovitev (družbena pogodba, sklep sodišča ...), razen ustanovitev enoosebne d. o. o.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>družba se ustanovi s pogodbo med družbeniki, ustanovitev se vpiše v sodni register</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>ni ustanovnega kapitala</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>potreben je ustanovitveni kapital (najmanj 7.500 EUR)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ZGD-1 za ustanovitev ne predpisuje ustanovitvenega kapitala</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>ni ločenosti premoženja-samostojni podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>družbeniki odgovarjajo samo s svojim deležem v družbi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>osebno jamstvo družbenikov</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>ustanovitelj je posamična fizična oseba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>družbo lahko ustanovi ena ali več fizičnih ali pravnih oseb (največ 50 družbenikov)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>družba dveh ali več fizičnih ali pravnih oseb</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>po plačilu davka prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dobiček se deli sorazmerno z višino poslovnih deležev</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>posebnost pri delitvi dobička družbenikom</li> </ul>

*Vir: lasten prikaz*

Pri odločanju, katero statusno obliko izbrati, so pomembna nekatera dejstva, saj ima vsaka od statusnih oblik svoje prednosti in slabosti.

Samostojni podjetnik je opredeljen kot fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost. Prednosti statusne oblike podjetnika so predvsem ob začetku poslovanja, saj ne potrebuje ustanovitvenega kapitala, dejavnost lahko prične opravljati, ko je pri Ajpes vpisan v Poslovni register Slovenije, kar pomeni enostavno ustanovitev z nizkimi stroški. Ustanovitelj je posamična fizična oseba, ki za obveznosti iz poslovanja odgovarja z vsem svojim premoženjem, kar lahko za ustanovitelja (fizično osebo) predstavlja veliko mero tveganja.

Gospodarske družbe so lahko organizirane kot osebne družbe ali kot kapitalske družbe. Slednje je pomembno, saj med osebnimi in kapitalskimi družbami obstaja bistvena razlika v odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe.

Jamstvo za obveznosti kapitalskih družb je le premoženje družbe, katerega minimalni nominalni znesek je za posamezno obliko družbe predpisan, medtem ko osebna gospodarska družba odgovarja za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem družbe, za obveznosti družbe pa jamčijo tudi lastniki družbe z vsem svojim premoženjem. ZGD-1 ne določa obveznega minimalnega zneska osnovnega kapitala za osebne družbe, medtem ko je pri kapitalskih družbah zakonsko določen.

Pri odločanju, v kateri statusni obliki opravljati dejavnost, je potrebno najprej presoditi, katera statusna oblika v največji meri zagotavlja uresničitev podjetniških ciljev. Cilje družbe je potrebno preverjati tako z vidika lastnih ambicij kot tudi z vidika zahtev in pričakovanj drugih partnerjev. Za določene namene je lahko posamezna oblika družbe veliko primernejša kot druga, zato je izbira optimalne rešitve zelo pomembna.

## **1.6 VODENJE POSLOVNIH KNJIG SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN GOSPODARSKIH DRUŽB**

Podjetja obstajajo za proizvodnjo blaga, storitev, menjavo le-teh s ciljem, da bi dosegla neekonomske (uveljavitev in status v družbi) in ekonomske koristi (doseganje dobička, povečanje premoženja). Ne glede na to, ali so organizirana kot gospodarska družba ali samostojni podjetnik posameznik, organizirajo računovodstvo predvsem za zagotavljanje informacij o ekonomskih koristih (Škof et al, 2006, str. 18).

Pri vodenju poslovnih knjig morajo gospodarske družbe in samostojni podjetniki upoštevati temeljne določbe ZGD-1 in SRS. Samostojni podjetniki so dolžni upoštevati tudi Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za osebe, ki dosegajo dohodek z opravljanjem dejavnosti.

### **1.6.1 Določbe ZGD-1 za vse družbe in samostojnega podjetnika**

Družbe in samostojni podjetniki morajo voditi poslovne knjige v skladu z ZGD-1 in SRS ali pa Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP), razen če zakon ne določa drugače.

Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je potrebno za vsako poslovno leto sestaviti letno poročilo, in sicer v roku treh mesecev po koncu tega poslovnega leta, pri čemer se lahko poslovno leto razlikuje od koledarskega. Poslovne knjige morajo biti vodene po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razen če zakon ne določa drugače. Najmanj enkrat letno je potrebno preveriti ali se stanje v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem (najpogosteje se to izvaja z inventuro).

Podrobnejša pravila o računovodenju določajo SRS, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance. V SRS je določeno zlasti:

- vsebina in členitev izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala,
- pravila o vrednotenju računovodskih postavk,
- pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih ter postavk v prilogi k izkazu.

Družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na katerega od organiziranih trgov vrednostnih papirjev v državah članicah Evropske unije (v nadaljevanju EU) in so zavezane h konsolidaciji, imajo dolžnost sestaviti tudi konsolidirano letno poročilo v skladu z MSRP. V skladu z MSRP morajo računovodska poročila sestavljati tudi banke, zavarovalnice in druge družbe, če tako odloči skupščina družbe, vendar najmanj za pet let.

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb, tistih majhnih kapitalskih družb, s katerimi vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ter konsolidirana letna poročila mora pregledati revizor. Revizija mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta.

Samostojni podjetniki, ne glede na velikost, zakonsko niso zavezani k reviziji, lahko pa se glede na svoje interne potrebe za revizijo odločijo prostovoljno.

### **1.6.2 Velikost podjetja**

Način vodenja poslovnih knjig je odvisen od velikosti podjetja, prav tako pa je od velikosti podjetja odvisna tudi obveznost statističnega poročanja, natančnosti računovodskih izkazov, obveznosti za revizijo in podobno.

ZGD-1 loči razvrščanje družb na mikro družbe, majhne družbe, srednje družbe in velike družbe z uporabo meril na bilančni presečni dan in sicer:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje,
- vrednost aktive.

Razvrščanje ali prerazvrščanje družb v skladu z zgoraj navedenimi merili poteka na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### **1.6.3 Letna poročila**

Letno poročilo majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, ter prilogami s pojasnili k izkazu. Dodatne izkaze morajo izdelati družbe, zavezane k reviziji, in sicer izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in poslovno poročilo.

Družba, ki ima sedež v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS) in je nadrejena eni ali več družbam s sedežem v RS ali zunaj nje, mora pripraviti tudi konsolidirano letno poročilo.

Letno poročilo majhnih samostojnih podjetnikov ter drugih osebnih družb sestoji najmanj iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida (Škof et al, 2006, str. 24-25).

### **1.6.4 Določbe ZGD-1 za samostojnega podjetnika**

Sestavljanje računovodskih izkazov ter način vodenja poslovnih knjig za samostojnega podjetnika, katerega podjetje ustreza merilom za majhne družbe, ureja SRS 39. Smiselno se za samostojnega podjetnika uporabljajo tudi določbe ZGD-1, in sicer o dejavnosti, firmi, sedežu, podružnici, prokuri ter poslovni skrivnosti.

Samostojni podjetnik, katerega podjetje ustreza merilom za majhne družbe, lahko vodi poslovne knjige tudi po sistemu enostavnega knjigovodstva v skladu s SRS 39. Ta določba velja tudi za samostojnega podjetnika, ki začne opravljati dejavnost in v prvem poslovnem letu ne zaposluje povprečno več kot tri delavce. Merila za določitev sistema vodenja poslovnih knjig se določijo na podlagi podatkov iz zadnjega letnega poročila.

Podrobnejša pravila o računovodenju določajo SRS, ki jih morajo upoštevati tudi samostojni podjetniki. Prav tako morajo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, upoštevati tudi Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost.

### **1.6.5 Slovenski računovodski standard 39 (SRS 39) – računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih**

SRS 39 obravnava (Slovenski računovodski standardi, 2006):

- letno poročilo podjetnika za zunanjo poslovno poročanje,
- členitev postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida,
- vodenje poslovnih knjig, knjigovodske listine, amortiziranje,
- računovodsko merjenje zalog, prevrednotovanje sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- popis sredstev in obveznosti do njihovih virov, ter dostop do poslovnih knjig in poročil.

Mali samostojni podjetniki so tisti, pri katerih sta doseženi vsaj dve od naslednjih meril:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje v poslovnem letu ne presegajo 7,3 milijona EUR,
- vrednost aktive ob koncu leta ne presega 3,65 milijona EUR.

Slednje je pomembno, saj je velikost samostojnega podjetnika merilo, od katerega je odvisen način vodenja poslovnih knjig. Velikost podjetnika se ugotavlja po enakih kriterijih kot pri družbah, in sicer število zaposlenih, višine čistih prihodkov od prodaje in vrednosti aktive na bilančni presečni dan letne bilance stanja. Na osnovi omenjenih kriterijev se samostojni podjetniki prerazvrščajo na mikro, male, srednje in velike samostojne podjetnike na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja.

Letno poročilo malega samostojnega podjetnika za zunanje poslovno poročanje obsega bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida. Podjetnik je dolžan oddati letno poročilo najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, če je njegovo poslovno leto enako koledarskemu.

Bilanca stanja je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto. Temelj za sestavo bilance stanja so podjetnikove poslovne knjige, pri čemer s popisom sredstev in njihovih obveznosti dosežemo, da so knjigovodski podatki v poslovnih knjigah usklajeni z dejanskim stanjem. Izkaz poslovnega izida prikazuje prihodke in odhodke v poslovnem letu ter poslovni izid.

Za sestavljanje letnega poročila srednjih in velikih samostojnih podjetnikov veljajo enake pravne podlage in pravila za sestavljanje letnih poročil kot pri gospodarskih družbah, razen 57. člena ZGD-1, ki ureja revidiranje.

Letno poročilo srednjih in velikih družb ter samostojnih podjetnikov je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov, izkaza gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazom in poslovnega poročila. Bilanca stanja kot najpomembnejši računovodski izkaz prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev na bilančni presečni dan. Izkaz poslovnega izida prikazuje prihodke in odhodke v poslovnem letu, ter poslovni izid. Izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgub. Izkaz denarnih tokov prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev.

Samostojni podjetniki, kateri presegajo merila za vodenje poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva, so dolžni voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, enako kot družbe.

**Tabela 3:** Vrste poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva po SRS 39

VRSTE POSLOVNIH KNJIG	<p>TEMELJNE POSLOVNE KNJIGE:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• glavna knjiga</li> <li>• dnevnik</li> <li>• register osnovnih sredstev</li> </ul>	<p>POMOŽNE POSLOVNE KNJIGE:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• analitične evidence materiala</li> <li>• analitične evidence kupcev in dobaviteljev</li> <li>• druge pomožne poslovne knjige</li> </ul>
OBVEZNOST VODENJA	DA	OBVEZNOST OBSTAJA SAMO V PRIMERU, ČE VERODOSTOJNIH PODATKOV NE ZAGOTOVIMO DRUGAČE

*Vir: lasten prikaz*

Vodenje temeljnih poslovnih knjig, to sta dnevnik in glavna knjiga ter register osnovnih sredstev, je obvezno, vodenje pomožnih knjig, kot so analitične evidence materiala, kupcev, itd., pa le v primeru potreb zagotavljanja podatkov, če le-teh, ni mogoče zagotoviti drugače.

V primerjavi z bilanco stanja gospodarske družbe v bilanci stanja samostojnega podjetnika posameznika ne najdemo podrobne členitve kapitalskih postavk, temveč le:

- terjatve do podjetnika, ki so razlika med nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev in sredstvi, to je torej podjetnikov negativni kapital (dolgovi presegajo premoženje, upniki financirajo tudi njegovo gospodinjstvo) ali
- podjetnikov kapital, ki je stanje kapitala na dan izkaza stanja, to je pozitivna razlika med sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi.

Gospodarske družbe se registrirajo z vplačilom ustanovitvenega kapitala in vpisom v sodni register. Ker samostojni podjetnik ustanovnega kapitala ob ustanovitvi načeloma ne potrebuje, je vendarle logično, da vsako podjetje za delovanje potrebuje sredstva, zato v večini primerov ob ustanovitvi v podjetje vnesejo določen kapital, ki se imenuje začetni podjetnikov kapital.

V skladu s SRS 39 je podjetnikov kapital opredeljen kot lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz prenosov stvarnega premoženja, presežkov iz prevrednotenja in čistega poslovnega izida. Podjetnikov kapital se lahko dnevno spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo (Slovenski računovodski standardi, 2006).

## **2 OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN GOSPODARSKE DRUŽBE**

### **2.1 OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Za obdavčitev samostojnega podjetnika se uporabljajo določila Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), ki predpisujejo obveznosti, način ugotavljanja davčne osnove, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitev pri plačevanju davka od dohodka iz dejavnosti.

Za dohodek iz dejavnosti se šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti, kar pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic (Zakon o dohodnini, 2006).

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je dobiček, ki pomeni razliko med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Dobiček po njegovem izvoru lahko razdelimo na dva dela, in sicer poslovni del in davčni del. Poslovni del dobička izvira iz prihodkov in odhodkov, ki jih je zavezanec dosegel pri opravljanju svoje dejavnosti. Davčni del pa je posledica posebnih pravil Zdoh-2 in Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2), na podlagi katerih se prihodki in odhodki, ki jih zavezanec izkaže v izkazu poslovnega izida ustrezno popravijo (Kodrič, 2005, str. 74-86). Pri samostojnem podjetniku se za ugotavljanje prihodkov in odhodkov uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, razen če zakon ne določa drugače.

Med prihodke iz opravljanja dejavnosti se štejejo tudi prihodki iz poslov, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnosti v primeru, ko opravljanje dejavnosti omogoči nastanek teh poslov. Dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjskih pravic se ne šteje za dohodek iz dejavnosti, če ga fizična oseba ne dosega v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti (Zakon o dohodnini, 2006).

Pravila ugotavljanja odhodkov so določena z Zdoh-2 in v kolikor se ta zakon nanj sklicuje tudi z ZDDPO-2. Kot odhodki, povezani z opravljanjem dejavnosti, se priznajo tudi obvezni prispevki za socialno varnost, ki se nanašajo na socialno zavarovanje zavezanca in je z njimi mogoče razumeti tiste prispevke, ki jih zavezanec plačuje v skladu s posebnimi predpisi.

Delno priznane odhodke zakon našteva tiste, ki se nanašajo izključno na zavezanca, priznajo pa se pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi 44. člena ZDoh-2 za delojemalce določi vlada. To so:

- stroški v zvezi s službenimi potovanji,
- stroški prehrane med delom,
- stroški prevoza na delo in iz dela,
- stroški dela na terenu.

Samostojni podjetnik lahko uveljavlja znižanje davčne osnove z naslednjimi olajšavami (Zakon o dohodnini, 2006):

- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj,
- olajšava za zaposlovanje,
- olajšava za zavezanca invalida,
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

Podjetnik, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti v skladu z Zdoh-2, na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, sam izračunava akontacijo dohodnine v davčnem obračunu. Za davčno leto se predhodna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti plača v znesku, ki je enak znesku akontacije dohodnine iz dohodka iz dejavnosti po zadnjem obračunu akontacije dohodnine dohodka iz dejavnosti. Predhodna akontacija se plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih glede na višino akontacije. Do oddaje novega davčnega obračuna davčni zavezanec plača predhodno akontacijo v višini in rokih, kot je veljalo za preteklo davčno leto. Razliko v višini predhodne akontacije, ki nastane na podlagi novega davčnega obračuna zaradi spremembe akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, zavezanec že dospele obroke plača pri prvem naslednjem obroku predhodne akontacije (Zakon o davčnem postopku, 2006).

Stopnje davka od dohodka iz dejavnosti so progresivne, lestvica, po kateri se obdavčuje dobiček samostojnega podjetnika, pa je sestavni del Zdoh-2. Predhodni Zdoh-1, zavezancem za dohodek iz dejavnosti ni omogočal možnosti, da bi v davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti uveljavljali splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane.

To pomanjkljivost je odpravil Zdoh-2, v katerega je bila vključena določba, na podlagi katere je zavezancem omogočeno, da splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavljajo v davčnem obračunu, prvič za leto 2007 (Zakon o dohodnini, 2006).

Davčni obračun mora podjetnik predložiti davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo davčno obdobje. Podjetnik, ki del podatkov, ki jih predpisuje Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZdavP-2) predloži AJPES, lahko davčnemu organu predloži davčni obračun brez teh podatkov, če v davčnem obračunu to izrecno navede. V primeru prenehanja samostojnega podjetnika med davčnim letom je potrebno davčni obračun davčnemu organu predložiti v 30 dneh po zaključku obdobja, ki se konča z dnem pred dnevom prenehanja opravljanja dejavnosti.

V skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju se morajo kot samozaposleni zavarovati osebe, ki svoj edini ali glavni poklic opravljajo kot samostojni podjetniki posamezniki, ki po ZGD-1 opravljajo pridobitno dejavnost, vključno s fizičnimi osebami, ki se štejejo za obrtnike ali zasebne trgovce. Zakon o prispevkih za socialno varnost določa, da morajo zavezanci, ki nimajo plače, plačevati prispevek za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevek za obvezno zdravstveno zavarovanje, prispevek za starševsko varstvo in prispevek za zaposlovanje od zavarovalne osnove, ki se določi glede na doseženi dobiček, v katerem niso upoštevani obračunani prispevki za obvezno zavarovanje ter znižanja in povečanja davčne osnove, razen razlike v obrestih in sicer do 15. dne v mesecu za pretekli mesec (Zakon o prispevkih za socialno varnost, 2001). Uvrstitev v ustrezno zavarovalno osnovo se določi na podlagi zadnjega obračuna akontacije dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti.

## **2.2 OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Dohodki pravnih oseb so obdavčeni v skladu z določili ZDDPO-2, ki predpisujejo obveznosti, način ugotavljanja davčne osnove, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve pri plačevanju davka od dohodka pravnih oseb. Vprašanja so podrobneje urejena s spremljajočimi predpisi, ki dopolnjujejo oziroma razlagajo določila osnovnega zakona.

Zavezanec za davek od dohodka pravnih oseb je pravna oseba domačega in tujega prava, pri čemer je rezident zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v RS in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Nerezident je zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji.

Določitev rezidentstva predstavlja širitev kroga davčnih zavezancev, in sicer je zavezanec rezident RS, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Zavezanec je nerezident, če ne izpolnjuje nobenega od navedenih pogojev.

Z davkom od dohodka pravnih oseb so obdavčeni vsi dohodki zavezanca, določeni v zakonu, v davčnem obdobju, ki je koledarsko leto. Zavezanec lahko izbere, da bo njegovo davčno obdobje enako njegovemu poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta, pri čemer pa davčno obdobje ne sme presegati obdobja dvanajstih mesecev (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

Davčna osnova rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji je dobiček, ki pomeni presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni z zakonom in SRS. Kot odhodki se priznajo tisti, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni v skladu z ZDDPO-2. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhajajo:

- da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj privatnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso.

ZDDPO-2 v 30. in 31. členu tudi podrobneje določa davčno nepriznane odhodke in odhodke, ki so priznani deloma. To so odhodki, ki samo deloma ali pa sploh ne znižujejo davčne osnove zavezanca. Davčno nepriznani odhodki so:

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo,
- stroški prisilne izterjave davkov in drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- DDV, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja DDV, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je to pravico imel,
- obresti (od nepravočasno plačanih davkov in drugih dajatev ter obresti od posojil prejetih od oseb, ki imajo sedež v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 %),
- donacije,
- podkupnine in druge oblike premoženjske koristi.

ZDDPO-2 kot delno priznane odhodke, ki se priznajo v višini 50 % določa:

- stroške reprezentance,
- stroške nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

V 33. členu ZDDPO-2 so določene najvišje letne amortizacijske stopnje po posameznih amortizacijskih skupinah, pri čemer se amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin, kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter omenjenih najvišjih amortizacijski stopenj. Obračunana amortizacija, ki preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu z metodo enakomernega časovnega amortiziranja, se prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih tako, da se za davčne namene amortizacija obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

V skladu s 35. členom ZDDPO-2 se plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo (bonitete, obdavčene po zakonu o dohodnini) ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopust in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev priznajo kot odhodek v obračunanem znesku.

Priznavanje prihodkov in odhodkov za obresti med povezanimi osebami je zakonsko omejeno. Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dana posojila povezanim osebam najmanj do višine zadnje objavljene ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, pri ugotavljanju odhodkov pa obračunane obresti največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila, znane priznane obrestne mere. Obresti od posojil, ki so prejeta od delničarja ali družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, se ne priznajo kot odhodek, če kadarkoli v davčnem obdobju te obresti presegajo štirikratnik zneska deleža družbenika oziroma delničarja v kapitalu zavezanca (v letu 2007 osemkratnik<sup>5</sup>), razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Kot posojila delničarja oziroma družbenika se štejejo tudi posojila prejeta od tretjih oseb, vključno s posojili bank, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, oziroma, če so posojila pridobljena v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika, razen če dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

Za povezane osebe v smislu ZDDPO-2 se štejeta rezidenta, ki sta povezana v kapitalu, upravljanju in nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

---

<sup>5</sup>V letu 2008-2010 šestkratnik, od leta 2011 dalje petkratnik (81. člen ZDDPO-2)

Prav tako se za povezne osebe štejejo tudi, če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost (torej samostojni podjetnik), se štejeta za povezani osebi, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru, oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Pri tem so kot družinski člani mišljeni zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, otrok, posvojenec, starši in posvojitelji fizične osebe ter ostali, ki jih našteva zakon (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

Davčnemu zavezancu se v skladu z ZDDPO-2 priznajo naslednje olajšave:

- olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj,
- olajšava za zaposlovanje invalidov,
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšava za donacije.

Davčne olajšave se v davčnem letu lahko upoštevajo le do višine davčne osnove.

Davek se plačuje po stopnji 20 % od davčne osnove, upoštevaje prehodne določbe, ki v 97. členu zakona določajo, da se davek plačuje po stopnji 23 % od davčne osnove za leto 2007, 22 % od davčne osnove za leto 2008 in 21 % od davčne osnove za leto 2009. Od leta 2010 in naprej pa se uporablja 20 % davčna stopnja (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

Davek od dohodka pravnih oseb za davčno obdobje zavezanec za davek sam izračuna in plača. Če je davčno obdobje enako koledarskemu letu, mora zavezanec predložiti davčni obračun davčnemu organu do 31. 3. tekočega leta za preteklo leto. Davčnemu obračunu je potrebno priložiti izkaz poslovnega izida, bilanco stanja, izkaz uporabe bilančnega dobička in kritja izgube, torej tudi računovodske izkaze, izdelane skladno s SRS. Na podlagi davčnega obračuna se določi akontacija davka, ki jo davčni zavezanec plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih, skladno z določili ZDavP-2.

### **Gotovinsko poslovanje pravnih oseb in samostojnih podjetnikov**

Plačevanje z gotovino pravnih oseb ureja Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu, v katerem so določeni pogoji in način vplačil, razpolaganje in plačevanje z gotovino imetnikov poslovnih transakcijskih računov, ki so vpisani v poslovni register.

Omenjeni pravilnik posebnih omejitev pri poslovanju z gotovino samostojnim podjetnikom za razliko od pravnih oseb ne postavlja. Pravne osebe in samostojni podjetniki lahko z gotovino izplačujejo (Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu, 2006):

- dohodke iz delovnega razmerja,
- dohodnine oproščene dohodke,
- dividende in obresti do zneska 125,19 EUR,
- nadomestila in volila izplačana predsedniku in članom volilnih odborov ter njihovim namestnikom,
- prejemke od prodaje kmetijskih pridelkov, gozdnih plodov, industrijskih in drugih odpadkov ter izdelkov domače in umetnostne obrti, ki ne presegajo 125,19 EUR,
- plačila za dobavljeno blago ali opravljene storitve pravni osebi ali samostojnemu podjetniku, če plačilo ne presega 417,29 EUR,
- pravne oseba pa tudi za ohranjanje blagajniškega maksimuma, ki ga pravna oseba določi z internim aktom.

Pomembna prednost samostojnega podjetnika je zagotovo prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi, kar pomeni, da se podjetnikov kapital dnevno spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo. V ta namen morajo samostojni podjetniki voditi evidenco knjigovodskih listin pretokov med podjetjem in gospodinjstvom lastnika. Samostojni podjetnik lahko pri svojem poslovanju prosto razpolaga z gotovino, kar pomeni, da mu za dvige iz transakcijskega računa ni potrebno predložiti dokazil, za kaj je denar porabil, tako kot je to potrebno pri pravnih osebah. Seveda pa je potrebno dvig in polog evidentirati v poslovnih knjigah. Pretoki denarnih sredstev med podjetjem in lastnikovim gospodinjstvom se evidentirajo v skupini 92 (Hercog, 2005, str. 42-45).

Pravna oseba prosto ne more razpolagati z gotovino, mora pa gotovino, ne glede na to, iz kakšnega naslova jo prejme, vplačati na svoj poslovni račun še isti dan, oziroma naslednji delovni dan izvajalcu plačilnega prometa, kjer ima odprt svoj poslovni račun.

Pri poslovanju se velikokrat pojavi primer, ko podjetnik vztraja v statusni obliki podjetnika in na takšen način plača višje davke, kot bi jih, če bi se odločil za preoblikovanje v d. o. o. Pomemben dejavnik pri tem je prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi. Zato se po preoblikovanju v d. o. o. pojavi težava, saj je potrebno porabo denarnih sredstev dokazovati (Wiersema, 1999, str. 54).

**Tabela 4:** Razlike med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo glede obdavčitve

SAMOSTOJNI PODJETNIK	DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• progresivna obdavčitev, (dohodninska lestvica 16 %, 27 % in 41 %)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• davek se plačuje po stopnji 23 % (od leta 2010 dalje 20 %)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• obdavčitev v skladu z Zdoh-2</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obdavčitev v skladu z ZZDPO-2</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• enostavnejše vodenje računovodstva (enostavno, dvostavno)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obvezno dvostavno vodenje računovodstva</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• nima plače, plačuje prispevke za socialno varnost</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• direktor pravne osebe si obračunava prispevke od dogovorjene višine izplačane plače</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• prosto razpolaga z gotovino</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ne more prosto razpolagati z gotovino</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• olajšava za invalida - nosilca dejavnosti</li> </ul>	

Vir: lasten prikaz

Samostojnega podjetnika in d. o. o. glede na različno statusno obliko obdavčujeta različna zakona. Tako je podjetnik kot fizična oseba, obdavčen v skladu z določili Zdoh-2 in s tem po progresivni davčni lestvici, d. o. o. pa kot pravna oseba v skladu z določili ZZDPO-2. Slednje je pomembno zlasti za dejavnosti, v katerih se ustvarjajo višji dobički, saj je davčno ugodneje opravljati gospodarsko dejavnost v obliki d. o. o. kot v obliki samostojnega podjetnika.

Računovodstvo samostojnega podjetnika se ob izpolnjevanju pogojev lahko vodi po sistemu enostavnega knjigovodstva, kar je zagotovo prednost, saj se s tem znižajo stroški vodenja poslovnih knjig. D. o. o. poslovne knjige mora voditi po sistemu dvostavnega knjigovodstva.

V manj ugodnem položaju glede na ustanovitelja d. o. o. je samostojni podjetnik glede stroškov dela, jubilejnih nagrad, regresa in ostalih stroškov dela. Podjetnik kot samozaposlena oseba ni v delovnem razmerju, zato nima plače in ostalih dohodkov iz zaposlitve, katere pa si ustanovitelj d. o. o. lahko obračuna.

Razpolaganje z denarnimi sredstvi samostojnega podjetnika je prosto, zato ne potrebuje dokazil, za kaj je denarna sredstva porabil, potrebno pa jih je evidentirati v poslovnih knjigah. V d. o. o. prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi ni mogoče. Vsi dvigi morajo temeljiti na dokumentih, ki dokazujejo upravičenost takšnega ravnanja.

Ustanovitelj d. o. o. in podjetje lahko sklepata medsebojne posle (prodajne, posojilne, najemniške), saj gre za dva subjekta, ki jih kot taka jasno ločuje davčna zakonodaja. Sklepanje medsebojnih poslov pri samostojnem podjetniku ni mogoče, saj je v skladu z ZGD-1 podjetnik opredeljen kot fizična oseba.

Težave se pojavljajo pri najemanju poslovnega prostora v primeru, da samostojni podjetnik poslovni prostor, ki ga nima zavedenega v registru osnovnih sredstev, uporablja za opravljanje dejavnosti, saj si za ta prostor ne more zaračunavati najemnine, ker v tem primeru ne nastopata dve pogodbeni stranki, ki sta za sklenitev pogodbe potrebni. Podobno je pri posojanju denarnih sredstev v primeru, da želi samostojni podjetnik svojemu s. p.-ju dati posojilo. Za posojena denarna sredstva ne more zaračunavati obresti.

Ustanovitelj svojemu s. p. ne more:

- zaračunavati najemnine za poslovni prostor,
- zaračunavati obresti za posojilo,
- zaračunavati stroškov dela (nima plače), jubilejne nagrade, odpravnine,
- obračunavati bonitete za službeno vozilo.

Vsaka od statusnih oblik ima tudi z davčnega vidika svoje prednosti in slabosti, zato je odločitev, katera statusna oblika je davčno ugodnejša, odvisna od številnih dejavnikov, ki jih je potrebno presojati od primera do primera.

### **2.3 OBDAVČITEV DRUŽBE Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Glede na to, da je d. n. o. osebna družba, je obdavčena v skladu z določili ZDDPO-2. Navedeno pomeni, da glede obdavčitve veljajo zanjo enaka pravila, kot za kapitalske družbe.

Dobiček, ki je ugotovljen na podlagi letnih izkazov, je pri d. n. o. v nadaljnjem postopku delitve deležen posebne obravnave. Uporaba ustvarjenega dobička poteka po vnaprej določenih pravilih. Od računovodsko ugotovljenega dobička je potrebno pripisati vsakemu družbeniku delež v tem dobičku v višini 5 % od njegovega kapitalskega deleža v družbi. Po pripisu 5 % ustvarjenega dobička vsakemu družbeniku glede na njegov kapitalski delež v družbi, se lahko opravi druga faza delitve, ki temelji na načelu enakosti, kjer vsak družbenik dobi preostali del ustvarjenega dobička v enakem deležu, ne glede na kapitalsko udeležbo.

**Tabela 5: Obdavčitev delitve dobička v družbi z neomejeno odgovornostjo**

D. n. o. ima tri družbenike A, B in C, ki so udeleženi s kapitalskimi deleži v višini 50, 100 in 200 denarnih enot. Družba ustvari 500 denarnih enot čistega dobička. Postopek pripisa h kapitalskemu deležu družbenika je sledeč:

Kapitalski deleži:

I.

DRUŽBENIK D. N. O.	A	B	C
STANJE DELEŽEV	50	100	200

V skladu s 95. členom ZGD-1 pripada vsakemu družbeniku delež v višini 5 % njegovega kapitalskega deleža, pri čemer se deleži ustrezno znižajo, če dobiček tega ne omogoča.

II.

PRIPIS DOBIČKA – 5 % OD KAPITALSKEGA DELEŽA

DRUŽBENIK D. N. O.	A	B	C
STANJE DELEŽEV	2,5	5	10

Delež dobička, ki presega izračunane deleže dobička v poslovnem letu se razdeli med družbenike po enakih delih.

III.

RAZDELITEV PREOSTALEGA DELA DOBIČKA PO ENAKIH DELIH

DRUŽBENIK D. N. O.	A	B	C
STANJE DELEŽEV	160,83	160,83	160,83

IV.

KONČNO STANJE KAPITALSKEGA DELEŽA

DRUŽBENIK D. N. O.	A	B	C
STANJE DELEŽEV	213,33	265,83	370,83

*Vir: lasten prikaz*

Shema razdelitve dobička v skladu s 95. členom ZGD-1 je dispozitivna, torej jo je z družbeno pogodbo mogoče urediti tudi drugače. Če delitev dobička ni urejena s pogodbo, se po zakonu dobiček deli na dva dela prikazana v tabeli.

### 2.3.1 Primerjava samostojnega podjetnika in družbe z neomejeno odgovornostjo

D. n. o. je družba dveh ali več oseb (pravnih ali fizičnih), ki za obveznosti družbe odgovarjajo z vsem svojim premoženjem. Družba se ustanovi s pogodbo med družbeniki. Samostojni podjetnik je lahko le posamična fizična oseba, ki za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem.

ZGD-1 za d. n. o. ne določa minimalne višine osnovnega kapitala, nadomešča pa ga osebno jamstvo družbenikov. Družba ima premoženje, ki nastane s plačilom vložkov družbenikov, ter nadaljnjim poslovanjem, ki se ne registrira v sodnem registru. V sodni register se vpiše ustanovitev družbe, saj šele z vpisom v sodni register družba pridobi lastnost pravne osebe. Samostojni podjetnik lahko prične opravljati dejavnost, ko je pri Ajpes vpisan v Poslovni register Slovenije, in ker ni pravna oseba, registracija v sodnem registru ni potrebna, kar pomeni nižje stroške ustanovitve v primerjavi z d. n. o.

Obdavčitev d. n. o. temelji na ZDDPO-2 medtem, ko je samostojni podjetnik obdavčen v skladu z Zdoh-2. To pomeni, da je samostojni podjetnik obdavčen po progresivni lestvici in sicer po stopnji 16 %, 27 % in 41 %, odvisno od davčne osnove ki jo doseže, po plačilu dohodnine pa prosto razpolaga z denarnimi sredstvi. D. n. o. je od pozitivnega poslovnega izida dolžna plačati davek v skladu z ZDDPO-2 po stopnji 23 % za leto 2007, 22 % za leto 2008, 21 % za leto 2009, ter 20 % od leta 2010 dalje. V primeru izplačila dobička družbeniku, je obdavčitev odvisna od statusa družbenika družbe. Če so ustanovitelji d. n. o. fizične osebe, je pomembno dejstvo, da lahko obdavčitev dohodkov fizičnih oseb, ki jih prejmejo ali so jim dani na razpolago, obdavčuje Zdoh-2. V skladu s splošno določbo 90. člena Zdoh-2, se kot dividenda opredeli vsak dohodek na podlagi lastniškega deleža, za katerega se šteje vsak delež, ki ga ima fizična oseba na podlagi vloženi sredstev v gospodarski družbi, zadrugi in drugih oblikah organiziranja, in ima pretežno naravo lastniškega kapitala. Glede na določbe ZGD-1 se d. n. o. šteje za gospodarsko družbo, kapitalski delež družbenika pa ima pretežno naravo lastniškega deleža. Pri obdavčitvi dohodkov, ki jih prejmejo fizične osebe pri večini dohodkov velja načelo denarnega toka. Do denarnega toka v trenutku pripisa dobička k kapitalskemu deležu družbenika v d. n. o. ne pride. Gre zgolj za računovodsko evidentiranje in prerazporejanje vrednosti po posameznih postavkah. Transakcija delitve dobička v višini 5 % od kapitalskega deleža in drugi del dobička, ki presega izračun po prvem delu, in se razdeli med družbenike po enakih delih, je obdavčena z dohodnino. Davek je dolžan obračunati in izplačati izplačevalec dohodka. Slednje pomeni, da ob kasnejših dejanskih denarnih nakazilih na transakcijske račune fizičnih oseb družbenikov, ni potrebno obračunati davka, saj so ti dohodki že bili obdavčeni. Od davčne osnove prejetih dividend je potrebno obračunati dohodnino v višini 20 % ki se šteje kot dokončni davek, prejeti dohodek pa se v davčno osnovo posameznika ne všteva (Černe, 2006, Izplačilo dobička, ki ga ustvarijo gospodarske družbe, <http://www.racunovodja.com>).

**Tabela 6:** Razlike med samostojnim podjetnikom in družbo z neomejeno odgovornostjo

SAMOSTOJNI PODJETNIK	DRUŽBA Z NEOMEJENO ODGOVORNOSTJO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• samostojni podjetnik je lahko le posamična fizična oseba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• družba dveh ali več pravnih ali fizičnih oseb</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• vpis v Poslovni register Slovenije, zato nižji stroški ustanovitve</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vpis ustanovitve družbe v sodni register, zato nekoliko višji ustanovitveni stroški</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• je fizična oseba</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• je osebna družba</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• obdavčitev temelji na osnovi Zdoh-2, progresivna obdavčitev po dohodninski lestvici (stopnje 16 %, 27 % in 41 %)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obdavčitev družbe temelji na ZDDPO-2, po splošni stopnji za leto 2007 23 %, za leto 2008 22 %, za leto 2009 21 % in dalje 20 %</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• po plačilu dohodnine samostojni podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• izplačilo dobička družbeniku je v odvisnosti od statusa družbenika (pravna ali fizična oseba)</li> </ul>

*Vir: lasten prikaz*

D. n. o. je v državah z razvitim tržnim gospodarskim sistemom ena najpomembnejših in najpogosteje uporabljenih družb nasploh, vsekakor pa ena najpomembnejših osebnih družb, zato tudi pri nas v bližnji prihodnosti lahko pričakujemo njeno pogostejšo uporabo (Kocbek, 2006, str. 502-503).

Vprašanje, ki se mi pri tem postavlja, je smiselnost obstoja samostojnega podjetnika posameznika kot gospodarskega subjekta v primerjavi z d. n. o., glede na sorazmerno podobne karakteristike. Tako samostojnemu podjetniku, kot tudi d. n. o. zakon ne določa minimalne višine osnovnega kapitala, za svoje obveznosti pa samostojni podjetnik kot tudi d. n. o. odgovarjata z vsem svojim premoženjem. Pomembnejše razlike se pojavijo pri obdavčitvi, pri čemer je samostojni podjetnik obdavčen v skladu z Zdoh-2, d. n. o. pa v skladu z ZDDPO-2, v primeru izplačila dobička družbeniku, fizični osebi, pa tudi v skladu z Zdoh-2.

#### **2.4 OBDAVČITEV GOSPODARSKE DRUŽBE IN SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA Z VIDIKA ZAKONA O DAVKU NA DODANO VREDNOST**

Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1) ne pozna ločevanja na pravne in fizične osebe, kar pomeni, da se davčni zavezanci lahko pojavljajo v različnih statusnih oblikah. Vse statusne oblike davčnih zavezancev je mogoče deliti v dve osnovni skupini:

- tiste, ki se morajo identificirati za namene DDV in posledično temu za obdavčene transakcije obračunati DDV,
- tiste, ki se jim ni potrebno identificirati za namene DDV.

Davčni zavezanec je lahko vsaka oseba, ki kumulativno izpolnjuje naslednje pogoje:

- opravlja eno izmed ali več ekonomskih dejavnosti iz drugega odstavka 5. člena ZDDV-1<sup>6</sup>,
- dejavnost opravlja neodvisno,
- dejavnost opravlja ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti,
- dejavnost je namenjena trajnemu doseganju dohodka, če dejavnost obsega izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic.

Zaradi različnih možnih kombinacij opredeljevanja davčnih zavezancev je glede določitve neke osebe oziroma subjekta za davčnega zavezanca skladno z določili ZDDV-1 zaradi izvajanja davčne administracije, obračunavanja DDV in podobno, potrebno preučiti vsak individualni primer posebej.

V ZDDV-1 se srečujemo z različnimi vsebinskimi pojmi davčnih zavezancev, in sicer:

- **Mali davčni zavezanec** - zanj je pomembno, da za namene DDV ni identificiran, ker v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegel oziroma ni verjetno, da bo v naslednjih 12 mesecih presegel zakonski limit 25.000 EUR obdavčljivega prometa. Mali davčni zavezanec ne obračunava DDV, prav tako pa nima pravice do odbitka vstopnega DDV.
- **Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV**- zanj je pomembno, da se je dolžan prijaviti in identificirati za namene DDV, ker je v zadnjih 12 mesecih presegel 25.000 EUR obdavčljivega prometa, ali pa se je prostovoljno odločil za obračunavanje DDV<sup>7</sup>.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, je dolžan obračunavati DDV pri opravljanju dejavnosti, hkrati pa ima tudi pravico do odbitka vstopnega DDV skladno z določili ZDDV-1 (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

#### 2.4.1 Posebna ureditev obračunavanja DDV po sistemu plačane realizacije

ZDDV-1 (131. člen ZDDV-1) daje možnost posebne ureditve obračunavanja DDV, in sicer po plačani realizaciji. Posebno ureditev lahko izvajajo davčni zavezanci, identificirani za namene DDV, v primeru izpolnjevanja naslednjih pogojev:

- v zadnjih 12 mesecih niso oziroma ni verjetno, da bodo v naslednjih 12 mesecih presegli 208.000 EUR obdavčenega prometa, brez DDV (v znesek se ne všteva prodaja osnovnih sredstev) in
- mejni znesek 208.000 EUR ni izpolnjen niti skupaj s povezanimi osebami, ki so kot take določene v predpisih o obdavčitvi dohodkov pravnih ali fizičnih oseb.

<sup>6</sup> *Ekonomska dejavnost obsega vsako proizvodno, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno dejavnost. Ekonomska dejavnost obsega tudi izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic, če je namenjena trajnemu pridobivanju dohodka. (3. odstavek 5. člena ZDDV-1).*

<sup>7</sup> *V primeru, da se davčni zavezanec prostovoljno odloči za obračunavanje DDV, mora prostovoljno izbiri uporabljati najmanj 60 mesecev (3. odstavek 94. člena ZDDV-1).*

Po posebni ureditvi plačane realizacije obveznost obračuna DDV nastane na dan prejema plačila za obdavčeno dobavo blaga ali opravljene storitve, pravica do odbitka vstopnega DDV pa se lahko uveljavi na dan plačila dobavljenega blaga ali opravljene storitve, kjer je bil obračunan DDV. Za opravljeno dobavo blaga ali storitev, od katere davčni zavezanec obračunava DDV po plačani realizaciji, prejeme le delno plačilo, DDV obračuna od delnega plačila po preračunani stopnji (Špes, 2007, str. 260-267). Enako velja tudi v primeru, če davčni zavezanec za njemu opravljeno dobavo blaga ali storitev, od katere uveljavlja odbitek DDV po plačani realizaciji, izvrši le delno plačilo, odbitek DDV lahko uveljavlja le od delnega plačila, pri čemer prav tako uporabi preračunano stopnjo DDV.

Ne glede na to, če davčni zavezanec izbere ugotavljanje davčne obveznosti po plačani realizaciji, mora po splošni ureditvi še vedno izvajati naslednje obdavčljive transakcije:

- uvoz in izvoz blaga,
- pridobitev blaga znotraj Skupnosti in dobavo blaga znotraj Skupnosti,
- obdavčljive transakcije na osnovi finančnega najema,
- obdavčljive transakcije na podlagi kreditne ali posojilne pogodbe,
- obdavčljive transakcije na osnovi prodaje blaga s pridržkom lastninske pravice,
- obdavčeno dobavo blaga ali storitev z odloženim plačilom 6 mesecev,
- dobavo blaga ali storitve, kjer je bil račun izdan pred opravljeno dobavo blaga oziroma pred opravljeno storitvijo.

Izključene transakcije iz posebne ureditve po plačani realizaciji se nanašajo tako na nastanek obračunske obveznosti kot tudi na uveljavljanje pravice do odbitka DDV.

Zavezanec, ki se je odločil uporabljati posebno ureditev po plačani realizaciji sme omenjeno ureditev začeti uporabljati na prvi dan kateregakoli svojega davčnega obdobja, vendar mora izpolnjevati nekatere pogoje:

- vrednost obdavčenih dobav blaga ali opravljenih storitev na ozemlju Slovenije v preteklih 12 mesecih ni presegla in tudi v bodočih 12 mesecih naj ne bi presegla 208.000 EUR, pri tem pa so izvzete obdavčene prodaje osnovnih sredstev,
- je predložil vse obračune DDV, ki jih je moral predložiti, ter ima poravnane vse zapadle obveznosti iz naslova DDV,
- pred prehodom na ureditev po plačani realizaciji ni bil kaznovan zaradi storitve kaznivega dejanja ali hujšega prekrška v zvezi z DDV,
- od izvajanja posebne ureditve do ponovnega prehoda na posebno ureditev je minilo več kot 12 mesecev,
- v svojem knjigovodstvu zagotovi izpolnjevanje pogojev za uporabo posebne ureditve po plačani realizaciji,
- zavezanec mora predložiti vlogo davčnemu organu vsaj 15 dni pred začetkom novega davčnega obdobja.

Prenehanje uporabe posebne ureditve po plačani realizaciji lahko davčni zavezanec izvede prostovoljno, kljub temu da ni presegel zakonsko določenega obdavčenega prometa vendar mora o tem vnaprej obvestiti davčni organ. Obvezno prenehanje posebne ureditve po plačani realizaciji pa nastopi na zadnji dan davčnega obdobja, v katerem preseže 208.000 EUR obdavčene realizacije.

V obračunu DDV, ki ga davčni zavezanec predloži za davčno obdobje, v katerem preneha uporabljati posebno ureditev, mora izkazati celoten znesek DDV, ki bi ga bil dolžan plačati v obdobju uporabe posebne ureditve, če te ureditve ne bi uporabljal, zmanjšan za celoten znesek DDV, ki ga je obračunal in plačal v skladu s posebno ureditvijo po plačani realizaciji, in za znesek odbitka DDV.

Uporaba posebne ureditve po plačani realizaciji zavezuje davčnega zavezanca, da mora davčnemu organu poročati o vseh izdanih računih, ki do 31. decembra tekočega leta niso plačani. Popis neplačanih računov mora davčni zavezanec predložiti davčnemu organu do 31. januarja naslednjega leta (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

**Tabela 7:** Prednosti in slabosti posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji

PREDNOSTI	SLABOSTI
<ul style="list-style-type: none"> <li>izboljšanje likvidnostnega položaja zavezancev, katerih kupci s plačili zamujajo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>v posebno ureditev obračunavanja DDV lahko vstopijo samo zavezanci, ki izpolnjujejo zakonsko določen pogoj</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>obveznost obračuna DDV nastane na dan prejema plačila</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>določene transakcije so iz posebne ureditve izključene (uvoz blaga, izvoz blaga ...)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>prostovoljna vključitev in izključitev iz sistema posebne ureditve obračunavanja DDV po plačani realizaciji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pravica do odbitka vstopnega DDV nastane na dan plačila</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>večje administrativne zahteve v zvezi z obračunavanjem DDV</li> </ul>

*Vir: lasten prikaz*

## 2.5 ANALIZA PROBLEMATIKE DELOVANJA V STATUSNI OBLIKI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA NA OBMOČJU OBČINE ŠOŠTANJ

Gospodarsko dejavnost je mogoče opravljati v različnih statusnih oblikah. Podatki iz Poslovnega registra Slovenije (v nadaljevanju PRS) o številu vpisanih poslovnih subjektov po stanju na dan 31. 3. 2007 so naslednji:

**Tabela 8:** Število vpisanih poslovnih subjektov po stanju na dan 31. 3. 2007

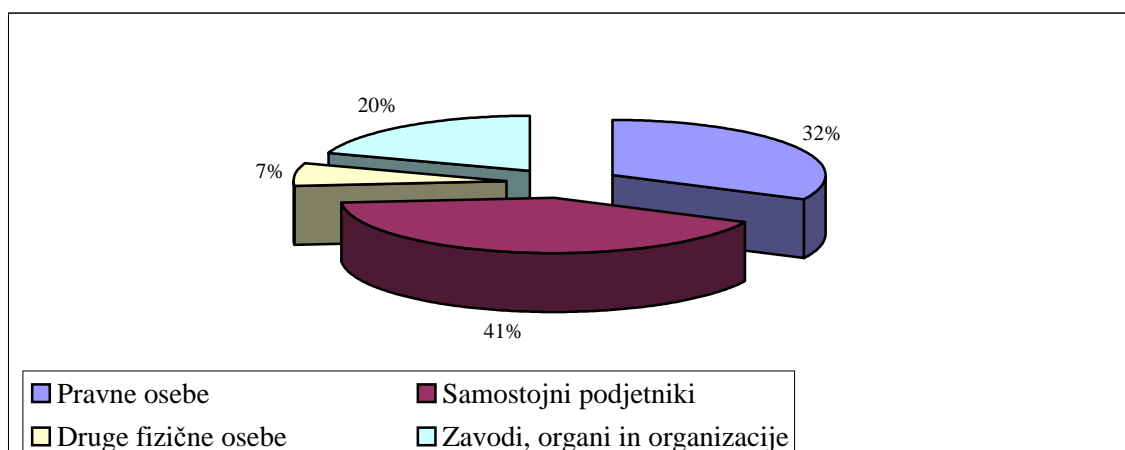
Stanje na dan	Skupaj	Pravne osebe	Samostojni podjetniki	Druge fizične osebe	Zavodi, organi in organizacije
31. 3. 2007	156.712	50.314	64.946	10.487	30.965

*Vir: Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, Zbirni podatki o številu poslovnih subjektov v PRS po stanju na dan 31. 3. 2007, str. 2, preglednica 1*

Poslovni subjekti so pravne in fizične osebe s sedežem v Sloveniji, ki opravljajo pridobitno ali nepridobitno dejavnost. V PRS je bilo na dan 31. 3. 2007 vpisanih 156.712 poslovnih subjektov in sicer;

Samostojni podjetniki so bili na dan 31. 3. 2007 najštevilnejši, in sicer so predstavljali 41,44 % vseh gospodarskih subjektov, medtem ko je delež pravnih oseb znašal 32,11 %, med katerimi so prevladovale d. o. o. Iz razpredelnice je razvidno, da so fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in d. o. o. najbolj pogosti statusni obliki v katerih se opravlja gospodarska dejavnost.

**Slika 2:** Poslovni subjekti v Republiki Sloveniji na dan 31. 3. 2007



*Vir: Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, Zbirni podatki o številu poslovnih subjektov v PRS po stanju na dan 31. 3. 2007, str. 3*

Samostojni podjetniki so imeli v pretežnem delu (69,9 %) registrirane glavne dejavnosti s področja gradbeništva (12.623), sledi trgovina, popravila motornih vozil in izdelkov široke porabe (11.016) ter predelovalne dejavnosti (10.996) in poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve (10.784).

Med 44.267 d. o. o., jih je imelo največ kot svojo glavno dejavnost registrirano eno izmed področij dejavnosti poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve in sicer 12.221.

Glede na to, da je konec lanskega leta število samostojnih podjetnikov presegalo število d. o. o. za 48,2 %, se je v prvem trimesečju letošnjega leta ta razlika zmanjšala na 46,7 %. V primerjavi s stanjem na dan 31. 12. 2006 je bilo v PRS na dan 31. 3. 2007 evidentiranih za 2,0 % več d. o. o., samostojnih podjetnikov pa le za 1,0 % več. V obdobju od 1. 1. 2007 do 31. 3. 2007 je bilo zabeleženih skupaj 4.710 ustanovitev, med katerimi je bilo evidentiranih 2.606 ustanovitev samostojnih podjetnikov, kar predstavlja 55,3 % delež ter 1.229 d. o. o., kar predstavlja 27,50 % delež vseh zabeleženih ustanovitev.

Največji delež ukinitvev poslovnih subjektov je bil najbolj značilen za številčno najmočnejši skupini poslovnih subjektov, in sicer je bilo v prvem trimesečju tekočega leta ukinitvenih 1.793 samostojnih podjetnikov, kar pomeni 61,7 % delež vseh ukinitvev, pravnih oseb s področja gospodarstva pa 419, oziroma 18,7 % delež vseh ukinitvev (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, 2007, <http://www.ajpes.si>).

Glede na to, da med gospodarskimi subjekti v Sloveniji prevladuje statusna oblika samostojnega podjetnika sem na osnovi vprašalnika želela ugotoviti, zakaj je tako in ali samostojni podjetniki poznajo prednosti in slabosti, ki jim jih ta statusna oblika prinaša. Veliko samostojnih podjetnikov je premalo informirano o prednostih in slabostih svoje statusne oblike. S tem ne mislim na majhne samostojne podjetnike, katerim statusna oblika podjetnika zagotovo prinaša prednosti ter davčno bolj optimalen izid, temveč večje samostojne podjetnike, ki zaradi vztrajnosti v statusni obliki plačujejo bistveno višje davke, kot bi jih, če bi poslovali kot gospodarska družba.

Ugotovitev na osnovi vprašalnika temelji na vzorcu tridesetih samostojnih podjetnikov, ki delujejo na območju občine Šoštanj. Število trideset predstavlja osmino vseh samostojnih podjetnikov v občini, ki so glede na statusno obliko tudi najštevilčnejši.

**Tabela 9:** Struktura gospodarskih subjektov v občini Šoštanj na dan 20. 9. 2007

NAZIV PRAVNOORGANIZACIJSKE OBLIKE	ŠTEVILO
Družba z neomejeno odgovornostjo	3
Družba z omejeno odgovornostjo	77
Samostojni podjetnik posameznik	247
Ostali	251

Vir: Baza PRS po stanju na dan 20. 9. 2007

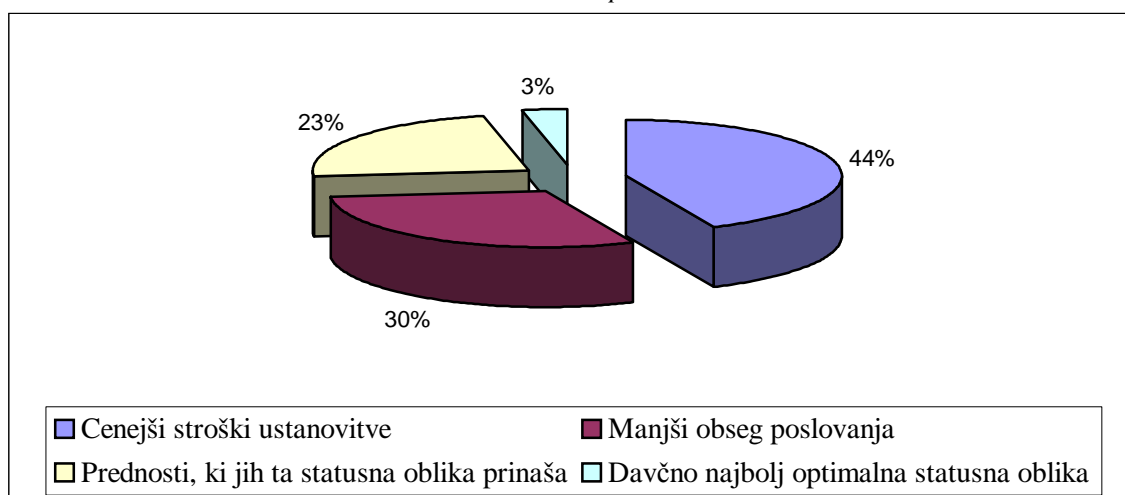
Odločitev, da v vzorec vzamem zgolj samostojne podjetnike v občini Šoštanj, je temeljila na zanimanju, kako razmišljajo o svoji statusni obliki glede na to, da so v večini podjetniki, katerih poslovanje je vezano na tri velika podjetja v občini, za katera poslujejo.

### 2.5.1 Razlogi za odločitev podjetnikov za statusno obliko samostojni podjetnik

Izmed trideset samostojnih podjetnikov je dvajset takšnih, ki dejavnost opravljajo več kot deset let, podjetnikov, ki opravljajo dejavnost od pet do deset let je pet, prav tako pa je pet tudi tistih samostojnih podjetnikov, ki so dejavnost šele pričeli opravljati. 63,33 % podjetnikov ni razmišljalo, katero statusno obliko uporabiti oziroma so se že na začetku odločili za statusno obliko samostojnega podjetnika, 36,67 % podjetnikov je ob začetku poslovanja razmišljalo, katero statusno obliko uporabiti, vendar se jim je statusna oblika podjetnika zdela najbolj primerna. Po pričakovanju so razloge za odločitev za statusno obliko samostojnega podjetnika videli predvsem v cenejših stroških ustanovitve in manjšem obsegu poslovanja.

**Slika 3:** Razlogi za odločitev podjetnikov za statusno obliko samostojni podjetnik

Vir: lasten prikaz

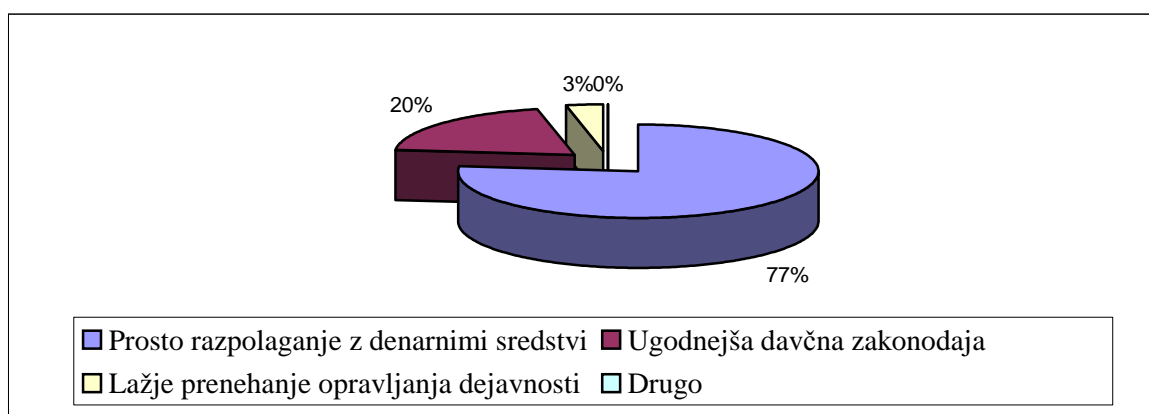


## 2.5.2 Prednosti statusne oblike samostojnega podjetnika

Izmed podjetnikov, ki so se že na začetku odločili poslovati kot podjetniki, jih kar 40 % slabosti statusne oblike podjetnika ne pozna, tisti, ki pa jih poznajo, kot edino slabost navajajo le, da odgovarjajo za obveznosti z vsem svojim premoženjem. Med prednostmi statusne oblike podjetnika navaja prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi 76,67 % podjetnikov.

Glede na pričakovanja, da samostojni podjetniki, predvsem večji, davčno zakonodajo s področja obdavčitve v osnovi poznajo, oziroma so o njej informirani, me je podatek, da 70 % samostojnih podjetnikov to prelega oziroma zaupa svojemu računovodskemu servisu, presenetil. Vendar pa že v naslednjem vprašanju glede davčnih posledic v primeru prenehanja dejavnosti kar 73,33 % podjetnikov posledic prenehanja opravljanja dejavnosti ne pozna.

*Slika 4: Prednosti statusne oblike samostojnega podjetnika*

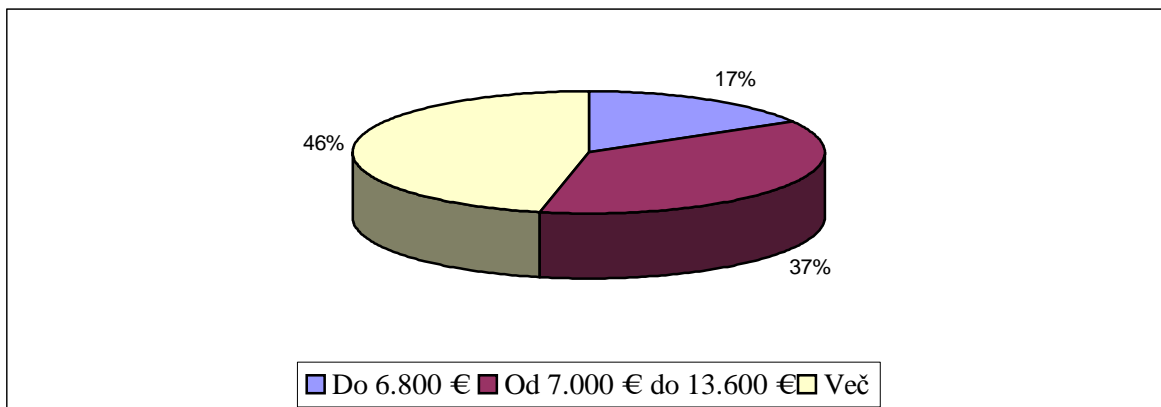


*Vir: lasten prikaz*

## 2.5.3 Ugotovljeni dobički samostojnih podjetnikov v letu 2006

V drugem delu vprašalnika me je zanimalo, kolikšen čisti dobiček so podjetniki dosegli v letu 2006. Večina samostojnih podjetnikov iz vzorca je obdavčena po najvišji dohodninski stopnji, torej 41 %. Glede na to, da večini samostojnih podjetnikov poslovne knjige vodijo računovodski servisi, je podatek, da večina niti ni razmišljala ali jim statusna oblika podjetnika še prinaša davčno bolj optimalen izid, oziroma da večine niti ni zanimalo, koliko davka bi plačali, če bi ob enakem dobičku poslovali kot gospodarska družba, zaskrbljujoč, saj bi to lahko tudi pomenilo, da jim je »vseeno«, kakšna je njihova davčna obremenitev. Posledično temu, tudi večina podjetnikov 63,33 % ne ve, da obstaja možnost davčno nevtralnega prenosa dejavnosti samostojnega podjetnika na gospodarsko družbo in o statusnem preoblikovanju tudi niso razmišljali. Med tistimi, ki o statusnem preoblikovanju razmišljajo, pa kot razlog navajajo predvsem upokožitev ter nadaljnjo rast podjetja in s tem posledično tudi večje dobičke.

Slika 5: Ugotovljeni čisti dobički samostojnih podjetnikov v letu 2006



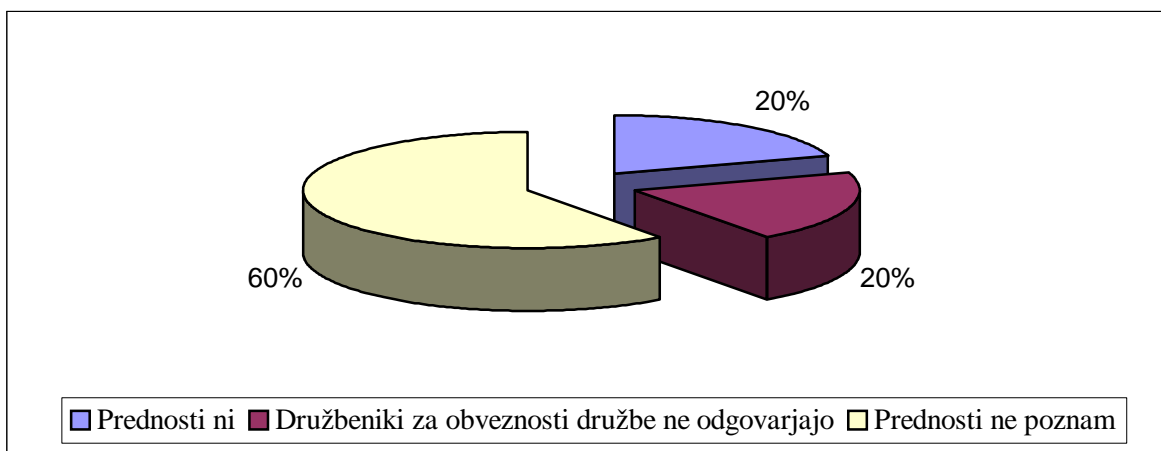
Vir: lasten prikaz

#### 2.5.4 Prednosti družbe z omejeno odgovornostjo

Na vprašanje o prednostih statusne oblike d. o. o. je večina samostojnih podjetnikov (60 %) odgovorila, da prednosti omenjene statusne oblike ne pozna, tisti, ki pa so odgovorili pritrdilno (20 %), pa kot edino prednost navajajo le, da družbeniki za obveznosti družbe osebno ne odgovarjajo. Med vprašanimi je 20 % takšnih, ki menijo, da statusna oblika d. o. o. v primerjavi s statusom samostojnega podjetnika prednosti nima.

Samostojnih podjetnikov, ki imajo sočasno ustanovljeno še drugo statusno obliko, je 10 % in sicer poleg opravljanja dejavnosti v statusni obliki podjetnika imajo ustanovljeno tudi enoosebno d. o. o., 90 % samostojnih podjetnikov pa druge statusne oblike sočasno nima ustanovljene.

Slika 6: Prednosti statusne oblike družbe z omejeno odgovornostjo



Vir: lasten prikaz

Rezultati vprašalnika so potrdili moje prepričanje o tem, da je veliko samostojnih podjetnikov premalo informiranih o možnostih, ki jim jih davčna zakonodaja nudi in premalo informirani o obdavčevanju na sploh. Davčna zakonodaja za podjetništvo je z visokimi davki neugodna, zato je optimiranje toliko bolj pomembno. Veliko samostojnih podjetnikov zaradi obsega poslovanja in pomanjkanja časa niti ne razmišlja, kaj je zanje najbolj optimalno. Vsakdo, ki se odloča za samostojno pot v podjetništvo, bi moral že v začetku pridobiti ustrezne informacije o prednostih in slabostih statusne oblike, v kateri bo opravljal dejavnost, ter vodenje poslovnih knjig zaupati osebi ali servisu, ki je dovolj strokovno usposobljen, da bo v vsakem trenutku znal presojeti, kaj je za podjetnika davčno najbolj ugodno.

Potrebe po informacijah, ki jih potrebuje poslovodstvo, so že davno presegle okvire bilančnih obrazcev. Razvoj računalniške tehnologije je pripeljal do tega, da so informacije postale eno izmed najmočnejših sredstev konkurenčnega boja. Ciklus spremljanja poslovanja podjetja se skrajšuje in v nekaterih dejavnostih se kaže potreba po dnevno ažurnih podatkih in informacijah (Igličar, Hočevar, 1997, str. 122).

### **3 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Že čez nekaj let bo svet popolnoma drugačen kot danes. Spremembe se bodo nanašale predvsem na tehnologijo, konkurenco in specializacijo. Samostojni podjetniki so zato prisiljeni, da si postavljajo vprašanja o svoji prihodnosti. Postavljajo si vprašanja »Ali lahko ostanem podjetnik, obdržim svojo neodvisnost in še vedno delujem kot veliko podjetje?« in »Ali sta spojitve oziroma zavezništvo edina pot, da preživim naslednjih dvajset let?« (Weinstein, 1999, str. 35).

Pri poslovanju se pogosto pojavlja potreba, da se samostojni podjetnik preoblikuje v drugo pravno organizacijsko obliko gospodarskega subjekta.

Razlogi, ki so pomembni za prenehanje dejavnosti, preoblikovanje statusa in prenos premoženja podjetja podjetnika, so lahko naslednji:

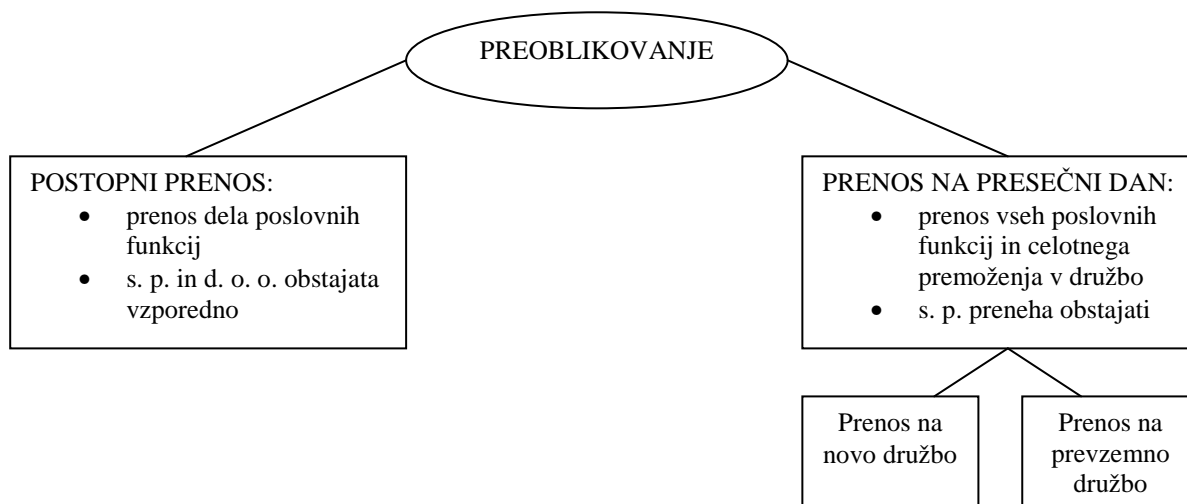
- redna upokojitev, invalidska upokojitev, smrt samostojnega podjetnika,
- povečan obseg poslovanja, večji dobiček in posledično temu večja davčna osnova ter visoka obdavčitev po progresivni dohodninski lestvici,
- prekinitev samostojnega podjetnika zaradi prenosa dejavnosti na družinske člane,
- drugo (zahteva poslovnih partnerjev po preoblikovanju in podobno).

Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika je postopek, ko se samostojni podjetnik preoblikuje v gospodarsko družbo, pomeni pa, da samostojni podjetnik najprej kot ustanovitelj kapitalske družbe opravlja gospodarsko dejavnost s podjetjem, in sicer z istimi sredstvi in delavci, ki ga vnese v določeno pravno organizacijsko obliko kapitalske družbe.

ZGD-1 v sedmem poglavju, in sicer v členih od 667. do 673. govori o statusnem preoblikovanju podjetnika. Zakon omogoča dve obliki preoblikovanja in sicer (Zakon o gospodarskih družbah, 2006):

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

*Slika 7: Vrste preoblikovanja samostojnega podjetnika*



*Vir: lasten prikaz*

**Tabela 10:** Razlike in skupne značilnosti oblik statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika

Prenos na prevzemno kapitalsko družbo	Prenos na novo kapitalsko družbo
<b>RAZLIKE</b>	
- prenos podjetja poteka na podlagi enostranskega pravnega posla (sklep samostojnega podjetnika o preoblikovanju)	- prenos podjetja poteka na podlagi dvostranskega pravnega posla (pogodba o prenosu podjetja)
- kapitalska družba še ne obstaja, zato govorimo o prenosu na novo kapitalsko družbo	- kapitalska družba že obstaja, zato govorimo o prenosu na prevzemno kapitalsko družbo
<b>SKUPNE ZNAČILNOSTI</b>	
• preoblikovanje pridobi učinek z vpisom v sodni register	
• po vpisu preoblikovanja v sodni register pravna oblika samostojnega podjetnika preneha po zakonu. Podjetnik se po uradni dolžnosti izbriše iz Poslovnega registra	
• s prenosom preide na družbo podjetje samostojnega podjetnika ter njegove pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem	
• družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem samostojnega podjetnika	

*Vir: Kodrič Matjaž, Izbrani vidiki preoblikovanja samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo, 2007, str. 50*

Pri prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja, gre za prenosno preoblikovanje, kjer se podjetje podjetnika prenese kot skupek premoženja in delavcev na novoustanovljeno družbo. Postopek prenosa podjetja na novoustanovljeno kapitalsko družbo natančno opredeljuje ZGD-1 in sicer v členih od 668. do 672 (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Prenos podjetja na prevzemno kapitalsko družbo pomeni, da prevzemna družba na katero preide podjetje podjetnika, nastopa kot prevzemna družba, ki prevzame podjetje podjetnika in mu kot proti vrednost zagotovi delež, in s tem status družbenika.

Pri preoblikovanju gre za preurejanje obstoječih oblik izvajanja gospodarske dejavnosti, pri čemer se preoblikovanje usmerja na novo organiziranost podjetniške dejavnosti in se posledično spreminja tudi položaj nosilca te dejavnosti. Podjetniško prestrukturiranje podjetnika v postopku preoblikovanja ima za posledico, da podjetnik stopi v vlogo družbenika ali delničarja, njegovo podjetje pa postane podjetje družbe, bodisi da je novo ustanovljeno ali pa, da je podjetje pripojeno že obstoječi družbi.

Za preoblikovanje veljajo posebna pravila, ki na določen način odstopajo od korporacijskega prava, saj imajo zaradi varstva vseh udeležencev v preoblikovanju, zlasti pa upnikov, naravo praviloma kogentnih norm, in zato se v pravu preoblikovanje obravnava praviloma kot posebna pravna veja (Prelič, 2005, str. 31-86).

O preoblikovanju samostojnega podjetnika ne moremo govoriti v primeru, da samostojni podjetnik ohrani svojo dejavnost deloma ali v celoti kot samostojni podjetnik in poleg tega kot ustanovitelj ustanovi kapitalsko družbo. V tem primeru govorimo o rednem postopku ustanavljanja gospodarske družbe, katere ustanovitelj je samostojni podjetnik. Prav tako ne moremo govoriti o statusnem preoblikovanju podjetnika, kadar samostojni podjetnik preneha s svojo dejavnostjo kot podjetnik in kot fizična oseba ustanovi gospodarsko družbo, v okviru katere organizira novo podjetje in začne z opravljanjem enake, podobne ali druge dejavnosti (Škof et al, 2006, str. 61-62).

Bistveno za statusno pravno preoblikovanje samostojnega podjetnika je, da njegovo podjetje in izvajanje dejavnosti ostane nespremenjeno, kar pomeni, da z organiziranim premoženjem in z delavci v podjetju gospodarskega subjekta nadaljuje z dejavnostjo v nespremenjeni organizaciji poslovanja, ali vsaj delno spremenjeni obliki, vendar v drugi pravno organizacijski obliki. Preoblikovanje pomeni spremembo samo v pravni sferi in v pojavnih pravnih organizacijskih oblikah, nima pa za posledico sprememb na področju gospodarskega poslovanja in organiziranosti podjetja.

Če se samostojni podjetnik preoblikuje v novo pravnoorganizacijsko obliko (d. o. o.), nadomesti prejšnjo pravnoorganizacijsko obliko samostojnega podjetnika in nova oblika ima status pravne osebe, ki je univerzalni pravni naslednik vseh pravnih razmerij samostojnega podjetnika, vendar se pri tem samostojni podjetnik ne reši odgovornosti in obveznosti iz poslovanja pred prenosom podjetja v novo nastalo družbo. V razmerju do tretjih oseb se s statusnim preoblikovanjem samostojnega podjetnika njegov položaj ne spremeni glede tistih pravnih razmerij, ki so obstajala do trenutka preoblikovanja. Bistvena razlika v podjetnikovem položaju do tretjih oseb nastopi pri nastanku novih pravnih razmerij, ki jih sklepa novoustanovljena družba s tretjimi osebami.

Če se samostojni podjetnik preoblikuje v d. o. o., stopi družba v pravna razmerja samostojnega podjetnika do tretjih, s tem da samostojni podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem za tiste obveznosti, ki so nastale do trenutka preoblikovanja v družbo in z njegovim izbrisom iz registra kot samostojnega podjetnika (Drobež Tomšič, 2006, Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo <http://.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229>). Od trenutka preoblikovanja je novoustanovljena družba sama nosilec pravic, obveznosti in odgovornosti za nova pravna razmerja in tudi zaradi prevzema podjetniškega premoženja samostojnega podjetnika odgovarja skupaj s samostojnim podjetnikom kot fizično osebo za prejšnja pravna razmerja, ki jih je sklepal samostojni podjetnik (Škof et al, 2006, str. 61-64).

### **3.1 OBLIKE STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Na področju postopkov za preoblikovanje gospodarskih subjektov poznamo preoblikovanje s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja, ter preoblikovanje s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. Takšen primer nastane, ko samostojni podjetnik ustanovi kapitalsko družbo in vanjo vloži svoje podjetje ter preneha poslovati kot samostojni podjetnik ali pa svoje podjetje vloži v že obstoječo kapitalsko družbo.

Kljub temu da je najbolj pogosto preoblikovanje samostojnega podjetnika v d. o. o., se lahko samostojni podjetnik preoblikuje tudi v osebno družbo, vendar se takšno preoblikovanje ne opredeljuje kot preoblikovanje, temveč kot ustanovitev nove osebne družbe, saj se osebna družba lahko ustanovi le z družbeno pogodbo, ki jo skleneta najmanj dva subjekta. Obstaja pa možnost, da osebno družbo ustanovita dva samostojna podjetnika posameznika, vendar morata oba bodoča družbenika prenesti premoženje svojega podjetja v novoustanovljeno družbo, kot samostojna podjetnika pa prenehata poslovati.

V primeru preoblikovanja samostojnega podjetnika v osebno družbo gre za vprašanje smiselnosti takšnega preoblikovanja, saj družbeniki osebnih družb prav tako kot samostojni podjetnik za obveznosti iz poslovanja odgovarjajo z vsem svojim premoženjem. Razlogi za odločitev bi lahko bili zgolj v argumentih, da ni predpisanega obveznega osnovnega kapitala, ter v obdavčitvi.

### **3.1.1 Preoblikovanje samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo**

V primeru prenosa podjetja samostojnega podjetnika na novoustanovljeno kapitalsko družbo (najpogosteje v d. o. o.), preidejo na novo kapitalsko družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem.

Zaradi preoblikovanja samostojnemu podjetniku ni potrebno poravnati vseh obveznosti, kot tudi ne izterjati vseh terjatev, saj preidejo na družbo vsa sredstva in obveznosti, ki jih ima samostojni podjetnik v svoji bilanci ob preoblikovanju. Novoustanovljena družba kot pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja, ki so povezana s prenesenim podjetjem podjetnika. Takšna pogodba omogoča, da ni potrebno spreminjati pogodb o zaposlitvi, pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji, saj družba prevzame vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil podjetnik.

Samostojni podjetnik mora tri mesece pred nameravano priglasitvijo sklepa o preoblikovanju in registraciji novoustanovljene d. o. o. na primeren način objaviti prenehanje opravljanja dejavnosti kot samostojni podjetnik in preoblikovanje v d. o. o. Osnova za preoblikovanje samostojnega podjetnika je sklep podjetnika, ki ga v pisni obliki slednji sprejme sam. V sklepu mora navesti firmo in sedež podjetnika, izjavo o prenosu podjetja ter vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) z natančnim opisom podjetja. Pri navajanju vrednosti in opisu podjetja se je mogoče sklicevati na listine, kot so letna bilanca stanja, vmesna bilanca stanja, ali ustrezen računovodski izkaz, če je na njegovi podlagi mogoče določiti vrednost podjetja, ki je predmet prenosa. Predložene listine na dan prijave za vpis prenosa podjetja v register ne smejo biti starejše od treh mesecev, kar določa 668. člen ZGD-1 (Drobež Tomšič, 2006, Preoblikovanje podjetnika 2. del, <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?cl=1253>).

Pri prenosu podjetja samostojnega podjetnika na novoustanovljeno kapitalsko družbo gre po vsebini za ustanovitev družbe s stvarnim vložkom, ki predstavlja celotno podjetje podjetnika, torej vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki so bili del bilančne mase samostojnega podjetnika. Zdoh-2 v 51. členu določa, da mora nova pravna oseba ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti do virov sredstev z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, torej po knjigovodski vrednosti. Ob ustanovitvi nove kapitalske družbe s prenosom podjetnikovega podjetja se vplača osnovni kapital s stvarnim vložkom, za kar je potrebna ustanovitvena revizija, če vrednost stvarnega vložka presega 100.000 EUR.

Pri obravnavi stvarnih vložkov je potrebno upoštevati določbe ZGD-1, da vrednost stvarnega vložka ne sme biti manjša od vrednosti prevzetega osnovnega vložka, torej je za stvarni vložek potrebna ocenjena vrednost.

Ustanovitev nove družbe mora pregledati ustanovitveni revizor. Za ustanovitveno revizijo se smiselno uporabljajo določbe ZGD-1 o ustanovitvi delniške družbe, pri čemer ustanovitveno poročilo iz 193. člena ZGD-1 ni potrebno. Če vrednost prenesenega podjetja ni večje od 100.000 EUR, ustanovitvena revizija za d. o. o. ni potrebna.

Podjetnik mora vložiti prijavo za vpis prenosa podjetja pri registrskem organu. Predlogu za vpis prenosa podjetja je potrebno priložiti sklep o prenosu podjetja ter listine, ki jih je potrebno predložiti ob vpisu ustanovitve nove družbe v register. Registrski organ hkrati vpiše prenos podjetja in ustanovitev nove družbe v sodni register ter pri vpisu nove družbe vpiše v register, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika. Z vpisom prenosa v register podjetnik preneha opravljati dejavnost, podjetje podjetnika pa v skladu s sklepom o prenosu podjetja preide na novo družbo, pri čemer podjetnik postane imetnik kapitalskega deleža nove družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 2006). Dolžnost registrskega sodišča je, da mora o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJPES, da lahko na tej podlagi opravi izbris podjetnika iz PRS.

V primeru, da družba ne izpolni obveznosti, ki so nastale podjetniku v zvezi z njegovim podjetjem pred vpisom prenosa podjetja v register, odgovarja zanje podjetnik z vsem svojim premoženjem. Za takšne obveznosti odgovarja fizična oseba.

### **3.1.2 Preoblikovanje samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo**

Poleg preoblikovanja samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na novoustanovljeno družbo, se lahko samostojni podjetnik preoblikuje tudi s prenosom podjetja podjetnika na že obstoječo prevzemno družbo (najpogosteje d. o. o.). Razlika je v tem, da samostojnemu podjetniku ni potrebno ustanavljati družbe.

V tem primeru gre za postopek, v katerem preneha status samostojnega podjetnika, njegova gospodarska dejavnost pa se nadaljuje s podjetjem, ki se prenese na že delujočo, torej prevzemno družbo (Drobež Tomšič, 2006, Preoblikovanje podjetnika 1. del, <http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1>). Če prevzemna družba opravlja enako dejavnost, kot jo je opravljal samostojni podjetnik, pri prevzemni družbi ni potrebno spreminjati registracije dejavnosti, v nasprotnem primeru pa je potrebno opraviti spremembe v sodnem registru.

Za prenos podjetja na prevzemno družbo se smiselno uporabljajo določbe od 668. do 672. člena ZGD-1, pri čemer je bistveno, da se sklep o prenosu podjetja nadomesti s pogodbo o prenosu podjetja, ki jo skleneta podjetnik in poslovodstvo prevzemne družbe v obliki notarskega zapisa in da se nova družba nadomesti s prevzemno družbo. Pri prenosu podjetja samostojnega podjetnika na prevzemno kapitalsko družbo se smiselno uporabljajo pravila, ki veljajo za vsebinsko podobno pripojitev družbe.

Pravila, ki so navedena v 68. člen ZGD-1 določajo, da se sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki na podlagi združitve preidejo na prevzemno družbo ovrednotijo v skladu s SRS ali MSRP. 10. točka Uvoda v SRS ter pojasnilo 1 k SRS 22 (2006)-Vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah določata, da se poslovne združitve obračunavajo z uporabo nakupne metode, po kateri prevzemnik meri nabavno vrednost poslovne združitve kot celoto, po pošteni vrednosti. V 10. točki uvoda v SRS je določilo, da se morebitna razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve ter deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti obračuna kot dobro ime (Slovenski računovodski standardi, 2006).

ZDoh-2 v 51. členu kot pogoj za davčno nevtravno preoblikovanje zahteva vrednotenje sredstev in obveznosti, kot da do prenehanja dejavnosti podjetnika ne bi prišlo. Vprašanje, ki se pri tem postavlja je, kako ravnati, če se knjigovodska vrednost podjetnikovih sredstev razlikuje od poštene vrednosti. Samostojni podjetnik lahko sredstva in obveznosti do virov sredstev prevrednoti na pošteno vrednost že pred preoblikovanjem in na ta način izpolni statusnopravne in davčne pogoje.

Podjetnik, ki je preoblikoval svoje podjetje v delež v kapitalski družbi, pripada delež po vrednosti kot razlika med pošteno vrednostjo pripojenih sredstev in obveznosti do virov sredstev. Takšen prenos podjetja spreminja odnose med družbeniki v že obstoječi družbi, vpliva na povečanje osnovnega kapitala in premoženje družbe ter oblikovanje novega poslovnega deleža, ki je le ena od možnosti glede na to, da lahko prevzemna družba samostojnemu podjetniku zagotovi delež na drug način (z odstopitvijo lastnih deležev ali pa obstoječi družbeniki odstopijo del svojih deležev samostojnemu podjetniku), (Škof et al, 2006, str. 69-71).

## **3.2 DAVČNE POSLEDICE PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V KAPITALSKO DRUŽBO**

### **3.2.1 Obravnava obdavčitve po Zakonu o dohodnini**

Zdoh-2 v 51. členu govori o prenehanju opravljanja dejavnosti samostojnega podjetnika. Podjetnik, ki izkoristi možnost iz četrtega odstavka Zdoh-2 in prenese svoja sredstva in obveznosti na novoustanovljeno kapitalsko družbo ali prevzemno kapitalsko družbo, se lahko izogne davčnim posledicam, ki pa bi v primeru prenehanja podjetnikovega poslovanja nastale (Zakon o dohodnini, 2006).

Za nevtralen vidik obdavčenja mora samostojni podjetnik izpolnjevati naslednje pogoje:

- prevzemna pravna oseba oziroma nova pravna oseba mora biti rezident RS,
- prevzemna pravna oseba oziroma nova 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 bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot da do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- prevzemna pravna oseba oziroma nova pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripisujejo podjetju oziroma delu podjetja, ki se prenaša in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- fizična oseba se mora zavezati, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjševala (51. členu Zdoh-2).

Prenos davčnih ugodnosti lahko samostojni podjetnik opravi le v primeru, če so izpolnjeni vsi naštetih pogoji.

V skladu z 51. členom Zdoh-2, lahko davčni zavezanec zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje, če davčni zavezanec prenese podjetje ali del podjetja na drugo fizično osebo zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve na zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka, če so izpolnjeni naslednji pogoji (Zakon o dohodnini, 2006):

- novi prevzemnik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,
- 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 bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- novi zasebnik prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripisujejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo.

Pri računovodski obravnavi preoblikovanja samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo gre pri prenosu podjetja podjetnika na novo kapitalsko družbo po vsebini za ustanovitev družbe s stvarnim vložkom. Stvarni vložek predstavlja celotno podjetje podjetnika, torej vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov, ki so bili prej del bilančne mase podjetnika.

Pri prenosu podjetja samostojnega podjetnika na novoustanovljeno družbo, kot pri prenosu na prevzemno družbo, je končni rezultat preoblikovanja delež bivšega samostojnega podjetnika v kapitalski družbi, ki ustreza razliki med vrednostjo sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki jih podjetnik vnese v družbo (Prusnik, 2006, str. 143-148).

V skladu s 94. členom Zdoh-2 se za odsvojitve kapitala šteje vsaka odsvojitev kapitala ali dela kapitala, kot je zlasti prodaja kapitala, dajanje kapitala v dar, zamenjava kapitala, unovčitev investicijskega kupona, izplačilo sorazmernega dela likvidacijske mase v primeru likvidacije vzajemnega sklada, izplačilo lastniškega deleža v primeru prenehanja gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja, izplačilo lastniškega deleža v primeru zmanjšanja lastniškega kapitala gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja, izstopa ali izključitve ter drugih primerih izplačila lastniškega deleža, izplačanega v denarju ali v naravi, če ni z zakonom določeno drugače. Vendar pa se pri davčni obravnavi zamenjave kapitala upošteva tudi 100. člen Zdoh-2, ki omogoča davčno nevtralnost pri obdavčitvi fizičnih oseb. Načelo davčne nevtralnosti temelji na izhodišču, da pri materialnih statusnih spremembah praviloma ni denarnega toka, zato tudi ni vira, iz katerega bi bilo potrebno plačati davek od dobička iz kapitala (Kontarščak, 2007, str. 29-35).

Poznavanje določbe Zdoh-2 se ne zahteva samo od zavezanca, ki uveljavlja posebno davčno obravnavo, temveč tudi od nove ali prevzemne kapitalске družbe. Načelo davčne nevtralnosti preoblikovanja ne velja samo na področju davčne osnove, temveč tudi na področju olajšav, ne pa tudi na področju davčnih izgub.

**Tabela 11:** Določbe Zdoh-2 glede statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika

<ul style="list-style-type: none"> <li>• izgube ni mogoče prenesti na novega zasebnika oziroma pravno osebo, kadar zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• neizkoriščen del davčne olajšave ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če so izpolnjeni pogoji iz četrtega in devetega odstavka 51. člena Zdoh-2, lahko prenese na novega zasebnika oziroma novo pravno osebo. Šteje se, da je olajšavo prevzel novi zasebnik oziroma nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba, pod pogoji, kot bi veljalo, če do prenehanja ne bi prišlo</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• zavezancu, novemu zasebniku oziroma novi pravni osebi, ki pri prenehanju opravljanja dejavnosti zavezanca uveljavlja davčno obravnavo po četrtem odstavku 51. člena Zdoh-2, se olajšave, uveljavljene po 47. in 48. čenu Zdoh, ter 47. in 48. členu Zdoh-1, obravnavajo pod pogoji, kot bi veljali, če do prenehanja dejavnosti ne bi prišlo</li> </ul>

Vir: Zakon o dohodnini, 2005, 2006<sup>8</sup>, Uradni list RS, št. 70/05 in 115/05

<sup>8</sup> Zdoh (47. člen, 48. člen), Zdoh-1 (47. člen, 48. člen) in Zdoh-2 (51. člen)

### **3.2.2 Obravnava obdavčitve po Zakonu o davku na dodano vrednost**

V primeru prenosa podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena, saj se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika. Takšne transakcije predstavljajo neobdavčljive transakcije, vendar le v primeru, da se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika.

Če bi prevzemnik uporabljal prevzeta sredstva (zaloge, trgovsko blago, material, proizvode, opredmetena osnovna sredstva in podobno) za druge namene kot tiste, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV, se takšne transakcije opredelijo kot obdavčljive. Enako velja v primeru, če je prenosnik za prenesena sredstva deloma ali v celoti uveljavil pravico do odbitka vstopnega DDV.

Obdavčljiva transakcija lahko nastopi le pri prevzemniku podjetja, dela podjetja ali stvarnega vložka, nikdar pa pri prenosniku podjetja, ali dela podjetja.

V primeru, da je prenosnik za prenesena sredstva deloma ali v celoti uveljavil pravico do vstopnega DDV, mora prevzemnik v primeru prodaje takšnih sredstev obračunati izstopni DDV. 65. člen ZDDV-1 opredeljuje način izračuna in uporabo odbitnega deleža pri davčnih zavezancih, ki hkrati opravljajo dejavnost, za katero imajo pravico do odbitka vstopnega DDV in dejavnost, za katero te pravice nimajo. Davčni zavezanec lahko uveljavi pravico do odbitka vstopnega DDV samo od nabav blaga in storitev, ki jih uporablja ali jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Vprašanje o izračunavanju odbitnega deleža se lahko pojavi v primeru statusnega preoblikovanja, če je prenosnik sredstvo uporabljal za namene svoje obdavčljive dejavnosti (na primer poslovni objekt), ob prenosu dejavnosti na prevzemno družbo pa se del poslovnega objekta nameni za oddajanje v najem malemu davčnemu zavezancu.

Zadržanje blaga, (opredmetenih) osnovnih sredstev, trgovskega blaga, proizvodov, polproizvodov, materiala in podobnega ob prenehanju opravljanja dejavnosti, za katerega je bila uveljavljena pravica do vstopnega DDV (celotnega ali delnega), se takšna transakcija šteje za dobavo blaga, od katere je potrebno obračunati DDV (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

### **3.2.3 Obravnava obdavčitve po Zakonu o davku na promet motornih vozil**

Novi Zakon o davku od prometa motornih vozil (v nadaljevanju ZDMV), ki se uporablja od 24. 5. 2006 dalje, vsebuje jasnejše določbe glede oprostitve plačila davka na promet motornih vozil ob statusnem preoblikovanju samostojnega podjetnika, ki je lastnik vozila.

Pred zakonsko spremembo ZDMV je bil samostojni podjetnik, ki se je preoblikoval (prenosno preoblikovanje po prejšnjem ZGD) dolžan plačati davek na promet motornih vozil, v primeru, da je imel med sredstvi, ki so bila predmet preoblikovanja motorna vozila, ki so bila predmet obdavčitve z davkom na promet motornih vozil. Večina davčnih zavezancev, razen nekaterih izjem<sup>9</sup>, pri nabavi osebnih motornih vozil nima pravice do odbitka vstopnega DDV.

Davčni zavezanec, identificiran za namene DDV, ki ob nabavi vozila nima pravice do odbitka vstopnega DDV, ob prodaji oziroma drugi vrsti prometa ne obračuna DDV (na podlagi 3. točke 44. člena ZDDV-1), na drugi strani pa je takšen promet zavezan obdavčitvi z davkom na promet motornih vozil.

ZDMV določa, da se davka na promet motornih vozil ne plačuje od prenosa vozil v primeru statusnega preoblikovanja lastnika vozila, kar vključuje tudi samostojnega podjetnika, ki se preoblikuje in je lastnik vozila, ki je vključen med sredstva, ki so predmet preoblikovanja (Zakon o davku na promet motornih vozil, 2006).

### **3.3 ZGLED PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA A S. P. NA PREVZEMNO KAPITALSKO DRUŽBO B D. O. O.**

#### **3.3.1 Temeljni razlogi za preoblikovanje v družbo z omejeno odgovornostjo**

Vsak ekonomski subjekt pri svojem delovanju teži k čimbolj uspešnemu poslovanju. O uspehu poslovanja lahko govorimo takrat, kadar dosežemo zastavljeni cilj.

Najpogosteje navedeni cilji poslovanja so (Mramor 1991, str. 17):

- maksimiranje dobička,
- maksimiranje prodaje,
- maksimiranje tržnega deleža,
- preživetje,
- doseganje zadovoljive ravni dobička.

V tem poglavju obravnavam statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika A s. p. s prenosom njegovega podjetja na prevzemno kapitalsko družbo (d. o. o.). Samostojni podjetnik A s. p. opravlja dejavnost od leta 1982. Na začetku je opravljal obrt sam, danes zaposluje trinajst delavcev.

<sup>9</sup> Določene izjeme v kolikor davčni zavezanec izpolnjuje ostale v ZDDV-1 predpisane pogoje, lahko uveljavi pravico do vstopnega ddv za: plovila oziroma plovila, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevozov s taksiji, dajanje v najem in zakup in za nadaljnjo prodajo, za vozila, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje, ter za osebna specialna vozila prilagojena izključno za prevoz pokojnikov.

Leta 1999 je kot fizična oseba ustanovil enoosebno d. o. o., ki se ukvarja s storitveno dejavnostjo (splošna gradbena dela) in danes zaposluje dvainpedeset delavcev. Širitev poslovanja, vedno večja vlaganja v tehnologijo in orodja, doseganje višjih dobičkov, ter nenehna sprememba zakonodaje, ki za samostojnega podjetnika ni ugodna, so argumenti, s katerimi je samostojni podjetnik izrazil potrebo po natančni davčni in računovodski analizi, ali mu prenos podjetja podjetnika na že obstoječo prevzemno družbo prinaša davčno bolj optimalen izid.

Kot razloge za preoblikovanje je samostojni podjetnik navedel predvsem:

- zmanjšanje davčnih obremenitev,
- ločiti premoženje podjetja od zasebnega premoženja,
- omejitev odgovornosti,
- ustvarjanje boljših pogajalskih pozicij.

**Tabela 12:** Analiza primerjave obdavčitve ter ugotovitev davčne obveznosti v primeru, da bi samostojni podjetnik v letu 2007 posloval kot družba z omejeno odgovornostjo

V EUR

POSTAVKE	A s. p. za leto 2007	A s. p. (obdavčen kot pravna oseba)
PRIHODKI	2.530.833,05	2.530.833,05
ODHODKI	2.201.657,84	2.201.657,84
DAVČNO NEPRIZNANI ODHODKI	14.403,02	14.403,02
DAVČNE OLAJŠAVE	6.542,50	6.542,50
OSNOVA ZA DOHODNINO	337.035,73	337.035,73
<sup>10</sup> SPLOŠNA OLAJŠAVA IN OLAJŠAVA ZA VDC <sup>11</sup>	4.866,00	0
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	332.169,73	337.035,73
DAVEK	133.537,59	77.518,22
ČISTI DOBIČEK	198.632,14	259.517,51
RAZLIKA V DAVKU		56.019,37 € manj davka

Vir: lasten prikaz

V davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti za leto 2007, je samostojni podjetnik A s. p. v postavki popravek odhodkov na raven davčno priznanih (zmanjšanja) izkazoval:

- 6.542,50 EUR nepriznanih odhodkov za donacije,
- 7.860,52 EUR nepriznanih odhodkov v višini 50 % stroškov reprezentance, torej davčno nepriznanih odhodkov skupaj v višini 14.403,02 EUR.

<sup>10</sup> Samostojni podjetniki lahko od 1. 1. 2007 dalje pri davčnem obračunu akontacije dohodnine od dohodka doseženega z opravljanjem dejavnosti uveljavljajo splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane

<sup>11</sup> Olajšava VDC – olajšava za vzdrževane družinske člane

Samostojni podjetnik je zmanjševal davčno osnovo z naslednjimi davčnimi olajšavami:

- 5.842,50 EUR olajšave za donacije in
- 700,00 EUR olajšave za izplačila političnim strankam, torej skupaj davčnih olajšav v znesku 6.542,50 EUR.

**Tabela 13:** Izračun obdavčitve samostojnega podjetnika ter efektivne obdavčitve družbenika (v primeru, da bi samostojni podjetnik posloval kot družba z omejeno odgovornostjo in si kot družbenik izplačal dobiček)

V EUR							
Davčna osnova	Plačilo davka po ZDDPO-2	Dobiček, izplačan družbeniku	Plačilo dohodnine-družbenik	Celotni plačani davek	Efektivna obdavčitev družbenika	Plačilo dohodnine s.p.	Efektivna obdavčitev s.p.
1	2=1x23 %	3=1-2	4=3x20 %	5=2+4	6=5/1	7	8=7/1
337.035,73	77.518,22	259.517,51	51.903,50	129.421,72	<b>38,40%</b>		
332.169,73						133.537,59	<b>40,20 %</b>

Vir: lasten prikaz

Iz tabele o primerjavi obdavčitve je razvidno, da bi samostojni podjetnik v primeru, da bi posloval kot d. o. o. plačal za leto 2007, 56.019,37 EUR davka manj, v primeru izplačila dobička pa bi bila efektivna obdavčitev družbenika v primerjavi s samostojnim podjetnikom za 1,8 % nižja (Volšek, 2007, str. 36-37).

V letu 2007 veljavni ZDDPO-2, v 12. členu določa, da je dobiček presežek prihodkov nad odhodki, pri čemer se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Prav tako ZDoh-2 pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov napotuje na uporabo predpisov o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, zato razlik glede priznavanja prihodkov in odhodkov iz primera ni<sup>12</sup>.

Pri uveljavljanju davčnih olajšav v letu 2007 med ZDoh-2 in ZDDPO-2 pomembnejših razlik ni. Tako ZDDPO-2 kot tudi ZDoh-2 določata, da lahko zavezanci znižujejo davčno osnovo z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšavo za zaposlovanje invalidov, olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter olajšavo za donacije, zato razlik pri priznavanju davčnih olajšav ni. Dodatna olajšava, s katero lahko samostojni podjetnik znižuje davčno osnovo, je olajšava za zavezanca invalida (nosilca dejavnosti).

Izhajajoč iz dejstva, da bistvenih razlik glede priznavanja odhodkov in davčnih olajšav med samostojnim podjetnikom in kapitalsko družbo ni, je davčna obveznost samostojnega podjetnika zaradi progresivne davčne lestvice in posledično stopnje davka, po kateri je podjetnik glede na doseženo davčno osnovo obdavčen, bistveno višja.

<sup>12</sup> Tabela 13

### 3.3.2 Swot analiza

Pri odločanju ali naj se samostojni podjetnik statusno preoblikuje ali ne, je potrebno presoditi tako s statusno pravnega kot tudi davčnega vidika. Vsaka statusna oblika ima svoje prednosti in slabosti, ki jih je potrebno presojati v odvisnosti od primera.

Eden izmed poglavitnih ciljev vsakega poslovnega subjekta je optimizirati davčno obremenitev, to je plačati čim nižje dajatve, ne da bi pri tem kakorkoli kršili veljavne davčne predpise. Poleg zmanjšanja davčnih obremenitev je potrebno presoditi tudi prednosti in slabosti, ki jih postopek statusnega preoblikovanja podjetniku lahko prinese.

**Tabela 14:** Prednosti in slabosti statusnega preoblikovanja podjetnika A s. p.

PREDNOSTI	SLABOSTI
<ul style="list-style-type: none"><li>ni potrebno ustanavljati družbe in posledično prihranek stroškov ustanovitve</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>ni prostega razpolaganja z denarnimi sredstvi</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>prihranek denarnih sredstev za ustanovitveni kapital</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>stroški vpisa statusnega preoblikovanja v sodni register</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>ločenost premoženja – družbenik odgovarja samo s svojim deležem</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>davek od dohodka pravnih oseb po stopnji 23 %, od leta 2010 dalje 20 %</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>možnost obračunavanja najemnine za poslovni prostor, obračunavanje obresti za posojilo, obračunavanje stroškov dela</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>večja preglednost poslovanja</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>večje možnosti pridobitve investicijskih sredstev</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>boljše pogajalske pozicije v razmetju do poslovnih partnerjev</li></ul>	

*Vir: lasten prikaz*

Zahteva samostojnega podjetnika po natančni računovodski in davčni analizi, ali mu statusno preoblikovanje prinaša davčno bolj optimalen izid, je pokazala, da so argumenti za preoblikovanje utemeljeni, saj ima podjetnik glede na dosežene dobičke v preteklih letih tudi ambicije nadaljnje rasti, za kar pa je statusna oblika samostojnega podjetnika «davčno neugodna».

S 1. 1. 2007 sta začela veljati nov ZDDPO-2 ter nov Zdoh-2, ki sta odpravila olajšavo za investicije v opredmetena osnovna sredstva tako za samostojne podjetnike kot tudi za gospodarske družbe. Pri gospodarskih družbah se odprava olajšav nekoliko pobota s tem, da se bo do leta 2010 stopnja davka na dobiček vsako leto zniževala za odstotek<sup>13</sup>, medtem ko za samostojne podjetnike črtanje olajšav pomeni večjo davčno obremenitev.

<sup>13</sup> Davek se plačuje po stopnji 23 % od davčne osnove za leto 2007, 22 % od davčne osnove za leto 2008, 21 % od davčne osnove za leto 2009 in 20 % od davčne osnove za leto 2010 in naprej

Izhajajoč iz dejstva, da je samostojni podjetnik, kot fizična oseba tudi 100 % lastnik že ustanovljene d. o. o., ki posluje sočasno s samostojnim podjetnikom, je preoblikovanje samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo (že obstoječo d. o. o.) najbolj optimalna rešitev.

### **3.3.3 Izvedba statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika A s. p. na prevzemno kapitalsko družbo B d. o. o.**

Samostojni podjetnik A s. p. je kot obračunski dan statusnega preoblikovanja določil 31. 12. 2007. Na ta datum je moral samostojni podjetnik izdelati bilanco stanja, ki je osnova za sestavo Pogodbe o prenosu premoženja podjetja podjetnika skupaj s cenitvijo, ki je potrebna za vpis stvarnega vložka v sodni register. Pri prenosu podjetja samostojnega podjetnika A s. p. na prevzemno družbo B d. o. o. je najprej potreben prenos sredstev in obveznosti do virov sredstev iz bilance stanja na bilančni presečni dan (31. 12. 2007) v poslovne knjige prevzemne družbe B d. o. o.

**Tabela 15:** Bilanca stanja samostojnega podjetnika A s. p. na bilančni presečni dan in bilanca stanja podjetnika po opravljeni cenitvi

	V EUR	
Postavka	Na dan 31. 12. 07	Stanje po cenitvi <sup>14</sup>
<b>SREDSTVA</b>	1,689.245	1,801.225
<b>A. DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	611.649	723.629
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	0	0
II. Opredmetena osnovna sredstva	559.903	671.883
Zgradbe	405.482	486.578
Proizvajalne naprave in stroji	154.421	185.305
III. Naložbene nepremičnine	0	0
IV. Dolgoročne finančne naložbe	49.843	49.843
V. Dolgoročne poslovne terjatve	1.903	1.903
<b>B. KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	1,077.596	1,077.596
I. Zaloge	105.357	105.357
Surovine in material	41.806	41.806
Nedokončana proizvodnja in storitve	52.741	52.741
Proizvodi	10.810	10.810
II. Kratkoročne finančne naložbe	0	0
III. Kratkoročne poslovne terjatve	955.272	955.272
IV. Denarna sredstva	16.967	16.967
<b>C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	0	0
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	1,689.245	1,801.225
<b>A. PODJETNIKOV KAPITAL</b>	999.758	1,111.738
<b>B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	0	0
<b>C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	0	0
I. Dolgoročne finančne obveznosti	0	0
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
<b>Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	689.487	689.487
I. Kratkoročne finančne obveznosti	0	0
II. Kratkoročne poslovne obveznosti	689.487	689.487
<b>D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	0	0

*Vir: lasten prikaz*

Po opravljeni cenitvi posameznih opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin je potrebno evidentirati razlike med ocenjeno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin pri prevzemni družbi.

<sup>14</sup> Bilanca stanja po opravljeni cenitvi se ne sestavlja. Sestavljena je zaradi preglednosti primera

**Tabela 16:** Bilanca stanja prevzemne družbe z omejeno odgovornostjo pred statusnim preoblikovanjem podjetnika, bilanca stanja prevzemne družbe po prenosu sredstev in virov sredstev v poslovne knjige prevzemne družbe ter bilanca stanja prevzemne družbe po opravljeni cenitvi ob predpostavki, da je ocenjena vrednost opredmetenih osnovnih sredstev A s. p. (proizvajalnih naprav in strojev ter zgradb) za 20 % višja

V EUR

Postavka	B d.o.o. na dan 31. 12. 07	B d. o. o. po statusnem preoblikovanju <sup>15</sup>	B d. o. o. po opravljeni cenitvi <sup>16</sup>
<b>SREDSTVA</b>	2,017.110	3,706.355	3,818.335
<b>A. DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	916.839	1,528.488	1,640.468
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne Aktivne časovne razmejitev	0	0	0
II. Opredmetena osnovna sredstva	667.484	1,227.387	1,339.367
Zemljišča	0	0	0
Zgradbe	541.621	947.103	1,028.199
Proizvajalne naprave in stroji	117.957	272.378	303.262
Druge naprave in oprema, druga opredmetena osnovna sredstva	3.552	3.552	3.552
Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	4.354	4.354	4.354
III. Naložbene nepremičnine	28.041	28.041	28.041
IV. Dolgoročne finančne naložbe	220.929	270.772	270.772
V. Dolgoročne poslovne terjatve	385	2.288	2.288
<b>B. KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	1,094.678	2,172.274	2,172.274
I. Zaloge	9.536	114.893	114.893
II. Kratkoročne poslovne terjatve	941.802	1,897.074	1,897.074
Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	837.013	1,792.285	1,792.285
Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	104.789	104.789	104.789
III. Denarna sredstva	143.340	160.307	160.307
<b>C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	5.593	5.593	5.593
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	2,017.110	3,706.355	3,818.335
<b>A. KAPITAL</b>	377.388	1,377.146	1,489.126
I. Osnovni kapital	12.519	1,012.277	1,124.257
II. Kapitalske rezerve	0	0	0
III. Rezerve iz dobička	1.252	1.252	1.252
Zakonske rezerve	1.252	1.252	1.252
IV. Preneseni čisti dobiček	226.515	226.515	226.515
V. Čisti dobiček poslovnega leta	137.102	137.102	137.102
			»se nadaljuje«

<sup>15</sup> Knjigovodska vrednost družbe B d.o.o. in knjigovodska vrednost A s.p.

<sup>16</sup> Knjigovodska vrednost B d.o.o. in ocenjena vrednost A s.p.

»nadaljevanje« Postavka	B d.o.o. na dan 31. 12. 07	B d. o. o. po statusnem preoblikovanju <sup>17</sup>	B d. o. o. po opravljeni cenitvi <sup>18</sup>
B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	0	0	0
C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	377.752	377.752	377.752
I. Dolgoročne finančne obveznosti	377.752	377.752	377.752
Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	1,261.920	1,951.407	1,951.407
I. Kratkoročne poslovne obveznosti	1,261.920	1,951.407	1,951.407
Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	507.175	1,196.662	1,196.662
Druge kratkoročne poslovne obveznosti	754.745	754.745	754.745
D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	50	50	50

*Vir: lasten prikaz*

V skladu s SRS bo prevzemna družba B d. o. o. obračunavala amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin tudi od pozitivnih razlik med ocenjeno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo. Obračunana amortizacija bo izkazana v izkazu poslovnega izida, v davčnem obračunu pa bo morala prevzemna družba amortizacijo od pozitivnih razlik med ocenjeno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo iz davčnega obračuna izločiti in za znesek povečati davčno osnovo.

V primeru poslovnih združitve kapitalskih družb prevzemna družba na datum prevzema razporedi stroške poslovne združitve tako, da pripozna razpoznavna sredstva, dolgove in pogojne obveznosti prevzete družbe po pošteni vrednosti na datum združitve. Morebitna razlika med nabavno vrednostjo poslovne združitve ter deležem prevzemnika v čisti pošteni vrednosti razpoznavnih sredstev, dolgov in pogojnih obveznosti se obračuna kot dobro ime, ki se pripozna kot sredstvo na datum prevzema in po začetnem pripoznanju obravnava v skladu s SRS 2 (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Pri statusnem preoblikovanju samostojnega podjetnika, podjetniku, ki je preoblikoval svoje podjetje pripada kapitalski delež v prevzemni družbi, ki je določen kot razlika med ocenjeno vrednostjo pripojenih sredstev in dolgov. V postavki bilance stanja samostojnega podjetnika, podjetnikov kapital vključuje tudi presežek iz prevrednotenja. Pri statusnem preoblikovanju se na prevzemno družbo prenesejo vsa sredstva, zato povezovanje presežka iz prevrednotenja s posameznim sredstvom ni utemeljeno, saj se vložena sredstva in delež podjetnika v družbi obravnavata neodvisno (Prusnik, 2006, str. 148).

<sup>17</sup> Knjigovodska vrednost družbe B d. o. o. in knjigovodska vrednost A s. p.

<sup>18</sup> Knjigovodska vrednost B d. o. o. in ocenjena vrednost A s. p.

### **3.4 DAVČNI POSTOPEK PRENOSA**

Posebna davčna obravnava iz 51. člena Zdoh-2 se uveljavlja v skladu z določili 303. člena ZdavP-2, ki govori o prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju dejavnosti po drugi osebi. Oseba, ki želi v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino uveljaviti posebno davčno obravnavo, mora takšno davčno obravnavo priglasiti davčnemu organu. Priglasitev se opravi na obrazcu, ki ga predpiše minister, pristojen za finance, katerega sestavni del je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih z zakonom, ki ureja dohodnino, davčnemu organu pa ga je potrebno predložiti v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja oziroma bilančnem presečnem dnevu.

Oseba, ki preneha z opravljanjem dejavnosti in novi zasebnik oziroma pravna oseba, v katero so vložena sredstva, opravita priglasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopodpišeta. Prav tako mora samostojni podjetnik, ki se statusno preoblikuje, predložiti tudi davčni obračun v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja oziroma bilančnem presečnem dnevu. Davčni organ na podlagi priglasitve osebo, ki priglasil davčno obravnavo prenehanja opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi, v davčnih evidencah označi kot davčnega zavezanca, ki je priglasil posebno obravnavo, in izda potrdilo (Zakon o davčnem postopku, 2006).

#### **3.4.1 Davčni postopek prenosa podjetja samostojnega podjetnika A s. p. na že obstoječo prevzemno kapitalsko družbo B d. o. o.**

Prenos podjetja samostojnega podjetnika na prevzemno kapitalsko družbo ZGD-1 podrobneje ne ureja, temveč se sklicuje na določila, ki se nanašajo na prenos podjetja na novoustanovljeno kapitalsko družbo in na smiselno uporabo določil ZGD-1, ki se nanašajo na pogodbo o pripojitvi.

Podjetnik A s. p. mora vsaj tri mesece pred nameravano priglasitvijo akta o preoblikovanju na primeren način objaviti prenehanje svojega poslovanja kot samostojni podjetnik in preoblikovanje v d. o. o.

Podjetnik A s. p., ter poslovodstvo prevzemne družbe B d. o. o. (gre za enoosebno družbo, katere ustanovitelj in direktor je ista fizična oseba) morata skleniti pogodbo o prenosu podjetja v obliki notarskega zapisa. Vsebina pogodbe bo prenos podjetja samostojnega podjetnika na že ustanovljeno kapitalsko družbo s tem, da bosta v pogodbi opredeljeni pogodbeni stranki (A s. p. in B d. o. o.) ter izrecno sklenjen dogovor, na podlagi katerega se bo samostojni podjetnik A s. p. zavezal prenesti podjetje na prevzemno družbo B d. o. o., prevzemna družba pa se zaveže sprejeti podjetje samostojnega podjetnika kot stvarni vložek v njen osnovni kapital.

Takšen prenos bo imel za posledico povečanje osnovnega kapitala in premoženja družbe. Povečanje osnovnega kapitala mora biti vpisano v register hkrati z vpisom prenosa podjetja podjetnika. Z vnosom podjetja samostojnega podjetnika A s. p., se dejavnost prevzemne družbe B d. o. o. razširja, zato je potrebno v sodnem registru opraviti tudi spremembe, ki se nanašajo na dejavnost prevzemne družbe.

Samostojni podjetnik A s. p., ki želi v skladu z Zdoh-2 pri ugotavljanju davčne osnove uveljaviti davčno obravnavo, ki se lahko upošteva pri statusnem preoblikovanju podjetnika, in izpolnjuje pogoje, določene z zakonom, mora takšno obravnavo priglasiti davčnemu organu. Priglasitev opravi na obrazcu, ki ga predpiše minister, pristojen za finance in katerega sestavni del je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih z zakonom, ki ureja dohodnino. Samostojni podjetnik, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, in prevzemna pravna oseba opravita priglasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopodpišeta. Priglasitev je potrebno opraviti najpozneje do roka za predložitev davčnega obračuna samostojnega podjetnika, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti.

Samostojni podjetnik A s. p. bo v skladu z Zdoh-2 pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljal davčno obravnavo v skladu z 2. točko 4. odstavka 51. člena Zdoh-2. Sestavni del obrazca je tudi izjava, s katero so izpolnjeni tudi vsi zakonsko določeni pogoji, in sicer:

- prevzemna d. o. o. je rezident,
- prevzemna d. o. o. bo ovrednotila prevzeta sredstva in obveznosti z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katerega se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ter amortizirala prevzeta sredstva in izračunavala dobičke in izgube v zvezi s prevzetimi sredstvi in obveznostmi, na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- fizična oseba se zavezuje, da bo svoj delež v družbi obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

Samostojni podjetnik A s. p., ki se statusno preoblikuje, mora predložiti davčni obračun v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja ali bilančnem presečnem dnevu ter davčnemu organu predložiti obrazec Priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi. Za določitev vrednosti podjetja samostojnega podjetnika, ki se prenaša na prevzemno družbo, je potrebno določiti dan obračuna statusnega preoblikovanja podjetnika (imenovan tudi dan prevzema). Od tega dne dalje se šteje, da so dejanja samostojnega podjetnika opravljena za račun prevzemne družbe (Pojasnilo Ministrstva za finance, 2007, št. 007-68/2007-0112-10).

AJPES zaradi statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika A s. p. po uradni dolžnosti izbriše podjetnika iz PRS.

### 3.4.2 Davčne posledice prenosa

Samostojnemu podjetniku A s. p. zaradi statusnega preoblikovanja ne bo potrebno poravnati vseh obveznosti in izterjati vseh terjatev, saj preidejo na družbo B d. o. o. vsa sredstva in obveznosti, ki jih ima podjetnik v svoji bilanci ob preoblikovanju. Ker družba kot univerzalni pravni naslednik stopi v vsa pravna razmerja, ki so povezana s prenesenim podjetjem samostojnega podjetnika, ni potrebno spreminjati pogodb o zaposlitvi, pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji, saj družba prevzame vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil samostojni podjetnik.

Samostojni podjetnik A s. p. bo izkoristil možnost iz 2. točke 4. odstavka 51. člena ZDoh-2 in prenesel svoja sredstva na že obstoječo družbo B d. o. o. in se izognil davčnim posledicam, ki bi sicer zaradi prenehanja samostojnega podjetnika v skladu z ZDoh-2 nastale, in sicer mu ne bo potrebno:

- poračunati investicijskih olajšav,
- ne bo mu potrebo zviševati davčne osnove za razliko med tržno in knjigovodsko vrednostjo sredstev,
- ni poračuna DDV, razen če bi prevzemna družba B d. o. o. uporabljala sredstva za druge namene, kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV,
- ni mu potrebno plačati davka na promet motornih vozil od prenosa vozil.

Davčni organ bo akontacijo davka v primeru, ko bo samostojni podjetnik A s. p. svoja sredstva in obveznosti pripojil k že obstoječi družbi B d. o. o. pri samostojnemu podjetniku združil z že obstoječo akontacijo, ki jo je družba B d. o. o. izračunala v svojem davčnem obračunu.

V primeru, da bi v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti prišlo do neizpolnjevanja pogojev, ki jih določa 2. točka 4. odstavka 51. člena ZDoh-2, se bodo s četrtim odstavkom 51. člena ZDoh-2 prihodki, ki se niso šteli za prihodke podjetnika A s. p., ki je prenehal, obdavčili kot drugi dohodki fizične osebe, razen če bi šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti, oziroma bi zavezanec po prenehanju dejavnosti umrl.

Glede na to, da ima samostojni podjetnik A s. p. med osnovnimi sredstvi nepremičnine, stroje in opremo velike vrednosti ter osebna in tovorna vozila, je statusno preoblikovanje najprimernejša rešitev, saj bi v primeru prenehanja dejavnosti prenos sredstev v gospodinjstvo pomenil veliko davčno obremenitev.

### 3.4.3 Računovodsko – bilančna obravnava

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika je potrebno posebno pozornost nameniti vprašanju:

- kdo vodi poslovne knjige in komu pripadajo učinki poslovanja podjetnika v obdobju od bilančnega presečnega dneva (obračunskega dneva preoblikovanja) do dneva vpisa preoblikovanja v sodni register in
- rokom za oddajo »zadnjega« davčnega obračuna.

Ker pri preoblikovanju samostojnega podjetnika s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo (najpogosteje d. o. o.) govorimo o pripojitvi in ker se za prevzemno družbo smiselno uporabljajo določbe ZGD-1 o pripojitvi, je mogoče glede vodenja poslovnih knjig smiselno poseči po določbah Pojasnila 1 k SRS 22 (2006)- Vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah<sup>19</sup>, v delu, ki se nanaša na pripojitve.

Po vpisu združitve v sodni register je prevzeta družba prevzemni družbi dolžna predati poslovne knjige, ki jih je v obdobju od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register vodila za račun prevzemne družbe. Prevzemna družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige po stanju na dan obračuna združitve vnese prevzeta sredstva in prevzete obveznosti v zneskih, v katerih jih je izkazovala prevzeta družba na dan obračuna združitve, ter preračuna te zneske po njihovi pošteni vrednosti na dan obračuna združitve. Prevzemna družba na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnese zbirne zneske sprememb za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register ter zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za obdobje od obračuna združitve do vpisa združitve v sodni register. Prevzemna družba ob upoštevanju poštene vrednosti posameznih prevzetih sredstev in obveznosti prevzete družbe prilagodi obračunane zneske prihodkov in odhodkov prevzete družbe.

Priznavanje posebne davčne obravnave iz 51. člena Zdoh-2 je povezano z njeno priglasitvijo pri davčnem organu. Pri vprašanju pravic in obveznosti zavezanca je potrebno poseči po določenih procesnih predpisih, v danem primeru primarno po ZdavP-2. V primeru statusnega preoblikovanja podjetnika v skladu z ZGD-1 se davčno obdobje konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja. Če po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do zadnjega dneva davčnega obdobja še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register, zavezanec predloži tudi davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register se davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu združitve, popravi.

---

<sup>19</sup> Pojasnilo je bilo objavljeno kot del Pojasnil k slovenskim računovodskim standardom 2006, (Uradni list RS, št. 75/2006)

V skladu s 100. členom Zdoh-2 pridobitev deleža samostojnega podjetnika v kapitalski družbi pri statusnem preoblikovanju ni obdavčen. Tovrsten dohodek se obdavči v času, ko in če bo podjetnik lastniški delež odsvojil.

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika se obdobje za katerega se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika (Tokič, 2007, str. 20). V primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do zadnjega dneva davčnega obdobja zavezanca še ni izveden vpis preoblikovanja podjetnika v sodni register, mora samostojni podjetnik predložiti tudi davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu njegovega statusnega preoblikovanja. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register se davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu združitve popravi, na kar napotuje 296. člen ZGD-1.

Pri prenosu lastništva podjetja samostojnega podjetnika se pri vsakem posameznem primeru srečujemo s številnimi podrobnostmi, ki so specifični za posamezno podjetje, zato splošnih pravil, ki bi bila uporabna za vse preprosto ni.

### **3.5 PRENEHANJE OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA S PRENOSOM PODJETJA NA NASLEDNIKA**

Na podlagi 51. člena Zdoh-2 lahko samostojni podjetnik davčno nevtravno prenese svoje podjetje na drugo fizično osebo, če se dejavnost preneha opravljati zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve, in sicer na zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka. Pri tem so predpisani pogoji:

- novi zasebnik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,
- novi zasebnik mora ovrednotiti prejeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi z upoštevanjem vrednosti na dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca, po kateri bi se izhajalo po izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- 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 temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo.

V primeru neizpolnjevanja pogojev v obdobju petih let po prenosu podjetja se novemu zasebniku davčna osnova poveča za prihodke, ki se v skladu z 51. členom Zdoh-2 niso šteli za prihodke. Neizpolnjevanje pogojev v obdobju petih let po prenosu podjetja ima davčne posledice tudi za prenosnika podjetja (obdavčitev kot drugi dohodki v skladu z Zdoh-2), razen če gre za prenehanje opravljanja dejavnosti zaradi smrti.

### **3.6 DAVČNE POSLEDICE PRENEHANJA OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Samostojni podjetniki prenehajo opravljati dejavnost iz različnih razlogov kot na primer prostovoljno prenehanje, ker dejavnost ni dovolj donosna, upokojitev, smrt in podobno. S trenutkom prenehanja dejavnosti preide celotno premoženje in dolgovi podjetja samostojnega podjetnika v njegovo gospodinjstvo. Takšno dejanje ima davčne posledice.

#### **3.6.1 Posledice prenehanja opravljanja dejavnosti na podlagi Zakona o dohodnini**

Zdoh-2 v 51. členu kot odtujitev sredstev, razen denarnih, pri ugotavljanju davčne osnove, šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti, ki se obravnava kot transakcija med povezanimi osebami. Izjemo predstavlja prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec ob začetku opravljanja dejavnosti prenesel iz gospodinjstva v podjetje, in nepremičnine in oprema, ki jih je naknadno prenesel iz gospodinjstva v podjetje v stvarni obliki in so bile zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Glede na prehodne določbe Zdoh-2 se ob prenehanju opravljanja dejavnosti za prihodek ne šteje prihodek, dosežen z odtujitvijo nepremičnine s prenosom iz podjetja v gospodinjstvo, ki so bile pridobljene v podjetje pred 1. 1. 2005, pod pogojem, da ne gre za nepremičnine, ki jih je podjetnik prenesel iz gospodinjstva v svoje podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile nepremičnine zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti (Petkovič, 2007, str. 1-2).

V primeru, da pridobi zavezanec kapital s prenosom sredstev iz podjetja v svoje gospodinjstvo, ali s prenehanjem opravljanja dejavnosti, se za nabavno vrednost prenesenega sredstva šteje primerljiva tržna cena na dan prenosa oziroma na dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Kadar gre za nepremičnine, pridobljene pred 1. 1. 2005, se za nabavno vrednost kapitala ob pridobitvi šteje knjigovodska vrednost nepremičnine na dan prenehanja opravljanja dejavnosti.

Posledicam prenehanja se je mogoče izogniti le v primeru, da samostojni podjetnik zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve svoje podjetje prenese na drugo fizično osebo in sicer zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka, če izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje, ter v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju in so izpolnjeni zakonsko predpisani pogoji.

V primeru prenehanja opravljanja dejavnosti, mora samostojni podjetnik za uveljavljene davčne olajšave, za katere niso potekli zakonsko določeni roki, povečati davčno osnovo (Zakon o dohodnini, 2006).

### **3.6.2 Posledice prenehanja opravljanja dejavnosti na podlagi Zakona o davku na dodano vrednost**

Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo v skladu z 8. členom ZDDV-1, se šteje tudi zadržanje blaga s strani davčnega zavezanca ali njegovih naslednikov, kadar preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi ali uporabi blaga. Pod pojmom blago so mišljena tako (opredmetena) osnovna sredstva kot tudi trgovsko blago, proizvodi, polproizvodi, material, drobni inventar in podobno.

Izjema velja pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot stvarni vložek v podjetje, pri čemer velja, da dobava blaga ni bila opravljena, pogoj pa je, da prevzemnik ne sme uporabljati prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV.

Prenehanje opravljanja dejavnosti lahko povzroči samostojnemu podjetniku davčne posledice. Tako je ob prenehanju samostojni podjetnik dolžan obračunati DDV od sredstev, pri katerih je ob nabavi odbil vstopni DDV, nadalje je dolžan izračunati razliko med tržno in knjigovodsko vrednostjo zadržanih sredstev in za tako izračunano razliko zvišati svojo davčno osnovo, dolžan pa je vrniti tudi davčne olajšave zaradi prehitro odtujenih osnovnih sredstev ter opraviti morebitna druga povračila davčnih olajšav v skladu z Zdoh-2, pri katerih še ni potekla davčna obveznost (Drobež Tomšič, 2006, Preoblikovanje podjetnika-2 del, <http://www.raconovodja.com/clanki.asp?clanek=1253>).

## SKLEP

V kateri statusni obliki opravljati gospodarsko dejavnost je dilema, ki se pojavi vsakokrat, ko nekdo začneja samostojno poslovno pot. Odgovor je odvisen od oblike dejavnosti, poslovnih ciljev posameznika, davčne spretnosti in ne nazadnje od doslednega spremljanja davčne zakonodaje. Optimizirati davčne obremenitve, torej plačati čim nižje davke, ne da bi pri tem kršili veljavne davčne predpise, je vsekakor poglobiten cilj vsakega poslovnega subjekta.

Primerjava statusnih oblik samostojnega podjetnika in gospodarske družbe je pokazala, da ima vsaka od oblik svoje prednosti in slabosti. Prednosti statusne oblike podjetnika, da ob začetku opravljanja dejavnosti ne potrebuje ustanovitvenega kapitala, ustanovitev ni potrebno vpisati v sodni register ter prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi, so ugodnosti, ki so lahko zanemarljive ob predpostavki, da pri samostojnem podjetniku ločenosti premoženja med podjetjem in ustanoviteljem ni, torej za obveznosti iz poslovanja podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem. Slednje ni zanemarljivo zlasti zaradi prilagajanja razmeram na trgu, ki lahko podjetnika ob morebitni izgubi poslov in visoke zadolženosti stanejo izgubo celotnega premoženja. V primerjavi z družbami je samostojni podjetnik v manj ugodnem položaju, vendar ima tudi statusna oblika gospodarske družbe svoje prednosti in slabosti. Ločenost premoženja, odgovornost družbenikov samo s svojim deležem v družbi so zagotovo prednosti, vendar je ustanovitev družbe povezana z višjimi stroški, potreben je ustanovitveni kapital, ustanovitelji pa ne morejo prosto razpolagati z denarnimi sredstvi. Pri odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe obstajajo razlike glede na osebne in kapitalske družbe. Tako je pri kapitalskih družbah jamstvo za obveznosti družbe le premoženje družbe, medtem ko pri osebnih družbah prav tako kot pri podjetniku družbeniki za obveznosti iz poslovanja poleg premoženja družbe jamčijo z vsem svojim premoženjem.

Obdavčitev samostojnega podjetnika in gospodarske družbe urejata različna davčna zakona. Samostojni podjetnik je kot fizična oseba obdavčen v skladu z Zdoh-2, gospodarske družbe pa v skladu z določili ZDDPO-2. Obdavčitev po progresivni davčni lestvici, ki velja za podjetnika je v primerjavi z davčno stopnjo 23 %, ki velja za gospodarske družbe precej nestimulativna in za podjetnika pomeni visoko davčno obremenitev, seveda v odvisnosti od davčne osnove, ki jo podjetnik v posameznem davčnem letu doseže. S tem je podjetnik, ki kljub doseganju visokih dobičkov vztraja v statusni obliki podjetnika v neenakopravnem položaju, glede na to, da je prav tako gospodarski subjekt, njegova obdavčitev pa je lahko v primerjavi z gospodarsko družbo ob enakem dobičku bistveno višja.

Neenakopravna obravnava pri poslovanju je tudi pri sklepanju medsebojnih poslov. Ustanovitelj družbe in družba med seboj lahko sklepata medsebojne posle, gre za dve pogodbeni stranki, ki jih jasno ločuje tudi zakonodaja, medtem ko podjetnik s svojim s. p.-jem medsebojnih poslov ne more sklepati.

Do katere meje je optimalno tako z ekonomskega kot davčnega vidika poslovati v statusni obliki samostojnega podjetnika je vprašanje, ki si ga le malo kateri podjetnik postavi, ko njegovo poslovanje postane obsežnejše in s tem tudi višja davčna obremenitev. Novi ZGD-1 je z določbami o statusnem preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo prinesel pomemben korak naprej na področju urejanja in preoblikovanja statusa podjetnika. Zakon ureja dve obliki preoblikovanja, in sicer prenos podjetja podjetnika na novo kapitalsko družbo in prenos podjetja podjetnika na prevzemno kapitalsko družbo. Izvedba statusnega preoblikovanja brez davčnih posledic za samostojnega podjetnika zahteva izpolnjevanje določenih zakonskih obveznosti. Z izpolnjevanjem predpisanih obveznosti samostojni podjetnik davčno nevtralno prenese svoje podjetje v novoustanovljeno ali prevzemno kapitalsko družbo.

Pri prenosu lastništva podjetja samostojnega podjetnika na kapitalsko družbo se ob vsakem posameznem primeru srečujemo s številnimi podrobnostmi, ki so za posamezno podjetje specifični, prav tako pa je to področje prepleteno s problematiko, ki sem jo v delu analizirala. Glede na problematiko statusnega preoblikovanja sem na primeru ugotavljala razloge za ali proti preoblikovanju, prednosti in slabosti preoblikovanja, ter na osnovi ugotovitev izvedla preoblikovanje podjetnika na prevzemno kapitalsko družbo. Poleg statusnega preoblikovanja lahko samostojni podjetniki prenehajo opravljati dejavnost zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo, upokojitve in kot podjetniki prenehajo obstajati, ali pa dejavnost prenesejo na naslednika. V magistrskem delu sem analizirala davčne posledice, ki bi jih takšno prenehanje opravljanja dejavnosti ali prenos na naslednika prineslo.

Dinamično gospodarsko okolje terja od vseh statusnih oblik, da se nenehno prilagajajo spremenjenim razmeram na trgu in v ta namen reorganizirajo svoje poslovanje. S paketom nove davčne zakonodaje so bile črtane vse olajšave za investicije v opredmetena osnovna sredstva tako za gospodarske družbe kot tudi samostojnega podjetnika. Tako se bodo tisti samostojni podjetniki, ki poslujejo dobro zagotovo s poslovnim izidom, ki je obdavčen v skladu z ZDoh-2 uvrstili v najvišji dohodninski razred in na ustvarjeni dobiček plačali državi 41 % davka, pri pravnih osebah se ukinitve olajšav za investiranje nekoliko omili z stopnjo davka, ki za leto 2007 znaša 23 %, od leta 2010 dalje pa 20 %.

Temeljno hipotezo magistrskega dela lahko potrdim. Poslovanje v statusni obliki podjetnika je kljub temu, da je samostojni podjetnik prav tako gospodarski subjekt, ki ga kot takega določa zakonodaja v neenakopravnem položaju v primerjavi z gospodarskimi družbami, tako s statusno pravnega kot davčnega vidika.

Iz tega je mogoče sklepati, da podjetniško prestrukturiranje in nadaljevanje opravljanja pridobitne dejavnosti samostojnega podjetnika v pravnoorganizacijski obliki gospodarske družbe omogoča podjetniku, da enakovredno konkurira razmeram na trgu.

#### 4 LITERATURA

1. *Austrian Tax Book*. (2007). Federal Ministry of Finance. Dunaj
2. Černe, M. (2006, 24. februar). Izplačilo dobička, ki ga ustvarijo gospodarske družbe. *Računovodja.com*. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/narocniki/default.aspx?doc=IzplaciloDobickaKiGaUstvarijoGospodarskeDruzbe>.
3. Drobež, M. (2006, 29. avgust). Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo (ZGD-1). *Računovodja.com*. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229>.
4. Drobež, M. (2006. 1, maj). Preoblikovanje podjetnika 1 del. *Iracunovodstvo.eu*. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.iracunovodstvo.eu/bazaznanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1del/>.
5. Drobež, M. (2006, 19. september) Preoblikovanje podjetnika 2 del. *Računovodja.com*. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1253>.
6. *European Tax Handbook*. (2003). International Bureau of Fiscal Documentation: Amsterdam.
7. Fay, J. (1998). What from of ownership is best?: *The CPA Journal*.
8. Gostiša, M. (2007). *Prenos lastništva s.p. na novi gospodarski subjekt z enakim statusom ali na pravno osebo*. Ljubljana: Monro, razvojni center strokovnih izobraževanj.
9. Hercog, B. (2005). Kapital samostojnega podjetnika in davčni vidik prenosov sredstev. Ljubljana. *Revizor (10/05)*. Slovenski inštitut za revizijo, str. 37-52.
10. Hočevar, M., et al. (2006). *Praktični vodič po računovodstvu*. Ljubljana: Založba Verlag Dashofer.
11. Hočevar, M. & Igličar, A. (1997). *Računovodstvo za managerje*. *Gospodarski vestnik*. Ljubljana.
12. Hren, K. et al. (2006). Skupni trg-nova priložnost. *Zbornik pravnih vprašanj in odgovorov za poslovanje na avstrijskem trgu*. Ljubljana: Regionalna razvojna agencija Mura.
13. Ivanjko, Š. & Kocbek, M. (2003). *Korporacijsko pravo- pravni položaj gospodarskih subjektov*. Ljubljana : GV založba.
14. Janežič, K. & Zorman, G. (2007). *Statusno-pravni in davčni okvirji opravljanja gospodarske dejavnosti v Avstriji-Holding družbe* (str.67-70). Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.
15. Kocbek, M., et al. (2007a). *Veliki kometar Zakona o gospodarskih družbah, 1. knjiga*. Ljubljana: GV Založba.
16. Kocbek, M., et al. (2007b). *Veliki kometar Zakona o gospodarskih družbah, 2. knjiga*. Ljubljana: GV Založba.
17. Kocbek, M., et al. (2007c). *Veliki kometar Zakona o gospodarskih družbah, 3. knjiga*. Ljubljana: GV Založba.
18. Kodrič, M. (2005). *Praktikum obdavčitve dohodka iz dejavnosti*. Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.

19. Kodrič, M. (2007). *Izbrani vidiki preoblikovanja samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo*. Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.
20. Kontarščak, K. (2007). *Davčno pravni vidiki delitev gospodarskih družb*. Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.
21. Mežnar, D. & Kukec, B. (2004). *Veliki pravni priročnik za podjetnike*. Ljubljana: Založba arkadija.
22. Mramor, D. (1993). Uvod v poslovne finance. *Gospodarski vestnik*: Ljubljana.
23. Osteryoung Jerome, S. (1997). Small firm finance. *The Dryden Press Harcourt*, Brace College Publishers: Orlando.
24. Petkovič, D. (2007). Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v letu 2007. *Davčno finančna praksa (2/2007)*, str. 1-4.
25. Prelič, S. (2005). Materialno statusno preoblikovanje-zaščita interesov upnikov in imetnikov kapitalskih družb pred tveganji združevanja ali delitve. *Gospodarski vestnik*: Ljubljana.
26. Prusnik, M. (2006). Statusno preoblikovanje podjetnika. *Iks, revija za računovodstvo in finance (11/06)*. str. 143-148.
27. *Slovenski računovodski standardi*. (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Škof, B., et al. (2006). *Prenos dejavnosti in preoblikovanje samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo*. Maribor: Davčni inštitut Maribor.
29. Špes, D. (2007). *DDV priročnik 2007*. Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.
30. Špes, D. & Žuža, M. (2006). *Optimizacija poslovnih učinkov gospodarskih subjektov skozi davčni vidik*. Miklavž na Dravskem polju: Davčna hiša bilans.
31. Timmons, J. (1999). *New Venture Creation. Entrepreneurship for the 21 st. Century*. Homewood. Irwin/McGraw-Hill.
32. Tokič, S. (2007). *Statusno preoblikovanje, prenos premoženja in zamenjava kapitalskih deležev gospodarskih družb*. Ljubljana: ST konzultacije.
33. Volšek, N. (2007). Obdavčitev družbenikov in samostojnega podjetnika po 1. januarju 2007. *Revizor (4-5/07)*, str. 25-40.
34. Weinstein, S. (1999). Solo but not alone. *Journal of Accountancy*.
35. Wiersema, W.(1999). What form is best for your company. *Electrical Apparatus*.

## 5 VIRI

1. Izkaz bilance stanja samostojnega podjetnika A s.p.
2. Izkaz bilance stanja družbe z omejeno odgovornostjo B d.o.o.
3. *Investieren in Osterreich*. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.investinaustria.at>.
4. Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškim maksimumu. *Uradni list RS*. (Št. 141/06, 30. december 2006).
5. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za osebe, ki dosegajo dohodek z opravljanjem dejavnosti. *Uradni list RS*. (Št. 138/06, 28. december 2006).
6. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*. (Št. 141/06, 30. december 2006 in 52/07, 12. junij 2007).
7. Pojasnilo 1 k Slovenskemu računovodskemu standardu 22 (2006). *Uradni list RS*, (Št. 75/06, 18. julij 2006).
8. *Statusno preoblikovanje S.P.-ja v gospodarsko družbo in rok za predložitev davčnega obračuna*. Pojasnilo št. 007-68/07-0112-10. Najdeno na spletnem naslovu <http://www.superdavki.com/index.cfm?docid=3297>.
9. *Unternehmensgründung-Grundung GmbH*. Business Network Carinthia Slovenia. Najdeno 19. februarja 2008 na spletnem naslovu <http://cs-network.anima.at>.
10. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
11. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
12. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*. (Št. 70/05-UPB2, 26. julij 2005 in 115/05, 20. december 2005).
13. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS*. (Št. 17/05-UPB1, 24. februar 2005 in 108/05, 2. december 2005).
14. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).
15. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*. (Št. 42/06, 19. april 2006).
16. Zakon o prispevkih za socialno varnost. *Uradni list RS*. (Št. 5/96, 31. januar 1996, 34/96, 29. junij 1996, 3/98, 17. januar 1998, 81/00, 15. september 2000 in 97/01, 4. december 2001).
17. Zakon o davku na promet motornih vozil. *Uradni list RS*. (Št. 72/06, 11. julij 2006).
18. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*. (Št. 117/06, 16. november 2006).

## VPRAŠALNIK

Sem Mojca Pušnik, študentka magistrskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Pri izdelavi magistrske naloge potrebujem odgovore na vprašanja, ki jih vsebuje vprašalnik, zato vas vljudno naprošam za sodelovanje. Vprašalnik je anonimen in je namenjen izključno za potrebe magistrske naloge. Na vprašanja odgovarjajte tako da obkrožite črko pred odgovorom, ki je po vašem mnenju najbolj točen.

1. KAKO DOLGO OPRAVLJATE DEJAVNOST V STATUSNI OBLIKI SAMOSTOJNI PODJETNIK?
  - a) Sem začetnik
  - b) Od 5 – 10 let
  - c) 10 let in več
  
2. ALI STE OB ZAČETKU OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI RAZMIŠLJALI, KATERO STATUSNO OBLIKO UPORABITI?
  - a) Da, vendar se mi je status samostojnega podjetnika zdel najbolj primeren
  - b) Ne, že na začetku sem se odločil za status samostojnega podjetnika
  
3. NA PODLAGI ČESA STE SE ODLOČILI ZA OBLIKO SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA?
  - a) Cenejši stroški ustanovitve
  - b) Zaradi manjšega obsega opravljanja dejavnosti
  - c) Zaradi prednosti, ki mi jih ta oblika prinaša
  
4. ALI POZNATE SLABOSTI STATUSNE OBLIKE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA?
  - a) Da  
Katere? \_\_\_\_\_
  - b) Ne
  - c) Nekaj
  
5. KJE VIDITE PREDNOSTI POSLOVANJA KOT SAMOSTOJNI PODJETNIK?
  - a) Prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi
  - b) Ugodnejša davčna zakonodaja
  - c) Lažje prenehanje opravljanja dejavnosti
  - d) Drugo
  
6. POZNATE DAVČNO ZAKONODAJO S PODROČJA OBDAVČITVE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA?
  - a) Ne poznam zakonodaje
  - b) Poznam dokaj dobro
  - c) Imam zato računovodski servis

7. VESTE KAKŠNE SO DAVČNE POSLEDICE V PRIMERU PRENEHANJA OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA?
- Da
  - Ne
8. KAKŠEN DOBIČEK STE USTVARILI V LETU 2006?
- Do 6.800 €
  - Od 7.000 € do 13.600 €
  - Več
9. ALI VESTE DO KATERE MEJE DOBIČKA VAM STATUSNA OBLIKA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA PRINAŠA DAVČNO BOLJ OPTIMALEN IZID KOT ČE BI POSLOVALI KOT GOSPODARSKA DRUŽBA?
- Da
  - Ne
  - O tem nisem razmišljal
10. STE RAZMIŠLJALI KOLIKO DAVKA BI PLAČALI ČE BI USTVARILI ENAK DOBIČEK IN POSLOVALI KOT DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO?
- Nisem
  - Sem in ugotovil, da je status samostojnega podjetnika zame davčno bolj optimalen
  - Sem in ugotovil, da kot samostojni podjetnik plačam več davka
11. VESTE, DA JE MOŽEN DAVČNO NEVTRALEN PRENOS DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA NA GOSPODASKO DRUŽBO?
- Da
  - Ne
12. ALI VESTE KAŠNI SO POGOJI ZA DAVČNO NEVTRALEN PRENOS?
- Vem
  - Ne vem
13. STE RAZMIŠLJALI O STATUSNEM PREOBLIKOVANJU?
- Sem  
Zakaj? \_\_\_\_\_
  - Ravno izvajamo statusno preoblikovanje
  - Ne razmišljamo o tem
14. VESTE KAŠNE SO PREDOSTI DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO?
- Da  
Katero? \_\_\_\_\_
  - Ne
  - Po mojem mnenju jih ni

15. IMATE SOČASNO USTANOVLJENO ŠE KAKŠNO DRUGO STATUSNO OBLIKO?

a) Da

Katero? \_\_\_\_\_

b) Ne

*Priloga 2: Seznam pogosto uporabljenih kratic*

AJPES	–	Agencija za javnopravne evidence in storitve
DDV	–	davek na dodano vrednost
DURS	–	Davčna uprava Republike Slovenije
d.n.o.	–	družba z neomejeno odgovornostjo
d.o.o.	–	družba z omejeno odgovornostjo
MSRP	–	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
ZDOH-2	–	Zakon o dohodnini
ZDDPO-2	–	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb
ZDAVP-2	–	Zakon o davčnem postopku
ZDDV-1	–	Zakon o davku na dodano vrednost
ZGD-1	–	Zakon o gospodarskih družbah
PRS	–	Poslovni register Slovenije
RS	–	Republika Slovenija
SRS	–	Slovenski računovodski standardi
VEM	–	točka vse na enem mestu