

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA PRAVNIH IN DAVČNIH VIDIKOV IZVAJANJA
GOSPODARSKIH DEJAVNOSTI V RAZLIČNIH
PRAVNOORGANIZACIJSKIH OBLIKAH**

Ljubljana, julij 2016

GORAN BOJIĆ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Goran Bojić, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Primerjava pravnih in davčnih vidikov izvajanja gospodarskih dejavnosti v različnih pravnoorganizacijskih oblikah, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem izr. prof. dr. Brankom Koržetom.

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 26. 07. 2016

Podpis študenta:

KAZALO

UVOD	1
1. OPREDELITEV RAZLIČNIH PRAVNOORGANIZACIJSKIH OBLIK GOSPODARSKIH SUBJEKTOV	2
1.1 Pravnoorganizacijske oblike v Sloveniji	2
1.2 Samostojni podjetnik.....	3
1.2.1 Opredelitev s.p.....	3
1.2.2 Popoldanski s.p.....	3
1.2.3 S.p. z upoštevanjem normiranih stroškov	4
1.2.4 S.p. z upoštevanjem dejanskih stroškov	5
1.3 Gospodarske družbe	5
1.3.1 Opredelitev gospodarskih družb.....	5
1.3.2 Družba z neomejeno odgovornostjo.....	5
1.3.3 Komanditna družba	6
1.3.4 Tiha družba.....	6
1.3.5 Delniška družba.....	7
1.3.6 Komanditna delniška družba	7
1.3.7 Družba z omejeno odgovornostjo.....	7
1.4 Druge pravnoorganizacijske oblike.....	8
2. OBDAVČITEV S.P. IN D.O.O.	8
2.1 Opredelitev obdavčitve v Sloveniji	8
2.2 Neposredni davki	9
2.2.1 Opredelitev neposrednih davkov	9
2.2.2 Dohodnina	9
2.2.3 Davek od dohodka pravnih oseb	11
2.2.4 Prihodki	13
2.2.5 Odhodki.....	14
2.3 Posredni davki	15
2.3.1 Opredelitev posrednih davkov.....	15
2.3.2 Trošarine.....	16
2.3.3 Davek na dodano vrednost	16
3. USTANOVITEV S.P. IN D.O.O.	20

3.1 Osnovni pogoji za ustanovitev s.p. in d.o.o.	20
3.2. Pogoji za ustanovitev s.p. in d.o.o.....	20
3.2.1 Pogoji za ustanovitev s.p.	20
3.2.2 Pogoji za ustanovitev d.o.o.....	20
3.3 Postopek ustanovitve s.p. in d.o.o.	21
3.3.1 Postopek ustanovitve s.p.	21
3.3.2 Postopek ustanovitve d.o.o.	24
3.4 Razlike med s.p. in d.o.o.	25
4. PRIMERJAVA OBDAVČITVE NA PRIMERU S.P.	27
4.1 Kakšno pravnoorganizacijsko obliko izbrati?	27
4.2 Obdavčitev s.p.-ja Kristjan Matej s.p. (primer - proizvodnja dejavnost).....	28
4.2.1 Predstavitev s.p.-ja Kristjan Matej s.p.....	28
4.2.2 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov in normiranih odhodkov v letu 2015	29
4.2.3 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in normiranih odhodkov v letu 2015	30
4.2.4 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov (30 % povečanje) in dejanskih odhodkov s predpostavko, da je s.p. zavezanec za DDV	31
4.3 Obdavčitev s.p.-ja Matej Kristjan s.p. (primer – storitvena dejavnost)	33
4.3.1 Predstavitev s.p.-ja Matej Kristjan s.p.....	33
4.3.2 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov in dejanskih letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov in normiranih odhodkov v letu 2015	33
4.3.3 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in normiranih odhodkov v letu 2015	35
5. PRIMERJAVA OBDAVČITVE NA PRIMERU D.O.O.....	36
5.1. Predstavitev Leago d.o.o.	36
5.2 Obdavčitev d.o.o. na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	36
SKLEP.....	38
VIRI IN LITERATURA	39

KAZALO TABEL

Tabela 1: Stopnje dohodnine za leto 2016	10
Tabela 2: Davčne olajšave za leto 2016	11
Tabela 3: Davčne stopnje v Sloveniji za izračun osnove	19
Tabela 4: Predpisane in preračunane davčne stopnje v Sloveniji	19
Tabela 5: Število vpisov in izbrisov samostojnih podjetnikov po letih	23
Tabela 6: Razlike med s.p. in d.o.o.	26
Tabela 7: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika	29
Tabela 8: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika	31
Tabela 9: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov s predpostavko, da je s.p. zavezanec za DDV	32
Tabela 10: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika	34
Tabela 11: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika	35
Tabela 12: Izračun obdavčitve d.o.o. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika	37

KAZALO SLIK

Slika 1: Strukturni prikaz poslovnih subjektov v Republiki Sloveniji	2
Slika 2: Obdavčitev dobav v Sloveniji z DDV	18

UVOD

Danes je postopek ustanovitve in registracije podjetja razmeroma lahek. Vse se lahko opravi kar preko interneta na državnem portalu za podjetja in podjetnike VEM (vse na enem mestu).

Še pred samo registracijo podjetja se posameznik srečuje s pravnimi in davčnimi vprašanji, ki jim v večini primerih sam ni kos in je zato smiselno, da se o tem posvetuje s strokovnjaki. Ena najpomembnejših in mnogokrat napačnih odločitev je izbira pravnoorganizacijske oblike. Velikokrat je odločitev sprejeta na podlagi predvidenega poslovanja posameznika samo v začetkih delovanja ter na podlagi kratkoročnih predvidevanj. Medtem ko preoblikovanje iz ene pravnoorganizacijske oblike v drugo ni nemogoče, pa je potrebno vedeti, da postopek ni najbolj enostaven. Dejavniki, ki vplivajo na odločitev in se najpogosteje pojavljajo ob ustanovitvi podjetja, so višina stroškov ustanovitve, potrebna višina ustanovnega kapitala, sprejem odgovornosti za svoje obveznosti, predvideni odhodki in prihodki poslovanja, sama dejavnost, v kateri bodo poslovali.

Namen diplomskega dela je posamezniku, ki se odloča o ustanovitvi novega podjetja, odgovoriti na določena vprašanja in dileme, ki se mu pojavljajo pri ustanovitvi, v začetkih poslovanja in kasnejšem delovanju. Osredotočil sem se predvsem na poslovanje samostojnega podjetnika (v nadaljevanju s.p.) in družbe z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d.o.o.) kot dve najbolj pogosti pravnoorganizacijski obliki pri nas. Prikazati želim, kakšne so prednosti in slabosti pri ustanovitvi s.p.-ja in d.o.o.-ja. Zanima me predvsem, na kaj mora biti posameznik pozoren pri odločanju o ustanovitvi ene in druge pravnoorganizacijske oblike ter kako mu poznavanje zakonov in davkov lahko koristi pri poslovanju.

V prvem delu bom navedel, kaj je potrebno vedeti, če želimo odpreti samostojnega podjetnika ali družbo z omejeno odgovornostjo. Opisal bom tudi, kakšni so pogoji za ustanovitev ene in druge oblike in kakšni so postopki pri sami ustanovitvi oziroma registraciji. Pri ustanovitvi podjetja je smiselno poznati določene zakone, ki so neposredno ali posredno vpleteni v vsakem podjetju. Ustanoviteljem ni potrebno poznati vseh zakonov v celoti, a okvirno poznavanje vsaj v tistih delih, ki se tičejo dejavnosti, v kateri podjetje deluje, bi lahko posamezniku pomagala pri poslovanju in mu omogočala boljše delovanje. Za nemoteno, zakonito ter davčno pravilno poslovanje je priporočljivo, da vsa podjetja, vključno z malimi samostojnimi podjetniki, sodelujejo s strokovnjaki s področja financ in prava. Obseg sodelovanja seveda zavisi od obsega in kompleksnosti samega poslovanja.

V drugem delu bom na praktičnih primerih prikazal, kateri dejavniki pri obdavčenju poslovanja najbolj vplivajo na odločitev posameznika o tem, katero pravnoorganizacijsko obliko je smiselno izbrati. S pomočjo podatkov iz zaključnih poročil, ki temeljijo na

resničnih in realnih podatkih, bom prikazal ali je bolj smiselno, da se v navedenih primerih samostojni podjetnik obravnava kot normiranec ali kot navadni s.p. in enako analizo prikazal še za normiran in navadni d.o.o.

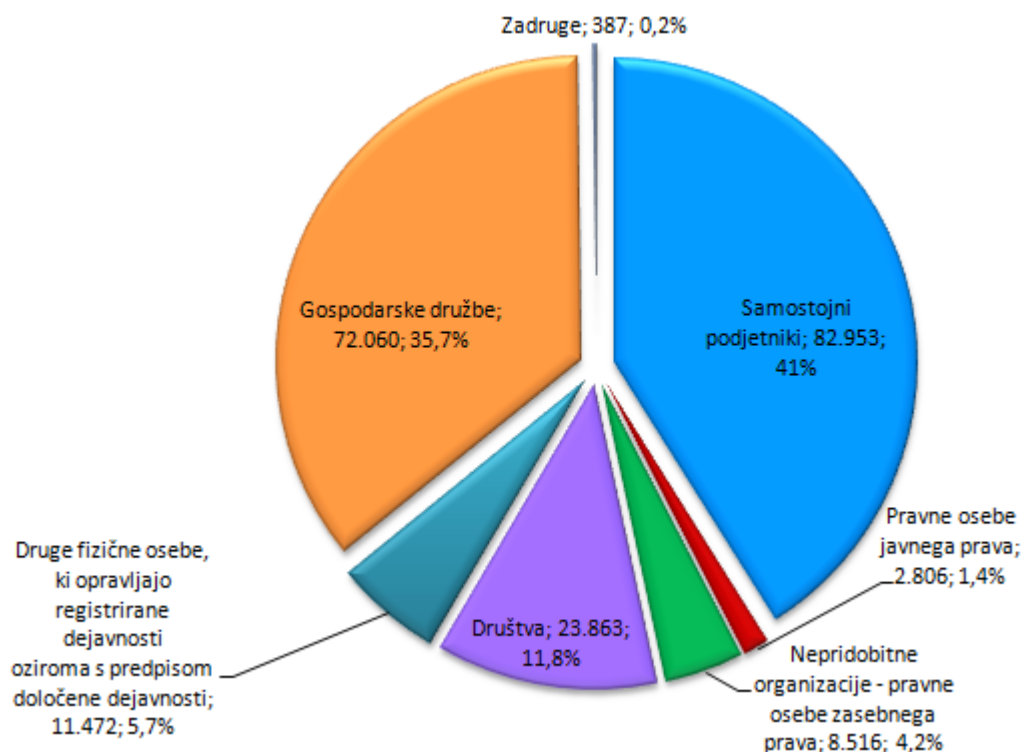
1. OPREDELITEV RAZLIČNIH PRAVNOORGANIZACIJSKIH OBLIK GOSPODARSKIH SUBJEKTOV

1.1 Pravnoorganizacijske oblike v Sloveniji

Posameznik se pred začetkom poslovanja odloča, če bo na trgu nastopal kot fizična oseba, samostojni podjetnik ali pa bo deloval kot ena od oblik gospodarskih družb, ki so urejene v Zakonu o gospodarskih družbah.

Gospodarske družbe so pravne osebe, ki se delijo na osebne in kapitalske družbe. Podrobneje sem predstavil d.o.o., ki spada pod kapitalske družbe in je hkrati tudi najpogostejša oblika gospodarskih družb pri nas.

Slika 1: Struktura poslovnih subjektov v Republiki Sloveniji na 31.12.2015



Vir: AJ PES, Podatki o številu poslovnih subjektov v Poslovnem registru Slovenije, 2016.

Na spletni strani Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES) je po statističnih podatkih na dan 31. 12. 2015 delovalo 202.057

poslovnih subjektov, med katerimi sta po pravnoorganizacijski obliki prevladovala družba z omejeno odgovornostjo in fizične osebe, samostojni podjetniki (AJPES, 2016).

Slika 1 prikazuje, da je med registriranimi poslovnimi subjekti v Sloveniji največ s.p.-jev in sicer 82.953 kar znaša 41 % vseh poslovnih subjektov. Nato sledijo gospodarske družbe, ki jih je bilo na dan 31. 12. 2015 registriranih 72.060 oz. 35,7 % vseh poslovnih subjektov. Med gospodarskimi družbami je bilo največ d.o.o.-jev in sicer na dan 31. 12. 2015 kar 69.543, torej 96,51 % vseh registriranih gospodarskih družb.

1.2 Samostojni podjetnik

1.2.1 Opredelitev s.p.

Samostojni podjetnik je po Zakonu o gospodarskih družbah definiran kot fizična oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega poslovanja. Za svoje poslovanje je obdavčen po Zakonu o dohodnini. Za posle oziroma obveznosti odgovarja samostojni podjetnik z vsem svojim premoženjem. Gre za izključno vezanost premoženja na osebo podjetnika ter za enotnost osebne in podjetniškega premoženja. Denarna sredstva in druge oblike premoženja podjetnika so torej tudi premoženje fizične osebe in njihovo ločevanje za upnike nima pomena.

Z vidika obdavčitve poznamo tri različne oblike s.p.-jev, ki pa se pravnoformalno med seboj ne razlikujejo. Razlike med njimi so le v tem, kako so vključeni v socialna zavarovanja in v obdavčitvi. Ločimo:

- popoldanski oziroma dopolnilni s.p.,
- s.p. z upoštevanjem normiranih stroškov,
- s.p. z upoštevanjem dejanskih stroškov.

1.2.2 Popoldanski s.p.

Pravni status, pravice in dolžnosti so določene v Zakonu o gospodarskih družbah. Za svoje obveznosti in dolžnosti odgovarja z vsem svojim premoženjem. Za ustanovitelja to predstavlja dopolnilno dejavnost. Pogoj za ustanovitev je, da je ustanovitelj zaposlen in vključen v socialno zavarovanje na drugem naslovu. Plačevati mora le pavšalne prispevke za:

- zavarovanje za invalidnost, telesno okvaro ali smrt, ki je posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolzni pri opravljanju dejavnosti,
- zdravstveno zavarovanje,
- pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Pavšalni prispevek se določi s Sklepom o določitvi prispevkov za posebne primere zavarovanja in velja za obdobje od aprila tekočega koledarskega leta do marca naslednjega koledarskega leta. Pavšalni prispevek v letu 2016 za obdobje od januarja do marca znaša 64,87 EUR, od aprila do decembra pa je določena višina pavšalnih prispevkov 65,10 EUR (Blatnik, 2016).

Popoldanski s.p. je obdavčen po dohodninski lestvici. Njegova dohodninska osnova je sestavljena iz dohodkov iz rednega delovnega razmerja, dohodka iz drugih pogodbenih razmerij, dohodka iz premoženja, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodkov prejetih iz tujine in drugih dohodkov, kot so darila in priznavalnine ter dobička, ki ga ustvari z opravljanjem dopolnine dejavnosti (Popoldanski ali dopolnilni s.p., 2016).

1.2.3 S.p. z upoštevanjem normiranih stroškov

Samostojni podjetniki se lahko odločijo tudi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi upoštevanja normiranih odhodkov. Državni zbor je 04. 07. 2014 sprejel novelo Zakona o dohodnini, ki določa, da od 01. 01. 2015 dalje znašajo normirani odhodki 80 % prihodkov, kar pomeni, da je davčna stopnja 20 % oziroma drugače povedano, so normiranci efektivno obdavčeni s 4 % vseh prihodkov. Obdavčitev je dokončna in se ne všteta v izračun dohodnine.

Novela Zakona o dohodnini, sprejeta 04. 07. 2014, navaja tudi spremembo letnega prometa, ki ga normiranec lahko doseže in mu še vedno ni potrebno ugotavljati davčne osnove na podlagi dejanskih stroškov. Višina dovoljenega letnega prometa se je s 01. 01. 2015 povečala na 100.000 EUR. Da se upošteva višina dovoljenih letnih prihodkov do 100.000 EUR, je potrebno biti vsaj za 5 mesecev pokojninsko in invalidsko zavarovan za polni delovni čas ali imeti 5 mesecev zaposleno vsaj eno osebo za polni delovni čas. V nasprotnem primeru je višina dovoljenih letnih prihodkov 50.000 EUR.

Normiranemu s.p. ni potrebno voditi poslovnih knjig, saj oddaja letnih poročil in pojasnil ni potrebna. Vseeno pa je to priporočljivo, še posebno v primerih, če je normiranec zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). V tem primeru mora voditi knjige, potrebne za obračun DDV-ja (knjigo izdanih in prejetih računov). Drugače pa je za normiranca obvezujoče le, da vodi evidenco izdanih računov in osnovnih sredstev, v kolikor jih ima. Vsekakor je v primerih, ko ima s.p. veliko osnovnih sredstev ali če predvideva, da bo v tekočem letu potreboval kredite od bank za širjenje poslovanja, smiselno, da vodi knjigovodstvo.

Ker so za ugotavljanje davčne osnove upoštevani normirani odhodki, se pri ugotavljanju dohodnine ne morejo upoštevati davčne olajšave, ki so del dejavnosti (olajšava za osnovna

sredstva, olajšava za pokrivanje davčnih izgub iz preteklih let), splošne olajšave in druge osebne davčne olajšave.

1.2.4 S.p. z upoštevanjem dejanskih stroškov

S.p., ki ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih stroškov, so samozaposleni za polni delovni čas in plačujejo polne prispevke za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje, prispevke za starševsko varstvo in prispevke za zaposlovanje od osnove, od katere plačujejo prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. V primeru, da je s.p. zaposlen za polovični delovni čas pri drugem delodajalcu, se samozaposli samo za drugo polovico delovnega časa in si sam plačuje polovico vseh prispevkov (Petrič, 2016).

Osnova za obračun prispevkov za socialno varnost je vsota dobička samostojnega podjetnika in obračunanih prispevkov iz prejšnjega leta zmanjšan za odstotek vsote seštevka dobička in obračunanih prispevkov, ki v letu 2016 znaša 25 %. Znesek mesečnih prispevkov dobimo na osnovi enostavnega izračuna, ki je prikazan v enačbi (1):

$$\text{Mesečni prispevki} = \frac{\text{letna osnova}}{12} \quad (1)$$

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju določa najnižjo in najvišjo osnovo za plačilo prispevkov. Le te sta odvisni od višine zadnje znane povprečne plače v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS), preračunane na mesec.

1.3 Gospodarske družbe

1.3.1 Opredelitev gospodarskih družb

Gospodarske družbe so v Zakonu o gospodarskih družbah opredeljene kot pravne osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost z namenom pridobivati dobiček.

Poznamo osebne in kapitalske gospodarske družbe. Pri osebnih družbah za obveznosti družbe družbeniki odgovarjajo z vsem svojim premoženjem, medtem ko pri kapitalskih za obveznosti odgovarja družba sama, lastniki pa samo do višine vloženega kapitala. Osebne družbe so komanditna družba, tiha družba in družba z neomejeno odgovornostjo.

1.3.2 Družba z neomejeno odgovornostjo

Družba z neomejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d.n.o.) je osebna družba dveh ali več oseb, ki so odgovorne za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem. Ustanovi se s pogodbo med družbeniki oziroma t.i. družbeno pogodbo. V Sloveniji je ena od manj poznanih in razširjenih pravno organizacijskih oblik, a ima vseeno nekatere prednosti,

zlasti v primerjavi s s.p.-ji. Še ena prednost v primerjavi z d.o.o. pa je ta, da za ustanovitev ni potreben oz. predpisan ustanovni kapital. Glavna slabost in verjetno tudi razlog, zakaj se za to obliko ne odloči več oseb je, da za svoje obveznosti družbeniki odgovarjajo z vsem svojim premoženjem (Mercina, 2015).

1.3.3 Komanditna družba

135. člen Zakona o gospodarskih družbah navaja, da komanditno družbo (k.d.) sestavljata dve ali več oseb, v kateri je najmanj en družbenik za obveznosti družbe odgovoren z vsem svojim premoženjem. Ta družbenik se imenuje komplementar. Najmanj en družbenik pa za obveznosti družbe ni odgovoren in se imenuje komandist.

Ustanovi se z družbeno pogodbo in za ustanovitev ni predpisan ustanovni kapital. Pomembno je, da je jasno predpisano, kdo je komplementar in kdo komandist. Komandist ne sme voditi poslov družbe in ne sme zastopati družbo. V določenih primerih se komandistu lahko podeli prokura ali posebno pooblastilo, s katerim potem družbo lahko zastopa. V kolikor bi komandist vodil posle družbe, bi za obveznosti moral odgovarjati enako kot komplementarji. Razdelitev dobička in pokrivanje izgube je enaka kot pri d.n.o.-ju in je določena v 95. členu Zakona o gospodarskih družbah. Ta določa, da pripada vsakemu družbeniku najprej 5 % delež njegovega kapitalskega deleža, ki se ustrezno znižajo, če dobiček to ne omogoča.

1.3.4 Tiha družba

Tiha družba (t.d.) nastane s sklenitvijo pogodbe med neko osebo ali kapitalsko družbo (nosilec tihe družbe) in tihim družbenikom, ki je prav tako lahko fizična ali pravna oseba. Tihi družbenik s premoženjskim vložkom (denarnim ali stvarnim) pridobi pravico do udeležbe pri dobičku (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 158.člen, v nadaljevanju ZGD-1).

Tihi družbenik ni znan in se v firmi nosilca ne sme pojavljati. Udeležen je pri dobičku, ki se mu izplača na podlagi njegovega vložka. Če je nosilec tihe družbe pravna oseba in tihi družbenik fizična, potem se izplačilo dohodka zaradi udeležbe pri dobičku za davčne namene obravnava kot dividende. Ker mora nosilec vsako izplačilo dohodka poročati Finančni upravi RS (v nadaljevanju FURS), le ta pridobi podatke o tihem družbeniku, kar je v nasprotju od namena ustanovitve tihe družbe, kjer tihi družbenik želi ostati anonimen. Če je tihi družbenik pravna oseba se mu prejeti dohodek iz udeležbe pri dobičku izvzame iz davčne osnove pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb. Tihi družbenik ima pravico do vpogleda v poslovne knjige, ki mu jih nosilec ne more omejiti ali izključiti (Kdaj govorimo o tihi družbi., 2007).

Med kapitalске družbe spadajo delniška družba, komanditna delniška družba ter družba z omejeno odgovornostjo.

1.3.5 Delniška družba

V 168. členu Zakona o gospodarskih družbah je navedeno, da ima delniška družba (v nadaljevanju d.d.) osnovni kapital razdeljen na delnice in je upnikom odgovorna za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Delničarji upnikom delniške družbe za obveznosti niso odgovorni.

Ustanovi jo lahko ena ali več fizičnih in pravnih oseb s podpisom pogodbe pri notarju. Najnižji osnovni kapital znaša 25.000 EUR. Delnice se lahko vplačujejo v denarju ali s stvarnimi vložki, vsaj tretjina pa mora biti vplačana v denarju. Prednosti so predvsem v tem, da družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe, da lahko družba in družbeniki sklepajo pravne posle in da z delnicami lahko delujejo na borzi. Slabosti so v visoki obdavčitvi izplačevanja dobička, zahtevnem in dragem postopku ustanovitve ter visokimi stroški poslovanja.

1.3.6 Komanditna delniška družba

Komanditna delniška družba (k.d.d.) je določena v 464. členu Zakona o gospodarskih družbah. Je družba, kjer je najmanj en družbenik odgovoren za obveznosti družbe z vsem svojim premoženjem (komplementar), komanditi delničarji pa upnikom za obveznosti družbe ne odgovarjajo. Pravna razmerja med komplementarjem in komanditnimi delničarji so enaka kot pri komanditni družbi.

1.3.7 Družba z omejeno odgovornostjo

Družba z omejeno odgovornostjo je družba, katere osnovni kapital sestavljajo vložki družbenikov. Družbo lahko ustanovi eden ali največ 50 družbenikov, razen, če je drugače odobreno s strani ministra pristojnega za gospodarstvo. Za obveznosti družbe družbeniki ne odgovarjajo s svojim lastnim premoženjem, ampak samo s svojimi lastnimi vložki. Najmanjša vrednost osnovnega kapitala mora znašati 7.500 EUR, vsak osnovni vložek pa najmanj 50 EUR. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek. Stvarni vložki so lahko samo tisti premoženjski predmeti ali pravice, katerih vrednost je ugotovljiva in izmerljiva (ZGD-1, 475. člen).

Avgusta 2015 je stopila v veljavo novela Zakona o gospodarskih družbah, ki v 495. členu navaja, da se premoženje, ki je potrebno za ohranitev osnovnega kapitala in vezanih rezerv, družbenikom ne sme izplačati. Zakon ima prehodno obdobje enega leta, kar pomeni, da bodo morali družbeniki, ki so si s posojilnimi pogodbami izplačali ustanovni kapital, le tega vrniti do avgusta 2016. Država s tem želi preprečiti veriženje podjetij in vsaj delno zavarovati upnike, kar je bil prvotno tudi namen ustanovnega kapitala (Borko Grimšič, 2015).

V Zakonu o dohodku pravnih oseb je navedeno, da se tudi d.o.o.-ji lahko odločijo za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in sicer v višini 80 % davčno priznanih prihodkov. Priglasitev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov mora d.o.o. FURS-u predložiti ob ustanovitvi. V primeru, da dejavnost že opravlja, mora priglasitev opraviti najkasneje do 31. 03. 2016. Davek od dohodka pravnih oseb je obdavčen z enako stopnjo kot d.o.o.-ji, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih odhodkov, torej s 17 % stopnjo. Normirani d.o.o. morajo voditi evidence o poslovnih dogodkih in izkazovati dejanske prihodke in odhodke. Osnova za izplačilo dobička iz dohodka pravnih oseb je obračunana kot razlika med dejanskimi prihodki in odhodki ter davkom od dohodka izračunanem po metodi normiranih odhodkov. Dobiček je obdavčen s 25 % davkom od dividend.

1.4 Druge pravnoorganizacijske oblike

Med druge pravnoorganizacijske oblike v Sloveniji spadajo zadruga, druge fizične osebe, ki opravljajo registrirane oziroma s predpisom določene dejavnosti, pravne osebe javnega prava in pa društva ter nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava.

Gospodarske, tržne dejavnosti se lahko izvajajo tudi v okviru drugih pravnoorganizacijskih oblik, kot so društva, zavodi, fundacije in druge nepridobitne organizacije. Pogoji za opravljanje pridobitne dejavnosti je, da se ta izvaja kot dopolnilna dejavnost, ki služi kot podpora za nemoteno ali boljše izvajanje glavne dejavnosti ustanovljenega društva ali nepridobitne organizacije.

Ugotovljeni dobiček pri nepridobitni organizaciji se ne sme izplačati ustanoviteljem oziroma lastnikom, ampak se le ta uporabi za nadaljnje doseganje ciljev in namena te nepridobitne organizacije. Pridobitni del dejavnosti se davčno obravnava enako kot to velja za ostale gospodarske subjekte. Ločiti je torej potrebno vse prihodke in odhodke na tiste iz naslova nepridobitne dejavnosti in tiste iz naslova pridobitne dejavnosti.

2. OBDAVČITEV S.P. IN D.O.O.

2.1 Opredelitev obdavčitve v Sloveniji

Obdavčitev v Sloveniji se opravi z izdajo davčne odločbe in je pri nas opravljena s strani FURS-a. Obdavčitev služi kot sredstvo oziroma način, s pomočjo katerega država financira javne izdatke tako, da uvede dajatve fizičnim in pravnim osebam. Države uporabljajo obdavčitev, da spodbudijo ali odvrnejo določene ekonomske odločitve. Dva najpomembnejša pojma, ki ju moramo poznati v povezavi z obdavčitvijo, sta davčna osnova in davčna stopnja. Rezultat zmnožka obeh je davek (Škof, Wakounig, Tičar, Jerman, Kopal, Ferčič, 2007, str. 215).

Davke po klasifikacijah delimo glede na (Pušnik, 2011):

- način pobiranja (posredni, neposredni),
- davčnega zavezanca (subjektivni, objektivni),
- predmet obdavčitve (analitični, sintetični),
- način izkazovanja davčne osnove (ad valorem, ad rem),
- periodiko pobiranja (redni, izredni),
- pristojnost določene družbeno politične skupnosti (centralni, lokalni),
- obliko (naturalni, denarni),
- način določanja višine davkov (kvotitetni, kontingenirani),
- namen porabe (splošni, namenski),
- davčno tehnični postopek (katarstrski, tarifni).

2.2 Neposredni davki

2.2.1 Opredelitev neposrednih davkov

Neposredni davki so davki, ki so plačani s strani davkoplačevalcev, katerim je bil davek direktno naložen oziroma obračunan. Ti davki so neprevaljivi oziroma je možnost njihove prevalitve zelo omejena. Prevalitev davka pomeni samo spremembo davčnega nosilca in ne povzroči zmanjšanja javnih prihodkov.

Neposredni davki v Sloveniji so:

- dohodnina,
- davek od dohodka pravnih oseb,
- premoženjski davki (nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč - NUSZ, davek na nepremičnine, davek na dediščine in darila, davek na promet nepremičnin).

2.2.2 Dohodnina

Davčni zavezanci so fizične osebe v RS, ki so lahko rezidentje ali nerezidentje RS. Rezidentje so zavezanci za dohodnino od svetovnega dohodka, torej od dohodka ustvarjenega iz virov v Sloveniji in izven Slovenije. Nerezidentje pa so zavezanci za dohodnino samo od odhodkov z virom v Sloveniji. Rezidentje za razliko od nerezidentov lahko uveljavljajo vse olajšave in zmanjšanja davčne osnove.

Poznamo 6 vrst dohodkov po Zakonu o dohodnini (Ur. l. RS, št. 13/2011-UPB7, 18. člen, v nadaljevanju ZDoh-2):

- dohodek iz zaposlitve,

- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala,
- drugi dohodki.

Sistem obdavčitve je različen pri posamezni vrsti dohodka. Dohodki, ki se všttevajo v letno dohodninsko osnovo so:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti (z upoštevanjem dejanskih odhodkov),
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz prenosa premoženjske pravice,
- drugi dohodki.

Tabela 1: Stopnje dohodnine za leto 2016

Če znaša neto letna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	8.021,34		16%
8.021,34	20.400,00	1.283,41	+27% nad 8.021,34
20.400,00	70.907,20	4.625,65	+41% nad 20.400,0
70.907,20		25.333,60	+50% nad 70.907,20

Vir: Ur. l. RS, št. 104/15, 2.člen

Glavna značilnost teh dohodkov je obdavčitev s progresivno davčno stopnjo glede na višino davčne osnove. Na podlagi Pravilnika o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2016 so stopnje dohodnine prikazane zgoraj v Tabeli 1.

Pri dohodkih, ki se všttevajo v letno dohodninsko osnovo, se upoštevajo tudi davčne olajšave. Davčne olajšave se po splošnem pravilu priznajo samo rezidentom Republike Slovenije razen v primeru, če fizična oseba, ki je rezident države članice EU dokaže, da znašajo dohodki, doseženi v Sloveniji najmanj 90 % njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu (ZDoh-2, 117. člen).

Zavezanci lahko po Zakonu o dohodnini davčno osnovo znižujejo z olajšavami za:

- prostovoljno pokojninsko zavarovanje (65. člen),
- donacije (66. člen),
- zaposlovanje (61.a člen),
- zaposlovanje invalidov (62. člen),

- vlaganje v raziskave in razvoj (61. člen),
- izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (64. člen),
- investiranje (66.a člen).

Poleg zgoraj navedenih olajšav so dodatno davčne osnove znižane za splošno olajšavo ter pod določenimi pogoji za osebno olajšavo, posebno osebno olajšavo, olajšavo za vzdrževane družinske člane ter olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

V Tabeli 4 so prikazane višine splošne olajšave za leto 2016.

Tabela 2: Davčne olajšave za leto 2016

Če znaša skupni dohodek v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	10.866,37	6.519,82
10.866,37	12.570,89	4.418,64
12.570,89		3.302,70

Vir: Ur. l. RS, št. 104/15, 1.člen

Dohodki, ki se ne všttevajo v letno dohodninsko osnovo so:

- dohodek iz dejavnosti (z upoštevanjem normiranih odhodkov),
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem,
- dohodki iz kapitala.

Ti dohodki so za razliko od tistih, ki se všttevajo v letno dohodninsko osnovo, obdavčeni s fiksno davčno stopnjo (5 % - 25 %). Davčne olajšave se tu ne upošteevajo in ti dohodki niso vključeni v letni informativni izračun. Davek, plačan od teh dohodkov, je dokončen.

2.2.3 Davek od dohodka pravnih oseb

D.o.o. je obdavčen z davkom od dohodka pravnih oseb. Z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb se ureja in uvaja obveznost plačevanja davka le tega. V zakonu je določeno, kdo so davčni zavezanci in kakšen je obseg davčne obveznosti, določeni so viri dohodkov, dohodki, ki so predmet oprostitve, kakšno je davčno obdobje in kaj je predmet obdavčitve, določena je tudi davčna osnova in davčne olajšave ter davčna stopnja in druge določbe, potrebne za obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb.

V 3. členu Zakona o dohodku pravnih oseb je navedeno, da so zavezanci za davek pravne osebe domačega prava, pravne osebe tujega prava, družbe oz. združenja oseb po tujem pravu, ki ni zavezanec po Zakonu o dohodnini. Člen prav tako navaja, da Republika

Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci, razen če ni določeno drugače v Zakonu o dohodku pravnih oseb.

Oproščeni plačila davka od dohodka so vsa društva, zavodi in druge ustanove, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti, a samo za tisti del poslovanja oziroma za tiste dohodke, ki so dejansko doseženi z opravljanjem nepridobitne dejavnosti. Za del dohodkov, ki jih pridobijo z opravljanjem pridobitne dejavnosti, so prav tako obdavčeni kot ostali zavezanci (Ur. l. RS, št. 117/2006, št. 56/2008, 76/2008, 05/2009, 96/2009, 110/2009 – ZdavP-2B, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015, 82/2015, 9. člen, v nadaljevanju ZDDPO-2).

Obseg davčne obveznosti je naveden v 4. členu Zakona o dohodku pravnih oseb, kjer je navedeno, da so rezidentje zavezani za davek od vseh dohodkov, ustvarjenih tako v Sloveniji kot v tujini. Za nerezidente pa velja, da so zavezani za davek samo od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, so navedeni v 8. členu ZDDPO-2:

- dohodki rezidenta, razen dohodka nerezidenta doseženega v poslovni enoti ali preko poslovne enote izven Slovenije,
- dohodki nerezidenta, doseženi v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji,
- dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah v Sloveniji in dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti,
- dohodki iz izkoriščanj ali pravic izkoriščanja rudnega bogastva v Sloveniji,
- dividende, vključno z dohodki podobnimi dividendam in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst,
- obresti, ki imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote,
- dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in dohodki od drugih pravic, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko poslovne enote,
- dobiček od odsvojitve poslovne enote nerezidenta,
- dobiček od osvojitve nepremičnin v Sloveniji,
- dobiček od osvojitve finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb,
- dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, če so storitve opravljene v Sloveniji,
- dohodki od storitev, ki imajo vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji oziroma bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko poslovne enote.

Med najbolj pomembnimi pojmi pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb je davčna osnova. Davčna osnova za davčni odtegljaj je vsak posamezen dohodek in se ugotavlja po

Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) in Mednarodnih standardih računovodskega poročanja. Osnova za obračun davka je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki.

2.2.4 Prihodki

Prihodki so največkrat rezultat zmnožka prodanih količin proizvodov in storitev ter njihovih cen. Ti prihodki preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala in sicer kot oblika povečanja sredstev. Na velikost kapitala lahko prihodki vplivajo tudi kot zmanjšanje dolgov.

Prihodke razvrstimo na (Ur. l. RS, št. 95/2015, Slovenski računovodski standardi 15, 2016, v nadaljevanju SRS 15):

- poslovne prihodke, ki so prihodki od prodaje in drugi poslovni prihodki, povezani s poslovnimi učinki. To so prihodki od prodaje proizvodov, storitev, materiala, blaga ter prihodki od subvencij, dotacij, regresov, kompenzacij, premij in drugih podobnih prihodkov. Sem spadajo tudi prevrednotovalni poslovni prihodki, ki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo;
- prihodke od financiranja, ki se razčlenjujejo na finančne prihodke, ki niso odvisni od poslovnega izida drugih in finančne prihodke, ki so odvisni od poslovnega izida drugih. Prihodki od financiranja so prihodki od obresti za posojena denarna sredstva, delež dobička od udeležbe v drugem podjetju, dividend in prihodki od tečajnih razlik;
- izredne prihodke, ki so posledica občasnih nerazporejenih dogodkov v podjetjih, kot so parske izravnave.

Prihodki se pripoznajo, če je povečanje gospodarskih koristi v obračunskem obdobju povezano s povečanjem sredstva ali z zmanjšanjem dolga in je to povečanje mogoče zanesljivo izmeriti. Prihodki se pripoznajo, ko se upravičeno pričakuje, da bodo vodili do prejemkov, če ti niso uresničeni že ob nastanku (SRS 15, 15.11. - 15.12., 2016).

Po Slovenskih računovodskih standardih se nekateri prihodki izvzamejo iz davčne osnove v celoti, nekateri pa le delno.

Prihodki od dividend in prihodki, ki so podobni dividendam, so izvzeti iz davčne osnove a samo, če izplačevalci izpolnjujejo naslednje pogoje (ZDDPO-2, 24. člen):

- izplačevalec mora biti zavezanec za davek po Zakonu o dohodku pravnih oseb,
- izplačevalec je za davčne namene rezident v državi članici Evropske unije (v nadaljevanju EU), sporazumi v izogib dvojnemu obdavčenju, katerega sistem določi minister,

- izplačevalec je zavezanec za davek (izven EU), če je stopnja nižja od 12,5 % in je država na seznamu iz 8. člena Zakona o dohodku pravnih oseb.

Pri določanju davčne osnove se prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna ter dejanski ali sorazmerni stroški, te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove (ZDDPO-2, 27. člen).

V 25. členu Zakona o dohodku pravnih oseb je navedeno, da se iz davčne osnove izvzame dobiček iz odsvojitve lastniških deležev, in sicer v višini 50 %, če:

- je imetnik najmanj 8 % delnic,
- je trajanje lastništva najmanj 6 mesecev,
- je v tem času najmanj 1 zaposlen.

V primeru likvidacije ali prenehanja zavezanca ali poslovne enote v 10. letih po ustanovitvi, se davčna osnova poveča za izvzeti del dobička za zadnjih 5 davčnih obdobj.

2.2.5 Odhodki

Odhodki računovodsko pomenijo zmanjšanje aktive, torej sredstev ali pa povečanje pasive, torej dolgov.

Slovenski računovodski standard razvršča odhodke na poslovne odhodke, finančne odhodke in druge odhodke (Ur. l. RS, št. 95/2015, Slovenski računovodski standardi 14, 2016, v nadaljevanju SRS 14). Vendar pa SRS ne obravnavajo odhodkov za davek od dobička.

Po Zakonu o dohodku pravnih oseb se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobitev davčno priznanih prihodkov (ZDDPO-2, 29. člen). Tako se pri določanju davčne osnove nekateri odhodki ne priznajo ali pa se priznajo le delno.

V celoti se ne priznajo odhodki (ZDDPO-2, 30. člen):

- dohodki, ki so podobni dividendam,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje,
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki, ki jih je plačal družbnik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavljal kot odbitek, čeprav je imel pravico,

- obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev,
- obresti od posojil, prejetih od oseb iz držav z ugodnejšim davčnim okoljem (stopnja obdavčitve dobička je nižja od 12,5 %),
- donacije,
- podkupnine.

Delno priznani odhodki v višini 50 % so (ZDDPO-2, 31. člen):

- stroški reprezentance (stroški za pogostitev, zabavo ter darila poslovnim partnerjem),
- stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

Pojasnila za gospodarske družbe, zadruge in podjetnike na straneh AJPES-a so poslovni odhodki stroški blaga, materiala in storitev, stroški dela, odpisi vrednosti in drugi poslovni odhodki, popravljani za spremembo vrednosti stroškov v zalogah nedokončane proizvodnje in proizvodov oziroma sredstev (AJPES, 2016).

Finančni odhodki so odhodki iz financiranja in odhodki iz investiranja. Odhodki iz financiranja so sestavljeni predvsem iz obresti, odhodki iz investiranja pa so prevrednotovalni finančni odhodki in se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami zaradi njihove oslabitve. Pripoznajo se tudi pri prodaji, odtujitvi ali odpravi finančnih naložb ali prodaji terjatev kot negativna razlika med prodajno in knjigovodsko vrednostjo (SRS 14.6, 14.7, 2016).

Drugi odhodki ali izredni odhodki so neobičajne postavke, ki zmanjšujejo poslovni izid v obravnavanem obdobju. Vsebujejo odhodke iz amortizacije, oslabitve odhodkov iz vrednotenja ter odtujitve naložbenih nepremičnin, denarne kazni in odškodnine ter druge odhodke, kot so na primer parske oziroma evrske izravnave.

2.3 Posredni davki

2.3.1 Opredelitev posrednih davkov

Posredni davki niso neposredno odmerjeni zavezancu, ampak so vključeni v ceno nabavljenih poslovnih učinkov. Posredni davki bremenijo promet proizvodov in storitev ali drugače povedano zvišujejo cene obdavčenega blaga in storitev. Mednje spadajo:

- trošarine,
- davek na dodano vrednost,
- davek na motorna vozila,
- davek na mednarodno trgovino,
- davek na dobitke od iger na srečo.

2.3.2 Trošarine

Trošarina je ena od oblik davka na porabo. Trošarina je davek, ki obdavčuje točno določene izdelke ali skupine izdelkov. Skupaj z davkom na dodano vrednost sta to dve najpomembnejši kategoriji pridobivanja prihodkov državnega proračuna. Država z uravnavanjem in pobiranjem trošarin zasleduje tako fiskalne kot nefiskalne cilje. Med skupine izdelkov, od katerih se plačuje trošarina v Republiki Sloveniji so:

- energenti,
- električna energija,
- alkohol in alkoholne pijače,
- tobačni izdelki.

Primer, kako država zasleduje nefiskalne cilje, je razviden iz zgoraj naštetih skupin. Država lahko poskuša z visoko obdavčitvijo zmanjšati potrošnjo tistih izdelkov, ki so za ljudi škodljive. Sistem uravnavanja, pobiranja in proizvodnje trošarinskih izdelkov ureja Zakon o trošarinah (FURS, 2016).

V 5. členu Zakona o trošarinah je navedeno, da trošarinska obveznost nastane, ko so trošarinski izdelki proizvedeni v Sloveniji, ko so trošarinski izdelki uvoženi v Unijo, ko so trošarinski izdelki vneseni z ozemlja drugih držav članic v Slovenijo.

Trošarinski zavezanci obračunavajo trošarino za trošarinske izdelke sami, in to v davčnem obdobju, ki je koledarski mesec. Mesečni obračun trošarine mora predložiti carinskemu organu do 25. dne naslednjega meseca po preteku davčnega obdobja.

Trošarinski zavezanec mora v svojem knjigovodstvu zagotoviti vse podatke, potrebne za obračunavanje in plačevanje trošarine. Še posebej so pomembni podatki o izdelanih in prodanih količinah trošarinskih izdelkov ter zneski obračunanih in plačanih trošarin (Ur. l. RS, št. 97/2010-UPB8, 59. člen, v nadaljevanju Ztro).

2.3.3 Davek na dodano vrednost

Sistem obdavčenja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost je bil v Repuliki Sloveniji uveden 01. 07. 1999, ko je zamenjal davek na promet proizvodov in storitev. Davek na dodano vrednost predstavlja največji prihodek državnega proračuna. Je praviloma nevtralen, torej ne vpliva na proizvajalce in kupce o proizvodnji ali nakupu.

Zakon o davku na dodano vrednost ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka na dodano vrednost. 3. člen Zakona o davku na dodano vrednost določa, da so predmet obdavčitve DDV naslednje transakcije:

- dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije,
- pridobitev blaga znotraj Unije,
- uvoz blaga.

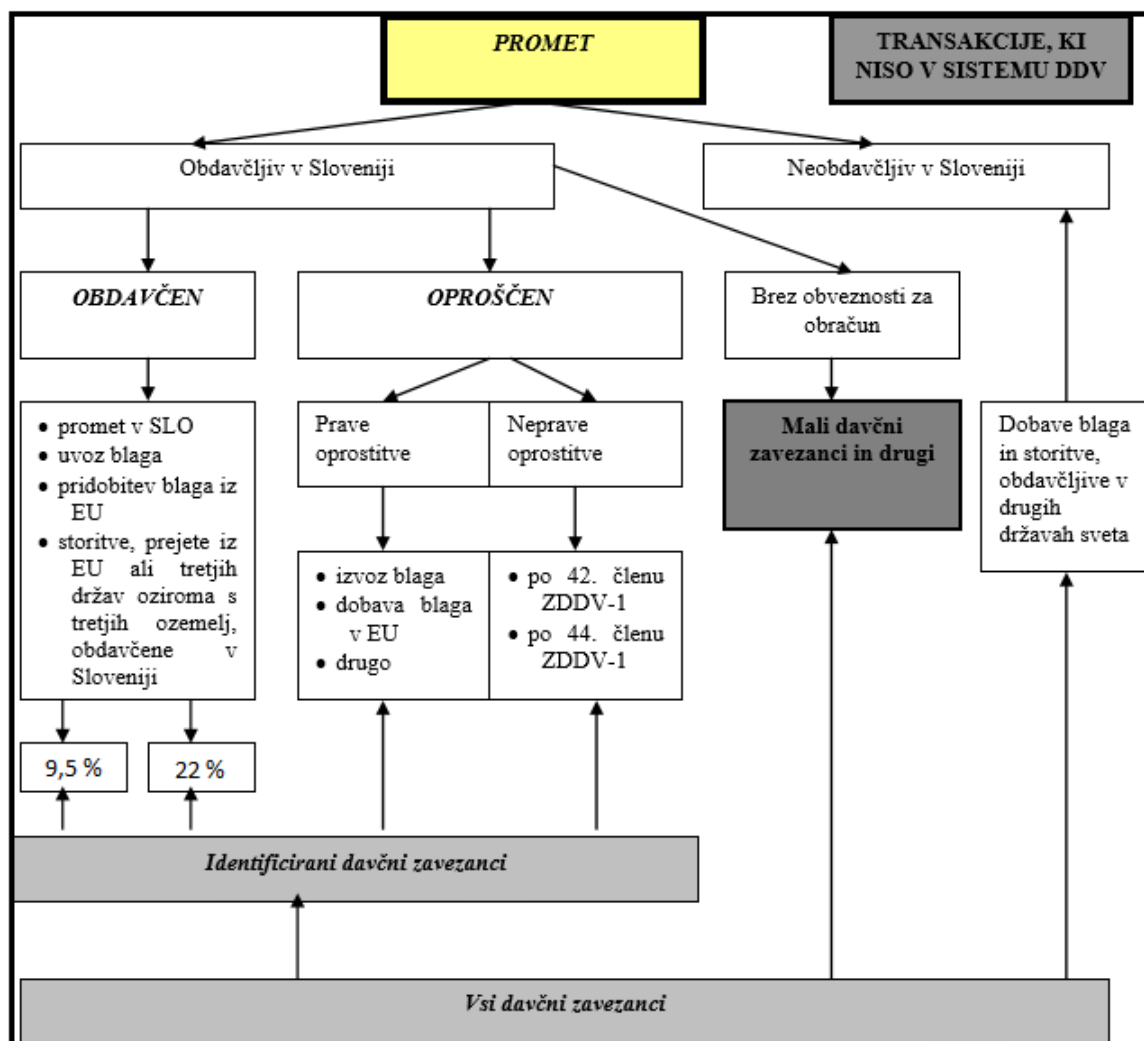
Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost ne glede na to ali ustvarja dobiček ali izgubo. V sistem obračunavanja DDV se lahko davčni zavezanec vključi prostovoljno ali pa izpolnjuje take pogoje, kjer je vključitev v sistem obvezna. Obvezno morajo biti davčni zavezanci vključeni v sistem obračunavanja DDV in pridobiti identifikacijsko številko (ID), če:

- so v zadnjih 12-ih mesecih presegli 50.000 EUR obdavčljivega prometa,
- davčni zavezanec, ki dobavlja blago in storitve v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti od višine 7.500 EUR skupnega dohodka te dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto,
- so v tekočem koledarskem letu presegli 10.000 EUR limita za pridobitev blaga iz drugih držav članic EU,
- so tujci in so presegli limit 35.000 EUR za dobave blaga v Republiki Sloveniji,
- prejemajo ali opravljajo storitve davčnim zavezancem iz druge države članice EU (Dimnik & Meden, 2014).

Ne glede na zgoraj navedene pogoje pa se lahko davčni zavezanec tudi prostovoljno vključi v sistem obračunavanja DDV. V takih primerih mora ostati v sistemu 60 mesecev, medtem ko taka časovna omejitev za davčne zavezance, ki so v sistemu obvezno, ne velja. Če davčni zavezanec ne izpolnjuje zgoraj navedenih pogojev za obvezno vključitev v sistem in se hkrati za to ni odločil prostovoljno, na dobavo svojih storitev in blaga ne zaračunava DDV-ja in si hkrati od prejetih storitev in pridobitev blaga ne more odbijati vstopnega DDV.

Razlog o vključitvi davčnega zavezanca v sistem obdavčitve DDV ni samo predviden obseg poslovanja, ampak tudi narava le tega. Če podjetje opravlja dobavo blaga in storitev pretežno fizičnim osebam, potem je bolj smiselno, da se ne vključi v sistem DDV. Davka, ki podraži ceno blaga ali storitev, si fizična oseba ne more odbijati, zato je v tem primeru podjetje cenovno manj ugodno oz. manj konkurenčno. Taka odločitev je smiselna tudi za podjetja, ki imajo majhne stroške nabave in posledično nizke odbitke DDV-ja. Če pa podjetje posluje pretežno s pravnimi osebami, ki so v sistemu DDV in si zaračunani davek lahko v svojih obračunih odbijajo, ob tem pa imajo tudi visoke stroške nabave, potem je vključitev v sistem DDV smiselna (Hojnik, 2015).

Slika 2: Obdavčitev dobav v Sloveniji z DDV



Vir: M.Prusnik, *Kaj je obdavčeno z DDV?*, 2007.

Slika 2 prikazuje, kaj je v Sloveniji obdavčeno z DDV in katere dobave so obračuna DDV oproščene.

Davčna osnova za obračun DDV-ja vključuje vse, kar predstavlja prejeto plačilo dobavitelja za opravljeno dobavo blaga ali storitev s strani kupca, naročnika ali tretje osebe, vključno s subvencijami. Davčno osnovo povečujejo trošarine, takse in druge dajatve, drugi davki ter postranski stroški, kot so provizije, stroški pakiranja, prevoza in podobnih storitev, ki jih dobavitelj ob tem zaračuna, razen DDV-ja. Izvzeti so cenovni popusti za predčasno plačilo, cenovni popusti in rabati ter zneski, ki jih davčni zavezanec prejme od svojega naročnika kot povračilo za izdatke, ki jih je plačal v imenu in za račun naročnika. Davčni zavezanec si ne sme odbiti zaračunanega DDV-ja od teh transakcij in mora knjigovodstvu predložiti dokazila o dejanskem znesku teh izdatkov (Ur. l. RS, št. 13/2011–UPB3, 36. člen, v nadaljevanju ZDDV-1). Pri pridobitvah blaga se davčna

osnova določi na podlagi istih kriterijev, kot pri dobavah blaga in storitev na ozemlju Slovenije (ZDDV-1, 37. člen). Davčna osnova pri uvozu je carinska vrednost, ki je določena v skladu z veljavnimi carinskimi predpisi (ZDDV-1, 38. člen).

Tabela 3: Davčne stopnje v Sloveniji za izračun osnove

Splošna davčna stopnja %		Nižja davčna stopnja %	
Predpisana	Preračunana	Predpisana	Preračunana
22	0,81967213	9,5	0,91324201

V Tabeli 3 so prikazane predpisane in preračunane stopnje za izračun davčne osnove.

DDV se obračunava po stopnji, ki velja v trenutku, ko nastane obdavčljiv dogodek. Stopnje, ki se uporabljajo v Sloveniji, so splošna, nižja stopnja in stopnja 0 % za tako imenovane oproščene dejavnosti. Od 01. 07. 2013 je splošna stopnja 22 %, nižja stopnja pa 9,5 %.

V Tabeli 4 so prikazane predpisane in preračunane davčne stopnje.

Tabela 4: Predpisane in preračunane davčne stopnje v Sloveniji

Splošna davčna stopnja %		Nižja davčna stopnja %	
Predpisana	Preračunana	Predpisana	Preračunana
22	18,032787	9,5	8,675799

Zakon o davku na dodano vrednost določa, da je davčno obdobje koledarski mesec razen v primerih, če davčni zavezanec v preteklem koledarskem letu ni presejel 210.000 EUR obdavčljivega prometa blaga in storitev. Če davčni zavezanec v preteklem letu ni dosegel 210.000 EUR obdavčljivega prometa za opravljene dobave blaga in storitev znotraj Unije in mora zato oddajati rekapitulacijsko poročilo, potem je, ne glede na višino prometa, mesečni davčni zavezanec. Promet blaga oziroma storitev je promet, ki je izkazan v obračunu DDV za preteklo koledarsko leto. Enako velja za davčnega zavezanca, ki je na novo pridobil identifikacijsko številko za DDV, za davčnega zavezanca, ki nima sedeža v Sloveniji ter za nekatere druge osebe. Tudi za te davčne zavezance je ne glede na pričakovan promet davčno obdobje koledarski mesec (ZDDV-1, 89. člen).

Za posebne primere, kot so stečaj, prisilne poravnave, likvidacije, v primeru smrti davčnega zavezanca ali če obstaja dvom o urpravičenosti dodelitve identifikacijske številke za DDV, se davčno obdobje določa z zakonom.

Vsak davčni zavezanec mora FURS-u predložiti obračun DDV do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po preteku davčnega obdobja. Trimesečni davčni zavezanci morajo obračun predložiti vsake štiri mesece razen v primerih, ko dobavljajo blago ali storitve

znotraj Unije. V teh primerih avtomatično postanejo mesečni davčni zavezanci, ne glede na višino prometa. Hkrati morajo ob dobavah blaga in storitev oddati tudi rekapitulacijsko poročilo. Rok za oddajo rekapitulacijskega poročila je 20. v mesecu za pretekli mesec (ZDDV-1, 88. člen).

Če je davčni zavezanec opravljal storitve, od katerih obračuna DDV prejemnik, je dolžan finančni upravi vsak mesec, ko so bile opravljene tovrstne storitve, predložiti posebno poročilo o dobavah po 76.a členu.

Posebna pravila veljajo za predložitev obračuna tudi v primerih:

- prenehanja identifikacije za namene DDV,
- začetka postopka osebne stečaja ali začetka postopka prisilne poravnave,
- končanja postopka likvidacije oziroma stečajnega postopka,
- smrti davčnega zavezanca,
- prve predložitve obračuna DDV.

3. USTANOVITEV S.P. IN D.O.O.

3.1 Osnovni pogoji za ustanovitev s.p. in d.o.o.

Pogoji za ustanovitev različnih pravnoorganizacijskih oblik se med seboj razlikujejo. Osnovni pogoji so, da ustanovitelji ne smejo izkazovati nikakršnega dolga ali druge oblike neplačevanja davkov ali prispevkov do FURS-a, ob registraciji morajo biti fizično prisotni, torej ustanovitev ne more opraviti tretja oseba v njihovem imenu.

3.2. Pogoji za ustanovitev s.p. in d.o.o.

3.2.1 Pogoji za ustanovitev s.p.

Med vsemi pravnoorganizacijskimi oblikami je najlažje ustanoviti s.p. Vse kar ustanovitelj potrebuje je, da na točko VEM prinese osebni dokument, davčno številko ter overjeno soglasje lastnika objekta, kjer prijavlja svoj naslov, kolikor sam ni lastnik tega objekta.

3.2.2 Pogoji za ustanovitev d.o.o.

Poleg naštetih pogojev za ustanovitev s.p. je pri ustanovitvi d.o.o.-ja potrebno imeti tudi ustanovni kapital v najmanjšem znesku 7.500 EUR. Ustanovni kapital je lahko sestavljen tudi v obliki stvarnih vložkov, vendar v tem primeru registracije ustanovitelj ne more opraviti na točki VEM. Registracija d.o.o.-ja na točki VEM prav tako ni mogoča v primeru, ko podjetje ustanavljata zakonca z željo, da bi bila družbenika oba ter v primerih,

če družbo ustanavlja davčni dolžnik. V teh primerih je potrebno pogodbe sestaviti pri notarju.

Vse vsebinske in časovne omejitve ustanavljanja družb in samostojnih podjetnikov in veriženja podjetij se samodejno preverjajo pred oddajo vloge za vpis v sodni register ali poslovni register Slovenije.

Državni zbor je predvsem zaradi preprečevanja veriženja podjetij 13. 07. 2015 sprejel novelo Zakona o gospodarskih družbah, ki vsebuje strožje določbe glede ustanavljanja družb in s.p.-jev določenim osebam. Te določbe so navedene v Zakonu o gospodarskih družbah in so začele veljati s 01. 01. 2016. Nanašajo se na osebe:

- ki so bile pravnomočno obsojene na kazen zapora zaradi kaznivih dejanj, določenih v Zakonu o gospodarskih družbah;
- ki so bile javno objavljene v zadnjih 12. mesecih na seznamu nepredlagateljv obračunov ali na seznamu neplačnikov na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek ali so bile v zadnjih 12. mesecih posredno ali neposredno udeležene z več kot 25 % v kapitalu kakšne kapitalske družbe, ki je bila javno objavljena na seznamu nepradlagatelja obračunov ali na seznamu neplačnikov na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek razen, če je hkrati ta oseba banka, zavarovalnica, Republika Slovenija, Družba za upravljanje terjatev bank, Kapitalska družba, Slovenski državni holding, Družba za svetovnje in upravljanje ali v primeru, če je ta oseba 25 % delež dosegla s finančnim prestrukturiranjem z namenom zagotoviti dolgoročno plačilno sposobnost v skladu z Zakonom o finančem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju,
- ki so jim bile v zadnjih 3 letih s pravnomočno odločbo Inšpektorata RS za delo oziroma FURS-a, najmanj dvakrat izrečena globa zaradi prekrška v zvezi s plačilom za delo oziroma prekrška v zvezi z zaposlovanjem na črno. Po treh letih ta omejitvev preneha;
- ki so v zadnjih treh mesecih ustanovile družbo ali pridobile delež v družbi, ki ni starejša od treh mesecev (Ur. l. RS, št. 65/2009, št.33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, 44/2013-odl. US, 82,2013, 55/2015, v nadaljevanju ZGD-11).

3.3 Postopek ustanovitve s.p. in d.o.o.

3.3.1 Postopek ustanovitve s.p.

Ob registraciji s.p.-ja si mora ustanovitelj najprej izbrati ime, pod katerim bo posloval. Firma podjetnika mora vsebovati ime in priimek podjetnika, skrajšano oznako, da gre za samostojnega podjetnika (s.p.), oznako dejavnosti in morebitne dodatne sestavine, ki bi olajšale ali povečale njegovo prepoznavnost (ZGD-1, 72. člen).

Če je naziv firme že uporabljen ali kako drugače neustrezen, Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) ustanovitelja na to opozori. V kolikor ustanovitelj firme ne popravi, AJPES zavrne vpis v poslovni register. Zakon o gospodarskih družbah tudi določa, da mora biti firma v slovenskem jeziku. Ko ima izbrano ime in izpolnjuje ostale pogoje za ustanovitev, lahko prične z registracijo. Registracija se lahko opravi preko spletnega portala e-VEM (Vse na enem mestu), če ustanovitelj razpolaga s klasificiranim digitalnim potrdilom ali na točkah VEM. Naloge točk VEM opravljajo vse izpostave AJPES, organizirane pa so tudi v okviru Gospodarske zbornice Slovenije (GZS), Obrtno-podjetniške zbornice Slovenije (OZS), upravnih enot (UE), agencije SPIRIT ter pri notarjih (Postopek ustanovitve s.p., 2016).

Na FURS je potrebno predložiti davčne podatke. Poleg osebnih podatkov je potrebno navesti še osebo ali firmo, ki bo vodila poslovne knjige (izpolni se v primeru, če poslovne knjige ne vodi podjetnik sam) ter način vodenja le teh. Potrebno je navesti podatke o predvidenih prihodkih in odhodkih, na podlagi katerih se pridobi davčna osnova in posledično višina akontacije dohodnine, ki je lahko mesečna ali trimesečna.

Poleg oddanih obrazcev na AJPES-u in FURS-u, ki vsebujejo podatke o firmi, sedežu, izbrani dejavnosti po Standardni klasifikaciji dejavnosti (v nadaljevanju SKD) in davčne podatke, se mora ustanovitelj prijaviti tudi v obvezna socialna zavarovanja.

Sklep o vpisu podjetnika v poslovni register AJPES ustanovitelj prejme naslednji dan od datuma, ki ga je pri postopku registracije predlagal za datum vpisa v register podjetij. Sklep prejme na naslov, ki ga je določil ob registraciji. Naslov služi tudi kot podlaga za odprtje transakcijskega računa, ki bo upravljen izključno za namene opravljanja dejavnosti. Z zakonom ni predpisano, ali mora biti to osebni ali poslovni račun.

Od konca leta 2015 dalje imajo lahko s.p.-ji samo en transakcijski račun, ki ga lahko uporabljajo tako za osebne kot poslovne potrebe. Medtem ko se bodo na eni strani znižali stroški vodenja dveh ločenih transakcijskih računov, kot je bilo to predpisano do sedaj, pa bi to znalo pomeniti višje stroške računovodenja. Še posebno se bo to poznalo pri s.p.-jih, ki bodo zavezanci za obračun davka na dodano vrednost. Transakcijski račun bodo morali v celoti razkriti FURS-u. Računovodstvo pa jim bo moralo v teh primerih voditi vse prihodke in odhodke, osebne in poslovne.

Po podatkih iz Poslovnega registra Republike Slovenije (slika 1) je v Sloveniji trenutno že okoli 83.000 samostojnih podjetnikov posameznikov. Razlog za velik porast ustanovitev s.p.-jev zadnjih nekaj let je tudi visoka brezposelnost in različne davčne spodbude, ki jih država namenja samozaposlenim. Problem je nastal, saj so tako podjetja kot samostojni podjetniki začela izkoriščati s.p.-je kot vrsta obvoda pri redni zaposlitvi. Državni ukrepi o še bolj ugodnih pogojih za normirane stroške so tovrsten problem še poglobili. Med najbolj

privlačnimi ukrepi je zvišanje prihodkovnega praga iz 50.000 EUR na 100.000 EUR ter zvišanje stopnje priznanih odhodkov na s 70 % na 80 % vseh prihodkov (Mekina, 2013).

Tabela 5: Število vpisov in izbrisov samostojnih podjetnikov po letih

Število vpisov in izbrisov samostojnih podjetnikov po letih		Leto vpisa											SKUPAJ število izbranih podjetnikov po letih izbrisa in število aktivnih podjetnikov na dan 31.12.2015
		pred 2006	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Leto izbrisa	pred 2006	49.754											49.754
	2006	5.307	696										6.003
	2007	4.470	1.006	786									6.262
	2008	4.896	1.020	1.374	1.113								8.403
	2009	4.018	843	1.363	2.067	1.354							9.645
	2010	4.669	630	907	1.667	1.990	1.130						10.993
	2011	2.982	444	673	1.068	1.903	2.127	1.284					10.481
	2012	3.055	412	574	902	1.297	1.838	2.620	1.590				12.288
	2013	2.922	314	498	653	924	1.174	1.625	2.050	1.487			11.647
	2014	2.462	293	320	507	661	800	1.066	1.571	2.192	1.558		11.430
2015	2.412	227	271	405	460	555	697	993	2.074	2.530	1.882	12.506	
Aktivni podjetniki na dan 31.12.2015		24.324	2.322	2.875	3.820	4.051	4.615	4.831	5.171	8.781	9.572	12.591	82.953
Število vpisov podjetnikov po letih		111.271	8.207	9.641	12.202	12.640	12.239	12.123	11.375	14.534	13.660	14.473	

Vir: AJPES, Življenjska doba gospodarskih subjektov v Sloveniji – število vpisov in izbrisov po letih, 2016.

V praksi je vedno več primerov, ko so fizične osebe registrirale s.p., čeprav bodo opravljali delo po pogodbi le za eno podjetje in sicer bodo to delo opravljali v delovnih prostorih podjetja, v delovnem času, ki velja za ostale zaposlene, pri tem uporabljali delovno opremo in ostala delovna sredstva podjetja in v teh primerih ne bodo plačevali najemnine. Ker država zaradi tovrstne oblike zaposlitve izgublja velik del prihodkov iz naslova dohodnine, hkrati pa se veliko manj denarja steka v pokojninski in zdravstveni sklad, je FURS sredi

leta 2015 izdal pojasnila o fizičnih osebah, ki imajo registrirano dejavnost, delo pa opravljajo v odvisnem razmerju. Taka pravno formalna ureditev razmerja je označena za nezakonito. Na FURS-u so navedli, da mora delodajalec v takih primerih skleniti pogodbo o zaposlitvi s fizično osebo, ki delo zanj opravlja v razmerju, ki ima po Zakonu o gospodarskih družbah, Zakonu o dohodnini in drugih zakonih, elemente delovnega razmerja (Fidermuc, 2015).

V Tabeli 5 je prikazana življenska doba gospodarskih subjektov v Sloveniji – število vpisov in izbrisov po letih. Na dan 31. 12. 2015 je bilo v Poslovni register Slovenije vpisanih 82.953 podjetnikov, od tega je bilo v letu 2015 vpisanih 12.591. V letu 2015 je bilo izbranih 12.506 podjetnikov. V istem letu je bilo vpisanih 14.473 podjetnikov, od tega je bilo do konca leta izbranih 1.882 (AJ PES, 2016).

3.3.2 Postopek ustanovitve d.o.o.

Kot pri ustanovitvi s.p.-ja si mora ustanovitelj prvo izbrati ime, s katerim bo nastopal na trgu. Dolgo ime mora vsebovati izmišljeno ime, ki se mora jasno razlikovati od ostalih imen, ki so registrirana v poslovnem registru, navedbo dejavnosti ter na koncu oznako d.o.o. Kratko ime je enako, a brez navedbe dejavnosti.

Z digitalnim potrdilom, ki se pridobi na spletni strani <http://evem.gov.si>, se lahko registrira enostavni d.o.o. preko portal e-VEM, drugače pa na katerikoli točki VEM. Zaradi podpisa vseh papirjev je v obeh primerih potrebno biti fizično prisoten in sicer v istem dnevu, ko se izvede postopek registracije.

Če družbo ustanavlja pravna oseba, potem je ob registraciji potrebno imeti izpisek iz matičnega registra, osebne dokumente ustanoviteljev in zastopnikov, davčno številko pravne osebe in navesti, kolikšen bo delež osnovnega kapitala novega podjetja. Družbo lahko ustanovijo tako domače kot tuje fizične in pravne osebe.

V postopku registracije se izpolni akt o ustanovitvi v primeru, če družbo ustanavlja en družbenik oziroma družbeno pogodbo, če družbo ustanavlja več družbenikov.

Po Zakonu o gospodarskih družbah je v 474. členu navedeno, da mora pogodba vsebovati:

- navedbo imena in priimka ter prebivališča, če družbo ustanavlja fizična oseba ali navedbo firme in sedeža, če družbo ustanavlja pravna oseba,
- firmo, sedež in dejavnost družbe. Registrira se lahko več dejavnosti. Nujno je potrebno navesti tiste, znotraj katerih bo podjetje izvajalo svoje posle na začetku poslovanja. Lahko se registrira še kakšna dejavnost več na podlagi predvidevanja o bodoči širitvi. Le te se lahko dodajajo oziroma registrirajo tudi kasneje. Za nekatere dejavnosti je potrebno pridobiti tudi posebna dovolila, vse pa so navedene v SKD;

- navedbo zneska osnovnega kapitala in vsakega osnovnega vložka posebej, navedbo družbenika za vsak osnovni vložek in njegov poslovni delež,
- čas delovanja družbe, če je ustanovljena za določen čas,
- morebitne obveznosti, ki jih imajo družbeniki do družbe, poleg vplačila osnovnega vložka in morebitne obveznosti družbe do družbenikov.

Pri registraciji je ob določitvi sedeža, ki je lahko kraj, kjer družba opravlja dejavnost, kraj, kjer se v glavnem vodijo posli ali kraj, kjer deluje poslovodstvo družbe (ZGD-1, 30. člen) potrebno navesti poslovni naslov, torej ulico in hišno številko. Določitev sedeža in poslovnega naslova ima pomemben pravni in davčni značaj za opravljanje posla. Na ta naslov se bodo namreč vročale razne vloge, služil bo kot kraj za določanje krajevne pristojnosti sodišča v primerih spora in upošteval kot kraj obdavčitve pri raznih storitvah.

V sklepu o določitvi zastopnikov je potrebno navesti vsaj enega zastopnika, ki je lahko ali direktor ali prokurist. Le ta mora biti osebno prisoten in podpisati izjavo, da se strinja in sprejema to funkcijo. V kolikor predlagani zastopnik ne more biti osebno prisoten, lahko njegov podpis predloži nekdo drug, le ta mora biti overjen (AJPES, 2016).

Da bi pridobili davčno številko, ki je identifikacijska številka in se uporablja v zvezi z vsemi davki se je potrebno vpisati v davčni register, ki ga vodi FURS. Vpis v davčni register se lahko opravi tudi potem, a najkasneje v osmih dneh po vpisu v Poslovni register Slovenije (Antić, 2015).

Na banki se odpre začasni depozitni račun, kamor se položi ustanovni kapital. S potrdilom o vplačilu in ostalimi izpolnjenimi obrazci, se predlog za vpis v sodni register pošlje na AJPES in nato na pristojno sodišče. V primeru, da je vse izpolnjeno pravilno, sodišče v nekaj dneh pošlje sklep o vpisu ustanovitve, kjer je dodeljena tudi davčna številka. S tem sklepom se na banki lahko odpre poslovni račun.

3.4 Razlike med s.p. in d.o.o.

Pri odločanju o pravnoorganizacijski obliki je dobro poznati kakšne so prednosti in slabosti posamezne oblike. Splošnega pravila o tem, kaj se bolj splača, ni. Odločitev je odvisna od želja, ciljev in finančne sposobnosti posameznika, ki ustanavlja podjetje. Prednosti za nekoga so lahko torej slabosti za nekoga drugega.

Če povzamemo glavne razlike med s.p. in d.o.o., dobimo dober vpogled v prednosti posamezne pravnoorganizacijske oblike.

Tabela 6: Razlike med s.p. in d.o.o.

Področje/pravnoorganizacijska oblika	Samostojni podjetnik	Družba z omejeno odgovornostjo
Osnovni kapital	Za vpis v Poslovni register ni treba vplačati ustanovitveni kapital.	Družbeniki morajo vplačati osnovni kapital v višini najmanj 7.500 EUR.
Odgovornost	Z vsem svojim premoženjem.	Samo s premoženjem družbe. Lastniki odgovarjajo samo do višine vloženega kapitala.
Ustanovitveni stroški	Brezplačno.	Preko točke VEM je brezplačno, preko notarja se zaračuna po notarski obliki.
Obdavčitev dobička	Po dohodninski lestvici (16 %, 27 %, 41 %, ...) ali normiranci (20 %).	Davek o odhodku pranih oseb- 17 % v letu 2016.
Vodenje poslovnih knjig	- normirani odhodki (80 %), - enostavno knjigovodstvo, - dvostavno knjigovodstvo.	Dvostavno knjigovodstvo.
Stroški plač	Samo prispevki.	Celotna plača je strošek.
Pretok denarja med poslovnim in osebnim računom	Prost.	Omejen.
Privlačnost/zaupanje na trgu	Manjša.	Večja.

Vir: Spletni portal eracunovodstvo, Razlike d.o.o. in s.p., 2016.

Ustanovni kapital je ena od glavnih prednosti pri ustanovitvi s.p. Ker pri ustanovitvi s.p.-ja ustanovni kapital ni potreben, lahko s.p. ustanovi kdorkoli, ki ima dobro poslovno idejo in se jo je odločil realizirati.

Pomembna razlika med s.p. in d.o.o. je v prevzemanju odgovornosti. S.p. za svoje poslovanje odgovarja z vsem svojim premoženjem, torej tudi z osebnim premoženjem fizične osebe. Ustanovitev d.o.o.-ja ima prednost, saj za poslovanje in svoje obveznosti jamči samo družba s svojim premoženjem, ustanovitelji pa le z lastnimi vložki v to družbo in z ustanovnim kapitalom. V primeru pretečenih obveznosti s.p.-ja pa upniki ne ločujejo med osebno in poslovno lastnino. Le ta je pomembna samo za primer davčnih predpisov in morebitnega stečaja. To pomeni, da s.p.-ji za svoje obveznosti odgovarjajo z vsem svojim premoženjem in lahko v primeru izterjav izgubijo prav vse.

Samo poslovanje pri obeh pravnoorganizacijskih oblikah je enako. Obe na trgu nastopata z željo pridobivati čim večji dobiček, ki se pri obeh izračuna kot razlika med priznanimi prihodki in odhodki oziroma stroški. Velika razlika je v obdavčitvi dobička. Medtem ko je pri d.o.o. stopnja obdavčitve dobička enotna, v letu 2016 je 17 %, pa je s.p. obdavčen na podlagi dohodninske lestvice. Le ta z višino dobička raste. Razlika je tudi v primeru, da se obdavčitev izračunava na podlagi normiranih odhodkov.

Dobiček s.p.-ja je hkrati tudi njegova plača in te ne more uveljavljati kot strošek. Priznani so le stroški prispevkov, ki so odvisni od višine dobička s.p.-ja in od plačanih prispevkov v prejšnjem letu. Pri d.o.o. se plača zaposlenim izplačuje in se zato v celoti upošteva kot strošek. Višina ni odvisna od dobička, ampak od pogodbe sklenjene med zaposlenim in družbo.

Razlika med s.p. in d.o.o. je v prostem pretoku denarja med poslovnim in osebnim računom. S.p. lahko svobodno razpolaga s sredstvi na računu, medtem ko bi prenos denarja s poslovnega računa na osebni račun zaposlenega pri d.o.o. pomenil posojilo, ki bi ga zaposleni moral vrniti, skupaj z obračunanimi obrestmi. Edina prednost pri tem je, da obračunane obresti za družbo predstavljajo strošek.

Na trgu velja, da so za poslovanje bolj privlačni d.o.o., saj jim ljudje bolj zaupajo. Zaradi večjega obsega poslovanja v primerjavi z s.p.-ji je tudi zaupanje bank bistveno večje. Ker imajo s.p.-ji isto davčno številko kot fizična oseba oziroma nosilec dejavnosti, se dostikrat zgodi, da ima fizična oseba izvršbo s strani državnih ali drugih organov zaradi neplačanih denarnih kazni, ki so privatne narave (npr. prometne kazni). Izvršba je vidna na poslovnem računu oziroma v vseh javnih evidencah, kot so AJPES, GVIN ipd. Poslovni krediti se v takih primerih velikokrat ne odobrijo (Razlike d.o.o. in s.p., 2016).

4. PRIMERJAVA OBDAVČITVE NA PRIMERU S.P.

4.1 Kakšno pravnoorganizacijsko obliko izbrati?

Odločitev je odvisna od večih dejavnikov:

- predvidena višina prihodkov,
- predvidena višina stroškov poslovanja,
- dejavnost poslovanja,
- tveganje in odgovornost,
- hitrost in enostavnost ustanovitve,
- obdavčitve posamezne pravno-organizacijske oblike,
- hitrost in enostavnost zaprtja.

Pred ustanovitvijo nove družbe mora ustanovitelj na podlagi zgoraj navedenih dejavnikov preveriti in ugotoviti, s katero pravnoorganizacijsko obliko bo najlažje uresničil zastavljene podjetniške cilje.

Za prikaz in analizo sem izbral pravnoorganizacijski obliki s.p. in d.o.o. S pomočjo podatkov iz izkaza uspeha, ki temeljijo na realnih podatkih, s katerimi se srečujem pri opravljanju dela v računovodskem servisu, sem prikazal, kakšna je obdavčitev posamezne

oblike v primeru, da se obravnava kot navadni ali normirani s.p. oziroma navadni ali normirani d.o.o. Obrazložil bom, katera oblika poslovanja je v posameznem primeru bolj primerna. Izbira imena oziroma firme je izmišljena.

4.2 Obdavčitev s.p.-ja Kristjan Matej s.p. (primer - proizvodnja dejavnost)

4.2.1 Predstavitev s.p.-ja Kristjan Matej s.p.

Prvi primer temelji na predpostavki, da se samostojni podjetnik ukvarja s proizvodnjo dejavnostjo. Kristjan Matej s.p. (v nadaljevanju KriMat s.p.) se ukvarja z montažo ter servisom mizarskih izdelkov. Glavna dejavnost KriMat s.p. je po SKD *vgrajevanje stavbnega pohištva*. Ker njegove storitve zajemajo širše področje delovanja, ima prijavljene tudi druge dejavnosti:

- proizvodnja lesene embalaže,
- popravilo drugih naprav,
- oblaganje tal in sten,
- popravila pohištva.

KriMat s.p. ugotavlja davčno osnovo dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov je primerno za tiste s.p.-je, ki se ukvarjajo s proizvodnjo dejavnostjo, trgovino, saj imajo tovrstne dejavnosti ponavadi visoke stroške z nabavo materiala in blaga, z investicijami v nabavo osnovnih sredstev, potrebnih za opravljanje dejavnosti, torej visoke davčno priznane odhodke, ki se lahko upoštevajo v izračun davčne osnove dohodka iz dejavnosti.

V primerih, da s.p.-ji ugotavljajo davčno osnovo dohodka od dejavnosti na podlagi dejanskih odhodkov, je le to možno zniževati z uveljavljanjem olajšav za investicije, olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj, olajšav za zaposlovanje in zaposlovanje invalidov, olajšav za zavezanca invalida, olajšav za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšav za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšav za donacije.

Ker ima KriMat s.p. obdavčljive prihodke z vidika DDV nižje od 50.000 EUR, ni zavezanec za DDV.

4.2.2 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov in normiranih odhodkov v letu 2015

Vsi prihodki od prodaje so prihodki ustvarjeni z opravljanjem storitev na domačem trgu. Ti prihodki so hkrati edini vir dohodkov samostojnega podjetnika. Zaradi narave poslovanja ima visoke stroške porabljenega materiala, ki predstavljajo skoraj polovico vseh stroškov. Stroški storitev vsebujejo stroške plačilnega prometa, stroške računovodskih storitev, telefonske in internetne stroške, stroške poštnih storitev in stroške varovanja, čiščenja in drugih storitev. Ker se KriMat s.p. ukvarja s popravili in proizvodnjo ima nabavljene tudi stroje, ki so v poslovnih knjigah prikazani kot osnovna sredstva. Strošek oziroma odpis vrednosti teh strojev je amortizacija. Višina zneska prispevkov za socialno varnost je obračunana na podlagi dobička in že obračunanih prispevkov in skupaj s stroški kilometrine, prehrane ter stroški nabave delovne obleke in čevljev sestavlja druge poslovne odhodke.

Tabela 7: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika

A. Postavka		B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po normiranih odhodkih	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	24.422	24.422	0
2.	Priznani odhodki (3+4+5) / Normirani odhodki (80 % priznanih prihodkov)	23.234	19.538	3.696
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	14.045	14.045	0
	b) Stroški porabljenega materiala	11.307	11.307	0
	c) Stroški storitev	2.738	2.738	0
4.	Odpisi vrednosti	398	398	0
	a) Amortizacija	398	398	0
5.	Drugi poslovni odhodki	8.791	8.791	0
	a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.958	3.958	0
	b) Ostali stroški (povračila v zvezi z delom s.p.-kilometrina; prehrana s.p.; delovna obleka, čevlji)	4.833	4.833	0
6.	Podjetnikov dohodek (1-2)	1.188	4.884	-3.696
7.	Splošna olajšava za leto 2015 (če je dohodek do 10.866,37 znaša splošna olajšava 6.519,82)	1.188	0	1.188
8.	Odmerjen davek od dejavnosti	0	977	-977

V Tabeli 7, kolona B prikazuje obdavčitev s.p.-ja, kadar le ta ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem dejanskih davčno priznanih odhodkov. Davčno priznani

odhodki znašajo 23.234 EUR. Podjetnikov dohodek, ki je osnova za obdavčitev davka od dejavnosti, je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki in znaša 1.188 EUR. Zaradi uveljavljanja splošne olajšave v celotni vrednosti doseženega podjetnikovega dohodka znesek obračunanega davka od dejavnosti znaša 0.

V Tabeli 7, kolona C prikazuje obdavčitev s.p.-ja, kadar le ta ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem normiranih odhodkov. Normirani odhodki so obračunani kot 80 % vrednosti davčno priznanih prihodkov in znašajo 19.538 EUR. Podjetnikov dohodek je razlika med davčno priznanimi prihodki in normiranimi odhodki in znaša 4.884 EUR. V primeru, da s.p. ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, ne more uveljavljati nobenih olajšav. Vrednost odmerjenega davka od dejavnosti je 20 % podjetnikovega dohodka in znaša 977 EUR.

Na podlagi izračunov prikazanih v Tabeli 7 sem ugotovil, da je za KriMat s.p. bolj smiselno, da ugotavlja davčno osnovo na podlagi davčno priznanih prihodkov in dejanskih odhodkov, saj mu v tem primeru ni potrebno plačati dohodnine iz davka od dejavnosti.

4.2.3 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in normiranih odhodkov v letu 2015

Povečanje prihodkov za 30 % je rezultat tržnega zvišanja cen storitev popravil pohišta in drugih naprav in odločitve s.p.-ja, da se bo bolj osredotočil na opravljanje tega dela posla. Višjih stroškov s.p. nima, saj se na trgu nabavne vrednosti materiala, ki predstavljajo največji del stroškov s.p.-ja, niso spremenile. Tudi ostali stroški so ostali nespremenjeni.

V Tabeli 8, kolona B je prikazana obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem dejanskih davčno priznanih odhodkov ob predpostavki, da so se prihodki povečali za 30 %. Davčno priznani odhodki znašajo 23.234 EUR. Podjetnikov dohodek, ki je osnova za obdavčitev davka od dejavnosti, je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki in znaša 8.515 EUR. Zaradi uveljavljanja splošne olajšave v vrednosti 6.520 EUR znaša znesek obračunanega davka od dejavnosti 1.995 EUR.

V Tabeli 8, kolona C je prikazana obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem normiranih odhodkov ob predpostavki, da so se prihodki povečali za 30 %. Normirani odhodki so obračunani kot 80 % vrednosti davčno priznanih prihodkov in znašajo 25.399 EUR. Podjetnikov dohodek je razlika med davčno priznanimi prihodki in normiranimi odhodki in znaša 6.350 EUR. V primeru, da s.p. ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, ne more uveljavljati nobenih olajšav. Vrednost odmerjenega davka od dejavnosti je 20 % podjetnikovega dohodka in znaša 1.270 EUR.

Tabela 8: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika

	A. Postavka	B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po normiranih odhodkih	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	31.749	31.749	0
2.	Priznani odhodki (3+4+5) / Normirani odhodki (80 % priznanih prihodkov)	23.234	25.399	-2.165
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	14.045	14.045	0
	b) Stroški porabljenega materiala	11.307	11.307	0
	c) Stroški storitev	2.738	2.738	0
4.	Odpisi vrednosti	398	398	0
	a) Amortizacija	398	398	0
5.	Drugi poslovni odhodki	8.791	8.791	0
	a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.958	3.958	0
	b) Ostali stroški (povračila v zvezi z delom s.p.-kilometrina; prehrana s.p.; delovna obleka, čevlji)	4.833	4.833	0
6.	Podjetnikov dohodek (1-2)	8.515	6.350	2.165
7.	Splošna olajšava za leto 2015 (če je dohodek do 10.866,37 znaša splošna olajšava 6.519,82)	6.520	0	6.520
8.	Odmerjen davek od dejavnosti	1.995	1.270	725

Na podlagi izračunov, prikazanih v Tabeli 8, sem ugotovil, da je za KriMat s.p. bolj smiselno, da ugotavlja davčno osnovo na podlagi 30 % zvišanja davčno priznanih prihodkov in dejanskih odhodkov, saj mora v tem primeru plačati 1.270 EUR dohodnine od davka od dejavnosti, kar je za 725 EUR manj, kot bi to moral storiti v primeru ugotavljanja davčne osnove od dohodka od dejavnosti z upoštevanjem dejanskih odhodkov.

Višina prihodkov je torej odločilen dejavnik pri odločanju posameznika o načinu obračunavanja dohodnine davka od dejavnosti, kot je lahko razvidno iz obračunov v tabelah 7 in 8.

4.2.4 Obdavčitev na podlagi dejanskih prihodkov (30 % povečanje) in dejanskih odhodkov s predpostavko, da je s.p. zavezanec za DDV

Predpostavimo, da se je KriMat s.p. prostovoljno vključil v sistem obračunavanja DDV kljub prihodkom, ki so nižji od 50.000 EUR. V tem primeru bi bili njegovi odhodki nižji za DDV, ki ga je prejel od vseh z DDV-jem obračunanih vhodnih faktur prejetih za izvajanje

svoje dejavnosti. Predpostavimo tudi, da je ves njegov vhodni DDV obračunan po splošni stopnji, da je odbiten in da so vsi odhodki davčno priznani.

Iz Tabele 9, kolona B je razvidno, da znašajo stroški blaga, materiala in storitev 14.045 EUR. Preračunan davek na dodano vrednost znaša 2.533 EUR (stroški blaga, materiala in storitev x preračunana splošna davčna stopnja).

Če je s.p. zavezanec za DDV, stroški blaga, material in storitev znašajo 11.512 EUR. Podjetnikov dohodek je v tem primeru 11.048 EUR. Splošna olajšava pa znaša 4.419 EUR. Odmerjen davek od dejavnosti je 6.629 EUR. Skupen dolg do države je seštevek davka od dejavnosti in prispevkov za socialno varnost podjetnika, ki v tem primeru znaša 10.587 EUR.

Davčno gledano prostovoljna vključenost KriMat s.p. v sistem obračunavanja DDV ni smiselna, saj mora plačati za 4.634 EUR več dohodnine od davka od dejavnosti. Razlika je v nižje izračunanih davčno priznanih odhodkih in priznani splošni olajšavi, ki je zaradi višje obračunanega dohodka podjetnika nižja.

Tabela 9: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov s predpostavko, da je s.p. zavezanec za DDV

A. Postavka		B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po dejanskih odhodkih (DDV zavezanec)	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	31.749	31.749	0
2.	Priznani odhodki (3+4+5)	23.234	20.701	2.533
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	14.045	11.512	2.533
	b) Stroški porabljenega materiala	11.307	9.268	2.039
	c) Stroški storitev	2.738	2.244	494
4.	Odpisi vrednosti	398	398	0
	a) Amortizacija	398	398	0
5.	Drugi poslovni odhodki	8.791	8.791	0
	a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.958	3.958	0
	b) Ostali stroški (povračila v zvezi z delom s.p.-kilometrina; prehrana s.p.; delovna obleka, čevlji)	4.833	4.833	0
6.	Podjetnikov dohodek (1-2)	8.515	11.048	-2.533
7.	Splošna olajšava za leto 2015 (če je dohodek do 10.866,37 znaša splošna olajšava 6.519,82)	6.520	4.419	2.101
8.	Odmerjen davek od dejavnosti	1.995	6.629	4.634

4.3 Obdavčitev s.p.-ja Matej Kristjan s.p. (primer – storitvena dejavnost)

4.3.1 Predstavitev s.p.-ja Matej Kristjan s.p.

Prvi primer temelji na predpostavki, da se samostojni podjetnik ukvarja s storitveno dejavnostjo.

Matej Kristjan s.p. (v nadaljevanju MaKri s.p.) se ukvarja z informacijskim svetovanjem in programiranjem računalniških naprav in programov. Glavno dejavnost ima po SKD prijavljeno *svetovanje o računalniških napravah in programih*. Ker glavna dejavnost zajema celoten obseg njegovega poslovanja, drugih pomožnih dejavnosti nima prijavljenih. MaKri s.p. ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih stroškov. Tako obdavčitev se uporablja večinoma pri storitvenih dejavnostih, kjer so redni stroški pri poslovanju razmeroma nizki. Največji delež ponavadi predstavljajo prispevki samostojnega podjetnika in morebitni stroški plač, v kolikor zaposluje delavce. Višina prihodkov v našem primeru ne dovoljuje, da bi imel s.p. zaposlenega delavca.

Ker ima MaKri s.p. obdavčljive prihodke z vidika DDV nižje od 50.000 EUR, ni zavezanec za DDV.

4.3.2 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov in dejanskih letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov in normiranih odhodkov v letu 2015

Ker se MaKri s.p. ukvarja s storitveno dejavnostjo, ima nizke stroške porabljenega materiala, ki so sestavljeni iz pisarniškega materiala, drobnega inventarja in drugega potrošnega materiala. Stroški storitev predstavljajo stroške telefonskih in internetnih storitev ter računovodskih storitev. Ostali stroški so stroški kilometrine in prehrane s.p. Knjigovodska vrednost računalnika, ki ga ima med osnovnimi sredstvi, je 0, saj je bil do konca amortiziran že v prejšnjem letu. V tekočem letu torej nima stroškov amortizacije. Nabave novih osnovnih sredstev tudi nima.

V Tabeli 10, kolona B prikazuje obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem dejanskih davčno priznanih odhodkov. Davčno priznani odhodki znašajo 11.626 EUR. Podjetnikov dohodek, ki je osnova za obdavčitev davka od dejavnosti, je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki in znaša 12.796 EUR. Zaradi uveljavljanja splošne olajšave v vrednosti 3.303 EUR znaša znesek obračunanega davka od dejavnosti 9.493 EUR.

Tabela 10: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika

A. Postavka		B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po normiranih odhodkih	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	24.422	24.422	0
2.	Priznani odhodki (3+4+5) / Normirani odhodki (80 % priznanih prihodkov)	11.626	19.538	-7-912
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	2.835	2.835	0
	b) Stroški porabljenega materiala	577	577	0
	c) Stroški storitev	2.258	2.258	0
4.	Odpisi vrednosti	0	0	0
	a) Amortizacija	0	0	0
5.	Drugi poslovni odhodki	8.791	8.791	0
	a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.958	3.958	0
	b) Ostali stroški (povračila v zvezi z delom s.p.-kilometrina; prehrana s.p.; delovna obleka, čevlji)	4.833	4.833	0
6.	Podjetnikov dohodek (1-2)	12.796	4.884	-7.912
7.	Splošna olajšava za leto 2015 (če je dohodek nad 12.570,89 znaša splošna olajšava 3.302,7)	3.303	0	3.303
8.	Odmerjen davek od dejavnosti	9.493	977	8.516

V Tabeli 10 je prikazan izkaz poslovnega izida za MaKri s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov in normiranih odhodkov.

Splošna olajšava znaša samo 3.303 EUR, saj je osnova za dohodnino obračunana nad 12.571 EUR.

V Tabeli 10, kolona C je prikazana obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem normiranih odhodkov. Normirani odhodki so obračunani kot 80 % vrednosti davčno priznanih prihodkov in znašajo 19.538 EUR. Podjetnikov dohodek je razlika med davčno priznanimi prihodki in normiranimi odhodki in znaša 4.884 EUR. V primeru, da s.p. ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, ne more uveljavljati nobenih olajšav. Vrednost odmerjenega davka od dejavnosti je 20 % podjetnikovega dohodka in znaša 977 EUR.

Ugotovil sem, da se MaKri s.p. bolj splača ugotavljati davek od dejavnosti na podlagi normiranih odhodkov. Razlika odmerjenega davka od dejavnosti znaša 8.516 EUR.

4.3.3 Obdavčitev s.p. na podlagi dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in letnih odhodkov ter dejanskih letnih prihodkov (30 % povečanje) in normiranih odhodkov v letu 2015

Tabela 11: Izračun obdavčitve s.p. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika

	A. Postavka	B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po normiranih odhodkih	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	31.749	31.749	0
2.	Priznani odhodki (3+4+5) / Normirani odhodki (80 % priznanih prihodkov)	11.626	25.399	-13.773
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	2.835	2.835	0
	b) Stroški porabljenega materiala	577	577	0
	c) Stroški storitev	2.258	2.258	0
4.	Odpisi vrednosti	0	0	0
	a) Amortizacija	0	0	0
5.	Drugi poslovni odhodki	8.791	8.791	0
	a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.958	3.958	0
	b) Ostali stroški (povračila v zvezi z delom s.p.-kilometrina; prehrana s.p.; delovna obleka, čevlji)	4.833	4.833	0
6.	Podjetnikov dohodek (1-2)	20.123	6.350	13.773
7.	Splošna olajšava za leto 2015 (če je dohodek do 12.570,89 znaša splošna olajšava 3.302,7)	3.303	0	3.303
8.	Odmerjen davek od dejavnosti	16.820	1.270	15.550

V Tabeli 11, kolona B prikazuje obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem dejanskih davčno priznanih odhodkov. Davčno priznani odhodki znašajo 11.626 EUR. Podjetnikov dohodek, ki je osnova za obdavčitev davka od dejavnosti, je razlika med davčno priznanimi prihodki in davčno priznanimi odhodki in znaša 20.123 EUR. Zaradi uveljavljanja splošne olajšave v vrednosti 3.303 EUR znaša znesek obračunanega davka od dejavnosti 16.820 EUR.

V Tabeli 11, kolona C je prikazana obdavčitev s.p.-ja, če ugotavlja davčno osnovo od dejavnosti z ugotavljanjem normiranih odhodkov. Normirani odhodki so obračunani kot 80 % vrednosti davčno priznanih prihodkov in znašajo 25.399 EUR. Podjetnikov dohodek je razlika med davčno priznanimi prihodki in normiranimi odhodki in znaša 6.350 EUR. V primeru, da s.p. ugotavlja davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, ne more

uvetjavljati nobenih olajšav. Vrednost odmerjenega davka od dejavnosti je 20 % podjetnikovega dohodka in znaša 1.270 EUR.

Če primerjam znesek obračunanega davka iz kolone B z zneskom iz kolone C ugotovim, da je MaKri s.p.-ju kljub povečanem prihodku še vedno bolj smiselno obračunavati davek od dejavnosti z uporabo normiranih odhodkov. Razlika znaša 15.550 EUR.

5. PRIMERJAVA OBDAVČITVE NA PRIMERU D.O.O.

5.1. Predstavitev Leago d.o.o.

Leago d.o.o. je družba, ki se ukvarja s svetovanjem in pomočjo pri oglaševanju podjetij. Kot glavno dejavnost ima po SKD prijavljeno dejavnost oglaševalskih agencij. Ker prijavljena dejavnost zajema celoten obseg poslovanja, pomožnih oziroma drugih dejavnosti nima prijavljenih.

Zaradi nizkih stroškov poslovanja, ki so značila za podjetja, ki se ukvarjajo s storitveno dejavnostjo, Leago d.o.o. obračunava davek od dobička z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

5.2 Obdavčitev d.o.o. na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Stroški porabljenega materiala so sestavljeni iz pisarniškega materiala in stroškov uporabe drobnega inventarja. Stroški storitev so stroški računovodskih storitev, odvetniških storitev in storitev reklamiranja. Za poslovanje skrbi direktor, ki pa v podjetju ni zaposlen tako, da stroškov plač ni. Stroškov amortizacije ni, saj podjetje nima osnovnih sredstev. Računalniška in programska oprema imata nižje vrednosti od 500 EUR, zato se je nabava le teh knjižila direktno v stroške kot potrošni material.

V Tabeli 12, kolona C je prikazan obračun davka od dohodkov pravnih oseb z upoštevanjem normiranih odhodkov. Osnova za izračun normiranih odhodkov je seštevek čistih prihodkov od prodaje in finančnih prihodkov iz danih posojil (27.650 EUR + 676 EUR) in znaša 28.326 EUR. Normirani odhodki so 80 % vseh davčno priznanih prihodkov in znašajo 22.661 EUR. Osnova za obračun davka od dohodka pravnih oseb je razlika med priznanimi prihodki in normiranimi odhodki (28.326 – 22.661), skupno 5.665 EUR. Odmerjen davek od dohodka pravnih oseb je 17 % davčne osnove, torej 963 EUR. Osnova za izplačilo dobička je izračunana v vrednosti 14.967 EUR. Akontacija dohodnine je obdavčena s 25 % oziroma 3.742 EUR in se plača FURS-u. Razliko med čistim dobičkom in davkom od dividend, ki znaša 11.225 EUR, si lastniki izplačajo na svoj osebni račun.

Tabela 12: Izračun obdavčitve d.o.o. ob upoštevanju dejanskih odhodkov, normiranih odhodkov in ugotovljena razlika

A. Postavka		B. Obdavčitev po dejanskih odhodkih	C. Obdavčitev po normiranih odhodkih	D. Razlika (B – C)
1.	Čisti prihodki od prodaje	27.650	27.650	0
2.	Priznani poslovni odhodki (3+4)	12.396	12.396	0
3.	Stroški blaga, materiala in storitev	12.296	12.296	0
	b) Stroški porabljenega materiala	3.502	3.502	0
	c) Stroški storitev	8.794	8.794	0
4.	Drugi poslovni odhodki	100	100	0
	b) Ostali stroški (članarina)	100	100	0
5.	Finančni prihodki	676	676	0
	a) Finančni prihodki iz danih posojil	676	676	0
6.	Celotni dobiček (1-2+5)	15.930	15.930	0
7.	Davek od dohodka pravnih oseb	2.708	963	1.745
8.	Čisti dobiček obračunskega obdobja	13.222	14.967	-1.745

Leago d.o.o. bo naslednje leto plačeval mesečno akontacijo davka od dohodkov pravnih oseb v vrednosti 80,25 EUR.

V Tabeli 12, kolona B je prikazan obračun davka od dohodka pravnih oseb z upoštevanjem dejanskih odhodkov. Izračunana vrednost davka od dohodkov pravnih oseb je 2.708 EUR. Osnova za obračun je razlika med priznanimi prihodki in odhodki (27.650+676-12.396) in znaša 15.930 EUR. Odmerjen davek od dohodka pravnih oseb je 17 % davčne osnove in znaša 2.708 EUR. Osnova za izplačilo dobička je 13.222 EUR. Izplačilo dividend je obdavčeno s 25 %, kar znaša 3.306 EUR in se plača FURS-u. Razliko med čistim dobičkom in davkom od dividend, ki znaša 9.916 EUR, si lastniki izplačajo na svoj osebni račun.

V Tabeli 12 je prikazan izkaz poslovnega izida za Leago d.o.o. ob upoštevanju normiranih odhodkov, dejanskih odhodkov in ugotovljena razlika.

Iz primerjave kolone B in kolone C iz Tabele 12 je razvidno, da je za Leago d.o.o. bolj smiselno, da ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, saj v tem primeru plača 1.745 EUR manj davka od dohodka pravnih oseb. Višina čistega dobička, ki je osnova za izplačilo, je prav tako višja v tem primeru in sicer za 1.745 EUR.

SKLEP

Na podlagi več kot desetih let izkušenj dela v računovodstvu sem spoznal, da je izbira pravilne pravnoorganizacijske oblike lahko ključna za uspešno poslovanje. Enostavnega ali univerzalnega odgovora glede tega ni. V diplomski nalogi sem na primeru treh različnih gospodarskih subjektov in s preprostimi izračuni prikazal, kateri dejavniki najbolj vplivajo na pravo odločitev.

Na podlagi pregledane literature in preučene zakonodaje sem prikazal, kateri so tisti pravni razlogi, da se večina ustanoviteljev največkrat odloči za odprtje s.p.-ja. V praksi je najbolj pogost razlog, da so stroški ustanovitve precej nižji kot pri d.o.o., saj na začetku ni potrebno imeti ustanovnega kapitala. Veliko se jih odloči za s.p. tudi zato, ker je omogočen prost pretok upravljanja z denarjem med poslovnim in osebnim računom, ne glede na namen porabe. Kljub temu, da so stroški ustanovitve višji pri d.o.o.-jih, pa ravno ustanovni kapital dostikrat pripomore k boljšemu in bolj zaupanju vrednemu poslovanju s strankami. Ustanovni kapital in drugi lastni kapitalski vložki so tudi edino premoženje, s katerim ustanovitelj d.o.o.-ja odgovarja.

Vsi gospodarski subjekti želijo pri svojem poslovanju doseči čim manjši odliv denarnih sredstev državi. To poskušajo doseči z optimizacijo davčnih obveznosti. S pomočjo šestih izračunov davčne osnove in davka na dohodek pri različnih gospodarskih subjektih sem prikazal, kaj vpliva na ustanoviteljevo odločitev tudi z vidika obdavčitve. Načeloma velja splošno pravilo, da ko je dohodek iz dejavnosti s.p.-ja obdavčen z višjo stopnjo, kot bi bil obdavčen dobiček pri d.o.o.-ju, potem je bolj smiselno na trgu nastopati kot d.o.o. Tako s.p.-ji kot d.o.o.-ji se lahko odločajo, ali bodo ugotavljali davčno osnovo na podlagi dejanskih ali normiranih odhodkov. Najbolj pomembni dejavniki pri izbiri so predvidena višina prihodkov in stroškov ter upoštevanje vrste dejavnosti, v kateri gospodarski subjekt deluje.

Za pravilno izbiro o obdavčitvi so pomembni tudi drugi davki, s katerimi se srečujejo gospodarski subjekti pri svojem poslovanju. Velikokrat se poslovni subjekti kljub višje izračunani davčni osnovi odločijo za prostovoljno vključitev v sistem obračunavanja DDV-ja. Do takih odločitev pride zaradi odvisnosti s.p.-ja v poslovanju s svojimi strankami.

VIRI IN LITERATURA

1. AJPES. (2016). FI-PO-Finančni podatki. *Pojasnila za gospodarske družbe, zadruge in podjetike*. Najdeno 12. marca na spletnem naslovu https://www.ajpes.si/fipo/Pojasnila_za_gd_2006.asp
2. AJPES. (2016). Poslovni register Republike Slovenije. *Podatki o številu poslovnih subjektov v Poslovnem registru Slovenije – zadnje poročilo*. Najdeno 23. januarja na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Registri/Poslovni_register/Porocila/Zadnje_porocilo
3. AJPES. (2016). Poslovni register Republike Slovenije. *Življenska doba gospodarskih subjektov v Sloveniji – število vpisov in izbrisov po leth*. Najdeno 27. januarja 2016 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Registri/Poslovni_register/Porocila/zivljenjska_doba?id=1229
4. AJPES. (2016). *Poslovni subjekti v Poslovnem registru Slovenije po skupinah, po četrletjih*. Najdeno 17. januarja na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/doc/Registri/PRS/Porocila/posl_subj_skup_31122015.pdf
5. AJPES. (2016). *Vpis v prs/sodni register*. Najdeno 1. februarja na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/faq.asp?id=15#236>
6. Antić, F. (2015, 10. oktober). Ustanovitev d.o.o. *Mladi Podjetnik*. Najdeno 6. februarja na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/ustanovitev-podjetja/ustanovitev-d.o.o>
7. Blatnik, K. (2016, 6. april). Pavšalni prispevki za popoldanski s.p. v letu 2016. *Racunovodja.com*. Najdeno 25. aprila na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clan-ek=9039>
8. Borko Grimšič, M. (2015, 15. december). Ustanovitev d.o.o. za 300 evrov, zdaj obvezno vračilo posojila. *Spletni portal Data*. Najdeno 17. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://data.si/blog/2015/12/15/ustanovitev-doo-za-300-evrov-zdaj-obvezno-vracilo-posojila/>
9. Dimnik, S. & Meden, G. (2014, 14. oktober). Moram vstopiti v sistem DDV ali ne? Želite postati davčni zavezanec? *Spletni portal Data*. Najdeno 12. aprila na spletnem naslovu <http://data.si/blog/2014/10/14/moram-vstopiti-v-sistem-ddv-ali-ne-zelite-postati-davcni-zavezanec/>
10. Fidermuc, K. (2015, 30. marec). Furs o spornih s.p.-jih, ki delajo kot zaposleni. *Delo*. Najdeno 7. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/sp.html>
11. FURS. (2016). Trošarine. Najdeno 3. aprila na spletnem naslovu <http://www.fu.gov.si/?id=62>
12. Hojnik, T. (2015, 20. februar). Zavezanec za DDV ali nezavezanec? *Mladi podjetnik*. Najdeno 20. aprila na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniskikoticek/racunovodstvo/davcni-zavezanec-ali-nezavezanec>

13. *Kdaj govorimo o tihi družbi*. Najdeno 13. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/185666>
14. Mekina, B. (2013, 17. maj). Super poklic. *Mladina*. Najdeno 25. februarja na spletnem naslovu <http://mladina.si/144122/super-poklic/>
15. Mercina, J. (2015, 1. oktober). Družba z neomejeno odgovornostjo (d.n.o.). *Mladi podjetnik*. Najdeno 2. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/ustanovitev-podjetja/katero-obliko-podjetja-izbrati/druzba-z-neomejeno-odgovornostjo-d.n.o.>
16. Petrič, N. (2016, 3. februar). Odpiranje s.p. – popoldanski, normirani ali navadni s.p.? *Spletni portal Data*. Najdeno 27. marca 2016 na spletnem naslovu <http://data.si/blog/2016/02/03/odpiranje-s-p-popoldanski-normirani-ali-navadni-s-p/>
17. *Popoldanski ali dopolnilni s.p.* Najdeno 23. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.podjetniski-portal.si/ustanavljam-podjetje/registracija-podjetja/Popoldanski-sp>
18. *Postopek ustanovitve s.p.* Najdeno 22. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://evem.gov.si/info/zacenjam/zelim-ustanoviti-podjetje/poslovne-oblike-podjetij/postopek-ustanovitve-sp/>
19. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2016. FURS. Uradni list RS, št. 104/2015.
20. Prusnik, M. (2007). Kaj je obdavčeno z DDV? *Revija za računovodstvo in finance IKS*, (10-11/2007), str. 20.
21. Pušnik, D. (2011). Davki. Najdeno 13. marca na spletnem naslovu http://www.mizs.gov.si/fileadmin/mizs.gov.si/pageuploads/podrocje/vs/Gradiva_ESS/Impletum/IMPLETUM_8EKONOMIST_Davki_Pusnik.pdf
22. *Razlike d.o.o. in s.p.* Najdeno 9. februarja na spletnem naslovu <http://www.eracunovodstvo.org/blog/podjetnistvo/razlike-d-o-o-in-s-p/>
23. Slovenski računovodski standardi [SRS] (2016). Ur. l. RS št. 95/2015 – SRS 2016.
24. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A., & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
25. Zakon o davku na dodano vrednost. Uradni list l. RS št. 13/2011 – ZDDV-1-UPB3.
26. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Uradni list RS št. št. 117/2006, št. 56/2008, 76/2008, 05/2009, 96/2009, 110/2009 – ZdavP-2B, 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, 50/2014, 23/2015, 82/2015 – ZDDPO-2.
27. Zakon o dohodnini. Uradni list RS št. 13/2011 – ZDoh-2-UPB7.
28. Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS št. 65/2009, št.33/2011, 91/2011, 32/2012, 57/2012, 44/2013-odl. US, 82/2013, 55/2015 – ZGD-11.
29. Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS 65/2009, – ZGD-1-UPB3.
30. Zakon o trošarinah. Uradni list RS št. 97/2010 – Ztro-UPB8.