

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**STATUSNO PREOBLIKOVANJE
SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z
OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

LJUBLJANA, AVGUST 2008

BOJANA ILNIKAR

IZJAVA

Študentka Bojana Ilnikar izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Nade Klojučar Mirovič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 11.08.2008

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 PRIMERJAVA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	2
1.1 OPREDELITEV	2
1.2 USTANOVITEV	3
1.3 ODGOVORNOST	7
1.4 POSLOVANJE	8
1.5 VODENJE POSLOVNIH KNJIG	9
1.6 OBDAVČITEV	12
1.7 PRENEHANJE	18
1.8 SKLEPNE UGOTOVITVE	21
2 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA	22
2.1 OPREDELITEV	22
2.2 OBLIKI STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA	23
3 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V NOVOUSTANOVljENO DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	24
3.1 RAZLOGI ZA PREOBLIKOVANJE	24
3.2 POSTOPEK STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA	25
3.3 POGOJI ZA DAVČNO NEVTRALNO STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	31
3.4 DAVEK NA DODANO VREDNOST PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	31
3.5 PRENOS IZGUBE IN DAVČNIH OLAJŠAV PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	32
3.6 UNIVERZALNO PRAVNO NASLEDSTVO IN SUBSIDIARNA ODGOVORNOST	33
3.7 KNJIŽENJE V PREHODNEM OBDOBJU	34
3.8 PROBLEMI V PRAKSI	34
SKLEP	36
LITERATURA IN VIRI	37
PRILOGA	

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Stopnje dohodnine za leto 2008</i>	13
<i>Tabela 2: Primer izračuna obdavčitve in izplačila dohodka s. p.-ju pri dveh različnih osnovah.....</i>	16
<i>Tabela 3: Primer izračuna obdavčitve in izplačila dohodka lastniku d. o. o.-ja pri dveh različnih davčnih osnovah.....</i>	17
<i>Tabela 4: Razlike med s. p. in d. o. o.</i>	21

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Grafični prikaz postopka statusnega preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o.....</i>	30
--	----

UVOD

»Svoboda podjetniškega odločanja se kaže tudi kot pravica svobodnega odločanja o ustanovitvi, prenehanju in spreminjanju določene pravnoorganizacijske oblike, v kateri se opravlja podjetniška dejavnost. S spreminjanjem pravnoorganizacijske oblike se gospodarski subjekt prilagaja spremembam v okolju in uresničuje spremenjene podjetniške ideje.« (Hočevar, 2006, str. 43).

Mnogi posamezniki, ki se odločijo za ustanovitev gospodarskega subjekta, se odločijo za opravljanje podjetniške dejavnosti kot samostojni podjetniki. Razlog za tako odločitev je predvsem enostavnejša, hitrejša ter brezplačna ustanovitev. Vendar s časom obseg poslovanja raste in podjetnik ugotovi, da mu status samostojnega podjetnika ne odgovarja več, in se želi preoblikovati v drugo pravnoorganizacijsko obliko. To mu sedaj omogoča novi Zakon o gospodarskih družbah. Le-ta je na področju preoblikovanja statusa samostojnega podjetnika prinesel velik napredek. Do sedaj se je samostojni podjetnik lahko preoblikoval v kapitalsko družbo samo tako, da je najprej poplačal vse dolgove in izterjal terjatve, potem prekinil status samostojnega podjetnika in nato ustanovil kapitalsko družbo. Po novem pa ima podjetnik možnost statusnega preoblikovanja. Zakonodaja sedaj omogoča, da podjetnik davčno nevtralno prenese svojo dejavnost v kapitalsko družbo, ki prevzame vse pravice in obveznosti predhodnika.

Temo statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo sem izbrala zato, ker je postopek še nov in aktualen, vendar je pri njem še veliko nedorečenega. Na podlagi strokovne literature, člankov in izkušenj iz prakse bom skušala prikazati, kaj je pomembno za statusno preoblikovanje in kaj sploh statusno preoblikovanje je.

Cilj diplomske naloge je prikazati značilnosti samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo, na podlagi katerih se posameznik odloča katero pravnoorganizacijsko obliko bo izbral, ponazoriti postopek statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, predstaviti razloge za preoblikovanje in tudi probleme, ki se ob tem pojavljajo.

Diplomsko delo sem razdelila na štiri pomembnejše sklope. V prvem poglavju primerjam samostojnega podjetnika in družbo z omejeno odgovornostjo z vidika opredelitve, ustanovitve, odgovornosti, poslovanja, vodenja poslovnih knjig, obdavčitve in prenehanja. V drugem poglavju želim predstaviti, kaj statusno preoblikovanje je in kateri dve obliki sta možni. V tretjem poglavju pa natančneje opišem postopek najbolj pogoste oblike statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika, in sicer preoblikovanje samostojnega podjetnika v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo. Pri tem opišem tudi razloge za preoblikovanje ter posebej izpostavim nekatere probleme, ki se pojavljajo pri

izvajanju postopka v praksi. V zadnjem sklepnem poglavju navajam spoznanja in ugotovitve, do katerih sem prišla pri pisanju diplomskega dela.

1 PRIMERJAVA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Vsak posameznik ima možnost prostovoljno izbirati, ali bo ustanovil podjetje¹ in v kakšni obliki ga bo ustanovil. Statistični podatki kažejo, da se ustanovitelji podjetij najpogosteje odločajo ravno med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo. V letu 2007 je v Sloveniji delovalo skupaj 162.823 poslovnih subjektov, od tega 67.111 (41,2 %) samostojnih podjetnikov in 53.189 (32,7 %) pravnih oseb. Med pravnimi osebami so predstavljale največji delež družbe z omejeno odgovornostjo, in sicer je bilo teh 47.316 (88,95 %) (Podatki o številu poslovnih subjektov, vpisanih v Poslovni register Slovenije na dan 31.12.2007, 2008).

Samostojni podjetnik in družba z omejeno odgovornostjo sta dve različni organizacijski obliki, ki se med seboj močno razlikujeta. Tako d. o. o. kot s. p. imata prednosti in slabosti, vendar je od vsakega posameznika, ki ustanavlja podjetje, odvisno, kaj je za njega prednost in kaj slabost. Ustanovitelj podjetja mora torej dobro poznati obe organizacijski obliki, če želi za svoje podjetje izbrati tisto, ki bo najbolj ustrezala njegovim potrebam.

1.1 OPREDELITEV

• OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Zakon o gospodarskih družbah (2006) (v nadaljevanju ZGD-1) v šestem odstavku 3. člena opredeljuje samostojnega podjetnika kot »fizično osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja«. Za samostojnega podjetnika je torej bistveno, da mora svojo dejavnost opravljati trajno, samostojno in s pridobitnim namenom, to je z namenom pridobivanja dobička.

Posebnost samostojnega podjetnika je, da je edina pravnoorganizacijska oblika gospodarskega subjekta, ki ni gospodarska družba, ampak je fizična oseba, ki se ukvarja z gospodarsko dejavnostjo in je tako na trgu izenačena z gospodarskimi družbami (Škof, Ivanjko, Štravs, Vukovič & Valič, 2006, str. 7).

S. p. je najbolj osnovna oblika obratovanja in najbolj enostavna za začetek poslovanja. Vendar ima ta oblika tako prednosti kot slabosti. Med prednosti lahko štejemo nizke

¹ V diplomskem delu uporabljam tako izraz podjetje kot družba, saj tudi zakonodajalec uporablja oba izraza. Poenotenje izrazov bi otežilo razumevanje besedila.

začetne stroške in enostavno upravljanje z denarjem, med slabosti pa osebno odgovornost in pomanjkanje finančne kontrole (Zahorsky, 2005).

- **OPREDELITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Družbo z omejeno odgovornostjo ZGD-1 (2006) v prvem odstavku 471. člena opredeljuje kot »družbo, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov«.

Družba z omejeno odgovornostjo spada med kapitalske družbe, katerih značilnost je združevanje številnih oseb, opredeljevanje notranjih odnosov s statutom, odločanje po večinskem – kapitalskem načelu in razlikovanje med družbo in družbenikom. Pomembno pa je tudi, da je družba samostojna pravna oseba, ki je lastnik premoženja in odgovarja v razmerju do tretjih. Kljub vsem tem naštetim značilnostim kapitalske družbe pa ima d. o. o. lahko tudi močno poudarjen personalni element, kot je npr. otežen prenos deležev ali dogovorjeno sodelovanje družbenikov (Šinkovec, 1995, str. 14).

D. o. o. združuje osebna udejanjanja podjetniške zamisli s kapitalsko organizacijo ter je zelo ustrezna za družbe, katerih število družbenikov, notranja organizacija in velikosti kapitala niso ustrezne za ustanovitev delniške družbe (Puharič, 2004, str. 100).

Omeniti pa velja tudi to, da za d. o. o. ni nujno, da ima več družbenikov, lahko je tudi en sam. Tako družbo potem imenujemo enoosebna družba oziroma enoosebni d. o. o. Enoosebna družba je zelo podobna samostojnemu podjetniku, razlikuje se predvsem po tem, da je to družba z lastnostjo pravne osebe in da družbenik ne odgovarja za obveznosti družbe (Puharič, 2004, str. 108).

1.2 USTANOVITEV

- **USTANOVITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Ustanovitev podjetja v organizacijski obliki samostojnega podjetnika je hitra, enostavna in brezplačna. Bodoči samostojni podjetnik lahko vse postopke registracije opravi sam preko portala e-VEM² ali pa obišče eno izmed vstopnih točk VEM, ki se nahajajo na izpostavah Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES), upravnih enotah, davčnih uradih in obrtnih zbornicah (Antić, 2007).

Bodoči s. p. izpolni prijavo za vpis v Poslovni register Slovenije (ki ga vodi AJPES), v kateri mora navesti (ZGD-1, 2006, 74. člen):

- predlagan datum vpisa, ki je poznejši od dne vložitve prijave za vpis in ni daljši od treh mesecev od dne vložitve prijave za vpis,

² VEM – Vse na Enem Mestu

- firmo podjetnika in podatke o sedežu,
- podatke o skrajšani firmi, če jo ima,
- podatke o podjetniku (ime, priimek, EMŠO, prebivališče, davčno številko),
- podatke o zastopniku (ime, priimek, EMŠO, prebivališče, davčno številko),
- navedbo dejavnosti, ki jih bo podjetnik opravljal,
- podatke o drugih delih podjetnika kot enotah poslovnega registra v skladu z zakonom, ki ureja Poslovni register Slovenije,
- izjavo podjetnika, da nima neporavnanih dospelih obveznosti iz svojih prejšnjih poslovanj.

Svoje podatke mora posredovati tudi Davčni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS ali davčni organ) in Zavodu za zdravstveno zavarovanje (v nadaljevanju ZZZS).

Za ustanovitev s. p.-ja bodoči podjetnik ne potrebuje osnovnega kapitala in lahko začne opravljati dejavnost takoj, ko je pri AJPES-u vpisan v Poslovni register Slovenije.

Poleg teh aktivnosti, ki jih lahko opravi na VEM-točki ali preko portala e-VEM, mora opraviti še naslednje (Registracija družbe ali s. p., 2007):

- odpreti poslovni transakcijski račun,
- pridobiti vsa ustrezna dovoljenja glede na dejavnost,
- izdelati stampiljko,
- opraviti usposabljanje iz Varnosti in zdravja pri delu,
- opraviti zdravniški pregled na Medicini dela ter
- izbrati računovodski servis.

• USTANOVITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo pa je v primerjavi s samostojnim podjetnikom dolgotrajnejši, dražji in bolj zapleten postopek.

D. o. o. lahko ustanovi ena ali več fizičnih ali pravnih oseb, ki postanejo z ustanovitvijo družbe njeni družbeniki. Vendar družba ne sme imeti več kot 50 družbenikov, razen če to izrecno dovoli minister za gospodarstvo (ZGD-1, 2006, 473. člen).

Družbenik je lahko vsaka fizična oseba, ne glede na državljanstvo in starost, vendar mora mladoletnike in druge, ki niso poslovno sposobni, zastopati zakoniti zastopnik. Glede pravnih oseb velja, da so lahko načeloma družbeniki vse pravne osebe, če jim predpisi, ki veljajo za posamezno vrsto pravnih oseb, ne prepovedujejo ustanavljanje gospodarskih družb ali udeležbo v vlogi družbenikov. To so lahko osebne družbe, kapitalske družbe, fundacije, združenja, društva, verske in politične organizacije in tudi tuje pravne osebe, ki

imajo po njihovem pravu pravno sposobnost (Kerčmar, Tratar & Boltin, 2006, str. 487–488).

Družba se ustanovi s pogodbo, ki je morala biti do nedavnega sklenjena v obliki notarskega zapisa, z uveljavitvijo projekta VEM pa je lahko sklenjena tudi na posebnem obrazcu v fizični ali elektronski obliki. Družbeno pogodbo na obrazcu v fizični obliki morajo vsi družbeniki podpisati pred uslužbencem organa, ki opravlja naloge točke VEM, v elektronski obliki pa z varnim elektronskim podpisom s kvalificiranim potrdilom (ZGD-1, 2006, prvi odstavek 474. člena).

Pogodba mora vsebovati (ZGD-1, 2006, tretji odstavek 474. člena):

- navedbo imena in priimka ter prebivališča ali firme in sedeža vsakega družbenika,
- firmo, sedež in dejavnost družbe,
- 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 ter
- morebitne obveznosti, ki jih imajo družbeniki do družbe poleg vplačila osnovnega vložka, in morebitne obveznosti družbe do družbenikov.

Za ustanovitev d. o. o.-ja pa mora biti zagotovljen tudi osnovni kapital, ki mora znašati vsaj 7.500 evrov (ZGD-1, 2006, prvi odstavek 475. člena). Le-ta je namenjen začetnemu poslovanju družbe, predstavlja njeno premoženjsko maso, ki hkrati dokazuje kreditno sposobnost družbe in nadomešča osebno jamčenje družbenikov z osebnim premoženjem (Kerčmar et al., 2006, str. 496).

Osnovni kapital se oblikuje z osnovnimi vložki, ki so lahko denarni ali stvarni (premičnine, nepremičnine, pravice in podjetja ali del podjetja). Vendar mora biti, ne glede na to, ali je stvarni ali denarni, osnovni vložek opredeljen denarno. V primeru, da je to denarni vložek, mora biti nakazan na bančni račun, če pa gre za stvarni vložek, mora biti izročen tako, da lahko poslovodja prosto razpolaga z njim (Kerčmar et al., 2006, str. 497–498).

Posebno pozornost velja nameniti stvarnim vložkom, saj stvari nimajo nominalne vrednosti, kot jo ima denar, in jih je zato težje ovrednotiti. Iz tega razloga obstajajo posebna pravila o pravilnem vrednotenju stvarnih vložkov.

Zabelu navaja nekatera temeljna pravila o stvarnih vložkih (Šinkovec, 1995, str. 47–48):

- predmet stvarnega vložka mora imeti določljivo prometno (tržno) vrednost, ki jo praviloma določi izvedenec;
- stvarni vložek mora biti v pogodbi denarno ovrednoten in vrednost mora biti realna;
- ni nujno, da so stvari za družbo koristne (potrebne) glede na njeno dejavnost, bistveno je, da imajo tržno vrednost (se lahko unovčijo);

- stvarni vložek mora biti vročljiv v celoti že pred vpisom (kot vložek ni mogoče šteti stvari, ki bo šele nastala);
- posojilo družbenika ali tretje osebe ne velja kot stvarni vložek, ker se družbi ne izroči;
- stvarni vložek mora biti likviden, zanesljiv (zato npr. dedna pravica po še živem zapustniku ne more biti stvarni vložek).

Pri stvarnih vložkih moramo opozoriti tudi na 476. člen ZGD-1 (2006), ki pravi, da morajo družbeniki, če se za ustanovitev družbe zagotovijo tudi stvarni vložki, pred prijavo v register, sestaviti in podpisati tudi poročilo o stvarnih vložkih. Zakon pa družbenikom, ki prispevajo stvarne vložke, nalaga tudi, da morajo, če skupna vrednost stvarnih vložkov presega 100.000 evrov, na svoje stroške zagotoviti revizorjevo oceno stvarnih vložkov.

Vsak družbenik lahko ob ustanovitvi prispeva le en osnovni vložek, vendar ne sme biti manjši od 50 evrov in vrednost vseh vložkov mora znašati najmanj 7.500 evrov (ZGD-1, 2006, 475. člen). Vložki pa so seveda lahko različni, glede na interes in sposobnost družbenika, saj osnovni vložek predstavlja udeležbo v družbi (Kerčmar et al., 2006, str. 497).

Pred prijavo v register tudi ni nujno, da vsak družbenik zagotovi celoten osnovni vložek, razen če to ni stvarni vložek (le-ta mora biti v celoti izročen). Zagotoviti mora vsaj eno četrtno osnovnega vložka, vendar mora biti vrednost vseh zagotovljenih vložkov 7.500 evrov (ZGD-1, 2006, 475. člen).

Družba z omejeno odgovornostjo lahko prične opravljati dejavnost, ko (Škof et al., 2006, str. 14–15):

- pridobi sklep sodnega registra o vpisu d. o. o.-ja v sodni register (seveda moramo sodišču za registracijo podjetij predhodno poslati prijavo družbe, z vsemi prilogami, kot so: pogodba, poročilo o stvarnih vložkih, potrdilo banke o depozitu denarnih vložkov, poročilo revizorja);
- pridobi obvestilo AJPES-a o vpisu v poslovni register;
- pridobi potrdilo DURS-a o davčni številki družbe, pod katero je družba vpisana v davčni register;
- pridobi odločbo DURS-a o identifikacijski številki za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV);
- odpre transakcijski račun.

Kot je bilo že omenjeno, lahko družbo ustanovi tudi ena sama oseba, vendar se ustanovitev le-te malce razlikuje od ustanovitve večosebne družbe. Družba z enim družbenikom se od običajnih družb razlikuje po tem, da ima samo enega družbenika, zato njen osnovni kapital predstavlja en sam vložek. Posebnost pa je tudi to, da namesto družbene pogodbe sprejme akt o ustanovitvi.

1.3 ODGOVORNOST

- **ODGOVORNOST SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Samostojni podjetnik odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, tako s poslovnim kot z osebnim. Razlog za takšno neomejeno odgovornost je v tem, da podjetnik ni pravna oseba, torej nima premoženjske samostojnosti (ločenost premoženja družbe in članov) (Kerčmar et al., 2006, str. 51).

S. p. torej odgovarja z vsemi svojimi sredstvi, tako s tistimi, ki jih uporablja za opravljanje dejavnosti, kot tudi s tistimi, ki so last gospodinjstva. Če torej s. p. zaide v težave in svojih podjetniških obveznosti ne more poravnati s sredstvi podjetja, se mu lahko zgodi, da bo moral, če bo hotel poravnati podjetniške obveznosti, prodati svojo stanovanjsko hišo (Perme, 2008, str. 43).

Poudariti pa velja, da je odgovornost povezana tudi s tveganjem. Ker podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem, je tveganje zelo veliko, saj lahko izgubi vse. Iz tega razloga s. p. ni primerna oblika poslovanja za podjetja z velikim kapitalskim tveganjem.

- **ODGOVORNOST DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Glede odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe je pomembno ločevanje na osebne družbe, kjer družbeniki odgovarjajo z vsem svojim premoženjem, in na kapitalske družbe, kjer družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe.

D. o. o. spada med kapitalske družbe, kar pomeni, da družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe. Za obveznosti družbe odgovarja družba kot pravna oseba.

Družbeniki družbe z omejeno odgovornostjo za razliko od samostojnega podjetnika torej ne odgovarjajo z vsem svojim premoženjem, ampak samo s kapitalskim deležem v družbi oziroma s sredstvi, ki so jih kot osnovni vložek prenesli na družbo. To pomeni, da družbeniki lahko za razliko od s. p.-ja ločijo sredstva gospodinjstva od sredstev družbe in tako zaščitijo osebno premoženje v primeru, da družba zaide v težave (Perme, 2008b, str. 43).

Izjemo glede družbenikove odgovornosti za obveznosti družbe pa predstavlja spregled pravne osebnosti. Ta v osnovi odpravlja negativne posledice načela, da kapitalska družba sama odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, in načela izključenosti družbenikov iz sistema odgovornosti za obveznosti družbe (Ivanjko & Kocbek, 2001, str. 94).

Tako prvi odstavek 8. člena ZGD-1 (2006) v zvezi s spregledom pravne osebnosti pravi, da so za obveznost družbe odgovorni tudi družbeniki v primeru:

- če so družbo kot pravno osebo zlorabili za to, da bi dosegli cilj, ki je zanje kot posameznike prepovedan;
- če so družbo kot pravno osebo zlorabili za oškodovanje svojih ali njenih upnikov;
- če so v nasprotju z zakonom ravnali s premoženjem družbe kot pravne osebe kot s svojim lastnim premoženjem;
- če so v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšali premoženje družbe, čeprav so vedeli, da ne bo sposobna poravnati svojih obveznosti tretjim osebam.

Pri odgovornosti družbenikov pa velja omeniti tudi odgovornost družbenikov do družbe ob ustanovitvi. ZGD-1 (2006) v 479. členu pravi, da so družbeniki družbi solidarno odgovorni za škodo, ki je povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti in je nastala zaradi tega, ker stvarni vložki niso bili izročeni ali so bili izročeni nepravilno, zaradi previsoke ocenitve teh vložkov ali zaradi kakšnega drugega škodljivega ravnanja ob ustanovitvi družbe.

1.4 POSLOVANJE

• POSLOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Ena temeljnih značilnosti samostojnega podjetnika je prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi, kar pomeni, da se denarna sredstva lahko prelivajo iz dejavnosti v gospodinjstvo in obratno.

S. p. torej lahko prosto dviguje gotovino s poslovnega transakcijskega računa ne samo za potrebe dejavnosti, ampak tudi za potrebe gospodinjstva. Prav tako pa lahko prosto razpolaga tudi z gotovino. Kot primer lahko navedem dnevni iztržek trgovca, ki posluje kot s. p. in mu na koncu dneva ni potrebno položiti gotovine na transakcijski račun, ampak lahko gotovino vzame domov in jo porabi za financiranje gospodinjstva (Družba ali samostojni podjetnik, 2008).

Tu velja omeniti tudi to, da je dobiček s. p.-ja obdavčen takoj ob nastanku, ne glede na to, ali ga je prenesel v gospodinjstvo ali ne (Kontarščak, 2007). Iz tega razloga lahko s. p. tudi prosto razpolaga z gotovino.

• POSLOVANJE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Družba z omejeno odgovornostjo mora za razliko od samostojnega podjetnika obvezno poslovati preko transakcijskega računa in ne more prosto razpolagati z gotovino.

Vsi prihodki iz dejavnosti se morajo obvezno polagati na transakcijski račun. Če vzamem za primer zopet trgovca, ki posluje kot d. o. o., mora le-ta dnevni iztržek na koncu dneva nujno položiti na transakcijski račun.

Prav tako za d. o. o. velja tudi, da morajo biti dvigi gotovine s transakcijskega računa podjetja dokumentirani in se morajo nanašati le na dejavnost podjetja (npr. dvig za nadomestilo potnih stroškov za službeno pot) (Družba ali samostojni podjetnik, 2008).

Razlog, da d. o. o. ne more prosto razpolagati z gotovino, pa je v tem, da se družbenik lahko odloči, ali si bo izplačal dobiček ali ne, in s tem vpliva tudi na obdavčitev dobička. Torej se d. o. o. za razliko od s. p.-ja lahko odloči, da si ne bo izplačal dobička, in mu tako ni potrebno plačati 20 % davka na izplačani dobiček (Kontarščak, 2007).

1.5 VODENJE POSLOVNIH KNJIG

ZGD-1 (2006) v 54. členu določa, da morajo vsi – tako družbe kot podjetniki – voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig pa je potrebno vsako leto v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo, ki ga je treba trajno hraniti.

Letna poročila, ki jih sestavimo enkrat letno, pa so različno obsežna (ZGD-1, 2006, 60. člen).

- a) Velike in srednje kapitalske družbe ter majhne kapitalske družbe z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, morajo letno poročilo sestaviti iz:
 - bilance stanja (prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev);
 - izkaza poslovnega izida (prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid);
 - izkaza denarnih tokov (prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov ter pojasnjuje spremembe pri stanju denarnih sredstev);
 - izkaza gibanja kapitala (prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube);
 - priloge s pojasnili k izkazom;
 - poslovnega poročila (vsebuje vsaj: pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe, finančni položaj družbe, opis tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena).
- b) Majhne kapitalske družbe z vrednostnimi papirji, s katerimi se ne trguje na organiziranem trgu, morajo sestaviti letno poročilo iz:
 - bilance stanja,
 - izkaza poslovnega izida,
 - priloge s pojasnili k izkazom.

- c) Podjetniki, katerih podjetja ustrezajo merilom majhne družbe, pa morajo letno poročilo sestaviti samo iz:
- bilance stanja,
 - izkaza poslovnega izida.

Na vodenje poslovnih knjig zelo vpliva velikost podjetja. Od velikosti podjetja je odvisen način vodenja poslovnih knjig, obveznost statističnega poročanja, razčlenjenost računovodskih izkazov in obveznosti za revizijo.

55. člen ZGD-1 (2006) deli podjetnike in družbe na:

- a) mikro družbe – to so družbe, ki izpolnjujejo dve od naslednjih meril:
- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 10,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 evrov,
 - vrednost aktive ne presega 2.000.000 evrov;
- b) majhne družbe – to so družbe, ki niso mikro družbe po prejšnjem odstavku in ki izpolnjujejo dve od naslednjih meril:
- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 7.300.000 evrov,
 - vrednost aktive ne presega 3.650.000 evrov;
- c) srednje družbe – to so družbe, ki niso mikro družbe ali majhne družbe in ki izpolnjujejo dve od naslednjih meril:
- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 29.200.000 evrov,
 - vrednost aktive ne presega 14.600.000 evrov;
- d) velike družbe – to so družbe, ki niso ne mikro ne majhne in ne srednje družbe.

Tako gospodarske družbe kot samostojni podjetniki morajo, ne glede na velikost, letna poročila za potrebe javne objave predložiti AJPES-u v treh mesecih po preteku poslovnega leta (ZGD-1, 2006, 58. člen)³. Prav tako so v treh mesecih po koncu koledarskega leta podjetniki in družbe dolžni AJPES-u posredovati podatke iz letnih poročil za namene državne statistike ter za druge evidenčne, analitsko-informativne, raziskovalne in davčne namene (ZGD-1, 2006, 59. člen). Podjetja in družbe, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu letu, lahko postopek poenostavijo in obveznosti izpolnijo hkrati.

Pri sestavljanju računovodskih izkazov morajo podjetja upoštevati poleg ZGD-1 (2006), ki določa le okvirna pravila računovodenja, še pravila, ki jih vsebujejo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

³ Izjema so družbe, ki imajo revizijo, le-te morajo letna poročila predložiti AJPES-u v osmih mesecih po preteku poslovnega leta.

• VODENJE POSLOVNIH KNJIG SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

Način vodenja poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov samostojnih podjetnikov ureja standard 39 - Računovodske rešitve pri malih samostojnih podjetnikih posameznikih. Ta standard prvenstveno velja za male samostojne podjetnike, srednji in veliki s. p.-ji pa upoštevajo le tiste določbe SRS 39, ki se nanašajo na kapital. SRS 39 povzema pravila računovodenja najpogostejših poslovnih dogodkov, s katerimi se srečuje s. p., za ostale dogodke pa se uporabljajo pravila splošnih računovodskih standardov.

Posebnost samostojnega podjetnika je, da ima možnost izbrati sistem vodenja poslovnih knjig, seveda ob izpolnjevanju določenih meril.

S. p. lahko vodi poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, če v zadnjem poslovnem letu ne prekorači dveh od treh meril (ZGD-1, 2006, 73. člen):

- da povprečno število delavcev ne presega tri,
- da so letni prihodki nižji od 42.000 evrov,
- da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 evrov.

Če s. p. ne izpolnjuje teh meril, lahko vodi poslovne knjige le po sistemu dvostavnega knjigovodstva.

Opozoriti velja tudi na to, da je enostavno knjigovodstvo resda enostavno in poceni, vendar je tudi zelo nepregledno. Iz tega razloga je primerno samo za zelo enostavno poslovanje. Torej: če želi imeti s. p. pregled nad obveznostmi in terjatvami oziroma pregled nad poslovanjem, je bolje voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, četudi izpolnjuje merila za sistem enostavnega knjigovodstva.

O izbranem načinu vodenja poslovnih knjig mora s. p. ob začetku poslovanja obvestiti pristojni davčni organ najpozneje v osmih dneh po začetku poslovanja. O spremembah pa mora davčni organ obvestiti najpozneje 31. decembra tekočega leta za naslednje davčno leto. Kajti med letom ni mogoče spreminjati izbranega sistema vodenja poslovnih knjig (Obvestilo o načinu vodenja poslovnih knjig za leto 2008 za samostojne podjetnike, 2007).

Posebnost pa so tako imenovani normiranci. Podjetnik ima lahko status normiranca, če izpolnjuje določene pogoje (Zakon o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2), 2006, 48. člen):

- zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih in ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih (to ne velja za davčne predpise),
- njegovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, z vključno mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 evrov,
- ne zaposluje delavcev.

Normirancem torej ni potrebno voditi poslovnih knjig, ampak lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov. Normirani odhodki se upoštevajo v višini 25 % ustvarjenih prihodkov (večje normirane odhodke – 70 % – pa imajo priznane izdelovalci domače in umetnostne obrti ter zavezanci, ki dosegajo dohodke z opravljanjem kmetijske, gozdarske in dopolnilne dejavnosti na kmetiji) (ZDoh-2, 2006, 59. člen).

- **VODENJE POSLOVNIH KNJIG DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

D. o. o. za razliko od s. p.-ja nima možnosti izbire sistema vodenja poslovnih knjig. Poslovne knjige mora voditi po sistemu dvostavnega knjigovodstva, pri tem pa upošteva določbe ZGD-1 (2006) in splošnih SRS.

D. o. o., ki v poslovnem letu izkaže čisti dobiček, mora le-tega najprej porabiti v naslednje namene (ZGD-1, 2006, 64. člen):

- za pokrivanje prenesene izgube,
- za oblikovanje zakonskih rezerv (vsota kapitalskih in zakonskih rezerv mora biti enaka 10 % osnovnega kapitala),
- za oblikovanje rezerv za lastne deleže (vsota zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih deležev),
- za oblikovanje statutarnih rezerv (statut določi višino in namene, za katere se lahko porabijo),
- za oblikovanje drugih rezerv iz dobička (lahko se porabijo za katerekoli namene).

Šele čisti dobiček po odbitku za rezerve se lahko razdeli med družbenike.

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb ter majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu (torej tudi letna poročila d. o. o.-jev, ki spadajo v te skupine), mora pregledati revizor. Za razliko od d. o. o.-ja s. p.-ji niso zavezani k reviziji, ne glede na velikost (Škof et al., 2006, str. 23).

1.6 OBDAVČITEV

- **OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

ZGD-1 (2006) opredeljuje s. p. kot fizično osebo in je zaradi tega tudi obdavčen kot fizična oseba, torej po progresivni dohodninski lestvici.

Tabela 1: Stopnje dohodnine za leto 2008

Neto letna davčna osnova v evrih		Dohodnina v evrih
nad	do	
	7.187,60	16 %
7.187,60	14.375,20	1.150,02 + 27 % nad 7.187,60
14.375,20		3.090,67 + 41 % nad 14.375,20

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008, 2007.

Zakon o davčnem postopku (2006) (v nadaljevanju ZDavP-2) določa, da mora davčni zavezanec, torej s. p., davek od dohodka iz dejavnosti oziroma akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračunati sam v davčnem obračunu, ki ga mora predložiti davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

ZDavP-2 (2006) v 298. členu določa tudi način plačevanja davka od dohodka iz dejavnosti. Zakon pravi, da s. p. plačuje akontacijo dohodnine za tekoče leto na osnovi obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti preteklega leta. Akontacija dohodnine iz leta 2007 je torej osnova za plačevanje predhodne akontacije za leto 2008. Ta se lahko plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. V mesečnih obrokih se plačuje, če znesek predhodne akontacije presega 400 evrov, v tromesečnih pa, če znesek predhodne akontacije ne presega 400 evrov.

Po ZDoh-2 (2006) je davčna osnova za izračun davka od dohodkov iz dejavnosti dobiček, ki ga s. p. ugotovi tako, da od prihodkov, ustvarjenih v koledarskem letu, odšteje odhodke, dosežene v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (2006) (v nadaljevanju ZDDPO-2)), če ni z zakonom o dohodnini določeno drugače.

Davčno nepriznani odhodki, ki se ne smejo upoštevati v davčni osnovi, so (ZDDPO-2, 2006, 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 družbenik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost,
- obresti,
- donacije in

- podkupnine.

Na davčno osnovo vplivajo tudi davčne olajšave. ZDoh-2 (2006) navaja naslednje davčne olajšave, ki jih lahko uveljavlja s. p., in si s tem zniža davčno osnovo:

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

S. p. si lahko po novem že kar v davčnem obračunu zmanjša davčno osnovo tudi z uveljavitvijo dveh osebnih olajšav, in sicer s splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane (Perme, 2008c, str. 51). Do sedaj so lahko s. p.-ji ti dve olajšavi uveljavljali šele v napovedi za odmero dohodnine (Perme, 2008a, str. 18).

Informacija: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008 določa, da znaša splošna olajšava 2.959,60 evrov in posebna olajšava za prvega vzdrževanega člana 2.183,76 evrov.

Posebnost pri ugotavljanju davčne osnove je tudi, da se s. p.-ju vloženo delo ne šteje med odhodke, torej nima odhodka plač. Kot odhodek se mu priznajo le prispevki za socialno varnost (Perme, 2008b, str. 42). Velikost prispevkov za socialno varnost se določi tako, da se s. p. razvrsti v plačilne razrede na podlagi dobička, torej razlike med davčnimi priznanimi prihodki in odhodki preteklega leta in prispevkov za socialno varnost preteklega leta. Podrobnejša določila o prispevkih za socialno varnost so opredeljena v Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (2006) (ZPIZ-1).

• **OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Dohodek d. o. o.-ja je za razliko od s. p.-ja, ki je obdavčen s progresivno dohodninsko lestvico, obdavčen s fiksno davčno stopnjo.

Pri družbi z omejeno odgovornostjo lahko nastaneta dve vrsti obdavčitve, in sicer (Kontarščak, 2007):

- d. o. o. je obdavčen v skladu z ZDDPO-2 (2006) in mora plačati davek od dohodka pravnih oseb,
- družbenik, ki si bo izplačal dobiček, pa je obdavčen še v skladu z ZDoh-2 (2006) in bo moral plačati davek na izplačan dobiček.

Pomembno je, da družbeniku ni treba izplačati dobička, če tega ne želi, in potemtakem mu tudi ni potrebno plačati davka na izplačan dobiček.

Pri d. o. o. se bo dobiček, ustvarjen v letu 2008, obdavčil po 22-odstotni davčni stopnji, leta pa se bo do leta 2010 zmanjševala za eno odstotno točko. Tako bo v letu 2009 znašala davčna stopnja 21 % in od leta 2010 naprej 20 % (Perme, 2008b, str. 44).

Pri ugotavljanju davčne osnove, torej ugotavljanju davčno priznanih odhodkov in prihodkov ter upoštevanju davčnih olajšav, veljajo za d. o. o. podobna pravila kot za s. p. Razlika je v tem, da d. o. o. pri ugotavljanju davčne osnove upošteva le predpise ZDDPO-2 (2006), s. p. pa tudi določila ZDoh-2 (2006). Tako denimo s. p. kot fizična oseba v davčni obračun ne vključi prihodkov in odhodkov iz naložb (t.j. dividend, obresti in prihodkov, doseženih na podlagi odsvojitve lastniških deležev ali investicijskih kuponov), saj se ti zneski ne obravnavajo kot dohodki doseženi z opravljanjem dejavnosti, temveč kot dohodki iz kapitala, enako kot pri vseh ostalih fizičnih osebah – medtem ko jih d. o. o. kot pravna oseba normalno vključi v davčni obračun. Glede davčnih olajšav pa ZDDPO-2 (2006) navaja enake davčne olajšave kot ZDoh-2 (2006), izvzeti sta le obe osebni olajšavi in olajšava za zavezanca invalida.

Enak kot pri s. p. pa je tudi način plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb, vendar tega določa ZDavP-2 (2006) v 371. členu.

Za razliko od s. p.-ja se lastniku d. o. o.-ja, ki je zaposlen v družbi, vloženo delo prizna kot odhodek. Plača se torej lastniku d. o. o.-ja šteje v odhodek in mu zmanjšuje davčno osnovo. Vendar tu velja opozoriti na različne vplive višine bruto plače. Kajti višja bruto plača pomeni nižjo davčno osnovo in s tem nižji davek od dohodkov pravnih oseb, na drugi strani pa višja bruto plača pomeni tudi večje dajatve od plač, torej višjo dohodnino, večji davek na izplačane plače in večje prispevke za socialno varnost (Perme, 2008b, str. 43).

Poleg davka od dohodkov pravnih oseb pa mora lastnik d. o. o.-ja, če si želi takoj izplačati dobiček, plačati tudi davek na izplačani dobiček (tj. davek na dohodek iz kapitala). Davek na dohodek iz kapitala je dokončen davek, kar pomeni, da ga zavezanec za dohodnino ne navede v letni dohodninski napovedi, ampak mora oddati samostojno napoved. Ti dohodki se obdavčujejo z dohodnino po proporcionalni stopnji, ki je praviloma 20-odstotna, in sicer brez upoštevanja davčnih olajšav (Novosti na področju dohodka in kapitala, 2007).

• PRIMERJALNI IZRAČUN OBDAVČITVE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

V Tabeli 2 (na str. 16) in Tabeli 3 (na str. 17) je prikazan izračun obdavčitve in izplačila dohodka s. p.-ja in d. o. o.-ja pri dveh različnih davčnih osnovah.

Ob tem zaradi poenostavitve izračuna in bolj nazorne primerjave predpostavljam:

- d. o. o. je enoosebni in lastnik je tudi zaposlen v podjetju,

- lastnik d. o. o.-ja si dobiček v celoti izplača, saj je tako primerjava med dohodkom s. p.-ja in d. o. o.-ja bolj izenačena,
- davčno nepriznanih prihodkov in odhodkov ni oziroma jih zanemarjam, saj se lahko pojavljajo tako pri s. p.-ju kot pri d. o. o.-ju in tako nimajo večjega učinka na primerjavo,
- nobeden, ne s. p. in ne d. o. o., nimata drugih osebnih olajšav, razen splošne olajšave,
- ni drugih zaposlenih,
- pri obeh izračunih, tako pri s. p. kot pri d. o. o., je upoštevana enaka bruto osnova za izplačilo prispevkov za socialno varnost in za izplačilo plač, zaradi boljše primerjave,
- davčno priznani prihodki in odhodki so enaki,
- podatki za izračune so, zaradi večje natančnosti, vzeti iz konkretnih primerov v praksi.

Tabela 2: Primer izračuna obdavčitve in izplačila dohodka s. p.-ju pri dveh različnih osnovah

	Zneski v EUR	Zneski v EUR
PRIHODKI	42.526,00	1.009.493,58
- ODHODKI	26.764,92	854.923,60
<i>Sestava odhodkov:</i>		
<i>stroški dela</i>	5.236,05	13.962,86
<i>neto letna plača s. p.-ja</i>	0,00	0,00
<i>prispevki za socialno varnost</i>	5.236,05	13.962,86
<i>Drugi odhodki</i>	21.528,87	840.960,74
= DAVČNA OSNOVA	15.761,08	154.569,98
- SPLOŠNA OLAJŠAVA	2.959,60	2.959,60
= DAVČNA OSNOVA ZA IZRAČUN DAVKA	12.801,48	151.610,38
DAVEK OD DOHODKA IZ DEJAVNOSTI	2.665,77	59.357,09
<i>Sestava davka:</i>		
<i>do 7.187,60 = 16 %</i>	1.150,02	1.150,02
<i>od 7.187,60 do 14.375,20 = 27 %</i>	1.515,75	1.940,65
<i>nad 14.375,20 = 41 %</i>	/	56.266,42
DAVČNA OSNOVA	15.761,08	154.569,98
- DAVEK OD DOHODKA IZ DEJAVNOSTI	2.665,77	59.357,09
= ČISTI DOBIČEK OZ. PODJETNIKOV LETNI DOHODEK	13.095,31	95.212,89
AKONTACIJA DAVKA OD DOHODKA IZ DEJAVNOSTI ZA LETO 2009	2.665,77	59.357,09
PODJETNIKOV IZPLAČAN LETNI DOHODEK/ PRIHODKI (%)	31 %	9 %

Vir: Lasten vir.

Tabela 3: Primer izračuna obdavčitve in izplačila dohodka lastniku d. o. o.-ja pri dveh različnih davčnih osnovah

	Zneski v EUR	Zneski v EUR
PRIHODKI	42.526,00	1.009.493,58
- ODHODKI	37.505,38	883.491,83
<i>Sestava odhodkov:</i>		
<i>stroški dela</i>	15.976,51	42.531,09
<i>neto letna plača lastnika</i>	8.594,08	17.534,23
<i>prispevki in davki iz oziroma na plače</i>	7.382,43	24.996,86
<i>Drugi odhodki</i>	21.528,87	840.960,74
= DAVČNA OSNOVA	5.020,62	126.001,75
- DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (22 %)	1.104,54	27.720,38
= ČISTI DOBIČEK	3.916,08	98.281,37
- DAVEK NA IZPLAČILO DOBIČKA (20 %)	783,22	19.656,27
= IZPLAČAN DOBIČEK	3.132,86	78.625,10
IZPLAČAN DOBIČEK	3.132,86	78.625,10
+ NETO PLAČA	8.594,08	17.534,23
= PODJETNIKOV LETNI DOHODEK	11.726,94	96.159,33
AKONTACIJA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB ZA LETO 2009	1.104,54	27.720,38
PODJETNIKOV IZPLAČAN LETNI DOHODEK/ PRIHODKI (%)	7 %	10 %

Vir: Lasten vir.

Ugotovitve iz primerjave izračunov iz Tabele 2 (na str. 16) in Tabele 3 (na str. 17).

- a) Davčna osnova za izračun davka pri d. o. o.-ju je v obeh primerih nižja, čeprav sem tako pri d. o. o. kot pri s. p. vzela enake davčno priznane prihodke in druge odhodke. Razlog za nižjo davčno osnovo pri d. o. o.-ju pa je v tem, da se med odhodke d. o. o.-ja vštevata tudi lastnikova bruto plača, pri s. p.-ju pa se med odhodek štejejo samo prispevki za socialno varnost zasebnika.
- b) D. o. o. v obeh primerih plačuje nižjo akontacijo davka med letom. To je posledica prve ugotovitve. Kajti d. o. o. ima zaradi upoštevanja plače v odhodkih nižjo davčno osnovo za izračun davka. Iz tega razloga je tudi obračunan davek nižji in s tem je nižja tudi akontacija davka za prihodnje leto.

- c) Pri nižji davčni osnovi je ugodneje poslovati kot s. p., pri višji davčni osnovi pa kot d. o. o. Iz prikaza je razvidno, da ima pri višjih davčnih osnovah d. o. o. na razpolago več dohodka kot s. p., pri nižjih pa velja ravno obratno.
- d) Pri višjih davčnih osnovah je neizplačan dobiček d. o. o.-ja manj obdavčen kot s. p.-jev. Torej lahko v primeru reinvestiranja dobička d. o. o. investira višji dobiček (d. o. o. plača le davek od dohodkov pravnih oseb v višini 22 %), s. p.-ju pa ostane za reinvestiranje manj dobička, saj je le-ta obdavčen progresivno (velik del dobička je obdavčen z 41-odstotno davčno stopnjo).
- e) Pri obdavčitvi d. o. o.-ja ne smemo pozabiti tudi na dajatve plač, ki so precej visoke. Vendar pri tem velja opozoriti, da si lastnik d. o. o.-ja lahko sam določa višino plače in posledično prispevke za socialno varnost, medtem ko s. p. na višino prispevkov za socialno varnost ne more vplivati.
- f) V Tabeli 2 (na str. 16) in Tabeli 3 (na str. 17) pa sem kot zanimivost prikazala tudi relativni izračun, s katerim želim predstaviti, koliko odstotkov celotnih prihodkov znaša dejansko izplačilo dohodka lastniku po odbitku vseh davkov. Tudi ta govori v prid temu, da je pri višjih davčnih osnovah bolje poslovati kot d. o. o. in pri nižjih kot s. p.

1.7 PRENEHANJE

- **PRENEHANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA**

Ko pri samostojnem podjetniku govorimo o prenehanju, ne moremo govoriti o prenehanju podjetnika, saj je podjetnik fizična oseba, le-ta pa preneha le s smrtjo. Iz tega razloga je pri s. p.-ju primerneje govoriti o prenehanju opravljanja dejavnosti podjetnika, o čemer govori 75. člen ZGD-1 (2006).

Če želi podjetnik prenehati z opravljanjem svoje dejavnosti, mora o svojih namerah obvestiti svoje poslovne partnerje. To stori tako, da vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti na primeren način (s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, v poslovnih prostorih) objavi, da bo prenehal z dejavnostjo, in navede tudi dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Na AJPES pa je prenehanje opravljanja dejavnosti dolžan prijaviti najmanj 15 dni pred načrtovanim dnem prenehanja opravljanja dejavnosti.

Dokončno oziroma uradno podjetnik preneha z opravljanjem dejavnosti, ko ga AJPES izbriše iz Poslovnega registra Slovenije.

Poleg tako imenovanega rednega prenehanja opravljanja dejavnosti s. p.-ja pa ZGD-1 (2006) predvideva tudi druge možne načine izbrisa podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije. AJPES po uradni dolžnosti zbrise podjetnika iz Poslovnega Registra Slovenije:

- a) če se podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo,
- b) če podjetnik v dveh zaporednih poslovnih letih ne predloži letnega poročila,
- c) na podlagi obvestila pristojnega organa, da je s pravnomočnim aktom:
 - ugotovil smrt podjetnika, če podjetnikov dedič v treh mesecih po pravnomočnosti sklepa o dedovanju ne obvesti AJPES-a, da ne nadaljuje zapustnikovega podjetja,
 - odločil o stečaju podjetnika,
 - izgnal podjetnika iz Republike Slovenije,
 - prepovedal podjetniku opravljati dejavnost, ker je ugotovil, da podjetnik ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti ali da dejavnosti ne opravlja,
 - ugotovil, da je podjetnik dal neresnično izjavo pri vpisu v Poslovni register Slovenije o tem, da nima neporavnanih dospelih obveznosti iz svojih prejšnjih poslovanj.

• **PRENEHANJE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Prav tako kot ustanovitev je tudi prenehanje družbe z omejeno odgovornostjo, v primerjavi s samostojnim podjetnikom, bolj zapleten postopek.

Razlogi za prenehanje družbe so lahko (ZGD-1, 2006, 521. člen):

- potek časa, za katerega je ustanovljena (velja za družbe, ki so bile ustanovljene za določen čas),
- sklep družbenikov o prenehanju z vsaj tričetrtinsko večino glasov vseh družbenikov (družbena pogodba lahko določi višjo večino),
- ugotovitev sodišča o ničnosti kapitalske družbe (razlogi za ničnost so lahko: nedoločen in nedoločljiv predmet pogodbe, pravna nesposobnost pravne osebe, nedopusten motiv, pomanjkanje poslovne sposobnosti, napaka pri zastopanju),
- stečaj,
- združitev v kakšno drugo družbo,
- znižanje osnovnega kapitala pod zakonsko določen znesek.

Pri d. o. o.-ju poznamo dve obliki prenehanja družbe: redno prenehanje in prenehanje po skrajšanem postopku.

a) Redno prenehanje

Pri rednem prenehanju poslovanja mora skupščina (če je razlog prenehanja npr. pretek časa ali združitev) ali sodišče (če je razlog prenehanja npr. ničnost kapitala ali zmanjšanje osnovnega kapitala pod minimum) najprej sprejeti sklep o prenehanju družbe oziroma

sklep o likvidaciji družbe, ki ga pošlje na sodišče zaradi vpisa začetka likvidacije v register.

Likvidacijo opravi en ali več likvidacijskih upraviteljev, ki so lahko člani uprave, iz utemeljenih razlogov pa je lahko imenovanje prepuščeno sodišču. Naloge likvidacijskega upravitelja so (ZGD-1, 2006, 412. člen):

- zastopanje in predstavljanje družbe,
- sestava začetne likvidacijske bilance (pokaže, s kakšnim premoženjem razpolaga družba),
- dokončanje začelih poslov,
- poplačilo terjatev upnikov,
- objava poziva upnikom, naj mu prijavijo svoje terjatve v roku, ki ne sme biti krajši od 30 dni od dneva objave,
- izterjava terjatev družbe,
- unovčenje likvidacijske mase, če je to potrebno za poplačilo upnikov,
- priprava predloga poročila o poteku likvidacijskega postopka in razdelitvi premoženja (premoženje se lahko razdeli med družbenike šele potem, ko so poplačane vse obveznosti),
- predlog za izbris družbe iz registra.

Če likvidacijski upravitelj na podlagi prijavljenih terjatev ugotovi, da premoženje družbe ne zadošča za poplačilo vseh terjatev upnikov v celoti, mora nemudoma ustaviti postopek likvidacije in dati predlog za začetek stečajnega postopka (ZGD-1, 2006, 414. člen).

b) Prenehanje družbe po skrajšanem postopku

ZGD-1 (2006) v členih od 425 do 429 ureja tudi prenehanja družbe po skrajšanem postopku. Družba lahko preneha po skrajšanem postopku brez likvidacije, če vsi družbeniki predlagajo registrskemu organu izbris družbe iz registra brez likvidacije in predlogu priložijo sklep o prenehanju po skrajšanem postopku ter notarsko overjeno izjavo vseh družbenikov, da so poplačane vse obveznosti družbe, da so urejena vsa razmerja z delavci in da prevzemajo obveznost plačila morebitnih preostalih obveznosti družbe (za obveznosti odgovarjajo družbeniki solidarno z vsem svojim premoženjem).

Zoper sklep o prenehanju družbe po skrajšanem postopku lahko družbeniki, upniki ali pristojni državni organ vložijo ugovor v roku 15 dni od dneva objave. Če ugovor ni vložen ali ga sodišče zavrne, izda sodišče sklep o izbrisu družbe iz registra in ga objavi. Tudi proti temu sklepu je dovoljena pritožba v 15 dneh od objave.

Upniki pa lahko uveljavljajo terjatve do družbenikov v enem letu po objavi izbrisa družbe iz registra.

1.8 SKLEPNE UGOTOVITVE

V tem poglavju sem primerjala d. o. o. in s. p. z več vidikov, in sicer z vidika ustanovitve, odgovornosti, poslovanja, vodenja poslovnih knjig, obdavčitve in prenehanja, ter prišla do ugotovitve, da se s. p. in d. o. o. prav v vsakem vidiku razlikujeta. Kako se razlikujeta podajam v Tabeli 4 (na str. 21).

Tabela 4: Razlike med s. p. in d. o. o.

	Samostojni podjetnik (s. p.)	Družba z omejeno odgovornostjo (d. o. o.)
<i>Ustanovitev</i>	enostavna, brezplačna	dolgotrajnejši postopek, potreben osnovni kapital
<i>Odgovornost</i>	odgovornost s poslovnim in osebnim premoženjem	odgovornost s premoženjem družbe
<i>Poslovanje</i>	prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi	brez prostega razpolaganja z denarnimi sredstvi
<i>Vodenje poslovnih knjig</i>	enostavno, dvostavno knjigovodstvo	dvostavno knjigovodstvo
<i>Obdavčitev</i>	progresivna dohodninska lestvica	davek od dohodka pravnih oseb + davek na dohodek iz kapitala
<i>Prenehanje</i>	enostaven in hiter postopek	dolgotrajen in bolj zapleten postopek

Vir: Lasten vir.

Strokovna literatura navaja prednosti in slabosti posamezne pravnoorganizacijske oblike. Tako so denimo **prednosti samostojnega podjetnika** (Fay, 1998; Sole Trader, 2008):

- preprosta ustanovitev in poslovanje,
- za ustanovitev ni potreben ustanovitveni kapital,
- pri nizki davčni osnovi prednost v nižji obdavčitvi v primerjavi z družbo z omejeno odgovornostjo,
- enostavno prenehanje opravljanja dejavnosti,
- prosto razpolaganje s finančnimi sredstvi.

Slabosti samostojnega podjetnika pa (Fay, 1998; Sole Trader, 2008):

- jamčenje z vsem svojim premoženjem: s premoženjem podjetja in z osebnim premoženjem,
- z rastjo podjetja raste tudi finančno tveganje in podjetnik tvega vse svoje premoženje,
- majhna možnost dodatnega financiranja za rast podjetja,
- ponavadi ne obstaja dolgo,
- možne težave pri spremembi lastništva.

Prednosti družbe z omejeno odgovornostjo so (Stamenkovic, 2005; Taylor, 2008):

- lastniki za obveznosti družbe ne odgovarja, temveč za svoje obveznosti odgovarja družba kot pravna oseba,
- lažja pridobitev finančnih virov, kot so posojila,
- okolje jemlje d. o. o. kot bolj stabilno podjetje,

Slabosti družbe z omejeno odgovornostjo pa so (Stamenkovic, 2005; Taylor, 2008):

- za ustanovitev je potreben ustanovitveni kapital,
- dvojno obdavčenje – družba je obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb, lastnik, ki si izplača dobiček, pa še z davkom na izplačan dobiček,
- finančna sredstva lastnika in družbe so ločena, torej lastnik ne more prosto razpolagati z denarjem družbe v osebne namene, dokler si ne izplača dobička,
- veliki in srednji d. o. o.-ji so zavezani k reviziji,
- kompleksnejša in dražja ustanovitev v primerjavi s samostojnim podjetnikom.

2 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

V praksi se pogosto pojavi potreba, da se s. p. preoblikuje v drugo pravnoorganizacijsko obliko gospodarskega subjekta, saj se s spreminjanjem pravnoorganizacijske oblike prilagaja spremembam v okolju in uresničuje spremenjene podjetniške cilje.

V preteklosti so se podjetniki preoblikovali v drugo pravnoorganizacijsko obliko tako, da so najprej izpeljali postopek likvidacije s. p.-ja, nato pa ustanovili gospodarsko družbo in nanjo prenesli svoje podjetje kot stvarni vložek. Tak postopek je bil dolgotrajen in drag. ZGD-1 (2006) pa na novo ureja statusno preoblikovanje s. p.-ja v kapitalsko družbo in tako podjetnikom daje več možnosti, da med poslovanjem spremenijo pravnoorganizacijsko obliko in postopek izvedejo enostavneje, hitreje in ceneje (Hočevvar, 2006, str. 43).

2.1 OPREDELITEV

Kadar samostojni podjetnik ohrani svojo dejavnost ter organizacijo podjetja in kot ustanovitelj ustanovi kapitalsko družbo ter organizira v novoustanovljeni družbi drugo podjetje z drugimi sredstvi in drugimi delavci, ne moremo govoriti o statusnem preoblikovanju podjetnika, temveč gre v tem primeru za redni postopek ustanavljanja gospodarske družbe, katere ustanovitelj je podjetnik. Enako ne moremo govoriti o statusnem preoblikovanju, kadar s. p. preneha s svojo dejavnostjo kot s. p. in kot fizična oseba ustanovi gospodarsko družbo (Preoblikovanje s. p. v gospodarsko družbo, 2006).

Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika se nanaša samo na preoblikovanje organiziranosti oblike imetnika podjetja. Njegovo podjetje preide iz pravno lastniške sfere s. p.-ja v pravno organizacijsko sfero pravne osebe, to je gospodarske družbe. Preoblikovanje torej pomeni spremembo samo v pravni sferi in v pojavnosti organizacijski obliki, ne povzroča pa nobenih sprememb na področju gospodarskega poslovanja in organiziranosti podjetja (Preoblikovanje s. p. v gospodarsko družbo, 2006).

Za statusno preoblikovanje s. p.-ja je torej pomembno, da njegovo podjetje ostane nespremenjeno. To pomeni, da ni sprememb glede višine premoženja in da delavci s. p.-ja nadaljujejo z dejavnostjo v nespremenjeni obliki (Prenos poslovanja in premoženja s. p. v gospodarsko družbo (d. o. o.), 2003).

Za statusno preoblikovanje pa je tudi značilno, da s. p. prenese premoženje v kapitalno družbo z enovitim pravnim poslom. Naenkrat se prenese celotno premoženje podjetnika, namenjeno pa je opravljanju njegove pridobitne dejavnosti in obsega vse premoženjske pravice, katerih imetnik je podjetnik (Kerčmar et al., 2006, str. 772).

2.2 OBLIKI STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

ZGD-1 (2006) v 667. členu opredeljuje dve obliki statusnega preoblikovanja podjetnika:

- prenos podjetja na novo kapitalno družbo,
- prenos podjetja na prevzemno kapitalno družbo.

Pri prenosu podjetja na novo kapitalno družbo prenese s. p. svoje podjetje na novo družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja. V tem primeru nova družba nastane šele, ko se nanjo prenese podjetje.

V drugem primeru, ko s. p. prenese podjetje na prevzemno kapitalno družbo, pa se s. p. pripoji k že ustanovljeni kapitalni družbi.

Postopek pri obeh oblikah statusnega preoblikovanja je zelo podoben. Razlika je v tem, da pri prenosu podjetja na kapitalno družbo podjetnik z enostranskim pravnim poslom prenese svoje podjetje na novo družbo, pri prenosu podjetja na prevzemno kapitalno družbo pa podjetnik pripoji svoje podjetje k že ustanovljeni družbi z dvostranskim pravnim poslom (Kerčmar et al., 2006, str. 771).

3 STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V NOVOUSTANOVLJENO DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

V nadaljevanju je opisano statusno preoblikovanje s. p.-ja v novoustanovljeni enoosebni d. o. o., saj je to najbolj pogosta oblika statusnega preoblikovanja podjetnika.

3.1 RAZLOGI ZA PREOBLIKOVANJE

Razlogi za statusno preoblikovanje podjetnika v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo so lahko različni. V nadaljevanju je predstavljenih nekaj najpogostejših.

- a) Obdavčitev dobička je eden izmed glavnih razlogov, ki podjetnike napelje na to, da se želijo statusno preoblikovati. S. p. je obdavčen po dohodninski lestvici, ki je progresivna. To pomeni, da bo samostojni podjetnik, čigar neto letna davčna osnova bo v letu 2008 presegla 14.375,20 evrov, v dohodnini uvrščen v tretji dohodninski razred, v katerem je obdavčitev 41-odstotna. To pa je precej večja obdavčitev, kot je obdavčitev dobička pri d. o. o., ki v letu 2008 znaša 22 % (do leta 2010 pa se bo še znižala na 20 %). Preoblikovanje iz s. p.-ja v d. o. o. se torej najbolj izplača velikim s. p.-jem, ki imajo ambicijo nadaljnje rasti in dobička ne črpajo iz podjetja, saj le-ti lahko kot d. o. o. reinvestirajo dobiček, obdavčen po 22-odstotni stopnji in ne po 41-odstotni, kot bi ga, če bi ostali s. p. (Basle, 2007).
- b) Pomemben razlog za statusno preoblikovanje je tudi zaščita osebnega premoženja. S. p. odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem, tako poslovnim kot osebnim, in s svojim poslovanjem tvega vse, kar ima, medtem ko d. o. o. odgovarja za obveznosti samo s kapitalom podjetja. To dejstvo je še posebej pomembno za velike s. p.-je, saj z rastjo dejavnosti raste tudi njihovo tveganje (Šubic, 2008).
- c) Statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. je dobra rešitev tudi za tistega samostojnega podjetnika, ki se želi upokojiti in obdržati podjetje v družinski lasti. S preoblikovanjem s. p.-ja v d. o. o. lahko razprši lastništvo na več naslednikov in se s tem reši dileme, kdo naj bo njegov naslednik. Razpršeno lastništvo pa je obenem tudi dobra motivacija za naslednike za nadaljnje dobro delo. S takšnim preoblikovanjem lahko samostojni podjetnik ohrani določen vpliv v podjetju tudi po upokojitvi, kot eden izmed lastnikov podjetja ima pravico do dobička, obenem pa lahko tudi sodeluje pri vseh pomembnejših odločitvah (Prenos poslovanja v družinskem podjetju na naslednika, 2006).

- d) Dodaten razlog za statusno preoblikovanje se je pojavil v letu 2007, ko je bilo ukinjenih veliko davčnih olajšav. Zlasti z davčno olajšavo za investiranje si je marsikateri s. p. močno znižal davčno osnovo. Z ukinitvijo le-teh se je sedaj veliko s. p.-jev, ki se prej zaradi uveljavljanja davčnih olajšav niso uvrščali v najvišji dohodninski razred, uvrstilo vanj (Basle, 2007). Seveda se je ta olajšava ukinila tudi za d. o. o.-je, vendar d. o. o. v primeru, da dobiček reinvestira, ne plača davka od dohodka iz kapitala.
- e) Kot enega izmed razlogov za statusno preoblikovanje pa lahko navedem tudi, da ima podjetje, organizirano kot d. o. o., boljšo boniteto pri pridobivanju različnih finančnih virov in tudi pri pridobivanju različnih nepovratnih sredstev (Zavec, 2008, str. 48).
- f) Naj omenim tudi odnos okolice do različnih oblik organiziranja. Okolje, tako kupci kot dobavitelji, pogosto jemljejo s. p. kot manjvreden subjekt in mu manj zaupajo kot d. o. o.-ju. Njihovo mnenje je, da je družba, organizirana kot d. o. o., bolj profesionalna in stabilnejša (Farrugia, 2004).

3.2 POSTOPEK STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA

Postopek statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. se prične z **odločitvijo**. S. p. mora pretehtati razloge za in proti statusnemu preoblikovanju. Ugotoviti mora, kakšne prednosti ima kot s. p. in kakšne kot d. o. o. oziroma katera oblika je za njegovo podjetje primernejša. Podjetnik mora proučiti, kakšne načrte in cilje ima v prihodnosti. Na primer: če želi podjetnik rasti in reinvestirati dobiček, je statusno preoblikovanje smiselno, če pa teh namenov nima in želi dobiček porabiti zgolj za izboljšanje osebnega standarda, pa statusno preoblikovanje ni smiselno. Poleg vsega mora podjetnik analizirati tudi trende v svoji dejavnosti, saj lahko le tako vidi, ali je smiselno načrtovati rast in širitev podjetja ali ne.

Ko podjetnik sprejeme odločitev o statusnem preoblikovanju, mora **določiti presečni dan** in na ta dan **izdelati bilanco stanja in izkaz poslovnega izida** ter posledično ugotoviti vrednost podjetja oziroma višino podjetnikovega kapitala. Bilanca stanja je osnova za določitev višine podjetnikovega kapitala, ki se ga ugotovi kot razliko med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev, ter je hkrati stvarni vložek podjetnika v d. o. o. Podjetniku seveda ni potrebno vložiti celotnega stvarnega vložka v d. o. o. kot osnovni kapital. Vložiti mora najmanj 7.500 evrov (ZGD-1, 2006, prvi odstavek 475. člena), ostalo pa lahko obravnava kot vplačani presežek kapitala in ga izkaže v kapitalskih rezervah družbe (Prusnik, 2006, str. 148).

Podjetnik pa mora o svoji odločitvi glede statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. **obvestiti tudi javnost**. Tako ZGD-1 (2006) v 75. členu s. p.-ju nalaga, da mora vsaj tri

mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti kot s. p. na primeren način objaviti, da bo prenehal opravljati dejavnost kot s. p. in da bo nadaljeval poslovanje v d. o. o.-ju. To lahko stori na različne načine. Najbolj pogost način obveščanja so pisma upnikom oziroma poslovnim partnerjem. Širšo javnost pa lahko podjetnik obvesti o svoji nameri tudi z objavo v sredstvih javnega obveščanja ali z objavo v poslovnih prostorih. Zakon pa pri objavi prenehanja opravljanja dejavnosti kot s. p. in nadaljevanju dejavnosti kot d. o. o. zahteva tudi navedbo datuma. Vendar je datum izvedbe statusnega preoblikovanja v sodnem registru težko določljiv, zato je bolj smiselno objaviti samo namero statusnega preoblikovanja in navesti le presečni dan. Kasneje, ko pa dejansko pride do prenehanja opravljanja dejavnosti s. p.-ja, pa je iz razlogov, kot je pravilna navedba podatkov podjetja na listinah ipd., potrebno o tem obvestiti poslovne partnerje (Petkovič, 2007, str. 16).

Ko podjetnik sprejme odločitev o statusnem preoblikovanju in o tem obvesti javnost in upnike ter določi presečni dan, prične z **zaključevanjem s. p.-ja**.

ZDavP-2 (2006) v členih 296. in 297. nalaga s. p.-ju, da mora v primeru statusnega preoblikovanja podjetnika v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, torej 30 dni po presečnem dnevu, predložiti davčnemu organu davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja v sodni register, davčni obračun v enakem roku predloži nova pravna oseba. Kot obvezno prilogo pa zakon v obeh primerih navaja sklep o prenosu podjetja in akt o ustanovitvi d. o. o.-ja.

Podjetnik mora ob oddaji zadnjega davčnega obračuna za s. p. davčnemu organu predložiti tudi prigrasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi, saj je v davčnem obračunu upoštevana posebna davčna obravnava. V skladu z ZDoh-2 (2006) je statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. pod določenimi pogoji, ki so predstavljeni v poglavju 3.3, davčno nevtralno, vendar se nevtralna davčna obravnava prizna le, če je priglašena pri davčnem organu (ZDavP-2, 2006, 303. člen).

Poleg tega pa ZDavP-2 (2006) v 303. členu v zvezi s prigrasitvijo navaja tudi:

- da se mora prigrasitev opraviti na posebnem obrazcu, ki ga predpiše minister, pristojen za finance;
- da je sestavni del obrazca tudi izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih v ZDoh-2 (2006);
- da morata oseba, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, in nova pravna oseba opraviti prigrasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopodpišeta;
- da se mora prigrasitev opraviti najkasneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti.

Oseba, ki je priglasila davčno obravnavo v skladu s ZDavP-2 (2006), mora v davčnem obračunu posebej prikazati učinke prigrasitve davčne obravnave na davčno osnovo. V

davčnem obračunu mora s. p. torej podati izračun razlike v obdavčitvi v primeru, če se prenos ne bi smatral kot davčno nevtralen. Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja pogojev iz ZDoh-2 (2006)⁴, mora s. p. plačati davek v višini izračunanega učinka.

Samostojni podjetnik pa mora davčnemu organu poleg davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti in priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi oddati tudi bilanco stanja, izdelano na presečni dan.

Hkrati z zaključevanjem s. p.-ja mora podjetnik pričeti tudi s postopkom **ustanavljanja d. o. o.-ja**. Postopek prične s sestavo sklepa o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo in sestavo akta o ustanovitvi d. o. o.-ja.

Sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo sestavi v notarski obliki notar, na podlagi bilance stanja, izdelane na presečni dan. Obvezne sestavine sklepa o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo so (ZGD-1, 2006, 668. člen):

- navedba firme in sedeža podjetnika,
- izjava o prenosu podjetja,
- navedba vrednosti podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) z natančnim opisom podjetja.

Zakon navaja, da se je pri določitvi vrednosti podjetja poleg letne bilance stanja ali vmesne bilance stanja mogoče sklicevati tudi na kakšen drug ustrezen računovodski izkaz, če je na podlagi njegove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja, ki je predmet prenosa. Pogoj za sklicevanje na te listine pa je, da listine na dan prijave za vpis prenosa podjetja v register niso starejše od treh mesecev. Določba o določitvi vrednosti podjetja je zastavljena tako široko iz razloga, ker lahko podjetniki na različne načine vodijo poslovne knjige in druge evidence.

Obvezna priloga sklepa o prenosu podjetja na kapitalsko družbo je tudi akt o ustanovitvi d. o. o.-ja. ZGD-1 (2006) obveznih sestavin akta o ustanovitvi d. o. o.-ja ne določa natančno, zato se smiselno uporablja določba ZGD-1 (2006) o vsebini pogodbe, če družbo ustanovi več družbenikov. Takšna pogodba mora vsebovati:

- navedbo imena in prebivališča oziroma ime firme in sedež edinega družbenika,
- firmo, sedež in dejavnost družbe,
- čas delovanja družbe, če je ustanovljena za določen čas,
- navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom podjetnikove dejavnosti,
- navedbo zneska osnovnega kapitala.

⁴ Pogoji so predstavljeni v poglavju 3.3.

Sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo in akt o ustanovitvi d. o. o.-ja se predloži registrskemu sodišču. V primeru, da je vrednost prenesenega podjetja, torej vrednost stvarnega vložka, večja od 100.000,00 evrov, lahko sodišče poleg teh dveh listin zahteva tudi poročilo ustanovitvene revizije.

Ustanovitvena revizija mora zlasti ugotoviti (ZGD-1, 2006, 195. člen):

- ali so podatki ustanovitelja o vložkih v osnovni kapital, posebnih ugodnostih in ustanovitvenih stroških ter stvarnem vložku pravilni in popolni,
- ali vrednost stvarnega vložka dosega vrednost plačil, ki jih je treba zagotoviti.

O ugotovitvah mora revizor sestaviti poročilo, v katerem opiše predmet stvarnega vložka in navede ocenjevalne metode, ki so bile uporabljene.

Registrsko sodišče na podlagi teh listin hkrati vpiše v register prenos podjetja in ustanovitev nove družbe ter pri vpisu nove družbe vpiše tudi, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika. Nato izda sklep o vpisu družbe v sodni register in hkrati po uradni dolžnosti obvesti AJPES o vpisu družbe v sodni register. AJPES vpiše d. o. o. v Poslovni register Slovenije in izda obvestilo o vpisu d. o. o.-ja v Poslovni register Slovenije. Hkrati pa tudi izbriše s. p. iz Poslovnega registra Slovenije in izda sklep o izbrisu podjetnika iz poslovnega registra zaradi preoblikovanja.

Z vpisom prenosa podjetja v sodni register s. p. preneha opravljati dejavnost, podjetje s. p.-ja v skladu s sklepom o prenosu podjetja preide na novo družbo, podjetnik pa postane imetnik deležev nove družbe (ZGD-1, 2006, 671. člen).

S tem je postopek zaključevanja s. p.-ja končan, saj s. p. ne obstaja več. V postopku ustanavljanja d. o. o.-ja pa je družba sicer že ustanovljena, vendar mora, preden bo lahko začela normalno opravljati dejavnost, narediti še nekaj korakov.

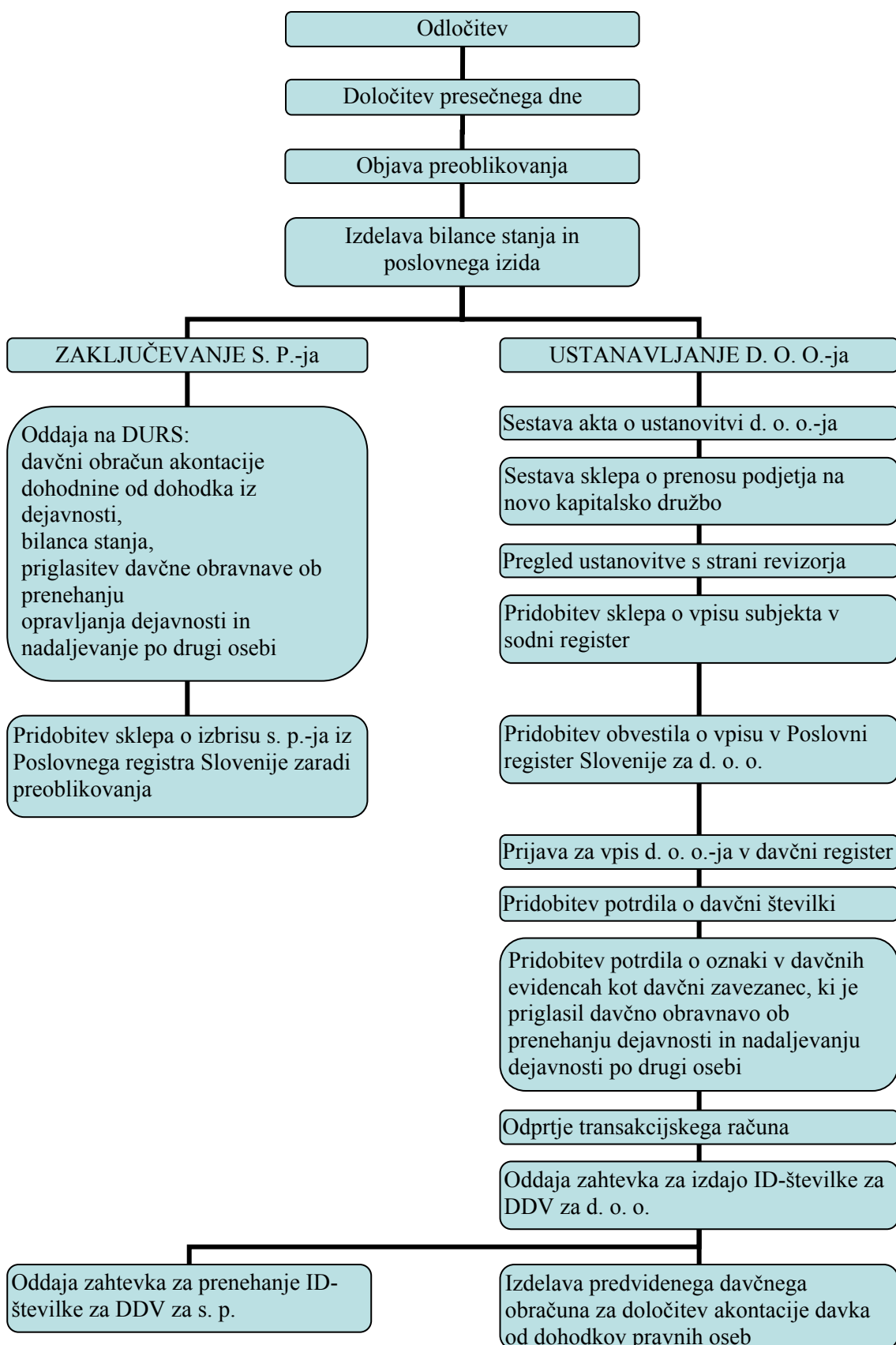
Naslednji korak je pridobitev davčne številke. Novoustanovljena družba z omejeno odgovornostjo mora davčnemu organu na območju, na katerem ima sedež, najkasneje v osmih dneh po opravljenem vpisu v sodni register predložiti prijavo za vpis v davčni register. Kot prilogo tej prijavi mora priložiti sklep o vpisu v sodni register, akt o ustanovitvi d. o. o.-ja in sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo. Na podlagi te prijave za vpis v davčni register davčni organ pošlje potrdilo, v katerem je zapisano, pod katero davčno številko je d. o. o. vpisan. Tako dobi d. o. o. davčno številko.

Po pridobitvi davčne številke za d. o. o. davčni organ pošlje tudi potrdilo, da je d. o. o. v davčnih evidencah označen kot davčni zavezanec, ki je prijavil davčno obravnavo ob prenehanju dejavnosti in nadaljevanju dejavnosti po drugi osebi.

Ko družba z omejeno odgovornostjo prejme davčno številko, lahko na banki odpre tudi transakcijski račun. Ko je le-ta odprt, če je zavezanec za DDV, vloži tudi zahtevek za identifikacijsko številko (v nadaljevanju ID-številka) za DDV za d. o. o. Zahtevek za ID-številko za DDV mora zavezanec oddati na davčni urad, kjer je d. o. o. vpisan v davčni register (Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV-1), 2006, 129. člen). Le-ta pa mu izda ID-številko za DDV najpozneje do zadnjega dne meseca, ki sledi mesecu vložitve zahtevka za izdajo ID-številke za DDV (ZDDV-1, 2006, 130. člen). Po prejemu ID-številke za DDV za d. o. o. pa se lahko, z zadnjim obrazcem za DDV za s. p, vloži zahtevek za prenehanje ID-številke za DDV za s. p. Seveda pa mora pred tem poravnati vse obveznosti v zvezi z DDV-jem za s. p. D. o. o. mora narediti tudi predviden davčni obračun za določitev akontacije davka od dohodkov pravnih oseb za d. o. o. za obdobje od ustanovitve d. o. o.-ja do zadnjega dne davčnega obdobja, navadno je to konec leta.

Potrebne korake za postopek statusnega preoblikovanja s. p.-ja v enoosebni d. o. o. je zaradi lažje razumljivosti predstavljen tudi v Sliki 1 (na str. 30).

Slika 1: Grafični prikaz postopka statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o.



Vir: Lasten vir.

3.3 POGOJI ZA DAVČNO NEVTRALNO STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. je, kot sem že omenila, pod določenimi pogoji davčno nevtralno. To pomeni, da se prenehanje opravljanja dejavnosti s. p.-ja pri statusnem preoblikovanju ne šteje kot odtujitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove, če so izpolnjeni pogoji, ki jih navaja ZDoh-2 (2006).

Davčno nevtralen prenos s. p.-ja v d. o. o. je mogoč, če so izpolnjeni naslednji pogoji (ZDoh-2, 2006, druga točka četrtega odstavka 51. člena):

- nova pravna oseba je rezident;
- nova pravna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi ob upoštevanju vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika. Pri določitvi teh vrednosti pa mora upoštevati pravila, veljavna za izračun davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;
- nova pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja dejavnosti ne bi prišlo;
- fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

V primeru, da pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja teh pogojev, zakon pravi, da se prihodki, ki se v skladu s četrtrim odstavkom 51. člena ZDoh-2 (2006) niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe. Izjema velja le, če je zavezanec po prenehanju dejavnosti umrl.

3.4 DAVEK NA DODANO VREDNOST PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

ZDDV-1 (2006) v prvem odstavku 10. člena določa, da se prenos podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena. Pri tem ni pomembno, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali pa za vložek v podjetje.

To torej pomeni, da prenos podjetja ni obdavčljiv oziroma da je statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. izvzeto iz obdavčitve z davkom na dodano vrednost.

Določbe ZDDV-1 (2006) pa še natančneje pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (2006), ki v 8. členu pravi, da se glede prenosa podjetja na drugega davčnega zavezanca šteje, da dobava blaga ni bila opravljena samo v primeru, če prevzemnik podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje obdavčeno dejavnost.

Ker pa pri statusnem preoblikovanju s. p.-ja v d. o. o. govorimo o tem, da s. p. svoje podjetje vloži v d. o. o. kot stvarni vložek, je pomemben tudi 9. člen Pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (2007), ki pravi:

- če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, se šteje, da dobava ni bila opravljena;
- če se stvarni vložek iz prejšnje alineje uporablja za druge namene kakor za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka DDV, mora prevzemnik stvarnega vložka plačati DDV v skladu s pravili, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

Ta člen torej pravi, da če podjetnik vloži s. p. kot stvarni vložek v osnovni kapital d. o. o.-ja, mora potem d. o. o. nadaljevati enako dejavnost kot prej s. p., v nasprotnem primeru mora obračunati davek na dodano vrednost.

3.5 PRENOS IZGUBE IN DAVČNIH OLAJŠAV PRI STATUSNEM PREOBLIKOVANJU SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Zakon o dohodnini določa, da v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti davčne izgube ni mogoče prenesti na novo pravno osebo (ZDoh-2, 2006, peti odstavek 60. člena). Kajti davčna izguba praviloma zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih letih in s tem določilom je zakonodajalec onemogočil prenos tovrstne davčne razbremenitve na novo pravno osebo, torej na d. o. o.

Drugače pa je z davčnimi olajšavami, saj lahko s. p. prenese olajšave na d. o. o. Tako je mogoče olajšave za vlaganje lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev ter olajšave za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva (olajšave, uveljavljene po 47. in 48. členu ZDoh in 47. členu ZDoh-1) uveljavljati do poteka rokov (ZDoh-2, 2006, 147. člen). 147. člen pa posebej poudarja, da to velja tudi za zavezanca, ki pri prenehanju dejavnosti uveljavljajo davčno obravnavo, torej to velja tudi za statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o.

Torej: če je s. p. v letu 2004 uveljavljal v letni napovedi 10-odstotno znižanje davčne osnove za vlaganja lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev, mora nova pravna oseba, to je d. o. o., ob koncu četrtega odmernega leta (torej leta 2008) v napovedi za davek iz dejavnosti dokazati, da je znesek znižane davčne osnove porabil za ta namen. Če tega ne dokaže, se d. o. o.-ju davčna osnova poveča za ta znesek.

Podobno velja tudi za olajšavo za investicije. Če je s. p. v letu 2005 v letni davčni napovedi uveljavil znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, pohišstvo in pisarniško opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva, d. o. o. ne sme prodati oziroma odtujiti teh sredstev prej kot v treh letih. Če jih odtuji oziroma proda prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil to davčno olajšavo, mora v letu prodaje sredstva povečati davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave.

3.6 UNIVERZALNO PRAVNO NASLEDSTVO IN SUBSIDIARNA ODGOVORNOST

Menim, da je pri statusnem preoblikovanju pomembno izpostaviti tudi pojma univerzalno pravno nasledstvo d. o. o.-ja in subsidiarno odgovornost s. p.-ja.

V skladu z **univerzalnim pravnim nasledstvom** pri statusnem preoblikovanju s. p.-ja v d. o. o. poleg premoženja preidejo na d. o. o. tudi vse obveznosti, pravice in odgovornosti s. p.-ja. Tako podjetniku zaradi statusnega preoblikovanja ni potrebno poravnati vseh obveznosti in izterjati vseh terjatev, saj preidejo na družbo vsa sredstva in obveznosti, ki jih ima podjetnik v svoji bilanci ob statusnem preoblikovanju. D. o. o. kot univerzalni pravni naslednik vstopi tudi v vsa pravna razmerja, ki so povezana s s. p.-jem. To pa pomeni, da pri statusnem preoblikovanju ni potrebno spreminjati pogodb o zaposlitvi, pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji in drugih podobnih pogodb, saj d. o. o. prevzame vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil podjetnik (Drobež Tomšič, 2006).

Kljub temu da je d. o. o. po načelu univerzalnega pravnega nasledstva prevzel vse obveznosti, nastale v času poslovanja s. p.-ja, pa podjetnik še vedno nosi **subsidiarno odgovornost**. Torej: če d. o. o. ne izpolni prevzetih obveznosti, ki so nastale podjetniku v zvezi z njegovim podjetjem pred vpisom statusnega preoblikovanja v register, zanje še vedno odgovarja podjetnik kot fizična oseba z vsem svojim premoženjem. Za takšne obveznosti velja petletni zastaralni rok, ki začne teči od dneva vpisa statusnega preoblikovanja v register (Petkovič, 2007, str. 17).

Razlog za uvedbo subsidiarne odgovornosti podjetnika je varovanje upnikov tudi po statusnem preoblikovanju. Kajti upniki so, ko so sklepali posle, le-te sklenili s s. p.-jem, ki

za vse obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem, in ne z d. o. o.-jem, ki odgovarja le s premoženjem družbe (Drobež Tomšič, 2006).

3.7 KNJIŽENJE V PREHODNEM OBDOBJU

Iz prikaza postopka statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. v poglavju 3.2 je razvidno, da od presečnega dne do vpisa d. o. o.-ja v sodni register oziroma do pridobitve davčne številke in ID-številke za DDV, mine kar precej časa.

V tem prehodnem obdobju, ko se podjetje preoblikuje iz s. p.-ja v d. o. o., mora podjetje poslovati neprekinjeno. Enako kot prej mora izstavljeti račune, nabavljati material, poravnati svoje obveznosti, torej normalno opravljati svojo dejavnost. Vendar se pojavi vprašanje, kdo knjiži listine in kako to počne.

S. p. dogodkov, nastalih po presečnem dnevu, ne more knjižiti, saj je zaključna bilanca, na podlagi katere je določena vrednost podjetja, že narejena. Z nadaljnjim knjiženjem bi se bilanca s. p.-ja spremenila, s tem pa bi se spremenila tudi vrednost podjetja oziroma stvarni vložek s. p.-ja v d. o. o. Na drugi strani pa d. o. o. še ni ustanovljen in ne more knjižiti nastalih poslovnih dogodkov.

Pojasnila v zvezi s knjiženjem v prehodnem obdobju je posredoval Davčni inštitut, ki pravi, da naj s. p. opravlja svojo dejavnost, torej izdaja račune, nabavlja material, poravnava svoje obveznosti, od presečnega dne pa do vpisa d. o. o.-ja v sodni register pod imenom s. p., davčni učinek poslovnih dogodkov pa naj izkaže v prvem davčnem obračunu d. o. o.-ja po statusnem preoblikovanju. Poslovni dogodki, ki se še vedno glasijo na s. p., se torej knjižijo pod fikcijo poslovnih dogodkov d. o. o.-ja (Petkovič, 2007, str. 16).

Kako pa je glede mesečnega oziroma trimesečnega sporočanja DDV-ja? Dokler d. o. o. ne dobi ID-številke za DDV, se DDV sporoča na obrazcu za DDV od s. p.-ja. Kar je z vidika obračunavanja DDV-ja tudi pravilno, saj se listine še vedno glasijo na s. p., ne glede na to, kam jih knjižimo.

3.8 PROBLEMI V PRAKSI

Pri izvajanju postopka statusnega preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, kot sem ga opisala v svojem diplomskem delu, v praksi prihaja še do prenekaterih problemov. Kajti le-ta se v praksi izvaja šele kratek čas, saj je prišla takšna možnost preoblikovanja v veljavo šele leta 2006 z novim Zakonom o gospodarskih družbah.

Naj navedem le nekaj teh problemov, ki se pojavljajo v praksi pri izvajanju tega postopka.

- a) Postopek statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. je, kljub temu da se je glede na prejšnji postopek, ko je bilo potrebno s. p. najprej zapreti in nato ustanoviti d. o. o., precej skrajšal, še vedno dolgotrajen. Razlog za dolgotrajnost je predvsem v počasnosti delovanja registrskega sodišča. Od oddaje listin na registrsko sodišče do vpisa d. o. o.-ja v sodni register lahko mine tudi kakšen mesec, če pa pride še do kakšne napake, kot je na primer dodelitev nove matične številke (matična številka namreč ostane enaka), pa se postopek še podaljša.
- b) Zaradi zgoraj omenjenega počasnega delovanja registrskega sodišča je problem tudi izbira primerne termina za začetek postopka statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. Če se, denimo, prične s postopkom preoblikovanja maja, se do poletja ravno pripravi dokumentacija, ki se pošlje na registrsko sodišče, tam pa je delo zaradi letnih dopustov zelo upočasnjeno in je tako postopek še dolgotrajnejši kot ponavadi. Prav tako pa je neugoden termin jeseni, saj se lahko postopek hitro zavleče v čas novoletnih praznikov.
- c) Dodatne težave pa se pojavijo, če se postopek statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. zavleče do roka oddaje letnega poročila, torej do 31. marca. Kajti d. o. o., ki sicer knjiži poslovne dogodke, ki se glasijo na s. p., uradno še ne obstaja. Za poslovni subjekt, ki ne obstaja, pa ni mogoče narediti letnega poročila, torej bilance stanja in izkaza poslovnega izida.
- d) Naslednja težava pri statusnem preoblikovanju podjetnika pa je neusklajenost zakonov. Kot primer naj navedem rok za pripravo davčnega obračuna. Po ZDavP-2 (2006) mora s. p., ki se želi preoblikovati v d. o. o., predložiti davčni obračun - bilanco stanja in izkaz poslovnega izida – v 30 dneh od presečnega dne. Na drugi strani pa ZGD-1 (2006) omogoča s. p.-ju, da se pri določitvi vrednosti podjetja sklicuje na do tri mesece stare bilance stanja.
- e) Pri izvajanju postopka statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. je še veliko nejasnosti oziroma je še veliko nedorečenega. Kar je razlog, da se s. p.-ji bojijo začeti ta postopek in se ga ne poslužujejo, čeprav bi se ga, če bi bil postopek popolnoma jasen in dodelan. Če pa se že odločijo za statusno preoblikovanje, pa najamejo davčnega svetovalca, kar seveda stane.
- f) Težave pa se ne končajo z zaključkom postopka statusnega preoblikovanja, ampak se nadaljuje tudi še po tem. Ko se namreč s. p. preoblikuje v d. o. o., svojim dobaviteljem sporoči, da se je preoblikoval in da morajo spremeniti podatke na listinah, ki jih izdajajo, vendar tega vsi dosledno ne upoštevajo. Tako mora d. o. o. zavračati listine,

dokler niso naslovljene na d. o. o. in ne več na s. p., kar otežuje knjiženje ter vzame veliko časa in truda.

SKLEP

Statusno preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. je svobodna odločitev vsakega posameznika, vendar se mora ob tem zavedati, da to ni lahka odločitev. Za takšno odločitev si je potrebno vzeti čas in jo dobro pretehtati.

Preden se samostojni podjetnik odloči za statusno preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. mora kot prvo dobro proučiti obe pravnoorganizacijski obliki, saj se le tako lahko odloči, ali njegovemu podjetju bolj ustreza s. p. ali d. o. o. Obe obliki mora proučiti vsaj iz naslednjih vidikov: z vidika ustanovitve, odgovornosti, poslovanja, vodenja poslovnih knjig, obdavčitve in prenehanja. Poleg tega pa mora pred odločitvijo pogledati tudi druge dejavnike, kot so velikost, okolje in dejavnost, v katerem podjetje deluje, trende v podjetnikovi panogi v prihodnosti in podjetnikove preference ter cilje. Smiselnost preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. je torej odvisna od mnogo dejavnikov in vsak posameznik mora sam pretehtati, ali je to smiselno za njegovo podjetje ali ne.

Najpogostejši razlog, zaradi katerega se podjetnik odloči za statusno preoblikovanje, je obdavčitev, saj je le-ta pri visoki davčni osnovi ugodnejša za d. o. o. Obstajajo pa tudi drugi razlogi, kot so: zaščita osebnega premoženja, upokožitev samostojnega podjetnika, ukinitve davčnih olajšav, boljša boniteta d. o. o.-ja in večje zaupanje okolice d. o. o.-ju.

Postopek statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o., ki je izvedljiv od 19. aprila 2006, s pričetkom veljave ZGD-1 (2006), je s. p.-jem sicer zelo olajšal in poenostavil preoblikovanje statusa, vendar morajo biti pri izvedbi le-tega še vedno zelo previdni, saj jih vsaka napaka pri pripravi listin ali pa zamujen predpisan rok lahko stane davčno nevtralnega prenosa.

Pri izvedbi postopka statusnega preoblikovanja v praksi je še veliko težav oziroma nejasnosti, ki jih zakonodajalec pri pripravi zakonodaje ni predvidel oziroma ni pojasnil in sedaj s. p.-jem, ki se odločijo za preoblikovanje, povzročajo preglavice. Te težave so predvsem v neuskladenosti zakonov in v prepočasnem delovanju registrskega sodišča, kar pa posledično povzroča tudi druge težave, kot so denimo izbira primerne termina za začetek postopka in zaključevanje poslovnega leta med postopkom.

Menim, da bi moral zakonodajalec še izpopolniti zakonodajo oziroma izdati pravilnik o statusnem preoblikovanju s. p.-ja, kjer bi bilo zajeto vse o statusnem preoblikovanju, kar bi podjetniku, ki se odloča za ta postopek, ob strokovni pomoči olajšalo izpeljavo le-tega.

LITERATURA IN VIRI

1. Antič, F. (2007, 22. maj). Ustanovitev s. p.. *Mladi podjetnik*. Najdeno 16. februar 2008 na spletnem naslovu <http://mladipodjetnik.si/podjetnistvo/ustanavljanje-podjetja/ustanovitev-sp>.
2. Basle, A. (2007, 12. junij). Kdaj je espe smiselno preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. *Finance*.
3. Drobež Tomšič, M. (2006, 1. maj). Preoblikovanje podjetnika – 1. del. *Inštitut za računovodstvo*. Najdeno 15. januarja 2008 na spletnem naslovu <http://Iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del/?searchterm=prenehanje>.
4. *Družba ali samostojni podjetnik*. Razvojna agencija Savinja, GIZ. Najdeno 16. februarja 2008 na spletnem naslovu [http://freeweb.siol.net/rasav3 /Nasveti/Registracija_S_P/Pravilnik/dilema/dilema.html](http://freeweb.siol.net/rasav3/Nasveti/Registracija_S_P/Pravilnik/dilema/dilema.html).
5. Fay, J. (1998). What form of ownership is best? *CPA Journal*. Najdeno 15. april 2008 na spletnem naslovu http://findarticles.com/articles/mi_qa5346/si_199808/ai_n21425563.
6. Farrugia, G. (2004, februar). Sole Trader or Limited Company? *MGI MALTA Business solutions worldwide*. Najdeno 23. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.mgimalta.com/publications/articles/pdf/sole-trader-or-limitedcompany.pdf>.
7. Hočevar, A. (2006). Podjetnik in d. o. o. v novem zakonu o družbah. *Obrtnik (priloga Obrtnikov svetovalec)*, XXXV 12 (5), 42–43.
8. Ivanjko, Š. & Kocbek, M. (2001). *Pravo družb. Statusno gospodarsko pravo*. (Druga izdaja) Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
9. Jeraj, D., Klobučarič, N., Kunstek, N., Šešok, K. & Šešok, M. (2007). *Davčna zakonodaja z inovativnimi davčnimi nasveti (prva knjiga)*. (Prva izdaja) Ljubljana: Nebra d. o. o.
10. Jeraj, D., Klobučarič, N., Kunstek, N., Šešok, K. & Šešok, M. (2007). *Davčna zakonodaja z inovativnimi davčnimi nasveti (druga knjiga)*. (Prva izdaja) Ljubljana: Nebra d. o. o.
11. Kerčmar, S., Tratar, B. & Boltin, T. (2006). *Praktični komentar novega zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1)*. Lesce: Založba Legat d. o. o.
12. Kontarščak, K., A. (2007, 27. november). Kaj je ugodneje: s. p. ali d. o. o. *LPC Haloze*. Najdeno 16. februarja 2008 na spletnem naslovu <http://vem.halo.si/novice.php?id=000008003>.
13. *Novosti na področju dohodka iz kapitala*. Davčna Uprava Republike Slovenije, Generalni davčni urad. (2007). Najdeno 28. marca 2008 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/fidelmin/durs.gov.si/pageuploads/Brosure_in_zlozenke/dohodnina_dohodek_iz_kapitala.pdf.
14. *Obvestilo o načinu vodenja poslovnih knjig za leto 2008 za samostojne podjetnike*. Portal z računovodskimi in davčnimi informacijami. (2007, 31. december). Najdeno

19. februarja 2008 na spletnem naslovu <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2021>.
15. Perme, J. (2008a). Davčni obračun za samostojne podjetnike za leto 2007. *Obrtnik (priloga Obrtnikov svetovalec)*, XXXVII 12 (2), 18.
 16. Perme, J. (2008b). Posebnosti statusa s. p. *Kapital, revija za naložbo denarja (priloga DFS)*, XVII (438), 42–44.
 17. Perme, J. (2008c). Davčni obračun samostojnega podjetnika za leto 2007. *Kapital, revija za naložbo denarja (priloga DFS)*, XVII (438), 50–52.
 18. Petkovič, D. (2007). Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v letu 2007. *Davčno - finančna praksa*, VIII 12 (2), 16–17.
 19. *Podatki o številu poslovnih subjektov, vpisanih v Poslovni register Slovenije na dan 31. 12. 2007*. AJPEŠ-Poslovni register. Najdeno 25. februarja 2008 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/docDir/Statisticno_raziskovanje/PRS/PRS-podatki_iz_poslovnega_registra_na_dan_31122007.pdf.
 20. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 119/2007, 12. december 2007).
 21. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. december 2006).
 22. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. (2007). *Uradni list RS*. (Št. 52/2007, 12. junij 2007).
 23. *Prenos poslovanja in premoženja s. p. v gospodarsko družbo (d. o. o.)*. Razvojna agencija Savinja, GIZ. (2003). Najdeno 16. februarja 2008 na spletnem naslovu http://freeweb.si/ol.net/rasav3/Nasveti/Registracija_S_P_/Pravilnik/Prenos_poslovanja/prenos_poslovanja.html.
 24. *Prenos poslovanja v družinskem podjetju na naslednika*. Društvo mladih raziskovalcev Slovenije. (2006, 21. december). Najdeno 28. februarja 2008 na spletnem naslovu <http://dmrs.10.forumer.com/viewtopic.php?t=123>.
 25. *Preoblikovanje s. p. v gospodarsko družbo*. Slovenski podjetniški portal. (2006, 1. december). Najdeno 1. marca 2008 na spletnem naslovu <http://test.japti.si/content.aspx?docid=1525&rootnodeid=5>.
 26. Prusnik, M. (2006). Statusno preoblikovanje podjetnika. *IKS*, XXXIII, 12 (11), 143–148.
 27. Puharič, K. (2004). *Gospodarsko pravo z osnovami prava*. (Osma izdaja) Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
 28. *Registracija družbe ali s. p.* Data d. o. o. (2007, 17. september). Najdeno 18. februarja 2008 na spletnem naslovu http://vem.data.si/registracija_podjetja_ali_sp/.
 29. *Sole Trader*. Business Victoria. Najdeno 15. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.business.vic.gov.au/BUSVIC/STANDARD//pc=pc=pc=PC_50048.html.
 30. Stamenkovic, B. (2005, 31. julij). Sole Trader v SRO. *Expats.cz*. Najdeno 10. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.expats.cz/prague/article/prague-business/prague-licence/>.
 31. Šinkovec, J. (1995). *Družba z omejeno odgovornostjo*. Ljubljana: Bonex založba.

32. Škof, B., Ivanjko, Š., Štravs, S., Vukovič, K. & Valič, S. (2006). *Prenos dejavnosti in preoblikovanje samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.
33. Šubic, P. (2008, 4. marec). Zakonske luknje pri statusnem preoblikovanju espeja. *Finance*.
34. Taylor, R. (2008, 7. april). Becoming Incorporated, The Advantages and Disadvantages. *Article Alley*. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.articlealley.com/article_512333_15.html.
35. Zahorsky, D. (2005, 22. februar). Sole Proprietorship: The Right Business Structure? *About.com: Small Business Information*. Najdeno 5. marca 2008 na spletnem naslovu <http://sbinformation.about.com/od/ownership1/a/soleproprietor.html>.
36. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
37. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
38. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
39. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
40. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. april 2006).
41. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 109/2006, 23. oktober 2006).
42. Zavec, P. (2008). Preoblikovanje s. p. v d. o. o. *Kapital, revija za naložbo denarja (priloga DFS)*, XVII (438), 48–49.

PRILOGA: Seznam pogosto uporabljenih kratic

<i>KRATICA</i>	<i>RAZLAGA</i>
AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
D. O. O.	Družba z omejeno odgovornostjo
DDV	Davek na dodano vrednost
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EMŠO	Enotna matična številka občana
ID-števila	Identifikacijska številka
S. P.	Samostojni podjetnik
SRS	Slovenski računovodski standardi
VEM	Vse na Enem Mestu
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
ZZZS	Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije