

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA  
SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO  
ODGOVORNOSTJO**

**Ljubljana, avgust 2007**

**NENA MARINIČ**

## **IZJAVA**

Študentka NENA MARINIČ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. MARKA HOČEVARJA, in dovoljujem objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne

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

# KAZALO

<b>1. UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2. POJEM, RAČUNOVODSTVO IN OBDAVČENJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSAMEZNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO.....</b>	<b>2</b>
2.1. Samostojni podjetnik .....	2
2.2. Družba z omejeno odgovornostjo .....	2
2.3. Splošna pravila za vodenje računovodstva pri samostojnih podjetnikih in družbah .....	3
2.3.1. Vodenje poslovnih knjig .....	4
2.3.2. Sestava letnega poročila .....	5
2.3.3. Velikost družbe ali podjetnika .....	6
2.4. Računovodstvo pri samostojnih podjetnikih.....	6
2.4.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil v skladu s SRS 39 .....	7
2.4.2. Določbe pravilnika o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah.....	11
2.4.3. Podjetnikov kapital .....	11
2.5. Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo .....	12
2.5.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil.....	12
2.5.2. Obračunavanje in evidentiranje kapitala .....	13
2.5.3. Ustanovitveni stroški .....	15
2.5.4. Evidentiranje odsvojenih in podedovanih poslovnih deležev .....	16
2.5.5. Razporejanje čistega dobička .....	16
2.6. Obdavčitev samostojnih podjetnikov .....	17
2.6.1. Ugotavljanje davčne osnove.....	17
2.6.2. Izguba.....	20
2.6.3. Davčne olajšave .....	21
2.6.4. Akontacija dohodnine .....	23
2.7. Obdavčitev družb z omejeno odgovornostjo .....	23
2.7.1. Ugotavljanje davčne osnove.....	24
2.7.2. Davčna izguba.....	25
2.7.3. Obračunavanje in plačevanje davka .....	26
2.8. Bistvene razlike v računovodstvu in obdavčenju samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo .....	26
2.8.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil.....	26
2.8.2. Javna objava letnih poročil .....	27
2.8.3. Revizija .....	27
2.8.4. Prenehanje po uradni dolžnosti .....	27
2.8.5. Plače .....	27
2.8.6. Oddajanje poslovnih prostorov v najem.....	27
2.8.7. Razpolaganje z denarnimi sredstvi na poslovnem računu.....	28
2.8.8. Osnova za obračun davka .....	29
<b>3. PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO .....</b>	<b>30</b>
3.1. Statusno preoblikovanje .....	30
3.2. Računovodski vidik preoblikovanja .....	31
3.3. Davčni vidik preoblikovanja .....	33
3.4. Preoblikovanje samostojnega podjetnika v praksi .....	35
3.5. Posebnosti pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.....	36
3.6. Preoblikovanje v EU in ZDA .....	36

<b>4. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA ALFONZA RESNIKA V DRUŽBO SI-PLASTAL D.O.O.....</b>	<b>38</b>
4.1. Računovodski vidik preoblikovanja.....	38
4.2. Davčni vidik preoblikovanja.....	40
4.3. Postopen postopek preoblikovanja.....	45
<b>5. SKLEP .....</b>	<b>46</b>
<b>6. LITERATURA .....</b>	<b>48</b>
<b>7. VIRI .....</b>	<b>50</b>

## **PRILOGE**

## 1. UVOD

Samostojni podjetniki, ki z opravljanjem dejavnosti dosegajo visoke dobičke, so pogosto postavljeni pred odločitev, ali še nadaljevati svojo dejavnost kot samostojni podjetniki ali raje spremeniti pravno-organizacijsko obliko. V zadnjem času je opaziti veliko statusnih preoblikovanj podjetnikov, saj spremenjena zakonodaja vedno bolj podpira razvoj gospodarskih družb.

V tem letu je namreč davčna stopnja, po kateri so obdavčeni dohodki gospodarskih družb 23%, do leta 2010 pa se bo vsako leto znižala za eno odstotno točko, tako, da bo v letu 2010 davčna stopnja znašala 20%. Dohodki samostojnih podjetnikov pa so obdavčeni z dohodnino, kjer velja progresivna dohodninska lestvica, tako da več dobička kot podjetniki dosežejo, v višji dohodninski razred se uvrstijo in višja je njihova davčna stopnja. Poleg tega so zakonodajalci z novim Zakonom o dohodnini ukinili veliko olajšav, ki so jih samostojni podjetniki lahko uveljavljali v preteklosti, tako da bodo zaradi tega davčnega ukrepa podjetniki v davčnem obračunu za leto 2008 izkazali večje dobičke in posledično bo zaradi tega veliko podjetnikov prešlo v višji dohodninski razred (Basle, 2007, str. 18). Z novim Zakonom o gospodarskih družbah je postalo statusno preoblikovanje tudi bolj enostavno in davčno bolj ugodno, saj ta zakon omogoča tudi davčno nevtravno preoblikovanje pod določenimi pogoji, poleg tega pa lahko podjetniki prenesejo na družbo tudi nabrane davčne ugodnosti. Sprememba pravno-organizacijske oblike torej ne povzroča velikih ekonomskih in davčnih posledic, zato se podjetniki, ki dosegajo z opravljanjem dejavnosti visoke dobičke, ter imajo cilj nadaljnje rasti, pogosto preoblikujejo v gospodarsko družbo.

Največkrat se samostojni podjetniki preoblikujejo v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo. Prednost preoblikovanja v družbo z omejeno odgovornostjo je vsekakor ta, da družbeniki ne odgovarjajo z vsem svojim premoženjem za obveznosti družbe, ampak le z vplačanim vložkom. Preden pa se samostojni podjetniki odločijo za statusno preoblikovanje, je priporočljivo, da naredijo natančno davčno in računovodsko analizo, da iz nje ugotovijo prednosti in slabosti takšnega preoblikovanja ter, ali se jim takšno preoblikovanje v končni fazi splača.

Diplomsko delo je sestavljeno vključno iz uvoda in petih poglavji. V drugem poglavju diplomskega dela je predstavljen pojem samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo ter bistvene razlike in podobnosti med računovodstvom samostojnih podjetnikov in družb. Pri ugotavljanju razlik in podobnosti v računovodstvih obeh gospodarskih subjektov sem se opirala predvsem na novi Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), na novi Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, na Slovenski računovodski standard 39 (2006) (SRS 39) ter na splošne Slovenske računovodske standarde (2006) (SRS). Razlike pa sem prikazala tudi z davčnega vidika in za analizo uporabila novi Zakon o dohodnini (ZDoh-2), novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) ter novi Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). V tretjem poglavju sem opisala statusni, davčni in računovodski vidik preoblikovanja, postopke preoblikovanja v praksi ter preoblikovanje v EU in ZDA. Teoretično obravnavo sem v četrtem poglavju podkrepila še s primerom samostojnega podjetnika Alfonza Resnika, ki je svoje podjetje preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal. Na tem konkretnem primeru sem analizirala spremembe v računovodstvu, ki so nastale zaradi spremembe

pravno-organizacijske oblike, izvedla davčno analizo, v kateri sem poskušala ugotoviti, ali je bilo takšno preoblikovanje tudi smiselno, ter opisala postopen postopek preoblikovanja.

## **2. POJEM, RAČUNOVODSTVO IN OBDAVČENJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSAMEZNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

### **2.1. Samostojni podjetnik**

Samostojni podjetnik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja (Zakon o gospodarskih družbah, 2006). Samostojni podjetnik opravlja gospodarsko dejavnost trajno, samostojno in s pridobitnim namenom (Puharič, 2004, str. 83). Za opravljanje gospodarske dejavnosti ne potrebuje ustanovnega kapitala. Podjetnik pridobi pravico opravljanja gospodarske dejavnosti z vpisom v Poslovni register Slovenije pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, razen če so za opravljanje posameznih dejavnosti s posebnimi predpisi določeni še posebni oziroma dodatni pogoji.

Podjetnik odgovarja za obveznosti iz poslovanja z vsem svojim premoženjem, tako s premoženjem podjetja kakor tudi s svojim lastnim, osebnim premoženjem, in sicer samostojno in neposredno (Puharič, 2004, str. 86). Zato v primeru, da podjetnik ne poravnava upnikom vseh dolgov, lahko le-ti zahtevajo povrnitev dolgov iz podjetnikovega osebnega premoženja (S. Steingold, 2006, str. 14). Samostojni podjetnik posluje preko transakcijskih računov ter lahko prosto razpolaga z gotovino. Podjetje samostojnega podjetnika uresničuje vse pravice in obveznosti preko fizične osebe – nosilca dejavnosti. Ker nima svoje lastne pravne osebnosti, ne more z nosilcem dejavnosti sklepati nobenega dvostranskega posla (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 18). Pri poslovanju ravna podjetnik po svojih preudarkih in odločitvah, za svoj riziko ter v svojo korist, zato ga kljub temu, da v svojem podjetju dela, Zakon o delovnih razmerjih ne opredeljuje kot delojemalca. Samostojni podjetnik lahko opravlja dejavnost tudi v primeru, da je že redno zaposlen, študent ali upokojenec ter lahko zaposluje neomejeno število zaposlenih in opravlja neomejeno število dejavnosti (Razpotnik, Verbajns, 2004, str. 82).

Ta organizacijska oblika je najbolj enostavna, saj samostojni podjetnik za ustanovitev ne potrebuje ustanovitvenega akta ter začetnega kapitala, stroški ustanovitve pa so majhni (W.Carter, 2003, str. 33; Taback, Weiner, Shenkman, 2003, str. 80). Slabost te organizacijske oblike pa je v tem, da predstavlja velik riziko nastopanja na trgu, torej je manj primerna za bolj tvegane posle.

### **2.2. Družba z omejeno odgovornostjo**

Družba z omejeno odgovornostjo je najmlajša in najprivlačnejša pravno-organizacijska oblika, namenjena poslovanju in investiranju (Taback, Weiner, Shenkman, 2003, str. 3; S. Steingold, 2006, str. 31). Družba z omejeno odgovornostjo je družba, ki ima osnovni kapital sestavljen iz osnovnih vložkov družbenikov, katerih vrednost je lahko različna. Na podlagi teh vložkov in sorazmerno z njihovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobijo družbeniki poslovni delež, ki je izražen v odstotkih (Kerčmar,

Tratar, Boltin, 2006, str. 484). Družba odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, medtem ko družbeniki odgovarjajo do višine ustanovnega deleža v kapitalu družbe (S. Steingold, 2006, str. 31). Za to družbo je značilna osebna udeležba družbenikov pri poslovanju in vodenju družbe (Bohinc, Bratina, 2005, str. 394). Organi družbe so skupščina, poslovodja ter nadzorni svet, ki ni obligatoren, razen če tako določata zakon ali družbena pogodba (Šime, Kocbek, 2001, str. 408-415).

Družba z omejeno odgovornostjo se ustanovi z namenom trajnega opravljanja dejavnosti, katere cilj je pridobivanje dobička. Lahko jo ustanovi najmanj ena pravna ali fizična oseba in ima lahko največ 50 družbenikov, razen če minister za gospodarstvo dovoli večje število družbenikov. Družba z omejeno odgovornostjo se ustanovi tako, da vsak družbenik pri ustanovitvi prispeva en osnovni vložek in na podlagi tega pridobi določen poslovni delež. Družba je ustanovljena, ko družbeniki podpišejo družbeno pogodbo. Družbena pogodba je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu, v fizični ali elektronski obliki. Družba pridobi pravico opravljanja gospodarske dejavnosti z vpisom v sodni register, razen če so za opravljanje posameznih dejavnosti s posebnimi predpisi določeni še posebni oziroma dodatni pogoji (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Osnovni kapital družbe z omejeno odgovornostjo mora znašati najmanj 7.500 eurov. Če je družbenikov več, mora vsak vložek znašati najmanj 50 eurov. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek ali stvarni prevzem. Kot stvarni vložek se lahko zagotovijo premičnine in nepremičnine, pravice ter podjetje ali del podjetja in plačilo za premoženjske predmete, ki jih je družba prevzela in jih prišteje družbenikovemu vložku. Pred prijavo za vpis v register mora vsak družbenik zagotoviti vsaj  $\frac{1}{4}$  osnovnega vložka, vrednost vseh zagotovljenih vložkov pa mora znašati najmanj 7.500 eurov. Stvarni vložki se morajo pred prijavo za vpis v register izročiti v celoti. Če vrednost stvarnega vložka ne doseže vrednosti prevzetega osnovnega vložka, mora družbenik razliko vplačati v denarju. Osnovni vložki morajo biti družbi izročeni tako, da lahko poslovodja družbe z njimi prosto razpolaga. Vplačila denarnih vložkov morajo biti nakazana na bančni račun (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### **2.3. Splošna pravila za vodenje računovodstva pri samostojnih podjetnikih in družbah**

Računovodstva samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo vrednostno spremljajo in proučujejo vse poslovne dogodke, ki so nastali zaradi izvajanja poslovnega procesa ter evidentirajo sredstva in obveznosti do virov sredstev. Na podlagi teh podatkov pripravljajo računovodska poročila za notranje in zunanje uporabnike, iz katerih je razvidna uspešnost podjetnikov in družb (Turk et al., 1999, str. 223). Računovodstvo je sestavljeno iz knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja ter računovodskega nadziranja, vendar majhna in srednja podjetja dajejo največ poudarka knjigovodstvu, ker je le-to po zakonu obvezno in zagotavlja informacije o poslovni in finančni uspešnosti organizacije ter o njenem premoženjskem in finančnem stanju. Ostale funkcije računovodstva so odvisne od ambicije in profesionalnosti posameznega podjetja.

### 2.3.1. Vodenje poslovnih knjig

Tako družbe z omejeno odgovornostjo kot samostojni podjetniki morajo za poslovne potrebe in za potrebe davčnega nadzora voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za oblikovanje informacij o stanju in gibanju sredstev ter obveznosti do njihovih virov, o stroških, odhodkih, prihodkih ter poslovnem izidu. Pri vodenju poslovnih knjig je potrebno upoštevati določila ZGD-1, SRS ali MSRP ter jih voditi na takšen način, da nam to omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavljanje računovodskih izkazov (Slovenski računovodski standardi, 2005). Samostojni podjetniki in družbe so dolžni voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razen tistih podjetnikov, ki izpolnjujejo pogoje za vodenje poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva.

#### Vrste poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva:

##### 1.) Temeljne knjige:

- **Dnevnik** je razvid, v katerem se podatki vodijo po časovnem zaporedju. Lahko je to enotna knjiga ali več knjig za posamezne skupine kontov. V njem se knjižijo vsi poslovni dogodki, ki so predmet bilančne in zunajbilančne evidence.
- **Glavna knjiga** je temeljna kontna poslovna knjiga, ki vsebuje konte postavk sredstev, obveznosti do njihovih virov, prihodkov in odhodkov ter zunajbilančnega razvida. Za nekatere postavke se vodijo temeljni konti in konti popravkov. Njena oblika je odvisna od tehnike in vnašanja knjigovodskih podatkov vanjo.

##### 2) Pomožne knjige:

- **Razčlenjevalni razvidi** vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo temeljne konte glavne knjige. Pred sestavo računovodskih izkazov je potrebno razčlenitvene konte uskladiti s konti glavne knjige.
- **Druge pomožne poslovne knjige so:** blagajniška knjiga, register opredmetenih osnovnih sredstev, knjiga prejetih računov, itd.. Te praviloma dopolnjujejo konte glavne knjige. Vodijo se vezano, na prostih listih v kartoteki ali računalniško v datotekah (Slovenski računovodski standardi, 2005).

Vodenje temeljnih knjig je obvezno, vodenje pomožnih pa je obvezno samo, če se verodostojni podatki pridobljeni na podlagi pomožnih knjig, ne dajo pridobiti drugače. Obvezno se mora voditi tudi register opredmetenih osnovnih sredstev, kjer mora imeti vsako osnovno sredstvo svojo registrsko številko. V poslovnih knjigah morajo vknjižbe temeljiti na verodostojnih knjigovodskih listinah, pri njihovem sestavljanju pa se morajo upoštevati načela urejenega knjigovodstva. V poslovne knjige se na začetku obračunskega obdobja vpišejo začetna stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki morajo biti enaka končnim stanjem iz prejšnjega obračunskega obdobja; na koncu obračunskega obdobja ali pa na dan prenehanja dejavnosti pa se vanje vpišejo končna stanja sredstev in obveznosti do virov sredstev. To pravilo ne velja za register opredmetenih osnovnih sredstev in razčlenitvene konte, ker njihovo odpiranje in zapiranje ni vezano na obračunsko obdobje. Ko se poslovne knjige zaključijo, se vanje ne smejo več vnašati podatki ali pa spreminjati obstoječi podatki (Slovenski računovodski standardi, 2005).

Podatki, ki se vnašajo v poslovne knjige se črpajo iz knjigovodskih listin. Knjigovodska listina je pisni dokaz o nastanku poslovnega dogodka. Ta mora biti sestavljena ob nastanku poslovnega dogodka in sicer v papirni ali elektronski obliki. Knjigovodska listina vsebuje splošne, stvarne, časovne in vrednostne



podatke, ki so pomembni, da lahko z njimi urejamo in zapisujemo poslovne dogodke v poslovne knjige. Knjigovodske listine nam služijo tudi za kontroliranje poslovnih dogodkov. Knjigovodske listine so lahko zunanje oziroma izvirne ali notranje oziroma izvedene. Prve nastajajo izven poslovnega procesa (računi dobaviteljev, prejete dobavnice in bremepisi, itd.), druge pa znotraj poslovnega procesa, in sicer na mestih, kjer nastajajo poslovni dogodki (izdajnica materiala, prejemnica proizvodov, proizvodni delovni nalog, obračun amortizacije, itd.). Notranje ali izvedene knjigovodske listine nastanejo na podlagi izvirmih knjigovodskih listin ali prevknjižb v poslovnih knjigah (Hočevar, Igličar, Zaman, 2001, str. 151-260).

### 2.3.2. Sestava letnega poročila

Ko samostojni podjetniki in družbe z omejeno odgovornostjo zaključijo poslovne knjige, morajo v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo. Letno poročilo mora biti sestavljeno za vsako poslovno leto, pri tem pa moramo vedeti, da se poslovno leto lahko razlikuje od koledarskega leta. Pri sestavljanju letnega poročila je potrebno paziti, da je le-to sestavljeno jasno in pregledno ter da izkazuje resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe oziroma podjetnika, njihov finančni položaj ter poslovni izid. Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega poročila, ki obsega računovodske izkaze in prilogo s pojasnili ter iz poslovnega poročila. Vsebina letnega poročila je odvisna od velikosti in pravno-organizacijske oblike podjetja.

#### Sestavine letnega poročila so:

- **Bilanca stanja:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku (na koncu poslovnega leta ali medletnega obdobja).
- **Izkaz poslovnega izida:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.
- **Izkaz denarnih tokov:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se ta izkaz sestavlja.
- **Izkaz gibanja kapitala:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (Slovenski računovodski standardi, 2005).

Bilanco stanja in izkaz poslovnega izida morajo sestavljati tako družbe z omejeno odgovornostjo kot samostojni podjetniki, in sicer za potrebe zunanjega računovodskega poročanja. Razčlenitev postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida je odvisna od vrste in narave podjetja, zato so tudi ti izkazi pri samostojnih podjetnikih in družbah z omejeno odgovornostjo različni. Pravila za členitev bilance stanja so navedena v 65. členu ZGD-1, pravila za členitev izkaza poslovnega izida pa v 66. členu ZGD-1, splošna pravila za členitev izkazov pa v 62. členu ZGD-1.

Pri vrednotenju postavk v računovodskih izkazih morajo družbe in samostojni podjetniki upoštevati nekatera splošna pravila, ki so določena v ZGD-1. V primeru, da pride do odstopanj od teh pravil, morajo družbe in samostojni podjetniki v prilogi k računovodskim izkazom utemeljiti razloge, zaradi katerih je

prišlo do odstopanj ter opisati, kakšne posledice ima to za prikaz premoženja in obveznosti, finančnega položaja ter poslovnega izida. Splošna pravila vrednotenja postavk so:

- predpostavlja se nadaljevanje družbe kot delujočega podjetja,
- metode vrednotenja se praviloma ne smejo spreminjati iz poslovnega leta v poslovno leto,
- upoštevati je potrebno načelo previdnosti in načelo poštene vrednosti, kot je določeno v SRS in MRSP,
- odhodke in prihodke je potrebno upoštevati, ne glede na to, kdaj so bili plačani ali prejeti,
- sestavine sredstev in obveznosti do virov sredstev se vrednotijo posamično,
- začetna bilanca stanja poslovnega leta se mora ujemati s končno bilanco stanja prejšnjega poslovnega leta (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### 2.3.3. Velikost družbe ali podjetnika

Pri vodenju poslovnih knjig je pomembno vedeti, kakšna je velikost samostojnega podjetnika ali družbe z omejeno odgovornostjo, saj le-ta vpliva na način vodenja poslovnih knjig, na členitev bilance stanja, obveznost statističnega poročanja, nadsobnost računovodskih izkazov, na obveznost za revizijo, itd.. Merila za razvrščanje družb in samostojnih podjetnikov po velikosti, ki so določena v ZGD-1, so povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu ter vrednost aktive ob koncu poslovnega leta. Za razvrstitev družb oziroma podjetnikov v posamezno kategorijo morajo le-ti izpolnjevati dve od zahtevanih meril po ZGD-1.

Tabela 1: Merila za razvrščanje podjetnikov in družb po velikosti

Velikost družbe oz. podjetnika	Število zaposlenih	Čisti prihodki od prodaje (v EUR)	Vrednost aktive (v EUR)
Mikro	manj kot 10	manj kot 2,00 mio	manj kot 2,00 mio
Majhna	manj kot 50	manj kot 7,30 mio	manj kot 3,65 mio
Srednja	manj kot 250	manj kot 29,20 mio	manj kot 14,60 mio
Velika	več kot 250	več kot 29,20 mio	več kot 14,60 mio

Vir: Zakon o gospodarskih družbah, 2006.

### 2.4. Računovodstvo pri samostojnih podjetnikih

Samostojni podjetniki morajo voditi poslovne knjige zaradi zagotavljanja podatkov za sestavitev letnega poročila, napovedi dohodnine, davčnega nadzora ter za obračun DDV. Pri vodenju poslovnih knjig in sestavi računovodskih izkazov so mali samostojni podjetniki dolžni upoštevati določila SRS 39. Za velike in srednje samostojne podjetnike pa veljajo glede računovodenja enake zahteve kot za gospodarske družbe, se pravi, da so dolžni voditi poslovne knjige in sestaviti letna poročila v skladu s splošnimi SRS-ji. V SRS 39 veljajo zanje le določbe, ki se nanašajo na kapital (Zupančič, 2007, str. 135-136).

### 2.4.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil v skladu s SRS 39

Pravno podlago za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil malih samostojnih podjetnikov predstavlja SRS 39, ki je glede vrednotenja postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida povezan s splošnimi SRS-ji. SRS 39 vsebuje le pravila v zvezi z najpogostejšimi poslovnimi dogodki in posebnostmi, ki se pojavljajo pri malem samostojnem podjetniku, zato pa se za poslovne dogodke, ki se pojavljajo redkeje, uporabljajo določbe splošnih SRS-jev (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 20).

Pri vodenju poslovnih knjig samostojni podjetniki upoštevajo sistem dvostavnega knjigovodstva. Samostojni podjetnik mora v primeru vodenja poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva sam zasnovati kontni načrt, in sicer na podlagi kontnega okvira, ki ga pripravi Slovenski inštitut za revizijo, in z upoštevanjem ustreznega SRS. ZGD-1 določa, da lahko samostojni podjetniki vodijo poslovne knjige tudi po sistemu enostavnega knjigovodstva, pod pogojem, da ne presegajo dveh od treh spodaj naštetih meril, ki jih podjetniki ugotovijo na podlagi zadnjega letnega poročila :

- povprečno število delavcev mora biti manjše od 3,
- letni prihodki morajo biti manjši od 42.000 eurov,
- povprečna vrednost aktive mora biti manjša od 25.000 eurov (Kerčmar, Tratar, Boltin, 2006, str. 129).

Sistem enostavnega knjigovodstva lahko uporabljajo tudi samostojni podjetniki, ki so šele začeli s poslovanjem in ki ne zaposlujejo več kot tri delavce. Podjetnik mora vse knjige, ki jih vodi po sistemu enostavnega knjigovodstva enkrat letno zaključiti, razen registra osnovnih sredstev, ker je to trajna knjiga.

#### **Pri enostavnem knjigovodstvu se vodijo naslednje poslovne knjige:**

- **Knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev:** To je temeljna knjiga, v katero se vpisujejo podatki o listinah in zneski, razčlenjeni na prihodke od prodaje in druge prihodke, stroške materiala in blaga, stroške storitev, stroške dela, dajatve in nadomestila samostojnega podjetnika, stroške obresti, druge stroške in odhodke. Skupaj z drugimi evidencami ter popisom sredstev in obveznosti do njihovih virov omogoča sestavitev izkaza poslovnega izida. Podjetnik se lahko odloči, da bo vanjo vključil tudi evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev ali pa da bo to evidenco vodil ločeno.
- **Knjiga ostalih terjatev in obveznosti:** V to knjigo se knjižijo terjatve in obveznosti, ki niso povezane z nastajanjem prihodkov in odhodkov ter datum njihove poravnave. Na začetku obračunskega obdobja se vanjo prenesejo začetno stanje odprtih terjatev in obveznosti iz popisnih listov.
- **Register opredmetenih osnovnih sredstev:** To je trajna knjiga, ki vsebuje podatke o osnovnih sredstvih, in sicer podatke o registrski številki osnovnega sredstva, datumu pridobitve, nazivu osnovnega sredstva, o listini o pridobitvi in prvotni nabavni vrednosti ter podatek o odtujitvi. V registru osnovnih sredstev morajo biti navedena vsa osnovna sredstva, za katera podjetnik obračunava amortizacijo kot strošek poslovanja, sicer davčni organ ne prizna stroška amortizacije za osnovno sredstvo, ki ni knjiženo v register osnovnih sredstev.

Samostojnim podjetnikom, ki vodijo poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, med letom ni potrebno knjižiti zalog materiala in blaga, saj ob koncu leta ugotovijo stanje zalog in porabe materiala in blaga s popisom, stroške amortizacije lahko izkažejo kar v izkazu poslovnega izida, terjatve oziroma kapital pa ugotovijo računsko, in sicer kot razliko med stanjem popisanih sredstev in obveznosti. Tudi poslovni izid ugotovijo računsko po predpisani shemi izkaza poslovnega izida.

Osnovna razlika med enostavnim in dvostavnim knjigovodstvom je v tem, da se pri enostavnem knjigovodstvu vsak znesek zabeleži v poslovne knjige enkrat, pri dvostavnem knjigovodstvu pa je potrebno v glavni knjigi vsako transakcijo vknjižiti tako na kreditno kot na debetno stran, vsote vknjižb na debetni strani kontov pa morajo biti enake vsotam vknjižb na kreditni strani (C.Thomsett, 2001, str. 15; W. Nicholson et al., 1999, str. 44-45). Prednost vodenja poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva je zlasti enostavna priprava dokumentacije za knjiženje. Enostavno knjigovodstvo je primerno zlasti za mikro samostojne podjetnike, ki imajo majhen obseg poslovanja ter izdajajo in prejema malo faktur. Dvostavno knjigovodstvo, pa je primerno za podjetnike, ki imajo večji obseg poslovanja, večje število transakcij, veliko poslovnih partnerjev in potrebnih poslovnih evidenc, ker jim le-to omogoča večjo preglednost, natančnost in točnost (Babič-Matko et al., 2001, str. 129-130).

Samostojni podjetniki morajo sporočiti pristojnemu davčnemu organu, za kateri sistem vodenja so se odločili, do 31. decembra tekočega leta za naslednje davčno leto. Če pa so samostojni podjetniki začeli opravljati dejavnost med letom, so dolžni obvestiti pristojni davčni organ o izbranem sistemu vodenja poslovnih knjig najkasneje v roku 8 dni po začetku poslovanja. Podjetniki morajo izbrani sistem vodenja poslovnih knjig upoštevati vse poslovno leto in ga ne smejo spremeniti (Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, 2006).

### **Knjigovodske listine**

Na podlagi poslovnega dogodka, ki se nanaša na prodajo blaga, proizvodov in storitev, samostojni podjetnik sestavi knjigovodsko listino za knjiženje prihodkov od prodaje, ki mora vsebovati zaporedno številko, podatke o izdajatelju, kraj in datum izdaje, podatke o prejemniku (če fizična oseba tako zahteva), podatke o poslovnem dogodku, v denarju izraženi obseg sprememb poslovnega dogodka, podpis ali faksimile pooblaščen osebe ter lahko tudi žig (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 46). Knjigovodske listine se sestavljajo tudi za knjiženje stroškov, posebej za podjetje in posebej za gospodinjstvo, pretokov v gospodinjstvo in iz njega, če ni ustreznih listin ter stroškov nabave kmetijskih pridelkov, če prodajalec ni dolžan izdati ustrezne listine.

### **Letno poročilo**

Samostojni podjetnik mora v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo. Osnova za sestavo letnega poročila so podatki iz poslovnih knjig in popisa sredstev ter obveznosti do virov sredstev. Letno poročilo samostojnega podjetnika mora obsegati vsaj bilanco stanja, izkaz poslovnega izida ter razkritja.

## Sprejemanje računovodskih usmeritev

Samostojni podjetnik sprejema računovodske usmeritve s sklepi, ki so zelo pomembni za pravilno vodenje računovodstva. Te lahko razvrstimo po sklopih računovodskih usmeritev na splošne sklepe, sklepe o vodenju poslovnih knjig, sklepe o postavkah bilance stanja ter sklepe o postavkah izkaza poslovnega izida (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 21). Sklepi se morajo hraniti še 10 let po prenehanju opravljanja dejavnosti. Vsak sklep moramo označiti z zaporedno številko po časovnem zaporedju. Računovodske usmeritve, ki so že sprejete, se lahko spremenijo le z novimi sklepi.

## Amortiziranje

Samostojni podjetniki potrebujejo za svoje poslovanje sredstva. Ker pa se ta sredstva vsako leto bolj starajo in s tem izgubljajo svojo vrednost, jih morajo podjetniki amortizirati. Amortiziranje osnovnih sredstev je razporejanje vrednosti amortizirljivega sredstva na zneske, ki ga v ocenjeni dobi njegove koristnosti postopoma zapuščajo in pomenijo stroške. Amortizirljiva sredstva so sredstva, ki se uporabljajo v obdobju, ki je daljše od poslovnega leta, ter imajo omejeno dobo koristnosti. Uporabljajo se pri proizvodnji ali dobavljanju proizvodov in storitev, lahko se posojajo drugim za plačilo ali se posredujejo zaradi drugih razlogov (Perme, 2007, str. 43). Podjetnik obračunava amortizacijo od dvojnih sredstev:

- **Opredmetenih osnovnih sredstev:** Sem sodijo zemljišča, zgradbe, proizvodna oprema, druga oprema in biološka sredstva. Opredmeteno osnovno sredstvo se lahko izkaže tudi kot drobn inventar, če njegova posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 evrov ter se lahko razporedi med material.
- **Neopredmetenih sredstev:** Sem sodijo dolgoročno odloženi stroški razvijanja, usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene dolgoročne pravice do industrijske lastnine in druge pravice.

Stroški amortizacije se pripoznavajo na podlagi doslednega razporejanja amortizirljivih zneskov opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev po posameznih obračunskih obdobjih, v katerih izhajajo iz njih gospodarske koristi. Amortizacija se začne obračunavati prvega dne v naslednjem mesecu po tistem, ko so sredstva razpoložljiva za uporabo. Podjetniki običajno obračunavajo amortizacijo po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, vendar lahko izberejo tudi metodo padajočega časovnega amortiziranja ali metodo proizvedenih enot. Amortizacija se obračunava posamično. Skupinsko obračunavanje amortizacije je možno samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena. Samostojni podjetniki določajo letne amortizacijske stopnje samostojno in tudi neodvisno od stopenj, ki jih upoštevajo davčni predpisi. Amortizacijske stopnje določijo na podlagi predvidene dobe koristnosti, ki je odvisna od pričakovanega fizičnega izrabljanja, pričakovanega tehničnega in gospodarskega staranja ter pričakovanih zakonskih in drugih omejitev uporabe (Perme, 2007, str. 44). Kot doba koristnosti se določi tista, ki je glede na posameznega izmed naštetih dejavnikov najkrajša.

## **Začetno računovodsko merjenje zalog**

V poslovnem procesu podjetniškega poslovanja nastajajo tudi zaloge in sicer zaloge materiala in blaga, zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje ter zaloge trgovskega blaga. Podjetnik mora pri začetnem vrednotenju zalog upoštevati naslednja pravila:

- Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni.
- Količinska enota zaloge proizvoda in nedokončane proizvodnje se ob začetnem pripoznanju lahko ovrednoti po metodi tehtanih povprečnih cen, metodi drsečih povprečnih cen ali po metodi zaporednih cen. Zaloge proizvodov in nedokončane proizvodnje se lahko vrednotijo le po izbranih vrstah stroškov, vendar najmanj po neposrednih stroških materiala in neposrednih stroških storitev.
- Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek.
- Količina porabljenega materiala se ugotavlja na podlagi dejanske porabe tega materiala. Izbrana metoda vrednotenja porabe zalog, se mora uporabljati v vsakem obračunskem obdobju, če podjetnik metodo vrednotenja spremeni, mora navesti razloge za takšno spremembo.
- Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. Drobní inventar, dan v uporabo, se prenese med stroške takoj ali pa postopoma v obdobju, ki ni daljše od leta dni.

## **Prevrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev**

Prevrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev je posledica sprememb cen gospodarskih kategorij. Samostojni podjetnik mora na koncu obračunskega obdobja ali med njim opraviti prevrednotenje sredstev in dolgov zaradi njihove okrepitve (povečanje vrednosti sredstev ali dolgov) ali oslabitve (zmanjšanje vrednosti sredstev ali dolgov) (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 59). Pravila, ki jih mora podjetnik upoštevati pri prevrednotenju so naslednja:

- Opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena sredstva mora podjetnik prevrednotiti, če je izbral za svojo računovodsko usmeritev model prevrednotenja sredstev. Posledica tega prevrednotenja je povečanje knjigovodske vrednosti sredstev ter podjetnikovega kapitala. Ta osnovna sredstva se lahko prevrednotijo tudi zaradi odprave oslabitve.
- Zaloge se prevrednotijo samo zaradi oslabitve, in sicer pod pogojem, da je njihova knjigovodska vrednost večja od čiste iztržljive vrednosti.
- Terjatve se prevrednotijo zaradi oslabitve, če je njihova knjigovodska vrednost večja od odplačne vrednosti. Zaradi odprave oslabitve pa se terjatve prevrednotijo, če je njihova poštena vrednost večja od njihove knjigovodske vrednosti.
- Dolgovi se zaradi okrepitve prevrednotijo v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji in z drugimi njimi povezanimi finančnimi instrumenti, če je njihova dokazana poštena vrednost pred odštetjem stroškov posla, ki se utegnejo pojaviti ob prodaji ali drugi odtujitvi, večja od knjigovodske vrednosti.
- Če ima podjetnik terjatve v tuji valuti, jih mora ob sestavljanju bilance stanja, preračunati v domačo valuto.

## **Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev**

Na koncu obračunskega obdobja ter na začetku ali na koncu opravljanja dejavnosti opravi samostojni podjetnik popis sredstev in obveznosti do virov sredstev. S popisom podjetnik ugotavlja dejansko stanje svojega premoženja in obveznosti. Popis mora biti opravljen precizno, saj lahko višina ugotovljenega stanja sredstev in obveznosti do njihovih virov bistveno vpliva na podatke v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter na višino davčne obveznosti. S popisom se knjigovodsko stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v poslovnih knjigah uskladi z dejanskim stanjem.

## **Dostop do poslovnih knjig in poročil**

Samostojni podjetnik mora hraniti poslovne knjige in poročila na svojem sedežu ali pa se njegove poslovne knjige hranijo pri drugi fizični ali pravni osebi, ki ima registrirano dejavnost v skladu s klasifikacijo dejavnosti. Če poslovne knjige in evidence niso dostopne na sedežu podjetnika, jih mora podjetnik predložiti davčnemu organu na njegovo zahtevo, in sicer v določenem roku in na določenem kraju.

### **2.4.2. Določbe pravilnika o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah**

Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah določa vrste in način vodenja poslovnih knjig in evidenc, ki jih morajo voditi samostojni podjetniki, ki opravljajo dejavnost in so vpisani v ustrezen register ali drugo predpisano evidenco na območju Slovenije.

Ta pravilnik določa, da samostojni podjetniki, katerim se davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, ugotovi z upoštevanjem normiranih odhodkov, niso dolžni voditi poslovnih knjig, ampak vodijo le evidenco izdanih knjigovodskih listin ter evidenco osnovnih sredstev. Davčni zavezanci za DDV morajo poleg teh dveh evidenc voditi še evidence za potrebe DDV-ja, medtem ko osebe, ki opravljajo gostinsko in slaščičarsko dejavnost in ne vodijo poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva, pa vodijo evidenco nabave in porabe pijač in živil. Če poslovne knjige podjetnika ne vsebujejo podatkov o pretokih med podjetjem in gospodinjstvom, mora podjetnik voditi tudi evidenco knjigovodskih listin pretokov med podjetjem in gospodinjstvom lastnika.

### **2.4.3. Podjetnikov kapital**

Za samostojne podjetnike ZGD-1 ne določa obveznega ustanovnega kapitala, vendar pa tudi samostojni podjetniki potrebujejo za opravljanje dejavnosti določena sredstva, zato tudi podjetniki ob ustanovitvi oblikujejo v bilanci stanja začetni podjetnikov kapital. SRS 39 določa, da je podjetnikov kapital lasten vir financiranja samostojnega podjetnika, ki je sestavljen iz prenosov stvarnega premoženja, posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala in čistega poslovnega izida. Podjetnikov kapital je opredeljen kot razlika med podjetnikovimi sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev. V bilanci stanja se prikaže podjetnikov kapital v takšni vrednosti, kot ga je podjetnik ugotovil na dan sestave bilance stanja, v bistvu pa se le-ta vsakodnevno spreminja in sicer ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in

ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo. V primeru vodenja poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva se podjetnikov kapital izkazuje v okviru kontov razreda 9, v primeru vodenja poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva pa se podjetnikov kapital ugotovi konec poslovnega leta, in sicer kot razlika med stanjem popisanih sredstev in nekapitalskimi obveznostmi.

V primeru, da so odtoki iz podjetja samostojnega podjetnika v njegovo gospodinjstvo večji od vrednosti stvari, pravic in denarja, ki jih je podjetnik vključil v poslovanje, se pojavi negativen podjetnikov kapital oziroma terjatev do podjetnika. Negativen podjetnikov kapital, ki ga podjetniki izkažejo na koncu poslovnega leta v bistvu pomeni financiranje podjetnikovega gospodinjstva s strani upnikov, zato takšno stanje dokazuje slabo poslovanje podjetnika v določenem poslovnem letu (Hercog, 2005, str. 42-43).

## **2.5. Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo**

Družbe z omejeno odgovornostjo morajo voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s splošnimi SRS-ji, MSRP-ji ter v skladu z ZGD-1. Ker je vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil pri družbah z omejeno odgovornostjo kompleksnejše kot vodenje poslovnih knjig in sestavljanje letnih poročil pri samostojnih podjetnikih, je zlasti pomembno, da se poslovne knjige vodijo natančno in vestno. Dobro vodenje poslovnih knjig je temelj dobrega poslovanja družbe, saj omogoča večjo preglednost nad poslovanjem, minimiziranje davčnih obveznosti ter izognitev plačevanja kazni v primeru davčnega inšpiciranja.

### **2.5.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil**

Družbe z omejeno odgovornostjo vodijo poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Način vodenja poslovnih knjig določa SRS 22. Vodenje poslovnih knjig je zlasti pomembno zaradi bolj učinkovitega razporejanja sredstev družbe ter lažjega nadzora nad njenim poslovanjem, poleg tega pa je natančno vodenje poslovnih knjig temeljna podlaga za sestavo letnega poročila, iz katerega je razvidno poslovanje družbe. Takšen vpogled v sestavo sredstev, obveznosti do virov sredstev družbe, dobiček oziroma izgubo omogoča upnikom lažjo kontrolo nad poslovanjem družb.

Družbe z omejeno odgovornostjo morajo sestaviti letno poročilo v roku treh mesecev po zaključku poslovnih knjig, konsolidirano letno poročilo pa v roku štirih mesecev po zaključku poslovnih knjig. Konsolidirano letno poročilo sestavljajo le tiste družbe, ki imajo sedež v Sloveniji in ki so nadrejene eni ali več družbam s sedežem v Sloveniji ali v tujini. Sestava letnega poročila družb z omejeno odgovornostjo je odvisna od velikosti družbe. Letno poročilo velikih in srednjih družb je sestavljeno iz računovodskega poročila, ki zajema bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazom ter iz poslovnega poročila. Letno poročilo majhnih družb pa mora biti sestavljeno vsaj iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

Kot sem omenila v prejšnjem odstavku, morajo družbe, ki jih po velikosti uvrščamo med srednje in velike, izdelati poleg računovodskega poročila tudi poslovno poročilo. V poslovnem poročilu mora biti prikazan najmanj pošten prikaz, kar je uravnotežena in celovita analiza razvoja in izidov poslovanja



družbe ter njenega finančnega položaja. Pošten prikaz mora ustrezati obsegu in vsestranskosti poslovanja družbe. V poslovnem poročilu je potrebno prikazati tudi oceno bistvenih tveganj ter izpostavljenost družbe tem tveganjem, vse pomembnejše poslovne dogodke, ki so nastali po koncu poslovnega leta, pričakovani razvoj družbe, dejavnosti na področju raziskav in razvoja, obstoj podružnic družbe, cilje in ukrepe upravljanja finančnih tveganj družbe, ukrepe za zavarovanje vseh najpomembnejših vrst načrtovanih transakcij, za katere se posli zavarovanja računovodsko posebej prikazujejo ter izpostavljenost družbe cenovnim, kreditnim, likvidnostnim tveganjem in tveganjem v zvezi z denarnim tokom ter izjavo o upravljanju družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

### **2.5.2. Obračunavanje in evidentiranje kapitala**

Kapital je najpomembnejša postavka v bilanci stanja, saj predstavlja lastniško financiranje družbe in obveznost do njenih lastnikov. Definiran je kot razlika med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev družbe. Vrednost kapitala, ki jo družba prikazuje v bilanci stanja, je odvisna od vrednotenja sredstev in obveznosti, zato ta postavka odseva vse poslovne dogodke družbe ter vse metode merjenja posameznih kategorij sredstev in obveznosti (Odar, 2006, str. 137).

Družba z omejeno odgovornostjo je družba, ki ima kapital razdeljen na deleže družbenikov. Kapital družbe sestavljajo vplačani zneski družbenikov in zneski, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom. Kapital dobijo družbeniki povrnjen, če podjetje preneha poslovati, vendar je potrebno ta znesek kapitala popraviti glede na tedaj dosegljivo ceno čistega premoženja. Družba z omejeno odgovornostjo mora na koncu leta ali med njim opraviti prevrednotenje kapitala, ki pomeni spremembo njegove knjigovodske vrednosti kot posledico prevrednotenja sredstev (Slovenski računovodski standardi, 2005). Kapital družbe je v bilanci stanja razčlenjen na vpoklicani kapital, ki se naprej deli na osnovni kapital, ter vplačani presežek kapitala, kapitalne rezerve, rezerve iz dobička, presežek iz prevrednotenja, preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček ali izguba) in čisti poslovni izid poslovnega leta (čisti dobiček ali čista izguba poslovnega leta).

#### **Osnovni kapital**

Osnovni kapital je kapital podjetja, katerega nominalna vrednost je pri družbi z omejeno odgovornostjo določena v družbeniški pogodbi. Ta kapital je vpisan v sodnem registru. Vpišejo oziroma vplačajo ga družbeniki (Turk et al., 1999, str. 130). V podjetju se ta kapital pripozna, ko se pojavijo denarni in stvarni vložki ali pa, ko se pojavi kapital, ki je vpisan, vendar ni še plačan. Denarni in stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost. V primeru pojave vpisnega kapitala pa na aktivni strani bilance stanja podjetje prikaže terjatev do vlagateljev v višini zneska vpisanega kapitala, vlagatelji pa morajo plačati tudi obresti (Turk et al., 1999, str. 246).

Skupščina družbenikov lahko sklene, da se osnovni kapital lahko poveča ali zmanjša. Takšno spremembo mora vpisati v sodni register. Pri tem moramo ločiti efektivno in nominalno povečanje oziroma zmanjšanje kapitala. Oba načina morata biti navedena v družbeni pogodbi. Efektivno povečanje kapitala pomeni povečanje osnovnega kapitala na podlagi novih vplačanih denarnih vložkov ali pa na podlagi izročitve enega ali več stvarnih vložkov. Ko se vpiše takšno povečanje osnovnega kapitala v register,

pridobijo dotedanji družbeniki nov in samostojen poslovni delež. Nominalno povečanje osnovnega kapitala pa pomeni povečanje osnovnega kapitala iz sredstev družbe. Takšno povečanje se izvede s preoblikovanjem rezerv ali nerazporejenega dobička v osnovni kapital, vendar pod pogojem, da ni izguba prikazana v bilanci stanja večja ali enaka rezervam ali nerazporejenemu dobičku. Pri tem se osnovni vložki dotedanjih družbenikov povečajo v sorazmerju z njihovimi poslovnimi deleži v dotedanjem osnovnem kapitalu. Osnovni kapital se poveča z dnem vpisa v sodni register in s tem dnem se povečanje tudi knjigovodsko pripozna. Zmanjšanje osnovnega kapitala pa povzroči vrednostno zmanjšanje vložkov družbenikov. To zmanjšanje je lahko za vse družbenike enako ali ne, odvisno od sklepa družbenikov. Nominalno zmanjšanje se opravi bilančno, efektivno zmanjšanje pa se izvede tako, da se del premoženja, ki pokriva osnovni kapital, sprosti in izplača družbenikom (Turk et al., 1999, str. 248).

### **Vplačani presežek kapitala**

Vplačani presežek kapitala nastane v primeru, da družbeniki pri ustanovitvi družbe ali pri povečanju osnovnega kapitala družbe vplačajo denarni oziroma stvarni vložek, katerega vrednost je večja od njegove nominalne vrednosti. Prikazuje se na kontih, ki so ločeni od kontov osnovnega kapitala. V razmerah inflacije ga moramo prevrednotiti. Z njim lahko podjetje poveča osnovni kapital iz svojih sredstev ali pa ga uporabi za pokrivanje izgube. Vplačati ga je mogoče le na podlagi registracije osnovnega kapitala na sodišču (Turk et al., 1999, str. 131-249).

### **Kapitalske rezerve**

Kapitalske rezerve družbe, določene v ZGD-1 so:

- 1) zneski, ki jih družba pridobi iz vplačil, ki presegajo najmanjše emisijske zneske delnic ali zneske osnovnih vložkov (vplačani presežek kapitala),
- 2) zneski, ki jih družba pridobi pri izdaji zamenljivih obveznic ali obveznic z delniško nakupno opcijo nad nominalnim zneskom obveznic,
- 3) zneski, ki jih dodatno vplačajo družbeniki za pridobitev dodatnih pravic iz deležev,
- 4) zneski drugih vplačil družbenikov na podlagi statuta (npr. naknadna vplačila družbenikov),
- 5) zneski na podlagi poenostavljenega zmanjšanja osnovnega kapitala ali zmanjšanja osnovnega kapitala z umikom deležev,
- 6) zneski na podlagi odprave splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala.

### **Rezerve iz dobička**

Rezerve iz dobička so namensko zadržani del čistega dobička iz prejšnjih let, namenjen predvsem za poravnavanje izgub, ki bi lahko nastale v prihodnosti. Te se lahko oblikujejo samo iz zneskov čistega dobička poslovnega leta in prenesenega dobička. Rezerve iz dobička se pripoznajo, ko jih oblikuje organ, ki sestavi letno poročilo, ali če je tako sklenil pristojni organ. Rezerve iz dobička so: zakonske rezerve, rezerve za lastne deleže, lastni deleži, statutarne rezerve in druge rezerve iz dobička.

Družbe z omejeno odgovornostjo morajo ob sestavi letnega poročila oblikovati najmanj zakonske rezerve, in sicer v taki višini, da je vsota zneska zakonskih rezerv in kapitalskih rezerv (od 1. do 3. točke)

enaka 10% ali v statutu določenem višjem odstotku osnovnega kapitala. Če pa vsota zakonskih in kapitalskih rezerv ne dosega deleža osnovnega kapitala in družba izkaže čisti dobiček v določenem poslovnem letu, je potrebno pri sestavljanju bilance stanja za to poslovno leto v zakonske rezerve odvesti 5% zneska čistega dobička; ta pa mora biti zmanjšan za znesek, ki je bil uporabljen za kritje morebitne prenesene izgube, dokler zakonske in kapitalske rezerve ne dosežejo 10%. V primeru, da družba v določenem poslovnem letu pridobi lastne deleže, mora v bilanci stanja oblikovati tudi rezerve za te deleže in sicer v vrednosti, ki je bila plačana za pridobitev lastnih deležev. Te rezerve se lahko oblikujejo tudi iz statutarnih rezerv (če statut to dovoljuje) ter iz zneska drugih rezerv iz dobička, ki presega morebitni znesek prenesene izgube, ki je ni bilo mogoče pokriti iz morebitnega čistega dobička poslovnega leta. Če lastne deleže družbeniki odtujijo ali umaknejo, mora družba sprostiti tudi rezerve za te deleže. Družba z omejeno odgovornostjo pa ima lahko tudi statutarne rezerve, če je tako določeno s statutom, ter druge rezerve iz dobička (Turk et al., 2004, str. 259-260).

### **Presežek iz prevrednotenja**

Presežek iz prevrednotenja se pripozna, ko je na koncu leta ali med njim opravljeno prevrednotenje sredstev. Nanaša se na povečanje knjigovodske vrednosti sredstev po modelu prevrednotenja. Presežek iz prevrednotenja se deli na presežek iz prevrednotenja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, presežek iz prevrednotenja v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami in presežek iz prevrednotenja v zvezi s kratkoročnimi finančnimi naložbami (Slovenski računovodski standardi, 2005).

### **Preneseni čisti poslovni izid**

Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let je tisti del čistega dobička prejšnjih poslovnih let, ki ni bil razporejen v rezerve ali razdeljen lastnikom kapitala v obliki deležev. Prenesena čista izguba iz prejšnjih let pa je izguba, ki ni poravnana s čistim dobičkom poslovnega leta in z nabranimi drugimi sestavinami kapitala (npr. z rezervami, dobičkom prejšnjih let). Takšna izguba zmanjšuje celotni kapital podjetja, zato mora podjetje paziti, da se zaradi nje ne zmanjša kapital pod zakonsko predpisani minimalni obseg kapitala, kar bi povzročilo prenehanje poslovanja podjetja (Turk et al., 1999, str. 132).

### **Čisti poslovni izid poslovnega leta**

To je pozitiven ali negativen poslovni izid, izkazan v ustreznem izkazu uspeha za določeno poslovno leto, ki med letom ni bil še porabljen ali pokrit (Turk et al., 1999, str. 134). Ta se pripozna na podlagi potrebnih izračunov za poslovno leto.

### **2.5.3. Ustanovitveni stroški**

ZGD-1 določa, da morajo družbeniki zagotoviti sredstva za ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo sorazmerno z višino svojih osnovnih vložkov. Ta ustanovitvena sredstva dobijo družbeniki lahko tudi povrnjena, če so sklenili takšen dogovor. Družbeniku ali pa več družbenikom, ki so pomagali pri

ustanovitvi družbe, se lahko izplača nagrada iz dobička družbe, pri tem pa lahko družbeniki s sklepom določijo, da imajo takšna izplačila nagrad prednost pred zahtevki družbenikov do udeležbe pri dobičku.

#### **2.5.4. Evidentiranje odsvojenih in podedovanih poslovnih deležev**

ZGD-1 določa, da se lahko poslovni deleži odsvojijo ali dedujejo. Če določen družbenik pridobi dodaten delež ali več dodatnih deležev, ohranijo vsi deleži svojo samostojnost. Za pridobitelja poslovnega deleža se šteje le tisti, ki poslovodji prijavi in dokaže pridobitev. Pri prodaji poslovnih deležev se zamenjajo lastniki, vendar pa se knjigovodsko izkazovanje kapitala zaradi menjave lastnikov ne spremeni; sprememba lastnikov je vidna le v sodnem registru. Kupnina se evidentira na žiro račun podjetja (Benkovič et al., 1994, str. 253). Če obstajajo obveznosti do družbe, ki so dospele pred prijavo prenosa poslovnega deleža, sta zanje solidarno odgovorna tako odsvojitelj kot pridobitelj poslovnega deleža. ZGD-1 določa, da lahko družbenik v primeru odsvojitve, delitve skupnega premoženja zakoncev ali dedovanja, odsvoji le del svojega poslovnega deleža, razen če to ni prepovedano z družbeniško pogodbo. S tem nastane še en nov in samostojen poslovni delež, ki pa ne sme biti manjši od 7.500 eurov.

#### **2.5.5. Razporejanje čistega dobička**

Čisti dobiček poslovnega leta je dobiček, zmanjšan za davke iz dobička. Je pozitiven poslovni izid, ki se razporeja na podlagi dela in kapitala. V družbi z omejeno odgovornostjo odloča skupščina o uporabi in razporeditvi čistega dobička. Če v poslovnem letu družba izkaže čisti dobiček, mora le-tega porabiti za naslednje namene in po naslednjem vrstnem redu:

- za pokritje prenesene izgube,
- za oblikovanje zakonskih rezerv,
- za oblikovanje rezerv za lastne deleže,
- za oblikovanje statutarnih rezerv,
- za oblikovanje drugih rezerv iz dobička (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Ta vrstni red pri družbah z omejeno odgovornostjo ni neposredno predpisan, vendar pa ta določba vrstnega reda posredno vpliva na uporabo dobička, saj družbe z omejeno odgovornostjo že pri sestavi letnega poročila uporabljajo čisti dobiček za pokrivanje izgube ter oblikovanje zakonskih in statutarnih rezerv.

Družbe z omejeno odgovornostjo ugotavljajo tudi bilančni dobiček. Ta je seštevek poslovnega izida poslovnega leta, prenesenega čistega dobička oziroma izgube ter zmanjšanja kapitalskih rezerv in rezerv iz dobička, zmanjšan za znesek povečanja rezerv iz dobička. Bilančni dobiček je prikazan v dodatku k izkazu poslovnega izida ali v izkazu gibanja kapitala, o njem pa odloča skupščina (Škof et al., 2006, str. 27). Družbeniki v družbi z omejeno odgovornostjo imajo pravico do deleža pri bilančnem dobičku, in sicer se ta dobiček deli sorazmerno z višino njihovih poslovnih deležev, razen če je v družbeni pogodbi določeno drugače (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Družba mora čisti dobiček poslovnega leta uporabiti najprej za kritje prenesene izgube. Če pa je družba najprej oblikovala kapitalske oziroma druge rezerve iz dobička, šele nato pa je ustvarila izgubo, ji ni treba le-te kriti iz kapitalskih oziroma drugih rezerv iz dobička ali pa iz osnovnega kapitala, vendar pa teh rezerv ne sme nameniti za druge namene. Tako se lahko zgodi, da ima družba poleg nepokrite izgube v bilanci stanja izkazane še kapitalske rezerve, rezerve iz dobička oziroma druge rezerve iz dobička iz preteklosti (Škof et al., 2006. Str. 27).

## **2.6. Obdavčitev samostojnih podjetnikov**

Samostojni podjetniki so fizične osebe, ki dosegajo dohodke z opravljanjem dejavnosti, poslovni izid te dejavnosti pa je obdavčen z dohodnino. Dohodki iz dejavnosti so dohodki, ki so doseženi z neodvisnim in samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na to, kakšen je namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Pod opravljanje dejavnosti ZDhod-2 uvršča opravljanje podjetniške, poklicne, kmetijske, gozdarske ali druge neodvisne samostojne dejavnosti ter izkoriščanje premoženja in premoženjskih pravic. ZDhod-2 določa, da se dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti ne šteje kot dohodek iz dejavnosti, razen, če se davčna osnova od tega dohodka ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Tudi dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice se ne šteje pod dohodek iz opravljanja dejavnosti, če ga ne dosega fizična oseba v okviru svojega organiziranega podjetja oziroma organizirane dejavnosti.

Davčni zavezanci - rezidenti Republike Slovenije so dolžni plačevati dohodnino od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji ali izven nje (načelo svetovnega dohodka). Dohodki, ki jih davčni zavezanci pridobijo z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji, imajo vir v Sloveniji, dohodki, ki jih davčni zavezanci pridobijo z opravljanjem dejavnosti v tujini oziroma preko poslovne enote v tujini, pa imajo vir v tujini. Davčni zavezanci - nerezidenti so dolžni plačevati dohodnino le od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji (načelo vira dohodka). Pod vir dohodka iz opravljanja dejavnosti spada tudi dohodek od premičnin, ki so del poslovnega premoženja poslovne enote in dohodek od odtujitve te poslovne enote, ki je bil pridobljen z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti oziroma preko le-te (Zakon o dohodnini, 2006).

### **2.6.1. Ugotavljanje davčne osnove**

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je dobiček. Dobiček je razlika med prihodki in odhodki doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Za izračun davčne osnove se upoštevajo prihodki in odhodki ob njihovem nastanku. Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, razen če je v Zakonu o dohodnini določeno drugače.

Na začetku poslovanja se mora samostojni podjetnik odločiti, ali bo ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov ali pa na podlagi normiranih odhodkov. Praviloma samostojni podjetniki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Če pa želijo ugotavljati davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, morajo izpolnjevati določene pogoje.

Samostojni podjetniki lahko ob koncu oziroma na začetku koledarskega leta spremenijo način ugotavljanja davčne osnove, če ugotovijo, da bi jim drugi način bolj ustrezal (Perme, 2006, str. 42).

### **Ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov**

Zavezanec lahko pri ugotavljanju davčne osnove naslednjega davčnega leta zahteva upoštevanje normiranih odhodkov v višini 25% ustvarjenih prihodkov, če zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih in ne vodi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih (za druge predpise se ne štejejo davčni predpisi), če njegovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, z vključno mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 eurov ter če ne zaposluje delavcev (Zakon o dohodnini, 2006).

Ti zavezanci morajo pri ugotavljanju davčne osnove upoštevati prihodke ob njihovem plačilu. To se pravi, da kot prihodke posameznega poslovnega leta upoštevajo le tiste prihodke, ki so jim bili v tem letu plačani. ZGD-1 določa, da lahko tudi fizične osebe, vpisane v poslovni register kot samostojni podjetniki posamezniki, vložijo zahtevo za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov.

Samostojnim podjetnikom ni potrebno voditi poslovnih knjig in sestavljati letnega poročila, če izpolnjujejo pogoje za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov, ali pa če so šele začeli opravljati dejavnost in v prvem poslovnem letu ne zaposlujejo delavcev. Način vodenja poslovanja takšnih podjetnikov ureja Zakon o davčnem postopku. Ti podjetniki vodijo le evidenco o dejanskih prihodkih, odhodkov pa ne evidentirajo oziroma ne ugotavljajo njihove višine, saj se jim ti priznajo v višini 25%. Posebnost so le podjetniki, ki opravljajo kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost na kmetiji ter dejavnost izdelave in prodaje izdelkov domače in umetnostne obrti, ker se jim priznajo normirani odhodki v višini 70% (Perme, 2007a, 82). Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti se plačuje po stopnji 25%. Če pa zavezanec plačuje obvezne prispevke za socialno varnost iz naslova opravljanja dejavnosti, se lahko odloči, da se mu akontacija dohodnine izračuna po znižani stopnji, ki ne sme biti nižja od 10%. V takšnem primeru mora to sporočiti davčnemu organu in izplačevalcu dohodka.

Zavezancu - rezidentu se prizna zmanjšanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v višini 15% prihodkov letno, in sicer do zneska 25.000 eurov njegovih prihodkov iz dejavnosti v letu, v katerem se odmerja dohodnina, če:

- samostojno opravlja specializirani poklic na področju kulturne dejavnosti in je vpisan v razvid samozaposlenih v kulturi pod pogojem, da gre za poklic, ki je značilen samo za področje kulturne dejavnosti in da nima sklenjenega delovnega razmerja ter da ne opravlja druge dejavnosti,
- samostojno opravlja novinarski poklic in je vpisan v razvid samostojnih novinarjev pod pogojem, da nima sklenjenega delovnega razmerja in da ne opravlja druge dejavnosti (Zakon o dohodnini, 2006).

Zakon o davčnem postopku predpisuje, da mora zavezanec, ki hoče ugotavljati davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, vložiti zahtevo za takšen način ugotavljanja davčne osnove pri davčnem organu. Če izpolnjuje vse zahteve, ga davčni organ kot takega označi v davčnem registru, ter mu o tem izda potrdilo. Zavezanec mora to potrdilo predložiti izplačevalcu dohodka, ki mora za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati akontacijo dohodnine v obliki davčnega odtegljaja hkrati z izplačilom

dohodka ter o tem obvestiti davčni organ. Če pa dohodek iz dejavnosti izplača oseba, ki ni plačnik davka, mora davčni urad ugotoviti akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti na podlagi napovedi davčnega zavezanca, ki mora biti vložena do 15. dne v mesecu za preteklo trimesečje.

### **Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov**

Pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov upoštevajo davčni zavezanci dejanske prihodke iz dejavnosti, ki jih ugotavljajo po načelu fakturirane realizacije in dejanske odhodke (Perme, 2006, str. 42). Prihodki in odhodki se tako upoštevajo ob njihovem nastanku ter se evidentirajo v davčnem letu, na katero se nanašajo. Ti davčni zavezanci praviloma vodijo poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razen tistih zavezancev, ki izpolnjujejo pogoje za vodenje poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva (Perme, 2007a, str. 83).

Zakon o davčnem postopku določa, da si morajo vsi zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, sami izračunati akontacijo dohodnine v davčnem obračunu, in sicer za davčno leto, ki je enako koledarskemu letu. Davčni obračun mora zavezanec predložiti davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto. Če pa davčni zavezanec preneha dejavnost med davčnim letom, mora oddati davčni obračun davčnemu organu v roku 30 dni po zaključku obdobja, za katero se obračunava akontacija dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti.

### **Ugotavljanje prihodkov**

Pri ugotavljanju prihodkov upoštevamo načelo nastanka poslovnega dogodka ter določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, razen če je v Zakonu o dohodnini določeno drugače (Zupančič, 2007, str. 162-163). Prihodki po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) so:

- **Prenosi sredstev med podjetjem in gospodinjstvom:** Za odtujitev oziroma pridobitev sredstev se štejejo tudi prenosi sredstev med zavezančevim podjetjem in njegovim gospodinjstvom razen prenosov denarnih sredstev. Stvarno premoženje, ki ga podjetnik prenese iz gospodinjstva v svoje podjetje, se šteje kot prihodek na način, kot je določeno v SRS za brezplačno pridobljena sredstva, se pravi, da se za te zneske oblikujejo dolgoročne pasivne časovne razmejitev, za stroške amortizacije pa se zmanjšujejo dolgoročne pasivne časovne razmejitev v dobro prihodkov. Stvarno premoženje, ki ga podjetnik prenese iz gospodinjstva v podjetje, pa se ne šteje kot prihodek, če je bilo le-to preneseno ob ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo pridobljeno oziroma zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti.
- **Prihodki iz poslov, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnosti, a jih opravljanje dejavnosti omogoči:** To so predvsem prihodki iz poslov špekulativne narave, ki nastanejo, ker določen subjekt zaradi opravljanja dejavnosti dobro pozna tržne razmere na nekem področju.
- **Prihodek za katerega velja davčni odtegljaj:** Davčni odtegljaj je plačilo davka izplačevalca dohodkov, ki se izvrši že ob izplačilu dohodka. Prihodek, od katerega se obračunava in plačuje davčni odtegljaj, se všteva v davčno osnovo, in sicer v višini pred davčnim odtegljajem. Izplačevalec izračuna, odtegne in plača 25% davčni odtegljaj od dohodkov rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir

v Sloveniji le v primeru, da zavezanec izplačevalcu dohodkov ne predloži svoje davčne številke. Davčni odtegljaj se odšteje od akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti.

- **Izključitev iz prihodkov:** Zakon o dohodnini izključuje iz prihodkov dividende in obresti, dosežene na podlagi dolžniških vrednostnih papirjev, ki so bili izdani v seriji in za katere so z Zakonom o trgu vrednostnih papirjev določeni pogoji in način poslovanja z njimi, ter prihodke, ki so bili doseženi na podlagi odsvojitve lastniškega deleža ali na podlagi odsvojitve investicijskih kuponov.

## Ugotavljanje odhodkov

Pri ugotavljanju odhodkov samostojnega podjetnika se ravno tako kot pri ugotavljanju njegovih prihodkov, upoštevajo se določila ZDDPO-2, razen če ZDhod-2 določa drugače. Odhodki, ki jih obravnava Zakon o dohodnini (ZDoh-2) so:

- **Davčno nepriznani odhodki:** sem spadajo davki, ki jih je plačal zavezanec kot fizična oseba in niso povezani z opravljanjem dejavnosti, dohodnina, davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ter samoprispevek, uveden v skladu s predpisi o samoprispevku.
- **Odhodki, ki so nastali v zvezi z doseganjem prihodkov iz naložb zavezancev**
- **Odhodki, ki so nastali zaradi odsvojitve premoženja (lastniškega deleža) ali na podlagi odsvojitve dolžniških vrednostnih papirjev in investicijskih kuponov ter izplačila vrednosti enot premoženja oziroma likvidacijske mase investicijskega sklada**
- **Obvezni prispevki za socialno varnost:** To so prispevki, ki se nanašajo na socialno zavarovanje zavezanca. Pod te prispevke spadajo prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in zaposlovanje. Obvezni prispevki za socialno varnost, ki so primerljivi z obveznimi prispevki za socialno varnost v Sloveniji in jih zavezanec plačuje v sklad, priznan za davčne namene v katerikoli drugi državi, se priznavajo kot odhodek pod pogojem, da zavezanec ni bil rezident Republike Slovenije neposredno pred začetkom opravljanja dejavnosti v Sloveniji in je v tem času že prispeval v takšen sklad.
- **Delno priznani odhodki:** To so stroški, ki se nanašajo izključno na zavezanca (stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delo in stroški dela na terenu). Ti stroški se priznajo največ do višine, ki jo na podlagi ZDoh-2 za delojemalce določi vlada z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

### 2.6.2. Izguba

Davčni zavezanec izkaže izgubo v primeru, da je znesek izračunane davčne osnove negativen. Ta izguba se pokriva tako, da zavezanec zmanjšuje davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti v naslednjih letih. Pokrivanje izgube se prizna največ do višine davčne osnove od dohodka iz dejavnosti. Pri zmanjšanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti zaradi izgub, ki so nastale v preteklih letih, se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma. Če zavezanec preneha opravljati dejavnost, ne more svoje izgube prenesti na novega zasebnika oziroma pravno osebo (Zakon o dohodnini, 2006).



### **2.6.3. Davčne olajšave**

Olajšave so lahko odbitki pred obdavčljivo osnovo (tax allowances oziroma deductions), ali pa so v obliki znižanja davka (tax credit), ki pridejo v poštev šele po izračunu davčne obveznosti. Obstaja pa še tretja vrsta olajšav, in sicer stopnja 0% v prvem davčnem razredu dohodnine. V Sloveniji olajšave delimo na standardne olajšave, dostopne vsem osebam, ki izpolnjujejo določene pogoje (npr. splošna osebna olajšava) ter nestandardne olajšave, ki so odvisne od dejanskih izdatkov (npr. olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj) (Stanovnik, 2004, str. 89). Olajšave lahko uveljavljajo tako samostojni podjetniki kot družbe, razlika pa je v tem, da samostojni podjetniki lahko uveljavljajo tudi splošno in posebno davčno olajšavo, ker so fizične osebe, družbe pa teh dveh olajšav ne morejo uveljavljati.

#### **Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj**

Vlaganja v raziskave in razvoj so vlaganja v:

1. notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca ter nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca,
2. nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami ali pa druge javne ter zasebne raziskovalne organizacije.

Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 20% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj v davčnem letu, največ v višini davčne osnove. Če ima zavezanec sedež in opravlja svojo dejavnost na državnih območjih, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja celotne države do 15%, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30% od zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj. Če pa ima zavezanec sedež in opravlja svojo dejavnost na državnih območjih, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 40% zneska, ki predstavlja vlaganja v raziskave in razvoj. Shemo za izvajanje regijske olajšave določi vlada z uredbo.

Vlaganja v raziskave in razvoj mora zavezanec opredeliti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu. Zavezanec lahko neizkoriščeni del olajšave iz tekočega davčnega leta uveljavlja v naslednjih petih davčnih letih. Če zavezanec preneha opravljati dejavnosti, lahko pod določenimi pogoji prenese neizkoriščen del davčne olajšave na novega zasebnika oziroma pravno osebo. Zavezanci ne morejo uveljavljati te olajšave, če so bila njihova vlaganja v raziskave in razvoj financirana iz nepovratnih sredstev proračuna Republike Slovenije ali proračuna Evropske unije.

#### **Olajšava za zaposlovanje**

Če zavezanec zaposluje invalidno osebo, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 50% invalidove izplačane plače. V primeru, da ima invalidna oseba 100-odstotno telesno okvaro ali pa je gluha, ima zavezanec, ki zaposluje takšno osebo, pravico do davčne olajšave v višini 70% izplačane plače takšne invalidne osebe. Zavezanec, ki zaposluje invalidne osebe nad predpisano kvoto, katerih invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70% izplačanih plač teh invalidnih oseb.

## **Olajšava za zavezanca invalida**

Zavezanec, ki je invalid (po Zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov) in ne zaposluje delavcev, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Če pa je zavezanec 100-odstotni invalid ali gluhi, ima pravico uveljavljati davčno olajšavo v višini 60% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec opravljanja dejavnosti.

## **Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju**

Zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju.

## **Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**

Davčni zavezanec - delodajalec, ki financira pokojninski načrt kot zavezanec, lahko uveljavlja olajšavo za plačila za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v korist delojemalca, in sicer največ v višini 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca, vendar ne več kot 2.390 eurov letno, največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

## **Olajšava za donacije**

Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za donacije, ki jih izplača v denarju ali v naravi za humanitarne, invalidske, socialno-varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke ter religiozne namene, in sicer do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem letu. Zavezanci lahko uveljavljajo tudi dodatno znižanje davčne osnove za izplačila v denarju ali v naravi za kulturne namene in za izplačila prostovoljnemu društvu, ki so ustanovljena za varovanje pred naravnimi in drugimi nesrečami in ki delujejo v javnem interesu, do zneska 0,2% obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem letu. Zavezanec lahko uveljavlja tudi olajšavo za plačila političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

## **Splošna in posebna davčna olajšava**

Zavezanci lahko uveljavljajo tudi splošno in posebno davčno olajšavo pod pogojem, da za posamezno davčno leto te olajšave niso bile upoštevane pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec, ali je bilo tako upoštevanih manj kakor 5/12 teh olajšav.

## **Omejitve v zvezi z olajšavami**

Davčne olajšave se ne priznajo zavezancem, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov. Davčne olajšave, vključno s prenosom neizkoriščenega dela olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, se priznajo skupaj največ do višine davčne osnove.

### **2.6.4. Akontacija dohodnine**

Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti se za davčno leto izračuna od davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, upošteva povečanje in zmanjšanje davčne osnove ter davčne olajšave. Od akontacije dohodnine je potrebno odbiti še obračunano predhodno akontacijo dohodnine in plačani davčni odtegljaj. Vračila in doplačila akontacije dohodnine se plačujejo v rokih in na način, kot je določeno z Zakonom o davčnem postopku (Zupančič, 2007, str. 162).

Predhodno akontacijo dohodnine mora davčni zavezanec za določeno davčno leto plačati v znesku, ki je enak znesku akontacije dohodnine po zadnjem obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Davčni zavezanci, razen zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, morajo sami izračunati predhodno akontacijo dohodnine v določenem znesku, glede na višino predvidene davčne osnove davčnega leta, za katerega se plačuje predhodna akontacija. Zavezanci lahko plačujejo predhodno akontacijo dohodnine v mesečnih obrokih, če je znesek predhodne akontacije dohodnine večji od 400 eurov, ali pa v trimesečnih obrokih, če je ta znesek manjši od 400 eurov. Obroki predhodne akontacije dohodnine dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, in jih mora zavezanec plačati v roku 10 dni po dospelosti (Zakon o davčnem postopku, 2006).

Davčni zavezanec lahko med davčnim letom zahteva spremembo predhodne akontacije dohodnine, če se njegova davčna osnova za tekoče leto razlikuje od davčne osnove za predhodno leto. Zavezanec mora zahtevo za takšno spremembo vložiti pri davčnem organu najmanj v roku 30 dni pred dospelostjo obroka predhodne akontacije dohodnine. Priložiti mora tudi davčni obračun akontacije dohodnine za tekoče leto pred vložitvijo zahteve, oceno davčne osnove za tekoče leto ter podatke, ki dokazujejo spremembo davčne osnove. O tej zahtevi odloča davčni organ z odločbo, ki jo mora izdati v roku 15 dni od predložitve zahteve (Zakon o davčnem postopku, 2006).

## **2.7. Obdavčitev družb z omejeno odgovornostjo**

Obdavčitev dohodkov družbe z omejeno odgovornostjo je urejena z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Ta zakon določa, da so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb pravne osebe domačega in tujega prava ter združbe oziroma združenje oseb, vključno z združbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da so rezidenti Republike Slovenije zavezani plačevati davek od dohodkov pravnih oseb od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in v tujini (načelo svetovnega dohodka), medtem ko so nerezidenti dolžni plačevati ta davek le od dohodkov, ki imajo vir v

Sloveniji. Za rezidenta Republike Slovenije se šteje oseba, ki ima sedež v Sloveniji in/ali ima kraj dejanskega delovanja v Sloveniji. Nerezidenti pa so osebe tujega prava, ki v Sloveniji ustvarjajo prihodke v poslovni enoti ali prek nje (Hieng, 2007, str 243). Poslovna enota nerezidenta je definirana kot kraj poslovanja, se pravi kot kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji. Rezident lahko od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje odšteje znesek tujega davka, ki je vključen v njegovo davčno osnovo, kar omogoča, da isti dohodek pridobljen s strani istega zavezanca, ni obdavčen v več kot eni državi. Rezident lahko tudi uveljavlja vračilo tujega davka na tuj dohodek, ki je bil vključen v davčno osnovo v prejšnjih davčnih obdobjih.

### **2.7.1. Ugotavljanje davčne osnove**

Davčna osnova rezidenta in nerezidenta je dobiček. Dobiček je presežek prihodkov nad odhodki, ki jih zavezanec ugotovi iz izkaza poslovnega izida oziroma letnega poročila, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid. Po ZDDPO-2 so obdavčeni:

- dobiček rezidenta in nerezidenta, dosežen z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji,
- dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost davčnega odtegljaja.

ZDDPO-2 določa, da je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. To je dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v tej poslovni enoti ali preko nje ter dejanski stroški, ki nastanejo za namene poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje. Prihodki in odhodki, ki so bili že vključeni v davčno osnovo, se ne vključujejo ponovno v davčno osnovo.

### **Odhodki**

Družba z omejeno odgovornostjo mora pri ugotavljanju dobička upoštevati le odhodke, ki so potrebni za pridobitev prihodkov in ki so obdavčeni po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, so tisti, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti, imajo značaj privatnosti ter niso skladni z običajno poslovno prakso. Med davčno nepriznane odhodke ZDDPO-2 uvršča odhodke, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička, odhodke za pokrivanje izgub iz prejšnjih let, stroške, ki se nanašajo na privatno življenje, stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev, kazni, ki jih izreka pristojni organ, nekatere davke, obresti od nepravočasno plačanih davkov in drugih dajatev ter od posojil, sprejetih od oseb, ki so iz držav z ugodnejšim davčnim okoljem (izjemoma držav EU), podkupnine ter donacije (Čok et al., 2007, 38).

### **Med delno priznane odhodke po ZDDPO-2 spadajo:**

- Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa upravljanja, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora. Ti stroški se priznajo v višini 50%.

- Plače in nadomestila plač se priznajo v skladu s kolektivnimi pogodbami, nagrade vajencem pa največ do velikosti, predpisane z uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih odhodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.
- Odpis terjatev se prizna kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključnem stečajnem postopku ali prisilni poravnavi, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti ali pa če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka preseglji znesek poplačila terjatev, oziroma dokaže, da je opravil vsa potrebna dejanja za doseg poplačila dolga.
- Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ter naložbenih nepremičnin se kot odhodek prizna največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi najvišjih letnih amortizacijskih stopenj. Če obračunana amortizacija preseže ta znesek, se preseženi znesek amortizacije prizna kot odhodek v naslednjih davčnih obdobjih, ker zakon dopušča možnost priznavanja celotnih stroškov amortizacije kot davčnega odhodka, če zavezanec sredstev prej ne odtuji. Pri prenosu sredstev drobnega inventarja v uporabo se kot odhodek prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Amortizacija, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katerega so oblikovane rezervacije, se prizna le v višini 50%.

Tabela 2: Najvišje letne amortizacijske stopnje

<b>Amortizacijske skupine</b>	<b>Najvišje letne amortizacijske stopnje</b>
Gradbeni objekti in naložbene nepremičnine	3,00%
Deli gradbenih objektov in deli naložbenih nepremičnin	6,00%
Oprema, vozila in mehanizacija	20,00%
Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,30%
Računalniška, strojna in programska oprema	50,00%
Večletni nasadi	10,00%
Osnovna čreda	20,00%
Druga vlaganja	10,00%

Vir: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006.

### **2.7.2. Davčna izguba**

Davčna izguba je presežek odhodkov nad prihodki. Davčni zavezanec lahko nepokrito davčno izgubo časovno neomejeno prenaša v naslednja davčna obdobja, razen če se je v davčnem obdobju spremenila struktura lastništva kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic za več kot 50% in zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali je dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremenil dejavnost (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006).

### **2.7.3. Obračunavanje in plačevanje davka**

Zakon o davčnem postopku določa, da je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb dolžan sam izračunati in plačati davek. V primeru davčnega odtegljaja pa je dolžan ta davek izračunati, odtegniti in plačati plačnik davka.

Davčni zavezanec izračuna davek od dohodkov pravnih oseb v davčnem obračunu. Izpolnjeni davčni obračun mora nato zavezanec predložiti davčnemu organu. Sestavine davčnega obračuna so: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in druga ustrezna poročila ter podatki, ki jih določa zakon (Zakon o davčnem postopku, 2006). Davčni obračun se sestavlja za davčno leto, ki ustreza koledarskemu letu. Zavezanec se lahko tudi odloči, da bo davčno leto enako njegovemu poslovnemu letu, vendar davčno obdobje v tem primeru ne sme presegati 12-mesečnega obdobja. Takšno odločitev mora zavezanec sporočiti davčnemu organu.

Zavezanec je dolžan predložiti davčni obračun davčnemu uradu do 31.3. tekočega leta za preteklo davčno leto. Na podlagi davčnega obračuna se določa tudi akontacija davka, ki jo davčni zavezanec plačuje v mesečnih obrokih, če je znesek akontacije večji od 400 eurov oziroma v trimesečnih obrokih, če je znesek akontacije manjši od 400 eurov (Zakon o davčnem postopku, 2006).

## **2.8. Bistvene razlike v računovodstvu in obdavčitvi samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo**

### **2.8.1. Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil**

Družbe z omejeno odgovornostjo so dolžne voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, samostojni podjetniki pa lahko vodijo poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, če za to izpolnjujejo pogoje. Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo je bolj kompleksno, saj so dolžne družbe pri pripravi letnih poročil in vodenju poslovnih knjig upoštevati splošne SRS, medtem ko mali samostojni podjetniki upoštevajo SRS 39. Zato je tudi členitev postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida družb in samostojnih podjetnikov različna. V bilanci stanja podjetniki prikazujejo podjetnikov kapital ter terjatve do podjetnika, medtem ko družbe teh dveh postavk ne prikazujejo, ampak prikazujejo postavko kapital, katera je podrobneje razčlenjena. Podjetnikov kapital se ne prevrednotuje, medtem ko morejo družbe na koncu leta ali med njim opraviti prevrednotenje kapitala, kar pomeni spremembo knjigovodske vrednosti kapitala kot posledico prevrednotenja sredstev. Razlika med izkazom stanja podjetnika in družbe pa je ta, da podjetnik izkazuje med sredstvi tudi stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva.

Samostojni podjetniki sprejemajo računovodske usmeritve s sklepi, pri družbah pa obstaja za to interni akt oziroma pravilnik o računovodstvu, ki ga sprejmejo družbe. Razlike pri podjetnikih in družbah glede na SRS-je se kažejo tudi v tem, da pri podjetnikih poteka popis sredstev in obveznosti tako na začetku kot na koncu opravljanja dejavnosti, ter v tem, da se za terjatve podjetnika lahko oblikujejo le popravki vrednosti za posamične terjatve.

### **2.8.2. Javna objava letnih poročil**

Družbe z omejeno odgovornostjo, ki ustrezajo po velikosti velikim in srednjim družbam morajo letna poročila, morebitno revizorjevo ter konsolidirano poročilo predložiti Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) v osmih mesecih po koncu poslovnega leta. Samostojni podjetniki in majhne družbe z omejeno odgovornostjo pa morajo letna poročila zaradi javne objave predložiti v treh mesecih po koncu poslovnega leta. Družbe z omejeno odgovornostjo morajo predložiti tudi predlog razporeditve dobička ali obravnavanja izgube ter razporeditev dobička ali obravnavanja izgube, če to ni razvidno iz letnega poročila. Podjetniki, ki so po določbah Zakona o dohodnini, obdavčeni na podlagi ugotovljenega dobička z upoštevanjem normiranih odhodkov, niso dolžni predložiti letnih poročil zaradi javne objave.

### **2.8.3. Revizija**

Letna poročila velikih in srednjih družb z omejeno odgovornostjo so podvržena reviziji. Revizor mora v skladu z Zakonom o revidiranju revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v takšnem obsegu, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Revizija letnega poročila se opravi v šestih mesecih po koncu poslovnega leta (Zakon o gospodarskih družbah, 2006). Samostojni podjetniki pa niso zavezani k reviziji, čeprav imajo tudi oni možnost, da se zanjo odločijo, če menijo, da bi jim koristila.

### **2.8.4. Prenehanje po uradni dolžnosti**

Družba z omejeno odgovornostjo preneha obstajati, ko je po uradni dolžnosti izbrisana iz sodnega registra. Zakon o finančnem poslovanju določa, da se družba izbriše iz sodnega registra, če dve leti ne predloži letnega poročila in če nima premoženja. Samostojni podjetnik pa preneha obstajati, ko ga AJPES po uradni dolžnosti izbriše iz poslovnega registra Slovenije. Izbris iz poslovnega registra se izvrši, če se samostojni podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo, če v dveh zaporednih poslovnih letih ne predloži letnega poročila ter na podlagi pravnomočnega akta, s katerim se ugotovi smrt podjetnika, če dedič ni podal izjave o nadaljevanju dejavnosti, zaradi stečaja podjetnika, izгона podjetnika iz države, prepovedi opravljanja dejavnosti ter zaradi neresnične izjave o tem, da ima vse dospele obveznosti iz preteklih poslovanj poravnane (Hočevar, 2006, str. 43).

### **2.8.5. Plače**

Plačo samostojnega podjetnika predstavlja ustvarjeni dobiček. Slabost tega je v tem, da če podjetnik v določenem obdobju ne ustvari dobička, v tem obdobju tudi nima plače, vendar pa predstavlja to lahko tudi prednost v primeru doseganja visokih dobičkov, saj večji dobiček kot podjetnik ustvari, večja je njegova plača. Slabost je tudi v tem, da čim večje dobičke samostojni podjetnik dosega, tem večja je njegova davčna obremenitev, saj so dohodki podjetnikov obdavčeni po progresivni dohodninski lestvici, poleg tega pa plača samostojnega podjetnika ni priznana kot strošek dejavnosti oziroma davčno priznan

odhodek, ker samostojni podjetnik ni v delovnem razmerju. Plača lastnika družbe z omejeno odgovornostjo pa ni odvisna od ustvarjenega dobička, ampak je določena v kolektivni pogodbi. Prednosti tega sta dve in sicer, da lastnik dobi plačo, tudi če družba ne ustvari dobička ter, da se plača lastnika družbe ter vsa povračila v zvezi z delom priznajo kot strošek, ki znižuje poslovni izid. Negativna stran tega pa je, da ustvarjen dobiček ostane v družbi in lastnik družbe ne more prosto razpolagati z njim.

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju določa, da je samostojni podjetnik dolžan plačevati obvezne prispevke za socialno varnost, katerih višina je odvisna od podjetnikovega zavarovalnega razreda. Uvrstitev podjetnika v določen zavarovalni razred je odvisna od podjetnikovega ustvarjenega dobička. Čim večji dobiček namreč podjetnik dosega, v višji zavarovalni razred spada in višje prispevke plačuje. Podjetnik ima pa tudi možnost, da se uvrsti v višji zavarovalni razred ali pa v nižji zavarovalni razred, vendar mora za uvrstitev v nižji zavarovalni razred pridobiti soglasje Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Pri družbi z omejeno odgovornostjo pa si lastnik družbe obračunava prispevke od dogovorjene višine izplačane plače, ki ne sme biti nižja od najnižje plače, ki je enaka najnižji pokojninski osnovi. Ker je višina obveznih socialnih prispevkov pri družbi odvisna od izplačane plače, lastnik družbe v primeru, da družba ustvarja visoke dobičke, ne nosi takšnega bremena plačevanja prispevkov kot samostojni podjetnik.

Delavcem, ki so zaposleni pri samostojnem podjetniku, se višina plač določa v skladu s kolektivno pogodbo med delavci in zasebnimi delodajalci Republike Slovenije, razen če ni z Zakonom o delovnih razmerjih določeno drugače. Delavcem, ki so zaposleni pri družbi z omejeno odgovornostjo, pa se višina plač določa v skladu s panožno kolektivno pogodbo.

#### **2.8.6. Oddajanje poslovnih prostorov v najem**

Če ima samostojni podjetnik v lasti določeno nepremičnino, ne more sam sebi zaračunavati najema. Če pa je lastnik družbe z omejeno odgovornostjo lastnik določene nepremičnine, jo lahko odda v najem svoji družbi, saj sta lastnik družbe in družba različni osebi (fizična in pravna oseba) (Drozg, 2006). V takšnem primeru mora biti sklenjena med lastnikom družbe in družbo pogodba o dajanju nepremičnin v najem, v kateri mora biti določen tudi znesek najemnine. Ker predstavlja znesek najemnine lastniku družbe dohodek, je lastnik družbe dolžan od zneska najemnine plačevati tudi davek od dohodkov iz oddajanja premoženja v najem.

#### **2.8.7. Razpolaganje z denarnimi sredstvi na poslovnem računu**

Samostojni podjetniki lahko svobodno razpolagajo z denarnimi sredstvi na poslovnem računu in jih lahko uporabljajo v zasebne namene. Prav zato nekateri davčni svetovalci pravijo, da se tudi takrat, ko samostojni podjetnik po dohodninski lestvici plačuje davek po 41-odstotni stopnji, z vidika prostega razpolaganja z gotovino, še vedno bolj splača biti samostojni podjetnik, kot pa denimo biti zaposlen v svoji družbi in si izplačevati plačo, obremenjeno s prispevki in davki. Dobiček družbe je tudi dvakrat obdavčen, in sicer najprej na ravni družbe, nato pa še na ravni posameznikov, katerim se dobiček razdeli (Berk et al., 2004, str. 10).



Lastnik družbe z omejeno odgovornostjo ne sme prosto razpolagati s sredstvi na poslovnem računu, zato ne sme prosto dvigovati sredstev iz poslovnega računa za zasebne namene. Denar, ki ga ustvarijo družbeniki pripada družbi; če si torej družbenik oziroma družbeniki izplačajo denar za zasebne namene, je le-ta dvakrat obdavčen in sicer najprej kot dobiček družbe (23%), potem pa še kot dobiček, ki ga je družbenik dvignil v zasebne namene (20%). Če želi družbenik dvigniti sredstva iz poslovnega računa, se takšen dvig obravnava kot posojilo in zaradi tega mora lastnik družbe plačati tudi obresti. Pozitivno pri tem pa je to, da lahko te obresti družba knjiži kot strošek.

Samostojni podjetniki niso dolžni polagati prejete gotovine oziroma iztržkov na transakcijski račun ter opravljati pobotov na podlagi seštevka gotovinskih prejemkov iz opravljanja dejavnosti oziroma vseh gotovinskih izdatkov (Djukić, 2007, str. 47). Družbe pa morajo vsak dan položiti na račun dnevne iztržke ter voditi blagajniški dnevnik. Družbe morajo ohranjati tudi blagajniški maksimum, ki je določen s splošnim aktom ali drugim dokumentom v družbi. Blagajniški maksimum je znesek gotovine, ki po zaključku blagajniškega poslovanja ne sme biti presežen (Pravilnik o spremembah Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniškim maksimumu, 2006).

### 2.8.8. Osnova za obračun davka

Samostojni podjetnik plačuje davek od dohodkov iz dejavnosti kot podvrsto (akontacijo) oziroma vir dohodnine, ki je sintetični davek in zanj velja progresivna lestvica. Zato se v primeru doseganja vedno večjih dobičkov davčna obremenitev samostojnih podjetnikov vedno bolj veča. Družba z omejeno odgovornostjo bo v letu 2007 dolžna plačati davek od dohodkov po stopnji 23%, vsako naslednje davčno leto pa se bo stopnja davka znižala za eno odstotno točko, tako da se bo davčna stopnja do leta 2010 znižala na 20%. Stopnja obdavčitve družbe je vedno enaka, ne glede na višino doseženega dobička družbe (Čok et al., 2007, str. 37; Zalaznik, 2006).

Tabela 3: Lestvica za odmero akontacije dohodnine

Če znaša neto letna davčna osnova v evrih		Znaša dohodnina v evrih
nad	do	
	6.800	16%
6.800	13.600	1.088 + 27% nad 6.800
13.600		2.924 + 41% nad 13.600

Vir: Zakon o dohodnini, 2006.

Ta razlika med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo je ključ za ugotovitev, kdaj je smiseln čas za samostojnega podjetnika za statusno preoblikovanje. Če je torej dobiček pri samostojnem podjetniku obdavčen z višjo stopnjo, kot je stopnja pri davku od dohodkov pravnih oseb, to je z višjo stopnjo od 23%, se samostojnim podjetnikom svetuje analizirati, če se jim splača preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. Preoblikovanje se splača zlasti tistim samostojnim podjetnikom, katerih davčna osnova bo v letu 2007 presegla 13.600 eurov, saj bodo le-ti uvrščeni v najvišji dohodninski razred in bodo morali od ustvarjenih dohodkov plačati 41% davek (Basle, 2007a, str. 18).

### **3. PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

#### **3.1. Statusno preoblikovanje**

Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika je postopek, po katerem se samostojni podjetnik preoblikuje v gospodarsko družbo, kar pomeni, da samostojni podjetnik naprej kot ustanovitelj kapitalne družbe opravlja gospodarsko dejavnost s podjetjem (z istimi sredstvi in z istimi delavci), ki ga vnese v določeno pravno-organizacijsko obliko kapitalne družbe. Podjetje tako, kot organizirana celota funkcionalnega premoženja in delavcev, preide iz pravno lastniške sfere samostojnega podjetnika kot fizične osebe v pravno-organizacijsko sfero pravne osebe - gospodarske družbe (Škof, 2006, str. 61).

Razlogi, zaradi katerih se samostojni podjetniki preoblikujejo v družbo z omejeno odgovornostjo so predvsem omejena odgovornost družbe z omejeno odgovornostjo, lažji dostop do novih finančnih sredstev ter večji ugled v družbi (Taback, Weiner, Shenkman, 2003, str. 80; S. Steingold, 2006, str. 32). V večini primerov pa se podjetniki odločajo za statusno preoblikovanje zaradi manjše davčne obremenitve družbe z omejeno odgovornostjo, v primeru doseganja visokih dobičkov.

Samostojni podjetnik se lahko statusno preoblikuje s prenosom svojega podjetja na novo kapitalno družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja ali s prenosom podjetja na prevzemno kapitalno družbo. V primeru prenosa podjetnikovega podjetja na prevzemno družbo se podjetnikova dejavnost prenese na že delujočo kapitalno družbo, ki ni bila ustanovljena zaradi preoblikovanja podjetnika. Takšen prenos se izvrši na podlagi pogodbe o prenosu podjetja v obliki notarskega zapisa, ki se sklene med samostojnim podjetnikom in poslovodstvom prevzemne družbe. Pogodba o prenosu podjetja omogoča, da ni potrebno spreminjati pogodb o zaposlitvi ter pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji, saj družba prevzame vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil podjetnik (Hočevar, 2006, str. 43; Valič, 2005).

S statusnim preoblikovanjem preidejo na kapitalno družbo tako podjetje kot pravice in obveznosti podjetnika v povezavi s podjetjem. Samostojnemu podjetniku torej zaradi preoblikovanja ni potrebno poravnati vseh obveznosti in izterjati vseh terjatev. Kapitalna družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v povezavi s prenesenim podjetjem. Samostojni podjetnik ostane odgovoren le še za tiste obveznosti iz poslovanja, ki so nastale pred prenosom njegovega podjetja v novo kapitalno družbo ali prevzemno kapitalno družbo (Valič, 2006).

Literatura navaja dve obliki preoblikovanja in sicer redno (oblikovno ali formalno) ter materialno (prenosno) preoblikovanje (Prelič, 2005, str. 62). Pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo gre za materialno preoblikovanje, saj gre tu za prehod iz ene pravno-organizacijske oblike v drugo pravno-organizacijsko obliko, ki se med seboj bistveno ločita po organizacijsko-pravnih značilnostih. Osrednja značilnost statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika je spreminjanje pravne pripadnosti podjetniško organiziranega premoženja, ki ga je samostojni

podjetnik, ki naj bi bil udeležen pri statusnem preoblikovanju, organiziral in namenil za opravljanje dejavnosti (Prelič, 2006, str. 277).

### 3.2. Računovodski vidik preoblikovanja

Pri statusnem preoblikovanju podjetnika je računovodski vidik zelo pomemben, saj morajo biti poslovni dogodki ob statusni spremembi pravilno evidentirani, da je takšno statusno preoblikovanje izvedeno pravilno (Horvat et al., 2007). Pri računovodskem vidiku preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo izhajamo iz vsebinskih značilnosti sprememb, ki nastanejo zaradi takšnega preoblikovanja.

Preoblikovanje podjetnika v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo je po vsebini ustanovitev družbe s stvarnim vložkom. Stvarni vložek so vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki so sestavljala bilančno maso podjetnika. Stvarni vložki ne smejo biti precenjeni, sicer bi bila vrednost pridobljenega kapitala za upnike zavajajoča. Sredstva in obveznosti do virov sredstev se prenesejo na novoustanovljeno družbo po knjigovodski vrednosti, če je le-ta manjša od poštene vrednosti. Če je stvarni vložek edini vložek podjetnika v novo družbo, mora vrednost takšnega vložka presežati minimum osnovnega kapitala. V primeru, da je stvarni vložek manjši od minimalnega osnovnega kapitala, mora podjetnik v novoustanovljeno družbo vplačati dodatni osnovni kapital (Prusnik, 2007, str. 147).

Ko se samostojni podjetnik preoblikuje v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo, prenese sredstva in obveznosti do virov sredstev na družbo s sklepom o prenosu podjetja. V sklepu je poleg firme, sedeža podjetnika ter izjave o prenosu podjetja opredeljena tudi vrednost podjetja (premoženje, pravice in obveznosti podjetja) z njegovim natančnim opisom. Premoženje se opredeli v bilanci stanja, vmesni bilanci stanja ali drugem računovodskem izkazu, če je na podlagi njegove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja. Ti izkazi ne smejo biti starejši od treh mesecev. Vmesna bilanca stanja mora biti sestavljena v skladu z določbami zakona o sestavi letne bilance stanja, bilančni presečni dan pa je lahko največ 3 mesece pred vložitvijo predloga za vpis družbe v register. Ustanovitev nove družbe pregleda ustanovitveni revizor, razen v primeru, da je vrednost nove družbe nižja od 100.000 eurov (Drobež Tomšič, 2006).

Če samostojni podjetnik prenese svoje podjetje na prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo, mora pri prenosu podjetja upoštevati pravila, ki veljajo za pripojitev družbe, saj je takšno preoblikovanje vsebinsko podobno pripojitvi. Prevzemna družba v tem primeru že obstaja in ima svojo premoženjsko, kapitalsko in člansko strukturo. Podjetje podjetnika prehaja na prevzemno družbo z univerzalnim pravnim nasledstvom, tako se del premoženja samostojnega podjetnika odtrga od celotnega premoženja podjetnika in se nato združi s celotnim premoženjskim kompleksom prevzemne družbe (Prelič, 2006, str. 287). Sredstva in viri sredstev se v tem primeru ovrednotijo po pošteni vrednosti ter se prenesejo med sredstva in vire sredstev prevzemne družbe z omejeno odgovornostjo. Samostojnemu podjetniku, ki preoblikuje svoje podjetje v delež v družbi z omejeno odgovornostjo, pripada le delež po vrednosti, ki je razlika med pošteno vrednostjo pripojenih sredstev in dolgov, zato pri takšnem prenosu ni dobrega imena (Prusnik, 2006, str. 147). Ko samostojni podjetnik prenese svoje premoženje na prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo, se premoženje prevzemne družbe poveča. Praviloma pa se za vrednost

prevzetega podjetja poveča tudi osnovni kapital družbe, zato v takšnem primeru upoštevamo določila ZGD-1 o povečanju osnovnega kapitala družbe. Povečanje osnovnega kapitala omogoča družbi, da samostojnemu podjetniku s tem zagotovi delež v družbi ter je pomembno zaradi varovanja interesov upnikov prevzemne družbe. Lahko pa prevzemna družba bivšemu samostojnemu podjetniku zagotovi že izdani delež, če z njim razpolaga (Prelič, 2006, str. 287-288). V primeru prenosa podjetnikovega podjetja v prevzemno družbo mora biti v pogodbi o prenosu podjetja določena metoda, oziroma metode, za ocenjevanje vrednosti podjetja, na podlagi katerih se določi menjalno razmerje. Na ta način se ugotovi, koliko znaša vrednost podjetja samostojnega podjetnika v deležu v osnovnem kapitalu prevzemne družbe.

### **Poštena vrednost**

Zakon o dohodnini navaja kot pogoj za davčno nevtrarno preoblikovanje nespremenjeno vrednost bilančnih postavk pred preoblikovanjem in po preoblikovanju. Ker je prenos podjetnikovega podjetja na prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo podoben pripojitvi, upoštevamo ZGD-1 in SRS, ki določajo, da se v primeru pripojitve bilančne postavke pripoznajo po pošteni vrednosti. Davčne in statusno-pravne pogoje podjetje najlažje izpolni, če so se že pred preoblikovanjem podjetnikova sredstva in obveznosti do virov sredstev prevrednotila na pošteno vrednost, da vrednost sredstev in obveznosti do njihovih virov ustreza vrednostim, upoštevanim pri obravnavi stvarnega vložka oziroma vrednostim, upoštevanim pri pripojitvi. Če se vrednost sredstev in obveznosti do njihovih virov razlikuje od poštene vrednosti, mora prevzemna družba, pri obravnavanju sredstev in virov sredstev za davčne namene upoštevati njihovo knjigovodsko vrednost, sicer niso izpolnjeni pogoji za davčno nevtralen prenos (Prusnik, 2007, str. 148).

### **Kapital**

Pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo se bivšemu samostojnemu podjetniku v zameno za prenesena sredstva in obveznosti do virov sredstev oblikuje delež v novi družbi, na podlagi katerega lahko uveljavlja svoje pravice oziroma upravičenja do družbe, in sicer pravico od upravljanja, pravico do dobička ter pravico do premoženja po prenehanju družbe, če so upniki že poplačani. Delež samostojnega podjetnika se izračuna kot razlika med podjetnikovimi sredstvi in obveznostmi do virov sredstev; če pa je podjetnik, ko je še posloval kot samostojni podjetnik izkazoval bilančne postavke po pošteni vrednosti, ustreza vrednost deleža v novi družbi podjetnikovemu kapitalu, ki ga je izkazoval, ko je posloval kot samostojni podjetnik.

Pri preoblikovanju podjetnika nastane problem, kako obravnavati presežek iz prevrednotenja. Ker gre pri tem preoblikovanju za prenos sredstev in dolgov na novo družbo, ki postane lastnica teh sredstev in dolgov, povezovanje presežka iz prevrednotenja s posameznim sredstvom ni utemeljeno, ker se sredstva, ki jih vložijo posamezniki v družbo ter njegov delež v družbi (kapital), po preoblikovanju obravnavajo neodvisno. Po preoblikovanju naj bi se torej vse sestavine podjetnikovega kapitala obravnavale enotno. Nejasno je tudi vprašanje, kakšen je del udeležbe bivšega samostojnega podjetnika v osnovnem kapitalu nove družbe z omejeno odgovornostjo in kako ravnati pri delu kapitala, ki ni njegov osnovni kapital, ker z ZGD-1 ni določeno, koliko kapitala razporediti v osnovni kapital. Samostojni podjetnik naj bi se sam

odločil, kolikšen del kapitala bo predstavljal osnovni kapital, vendar pa mora paziti, da zadosti zahtevam ZGD-1 o minimalni višini osnovnega kapitala. Ostali kapital naj bi po vsebini ustrezal vplačanemu presežku kapitala, ki se izkazuje v okviru kapitalskih rezerv družbe (Prusnik, 2007, str. 148).

### **3.3. Davčni vidik preoblikovanja**

#### **Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o dohodnini**

Ko se samostojni podjetnik preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, preneha obstajati kot subjekt oziroma preneha opravljati dejavnost kot samostojni podjetnik, njegovo premoženje pa se prenese v kapital družbe. Zakon o dohodnini predpisuje, da se prenehanje dejavnosti samostojnega podjetnika šteje kot odtujitev sredstev in se upošteva pri ugotavljanju davčne osnove, kar pa ne velja tudi za denarna sredstva. Kot pridobitev sredstev pa se šteje pridobitev sredstev ob prevzemu nadaljevanja opravljanja dejavnosti, kar poveča obdavčljive prihodke v skladu s SRS. Tudi prenosi sredstev med podjetjem in gospodinjstvom (razen denarnih sredstev) se štejejo kot odtujitev sredstev, če se sredstva podjetja prenesejo v gospodinjstvo, oziroma kot pridobitev sredstev, če se sredstva iz gospodinjstva brezplačno prenesejo v podjetje. SRS 39 določa, da se prenos stvarnega premoženja iz gospodinjstva pred priglavitvijo dejavnosti in po njej obravnava kot sestavni del podjetnikovega kapitala in ne vpliva na izkaz poslovnega izida. Če se v podjetje prenesejo sredstva, ki so bila pridobljena oziroma zgrajena po začetku opravljanja dejavnosti, se njihova nasprotna vrednost izkaže med dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami, ki se v času amortiziranja osnovnih sredstev zmanjšujejo za stroške amortizacije v dobro prihodkov. Te pridobitve in odtujitve sredstev se štejejo kot transakcije med povezanimi osebami.

Podjetnik lahko prenese svoja sredstva na novoustanovljeno družbo tako, da se izogne davčnim posledicam, ki nastanejo zaradi prenehanja dejavnosti. Takšen postopek preoblikovanja imenujemo davčno nevtralno preoblikovanje, ki se lahko izvrši, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba je rezident,
- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri se bi izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja dejavnosti ne bi prišlo,
- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju oziroma delu podjetja, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo,
- fizična oseba se zaveže, da bo svoj sedež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala (Zakon o dohodnini, 2006).

Če želi podjetnik izvesti davčno nevtralno preoblikovanje, mora pristojnemu davčnemu organu, pri katerem je samostojni podjetnik vpisan v davčni register, pred oddajo davčnega obračuna predložiti

izpolnjeni obrazec »Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanja po drugi osebi«. Sestavni del obrazca mora biti tudi izjava o izpolnjevanju pogojev za davčno nevtralno preoblikovanje. Ta obrazec morata podpisati tako samostojni podjetnik kot družba, ki mora biti vpisana v sodni register, da je njen podpis veljaven (Drobež Tomšič, 2006a). Davčni organ takšno osebo označi v davčnih evidencah kot davčnega zavezanca, ki je priglasil posebno obravnavo, in mu o tem izda potrdilo. Davčna zavezanca in sicer tako prenosnik kot prevzemnik, morata v davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica upoštevanja priglašene davčne obravnave. Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja pogojev za davčno nevtralno obdavčenje, se davčna osnova poveča za prihodke, ki se prej niso šteli za prihodke zavezanca. Takšni prihodki se v tem primeru obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe.

Samostojni podjetnik mora na dan preoblikovanja obračunati dohodek od dejavnosti in predložiti obračun v roku 30 dni Davčni upravi Republike Slovenije (DURS-u). Ko samostojni podjetnik preneha opravljati dejavnost, ne more prenesti na novo družbo davčne izgube, neizkoriščeni del davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj pa lahko prenese na novo družbo, če izpolnjuje pogoje za davčno nevtralno preoblikovanje.

### **Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davku na dodano vrednost**

Prenos podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se ne šteje za dobavo blaga. Pri tem ni pomembno ali je bil prenos odplačen ali brezplačen. Za potrebe Zakona o DDV se prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika podjetja. Da se lahko zagotovi neobdavčen promet blaga zaradi prenosa podjetja, kar vključuje prenos vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev na drugega davčnega zavezanca, mora prevzemnik nadaljevati dejavnost podjetja. Če prevzemnik uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora plačati DDV, kot velja za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene. Če pa bi želel samostojni podjetnik prenašati le sredstva v procesu nevtralnega davčnega preoblikovanja, bi se takšen prenos sredstev štel za dobavo blaga, od katerega bi bilo potrebno plačati DDV. Dobava blaga se ne obdavči z DDV, če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega ni imel pravice do odbitka DDV, ali stvarni vložek, od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV, ki se bo uporabljal za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV.

### **Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davčnem postopku**

Po preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo mora družba, ki začne poslovati, izračunati akontacijo davka, ki je enaka znesku davka, izračunanega glede na višino predvidene davčne osnove davčnega obdobja, za katerega se plačuje akontacija. DURS predlaga, da se v primeru, da se podjetnik preoblikuje v novoustanovljeno družbo, za davčno osnovo vzame davčna osnova samostojnega podjetnika iz preteklega leta. Če pa samostojni podjetnik prenese svoja sredstva in obveznosti na že obstoječo družbo, pa davčni organ akontacijo davka pri podjetniku združi z že obstoječo akontacijo družbe z omejeno odgovornostjo, ki jo je ta izračunala v svojem davčnem obračunu za preteklo poslovno leto (Drobež Tomšič, 2006a). Družba z omejeno odgovornostjo mora v davčnem obračunu obrazložiti izračun predvidene davčne osnove ter ga predložiti davčnemu organu ob predložitvi

prijave za vpis v davčni register, ne glede na to, ali je davčni zavezanec izračunal dobiček ali izgubo. Poleg tega pa mora predložiti tudi višino akontacije in obroke akontacije. Če je davčna osnova zavezanca tekočega davčnega obdobja različna od davčne osnove predhodnega davčnega obdobja, lahko davčni zavezanec vloži zahtevo za spremembo višine akontacije, ki jo je potrebno vložiti najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije. Pred vložitvijo vloge mora davčni zavezanec predložiti davčni obračun za tekoče davčno obdobje, oceno davčne osnove za tekoče leto ter podatke, ki dokazujejo spremembo ocene davčne osnove.

### **Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davku na promet nepremičnin in po Zakonu o davku na motorna vozila**

Zakon o davku na promet nepremičnin določa, da se davek ne plačuje od prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja ZGD-1 in prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji družbe. V zemljiški knjigi so nepremičnine knjižene na ime fizične osebe, ki je hkrati samostojni podjetnik, zato pri prenehanju opravljanja dejavnosti nista potrebna prenos in plačilo davka. Samostojni podjetnik, ki je lastnik motornega vozila, se pravi, da ima prometno dovoljenje izdano na svoje ime, je ob statusnem preoblikovanju oproščen plačila davka na promet motornih vozil.

### **3.4. Preoblikovanje samostojnega podjetnika v praksi**

V praksi ne obstaja enotnen vzorec prehoda iz ene pravno-organizacijske oblike v drugo. Potek preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo je odvisen predvsem od narave dejavnosti in podjetnikovih zahtev. Najpogosteje se podjetniki odločijo za prehod na presečni dan ali pa za postopen prenos.

Prehod na presečni dan pomeni, da samostojni podjetnik prenese vse poslovne funkcije in celotno premoženje na družbo z omejeno odgovornostjo na točno določen dan in s tem samostojni podjetnik kot subjekt preneha obstajati. Podjetniki najpogosteje določijo presečni dan na koncu koledarskega leta. Na presečni dan je nujno zagotoviti:

- prenos premoženja in nepremičnega premoženja na družbo z omejeno odgovornostjo,
- v poslovne knjige družbe z omejeno odgovornostjo se vnesejo sedanje vrednosti premoženja,
- prenos poslovnih funkcij je vezan tudi na pridobitev novih poslovnih pogodb z dobavitelji, kupci in bankami,
- v primeru odprtih obveznosti samostojnega podjetnika se je treba dogovoriti za prevzem teh obveznosti na družbo z omejeno odgovornostjo,
- nujen je dogovor z bankami o prevzemu kreditov na družbo z omejeno odgovornostjo, o odplačilu anuitet za pridobljena sredstva,
- pri prenosu nepremičnine je treba predvideti pravna dejanja s postopkom vpisa v zemljiško knjigo in morebitne zaplete in nejasnosti pri tem,
- z vidika delovnih razmerjih gre po Zakonu o delovnih razmerjih za spremembe pogodb o zaposlitvi zaradi spremembe pogodbene stranke delodajalca, izdelati je potrebno akt o sistemizaciji, če gre za večje število delavcev,

- postaviti je treba ustrezno organizacijsko shemo nove družbe in izdelati ustrezne splošne akte (Škof, 2006, str. 82).

Postopen prenos je prenos celotne dejavnosti samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo, s tem da ostane celotno premoženje podjetnika še vedno v njegovi lasti oziroma se odplačno postopoma prenaša v odvisnosti od davčne strategije in optimiziranja davčnega zavezanca (tako samostojnega podjetnika kot družbe z omejeno odgovornostjo). Tudi v tem primeru je za prenos poslovanja najbolje uporabiti presečni dan. Aktivnosti, ki jih mora podjetnik opraviti, so podobne tistim, ki jih podjetnik opravi na presečni dan, vendar pa pri postopnem prenosu ni potreben dogovor z bankami o prenosu kreditov na družbo z omejeno odgovornostjo za pridobljena sredstva, ker bo samostojni podjetnik na podlagi najemne pogodbe oddajal družbi v najem tako premično kot tudi nepremično premoženje. Podjetnik mora takšne prihodke od najema vrednotiti najmanj v taki višini, da nadomesti stroške amortizacije, vzdrževanja ali pa tudi obveznosti do kreditodajalcev in plačilo obresti. Podjetnik si lahko tudi še plačuje prispevke za zdravstveno in socialno varnost ali pa se obvezno zdravstveno in pokojninsko zavaruje kot lastnik družbe z omejeno odgovornostjo.

Postopek postopnega prenosa je daljši in bolj zahteven, saj ga je potrebno strokovno voditi in podpreti s predlogi, ki usmerjajo podjetnika, ki je na eni strani nosilec samostojnega podjetnika, na drugi strani pa tudi v vlogi lastnika družbe z omejeno odgovornostjo. Vendar pa takšen prehod omogoča, da davčni zavezanec optimizira obveznosti, ki jih mora izpolniti. Ker podjetje samostojnega podjetnika še obstaja, takšnega preoblikovanja ne moremo obravnavati kot prenehanje dejavnosti podjetnika (Škof, 2006, str. 83-84, Zalaznik, 2006a).

### **3.5. Posebnosti pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo**

Pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo naletimo na nekaj posebnosti pri prenosu premoženja, delavcev in posameznih stvari na družbo. Samostojni podjetnik prenese vrednostne papirje na družbo z indosamentom. Pri prenosu delavcev mora samostojni podjetnik prekiniti pogodbo o zaposlitvi delavcev, družba z omejeno odgovornostjo pa sklene novo pogodbo o zaposlitvi s temi delavci. Prenos posameznih stvari se izvrši posamično. Pred prenosom pogodb, ki niso bile še izpolnjene in jih je sklenil podjetnik, ko je posloval še kot samostojni podjetnik, mora podjetnik o prenosu obvestiti poslovne partnerje, ki se morajo s prenosom strinjati, da se le-ta izvrši. Posebnost pri prenosu obveznosti, ki so že nastale in zapadle v plačilo, je v tem, da za te obveznosti bivši samostojni podjetnik še vedno odgovarja s svojim premoženjem. Upniki lahko torej terjajo samostojnega podjetnika ali družbo za poplačilo teh obveznosti.

### **3.6. Preoblikovanje v EU in ZDA**

Tuja, domača in primerjalno-pravna literatura uporablja za statusne spremembe, ki se nanašajo na spreminjanje organizacijske (formalne) in/ali premoženjske (materialne) strukturiranosti nosilca podjetja, termin podjetniško prestrukturiranje. V nemškem pravu dokaj enotno uporabljajo za označevanje podjetniškega prestrukturiranja termin *Unternehmerische Umstrukturierungen*, v avstrijskem pravu



termin Umgründungen, v anglo-ameriški literaturi pa uporabljajo za podjetniška prestrukturiranja termine Reorganization, Corporate Combinations, Organic changes, Structural changes, Company Reconstruction ali Corporate Restructuring (Prelič, 2005, str. 43 - 44).

Podjetniško prestrukturiranje se nanaša na različna področja prava in je po naravi multidisciplinarno, saj lahko nanj gledamo z različnih stališč, in sicer z organizacijskega stališča, s stališča prenehanja gospodarskega subjekta, s stališča prenašanja premoženja, itd. Zato so v zadnjem času države članice EU začele oblikovati za podjetniško prestrukturiranje posebno pravno področje, urejeno s posebnimi pravili: pravo statusnih preoblikovanj (Umwandlungsrecht), v ZDA pa se je iz različnih pravnih disciplin oblikovalo pravo prestrukturiranja podjetij (Company Reconstruction Law). V Evropi je na normativni ravni največ storila Nemčija, ko je leta 1994 sprejela Zakon o statusnih preoblikovanjih (nUmwG/1994), s katerim je celovito in kompleksno uredila različne vrste statusnih preoblikovanj tako za podjetnike kot za družbe. Med prvimi evropskimi državami, ki so statusna preoblikovanja uredile kot posebno pravno področje, so še Italija, Nizozemska, Luksemburg, Francija, Švica ter Belgija (Prelič, 2005, str. 45-47).

Termin statusno preoblikovanje, kot ga poznamo v slovenskem gospodarskem pravu, je najustreznejši prevod nemškega termina Umwandlung, ki se uporablja za združitve (Verschmelzung), delitve (Spaltung), prenos premoženja (Vermögensübertragung) in spremembo pravno-organizacijske oblike (Formwechsel). Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika je pojavna oblika delitve oziroma izčlenitve (Ausgliederung), ki podjetniku omogoča, da iz celotnega premoženja izloči podjetniško premoženje, ki mu služi za opravljanje dejavnosti, ter ga na podlagi univerzalnega pravnega nasledstva prenese na kapitalsko družbo v zameno za hkratno pridobitev korporacijskega deleža v njej. Poleg tega pa statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika evropska literatura uvršča med materialna statusna preoblikovanja (übertragende Umwandlungen), saj gre tu za statusno preoblikovanje, ki se povezuje s prenašanjem premoženja, katerega temelj je sprememba pravne pripadnosti premoženja z univerzalnim pravnim nasledstvom. Dve temeljni obliki materialnih statusnih preoblikovanj sta materialno statusno preoblikovanje s prevzemom ter materialno statusno preoblikovanje z ustanovitvijo novega nosilca podjetja. Ker statusno preoblikovanje podjetnika uvrščamo med materialna statusna preoblikovanja, tudi likvidacija samostojnega podjetnika ob preoblikovanju ni potrebna (Prelič, 2005, str. 55-84; Prelič, 2006, str. 279-281). Tudi slovenski zakonodajalci so se pri oblikovanju pravil za statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov v novem ZGD-1 oprli na ta pravila.

Evropsko, ameriško in primerjalno pravo uporabljajo metodo univerzalne sukcesije kot osrednjo metodo za spremembo pravne pripadnosti podjetniško organiziranega premoženja, ker le-ta poenostavlja predpostavke za premoženjske dispozicije in učinkovito upošteva interes nosilca podjetja za dinamično ter učinkovito prilagajanje njegove premoženjske strukture (Prelič, 2005, str. 70-78).

Leta 1990 je bila sprejeta Direktiva 90/434/EEC, ki ureja področje skupnega davčnega sistema pri spojitvah, pripojitvah, razdelitvah družb ter prenosov družb in zamenjavo poslovnih deležev v družbah v državah članicah EU. Ta direktiva določa, da morajo biti vsa preoblikovanja v vseh državah članicah EU davčno nevtralna, zato jih davčna politika držav članic EU in davčni sistem ne smejo davčno obremenjevati. Torej statusna preoblikovanja podjetnikov v državah članicah EU ne smejo biti obdavčena oziroma se ne smejo šteti za promet. Poleg tega ta direktiva tudi omogoča, da se davčne

olajšave lahko prenesejo na naslednika. Namen te direktive je zagotoviti učinkovito delovanje enotnega trga EU ter preprečiti različno davčno obremenitev pri statusnih preoblikovanjih v državah članicah EU (Javornik, 2003, str. 14; Vanistendael, 2006, str. 277). Ko je Slovenija vstopila v EU, je morala Zakon o gospodarskih družbah prilagoditi tej direktivi. Tudi v ZDA se statusna preoblikovanja z davčnega vidika obravnavajo kot davčno nevtralna, če so za to izpolnjeni določeni pogoji (Mancuso, 2006, str. 156).

#### **4. RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA ALFONZA RESNIKA V DRUŽBO SI-PLASTAL D.O.O.**

Alfonz Resnik je začel poslovati kot samostojni podjetnik v letu 1992, v letu 2003 pa se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo SI-Plastal d.o.o.. Dejavnost podjetja je izdelava oken, vrat ter steklarstvo. Gospod Resnik se je odločil za postopek postopnega prenosa, ker je takšen postopek z davčnega vidika optimalnejši, čeprav traja dalj časa in je kompleksnejši. Samostojni podjetnik Alfonz Resnik je razširil svojo dejavnost z oddajanjem premoženja v najem, zato je premoženje še vedno ostalo v njegovi lasti in zato ga je oddajal družbi Si-Plastal d.o.o. v najem.

##### **4.1. Računovodski vidik preoblikovanja**

Samostojni podjetnik Alfonz Resnik je bil že pred preoblikovanjem v družbo z omejeno odgovornostjo, zavezan voditi knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, saj je presegal merila, določena za vodenje poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva. Ko se je torej preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal, se sistem vodenja poslovnih knjig ni spremenil. Razlika pa je v tem, da je bil samostojni podjetnik Alfonz Resnik dolžan voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s SRS 39, zdaj pa mora družba Si-Plastal d.o.o. upoštevati pri vodenju poslovnih knjig in sestavi letnih poročil splošne SRS. Zaradi tega so postala kompleksnejša pravila glede knjigovodskih listin in kalkulacije lastne cene ter shema bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal, tudi ne sprejema računovodskih usmeritev s sklepi, kot je to delal samostojni podjetnik Alfonz Resnik, ampak to evidenco nadomešča interni akt - pravilnik o računovodstvu, ki ga je sprejela družba.

Če analiziramo podatke iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter podatke o številu zaposlenih za leto 2006 družbe Si-Plastal d.o.o., vidimo, da sodi ta družba po velikosti med mikro družbe, saj je iz podatkov razvidno, da je družba v letu 2006 zaposlovala 9 delavcev, da so znašali njeni čisti prihodki od prodaje 661.638 eurov ter, da je bila vrednost aktive družbe 316.713 eurov (glej Tab. 5 v prilogi, na str. 5 in Tab. 10 v prilogi, na str. 9), zato je g. Resnik še vedno dolžan za družbo Si-Plastal d.o.o. pripraviti letno poročilo, ki sestoji le iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter razkritji, ravno tako kot je bil to dolžan storiti kot samostojni podjetnik. Vendar pa obstajajo malenkostne razlike v letnih poročilih, ki jih morajo sestaviti družbe in samostojni podjetniki in sicer bilanca stanja samostojnega podjetnika vsebuje postavki podjetnikov kapital in terjatve do podjetnika, bilanca stanja družbe pa namesto teh dveh postavk vsebuje postavko kapital družbe, poleg tega pa vsebuje še dodatno členitev dolgoročnih obveznosti na odložene obveznosti za davek.

Kot je razvidno iz bilance stanja samostojnega podjetnika Alfonza Resnika za leto 2004, je podjetnik v letu 2003 izkazal podjetnikov kapital v višini 32.798 eurov, kar kaže na njegovo dobro poslovanje v tem letu (glej Tab. 3 v prilogi, na str. 3). V bilanci stanja družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2004 pa vidimo, da je družba imela v prvem letu ustanovitve (2003) izkazan osnovni kapital v višini 9.886 eurov ter čisto izgubo poslovnega leta v višini 241 eura, zato je znašal celoten kapital družbe 9.646 eura. V letu 2004 pa je znašal osnovni kapital družbe 9.760 eurov, poleg osnovnega kapitala pa je družba oblikovala tudi rezerve iz dobička v višini 609 eurov ter izkazala čisti poslovni izid poslovnega leta v višini 11.554 eurov, tako, da je celotni kapital družbe v letu 2004 znašal že 21.923 eurov (glej Tab. 1 v prilogi, na str. 1). Trend rasti kapitala družbe se je kar nadaljeval, saj se je od leta 2003 do leta 2006 kapital vsako leto povprečno povečal za 115,6%. Takšno rast kapitala družbe lahko pripisujemo temu, da je družba od leta 2004 naprej vsako leto dosegla čisti poslovni izid, ki ga je prenesla v naslednje leto ter vsako leto oblikovala še rezerve iz dobička.

Izkaz poslovnega izida družbe pa se razlikuje po tem, da ima še dodatne postavke, in sicer davek iz dobička in odloženi davki, tako da v končni fazi izkaza poslovnega izida družba izkaže čisti poslovni izid obračunskega obdobja. Ker je samostojni podjetnik fizična oseba, so njegovi dohodki obdavčeni po dohodnini, zato je logično, da teh postavk podjetnik v svojem poslovnem izidu ne izkazuje, ampak, ker mu ni treba odšteti davka, izkaže v končni fazi poslovni izid obračunskega obdobja. Poslovni izid obračunskega obdobja pa je lahko podjetnikov dohodek (če je poslovni izid pozitiven) ali negativen poslovni izid. Samostojni podjetnik je v letu 2003 izkazal poslovni izid v višini 16.461 eurov, kar pomeni, da je bila razlika med njegovimi prihodki in odhodki pozitivna, kar nakazuje na dobro poslovanje podjetnika v tem letu (glej Tab. 4 v prilogi, na str. 4). Družba Si-Plastal d.o.o. pa je v letu 2003 prikazala v izkazu poslovnega izida čisto izgubo v višini 244 eurov, kar nakazuje na slabo poslovanje družbe v letu ustanovitve (glej Tab. 1 v prilogi, na str.1).

Ker spada družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal med mikro družbe, se tudi določila za predložitev letnih poročil AJPES-u po statusnem preoblikovanju niso dosti spremenila. Rok za predložitev letnih poročil je enak tako za samostojne podjetnike kot za mikro družbe, zato mora družba Si-Plastal d.o.o. ravno tako predložiti letna poročila v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta, kot je bil temu zavezan samostojni podjetnik Alfonz Resnik. Razlika pa je v tem, da mora družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal predložiti AJPES-u še predlog razporeditve dobička ali obravnavanja izgube ter razporeditev dobička ali obravnavanja izgube, če to ni razvidno iz letnega poročila. Ker je družba z omejeno odgovornostjo po velikosti uvrščena med mikro družbe, ravno tako kot samostojni podjetniki, ni zavezana k reviziji.

Alfonzu Resniku kot samostojnemu podjetniku ni bilo potrebno opraviti splošnega prevrednotenja kapitala, ampak je opravil le posebno prevrednotenje sredstev in obveznosti do virov sredstev. Družba Si-Plastal d.o.o. pa mora na koncu leta ali med njim opraviti tudi prevrednotenje kapitala, ki je lahko povezano z gibanjem cen življenjskih potrebščin in gibanjem tečaja eura. Če bi družba prevrednotila kapital s stopnjo rasti življenjskih potrebščin 2,8%, bi izkazala v letu 2006 čisti dobiček v višini 7.933 eurov, če pa bi prevrednotila kapital s stopnjo rasti eura 0,03%, bi izkazala čisti dobiček v vrednosti 8.505 eurov.

Sprememba po preoblikovanju samostojnega podjetnika Alfonza Resnika v družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal je nastala tudi v zvezi z razpolaganjem s sredstvi na poslovnem računu. Kot samostojni podjetnik je lahko Alfonz Resnik prosto razpolagal s sredstvi na poslovnem računu in jih je lahko uporabljal tudi za zasebne namene. Ker je samostojni podjetnik bil zavezan voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, je izplačila za zasebne namene evidentiral v breme lastniškega računa in v dobro transakcijskega računa (Schwarzmann, Premik, 2005, str. 117-119). Ko se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, pa ne sme več sredstev iz poslovnega računa družbe prosto uporabljati. Če dvigne sredstva iz poslovnega računa družbe za zasebne namene, se takšen dvig obravnava kot posojilo in se zaradi tega obračunavajo tudi obresti, ki jih družba knjiži pod stroške. Ta denar je tudi dvakrat obdavčen, in sicer kot dobiček družbe po stopnji 23%, potem pa še kot denar, dvignjen za zasebne potrebe. Razlika je nastala tudi v tem, da je g. Resnik kot samostojni podjetnik polagal iztržke na transakcijski račun enkrat mesečno, zdaj pa mora družba vsak dan položiti na račun dnevne iztržke ter voditi blagajniški dnevnik.

#### **4.2. Davčni vidik preoblikovanja**

Dohodki, ki jih je dosegal samostojni podjetnik, ko je še opravljal dejavnost proizvodnje plastičnih mas, so bili obdavčeni z dohodnino. Dohodki družbe z omejeno odgovornostjo Si-Plastal pa so obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb. V obeh primerih pa je davčna osnova dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki. Dobiček družb in samostojnih podjetnikov se ugotovi iz izkaza poslovnega izida, vendar pa je za davčne namene potrebno upoštevati dobiček, ki se ugotovi v davčnem obračunu.

Podjetnik je pri izračunu davčne osnove upošteval prihodke in odhodke ob njihovem nastanku in pri tem moral upoštevati določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, razen če ni bilo v Zakonu o dohodnini določeno drugače. Družba pa upošteva le določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Pred preoblikovanjem je podjetnik Alfonz Resnik ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, DURS pa mu je določal akontacijo davka od dohodkov iz dejavnosti na podlagi pisnega obvestila, ki mu ga je poslal ob začetku poslovnega leta. Odkar pa se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, je dolžan kot lastnik družbe sam izračunati davek v davčnem obračunu in davčni obračun oddati davčnemu organu. Na podlagi tega pa se določa akontacija davka, ki ga mora plačati družba.

#### **Analiza trenda rasti dobička samostojnega podjetnika Alfonza Resnika**

Glavni razlog, zaradi katerega se je samostojni podjetnik Alfonz Resnik preoblikoval v družbo Si-Plastal d.o.o., je večja davčna obremenitev podjetnikov pri doseganju visokih dobičkov. Podjetnik Alfonz Resnik je namreč ugotovil stalen trend naraščanja dobička od leta 2001 naprej. V letu 2001 je podjetnik dosegel še negativen poslovni izid v višini 12.437 eurov, vendar se mu je poslovni izid v letu 2002 povečal na 1.764 eura. V letu 2003 pa je poslovni izid podjetnika znašal 16.461 eurov, kar je bilo za 833% več kot je znašal poslovni izid leta 2002. Ta trend naraščanja dobička je posledica naraščanja podjetnikovih prihodkov. V letu 2001 so znašali prihodki podjetnika 179.843 eura, v letu 2002 pa

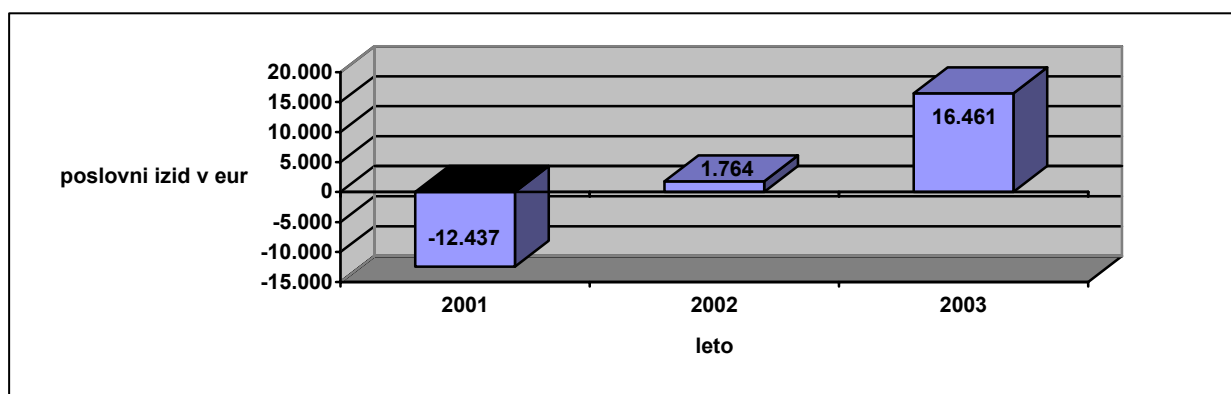
288.865 eurov, kar je za 61% več od prejšnjega leta. V letu 2003 so znašali prihodki 552.698 eurov, kar je za 91% več od prejšnjega leta (glej Tab. 9 v prilogi, na str. 9 in Tab. 4, na str. 41).

Tabela 4: Dinamika rasti poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za čas od 2001 do 2003

Postavka	Indeks 2002/2001	Indeks 2003/2002
Poslovni izid	-	933

Vir: Izkaz poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za obdobje od 2001 do 2003.

Slika 1: Poslovni izid samostojnega podjetnika Alfonza Resnika s.p. za čas od 2001 do 2003



Vir: Izkaz poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za obdobje od 2001 do 2003.

Kot je razvidno iz zgornjih podatkov, vidimo, da je prav v letu 2003 dosegel najvišjo rast dobička in prihodkov, zato se je samostojni podjetnik v tem letu odločil preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. Podjetnik je namreč predpostavljal, da bo dobiček vsako leto še bolj naraščal, saj je sklenil nove pogodbe s poslovnimi partnerji.

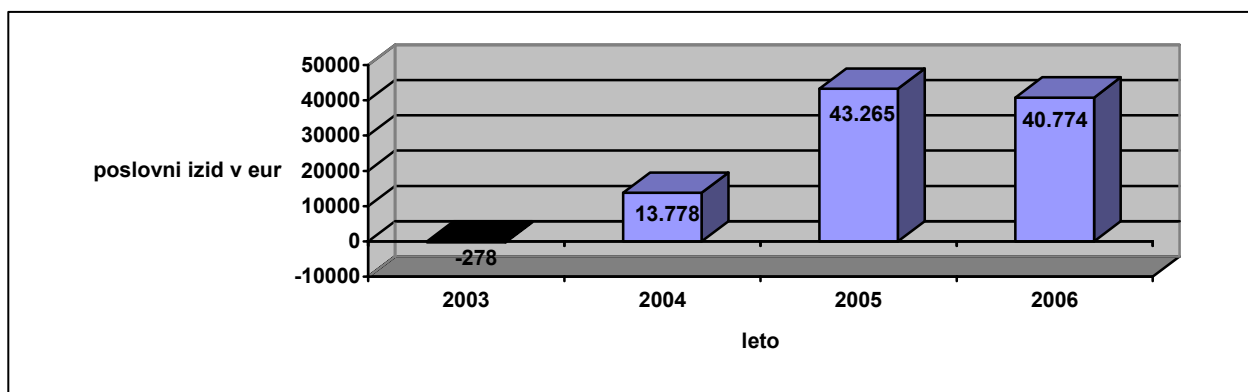
Predpostavke podjetnika o naraščanju dobička so se uresničile, saj je družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal od leta 2004 naprej dosegala vsako leto višje zneske dobička. Če pogledamo leto 2003, ko se je podjetnik preoblikoval, vidimo, da je družba imela izgubo v višini 278 eura, vendar je že v naslednjem letu dosegla dobiček v višini 13.778 eura. V letu 2005 je dobiček znašal 43.265 eurov, kar je za 214% več kot v letu 2004, v letu 2006 pa je dobiček družbe znašal 40.774, kar pomeni, da je padel za 6% v primerjavi z prejšnjim letom (glej Tab. 10 v prilogi, na str. 9).

Tabela 5: Dinamika rasti dobička družbe Si-Plastal d.o.o. za čas od 2003 do 2006

Postavka	Indeks 2004/2003	Indeks 2005/2004	Indeks 2006/2005
Dobiček	-	314	94

Vir: Izkaz poslovnega izida družbe Si-Plastal d.o.o. za obdobje od 2003 do 2006.

Slika 2: Poslovni izid družbe Si-Plastal d.o.o. za čas od 2003 do 2006



Vir: Izkaz poslovnega izida družbe Si-Plastal d.o.o. za obdobje od 2003 do 2006.

Iz tega lahko sklepamo, da je samostojni podjetnik Alfonz Resnik storil prav, da se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, saj bi se zaradi vsakoletnega naraščanja dobička uvrstil v višji dohodninski razred in tako bi plačal več davka od ustvarjenih dohodkov, kakor ga plača zdaj, ko deluje kot družba z omejeno odgovornostjo.

### **Primerjava razlik v obdavčitvi dohodkov samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo**

Glavni motiv preoblikovanja samostojnega podjetnika Alfonza Resnika v družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal je bila večja davčna obremenitev, ki bi jo utrpel kot samostojni podjetnik, če bi se trend naraščanja dobička nadaljeval. Dohodki samostojnih podjetnikov so namreč obdavčeni z dohodnino, kjer velja progresivna lestvica, tako da čim večje dobičke dosegajo podjetniki, s tem večjo davčno stopnjo so obdavčeni. Dohodki, ki jih ustvarjajo družbe, pa so obdavčeni z davkom od dobička pravnih oseb, ki predpisuje enotno davčno stopnjo, ne glede na ustvarjen dobiček.

Ker sem želela ugotoviti, ali je podjetnik Alfonz Resnik ubral z davčnega vidika najoptimalnejšo rešitev, ko se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, sem primerjala, koliko davka bi plačal, če bi še vedno opravljal dejavnost proizvodnje plastičnih mas, ob predpostavki, da bi kot samostojni podjetnik dosegal enak dobiček kot družba, ter koliko davka je družba Si-Plastal d.o.o. dejansko plačala (glej Tab. 6, na str. 43).

Tabela 6: Dejanska davčna obremenitev družbe Si-Plastal d.o.o. in predpostavka davčne omejitve Alfonza Resnika s.p., ter razlika med obema obdavčitvama za čas od 2003 do 2006

Leto	Dejanska davčna obremenitev družbe Si-Plastal d.o.o.	Predpostavka davčne obremenitve Alfonza Resnika s.p.	Razlika v obdavčitvi
2003	0 eur	0 eur	0 eur
2004	11.136 eur * 25% = 2.784 eur	(11.136 eur - 6.654 eur) * 35% + 1.131 eur = 2.699 eur	85 eur
2005	34.684 * 25% = 8.671 eur	(34.684 eur - 21.448 eur) * 42% + 6.698 eur = 12.257 eur	-3.586 eur
2006	47.456 * 25% = 11.864 eur	(47.456 eur - 44.012 eur) * 50% + 15.794 eur = 17.516 eur	-5.652 eur
<b>Skupaj</b>	23.319 eur	32.472 eur	-9.153eur

Vir: Izkaz poslovnega izida družbe Si-Plastal d.o.o. za obdobje od 2003 do 2006.

Družba z omejeno odgovornostjo je v letu 2003 dosegla izgubo v višini 244 eurov, zato v prvem letu ustanovitve družba ni plačala davka. Izgubo je ustvarila, ker je od prihodkov izkazala le 34 eurov finančnih prihodkov iz poslovnih obveznosti, od odhodkov pa je izkazala za 278 eurov stroškov storitev, kar pomeni, da je družba ustvarila izgubo, ker v letu ustanovitve še ni normalno poslovala in ker ji je samostojni podjetnik Alfonz Resnik izstavil račun za najemnino (glej Tab. 2 v prilogi, na str. 2). Družba z omejeno odgovornostjo je v davčnem obračunu za leto 2004 izkazala 11.136 eurov dobička, od tega pa je plačala 2.784 eurov davka. Ob predpostavki, da bi Alfonz Resnik še vedno opravljal dejavnost kot samostojni podjetnik in bi dosegel v letu 2004 isti dobiček kot družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal, bi se uvrstil v drugi dohodninski razred ter bi plačal 2.699 eurov davka. Na podlagi tega lahko sklepamo, da je v letu 2004 plačal za 85 eurov več davka, ker je deloval v okviru družbe z omejeno odgovornostjo, kot če bi deloval kot samostojni podjetnik. V letu 2005 je družba Si-Plastal d.o.o. v davčnem obračunu izkazala 34.684 eurov dobička, od tega pa je plačala 8.671 eurov davka, ob predpostavki enakega dobička pa bi se Alfonz Resnik uvrstil v četrti dohodninski razred ter bi plačal 12.257 eurov davka. Iz tega lahko sklepamo, da je družba plačala za 3.586 eurov manj davka, kot bi ga plačal samostojni podjetnik, če bi še vedno opravljal dejavnost. Tudi v letu 2006 je družba Si-Plastal d.o.o. ob navedenih predpostavkah plačala za 5.652 eurov manj davka, kot ga bi moral plačati samostojni podjetnik, saj je v davčnem obračunu izkazala 47.456 eurov dobička, od tega pa je plačala 11.864 eurov davka. Kot samostojni podjetnik pa bi se Alfonz Resnik, uvrstil v zadnji dohodninski razred ter bi plačal 17.516 eurov davka.

Iz vsega tega lahko sklepamo, da je samostojni podjetnik Alfonz Resnik storil pravilno potezo, ko se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo, saj je družba dosegla 9.153 eurov davčnega prihranka, kot če bi dejavnost še vedno nadaljeval Alfonz Resnik kot samostojni podjetnik in bi ustvaril enak dobiček kot družba. Tudi če pogledamo dohodninsko lestvico za leto 2007 in predpostavljamo, da bi se trend rasti dobička družbe nadaljeval, bi Alfonz Resnik, če bi še vedno opravljal proizvodno dejavnost kot samostojni podjetnik, bil uvrščen v najvišji dohodninski razred, kar pomeni, da bi moral od

ustvarjenega dobička plačati 41% davka, družba, pa bo v letu 2007 plačala davek od dohodkov le po 23% davčni stopnji.

### **Razlike v plači in prispevkih za socialno varnost**

Ko je samostojni podjetnik Alfonz Resnik opravljal proizvodno dejavnost kot samostojni podjetnik je bil ustvarjeni dobiček njegova plača. Iz izkaza poslovnega izida za leto 2003 je razvidno, da je znašal njegov dobiček oziroma poslovni izid 16.461 eurov (glej Tab. 4 v prilogi, na str. 4). S tem zneskom je lahko prosto razpolagal, in sicer ga je lahko uporabljal v privatne namene ali za potrebe podjetja, vendar pa plače ni mogel knjižiti kot strošek dela. Tudi po preoblikovanju dejavnosti proizvodnje plastičnih mas v družbo z omejeno odgovornostjo, je Alfonz Resnik še vedno opravljal dejavnost kot samostojni podjetnik, vendar ne več proizvodno dejavnost ampak dejavnost oddajanja premoženja v najem. Zaradi tega je njegova plača še vedno ustvarjeni dobiček, ki je v letu 2006 znašal 14.161 eurov (glej Tab. 8 v prilogi, na str. 8).

Ker se je podjetnik Alfonz Resnik odločil za postopek postopnega preoblikovanja, je prenesel svojo dejavnost proizvodnje plastičnih mas na novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo, premoženje pa ima še vedno evidentirano med sredstvi v bilanci stanja samostojnega podjetnika. Takšen prenos je izbral tudi zaradi tega, da ne bi plačeval visokih prispevkov za socialno varnost. Prispevki za socialno varnost, ki znašajo 38,2%, se namreč obračunavajo od bruto zavarovalne osnove, ki se določa glede na doseženi oziroma napovedani dobiček v preteklem letu, ki ga subjekti še povečajo za plačane prispevke iz preteklega leta.

Iz analize podjetnikovega poslovnega izida, vidimo, da je vsako leto bolj naraščal, zato je samostojni podjetnik sklepal, da če se bo trend rasti dobička nadaljeval, se bo uvrstil v višjo zavarovalno osnovo in tako plačal višje prispevke za socialno varnost. Ker je svojo proizvodno dejavnost prenesel na družbo z omejeno odgovornostjo, se je na ta način tudi izognil plačevanju vedno večjih prispevkov za socialno varnost. Prispevke si namreč sedaj plačuje v okviru dejavnosti, ki jo opravlja kot samostojni podjetnik. Tako je za leto 2003 plačal obvezne prispevke za socialno varnost v višini 2.088 eurov, v letu 2004 je plačal obvezne prispevke za socialno varnost v višini 3.132 eurov, v letu 2005 je plačal 3.772 eurov.

Tabela 7: Prispevki za socialno varnost Alfonza Resnika s.p. za čas od 2003 do 2005

<b>Leto</b>	<b>Zavarovalna osnova</b>	<b>Stopnja prispevkov</b>	<b>Znesek</b>
<b>2003</b>	5.466 eur	38,20%	2.088 eur
<b>2004</b>	8.199 eur	38,20%	3.132 eur
<b>2005</b>	9.874 eur	38,20%	3.772 eur

Vir: Izkaz poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za obdobje od 2003 do 2005.

Kot je razvidno iz zgornje tabele, se je samostojnemu podjetniku zavarovalna osnova vsako leto povečevala, ker je tudi podjetnikov poslovni izid naraščal, vendar so ti prispevki še vedno nizki v primerjavi s tistimi, ki bi jih moral podjetnik plačevati, če bi se ne preoblikoval, in bi dosegal tako visoke dobičke, kot jih je po preoblikovanju dosegala družba z omejeno odgovornostjo Si-Plastal.



#### **4.3. Postopen postopek preoblikovanja samostojnega podjetnika Alfonza Resnika v družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal**

Samostojni podjetnik Alfonz Resnik se je leta 2003 preoblikoval v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal. Za postopek preoblikovanja je izbral postopen prenos, ker je z davčnega vidika ugodnejši, poleg tega pa je lahko obdržal premoženje v svoji lasti in ga oddajal svoji družbi z omejeno odgovornostjo v najem. Ta postopek je dolgotrajnejši in ga je potrebno strokovno voditi in podpreti s predlogi, vendar ko je g. Resnik opravil analizo, je ugotovil, da se mu takšno preoblikovanje najbolj splača.

Podjetnik Resnik je v maju 2003 ustanovil družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal z osnovnim kapitalom v višini 9.886 eurov (glej Tab. 1 v prilogi, na str. 1). Na novoustanovljeno družbo je prenesel dejavnost proizvodnje plastičnih mas v primarni obliki, premoženje, ki ga je ustvaril kot samostojni podjetnik, pa je še vedno ostalo v lasti samostojnega podjetnika Alfonza Resnika. Kot samostojni podjetnik oddaja svoji družbi to premoženje v najem in s tem pridobiva prihodke iz najemnin, ki so sicer obdavčeni, vendar pa jih podjetnik, ki prosto razpolaga s sredstvi na poslovnem računu, lahko uporablja tudi za zasebne namene. Ker je dejavnost proizvodnje plastičnih mas prenesel na novoustanovljeno družbo, je na družbo prenesel še zaloge, delovno silo ter pogodbe, ki niso bile še izpolnjene. Samostojni podjetnik Alfonz Resnik je na presečni dan postavil tudi organizacijsko shemo nove družbe ter izdelal ustrezne splošne akte.

Samostojni podjetnik Alfonz Resnik se je predvsem odločil za postopen postopek preoblikovanja, ker je želel zadržati premoženje v svoji lasti in ga oddajati v najem svoji družbi z omejeno odgovornostjo Si-Plastal. Samostojni podjetnik Alfonz Resnik je s svojo družbo sklenil pogodbo o oddajanju premoženja v najem. Samostojni podjetnik prejema najemnino v znesku 7.525 eurov, ki jo knjiži pod prihodke iz najemnin, družba pa izdatek za najemnino knjiži kot strošek najemnine. Podjetnik mora od premoženja, ki ga oddaja v najem, obračunati tudi amortizacijo (Hieng, 2006, str. 87). Ker pa predstavlja prejeta najemnina podjetnikov dohodek, mora od zneska najemnine podjetnik plačevati tudi davek.

Podjetnik je v letu 2003 imel tudi zaloge v vrednosti 5.594 eurov, ki jih je prodal svoji družbi, in s tem so se podjetniku zmanjšale zaloge ter povečale terjatve do kupcev; družba pa je v bilanci stanja prikazala povečanje zalog ter obveznost do dobavitelja (glej Tab. 3 v prilogi, na str. 3). Pri prodaji zalog je samostojni podjetnik obračunal tudi DDV.

Podjetnik Alfonz Resnik je pred preoblikovanjem zaposloval 6 delavcev in, ker je želel tudi po preoblikovanju v družbo z omejeno odgovornostjo obdržati obstoječo delovno silo, je kot samostojni podjetnik prekinil kolektivno pogodbo o zaposlitvi teh delavcev ter je kot lastnik družbe z omejeno odgovornostjo sklenil novo panožno kolektivno pogodbo o zaposlitvi z njimi. Na novoustanovljeno družbo je prenesel tudi pogodbe, ki še niso bile izpolnjene, vendar je pred tem obvestil poslovne partnerje, ki so se strinjali s takšnim prenosom. Ostal pa je še vedno odgovoren za obveznosti, ki so nastale pred preoblikovanjem.

## 5. Sklep

Statusna preoblikovanja so predvsem posledica globalizacijskega procesa in vse bolj dinamičnega gospodarskega okolja. Samostojni podjetniki se ravno tako kot drugi gospodarski subjekti na trgu morajo stalno prilagajati tržnim razmeram, saj je konkurenca zelo velika, zato se pogosto preoblikujejo v kapitalsko družbo, saj je takšna oblika organizacije primernejša za nadaljnji razvoj.

Samostojni podjetniki se v praksi pogosto preoblikujejo v družbo z omejeno odgovornostjo. Razlogi, zaradi katerih sprejmejo takšno odločitev, so predvsem omejena odgovornost družbe, lažji dostop do finančnih virov, manjša davčna obremenitev v primeru doseganja visokih dobičkov, lažjega prenosa lastništva na pravnega naslednika ter večji ugled v družbi. Vendar pa takšno preoblikovanje ima tudi slabosti, in sicer je pri ustanovitvi družbe z omejeno odgovornostjo potreben ustanovitveni kapital, postopek ustanovitve je zahtevnejši, družbeniki ne morejo prosto razpolagati s premoženjem družbe, družbe so bolj pogosto davčno inšpicirane, računovodenje postane kompleksnejše in ga je potrebno prepustiti dobremu računovodskemu servisu, ki pa za takšno storitev zaračunava veliko višjo ceno kot samostojnim podjetnikom itd..

Pri analizi razlik v računovodstvu družb in samostojnih podjetnikov vidimo, da imajo podjetniki možnost voditi knjige po sistemu enostavnega in dvostavnega knjigovodstva, družbe pa le po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Ta razlika pri samostojnih podjetnikih, ki se preoblikujejo, ni tako pomembna, saj so ponavadi samostojni podjetniki, ki se odločijo za korak preoblikovanja, uspešni pri svojem poslovanju in dosegajo visoke dobičke, zato že kot samostojni podjetniki presegajo merila za vodenje knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva. Razlika pa je v tudi tem, da so mali samostojni podjetniki dolžni voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s SRS 39, družbe in veliki ter srednji samostojni podjetniki pa upoštevajo pri vodenju poslovnih knjig in sestavljanju letnih poročil splošne SRS-je. Zato se velikim in srednjim samostojnim podjetnikom ne spremenijo pravila za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil, mali samostojni podjetniki, ki so pri računovodenju prej upoštevali le SRS 39, pa morajo ob preoblikovanju v družbo pričakovati zahtevnejše računovodenje kot prej. Spremembe, ki se pojavljajo pri preoblikovanju glede oddajanja letnih poročil AJPES-u in obveznosti za revizijo so odvisne predvsem od velikosti družbe.

Občutnejše razlike, ki jih občutijo subjekti po preoblikovanju, so vsekakor pri obdavčenju njihovih dohodkov. Samostojni podjetniki so obdavčeni z dohodnino, kjer velja progresivna lestvica, kar pomeni, da čim več dobička dosežejo samostojni podjetniki, s tem višjo davčno stopnjo so obdavčeni. Družbe z omejeno odgovornostjo pa so obdavčene z davkom od dobička pravnih oseb, kjer velja enotna davčna stopnja. V letošnjem letu znaša davčna stopnja 23%, do leta 2010 pa se bo postopno znižala na 20%. Iz tega lahko sklepamo, da se podjetnikom, ki dosegajo z opravljanjem dejavnosti visoke dohodke in je stopnja obdavčitve teh dohodkov višja od 23%, splača analizirati, ali bi se jim preoblikovanje v gospodarsko družbo splačalo ali ne.

Veliko samostojnih podjetnikov, ki dosegajo visoke dobičke pa se ne odloči za preoblikovanje, saj kot samostojni podjetniki lahko prosto razpolagajo z denarnimi sredstvi na poslovnem računu in jim ni potrebno vsakodnevno polagati dnevnik iztržkov na poslovni račun. Družbeniki namreč ne morejo prosto

razpolagati z denarjem družbe, poleg tega pa če ga dvignejo, se takšen dvig obravnava kot posojilo, zato morajo plačati tudi obresti. Ta denar je tudi dvakrat obdavčen, in sicer najprej kot dobiček z 23% davčno stopnjo, potem pa še kot dvig sredstev za lastne potrebe z stopnjo 20%.

Slabost v primeru, da samostojni podjetniki dosegajo visoke dobičke, se kaže tudi pri plačevanju prispevkov za socialno varnost, saj je od višine dobička odvisna tudi zavarovalna osnova, na podlagi katere se plačujejo obvezni prispevki za socialno varnost, tako da čim večje dobičke, kot podjetniki dosegajo, tem večje prispevke za socialno varnost plačujejo. Višina prispevkov, ki jih plačujejo družbeniki, pa je odvisna od višine izplačane plače, ki je določena v kolektivni pogodbi. Iz tega je razvidno, da je plačevanje prispevkov za socialno varnost še en razlog več, zaradi katerega se spleča podjetnikom z visokimi dobički preoblikovati v gospodarsko družbo.

Lani je bil sprejet novi Zakon o gospodarskih družbah, ki je uredil statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov, in sicer samostojni podjetniki namreč lahko prenesejo svojo dejavnost in premoženje v novoustanovljeno gospodarsko družbo ali na prevzemno kapitalsko družbo. Na ta način je postalo tudi področje statusnega preoblikovanja urejeno z zakonodajo.

V praksi se najpogosteje srečujemo z dvema postopkoma preoblikovanja samostojnih podjetnikov v družbe, in sicer z prehodom na presečni dan in postopnim prenosom. Največ podjetnikov se odloča za postopen prenos, kar pomeni, da prenesejo celotno dejavnost na družbo, premoženje, ki so ga ustvarili kot samostojni podjetniki pa ostane v njihovi lasti. Na ta način lahko samostojni podjetniki oddajajo premoženje v najem svoji družbi in za to zaračunavajo najemnino. Za takšen postopen prenos se je odločil tudi samostojni podjetnik Alfonz Resnik, ki je na novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo Si-Plastal prenesel celotno dejavnost izdelave plastičnih mas, premoženje pa je ostalo v njegovi lasti in ga oddaja družbi v najem. Za preoblikovanje se je odločil, ker je opazil trend naraščanja dobička in je sklepal, da se bo le-ta nadaljeval, saj je sklenil nove poslovne pogodbe s partnerji. Iz postopnega padanja davčne stopnje pri gospodarskih družbah in iz izračunov morebitnih davčnih obveznosti lahko sklepamo, da se je podjetnik Alfonz Resnik pravilno odločil, ko se je preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo. Družba Si-Plastal d.o.o. je namreč usmerjena k nadaljnji rasti in lastnik nima interesa črpati dobiček iz družbe, ampak ga raje namenja investicijam za izboljšave poslovanja družbe, da na ta način izboljša kvaliteto svojih proizvodov in da tako ostane družba konkurenčna na slovenskem trgu.

## 6. LITERATURA

1. Babič-Matko et al.: Vodenje poslovnih knjig - praktični nasveti za vodenje poslovnih knjig zasebnikov po sistemu enostavnega knjigovodstva. Ljubljana : Contrade international d.o.o., 2001. 317 str.
2. Basle Andreja: Kdaj je espe smiselno preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. Finance, Ljubljana, 2007, 110, str. 18.
3. Basle Andreja: Zakaj bi plačevali več davkov. Finance, Ljubljana, 2007a, 110, str. 18.
4. Bohinc Rado, Bratina Borut: Upravljanje korporacij. Ljubljana : Fakulteta za družbene vede, 2005. 455 str.
5. Berk Aleš et al.: Poslovne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 290 str.
6. C. Thomsett Michael: Builder`s Guide to Accounting. Carlsbad, CA : Craftsman Book Co., 2001. 355 str.
7. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2007. 90 str.
8. Djukić Tatjana: Iz nove davčne zakonodaje. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007), 2, str. 47-48.
9. Drobež Mateja, Korbar Jasna, Macarol Božena: Dvostavno knjigovodstvo zasebnikov s štiri in več mestnim kontnim načrtom ter zgledi knjiženj. Ljubljana : Studio Macarol d.o.o., 2003. 188 str.
10. Drobež Tomšič Mateja: Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo (ZGD-1), 2006. [URL: <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229>], 29.8.2006.
11. Drobež Tomšič Mateja: Preoblikovanje podjetnika - 2. del, 2006a. [URL: <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1253>], 19.9.2006.
12. Drozg Ingrid: Kako po novem iz s.p. v d.o.o.? [URL: <http://www.revija.mojedelo.com/revija/hrm.asp?showID=371>], 28.8.2006.
13. Hercog Branka: Kapital samostojnega podjetnika in davčni vidik prenosov sredstev. Revizor, Ljubljana, 2005, 10, str. 37-54.
14. Hieng Romana: Najemi v novih SRS. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 9-10, str. 85-99.
15. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2006. IKS, Ljubljana, XXXIV (2007), 1-2, str. 243-275.
16. Hočevar Ana Martina: Podjetnik in d.o.o. v novem zakonu o družbah. Obrtnik, Ljubljana, 2006, 5, str. 42-43.
17. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 469 str.
18. Horvat Tatjana et al.: Združitve in delitve gospodarskih družb: pravni, davčni in računovodski vidiki. [URL: <http://www.finance.si/zdruzitvegd.php?mode=intro2&src=neznan>], 16.6.2007.
19. Javornik Kasandi: Statusno preoblikovanje družb z davčnega vidika v Evropski uniji. Davčno-finančna praksa, Maribor, 4 (2003), 12, str. 13-20.
20. Kerčmar Sebastjan, Tratar Boštjan, Boltin Tomaž: Praktični komentar novega Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Lesce : Založba Legat d.o.o., 2006. 821 str.
21. Mancuso Anthony: LLC Or Corporation? How to Choose The Right Form for Your Business. Berkeley, CA : Nolo, 2006. 268 str.
22. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe SRS 8 (2006) – kapital. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 9-10, str. 137-152.

23. Perme Janja: Kaj espejem prinaša novi Zakon o dohodnini?. Obrtnik, Ljubljana, XXXV (2006), 11, str. 42-43.
24. Perme Janja: Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev za leto 2006. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007), 2, str. 43-46.
25. Perme Janja: Začenjamo dejavnost: ugotavljanje davčne osnove. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007a), 4, str. 82-83.
26. Prelič Saša: Materialno statusno preoblikovanje - zaščita interesov upnikov in imetnikov deležev kapitalskih družb pred tveganji združevanja in delitve. Ljubljana : GV založba, 2005. 543 str.
27. Prelič Saša: Statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov. Podjetje in delo, Ljubljana, XXXII (2006), 2, str. 269-288.
28. Prusnik Matjaž: Statusno preoblikovanje podjetnika. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 11, str. 143-148.
29. Puharič Krešimir: Gospodarsko pravo: z osnovami prava. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije d.o.o., 2004. 369 str.
30. Razpotnik Nataša, Verbajš Dunja: Za mnoge je s.p. še vedno bolj privlačen. Obrtnik, Ljubljana, 2004, 9, str. 82-85.
31. S. Steingold Fred: Legal Guide for Starting and Running a Small Business. Berkeley, CA : Nolo, 2006. 454 str.
32. Schwarzmann Andreja, Premik Urška: Urejeno blagajniško poslovanje. Ljubljana : Založniška hiša Primath d.o.o., 2005. 456 str.
33. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
34. Šime Ivanjko, Kocbek Marijan: Pravo družb – Statusno gospodarsko pravo. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije d.o.o., 2001, 608 str.
35. Škof Bojan et al.: Prenos dejavnosti in preoblikovanje samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo. Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2006. 80 str.
36. Taback Ivan, Weiner Samuel, Shenkman Martin: Starting a Limited Liability Company. New York : J. Wiley, 2003. 320 str.
37. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 841 str.
38. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 814 str.
39. Valič Stane: Prenova Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: [www.gzs.si/slo/regije/23024](http://www.gzs.si/slo/regije/23024)], 8.7.2005.
40. Valič Stane: Opomnik za ustanavljanje gospodarskih družb in priglasitev dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika. Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?IDpm=1756>], 29.9.2006.
41. Vanistendael Frans: EU Freedoms and Taxation. Amsterdam : IBFD, 2006. 302 str.
42. W. Carter Gary: Taxes Made Easy For Your Home - Based Business. Hoboken, N.J. : J. Wiley, 2003. 288 str.
43. W. Nicholson Richard et al.: Basic Accounting for Lawyers. Philadelphia, Pa : American Law Institute, American Bar Association, 1999. 210 str.
44. Zalaznik Janez: Ustanoviti d.o.o. ali postati samostojni podjetnik, 2006. [URL: <http://www.gazela.com/news.cp2?uid=BD12F409-67E3-67B7-7A82-ACD7C5DEBA26&linkid=4>], 15.5.2006.

45. Zalaznik Janez: S preoblikovanjem v d.o.o. ne pobegnete pred odgovornostjo, 2006a.  
[URL:<http://www.gazela.com/news.cp2?uid=5B56BCAB-AB4B-2C6E-A7DF-9B41C4CFC485&linkid=4>], 5.6.2006.
46. Zupančič Vera: Letno poročilo in obdavčitev dohodka iz dejavnosti zasebnikov za leto 2006, IKS, Ljubljana, XXXIV (2007), 4, str. 135-186.

## 7. VIRI

1. Enostavnejše preoblikovanje s.p. v kapitalsko družbo.  
[URL: <http://www.smartstart.si/newsdetails.aspx?langid=1&id=19>], 13.6.2007.
2. Kaj je to računovodstvo in zakaj je pomembno?. [URL: <http://vem.data.si/clanek/1/82/>], 9.5.2007.
3. Lestvica in zneski olajšav za odmero dohodnine za leto 2004.  
[URL: [http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doho\\_lestvica\\_2004.html](http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doho_lestvica_2004.html)], 25.5.2006
4. Lestvica za odmero dohodnine za leto 2003.  
[URL: <http://freeweb.siol.net/erlah1/news.htm>], 18.2.2004.
5. Novi Zakon o davčnem postopku - bistvene novosti in spremembe. Davčna uprava Republike Slovenije.[URL:[http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_davcnem\\_postopku\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_davcnem_postopku_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
6. Novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - bistvene novosti in spremembe.  
[URL:[http://www.durs.gov.si/.../novi\\_zakon\\_o\\_davku\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/.../novi_zakon_o_davku_od_dohodkov_pravnih_oseb_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
7. Novi Zakon o dohodnini - bistvene novosti in spremembe. Davčna uprava Republike Slovenije.  
[URL:[http://www.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_dohodnini\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_dohodnini_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
8. Novosti Zakona o gospodarskih družbah: kako po novem iz s.p. v d.o.o.?  
[URL:[http://www.spicaracunovodstvo.si/index.php/articles/PREOBLIKOVANJE\\_S.P.\\_V\\_GOSPODARSKO\\_DRU%8EBO](http://www.spicaracunovodstvo.si/index.php/articles/PREOBLIKOVANJE_S.P._V_GOSPODARSKO_DRU%8EBO)], 2.9.2006
9. Odredba o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2006 (Uradni list RS, št. 02/06).
10. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06).
11. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06).
12. Pravilnik o spremembah Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniški maksimum (Uradni list RS, št. 141/2006).
13. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/2005).
14. Stopnje dohodnine in davčne olajšave za leto 2005.  
[URL:[http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doh\\_064.html](http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doh_064.html)], 5.4.2006
15. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006).
16. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/2006).
17. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).
18. Zakon o davku na motorna vozila (Uradni list RS, št. 17/2006).
19. Zakon o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 117/2006).
20. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/2006).
21. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).
22. Izkaz poslovnega izida » PLASTAL, Alfonz Resnik s.p.« za l. 2004.

23. Izkaz poslovnega izida » PLASTAL, Alfonz Resnik s.p.« za l. 2006.
24. Izkaz poslovnega izida » SI-PLASTAL, podjetje za proizvodnjo, servis in trgovino d.o.o.« za l. 2004.
25. Izkaz poslovnega izida » SI-PLASTAL, podjetje za proizvodnjo, servis in trgovino d.o.o.« za l. 2006.
26. Izkaz bilance stanja » PLASTAL, Alfonz Resnik s.p.« za l. 2004.
27. Izkaz bilance stanja » PLASTAL, Alfonz Resnik s.p.« za l. 2006.
28. Izkaz bilance stanja » SI-PLASTAL, podjetje za proizvodnjo, servis in trgovino d.o.o.« za l. 2004.
29. Izkaz bilance stanja » SI-PLASTAL, podjetje za proizvodnjo, servis in trgovino d.o.o.« za l. 2006.





## **PRILOGE**

<b>PRILOGA 1:</b> BILANCA STANJA DRUŽBE SI-PLASTAL D.O.O. ZA LETO 2004.....	1
<b>PRILOGA 2:</b> IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA DRUŽBE SI-PLASTAL D.O.O. ZA LETO 2004.....	2
<b>PRILOGA 3:</b> BILANCA STANJA ALFONZA RESNIKA S.P. ZA LETO 2004.....	3
<b>PRILOGA 4:</b> IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA ALFONZA RESNIKA S.P. ZA LETO 2004.....	4
<b>PRILOGA 5:</b> BILANCA STANJA DRUŽBE SI-PLASTAL D.O.O. ZA LETO 2006.....	5
<b>PRILOGA 6:</b> IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA DRUŽBE SI-PLASTAL D.O.O. ZA LETO 2006.....	6
<b>PRILOGA 7:</b> BILANCA STANJA ALFONZA RESNIKA S.P. ZA LETO 2006.....	7
<b>PRILOGA 8:</b> IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA ALFONZA RESNIKA S.P. ZA LETO .....	8
<b>PRILOGA 9:</b> PODATKI IZ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV ALFONZA RESNIKA S.P. OD LETA 2001 DO LETA 2006.....	9
<b>PRILOGA 10:</b> PODATKI IZ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV DRUŽBE SI-PLASTAL D.O.O. OD LETA 2003 DO LETA 2006.....	9
<b>PRILOGA 11:</b> LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2003.....	9
<b>PRILOGA 12:</b> LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2004.....	10
<b>PRILOGA 13:</b> LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2005.....	10
<b>PRILOGA 14:</b> LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2006.....	10



## PRILOGA 1

Tabela 1: Bilanca stanja družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2004

		Leto 2004 (znesek v EUR)	Leto 2003 (znesek v EUR)
	<b>SREDSTVA</b>	<b>174.045</b>	<b>9.646</b>
<b>A.</b>	<b>STALNA SREDSTVA</b>	<b>10.324</b>	<b>3.971</b>
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva	113	0
II.	Opredmetena osnovna sredstva	10.211	3.971
III.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0
<b>B.</b>	<b>GIBLJIVA SREDSTVA</b>	<b>163.692</b>	<b>5.674</b>
I.	Zaloge	11.846	0
II.	Poslovne terjatve	127.203	21
a)	Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
b)	Kratkoročne poslovne terjatve	127.203	21
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	5.492
IV.	Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina	24.643	161
<b>C.</b>	<b>AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>29</b>	<b>0</b>
	Zabilančna sredstva	0	0
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>174.045</b>	<b>9.646</b>
<b>A.</b>	<b>KAPITAL</b>	<b>21.923</b>	<b>9.646</b>
I.	Vpoklicani kapital	9.760	9.886
a)	Osnovni kapital	9.760	9.886
b)	Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0	0
II.	Kapitalske rezerve	0	0
III.	Rezerve iz dobička	609	0
IV.	Preneseni čisti poslovni izid	0	0
V.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	11.554	(241)
VI.	Prevrednotovalni popravki kapitala	0	0
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>C.</b>	<b>FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI</b>	<b>150.557</b>	<b>0</b>
a)	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	0	0
b)	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	150.557	0
<b>D.</b>	<b>PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>1.564</b>	<b>0</b>
	Zabilančne obveznosti	0	0

Vir: Letno poročilo družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2004.

## PRILOGA 2

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2004

		Leto 2004 (znesek v EUR)	Leto 2003 (znesek v EUR)
<b>I.</b>	<b>KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA</b>	<b>472.395</b>	<b>0</b>
<b>1.</b>	<b>ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE</b>	<b>472.395</b>	<b>0</b>
a)	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	472.395	0
b)	Čisti prihodki od prodaje na tujem trgu	0	0
<b>2.</b>	<b>SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>3.</b>	<b>USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI IN LASTNE STORITVE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>4.</b>	<b>DRUGI POSLOVNI PRIHODKI</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>II.</b>	<b>POSLOVNI ODHODKI SKUPAJ</b>	<b>458.617</b>	<b>278</b>
<b>1.</b>	<b>Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>393.814</b>	<b>278</b>
a)	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	303.615	0
b)	Stroški storitev	90.199	278
<b>2.</b>	<b>Stroški dela</b>	<b>60.726</b>	<b>0</b>
a)	Stroški plač	46.236	0
b)	Stroški socialnih zavarovanj	8.101	0
c)	Drugi stroški dela	6.389	0
<b>3.</b>	<b>Odpisi vrednosti</b>	<b>1.842</b>	<b>0</b>
a)	Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev	1.842	0
b)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	0
c)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	0	0
<b>4.</b>	<b>Drugi poslovni odhodki</b>	<b>2.236</b>	<b>0</b>
<b>III.</b>	<b>FINANČNI PRIHODKI skupaj</b>	<b>833</b>	<b>34</b>
<b>1.</b>	<b>Finančni prihodki iz deležev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>2.</b>	<b>Finančni prihodki iz dolgoročnih terjatev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>3.</b>	<b>Finančni prihodki iz kratkoročnih terjatev</b>	<b>833</b>	<b>34</b>
<b>IV.</b>	<b>FINANČNI ODHODKI skupaj</b>	<b>649</b>	<b>0</b>
<b>1.</b>	<b>Prevrednotovalni finančni odhodki</b>	<b>251</b>	<b>0</b>
<b>2.</b>	<b>Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti</b>	<b>398</b>	<b>0</b>
<b>A.</b>	<b>POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA</b>	<b>13.962</b>	<b>(244)</b>
<b>V.</b>	<b>IZREDNI PRIHODKI</b>	<b>1.289</b>	<b>0</b>
<b>VI.</b>	<b>IZREDNI ODHODKI</b>	<b>260</b>	<b>0</b>
<b>B.</b>	<b>POSLOVNI IZID SKUPAJ</b>	<b>14.992</b>	<b>(244)</b>
<b>VII.</b>	<b>DAVEK IZ DOBIČKA</b>	<b>2.784</b>	<b>0</b>
<b>VIII.</b>	<b>DRUGI DAVKI</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>C.</b>	<b>ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA)</b>	<b>12.208</b>	<b>(244)</b>
<b>D.</b>	<b>PRENESENI ČISTI DOBIČEK/IZGUBA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>E.</b>	<b>ZMANJŠANJE KAPITALSKIH REZERV</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>F.</b>	<b>ZMANJŠANJE REZERV IZ DOBIČKA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>G.</b>	<b>POVEČANJE REZERV IZ DOBIČKA</b>	<b>611</b>	<b>0</b>
<b>H.</b>	<b>BILANČNI DOBIČEK/IZGUBA</b>	<b>11.597</b>	<b>(244)</b>

Vir: Letno poročilo družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2004.

### PRILOGA 3

Tabela 3: Bilanca stanja Alfonza Resnika s.p. za leto 2004

	Leto 2004 (znesek v EUR)	Leto 2003 (znesek v EUR)
<b>SREDSTVA</b>	<b>181.970</b>	<b>234.458</b>
<b>1. Neopredmetena dolgoročna sredstva</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>2. Opredmetena osnovna sredstva</b>	<b>121.680</b>	<b>138.265</b>
<b>3. Dolgoročne finančne naložbe</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>4. Zaloge</b>	<b>0</b>	<b>5.594</b>
<b>5. Poslovne terjatve</b>	<b>58.942</b>	<b>44.404</b>
a) Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
b) Kratkoročne poslovne terjatve	58.942	44.404
<b>6. Kratkoročne finančne naložbe</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>7. Dobroimetje pri bankah, čeki in gotovina</b>	<b>192</b>	<b>43.732</b>
<b>8. Aktivne časovne razmejitev</b>	<b>1.160</b>	<b>2.455</b>
<b>9. Terjatve do podjetnika</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>181.970</b>	<b>234.458</b>
<b>10. Podjetnikov kapital</b>	<b>63.101</b>	<b>32.798</b>
<b>11. Dolgoročne rezervacije</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>12. Finančne in poslovne obveznosti</b>	<b>118.869</b>	<b>201.660</b>
a) Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	89.329	104.664
b) Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	29.540	96.996
<b>13. Pasivne časovne razmejitev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Letno poročilo Alfonza Resnika s.p. za leto 2004.

## PRILOGA 4

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za leto 2004

		Leto 2004 (znesek v EUR)	Leto 2003 (znesek v EUR)
<b>1.</b>	<b>Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>52.403</b>	<b>562.420</b>
<b>2.</b>	<b>Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje</b>	<b>0</b>	<b>(10.838)</b>
<b>3.</b>	<b>Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	<b>0</b>	<b>137</b>
<b>4.</b>	<b>Drugi poslovni prihodki</b>	<b>255</b>	<b>843</b>
<b>5.</b>	<b>Stroški materiala in nabavna vrednost prodanega blaga ter stroški storitev</b>	<b>13.204</b>	<b>427.540</b>
a)	Stroški materiala in nabavna vrednost prodanega blaga	9.951	334.444
b)	Stroški storitev	3.253	93.096
<b>6.</b>	<b>Stroški dela zaposlencev</b>	<b>0</b>	<b>58.060</b>
a)	Stroški plač	0	42.425
b)	Stroški pokojninskih zavarovanj	0	3.753
c)	Stroški drugih zavarovanj	0	3.522
d)	Drugi stroški dela	0	8.361
<b>7.</b>	<b>Odpisi vrednosti</b>	<b>17.642</b>	<b>23.153</b>
a)	Amortizacija neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev	17.642	18.001
b)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	5.152
c)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	0	0
<b>8.</b>	<b>Drugi stroški</b>	<b>4.915</b>	<b>13.029</b>
a)	Prispevki za socialno varnost podjetnika	3.132	2.088
b)	Ostali stroški	1.783	10.941
<b>9.</b>	<b>Finančni prihodki</b>	<b>389</b>	<b>137</b>
<b>10.</b>	<b>Finančni odhodki</b>	<b>12.589</b>	<b>14.223</b>
a)	Finančni odhodki za obresti	9.679	14.223
b)	Drugi finančni odhodki	2.910	0
<b>11.</b>	<b>Izredni prihodki</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>12.</b>	<b>Izredni odhodki</b>	<b>0</b>	<b>223</b>
<b>13.</b>	<b>Poslovni izid (podjetnikov dohodek/negativni poslovni izid)</b>	<b>4.697</b>	<b>16.461</b>

Vir: Letno poročilo Alfonza Resnika s.p. za leto 2004.

## PRILOGA 5

Tabela 5: Bilanca stanja družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2006

		Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
	<b>SREDSTVA</b>	<b>316.713</b>	<b>195.700</b>
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>86.392</b>	<b>32.324</b>
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne AČR	38	8.423
II.	Opredmetena osnovna sredstva	19.296	23.901
III.	Naložbene nepremičnine	0	0
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	67.059	0
VI.	Odložene terjatve za davek	0	0
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	<b>228.184</b>	<b>160.843</b>
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0
II.	Zaloge	5.863	6.173
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	0
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	145.022	132.860
V.	Denarna sredstva	77.299	21.809
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>2137</b>	<b>2.534</b>
	Zabilančna sredstva	0	0
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>316.713</b>	<b>195.700</b>
<b>A.</b>	<b>KAPITAL</b>	<b>95.489</b>	<b>57.844</b>
I.	Vpoklicani kapital	9.765	9.767
a)	Osnovni kapital	9.765	9.767
b)	Nevpoklicani kapital (kot odbitna postavka)	0	0
II.	Kapitalske rezerve	0	0
III.	Rezerve iz dobička	4.286	2.404
IV.	Presežek iz prevrednotenja	0	0
V.	Preneseni čisti poslovni izid (preneseni čisti dobiček/izguba)	45.660	11.562
VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta (čisti dobiček/ izguba poslovnega leta)	35.779	34.110
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>C.</b>	<b>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>15.093</b>	<b>21.112</b>
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	15.093	21.112
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	0	0
III.	Odložene obveznosti za davek	0	0
<b>Č.</b>	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>206.130</b>	<b>116.744</b>
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	32.999	0
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	173.131	116.744
<b>D.</b>	<b>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	Zabilančne obveznosti	0	0

Vir: Letno poročilo družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2006.

## PRILOGA 6

Tabela 6: Izkaz poslovnega izida družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2006

	Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
<b>1. Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>661.638</b>	<b>748.849</b>
<b>2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>4. Drugi poslovni prihodki</b>	<b>8.855</b>	<b>0</b>
<b>5. Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>489.468</b>	<b>597.992</b>
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	367.530	458.063
b) Stroški storitev	121.937	139.928
<b>6. Stroški dela</b>	<b>109.481</b>	<b>95.774</b>
a) Stroški plač	82.837	70.628
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	0	0
c) Stroški drugih zavarovanj	13.337	11.388
d) Drugi stroški dela	13.307	13.758
<b>7. Odpisi vrednosti</b>	<b>23.176</b>	<b>6.560</b>
a) Amortizacija	5.571	3.676
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	16.850	0
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	755	2.884
<b>8. Odhodki</b>	<b>7.595</b>	<b>5.258</b>
<b>9. Finančni prihodki iz deležev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>10. Finančni prihodki iz danih posojil</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</b>	<b>505</b>	<b>75</b>
<b>12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</b>	<b>2.746</b>	<b>92</b>
<b>14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>246</b>
<b>15. DRUGI PRIHODKI</b>	<b>11.271</b>	<b>1.607</b>
<b>16. DRUGI ODHODKI</b>	<b>280</b>	<b>42</b>
<b>17. DAVEK IZ DOBIČKA</b>	<b>11.864</b>	<b>8.671</b>
<b>18. ODLOŽENI DAVKI</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>19. ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA</b>	<b>37.661</b>	<b>35.896</b>
<b>20. PRENESENI ČISTI DOBIČEK/IZGUBA</b>	<b>45.660</b>	<b>11.559</b>
<b>21. ZMANJŠANJE KAPITALSKIH REZERV</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>22. ZMANJŠANJE REZERV IZ DOBIČKA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>23. POVEČANJE REZERV IZ DOBIČKA</b>	<b>1.882</b>	<b>1.794</b>
a) Povečanje zakonskih rezerv	1.882	1.794
b) Povečanje rezerv za lastne delnice in lastne poslovne deleže	0	0
c) Povečanje statutarnih rezerv	0	0
d) Povečanje drugih rezerv iz dobička	0	0
<b>24. BILANČNI DOBIČEK/IZGUBA</b>	<b>81.439</b>	<b>45.661</b>

Vir: Letno poročilo družbe Si-Plastal d.o.o. za leto 2006.



## PRILOGA 7

Tabela 7: Bilanca stanja Alfonza Resnika s.p. za leto 2006

		Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
	<b>SREDSTVA</b>	<b>214.153</b>	<b>169.955</b>
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>209.163</b>	<b>158.695</b>
I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne AČR	0	0
II.	Opredmetena osnovna sredstva	3.585	8.299
III.	Naložbene nepremičnine	205.577	150.396
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	<b>4.990</b>	<b>10.920</b>
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0
II.	Zaloge	0	0
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	0
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	4.950	6.855
V.	Denarna sredstva	40	4.064
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>0</b>	<b>340</b>
<b>Č.</b>	<b>TERJATVE DO PODJETNIKA</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>214.153</b>	<b>169.955</b>
<b>A.</b>	<b>PODJETNIKOV KAPITAL</b>	<b>58.329</b>	<b>42.272</b>
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
1.	Rezervacije	0	0
2.	Dolgoročne PČR	0	0
<b>C.</b>	<b>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>123.392</b>	<b>80.397</b>
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	0	0
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	123.392	80.397
<b>Č.</b>	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>32.432</b>	<b>47.286</b>
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	0	0
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	32.432	47.286
<b>D.</b>	<b>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Vir: Letno poročilo Alfonza Resnika s.p. za leto 2006.

## PRILOGA 8

Tabela 8: Izkaz poslovnega izida Alfonza Resnika s.p. za leto 2006

	Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
<b>1. Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>51.433</b>	<b>45.917</b>
<b>2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>4. Drugi poslovni prihodki</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>5. Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>4.327</b>	<b>4.893</b>
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	63	540
b) Stroški storitev	4.264	4.353
<b>6. Stroški dela</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
a) Stroški plač	0	0
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	0	0
c) Stroški drugih zavarovanj	0	0
d) Drugi stroški dela	0	0
<b>7. Odpisi vrednosti</b>	<b>11.929</b>	<b>16.183</b>
a) Amortizacija	11.929	16.183
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	0
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	0	0
<b>8. Drugi stroški</b>	<b>15.922</b>	<b>10.052</b>
a) Prispevki za socialno varnost	0	3.772
b) Ostali stroški	0	6.280
<b>9. Finančni prihodki iz deležev</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>10. Finančni prihodki iz danih posojil</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</b>	<b>1</b>	<b>4</b>
<b>12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</b>	<b>5.523</b>	<b>6.441</b>
<b>15. DRUGI PRIHODKI</b>	<b>427</b>	<b>0</b>
<b>16. DRUGI ODHODKI</b>	<b>0</b>	<b>2</b>
<b>17. POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA (PODJETNIKOV DOHODEK/NEGATIVNI POSLOVNI IZID)</b>	<b>14.161</b>	<b>8.350</b>

Vir: Letno poročilo Alfonza Resnika s.p. za leto 2006.

## PRILOGA 9

Tabela 9: Podatki iz računovodskih izkazov Alfonza Resnika s.p. od leta 2001 do leta 2006

Leto	Število zaposlenih	Sredstva	Prihodki	Poslovni izid
2001	-	230.729	179.843	(12.437)
2002	7	252.142	288.865	1.764
2003	6	234.458	552.698	16.461
2004	0	181.970	53.047	4.697
2005	0	169.955	45.919	8.350
2006	0	214.155	51.857	14.159

Vir: Letna poročila Alfonza Resnika s.p. za obdobje od 2001 do 2006.

## PRILOGA 10

Tabela 10: Podatki iz računovodskih izkazov družbe Si-Plastal d.o.o. od leta 2003 do leta 2006

Leto	Število zaposlenih	Sredstva (v eur)	Kapital (v eur)	Skupni prihodki (v eur)	Dobiček/ izguba (v eur)	Čisti dobiček/ čista izguba (v eur)	Bilančni dobiček (v eur)
2003	0	9.646	9.646	34	(278)	(244)	(244)
2004	6	174.045	21.923	474.518	13.778	12.208	11.597
2005	8	195.700	57.844	750.531	43.265	35.896	45.661
2006	9	316.713	95.489	682.269	40.774	37.661	81.439

Vir: Letna poročila družbe Si-Plastal d.o.o. za obdobje od 2003 do 2006.

## PRILOGA 11

Tabela 11 : Lestvica za odmero dohodnine za leto 2003

Če znaša neto letna davčna osnova v SIT		Znaša dohodnina v SIT
nad	do	
	1.508.571	17%
1.508.571	3.017.140	256.455 + 35% nad 1.508.571
3.017.140	4.525.713	784.454 + 37% nad 3.017.140
4.525.713	6.034.281	1.342.628 + 40% nad 4.525.713
6.034.281	9.051.422	1.946.057 + 45% nad 6.034.281
9.051.422	4.525.713	3.303.770 + 50% nad 9.051.422

Vir: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2003, 2004.

## PRILOGA 12

Tabela 12: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2004

Če znaša neto letna davčna osnova v SIT		Znaša dohodnina v SIT
nad	do	
	1.594.560	17%
1.594.560	3.189.177	271.073 + 35% nad 1.594.560
3.189.117	4.783.679	829.168 + 37% nad 3.189.117
4.783.679	6.378.235	1.419.158 + 40% nad 4.783.679
6.378.235	9.567.353	2.056.982 + 45% nad 6.378.235
9.567.353	4.525.713	3.492.085 + 50% nad 9.567.353

Vir: Lestvica in zneski olajšav za odmero dohodnine za leto 2004, 2005.

## PRILOGA 13

Tabela 13: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2005

Če znaša neto letna davčna osnova v SIT		Znaša dohodnina v SIT
nad	do	
	1.300.000	16%
1.300.000	2.540.000	208.000 + 33% nad 1.300.000
2.540.000	5.140.000	617.200 + 38% nad 2.540.000
5.140.000	10.330.000	1.605.200 + 42% nad 5.140.000
10.330.000		3.785.000 + 50% nad 10.330.000

Vir: Stopnje dohodnine in davčne olajšave za leto 2005, 2005.

## PRILOGA 14

Tabela 14: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2006

Če znaša neto letna davčna osnova v SIT		Znaša dohodnina v SIT
nad	do	
	1.327.300	16%
1.327.300	2.593.340	212.368 + 33% nad 1.327.300
2.593.340	5.247.940	630.161 + 37% nad 2.593.340
5.247.940	10.546.930	1.612.363 + 41% nad 5.247.940
10.546.930		3.784.949 + 50% nad 10.546.930

Vir: Odredba o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2006, 2006.