

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA  
SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSMEZNIKA  
V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

Ljubljana, maj 2010

NIKA MUŠIČ

### **IZJAVA**

Študentka, Nika Mušič, izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. Marka Hočevarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

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

# KAZALO

<b>UVOD</b>	<b>1</b>
<b>1 POSEBNOSTI OBDAVČITVE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSAMEZNIKA</b>	<b>2</b>
1.1 OPREDELITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSAMEZNIKA	2
1.2 OBDAVČITEV	2
1.3 DAVČNA OSNOVA	3
1.3.1 Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov	3
1.3.2 Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normirano priznanih odhodkov	7
1.4 DAVČNA STOPNJA	8
1.5 DAVČNE OLAJŠAVE	9
1.6 POKRIVANJE DAVČNE IZGUBE	10
1.7 AKONTACIJA DOHODNINE DOHODKA IZ DEJAVNOSTI IN DAVČNI OBRAČUN	11
<b>2 POSEBNOSTI OBDAVČITVE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO</b>	<b>12</b>
2.1 OPREDELITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	12
2.2 OBDAVČITEV	13
2.3 DAVČNA STOPNJA, DAVČNA OSNOVA IN DAVČNE OLAJŠAVE	15
2.4 DAVČNI OBRAČUN	16
2.5 POVZETEK NAJPOMEMBNEJŠIH RAZLIK SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA (S.P.) IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO (D.O.O.)	16
2.3.1 Primerjava podjetnika in družbe iz davčnega vidika	16
2.3.2 Primerjava podjetnika in družbe iz računovodskega vidika	17
2.3.3 Razlike v blagajniškem poslovanju	18
<b>3 PRENOS POSLOVANJA IN PREMOŽENJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO (DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO)</b>	<b>19</b>
3.1 NAJPOGOSTEJŠI RAZLOGI ZA PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	20
3.2 TEORETIČNI STATUSNI VIDIK PREOBLIKOVANJA	20
3.2.1 Prehod na presečni dan	22
3.2.2 Prenos samo dela poslovnih funkcij ter samo dela premoženja iz s.p. v d.o.o. (postopni prenos)	23
3.3 DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA	24
3.3.1 Obdavčitev sredstev pri prenehanju poslovanja podjetnika	24
3.3.2 Posebna davčna obravnava	25
3.3.3 Posledice neizpolnitve pogojev	26
3.3.4 Število davčno nevtralnih prenosov dejavnosti iz samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo v letu 2006 in 2007	27
3.3.5 Kriterij za odločanje o prenosu dejavnosti na družbo z omejeno odgovornostjo	27
<b>4 PRIMER PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO</b>	<b>28</b>
4.1 OPIS PODJETJA SONCE S.P.	28
4.2 POSLOVANJE PODJETJA KOT SAMOSTOJNI PODJETNIK	28
4.3 PREDRAČUN IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA PO LETIH (PROJEKCIJA PODJETJA)	29
4.4 PRIMERJAVA DAVČNE OBVEZNOSTI	30
<b>SKLEP</b>	<b>33</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b>	<b>34</b>

## KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov</i>	4
<i>Tabela 2: Stopnje dohodnine za davčno leto 2008</i>	8
<i>Tabela 3: Struktura poslovnega izida v evrih</i>	28
<i>Tabela 4: Dinamika rasti dobička od leta 2005 do leta 2007</i>	29
<i>Tabela 5: Poslovni izid po letih v evrih</i>	30
<i>Tabela 6: Davčna obveznost samostojnega podjetnika od leta 2008 do 2012</i>	31
<i>Tabela 7: Davčna obveznost družbe z omejeno odgovornostjo od leta 2008 do 2012</i>	31
<i>Tabela 8: Primerjava neto dobičkov družbe, družbenika, podjetnika</i>	32

## KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Število poslovnih subjektov v 1. in 2. četrtletju leta 2008</i>	13
<i>Slika 2: Število prenosov v letu 2006 in 2007</i>	27
<i>Slika 3: Dobiček Podjetja Sonce s.p. od leta 2005-2007</i>	29
<i>Slika 4: Projekcija dobička Podjetna Sonce s.p. od leta 2008 do leta 2012</i>	30
<i>Slika 5: Davčna obveznost od leta 2008 do 2012</i>	32

## UVOD

Osrednja nit diplomske naloge je preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Pri prenosu premoženja moramo biti posebej pozorni na davčne posledice prehoda. Poglavitni cilj vsakega posameznika je optimizirati davčno obremenitev, kar pomeni plačati čim nižje davke brez kršenja davčnih predpisov. Z dopolnitvijo Zakona o gospodarskih družbah, sprejetega v sredini leta 2006, se lahko samostojni podjetnik posameznik preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, ne da bi pri tem nosil davčne posledice. Omogočen je davčno nevtralen prenos, če podjetnik izpolni zakonsko določene pogoje. Glavna zahteva zakona je, da lastnik na družbo prenese vse premoženje in da ostane lastnik nove družbe vsaj 36 mesecev.

Najpogostejši razlog za preoblikovanje je davčne narave. Podjetnikov cilj je plačati čim manj davka, saj mu davki znižujejo razpoložljiv dohodek. Eden od tudi pomembnejših razlogov je želja podjetnika po zmanjšanju odgovornosti in tveganj iz poslovanja, saj podjetnik odgovarja za svoje obveznosti z vsem svoji osebnim premoženjem. V družbi z omejeno odgovornostjo je osebno premoženje ločeno od družbenega.

Gospodarska družba je obdavčena po davčni stopnji ne glede na višino dobička, medtem ko se podjetniku z rastjo dobička viša davčna stopnja. Podjetnik je obdavčen po progresivni dohodninski lestvici, družba pa po davku od dohodka pravnih oseb. V letu 2008 je davčna stopnja, po kateri so obdavčene gospodarske družbe, 22%. Do leta 2010 se bo ta stopnja vsako leto znižala za 1 odstotno točko in bo v letu 2010 znašala 20%.

V prvem poglavju sem opisala posebnosti obdavčitve samostojnega podjetnika. Samostojni podjetnik je fizična oseba, ki se na trgu samostojno ukvarja s pridobitno dejavnostjo. Potemtakem je zavezanec za dohodnino in je obdavčen po dohodninski lestvici. Njegov dohodek se obravnava kot dohodek iz dejavnosti. Za dohodek iz dejavnosti se šteje dohodek dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti.

V drugem poglavju sem predstavila posebnosti obdavčitve družbe z omejeno odgovornostjo. Družba z omejeno odgovornostjo je združek osebne udeležbe in osebnega udejanjanja podjetniške zamisli s kapitalsko organizacijo zadevne gospodarske družbe (Puharič, 2004, str.100). Lastnik gospodarske družbe za obveznosti družbe odgovarja le s kapitalskim deležem v družbi, s sredstvi, ki jih je kot kapitalski vložek prenesel na družbo. Družba je obdavčena v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb s fiksno davčno stopnjo. Če si družbenik izplača dobiček, pa mora plačati tudi davek na dohodek iz kapitala.

V tretjem poglavju sem obravnavala prenos dejavnosti samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo. V delu statusnega preoblikovanja predstavim postopni prenos in prenos na presečni dan.

V zadnjem, četrtem poglavju sem opisala problem Podjetje Sonce s.p., ki je v dilemi ali je zanj ugodnejše, da vztraja v pravnoorganizacijski obliki samostojnega podjetnika, ali naj svojo dejavnost prenese na družbo z omejeno odgovornostjo in s tem plača manj davka državi.

## **1 POSEBNOSTI OBDAVČITVE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA POSAMEZNIKA**

### **1.1 Opredelitev samostojnega podjetnika posameznika**

Samostojnega podjetnika posameznika Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1; Uradni list RS št. 42/2006) opredeljuje kot fizično osebo, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Podjetnik mora opravljati svojo dejavnost trajno, samostojno in s pridobitnim namenom (poslovanje zaradi dobička). Samostojnost opravljanja in organiziranja podjetniške dejavnosti je torej bistveno za podjetnika (Puharič, 2004, str. 82-83).

Podjetnik je tako edina pravno organizacijska oblika gospodarskega subjekta, ki ni gospodarska družba. Pri samostojnemu podjetniku gre za fizično osebo, ki se ukvarja z gospodarsko dejavnostjo, kar pa pomeni, da je pri nastopanju na trgu izenačen z gospodarskimi družbami in ima svoje podjetje enako kot gospodarska družba (Škof et al., 2003, str. 9). Za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem. V premoženjsko maso, s katero odgovarja podjetnik, vključujemo tako namensko (organizirano) kot tudi osebno premoženje. Gre za osebno, samostojno, neposredno odgovornost podjetnika, ki pa nima pravne narave solidarne odgovornosti, ker obrat nima statusa večosebne pravne osebe (Puharič, 2004, str. 86).

### **1.2 Obdavčitev**

Samostojni podjetnik je obdavčen z dohodnino, in sicer je obdavčen njegov dobiček, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti. Pri ugotavljanju obdavčljivega dohodka se uporabljajo določila Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2; Uradni list RS, št. 117/2006). Pri izkazovanju prihodkov in odhodkov pa mora upoštevati tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2; Uradni list RS, št. 117/2006) razen, če ni z ZDoh-2 to drugače določeno.

Dohodnina je sistem obdavčitve dohodkov fizičnih oseb, ki je bila v Sloveniji uveljavljena z reformo davčnega sistema, sprejeto konec leta 1990. Do današnjega dne se je zgodilo veliko sprememb, največja pa s sprejetjem Zakona o dohodnini v letu 2004 (v nadaljevanju ZDoh-1; Uradni list RS št. 54/2004). Med najpomembnejšimi spremembami je bila uvedba 20% cedularne obdavčitve za obresti, dividende in kapitalske dobičke (Čok et.al., 2007, str.17). Zakonu so sledili številni popravki, spremembe in dopolnitve in nazadnje novi zakon ZDoh-2. Izhodišče za pripravo novega zakona je bilo besedilo ZDoh-1, zato je tudi v novem zakonu ohranjena enaka struktura, nespremenjeno je ostalo tudi besedilo večjega števila določb posameznih členov.

Dohodek samostojnega podjetnika je obdavčen po davku od dohodka iz dejavnosti. Med vire dohodnine, poleg dohodka iz dejavnosti, štejemo dohodek iz zaposlitve, dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, dohodek iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice, dohodek iz kapitala in druge dohodke.

Za dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, se šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic (46. člen, ZDoh-2).

## **1.3 Davčna osnova**

### **1.3.1 Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov**

Davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, je dobiček, ki je opredeljen kot razlika med prihodki in odhodki. Pri tem se upoštevajo samo tisti prihodki in odhodki, ki so bili doseženi v zvezi z opravljanjem dejavnosti. Prihodki ali odhodki, ki so bili že vključeni v davčno osnovo v preteklih obdobjih, se ne vključujejo ponovno v davčno osnovo. Ker so to prihodki in odhodki iz več davčnih obdobj, mora zavezanec zagotavljati in hraniti podatke o takšnih prihodkih in odhodkih.

Na podlagi davčnih predpisov nastajajo razlike med dejansko nastalimi prihodki in odhodki ter njihovim davčnim priznavanjem. Vseh prihodkov in odhodkov, ki smo jih vključili v izkaz poslovnega izida, namreč ne moremo v enaki višini vnesti v napoved davka od dohodkov iz dejavnosti. Pri ugotavljanju davčne osnove moramo dosledno upoštevati določbe davčnih predpisov, ki se nanašajo na davčno priznavanje prihodkov in odhodkov (Drobež, Korbar & Macarol, 2003, str. 28).

**PRIHODKI – ODHODKI – DAVČNE OLAJŠAVE = DAVČNA OSNOVA**

Dobiček po njegovem izvoru lahko delimo na dva dela:

- poslovni del
- davčni del

Poslovni del dobička izvira iz prihodkov in odhodkov, ki jih je zavezanec dosegel pri opravljanju svoje dejavnosti. Davčni del dobičke je posledica posebnih pravil ZDoh-2 in ZDDPO-2, na podlagi katerih se prihodki in odhodki, ki jih zavezanec izkaže v izkazu poslovnega izida, ustrezno popravijo (Kodrič, 2005).

V ZDoh-2 je na novo opredeljena davčna osnova, ki se veliko bolj približuje poslovnemu dobičku, ugotovljenemu na podlagi računovodskih standardov. Ukinili so številne dvojne obdavčitve, kar pomeni, da ni mogoče prihodke, ki so bili že vključeni v davčno osnovo, ponovno vključiti v davčno osnovo v drugem obdobju.

V Tabeli 1 (na str. 4) je prikazan primer ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov. Poslovni del dobička ugotavljamo iz prihodkov in odhodkov, ki so prikazani v izkazu poslovnega izida.

*Tabela 1: Ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih odhodkov*

VPLIV NA DAVČNO OSNOVO	POSTAVKA	
+	prihodki iz izkaza poslovnega izida	poslovni del
-	odhodki iz izkaza poslovnega izida	
+	povečanje prihodkov	davčni del
-	zmanjšanje prihodkov	
+	zmanjšanje odhodkov	
-	povečanje odhodkov	
-	pokrivanje davčne izgube	
-	uveljavljanje davčnih olajšav	
+	poračun davčnih olajšav	
=	<b>davčna osnova</b>	

*Vir: M. Kodrič, Praktikum obdavčitve dohodka iz dejavnost, 2005.*

S posebnimi pravili v zvezi z ugotavljanjem davčne osnove poskuša zakonodajalec:

- destimulirati nezaželena ravnanja (npr. davčno nepriznani odhodki),
- popraviti posledice ravnanj, ki zmanjšujejo davčno osnovo (npr. prenos dobička k drugim zavezancem na podlagi transference cen),
- stimulirati zaželena ravnanja (npr. olajšave za investiranje in zaposlovanje),
- uveljavljati načelo pravičnosti (npr. možnost zmanjševanja davčne osnove za pretekle davčne osnove za pretekle davčne izgube),



- uveljaviti načelo enake obdavčitve istih vrst dohodkov (npr. obdavčitev dobičkov pri prodaji vrednostnih papirjev v okviru vira dobička iz kapitala) (Kodrič, 2005).

## **Prihodki**

Vrste prihodkov z davčnega vidika:

- prihodki, ki jih vključimo v davčno napoved v dejansko nastalem znesku,
- prihodki, ki jih vključimo v davčno napoved v višjem znesku od dejansko nastalega,
- prihodki, ki jih ne vključimo v davčno napoved.

Za prihodek se šteje stvarno premoženje preneseno iz gospodinjstva v podjetje, razen če je bilo preneseno na začetku opravljanja dejavnosti. Prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom se štejejo za transakcije med povezanimi osebami. Denarna sredstva so iz takšne obravnave izključena.

Med prihodke štejemo prihodke iz poslov, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnost, vendar opravljanje dejavnosti omogoči nastanek teh poslov. Predvsem gre za posle špekulativne narave, ki nastanejo zaradi dobrega poznavanja tržnih razmer na določenem področju in posle v zvezi z bolj učinkovito rabo sredstev.

Kot prihodek iz opravljanja dejavnosti se po zakonu ne šteje dividenda, določene obresti, prihodki doseženi na podlagi odsvojitve lastniških deležev in investicijskih kuponov. Ti prihodki se štejejo kot dohodki iz kapitala.

## **Odhodki**

Vrste odhodkov z davčnega vidika:

- odhodki, ki so davčno priznani v dokumentiranih zneskih,
- odhodki, ki so davčno priznani v določenih omejenih zneskih,
- odhodki, ki niso davčno priznani.

Obvezni prispevki za socialno varnost se priznajo kot odhodek, če se nanašajo na socialno zavarovanje zavezanca in jih le-ta plačuje v skladu s posebnimi predpisi; če jih zavezanec plačuje v sklad, priznan za davčne namene v kateri koli drugi državi in so primerljivi z obveznimi prispevki za socialno varnost v RS, pod pogojem, da zavezanec ni bil rezident RS neposredno pred začetkom opravljanja dejavnosti v RS in je v tem času že prispeval v ta sklad (Škof et al., 2005).

Kot delno priznane odhodke 57.člen Zdoh-2 določa stroške, ki se nanašajo izključno na zavezanca in se priznajo največ do višine: stroški v zvezi s službenimi potovanji, stroški prehrane med delom, stroški prevoza na delu in z dela, stroški dela na terenu.

Davčni zavezanec sme tako vključiti med davčno priznane odhodke tiste stroške, ki so obračunani do višine, ki so določeni z Uredbo Vlade Republike Slovenije o višini povračila stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Škof et al., 2005, str. 47).

Delno priznani odhodki so tudi stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta, ki se priznavajo v višini 50%. Amortizacija se prizna kot odhodek v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, ter najvišjih letnih amortizacijskih stopenj, predpisanih z ZDDPO-2.

Zavezancu pa se nekateri odhodki sploh ne priznajo, kot so davki, ki jih je plačal zavezanec kot fizična oseba (davek od premoženja, davek na dediščine in darila), dohodnina po zakonu, davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, samoprispevek, uveden v skladu s predpisi o samoprispevku.

Davčno nepriznani odhodki so podrobneje opredeljeni v 30. členu ZDDPO-2:

- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička,
- stroški privatnega življenja,
- stroški prisilne izterjave davkov,
- kazni,
- davki,
- obresti (od nepravočasno plačanih davkov, od posojil prejetih od oseb, ki imajo sedež državah z ugodnejšim davčnim okoljem),
- podkupnine,
- donacije.

Kot odhodek se prizna odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva, katerih doba uporabnosti je daljša od leta dni in katerih posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR.

Odhodke na račun odpisov terjatev bo dopustno v davčni obračun vključiti v primeru, da je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik za doseg poplačila dolga (izvršena so bila pravna dejanja, npr. podan izvršilni predlog). Določena je tudi zgornja meja priznavanja odhodkov iz naslova zalog – največ do zneska, ki se ugotovi v skladu z izbrano metodo vrednotenja zalog. Izbrano metodo mora davčni zavezanec uporabljati najmanj pet let (Škof et al., 2005, str. 35).

V davčno osnovo se ne štejejo nepotrebni odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- imajo značaj zasebnosti,
- niso skladni z običajno poslovno prakso, tj. niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi, ter dejstvi in okoliščinami.

### **1.3.2 Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normirano priznanih odhodkov**

Zavezanec, ki izpolnjuje naslednje pogoje:

- zanj ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig,
- njegovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, z vključno mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 evrov,
- ne zaposluje delavcev,
- v preteklem davčnem letu ni ugotavljal davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov,

lahko pri ugotavljanju davčne osnove naslednjega davčnega leta zahteva upoštevanje normiranih odhodkov.

Zahtevo za takšen način ugotavljanja davčne osnove se predloži v mesecu novembru tekočega davčnega leta za naslednje davčno leto pri pristojnem davčnem organu (Zakon o davčnem postopku; ZDavP-2; Uradni list RS št. 117/2006).

Normirane odhodke lahko upoštevajo v višini 25% ustvarjenih prihodkov, zavezanci, ki izpolnjujejo zgornje pogoje in zavezanci, ki so na novo začeli z opravljanjem dejavnosti in izpolnjujejo 1. in 3. točko pogojev. Ti isti zavezanci pa lahko upoštevajo normirane odhodke v višini 70% ustvarjenih prihodkov, če se ukvarjajo z dejavnostjo ki obsega:

- kmetijsko, gozdarsko in dopolnilno dejavnost na kmetiji,
- izdelavo in prodajo izdelkov domače in umetnostne obrti.

Doseženi prihodki se pripoznavajo v skladu z načelom denarnega toka (plačana realizacija) in ne v skladu z načelom poslovnega dogodka (fakturirana realizacija). Upoštevajo se na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Medtem ko se pri davčni osnovi, ki se ugotavlja na podlagi dejanskih stroškov, upoštevajo prihodki in odhodki ob njihovem nastanku (nastanek poslovnega dogodka).

Zavezanec davčnih olajšav ne sme upoštevati, prav tako ne more zmanjševati davčne osnove na račun zneskov izgub iz preteklih let. Če zavezanec že od pričetka opravljanja dejavnosti

ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, izgube sploh ne more prikazati. Odhodki (25%) nikoli ne morejo preseči zneska doseženih prihodkov.

**Prednosti** ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov:

- podjetniku ni treba voditi knjigovodskih evidenc v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS), kar pomeni prihranek časa za proučevanje SRS in davčnih predpisov, knjiženje poslovnih dogodkov, arhiviranje poslovne dokumentacije in sestavljanje računovodskih izkazov ter davčnih obračunov,
- podjetnik prihrani denarna sredstva, ki bi jih sicer porabil za storitve računovodskega servisa v zvezi z vodenjem knjigovodskih evidenc, sestavljanjem računovodskih izkazov in davčnih obračunov,
- podjetnik ne sestavlja računovodskih izkazov, kar pomeni prihranek pri strošku, ki bi ga sicer plačal AJPES (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve) za objavo njegovih računovodskih izkazov,
- podjetniku ni treba plačevati obrokov predhodne akontacije dohodnine niti sestavljati in oddajati davčnega obračuna po zaključku poslovnega leta,
- stroški v zvezi s prispevki za socialno varnost so priznani kot odbitna postavka pri odmeri dohodnine na letni ravni poleg normiranih odhodkov,
- pri ugotavljanju davčne osnove se prihodki ugotavljajo po načelu plačane realizacije (neplačani računi s strani kupcev ne povečujejo davčne osnove).

## 1.4 Davčna stopnja

Davčne stopnje so prikazane v Tabeli 2 (na str. 11). Dohodninska lestvica ima tri razrede. Znesek davka se določi tako, da se davčno osnovo uvrsti v ustrezen razred lestvice. Višja je davčna osnova, višji davek plača samostojni podjetnik.

*Tabela 2: Stopnje dohodnine za davčno leto 2008*

Če znaša neto davčna osnova Nad	letna v evrih do	Znaša dohodnina v evrih				
	7.188	16%				
7.188	14.375	1.150	+	27%	nad	7.188
14.375		3.091	+	41%	nad	14.375

*Vir: DURS (Davčna uprava Republike Slovenije).*

## 1.5 Davčne olajšave

Državni zbor Republike Slovenije na seji 17. julija 2008 s sprejetjem popravka zakona o dohodnini ZDoh-2B zopet uveljavlja olajšavo za investiranje, ki je bila leta 2006 ukinjena.

Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 20% investiranega zneska v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva v davčnem letu, vendar ne več kot v znesku 20.000 evrov. Znižanje davčne osnove lahko znaša največ 10.000 evrov v davčnem letu vlaganja in 10.000 evrov v davčnem letu po letu vlaganja. Za opremo iz prejšnjega odstavka se ne štejejo: pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni ali električni pogon, avtobusov na hibridni ali električni pogon. Za neopredmetena dolgoročna sredstva se ne štejejo dobro ime in usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva.

Davčnemu zavezancu se priznavajo tudi naslednje olajšave do višine davčne osnove (ZDoh-2):

- V višini 20% investiranega zneska za vlaganja v **raziskave in razvoj** v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti ali za nakup raziskovalno-razvojnih storitev zunanjih izvajalcev (velja tudi pri finančnem najemu investicijske opreme). V višini 30% investiranega zneska, v kolikor ima investitor sedež in opravlja svojo dejavnost na področjih države, kjer je bruto domači proizvod na prebivalca do 15% nižji od povprečja države in 40%, če je bruto domači proizvod več kot 15% nižji od državnega povprečja. Gre za tako imenovano regijsko olajšavo.<sup>1</sup>
- Pri **zaposlovanju invalidov** se davčnemu zavezancu prizna olajšava v višini 50% izplačane plače invalida oziroma 70% za osebo, ki ima 100% telesno okvaro ali za gluho osebo.
- Zavezanec, ki je invalidna oseba in ne zaposluje delavcev, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji. Invalid s 100% okvaro ali zavezanec – gluha oseba pa v višini 60%.
- Olajšava za **izvajanje praktičnega dela** v strokovnem izobraževanju v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe.
- Delodajalec (zavezanec), ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, lahko za premije **prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja**, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev, uveljavlja olajšavo za leto, v katerem so bile premije plačane, vendar največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca.

---

<sup>1</sup> Pri uveljavljanju regijskih olajšav mora zavezanec vlaganja v raziskave in razvoj opredeliti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem programu.

- Do 0,2% obdavčenega prihodka lahko zavezanec zniža davčno osnovo za izplačila v denarju ali v naravi za humanitarne, dobrodelne, kulturne, znanstvene, vzgojno izobraževalne, ekološke, športne in religiozne namene. Političnim strankam in sindikatom pa največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu.

Regijska olajšava se začne uporabljati od 16. avgusta 2007, ker je ta dan Evropska komisija odobrila shemo te olajšave (Uradni list RS št. 90/07).

Če zavezanec odpove pogodbo o zaposlitvi osebi, za katero je uveljavljal olajšave, prej kot v dveh letih od zaposlitve te osebe, ali če se pogodba o zaposlitvi osebe odpove ali preneha veljati s sporazumno razveljavitvijo prej kot v dveh letih od zaposlitve te osebe, mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave, povečati davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti. Davčno osnovo poveča za davčno leto, v katerem je bila pogodba o zaposlitvi odpovedana oziroma sporazumno razveljavljena. Izjeme so pri prenosu podjetja. Šteje se, da je olajšavo prevzel novi zasebnik oziroma pravna oseba, pod pogoji, ki bi veljali, če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo (Škof et al., 2005, str. 49).

Podjetnik pa lahko uveljavlja še dve tako imenovani osebni olajšavi. To sta splošna olajšava, ki se v letu 2008 prizna v znesku 2.959,60 EUR in posebna olajšava za vzdrževane družinske člane. Ti dve olajšavi se lahko uveljavljata že med letom.

## 1.6 Pokrivanje davčne izgube

Zavezanec lahko izgubo pokriva:

- v naslednjih davčnih letih,
- največ do višine davčne osnove o dohodka iz dejavnosti tekočega davčnega leta,
- od izgube starejšega datuma,
- izgube ni mogoče prenesti na novega zasebnika oz. pravno osebo, kadar zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti,
- zavezanec lahko pokriva tudi izgubo, ki jo je izkazal v davčnih obdobjih od leta 2000 do leta 2005.

Izguba (praviloma) ni enaka negativnemu poslovnemu izidu iz izkaza poslovnega izida. ZDoh-2 izgubo opredeljuje kot negativno davčno osnovo. Davčna osnova je negativna takrat, kadar je znesek v davčnem obračunu izkazanih prihodkov nižji od zneska davčno priznanih odhodkov. Zneski izgube lahko vplivajo na višino davčne osnove v letih, ki sledijo letu, v katerem je bila izguba ugotovljena (Kodrič, 2005).

Zavezanec lahko izgubo pokriva samo v primeru, kadar ugotavlja davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov.

## 1.7 Akontacija dohodnine dohodka iz dejavnosti in davčni obračun

Davčni zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka doseženega z opravljanjem dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, po novem sam izračunava akontacijo dohodnine v davčnem obračunu (295.člen ZDavP-2). Obračun mora vsebovati podatke o poslovanju, ki jih davčni zavezanec vodi v svojih evidencah v skladu s tem zakonom, drugimi predpisi in računovodskimi standardi in podatke iz poročil, ki jih zavezanec sestavlja v skladu s posebnimi predpisi in računovodskimi standardi.

Davčni obračun predpiše Minister za finance in ga je potrebno predložiti davčnemu organu najkasneje do 31.marca za preteklo davčno obdobje. Davčno obdobje je koledarsko leto. Med letom zavezanci plačujejo akontacijo dohodnine. Izračuna se od davčne osnove predhodnega leta, vključno z zmanjšanjem in povečanjem davčne osnove ter davčnimi olajšavami, na podlagi stopenj dohodnine. Predhodna akontacija pomeni akontacija dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti. Za davčno leto se določi v višini akontacije dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti po zadnjem davčnem obračunu, ki ga s.p. izdela samostojno do 31.3. tekočega leta za preteklo leto. Predhodna akontacija in davčni odtegljaj se odštejeta od akontacije dohodnine (Škof et al., 2005, str. 51-52).

Po novem bodo pri izračunu akontacije zavezanci lahko v davčnem obračunu upoštevali tudi splošno olajšavo in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. Olajšavo bodo lahko upoštevali, pod pogojem, da jim za posamezno davčno leto te olajšave niso bile upoštevane pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec.

V ZDavP-2 je urejena nova možnost popravkov davčnih obračunov, kadar zavezanci pozneje, po predložitvi davčnega obračuna, ugotovijo, da je v obračunu davčna obveznost previsoko izkazana, in želijo ta obračun pozneje popraviti, da bi tako dosegli znižanje davčne obveznosti.

Bistvene novosti v novem ZDavP-2 so pri obdobju izračuna akontacije dohodnine in pri načinu in rokih predložitve davčnega obračuna: v primeru smrti davčnega zavezanca in pri statusnem preoblikovanju podjetnika (297. in 298. člen, ZDavP-2). V primeru smrti zavezanca se obdobje za izračun akontacije konča z dnem smrti, obračun se mora predložiti v 30 dneh po koncu obdobja, novo obdobje pa se začne s prvim dnem po smrti davčnega zavezanca. Zakon za statusno preoblikovanje podjetnika v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, določa, da se obdobje za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika, davčni zavezanec pa davčni obračun predloži v 30 dneh po koncu obdobja, razen če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja v sodni register. Tedaj predloži obračun nova pravna oseba oziroma prevzemna oseba.

## **2 POSEBNOSTI OBDAVČITVE DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

### **2.1 Opredelitev družbe z omejeno odgovornostjo**

Družba z omejeno odgovornostjo je združek osebne udeležbe in osebnega udejanjanja podjetniške zamisli s kapitalsko organizacijo zadevne gospodarske družbe (Puharič, 2004, str. 100).

Družba z omejeno odgovornostjo je družba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov. Vrednost vložkov je lahko različna. Na podlagi osnovnega vložka in sorazmerno z njegovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobi družbenik svoj poslovni delež. Vsak družbenik lahko ob ustanovitvi prispeva le en osnovni vložek in ima le en poslovni delež. Za obveznosti družbe z omejeno odgovornostjo družbeniki ne odgovarjajo. Družbo z omejeno odgovornostjo lahko ustanovi ena ali več fizičnih oziroma pravnih oseb. Družba ima lahko največ 50 družbenikov, več pa le, če to dovoli minister, pristojen za gospodarstvo (Turk et al., 2004, str. 413). Praviloma bo imela taka družba toliko poslovnih deležev, kolikor bo imela družbenikov. Dobiček družbe se praviloma deli sorazmerno z višino poslovnih deležev (Škof et al., 2003, str. 11).

Značilnost gospodarskih družb je, da nastanejo na podlagi pravnega posla, imajo status pravne osebe, so registrirane, imajo lastno organizacijo upravljanja in delovanja, pridobitni namen, skupno delovanje družbenikov (Adlešič&Čampa, 2008).

Družbenik se mora pred pričetkom poslovanja prijaviti v davčni register in pridobiti odločbo z davčno številko, medtem ko je podjetniku, kot davčnemu zavezancu davčna številka dodeljena že ob rojstvu, saj samostojni podjetnik kot fizična oseba za potrebe opravljanj gospodarske dejavnosti nima druge davčne številke (Škof et al., 2003, str. 40).

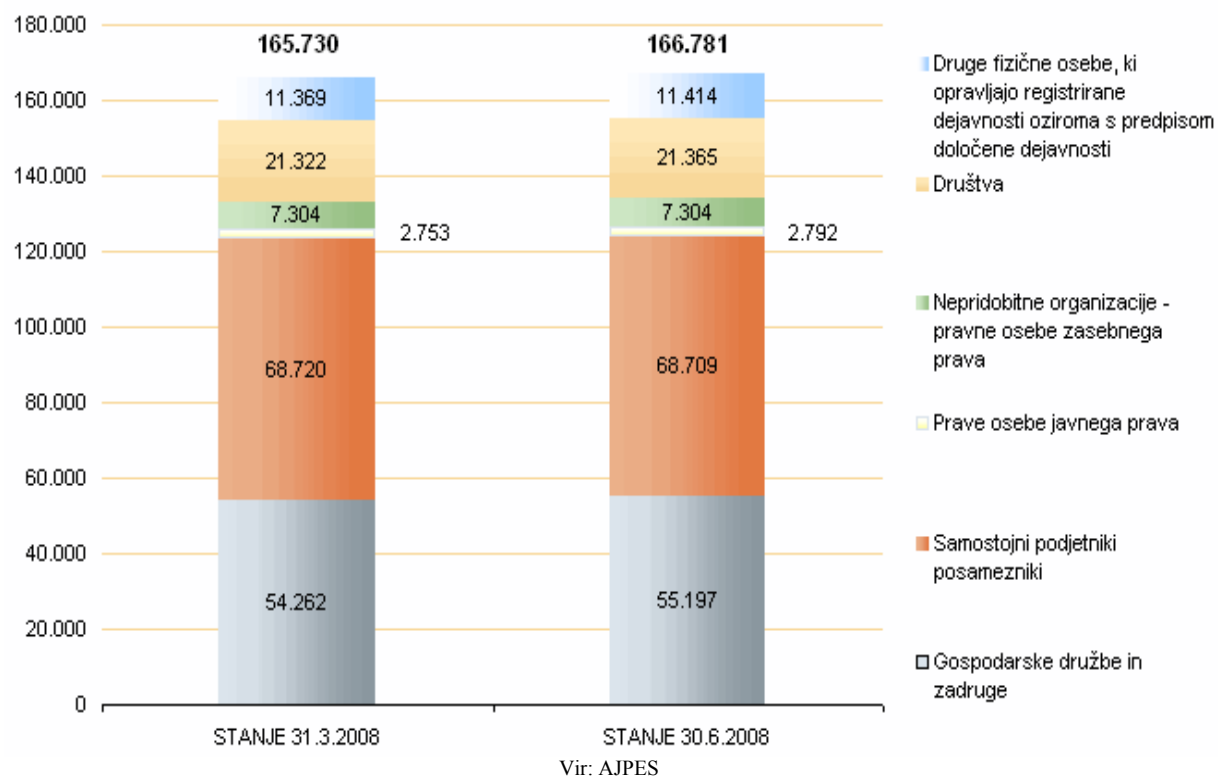
Lastnik gospodarske družbe za obveznosti družbe odgovarja le s kapitalskim deležem v družbi, torej s tistimi sredstvi, ki jih je kot kapitalski vložek prenesel na družbo. Samostojni podjetnik pa za svoje podjetniške obveznosti odgovarja z vsemi svojimi sredstvi, vključno s sredstvi svojega gospodinjstva (Perme, 2008).

Na Sliki 1 (na str. 15) je prikazano število poslovnih subjektov v 1. in 2. četrtletju leta 2008. Na dan 30.06.2008 je bilo v AJPES-u registriranih 68.709 samostojnih podjetnikov posameznikov in 55.197 gospodarskih družb in zadrug.



Slika 1: Število poslovnih subjektov v 1. in 2. četrtletju leta 2008

**Poslovni subjekti v Poslovnem registru Slovenije po skupinah na dan 31.3.2008 in 30.6.2008**



## 2.2 Obdavčitev

V okviru davčne reforme, katere temeljni cilj na področju obdavčitve pravnih oseb je bil “ustvariti konkurenčno davčno okolje s poenostavitvami predpisov o obdavčitvi pravnih oseb”, smo v Sloveniji dobili nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Veljati je pričel s 1.1.2007 in v primerjavi s starim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) prinesel obilico sprememb in novosti (Galič, 2007).

Bistvene spremembe in novosti so (Galič, 2007):

- Odprava dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve

V novem ZDDPO-2 je določena odprava dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve, iz česar sledi, da se prihodki ali odhodki, ki so že bili vključeni v davčno osnovo v preteklih obdobjih, ne vključujejo ponovno v davčno osnovo.

- Rezervacije

V skladu z ZDDPO-1 (za leto 2005, 2006) oblikovanje rezervacij ni bilo davčno priznано. Z novim ZDDPO-2 država ponovno prevzema del tveganj podjetij, s tem ko davčno priznani odhodek prizna 50 % oblikovanih rezervacij, ki so v ZDDPO2 opredeljene kot: Rezervacije

za dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, rezervacije za reorganizacijo, rezervacije za pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade, za odpravnine ob upokojitvi.

- **Prevrednotenje**

Odhodki iz prevrednotenja po starem ZDDPO-1 niso bili davčno priznani, po novem ZDDPO-2 je prevrednotenje na splošno davčno priznано, določene so le delne omejitve glede priznavanja odhodkov iz naslova prevrednotenj, in sicer za: prevrednotenje in odpis terjatev, prevrednotenje finančnih naložb in prevrednotenje dobrega imena. Prevrednotenje in odpis terjatev.

- **Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo**

Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo (regres, povračilo potnih stroškov, prehrana med delom...) ter nadomestila plače delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, poslovodnim delavcem, prokuristom in delavcem s posebnimi pooblastili in odgovornostmi pa se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi.

- **Odhodki**

V primerjavi s starim ZDDPO-1 je tudi nov ZDDPO-2 zadržal temeljno splošno načelo, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2. Pomembna novost, ki jo prinaša ZDDPO-2, je v priznavanju stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, pod pogojem, da so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino.

- **Amortizacija**

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin se kot odhodek prizna v obračunanem znesku (tako kot pred 1.1.2006) z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter ob upoštevanju najvišjih v zakonu predpisanih amortizacijskih stopenj.

- **Davčne olajšave**

Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšava za zaposlovanje invalidov, olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije, od julija 2008 olajšava za investiranje višini 20% investiranega zneska v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Zavezanci rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in zunaj nje.

Za rezidenta šteje zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji. Nerezidenti so zavezani za davek od dohodkov, ki jih dosegajo v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

### **2.3 Davčna stopnja, davčna osnova in davčne olajšave**

Družba z omejeno odgovornostjo je obdavčena v skladu z ZDDPO-2 s fiksno davčno stopnjo. Stopnja davka od dohodka pravnih oseb je v letu 2007 znašala 23%, v letu 2008 se zniža na 22% in v letu 2009 na 21%. Od leta 2010 se davek odteguje po stopnji 20%.

Davčna osnova je določena podobno kot pri samostojnem podjetniku. Upoštevajo se davčno priznani prihodki in odhodki ter davčne olajšave. Vendar se pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo samo določbe ZDDPO-2.

Davčna izguba je ugotovljena negativna razlika med davčnimi prihodki in davčno priznanimi odhodki. Za davčno izgubo davčnega obdobja lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih davčnih obdobjih (neomejeno).

Višina davčnih olajšav je enaka kot pri samostojnem podjetniku posamezniku.

Če si družbenik izplača dobiček, pa mora plačati tudi davek na dohodek iz kapitala. Ta dohodek se obdavčuje z dohodnino po proporcionalni stopnji 20 %. Plačana dohodnina se šteje kot dokončen davek brez upoštevanja davčnih olajšav.

Poleg dobička si lastnik gospodarske družbe, če je v njej zaposlen, izplača plačo, pri tem pa je treba upoštevati, da je plača obdavčena z dohodnino, od bruto plače pa se plačajo tudi prispevki za socialno varnost iz plače in na plačo in zaenkrat tudi še davek na izplačane plače (Perme, 2008).

Posebna stopnja davka **0 odstotkov** je določena za:

- investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje,
- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje,
- družbe tveganega kapitala, od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala.

## 2.4 Davčni obračun

Obračun morajo poleg pravnih oseb domačega prava – rezidentov, predložiti tudi pravne osebe tujega prava in družbe oziroma združenja oseb po tujem pravu, vključno z družbo civilnega prava, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec za dohodnino – nerezidenti za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti oziroma preko poslovne enote v Sloveniji. Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije niso zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb in jim torej ni treba predložiti obračuna.

Oprostitev davka je določena le za zavezance, kot so zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat, ki so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb mora obvezno predložiti obračun davka od dohodkov pravnih oseb (davčni obračun) davčnemu organu najpozneje **do 31. marca tekočega leta za preteklo leto**, če ima davčno obdobje enako koledarskemu letu.

Če davčni zavezanec sestavlja davčni obračun za davčno obdobje, ki se razlikuje od koledarskega leta in je enako poslovnemu letu, predloži davčni obračun najpozneje v treh mesecih od začetka tekočega poslovnega leta za preteklo poslovno leto.

Davčni zavezanec mora predložiti davčni obračun pristojnemu davčnemu uradu oziroma posebnemu davčnemu uradu. Pristojni davčni urad je tisti davčni urad, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register. Zavezanci predložijo davčni obračun v papirni ali v elektronski obliki prek sistema eDavki na spletni naslov: [edavki.durs.si](http://edavki.durs.si).

## 2.5 Povzetek najpomembnejših razlik samostojnega podjetnika (s.p.) in družbe z omejeno odgovornostjo (d.o.o.)

### 2.3.1 Primerjava podjetnika in družbe iz davčnega vidika

Davek iz dejavnosti se pri samostojnem podjetniku odmeri po lestvici iz Zakona o dohodnini (122. člen, ZDoh-2), glede na višino davčne osnove. Družbi z omejeno odgovornostjo se davek obračuna po stopnji določeni v 60. in 97. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Pri podjetniku se davka na dohodek iz kapitala (davek na izplačan dobiček) ne plačuje, medtem ko se pri družbeniku obračuna 20% davek od izplačila udeležbe na dobičku, od dobička iz kapitala (prodaja poslovnega deleža), in od obresti.

- Prenosi sredstev

Stvarno premoženje iz gospodinjstva se lahko prenaša v podjetje samostojnega podjetnika na podlagi izvirne listine ali na podlagi cinitve. Premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje, se šteje za prihodek na enak način, kot je določeno v računovodskih standardih za brezplačno pridobljena sredstva. Prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom se štejejo za transakcije med povezanima osebama.

Pri gospodarski družbi je lastnik pri razpolaganju s sredstvi svoje družbe omejen, saj so sredstva last pravne osebe. V primeru, ko lastnik družbe prenese sredstva družbe v gospodinjstvo, se to obravnava kot izplačilo dobička, ki je obdavčeno. Če so sredstva vložena v družbo se družbi poveča osnovni kapital.

- Oddajanje v najem poslovnih prostorov

Fizična oseba kot lastnik nepremičnine (poslovni prostori) ne more skleniti sama s seboj najema poslovnih prostorov, medtem ko je pri pravni osebi to mogoče. Lastnik družbe z omejeno odgovornostjo lahko poslovne prostore da v najem svojemu podjetju. Od najemnine mora obračunati davek od dohodka iz oddajanja premoženja v najem.

### **2.3.2 Primerjava podjetnika in družbe iz računovodskega vidika**

- Način vodenja knjig

Samostojni podjetnik izbira med enostavnim in dvostavnim vodenjem knjig. Pri tem upošteva SRS 39 (2006) in kontni okvir za podjetnike. Poslovne knjige vodi po sistemu enostavnega knjigovodstva v skladu s posebnim standardom, če v zadnjem poslovnem letu ni prekoračil dveh od teh meril:

- da povprečno število delavcev ne presega tri,
- da so letni prihodki nižji od 42.000 evrov,
- da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 evrov (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Družba z omejeno odgovornostjo uporablja kontni okvir za družbe, upošteva SRS (2006) in MRSP<sup>2</sup>, knjigovodstvo mora voditi dvostavno.

Postavke v bilanci stanja in izkazu poslovnega uspeha se razlikujejo. Družba ima bolj razčlenjene postavke.

- Plača – osnova za obračun prispevkov

Samostojni podjetnik nima plače, njegovo plačo predstavlja ustvarjeni dobiček. Prispevke za socialno varnost si mora plačevati sam. Višina prispevkov je odvisna od doseženega dobička. Prispevke za socialno varnost plačuje od zavarovalnih osnov, odvisno od tega, v kateri razred je uvrščen (209. člen Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju). Nosilec

---

<sup>2</sup>MRSP je kratica za Mednarodne standarde računovodskega poročanja

dejavnosti ni v delovnem razmerju, zato kolektivne pogodbe ne veljajo. Bruto osnova osebnega dohodka po lestvici je davčna osnova preteklega leta plus plačani prispevki. Neto osebni dohodek in regres se ne izplačujta. Podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi.

Plača lastnika družbe z omejeno odgovornostjo predstavlja strošek za družbo. Bruto osnova je določena v pogodbi o zaposlitvi. Neto osebni dohodek in regres se izplačata na način kot ostalim zaposlenim.

Strošek plače je davčno priznan odhodek gospodarske družbe, velja pa omeniti, da ima višina bruto plače lastnika, pa tudi ostalih zaposlenih, dvojni in nasprotujoč si učinek na višino dajatev. Po eni strani višja bruto plača pomeni večje prispevke za socialno varnost, večjo dohodnino in večji davek na izplačane plače, po drugi strani pa večja plača pomeni tudi večji strošek družbe, s tem pa manjšo davčno osnovo in manjši davek od dohodkov pravnih oseb. Napačno je torej prepričanje, da se lastniku družbe, ki je v njej tudi zaposlen, najbolj splača izplačevati minimalno plačo (Perme, 2008).

- Bonitete

Bonitete se nosilcu dejavnosti samostojne podjetnika ne obračunavajo. Zaposlenim se obračunavajo v skladu ZDoh-2: uporaba službenega vozila, darila, popusti pri prodaji, stroški v zvezi z delom izplačani nad uredbo, izobraževanje delojemalca ali družinskega člana, nastanitve, posojilo brez obresti.

Zaposlenemu lastniku družbe se bonitete obračunavajo enako kot ostalim zaposlenim.

### **2.3.3 Razlike v blagajniškem poslovanju**

Samostojni podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi na poslovnem računu in jih uporablja za zasebne namene.

Družbenik ne more prosto razpolagat z denarnimi sredstvi. Dobiček si lahko izplača, vendar mora plačati davek od dobička iz kapitala 20%. Stopnja davka od dobička iz kapitala se znižuje vsakih pet let imetništva kapitala. Denar družbe si lahko tudi izposodi, vendar mora plačati obresti.

Družbenik mora gotovino, ki jo prejme na kakršnikoli podlagi, vplačati na svoj transakcijski račun isti dan, najpozneje pa naslednji delovni dan izvajalca plačilnega prometa, pri katerem ima imetnik odprt transakcijski račun. Gotovina v blagajni ne sme preseči blagajniškega maksimuma. Blagajniški maksimum je znesek gotovine, ki po zaključenem dnevu poslovanja ne sme biti presežen (Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu, 2006).

Za zasebnike ta pravilnik ne velja, zato jim prejete gotovine ni potrebno polagati na poslovni račun.

### **3 PRENOS POSLOVANJA IN PREMOŽENJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO (DRUŽBA Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO)**

V praksi se pogosto pojavlja potreba, da se samostojni podjetnik preoblikuje v drugo pravno organizacijsko obliko subjekta. Najbolj pogosta oblika preoblikovanja je preoblikovanje v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo. Pri tem je bistveno, da njegovo podjetje ostane nespremenjeno, kar pomeni, da organizirano premoženje in delavci v podjetju gospodarskega subjekta nadaljuje z dejavnostjo v nespremenjeni organizaciji poslovanja ali vsaj v delno spremenjeni obliki. Preoblikovanje pomeni spremembo samo v pravni sferi in v pojavnih pravnih organizacijskih oblikah, nima pa za posledico nobenih sprememb na področju gospodarskega poslovanja in organiziranosti podjetja (Škof et al., 2005, str. 54-55).

Eden od pomembnih razlogov za preoblikovanje je davčne narave, saj je dobiček samostojnega podjetnika obdavčen po progresivni dohodninski stopnji, dobiček gospodarske družbe pa po enotni.

Stopnja davka družbe v letu 2007 je 23%, v letu 2008 se zniža na 22% in v letu 2009 na 21%. Od leta 2010 se davek odteguje po stopnji 20%, kar je za 5 odstotnih točk manj, kot je veljala za leto 2006. Pri samostojnem podjetniku se upošteva dohodninska lestvica za fizične osebe in višji dobiček ima podjetnik, več davka plača. Davčna stopnja raste z rastjo dobička. Pri dejavnostih, ki dosegajo večje dobičke, je davčno ugodneje opravljati gospodarsko dejavnost v obliki gospodarske družbe kot v obliki samostojnega podjetnika.

Večina dilem, povezanih s preoblikovanjem zasebnika v kapitalsko družbo, se seveda vrti okoli davčnih posledic prehoda. Davčna ureditev omogoča preoblikovanje, ki je pogojno neobdavčljivo z dohodnino in davkom na dodano vrednost (DDV). Vendar je prehod neobdavčljiv le, če se v postopku preoblikovanja ohrani vrednost prenesenih sredstev in tako preneseno oz. preoblikovano podjetje nadaljuje v Sloveniji obdavčljivo dejavnost (Prusnik, 2006, str.143).

Nov zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, Uradni list RS št. 42/2006), s posebnimi pravili za statusno preoblikovanje omogoči fizični osebi, ki je kot pravnoorganizacijsko obliko za opravljanje dejavnosti že izbrala obliko samostojnega podjetnika in ki je v ta namen že organizirala potrebno podjetniško premoženje, nad katerim izvršuje stvarnopravna (lastniška) upravičenja, ima pa interes nadaljevati podjetniško aktivnost skozi pravnoorganizacijsko obliko kapitalske družbe, da to podjetniško premoženje »odcepi« od siceršnjega svojega premoženja in ga »podredi« drugemu nosilcu - kapitalski družbi (Prelič, 2006, str. 278). S

prenosom preidejo na družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem. Družba kot pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika (ZGD-1, 667.člen).

### **3.1 Najpogostejši razlogi za preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo**

Vzroki, ki so pomembni za prenehanje dejavnosti, preoblikovanje statusa, prenos premoženja podjetja so:

- **redna upokojitev, invalidska upokojitev, smrt samostojnega podjetnika,**
- **želja podjetnika po zmanjšanju odgovornosti in tveganj iz poslovanja,**  
Samostojni podjetnik odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem, medtem ko družbenik v d.o.o. odgovarja samo s premoženjem družbe. Privatno premoženje je strogo ločeno od premoženja d.o.o..
- **povečan obseg poslovanja,** povečan dobiček in posledično povečana davčna osnova, visoka obdavčitev po progresivni dohodninski lestvici,
- **davčna obremenitev,**
- **prekinitev dejavnosti s.p. zaradi prenosa na družinske člane,**  
Podjetnik, ki želi svoj s.p. prepustiti družinskim članom, ga pred upokojitvijo preoblikuje v d.o.o.. Sam ostane za neko obdobje lastnik družbe, vodenje pa prepusti otrokom.
- **drugo** (zahteva poslovnih partnerjev po preoblikovanju, poslovanje v kapitalski družbi z več lastniki, itd.),
- **boljša boniteta pri pridobivanju finančnih virov in drugih nepovratnih sredstev.**

Iz prakse izhaja, da ni mogoče izdelati enotnega vzorca prehoda poslovanja iz ene oblike v drugo, saj je potrebno za vsak primer posebej poznati dosedanje aktivnosti podjetnika, njegovo premoženje in dejavnost. Šele na podlagi temeljitih analiz in ocen se določi način prenosa (Gostiša, 2008).

### **3.2 Teoretični statusni vidik preoblikovanja**

Podjetnik se lahko statusno preoblikuje:

- s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja, ali
- s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo (podjetnikovo podjetje se pripoji obstoječi družbi).

V obeh primerih govorimo o prenosu podjetja podjetnika, zato govorimo da gre pri preoblikovanju podjetnika v gospodarsko družbo za prenosno preoblikovanje.



Podjetnik mora v pisni obliki sprejeti sklep o prenosu podjetja. V sklepu o prenosu morajo biti navedeni:

- firma in sedež podjetnika,
- izjava o prenosu podjetja in
- vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) z natančnim opisom podjetja. Pri tem se je mogoče sklicevati na listine, kot so letna bilanca stanja, vmesna bilanca stanja ali ustrezen računovodski izkaz, če je na podlagi njihove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja, ki je predmet prenosa. Predložene listine na dan prijave za vpis prenosa podjetja v register ne smejo biti starejše od treh mesecev.

Sklepu o prenosu mora biti priložen tudi akt o ustanovitvi družbe, z navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika (ZGD-1, 668.člen). Podjetnik lahko prenese svojo dejavnost le na kapitalsko družbo. Med take štejemo družbo z omejeno odgovornostjo, delniško družbo in komanditno družbo. Družba se ustanovi na način, predviden v oddelkih ZGD-1, ki govorijo o ustanovitvi družb. Ves osnovni kapital se lahko vplača s stvarnim vložkom, podjetnikovim podjetjem (Prusnik, 2006, str. 144).

S sklepom o prenosu podjetja prenese svoja sredstva in obveznosti do njihovih virov v družbo, ki se ustanovi ob samem preoblikovanju. Podjetnik preneha poslovanje v trenutku, ko je novoustanovljena družba vpisana v sodni register. Na ta dan prevzame nova kapitalska družba vsa podjetnikova sredstva in obveznosti do virov sredstev in vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika. Kljub temu, da je podjetnik dolžan ob preoblikovanju na družbo prenesti celotno podjetje, pa ni potrebno, da celotno premoženje vloži v osnovni kapital družbe, temveč lahko del premoženja razporedi tudi na druge bilančne postavke (Drobež Tomšič, 2006).

Ustanovitev nove družbe mora pregledati ustanovitveni revizor, razen če podjetnikovo podjetje ni vredno več kot 100.000 evrov. Cena ustanovitvene revizije je odvisna od velikosti podjetja oziroma bilančne vsote v bilanci stanja. Kadar se preoblikuje mali podjetnik je približna začetna cena revizije 1.500 evrov (Drobež Tomšič, 2006).

Vsaj 3 mesece pred vložitvijo prijave prenosa podjetja za vpis v register mora podjetnik objaviti nameravani prenos delovanja na novo družbo. Kot primerne načine objave navaja ZGD-1: pismo upnikom, objavo v sredstvih javnega obveščanja, objavo v poslovnih prostorih.

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

- ustanovljena je nova kapitalska družba,
- podjetje podjetnika preide na novo kapitalsko družbo,
- podjetnik postane imetnik deleža v novi kapitalski družbi,

- vpiše se podjetnikovo prenehanje opravljanja dejavnosti.

Pri vpisu nove družbe v register je potrebno zapisati, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika. Registrski organ je dolžan o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJPES, ki opravi izbris podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije (Drobež Tomšič, 2006).

Pet korakov za preoblikovanje podjetnika v novoustanovljeno družbo (Zavec, 2008):

- objava prenehanja,
- sprejetje sklepa o prenosu podjetja,
- ustanovitvena revizija (kadar vrednost podjetnikovega podjetja presega vrednost 100.000 EUR),
- prijava za vpis prenosa podjetja pri registrskem organu,
- objava o prenehanju pri AJPES,
- prigrasitev posebne davčne obravnave pri pristojnem davčnem organu.

V praksi se največkrat pojavijo naslednje situacije:

1. prehod na presečni dan,
2. postopni prenos.

### 3.2.1 Prehod na presečni dan

Pri prehodu na presečni dan se vse poslovne funkcije in celotno premoženje iz statusne oblike samostojnega podjetnika prenesejo na d.o.o., s.p. preneha s poslovanjem. Pri postopnem prenosu pa se prenese samo del poslovnih funkcij in samo del premoženja iz s.p. v d.o.o..

Izhodišče pri tej situaciji je, da se celotno premoženje (premično in nepremično), morebitne zaloge, terjatve in obveznosti prenesejo na **točno določen dan**. Na ta dan preneha poslovati podjetnik posameznik oz. se izbriše iz registra fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost. Izhajajoč iz prakse in glede na nova določila ZDavP-2 glede ugodnejše davčne obravnave je nujno, da je d.o.o. že ustanovljena in da že izpolnjuje vse pogoje za opravljanje dejavnosti (vpis v sodni register, obvestilo o identifikaciji in dejavnosti-statistika, potrdilo DURS-a o davčni številki, odločba o identifikaciji za namene DDV, prijava zavezanca za prispevke pri zdravstvenem zavodu, obratovalna dovoljenja, če jih zahtevajo področni zakoni).

Priporočljivo je izbrati presečni dan na koncu koledarskega leta (izdelava poslovnega poročila, bilance stanja in davčne napovedi) oziroma je nujno upoštevati zakonsko določen rok, in sicer tri mesece. Datum prenehanja poslovanja samostojnega podjetnika opredeljuje 75. člen ZGD-1, ki določa, da podjetnik priglasijo prenehanje poslovanja pri davčni upravi vsaj tri mesece pred prenehanjem.

Na presečni dan je nujno potrebno zagotoviti:

- prenos opreme in morebitne nepremičnine na d.o.o.,

- v poslovne knjige d.o.o. se vnesejo sedanje vrednosti citiranega premoženja in glede na sprejeti akt o preoblikovanju gre v bistvu za vlogo ustanovitelja kot edinega družbenika v obliki stvari,
- prenos poslovnih funkcij je vezan tudi na pridobitev novih poslovnih pogodb z dobavitelji, kupci, bankami (transakcijski računi),
- v primeru odprtih obveznosti s.p. se je treba dogovoriti za prevzem teh obveznosti na d.o.o.,
- nujen je dogovor z bankami o prevzemu kreditov na d.o.o., o odplačilu anuitet za pridobljena sredstva ( gre lahko tudi za vprašanja hipotekarnih zavarovanj),
- pri prenosu nepremičnin je treba predvideti pravna dejanja s postopkom vpisa v zemljiško knjigo in morebitne zaplete in nejasnosti pri tem,
- z vidika delovnih razmerij gre po novem zakonu o delovnih razmerjih za spremembe pogodb o zaposlitvi zaradi spremembe pogodbene stranke delodajalca (upoštevati moramo 73. in 74. člen Zakona o delovnih razmerjih), izdelati je potrebno akt o sistematizaciji, če gre za večje število delavcev,
- postaviti je treba ustrezno organizacijsko shemo nove družbe in izdelati ustrezne splošne akte (akt o sistematizaciji, pravilnik o delovnih razmerjih, plačni politiki, poslovni skrivnosti, delovnem času, izobraževanju, računovodstvu, varstvu pri delu, zavarovanju zdravja delavcev, izjava o varnosti z oceno tveganja v skladu z zakonodajo).

### **3.2.2 Prenos samo dela poslovnih funkcij ter samo dela premoženja iz s.p. v d.o.o. (postopni prenos)**

V praksi se običajno davčni zavezanci po predhodnih strokovnih posvetih prav zaradi nejasnosti na področju nepremičnega premoženja (želiyo še vedno zadržati lastnino na nepremičninah) ob prenehanju poslovanja s.p. se odločijo za način postopnega prenosa premoženja. Osnovna dejavnost (npr. gostinstvo, trgovina, proizvodnja) se prenese oz. prične opravljati v celoti na novi družbi z omejeno odgovornostjo, celotno premoženje (premično in nepremično) pa ostane v sredstvih podjetja samostojnega podjetnika oz. le-to prenaša odplačno postopoma glede na davčno strategijo in optimiranje davčnega zavezanca, in sicer tako samostojnega podjetnika kot družbe z omejeno odgovornostjo. Takšen postopek običajno traja dalj časa in mora biti strokovno voden.

Predpogoji pričetka prenosa osnovne dejavnosti so enaki kot pri prvem primeru, z razliko, da ne gre za prenehanje poslovanja samostojnega podjetnika in se ne upoštevajo določila ZGD-1 o prigrasitvi prenehanja poslovanja. Potrebna pa je običajna razširitev dejavnosti s.p. z dejavnostjo oddajanja lastnih nepremičnih in premičnih stvari v najem. O prenosu poslovanja je treba na primeren način obvestiti javnost. Tudi za prenos poslovanja velja s praktičnega vidika uporabiti presečni dan (inventure zalog, materiala in blaga).

Prenos poslovnih funkcij je vezan na pridobitev novih poslovnih pogodb z dobavitelji, kupci, bankami. V primeru odprtih obveznosti s.p. do dobaviteljev, se je treba dogovoriti za prevzem teh obveznosti na d.o.o.. Z vidika delovnih razmerij je potrebno spremeniti pogodbe o zaposlitvi z delavci, zaradi novega delodajalca. Postaviti je treba ustrezno organizacijsko shemo nove družbe in izdelati ustrezne splošne akte. Dogovor z bankami o prevzemu kreditov na d.o.o. za pridobljena sredstva ni potreben, ker bo s.p. oddajal na osnovi najemne pogodbe premoženje in tudi nepremično premoženje. Njegove prihodke bodo predstavljali prihodki iz naslova najemnin, ki pa mora biti vrednotena najmanj v takšni višini, da nadomesti strošek amortizacije ter stroške vzdrževanja oziroma tudi obveznosti do kreditodajalcev (če jih ima) in obresti.

Pri tem načinu fizična oseba kot davčni zavezanec, samostojni podjetnik, lahko ostane kot nosilec samostojnega podjetnika tudi zavezanec za prispevke ali pa se obvezno zdravstveno in pokojninsko zavaruje kot direktor družbe z omejeno odgovornostjo, pri čemer gre ponovno za odločitev in željo vsakega posameznika in ni mogoče podati splošnega optimiranega predloga.

Z vidika stroškov vodenja poslovanja, manegiranja, ta način ni najbolj primeren, vendar je davčno učinkovitejši, ker davčni zavezanec optimira obveznosti, ki jih mora izpolniti.

Samostojni podjetnik kot tudi direktor gospodarske družbe naj bi pri vodenju poslovanja in opravljanja poslovnih funkcij ravnala po načelih dobrega gospodarja.

### **3.3 Davčni vidik preoblikovanja**

#### **3.3.1 Obdavčitev sredstev pri prenehanju poslovanja podjetnika**

Prenehanje opravljanja dejavnosti lahko povzroči podjetniku določene davčne posledice, ki bi jih bil deležen podjetnik, če se ne bi odločil za preoblikovanje. Ob prenosu dejavnosti lahko prenese svoje davčne ugodnosti, katerim še niso potekle davčne posledice, na novoustanovljeno ali že ustanovljeno prevzemno kapitalsko družbo. Tako je ob prenehanju dejavnosti dolžan podjetnik obračunati DDV od sredstev, pri katerih je ob nabavi odbil vstopni DDV, dolžan je izračunati razliko med tržno in knjigovodsko vrednostjo zadržanih sredstev ob prenehanju in za tako izračunano razliko zvišati svojo davčno osnovo ob prenehanju, dolžan je vrniti davčne olajšave zaradi prehitro odtujenih osnovnih sredstev ter opraviti morebitna druga povračila davčnih olajšav po Zdoh-2, pri katerih še ni potekla davčna posledica (Drobež Tomšič, 2006b).

Za obdavčljiv prenos nepremičnine iz podjetja v gospodinjstvo morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- da je nepremičnina vključena med opredmetena sredstva podjetnika, kar pomeni, da je vpisana v register osnovnih sredstev in se praviloma zanjo obračunava amortizacija,
- da nepremičnina ni bila vložena kot stvarni vložek v podjetje samostojnega podjetnika; če je bila vložena v obliki stvarnega vložka v podjetje, je njen prenos v gospodinjstvo neobdavčen,
- da se ob prenehanju opravljanja dejavnosti nepremičnina prenaša v gospodinjstvo; takšen prenos ima podlago v lastni knjigovodski listini, ki mora imeti vse elemente računa.

Če so izpolnjeni zgoraj naštetih pogoji, podjetniku predstavlja prihodek zgolj razlika med ceno, ki bi jo za nepremičnino dosegel na trgu, in njeno knjigovodsko vrednostjo. Prav tako se lahko ob tej transakciji izkaže izguba, če bi bila tržna vrednost nižja od knjigovodske vrednosti. Zakon o dohodnini to transakcijo šteje kot promet med povezanimi osebami, torej promet med podjetnikom in njegovim gospodinjstvom oziroma fizično osebo. 6.člen zakona o DDV pravi, da je zadržanje sredstev ob prenehanju dejavnosti potrebno šteti kot promet za plačilo. Predpostavlja se, kot da je podjetnik prodal nepremičnino fizični osebi.

Zdoh-2 predvideva, da se nepremičnine, ki so bile pridobljene do 1.1.2005, prenesejo na gospodinjstvo neobdavčeno. Pravila zakona o DDV zahtevajo, da podjetnik ob prenosu nepremičnine v gospodinjstvo obračuna DDV samo tedaj, ko je imel ob nakupu ali gradnji nepremičnine pravico do odbitka vstopnega DDV. Obveznost obračuna nastane tudi tedaj, ko DDV ni bil odbit, četudi je imel zavezanec pravico do odbitka, vendar možnosti ni izkoristil (Mohorič, 2006).

### 3.3.2 Posebna davčna obravnava

Zavezanec lahko zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami. Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo opredeljuje ZGD-1 v členih od 667 do 673. Davčno nevtralen prenos določa 2. točka 4. odstavka 51. člena ZDoh-2. Ta predpisuje, da je vložitev sredstev podjetnika v pravno osebo **neobdavčeno** ob izpolnitvi določenih pogojev.

Govorimo o posebni davčni obravnavi, ki pa se lahko uveljavlja izključno na podlagi zahtevka zavezanca. Prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika. Z zahtevkom za posebno davčno obravnavo ob statusnem preoblikovanju podjetnika mora vlagatelj dokazati, da so izpolnjeni sledeči pogoji (Gostiša, 2008):

- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba je rezident in nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,

- pravna oseba se zavezuje, da bo ovrednotila prevzeta sredstva, amortizirala prevzeta sredstva in izračunavala dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na 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 ne bi prišlo,
- fizična oseba prenositelj, se zaveže, da bo svoj delež v pravni osebi, pridobljenim s statusnim preoblikovanjem, obdržal najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšal,
- prevzemna pravna oseba, prevzema rezervacije in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju, oziroma delu podjetja, ki se prenaša.

Posebna davčna obravnava se prizna, če je priglašena pri davčnem organu in so izpolnjeni zgoraj navedeni pogoji. Priglasitev se opravi na obrazcu, ki ga predpiše minister, pristojen za finance. Sestavni del obrazca je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev. Priglasitev se mora opraviti najpozneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti. Davčni zavezanec predloži davčni obračun davčnemu organu v 30 dneh po zaključku obdobja, za katero se obračuna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, razen če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. Obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, se konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika po zakonu, ki ureja gospodarske družbe. V slednjem primeru davčni obračun predloži nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba v enakem roku. Obvezna priloga davčnemu obračunu je sklep o prenosu podjetja in akt o ustanovitvi oziroma pogodba o prenosu podjetja (Adlešič&Čampa, 2008).

### **3.3.3 Posledice neizpolnitve pogojev**

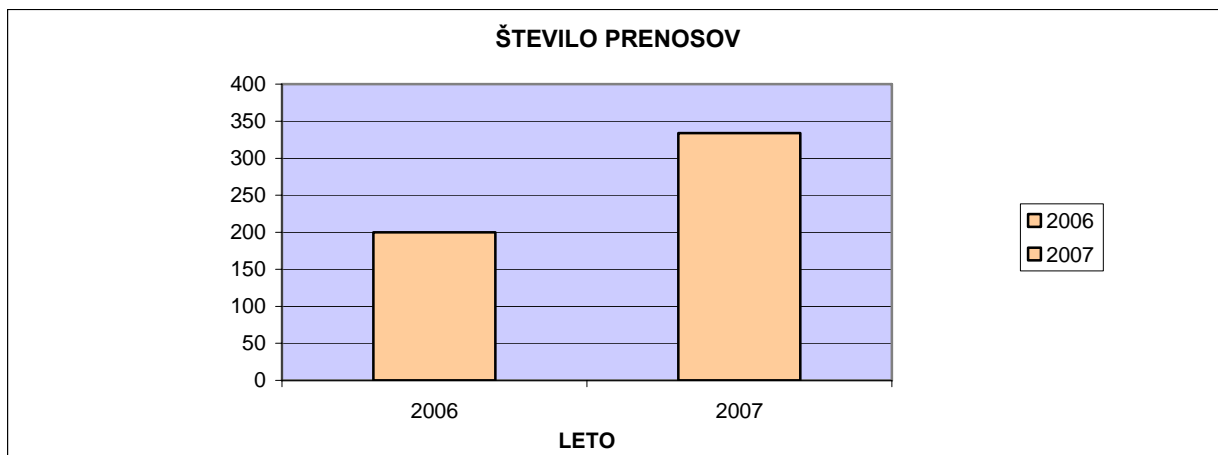
Iz zakona od dohodnini izhaja, da v primeru, ko davčni zavezanec – prevzemnik v obdobju pet let po prevzemu premoženja ne izpolnjuje navedenih pogojev, je dolžan v letu, ko pride do neizpolnjevanja pogojev, poračunati vse dajatve, ki se jim je izognil ob prenosu podjetja. To pomeni:

- ugotoviti premoženja po tržni vrednosti (v primeru, da je tržna vrednost večja od knjižne vrednosti, se davčna osnova poveča za razliko, ki predstavlja prevrednotovalni prihodek),
- poračunajo se vse uporabljene investicijske olajšave zadnjih treh let pred zaprtjem dejavnosti,
- plačati je potrebno davek na dodano vrednost, kot bi šlo za odtujitev, torej od osnove, ki predstavlja tržno vrednost (Gostiša, 2008).

### 3.3.4 Število davčno nevtralnih prenosov dejavnosti iz samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo v letu 2006 in 2007

Slika 2 (na str. 27) nam prikazuje število prenosov dejavnosti iz pravnoorganizacijske oblike samostojni podjetnik na kapitalsko družbo, ki so bili davčno nevtralni.

*Slika 2: Število prenosov v letu 2006 in 2007*



Vir: Petavs S., Finance, 2008.

Na Davčni upravi Slovenije (DURS) so v letu 2006 prejeli 200 sklepov o prenosu podjetja. V letu 2007 se je ta številka povečala na 334, kar pomeni, da se vse več podjetnikov odloči, da svojo dejavnost samostojnega podjetnika prenese na družbo z omejeno odgovornostjo.

### 3.3.5 Kriterij za odločanje o prenosu dejavnosti na družbo z omejeno odgovornostjo

Če se posameznik na podlagi kriterija obdavčenja odloča, ali bo opravljal dejavnost kot samostojni podjetnik ali v okviru gospodarske družbe, mora upoštevati številne dejavnike, ki vplivajo na končni znesek davka. Primerjati mora celotne zneske vseh dajatev, ki jih plača v eni ali drugi statusni obliki, ne le dohodnine od dohodka iz dejavnosti in davka od dohodkov pravnih oseb, pač pa vsaj še obveznih prispevkov za socialno varnost in dohodnine, ki jih plača kot samostojni podjetnik, in dohodnine, ki jo plača kot lastnik družbe ob izplačilu deleža v dobičku.

Če je lastnik družbe v družbi tudi zaposlen, pa je primerjava še bolj kompleksna in je vanjo potrebno zajeti še več dejavnikov. Pri opredelitvi prednosti in slabosti statusa samostojnega podjetnika je torej potrebno ta status ocenjevati z različnih vidikov. Davčni vidik je najbolj kompleksen in zahteva upoštevanje širšega sklopa dajatev, ne le dohodnine in davka od dohodkov pravnih oseb.

## 4 PRIMER PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO

### 4.1 Opis Podjetja Sonce s.p.

Podjetje Sonce s.p. je bilo ustanovljeno leta 1997 z zasebno lastnino. Ukvarja se z oddajanjem v najem samopostrežnih avtomatov za tople in hladne napitke. Avtomate vzdržuje in polni z napitki. Poleg lastnika sta v letu 2007 redno zaposlena dva delavca. V času poletne sezone, kadar je več dela s polnjenjem avtomatov s hladnimi napitki, podjetnik najame študente.

Podjetnik je edini ponudnik takšne storitve v širšem geografskem okolju, zato se povpraševanje po njegovih avtomatih povečuje. Zaradi vse večjega povpraševanja namerava v prihodnosti zaposliti dodatne delavce in nabaviti nove avtomate.

Ker dosega visoke dobičke in pričakuje še večjo rast, se je odločil, da svojo dejavnost prenese na družbo z omejeno odgovornostjo. Glavni razlog za preoblikovanje je davčna obremenitev. Kot samostojni podjetnik bo v prihodnosti, ko bo povečal svojo dejavnost, plačeval višjo dohodnino, kot bi plačeval davka od dobička pravnih oseb.

### 4.2 Poslovanje podjetja kot samostojni podjetnik

Tabela 3 (na str. 28) nam prikazuje poslovanje podjetnika od leta 2005 do leta 2007. V letu 2005 je imel 207.735 evrov prihodkov, v letu 2006 pa so se mu povečali za 49.656 evrov. Dobiček se mu je 2006 povečal za 104 evre glede na preteklo leto. Če predpostavljamo, da se 31.10.2007 ne bi preoblikoval, bi poslovno leto zaključil z dobičkom 14.516 evrov. To je za 26.707 evrov več dobička kot leto prej.

*Tabela 3: Struktura poslovnega izida v evrih*

LETO	PRIHODKI	ODHODKI	DOBIČEK
2005	207.735	196.648	11.087
2006	257.391	246.200	11.191
2007 <sup>3</sup>	265.089	249.573	15.516

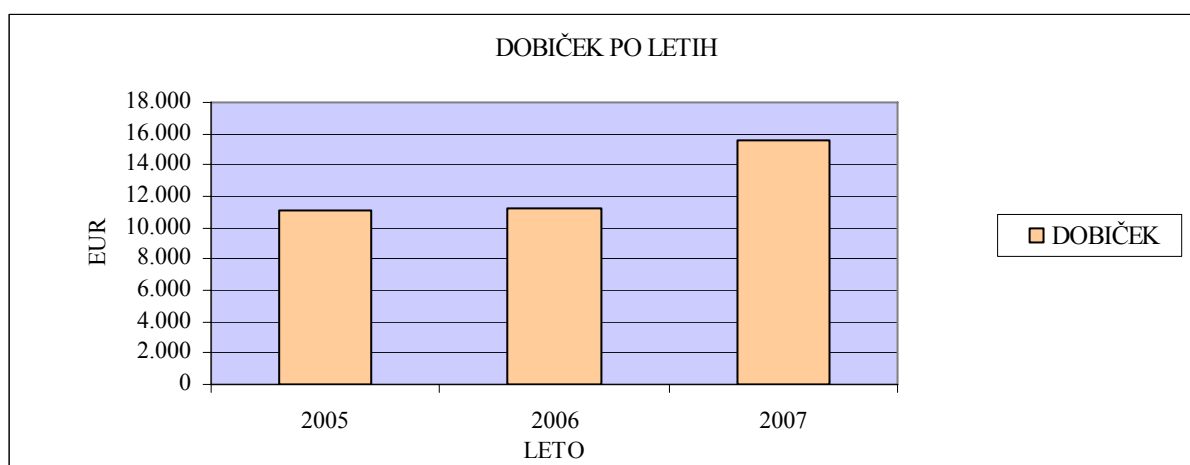
*Vir: Bilanca poslovnega uspeha Podjetja Sonce s.p.*

<sup>3</sup> Ob predpostavki, da se 31.10.2007 ni preoblikoval

Dobiček podjetja se je v letu 2006 povečal za 1% glede na leto 2005. V letu 2007 je dobiček znašal 15.515 evrov, kar je za 39% več kot leto prej. Podjetniku se je dobiček povečal zaradi vse večjega povpraševanja po njegovi storitvi. Za boljši pregled nam prikazujeta Slika 3 in Tabela 4 na strani 29.



Slika 3: Dobiček Podjetja Sonce s.p. od leta 2005-2007



Vir: Bilanca poslovnega uspeha Podjetja Sonce s.p.

Tabela 4: Dinamika rasti dobička od leta 2005 do leta 2007

Postavka	Indeks 2006/2005	Indeks 2007/2006
Dobiček	101	139

Vir: Bilanca poslovnega uspeha Podjetja Sonce s.p.

### 4.3 Predračun izkaza poslovnega izida po letih (projekcija podjetja)

Podjetnik je želel ugotoviti ali bo pravnoorganizacijska oblika družbe plačala manj davka kot samostojni podjetnik. Naredil je projekcijo poslovnega izida svojega podjetja. Predpostavljal je trend rasti poslovnega izida kot ga je imel v preteklosti. V letu 2008 je predpostavil 15 odstotno rast, v naslednjih letih do leta 2012 pa 10 odstotno rast njegovih prihodkov in odhodkov.

Izračun davčne obveznosti sem naredila na podlagi projekcije izkaza poslovnega izida za 5 let. Prihodki, odhodki in dobiček so prikazani v Tabeli 5 (na str. 30).

Družbenik si dobička ne bo izplačeval, ampak ga bo investiral v nabavo novih avtomatov. Lastnik si ga ne izplačuje v obliki dividend, zato ne plača enkratnega 20-odstotnega davka.

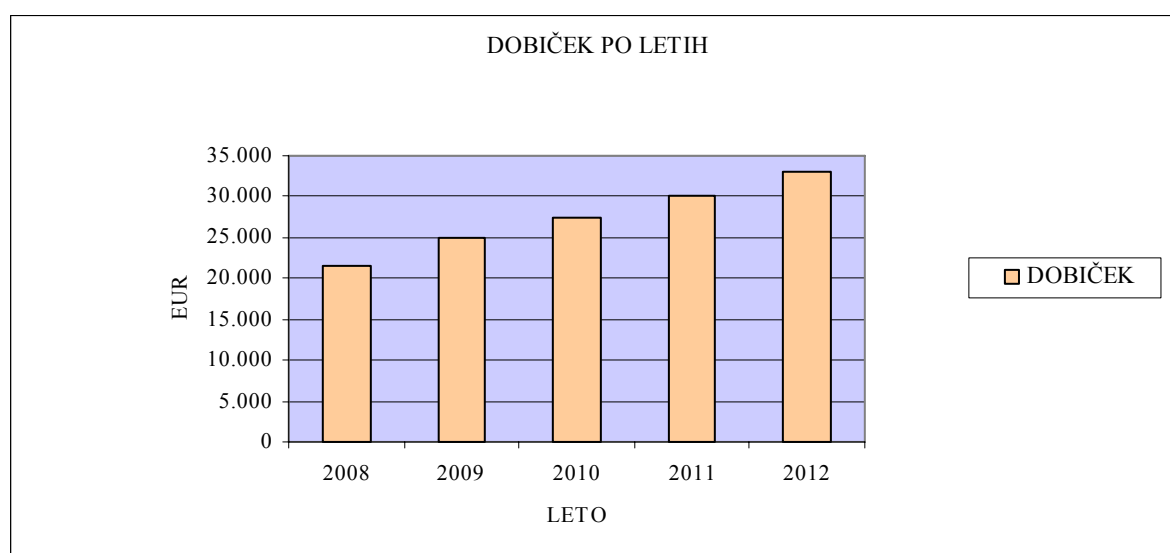
Tabela 5: Poslovni izid po letih v evrih

LETO	PRIHODKI	ODHODKI	DOBIČEK
2008	305.730	284.100	21.630
2009	351.590	326.715	24.875
2010	386.748	359.387	27.362
2011	425.423	395.325	30.098
2012	467.966	434.858	33.108

Vir: Predračunski izkaz poslovnega izida Podjetja Sonce s.p.

Na Sliki 4 (na str. 30) je, zaradi lažje predstave, prikazana rast dobička od leta 2008 do leta 2012.

Slika 4: Projekcija dobička Podjetna Sonce s.p. od leta 2008 do leta 2012



Vir: Predračunski izkaz poslovnega izida Podjetja Sonce s.p.

#### 4.4 Primerjava davčne obveznosti

Pri izračunu plačila davka samostojnega podjetnika sem uporabila dohodninsko lestvico za leto 2008 (glej prilogo 7). Izračuni so podani v Tabeli 6 (na str. 31). Upoštevala sem samo splošno olajšavo. Znesek prispevkov za socialno varnost je določen glede na dobiček predhodnega leta. Upoštevala sem višino prispevkov za september 2008.

Pri primerjavi davčne obveznosti prihaja do razlik med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo, saj se stroški dela in obvezni prispevki za socialno varnost podjetnika in lastnika družbe različno obravnavajo. Podjetnik nima plače, ampak razpolaga s celotnim dobičkom od katerega odšteje prispevke in dohodnino. Njegov neto dobiček dobimo, če od dobička odštejemo dohodnino in prispevke. Med stroški plač njegova plača ni zajeta.

Tabela 6: Davčna obveznost *samostojnega podjetnika* od leta 2008 do 2012

	Leto	2008	2009	2010	2011	2012
1	<b>DOBIČEK (prihodki-odhodki)</b>	21.630,00	24.875,00	27.362,00	30.098,00	33.108,00
2	<b>PRISPEVKI</b>	5.662,20	5.662,20	7.549,56	7.549,56	7.549,56
3	<b>SPLOŠNA OLAJŠAVA</b>	2.959,60	2.959,60	2.959,60	2.959,60	2.959,60
4	<b>OSNOVA ZA DAVEK (1-2-3)</b>	13.008,20	16.253,20	16.852,84	19.588,84	22.598,84
5	<b>DAVEK</b>	<b>2.721,58</b>	<b>3.860,65</b>	<b>4.106,50</b>	<b>5.228,26</b>	<b>6.462,36</b>
6	<b>NETO DOBIČ. (1-2-5)</b>	<b>13.246,22</b>	<b>15.352,15</b>	<b>15.705,94</b>	<b>17.320,18</b>	<b>19.096,08</b>

Pri družbi z omejeno odgovornostjo v letu 2008 znaša stopnja davka od dohodka pravnih oseb 22%, v letu 2009 21%, v 2010 in naslednjih letih 20% davčna stopnja. Ker je v družbi sedaj zaposlen tudi lastnik družbe, moramo dodatno upoštevati še njegov strošek plače. Strošek plače lastnika zmanjša dobiček družbe za 17.580,00 evrov.

V družbi z omejeno odgovornostjo je med stroški družbe všteta bruto plača lastnika družbe, zato so stroški družbe višji in posledično dobiček nižji. Nižji dobiček ima družba, manj davka na dobiček plača. Cilj vsake družbe je plačevati čim nižje davke. Neto dobiček družbe dobimo, če od dobička odštejemo strošek plače lastnika družbe in davek na dobiček.

Dobiček družbe je manjši od dobička podjetnika, zato plača manj davka. Upoštevati pa moramo, da tudi lastnik družbe plača prispevke in dohodnino. Tabela 7 (na str. 32) prikazuje davčno obveznost in neto dobiček podjetja od leta 2008 do 2012, če bi se podjetnik preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo.

Tabela 7: Davčna obveznost *družbe z omejeno odgovornostjo* od leta 2008 do 2012

	Leto	2008	2009	2010	2011	2012
1	<b>DOBIČEK brez str.plače lastnika</b>	21.630,00	24.875,00	27.362,00	30.098,00	33.108,00
2	<b>STROŠEK PLAČE LASTNIKA</b>	17.580,00	17.580,00	17.580,00	17.580,00	17.580,00
3	<b>DOBIČEK (prih-odh)</b>	4.050,00	7.295,00	9.782,00	12.518,00	15.528,00
4	<b>STOPNJA DAVKA</b>	22%	21%	20%	20%	20%
5	<b>DAVEK družbe</b>	<b>891</b>	<b>1.531,95</b>	<b>1.956,4</b>	<b>2.503,6</b>	<b>3.105,6</b>
6	<b>NETO DOB. (1-2-5)</b>	<b>3.159,00</b>	<b>5.763,05</b>	<b>7.825,60</b>	<b>10.014,40</b>	<b>12.422,40</b>

Če seštejemo neto dobiček družbe in neto plačo lastnika, lahko skupno izplačilo primerjamo z neto dobičkom samostojnega podjetnika. V Tabeli 8 (na str. 32) sem izračunala, da je že v prvem letu skupna korist večja v družbi z omejeno odgovornostjo. Družba in lastnik družbe sta skupaj plačala manj davkov in prispevkov kot pravnoorganizacijska oblika podjetnika. Če

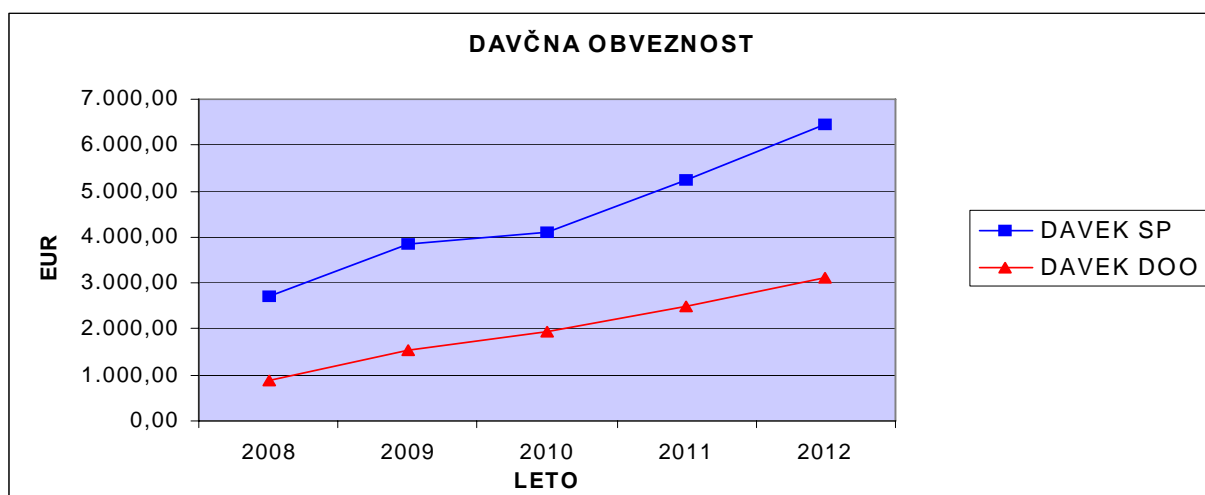
seštejemo petletno obdobje, vidimo, da sta družba in lastnik družbe zaslužila 9.062,48 evrov več dobička kot samostojni podjetnik.

Tabela 8: Primerjava neto dobičkov družbe, družbenika, podjetnika

Leto	2008	2009	2010	2011	2012	SKUPAJ
<b>NETO DOBIČEK DOO</b>	3.159,00	5.763,05	7.825,60	10.014,40	12.422,40	
<b>NETO PLAČA LASTNIKA DRUŽBE DOO</b>	10.119,72	10.119,72	10.119,72	10.119,72	10.119,72	
<b>SKUPAJ</b>	<b>13.278,72</b>	<b>15.882,77</b>	<b>17.945,32</b>	<b>20.134,12</b>	<b>22.542,12</b>	<b>89.783,05</b>
<b>NETO DOBIČEK SP</b>	<b>13.246,22</b>	<b>15.352,15</b>	<b>15.705,94</b>	<b>17.320,18</b>	<b>19.096,08</b>	<b>80.720,57</b>
<b>RAZLIKA</b>						<b>9.062,48</b>

Gospodarska družba je obdavčena po davčni stopnji ne glede na višino dobička, medtem ko se podjetniku z rastjo dobička viša davčna stopnja. Grafična ponazoritev davčne obveznosti podjetnika in družbe je prikazana na Sliki 5 (na str.32).

Slika 5: Davčna obveznost od leta 2008 do 2012



Glede na ugotovljeno se je podjetnik odločil, da prenese celotno dejavnost (sredstva in obveznosti) na družbo z omejeno odgovornostjo. Za presečni datum je izbral 31.10.2007. Na ta dan je naredil zaključno bilanco stanja (v prilogi 7). Podjetnik priglasil prenehanje poslovanja pri davčni upravi vsaj tri mesece pred prenehanjem. Podjetnik preneha s poslovanjem v trenutku, ko je novoustanovljena družba vpisana v sodni register.

## SKLEP

V zadnjem času se v praksi pogosto pojavlja potreba, da se samostojni podjetnik posameznik preoblikuje v eno od oblik kapitalskih družb. Najpogosteje se preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo. Razlogi za preoblikovanje so optimiranje davčne obveznosti, redna upokojitev, prekinitev zaradi prenosa dejavnosti na družinske člane, želja podjetnika po zmanjšanju odgovornosti, povečan obseg poslovanja, kot družba bi imeli boljšo boniteto pri pridobivanju različnih finančnih virov. Večina dilem, povezanih s preoblikovanjem zasebnika v kapitalsko družbo, se seveda vrti okoli davčnih posledic prehoda. Davčna ureditev omogoča preoblikovanje, ki je pogojno neobdavčljivo z dohodnino in davkom na dodano vrednost. Vendar je prehod neobdavčljiv le, če so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji.

Pomembno je, da moramo poznati dosedanje aktivnosti podjetnika, njegovo premoženje in dejavnost. Podjetnikovi cilji in vizija morajo biti jasno določeni. Šele na podlagi temeljitih davčnih in računovodskih analiz in ocen se odločimo ali bomo šli v preoblikovanje ali ne.

Podjetnik Sonce s.p. je prišel do točke, ko se mora odločiti, kaj bo naredil s svojo dejavnostjo. Ker dosega visoke dobičke in pričakuje še večjo rast, se je odločil, da svojo dejavnost prenese na družbo z omejeno odgovornostjo. Glavni razlog za preoblikovanje je davčna obremenitev. Kot samostojni podjetnik bo v prihodnosti, ko bo povečal svojo dejavnost, plačeval višjo dohodnino, kot bi plačeval davka od dohodka pravnih oseb. Na podlagi izračuna sem ugotovila, da se je podjetju ugodneje preoblikovati in tako znižati svojo davčno obveznost.

## LITERATURA IN VIRI

1. Adlešič, T. & Čampa, M. (12. februar 2008). *Preoblikovanje gospodarskega subjekta – samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo*. Gradivo za seminar: Gospodarsko razstavišče Ljubljana.
2. Basle, A. (2007a, 12. junij). Kdaj je espe smiselno preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. *Finance*, str. 18.
3. Basle, A. (2007b, 12. junij). Zakaj bi plačevali več davkov. *Finance*, str. 18.
4. Čok, M., Prevolnik, R., V., Stanovnik, T., Cirman, A., & Mrak, M. (2007). *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. *Davek od dohodka pravnih oseb*. Ministrstvo za finance. Davčna uprava republike Slovenije. Najdeno 10. november 2008 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_pojasnila/splosno/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/splosno/)
6. Drobež M., Korbar J. & Macarol B. (2003). *Dvostavno knjigovodstvo zasebnikov s štirimi in več mestnim kontnim načrtom ter zgledi knjiženj*. Ljubljana: Studio Macarol d.o.o.
7. Drobež Tomšič, M. (2006a, 29. avgust). Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo (ZGD-1). *Portal z računovodskimi in davčnimi informacijami*. Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229>.
8. Drobež Tomšič, M. (2006b, 19. september) Preoblikovanje podjetnika – 2. del. *Portal z računovodskimi in davčnimi informacijami*. Najdeno 3. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1253>.
9. Galič, J. (2007a). *Obdavčitev plač in drugih dohodkov iz zaposlitve po novi davčni zakonodaji*. Lesce: Založba Legat d.o.o.
10. Galič, J. (2007b, 1. februar). Novosti in spremembe: obdavčitev pravnih oseb po ZDDPO-2. *Revija Kapital, portal za naložbo denarja (DFS)*. Najdeno 1. septembra 2008 na spletnem naslovu <http://www.revijakapital.com/dfs/clanki?idclanka=30&oznaci=OBDAV%C8ITEV+PRAVNIH+OSEB>
11. Gostiša, M. (2007). Preoblikovanje in prenos dejavnosti samostojnega podjetnika, prenos lastništva podjetja samostojnega podjetnika na novi gospodarski subjekt. Najdeno 10.

aprila 2008 na spletnem naslovu [www.ponudba-obrti.com/upload/files/PRENOS\\_DEJAVNOSTI\\_oktober\\_2007-\\_gradivo.doc](http://www.ponudba-obrti.com/upload/files/PRENOS_DEJAVNOSTI_oktober_2007-_gradivo.doc)

12. Kerčmar, S., Tratar, B. & Boltin, T. (2006). Praktični komentar novega Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Lesce: Založba Legat d.o.o..
13. Kodrič, M. (2005). *Praktikum obdavčitve dohodka iz dejavnosti*. Miklavž na Dravskem polju: Bilans Trade.
14. Kontarščak, K., A. (2007, 13. november). Kaj je ugodneje: s.p. ali d.o.o. *Finance*. Najdeno 23. aprila 2008 na spletnem naslovu [http://www.finance.si/196250/Kaj\\_je\\_ugodneje\\_s\\_p\\_ali\\_d\\_o\\_o](http://www.finance.si/196250/Kaj_je_ugodneje_s_p_ali_d_o_o)
15. Mohorič, I. (2006). Prenehanje opravljanja dejavnosti. *Obrtnik*, XXXV 12 (11), 172-173.
16. *Novi zakonski akti. Novi zakon o dohodnini - bistvene spremembe in novosti*. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. novembra 2006 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_dohodnini\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_dohodnini_bistvene_novosti_in_spremembe/)
17. *Novi zakonski akti. Novi zakon o davku od dohodka pravnih oseb – bistvene spremembe in novosti*. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 17. novembra na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_davku\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_davku_od_dohodkov_pravnih_oseb_bistvene_novosti_in_spremembe/)
18. *Novosti na področju dohodka iz kapitala*. (junij 2007). Ministrstvo za finance. Davčna uprava republike Slovenije. Najdeno 17. novembra 2008 na spletnem naslovu [http://evem.gov.si/sp/doc/kor\\_kapitala.pdf](http://evem.gov.si/sp/doc/kor_kapitala.pdf)
19. Perme, J. (2007). Začenjamo dejavnost: ugotavljanje davčne osnove. *Obrtnik*, XXXVI 12 (4), 82-83.
20. Perme, J. (2008, 17. marec). Posebnosti statusa s.p. *Revija Kapital, portal za naložbo denarja (DFS)*. Najdeno 1. septembra 2008 na spletnem naslovu <http://www.revijakapital.com/kapital/davcno-financno-svetovanje.php?idclanka=5414&oznaci=PERME+JANJA>
21. Petauer, B. & Černe, M. (2006). *Davčni odtegljaj v praksi: (obračunavanje, zakonodaja, praktični primeri)*. Lesce: Založba Legat d.o.o..
22. Petavs, S. (2008, 4. marec). Začnite kot espe. *Finance*, str. 18.

23. *Poslovni subjekti v Poslovnem registru Slovenije na dan 31.3.2008 in 30.6.2008*. Najdeno 15. oktobra 2008 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=988>
24. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008. (2007). *Uradni list RS* Št. 119/2007, 12. december 2007.
25. Pravilnik o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu. (2002). *Uradni list RS* Št. 103/2002, 29. november 2002, sprememba št. 141/2006, 30. december 2006.
26. Prelič S. (2006). Statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko, delovno in socialno pravo*, XXXII (2), 269-288.
27. Prusnik, M. (2006). Statusno preoblikovanje podjetnika. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XXXIII, 12 (11), 143-148.
28. Puharič K. (2004). *Gospodarsko pravo: z osnovami prava*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
29. Škof, B., Ivanjko, Š., Štravs, S., Vukovič, K. & Polič, F. (2005, maj). *Prenos dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo*. Najdeno 7. februarja 2006 na spletnem naslovu [www.gzs.si/pripone/11161/oei23374d11161a14a9550a.pdf](http://www.gzs.si/pripone/11161/oei23374d11161a14a9550a.pdf)
30. Šubic, P. (2008, 4. marec). 5 razlogov za preoblikovanje espeja v d.o.o.. *Finance*, str. 18.
31. Testni obračun plač (2008). *Računovodja.com*. Najdeno 10. novembra 2008 na spletnem naslovu [http://www.racunovodja.com/izracuni/place2008/opa\\_olajsava/](http://www.racunovodja.com/izracuni/place2008/opa_olajsava/)
32. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S. & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo: splošni del*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). (2006). *Uradni list RS* Št. 117/2006, 16. november 2006.
34. Zakon o zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). (2006). *Uradni list RS* Št. 117/2006, 16. november 2006.
35. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2006). *Uradni list RS* Št. 117/2006, 16. november 2006.



36. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). (2006). *Uradni list RS* Št. 117/2006, 16. november 2006.
37. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). (2006). *Uradni list RS* Št. 42/2006, 19. april 2006.
38. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1). (2006). *Uradni list RS* Št. 109/2006, 23. april 2006.
39. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR). (2002). *Uradni list RS* Št. 42/2002, 15. maj 2002.
40. Zavec, P. (2008, 17. marec). Preoblikovanje s.p. v d.o.o.. *Revija Kapital, portal za naložbo denarja (DFS)*. Najdeno 1. septembra 2008 na spletnem naslovu <http://www.revijakapital.com/kapital/davcno-financno-svetovanje.php?idclanka=5416>
41. Zupančič, V. (2005). Vodenje evidenc zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov. *IKS, revija za računovodstvo in finance*, XXXII 12 (6), 104-107.

# **PRILOGE**

## **KAZALO PRILOG**

<i>Priloga 1: Bilance stanja in bilance izkaza poslovnega izida Podjetja Sonce s.p. od leta 2005 do leta 2007</i>	<i>1</i>
<i>Priloga 2: Dohodninska lestvica za leto 2006, 2007, 2008</i>	<i>7</i>
<i>Priloga 3: Obračun plače za lastnika družbe</i>	<i>8</i>

**Priloga 1: Bilance stanja in bilance izkaza poslovnega izida Podjetja Sonce s.p. od leta 2005 do leta 2007**

<b>BILANCA STANJA V EUR</b>		<b>31.12.2005</b>
	<b>SREDSTVA</b>	<b>76.416</b>
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>53.525</b>
<b>I.</b>	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	-
1.	Neopredmetena sredstva	-
2.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	-
<b>II.</b>	<b>Opredmetena osnovna sredstva</b>	53.525
<b>III.</b>	<b>Naložbene nepremičnine</b>	-
<b>IV.</b>	<b>Dolgoročne finančne naložbe</b>	-
1.	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Dolgoročna posojila	-
<b>V.</b>	<b>Dolgoročne poslovne terjatve</b>	-
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	<b>22.245</b>
<b>I.</b>	<b>Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</b>	-
<b>II.</b>	<b>Zaloge</b>	-
1.	Surovine in material	-
2.	Nedokončana proizvodnja in storitve	-
3.	Proizvodi	-
4.	Blago	-
<b>III.</b>	<b>Kratkoročne finančne naložbe</b>	-
1.	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Kratkoročna posojila	-
<b>IV.</b>	<b>Kratkoročne poslovne terjatve</b>	15.289
<b>V.</b>	<b>Denarna sredstva</b>	6.957
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>645</b>
<b>Č.</b>	<b>TERJATVE DO PODJETNIKA</b>	-
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>76.416</b>
<b>A.</b>	<b>PODJETNIKOV KAPITAL</b>	<b>47.565</b>
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-
1.	Rezervacije	-
2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	-
<b>C.</b>	<b>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>2.523</b>
<b>I.</b>	Dolgoročne finančne obveznosti	2.523
<b>II.</b>	Dolgoročne poslovne obveznosti	-
<b>Č.</b>	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>26.328</b>
<b>I.</b>	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	-
<b>II.</b>	Kratkoročne finančne obveznosti	-
<b>III.</b>	Kratkoročne poslovne obveznosti	26.328
<b>D.</b>	<b>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p

<b>BILANCA IZKAZA POSLOVNEGA USPEHA V EUR</b>	<b>31.12.2005</b>
<b>1. Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>206.067</b>
a) Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	206.067
b) Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	-
c) Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	-
<b>2. Povečanje vrednosti zalog proiz. in nedokon. proiz.</b>	-
<b>3. Zmanjšanje vrednosti zalog proiz. in nedokončane proiz.</b>	-
<b>4. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	-
<b>5. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prih.)</b>	-
- subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije in drugi prihodki	-
- prevrednotovalni poslovni prihodki	-
<b>6. Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>148.854</b>
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	-
b) Stroški porabljenega materiala	128.978
c) Stroški storitev	19.876
<b>7. Stroški dela</b>	<b>13.008</b>
a) Stroški plač	9.284
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	822
c) Stroški drugih socialnih zavarovanj	807
č) Drugi stroški dela	2.096
<b>8. Odpisi vrednosti</b>	<b>15.242</b>
a) Amortizacija	14.442
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	270
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	530
<b>9. Drugi poslovni odhodki</b>	<b>6.923</b>
a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	5.205
b) Ostali stroški	1.718
<b>10. Finančni prihodki iz deležev</b>	-
<b>11. Finančni prihodki iz danih posojil</b>	-
<b>12. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</b>	<b>27</b>
<b>13. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb</b>	-
<b>14. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</b>	<b>1.462</b>
<b>15. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</b>	<b>193</b>
Finančni odhodki za obresti (upoštevano že v 14. in 15.)	846
<b>16. Drugi prihodki</b>	<b>1.641</b>
a) Subvencije, dotacije in podobni prihodki	-
b) Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	1.641
<b>17. Drugi odhodki</b>	<b>1.395</b>
<b>18. Podjetnikov dohodek</b>	<b>11.087</b>
<b>19. Negativni poslovni izid</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p.

<b>BILANCA STANJA V EUR</b>		<b>31.12.2006</b>
	<b>SREDSTVA</b>	<b>122.560</b>
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>80.965</b>
<b>I.</b>	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev	-
1.	Neopredmetena sredstva	-
2.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitev	-
<b>II.</b>	<b>Opredmetena osnovna sredstva</b>	80.965
<b>III.</b>	<b>Naložbene nepremičnine</b>	-
<b>IV.</b>	<b>Dolgoročne finančne naložbe</b>	
1.	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Dolgoročna posojila	-
<b>V.</b>	<b>Dolgoročne poslovne terjatve</b>	-
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	<b>39.671</b>
<b>I.</b>	<b>Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</b>	-
<b>II.</b>	<b>Zaloge</b>	-
1.	Surovine in material	-
2.	Nedokončana proizvodnja in storitve	-
3.	Proizvodi	-
4.	Blago	-
<b>III.</b>	<b>Kratkoročne finančne naložbe</b>	-
1.	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Kratkoročna posojila	-
<b>IV.</b>	<b>Kratkoročne poslovne terjatve</b>	31.153
<b>V.</b>	<b>Denarna sredstva</b>	8.518
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>1.924</b>
<b>Č.</b>	<b>TERJATVE DO PODJETNIKA</b>	-
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>122.560</b>
<b>A.</b>	<b>PODJETNIKOV KAPITAL</b>	<b>52.064</b>
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-
1.	Rezervacije	-
2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	-
<b>C.</b>	<b>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>22.647</b>
<b>I.</b>	Dolgoročne finančne obveznosti	22.647
<b>II.</b>	Dolgoročne poslovne obveznosti	-
<b>Č.</b>	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>47.849</b>
<b>I.</b>	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	-
<b>II.</b>	Kratkoročne finančne obveznosti	12.349
<b>III.</b>	Kratkoročne poslovne obveznosti	35.500
<b>D.</b>	<b>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p.

<b>BILANCA IZKAZA POSLOVNEGA USPEHA V EUR</b>	<b>31.12.2006</b>
<b>1. Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>255.516</b>
a) Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	255.516
b) Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	-
c) Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	-
<b>2. Povečanje vrednosti zalog proiz. in nedokon. proiz.</b>	-
<b>3. Zmanjšanje vrednosti zalog proiz. in nedokončane proiz.</b>	-
<b>4. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	-
<b>5. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prih.)</b>	-
- subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije in drugi prihodki	-
- prevrednotovalni poslovni prihodki	-
<b>6. Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>201.916</b>
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	-
b) Stroški porabljenega materiala	159.066
c) Stroški storitev	42.851
<b>7. Stroški dela</b>	<b>17.277</b>
a) Stroški plač	11.798
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	1.044
c) Stroški drugih socialnih zavarovanj	992
č) Drugi stroški dela	3.443
<b>8. Odpisi vrednosti</b>	<b>18.877</b>
a) Amortizacija	18.877
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	-
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	-
<b>9. Drugi poslovni odhodki</b>	<b>6.758</b>
a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	4.957
b) Ostali stroški	1.801
<b>10. Finančni prihodki iz deležev</b>	-
<b>11. Finančni prihodki iz danih posojil</b>	-
<b>12. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</b>	<b>63</b>
<b>13. Finančni odhodki iz oslavitve in odpisov finančnih naložb</b>	-
<b>14. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</b>	<b>1.758</b>
<b>15. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</b>	<b>80</b>
Finančni odhodki za obresti (upoštevano že v 14. in 15.)	935
<b>16. Drugi prihodki</b>	<b>1.812</b>
a) Subvencije, dotacije in podobni prihodki	-
b) Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	1.812
<b>17. Drugi odhodki</b>	<b>1.435</b>
<b>18. Podjetnikov dohodek</b>	<b>11.191</b>
<b>19. Negativni poslovni izid</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p.

<b>BILANCA IZKAZA POSLOVNEGA USPEHA V EUR</b>	<b>1.1.2007-31.10.2007</b>
<b>1. Čisti prihodki od prodaje</b>	<b>226.896</b>
a) Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	226.896
b) Čisti prihodki od prodaje na trgu EU	-
c) Čisti prihodki od prodaje na trgu izven EU	-
<b>2. Povečanje vrednosti zalog proiz. in nedokon. proiz.</b>	-
<b>3. Zmanjšanje vrednosti zalog proiz. in nedokončane proiz.</b>	-
<b>4. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve</b>	-
<b>5. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prih.)</b>	<b>105</b>
- subvencije, dotacije, regresi, kompenzacije in drugi prihodki	-
- prevrednotovalni poslovni prihodki	105
<b>6. Stroški blaga, materiala in storitev</b>	<b>152.122</b>
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	-
b) Stroški porabljenega materiala	124.258
c) Stroški storitev	27.864
<b>7. Stroški dela</b>	<b>15.347</b>
a) Stroški plač	10.697
b) Stroški pokojninskih zavarovanj	-
c) Stroški drugih socialnih zavarovanj	1.733
č) Drugi stroški dela	2.917
<b>8. Odpisi vrednosti</b>	<b>21.775</b>
a) Amortizacija	21.009
b) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	766
c) Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	-
<b>9. Drugi poslovni odhodki</b>	<b>14.375</b>
a) Prispevki za socialno varnost podjetnika	4.355
b) Ostali stroški	10.020
<b>10. Finančni prihodki iz deležev</b>	-
<b>11. Finančni prihodki iz danih posojil</b>	-
<b>12. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev</b>	-
<b>13. Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb</b>	-
<b>14. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti</b>	<b>1.449</b>
<b>15. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti</b>	-
Finančni odhodki za obresti (upoštevano že v 14. in 15.)	1.449
<b>16. Drugi prihodki</b>	<b>2.863</b>
a) Subvencije, dotacije in podobni prihodki	-
b) Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	2.863
<b>17. Drugi odhodki</b>	<b>1.970</b>
<b>18. Podjetnikov dohodek</b>	<b>22.826</b>
<b>19. Negativni poslovni izid</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p.

<b>BILANCA STANJA V EUR</b>		<b>31.10.2007</b>
	<b>SREDSTVA</b>	<b>80.662</b>
<b>A.</b>	<b>DOLGOROČNA SREDSTVA</b>	<b>60.923</b>
<b>I.</b>	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	185
1.	Neopredmetena sredstva	185
2.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	-
<b>II.</b>	<b>Opredmetena osnovna sredstva</b>	<b>60.738</b>
<b>III.</b>	<b>Naložbene nepremičnine</b>	-
<b>IV.</b>	<b>Dolgoročne finančne naložbe</b>	-
1.	Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Dolgoročna posojila	-
<b>V.</b>	<b>Dolgoročne poslovne terjatve</b>	-
<b>B.</b>	<b>KRATKOROČNA SREDSTVA</b>	<b>17.823</b>
<b>I.</b>	<b>Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo</b>	-
<b>II.</b>	<b>Zaloge</b>	-
1.	Surovine in material	-
2.	Nedokončana proizvodnja in storitve	-
3.	Proizvodi	-
4.	Blago	-
<b>III.</b>	<b>Kratkoročne finančne naložbe</b>	-
1.	Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	-
2.	Kratkoročna posojila	-
<b>IV.</b>	<b>Kratkoročne poslovne terjatve</b>	<b>16.582</b>
<b>V.</b>	<b>Denarna sredstva</b>	<b>1.241</b>
<b>C.</b>	<b>KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	<b>1.916</b>
<b>Č.</b>	<b>TERJATVE DO PODJETNIKA</b>	-
	<b>OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV</b>	<b>80.662</b>
<b>A.</b>	<b>PODJETNIKOV KAPITAL</b>	<b>34.567</b>
<b>B.</b>	<b>REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-
1.	Rezervacije	-
2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	-
<b>C.</b>	<b>DOLGOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>13.358</b>
<b>I.</b>	Dolgoročne finančne obveznosti	13.358
<b>II.</b>	Dolgoročne poslovne obveznosti	-
<b>Č.</b>	<b>KRATKOROČNE OBVEZNOSTI</b>	<b>32.737</b>
<b>I.</b>	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	-
<b>II.</b>	Kratkoročne finančne obveznosti	9.313
<b>III.</b>	Kratkoročne poslovne obveznosti	23.424
<b>D.</b>	<b>KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE</b>	-

Vir: Letno poročilo Podjetja Sonce s.p.



## Priloga 2: Dohodninska lestvica za leto 2006, 2007, 2008

Tabela 1: Stopnje dohodnine za davčno leto 2006<sup>3</sup>

Če znaša neto letna davčna osnova v evrih		Znaša dohodnina v evrih			
Nad	do				
	5.539			16%	
5.539	10.822	886	+	33%	nad 5.539
10.822	21.899	2.630	+	37%	nad 10.822
21.899	44.012	6.728	+	41%	nad 21.899
44.012		15.794	+	50%	nad 44.012

Vir: Odredba o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2006 (Uradni list RS, št. 117/2005, 2.člen)

Tabela 2: Stopnje dohodnine za davčno leto 2007

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 (ZDoh-2, Uradni list RS, št. 117/2006, 122.člen)

Tabela 3: Stopnje dohodnine za davčno leto 2008

Če znaša neto letna davčna osnova v evrih		Znaša dohodnina v evrih			
Nad	do				
	7.188			16%	
7.188	14.375	1.150	+	27%	nad 7.188
14.375		3.091	+	41%	nad 14.375

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008 (Uradni list RS, št. 119/2007)

<sup>3</sup> Zneski so preračunani iz tolarjev v evre po centralnem paritetnem tečaju 1evrov=239,64 SIT

**Priloga 3: Obračun plače za lastnika družbe**

	<b>OBRAČUN PLAČE LASTNIKA DRUŽBE</b>	<b>mesec</b>	<b>leto</b>
1	bruto plača	1.250,00	15.000,00
2	splošna olajšava	246,63	2.959,56
3	prispevki od bruto plače (22,10%)	276,25	3.315,00
4	osnova za dohodnino (1-2-3)	727,12	8.725,44
5	dohodnina (2.razred)	130,44	1.565,28
<b>6</b>	<b>neto izplačilo lastniku (1-3-5)</b>	<b>843,31</b>	<b>10.119,72</b>
7	prispevki na plače (16,10%)	201,25	2.415,00
8	davek na plače	13,75	165,00
<b>9</b>	<b>strošek plače za podjetje (1+7+8)</b>	<b>1.465,00</b>	<b>17.580,00</b>

*Vir: Računovodja.com*