

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PRENEHANJA
POSLOVANJA DRUŽBE**

Ljubljana, junij 2010

NINA POZVEK

IZJAVA

Študentka Nina Pozvek izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Sergeje Slapničar, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 10.6.2010

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 FINANČNA KRIZA	2
1.1 Finančna kriza v Ameriki	2
1.2 Finančna kriza v Sloveniji	3
2 USTANOVITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	5
2.1 Osnovni kapital	5
2.2 Družbena pogodba	6
3 NAČINI PRENEHANJA POSLOVANJA DRUŽBE	7
3.1 Prisilna poravnava	8
3.2 Stečaj	9
3.3 Likvidacija	11
3.3.1 Prostovoljna likvidacija	11
3.3.1.1 Naloge likvidacijskega upravitelja	11
3.3.2 Prisilna likvidacija	13
3.4 Prenehanje družbe po skrajšanem postopku	13
4 RAČUNOVODSKI VIDIK LIKVIDACIJE	14
4.1 Primer družbe Faktura, d.o.o.	15
4.1.1 Zaključna bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o.	16
4.1.2 Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o.	17
4.1.3 Začetna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«	18
4.1.3.1 Cenitev družbe Faktura, d.o.o. »v likvidaciji«	19
4.1.4 Zaključna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«	22
4.1.5 Izkaz denarnih tokov družbe Faktura, d. o. o., »v likvidaciji«	25
4.2 Računovodstvo podjetja v likvidacijskem postopku	25
5 DAVČNI VIDIK LIKVIDACIJE	26
5.1 Davek od dohodka pravnih oseb	26
5.1.1 Poročanje gospodarskih družb davčnemu organu ob prenehanju poslovanja	26
5.2 Davek na dodano vrednost	28
5.2.1 Poročanje gospodarskih družb davčnemu organu ob prenehanju poslovanja	29
5.3 Davek od dohodkov fizičnih oseb	31
5.3.1 Kapitalski dobiček	32
5.3.2 Obdavčitev skritih rezerv	33
5.3.3 Primer izračuna davka na kapitalski dobiček	33
5.3.4 Odpravnina zaposlenim	34
SKLEP	37
LITERATURA IN VIRI	39

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Redne likvidacije v obdobju od leta 2006 do 2008</i>	4
<i>Tabela 2: Stečaji v obdobju od leta 2006 do 2008</i>	5
<i>Tabela 3: Zaključna bilanca družbe Faktura, d.o.o., 31.12.2008</i>	16
<i>Tabela 4: Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o., 31.12.2008</i>	17
<i>Tabela 5: Primer metode primerjalnih prodaj pisarniških prostorov</i>	21
<i>Tabela 6: Podatki zaposlenih v družbi Faktura, d.o.o., "v likvidaciji"</i>	23
<i>Tabela 7: Zaključna likvidacijska bilanca družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« 31.3.2009</i>	23
<i>Tabela 8: Dogodki po posameznih obdobjih od začetka do konca likvidacijskega postopka</i>	29
<i>Tabela 9: Izračun kapitalskega dobička</i>	34
<i>Tabela 10: Stopnje dohodnine za davčno leto 2009</i>	36
<i>Tabela 11: Izračun plačila akontacije dohodnine</i>	37

UVOD

V času pisanja te diplomske naloge se v svetu, Evropi in Sloveniji dogaja finančna in gospodarska kriza, ki se je začela v Ameriki s pokom nepremičninskega balona že v letih 2006 in 2007 in se je razširila v Evropo leta 2008. V Sloveniji se je finančna kriza pojavila konec leta 2008. Posledice krize smo najprej občutili na borzah, ko so začele padati cene delnic in vrednostnih papirjev. Kasneje se je razširila tudi na gospodarski sektor in je najbolj prizadela avtomobilsko in tekstilno industrijo. Posledica krize so bili tudi številni stečaji in likvidacije družb. Vzroki za prenehanje poslovanja so se pojavili zaradi zmanjšanja naročil, zmanjšanja izvoza, zaostankov s plačili terjatev, prenehanja kreditiranja bank itd.

Poznamo več načinov prenehanja poslovanja družbe, kot so likvidacija (prostovoljna in prisilna), prenehanje po skrajšanem postopku brez likvidacije, stečaj in prisilna poravnava.

Za stečaj ali prisilno poravnavo mora biti izpolnjen vsaj eden od dveh pogojev, in sicer dolgoročna plačilna nesposobnost dolžnika in trajnejša nelikvidnost dolžnika. Medtem ko je pri likvidaciji na lastnikih odločitev, ali podjetje ne izpolnjuje več njihovih interesov in ne dosega pričakovanega donosa glede na vložen kapital, zaradi katerega je bilo ustanovljeno. Pri postopku likvidacije morajo biti upniki v celoti poplačani, sicer sledi stečajni postopek.

V diplomski nalogi so predstavljeni ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo in razlogi za njeno prenehanje poslovanja. Za postopek prenehanja poslovanja sem si izbrala prostovoljno likvidacijo, ko ima družba še dovolj premoženja, da poplača upnike v celoti, kar je tudi pogoj za izvedbo likvidacije.

Namen diplomske naloge je predstaviti računovodske in davčne posledice prenehanja poslovanja družbe po postopku prostovoljne likvidacije. Z računovodskega vidika je s praktičnim primerom prenehanja poslovanja družbe predstavljena izdelava računovodskih izkazov pred postopkom likvidacije in po njem. Z davčnega vidika pa je bil namen predstaviti obveznosti poročanja družb davčnemu organu ter prikaz obveznosti družbenikov v zvezi z razdelitvijo preostalega premoženja po prenehanju.

Diplomska naloga je sestavljena iz petih poglavij. V prvem delu je prikazana finančna kriza, ki se je začela v Ameriki zaradi poka nepremičninskega balona in se je kasneje preselila tudi v Evropo. Posledice smo občutili tudi v Sloveniji - najprej s finančno krizo na borzah in kasneje tudi v gospodarskem sektorju. Ta finančna kriza je pomembno vplivala na sedanje stanje v Sloveniji in v svetu, zato je pomembno, da se v diplomski nalogi na grobo opišeta dogajanje in razvoj te krize, katere posledica so tudi številni stečaji in likvidacije družb. V drugem delu je opisano, kaj potrebuje družbenik oziroma kakšni so

pogoji za ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo. V tretjem delu so opisani načini prenehanja družbe z omejeno odgovornostjo in kot primer prenehanja družbe so predstavljeni prisilna poravnava, stečaj, prostovoljna in prisilna likvidacija ter prenehanje po skrajšanem postopku brez likvidacije. V nadaljevanju je z računovodskega vidika prikazano, kako se merijo in vrednotijo posamezne postavke začetne likvidacijske bilance. V tem poglavju so prikazani praktičen primer prostovoljne likvidacije družbe Faktura, d.o.o., računovodske storitve in svetovanje. Tam so predstavljeni računovodski izkazi pred likvidacijskim postopkom in po njem. Vsi podatki in tudi ime družbe so v tem primeru izmišljeni in so namenjeni boljši ponazoritvi zakonskih določb. Zatem sledi davčni vidik likvidacije družbe, v katerem so obravnavani davek od dohodka pravnih oseb, davek na dodano vrednost in davek od dohodka fizičnih oseb ali dohodnina. V teh podpoglavjih so predstavljeni zakonski roki za oddajo davčnih obračunov ob prenehanju poslovanja in to, kakšne so obveznosti družbenikov po tem, ko so bili vsi upniki poplačani in se denar lahko razdeli med družbenike.

1 FINANČNA KRIZA

1.1 Finančna kriza v Ameriki

Sedanja finančna kriza se je začela v Ameriki s pokom nepremičninskega balona in je svoj vrh doživela v letih 2006 in 2007. V zadnjih 10 oziroma 15 letih je imela Amerika velik priliv tujega denarja iz hitro rastočih držav Azije in tudi iz držav izvoznic nafte. Te države svojih prihodkov niso vlagale samo na domačih trgih, ampak so denar vlagale tudi na tuje trge, kjer so videle priložnost v tujih naložbah. Nizke obrestne mere in presežek denarja so omogočali dobre pogoje za pridobitev posojil. Zaradi ugodnih posojilnih pogojev in precej ohlapnih zahtev pri najemanju hipotekarnih posojil so do posojil prišli tudi ljudje, ki si tega dejansko niso mogli privoščiti (Bernanke, 2009). Nizke obrestne mere so pomenile tudi nizke anuitete za odplačevanje hipotekarnih posojil (Svetovna finančna kriza 2007/2008-2009, 2008).

Fannie Mae (*angl. Federal National Mortgage Association* – družba za odkup hipotekarnih posojil od hipotekarnih bank) je pod pritiskom Clintonove vlade začela uvajati program povečanja lastništva nepremičnin med manjšinami in prebivalci z nizkimi dohodki. To je naredila tako, da je zmanjšala zahteve in pogoje za odkup hipotekarnih posojil od hipotekarnih bank. Program naj bi spodbudil hipotekarne banke, da bi odobrile posojila tudi tistim prebivalcem z nižjimi dohodki, ki pod tržnimi pogoji niso dobili posojila, in tako bi poskusili povečati število lastniških stanovanj (Holmes, 1999). Strma rast tako imenovanih drugorazrednih hipotekarnih posojil je ustvarjala dodatno povpraševanje po nepremičninah in dvig cen (Svetovna finančna kriza 2007/2008-2009, 2008).

Zaradi večletne rasti cen nepremičnin in stvarnega imetja je veljalo prepričanje, da so nepremičnine donosna in varna naložba. Banke si niso delale velikih skrbi s kreditno sposobnostjo posameznika, saj bi v primeru plačilne nediscipline lastnika nepremičnino na trgu dražje prodale. Prav tako so razmišljali hipotekarni posojilojemalci, ki bi v primeru težav pri odplačevanju posojila nepremičnino prodali po višji ceni in pri tem še zaslužili. S časoma se je zaradi gradnje nepremičnin ustvarila presežna ponudba. Število nepremičnin je bilo večje kot povpraševanje, tako da jih ni bilo več mogoče prodati po ocenjenih cenah. Po poku nepremičninskega balona so cene nepremičnin začele padati in takrat so se pojavile težave pri odplačevanju hipotekarnih posojil. Posojilojemalci niso bili sposobni odplačevati posojil oziroma jih niso želeli, saj je dolg postal večji od vrednosti nepremičnin (Svetovna finančna kriza 2007/2008-20??, 2008).

1.2 Finančna kriza v Sloveniji

Konec leta 2008 se je finančna kriza preselila v Evropo in občutili smo jo tudi v Sloveniji. Najprej je prizadela vlagatelje na borzi, ko so cene delnic in vrednostnih papirjev začele padati, kasneje pa se je razširila še na gospodarski sektor (Hieng, Odar & Prusnik, 2009). Mramor je povedal, da so podjetja posledice gospodarske krize zaznala v zmanjšanju števila naročil in padanju investicij. Podjetja so začela zmanjševati materialne stroške, kar je najprej prizadelo manjše dobavitelje, kasneje pa še večje. Posledično bi to lahko pripeljalo do zmanjšanja izvoza in kasneje tudi do odpuščanja zaposlenih (Hren, 2009).

Kot je omenil Odar (Hieng et al., 2009), ponavadi finančni in gospodarski krizi sledi nepremičninska kriza. Le-ta se v Sloveniji zaenkrat še ni začela. Dokler bodo gradbena podjetja, ki dobivajo za gradnje nepremičnin posojila od bank, odplačevala posojila, do takrat naj krize ne bi bilo. Če podjetja teh nepremičnin ne bi prodajala in bi se na trgu pojavila presežna ponudba, kar posledično pomeni padec cen nepremičnin, povečanje obrestne mere in s tem tudi povečanje anuitet posojila, bi se tudi pri nas pojavila nepremičninska kriza.

Ko se končata finančna in gospodarska kriza, se ponavadi pojavi zaposlitvena kriza. Brezposelnost se povečuje in vrh doseže šele po treh letih, tako da je pri nas mogoče pričakovati, da se bo v letih 2010 in 2011 število brezposelnih še povečalo (Hieng et al., 2009). Statistični podatki kažejo, da se je brezposelnost v Sloveniji konec oktobra 2009 v primerjavi z oktobrom 2008 povečala za 51,1% (Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje, 2009).

Že na začetku gospodarske krize leta 2008 so se pojavile potrebe po odpuščanju delavcev. Posledice krize so se najprej pokazale v avtomobilski, lesni in tekstilni panogi. Pri Revozu so 1. novembra 2008 zaradi zmanjšanja proizvodnje prešli na polovično nočno izmeno in

zato tistim, ki so bili zaposleni za določen čas, niso podaljšali pogodbe o zaposlitvi (Štrukelj, 2008).

V času krize je prišlo tudi do likvidacij in stečajev podjetij. Podjetja so se za tak korak odločila zaradi večletnega negativnega poslovanja, zmanjšanja naročil, zmanjšanja obsega poslovanja, zmanjšanja tekočega poslovanja itd. Tekstilna industrija je čutila posledice tudi zaradi svetovne konkurence, saj so ljudje kupovali cenejša in manj kakovostna oblačila iz tujine. V nadaljevanju je navedenih nekaj podjetij, ki so šla v stečaj ali likvidacijo v letih od 2006 do 2009: Gorenjska oblačila, IBI Kranj, Mura, Industrija usnja Vrhnika, KLI Logatec, Liko Vrhnika, LIP Radomlje, Mesna industrija Primorske itd.

V tabeli 1 je statistični prikaz števila podjetij, ki so šla v likvidacijo v obdobju od leta 2006 do 2008. Kot je razvidno iz spodnjih tabel, se je število likvidacij v letu 2008 v primerjavi s prejšnjimi leti zmanjšalo. Vendar so se znaki krize pri nas pojavili konec leta 2008, zato je bilo povečanje likvidacij in stečajev pričakovati v letu 2009. Do 31. oktobra 2009 je bilo 76 začelih postopkov prostovoljne in prisilne likvidacije in v enakem obdobju je bilo 59 izbranih poslovnih subjektov zaradi končanih likvidacijskih postopkov (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, 2009a).

Tabela 1: Redne likvidacije v obdobju od leta 2006 do 2008

		2006	2007	2008
1.	Število nerešenih zadev na začetku poročevalnega obdobja	35	28	29
2.	Število prejetih zadev skupaj	34	39	32
3.	Število rešenih zadev (3.1.+3.2.)	41	38	44
3.1.	Zadeve, končane v postopku redne likvidacije	35	35	39
3.2.	Zadeve, napotene v stečajni postopek	6	3	5
4.	Število nerešenih zadev na koncu poročevalskega obdobja	28	29	17

Vir: Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije, Sodna statistika, 2007 do 2009

Število stečajev se je v letu 2008 v primerjavi s predhodnim letom povečalo. V letu 2009 je bilo do 31. oktobra 274 začelih stečajnih postopkov in 224 izbranih poslovnih subjektov iz Poslovnega registra Slovenije zaradi končanih stečajnih postopkov (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, 2009b).

Tabela 2: Stečaji v obdobju od leta 2006 do 2008

		2006	2007	2008
1.	Število nerešenih zadev na začetku poročevalnega obdobja	1.076	1.028	937
2.	Število prejetih zadev skupaj	703	637	680
3.	Število rešenih zadev	751	728	915
4.	Število nerešenih zadev na koncu poročevalskega obdobja	1.028	937	702

Vir: Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije, Sodna statistika, 2007 do 2009

2 USTANOVITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Gospodarske družbe se lahko glede na potrebe in možnosti organizirajo v različne oblike. V Sloveniji gospodarske družbe delimo na osebne in kapitalske družbe. Med osebne družbe spadajo družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in tiha družba. Kapitalske družbe pa se delijo na družbo z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d.o.o.), delniško družbo, komanditno delniško družbo in evropsko delniško družbo (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Družbeniki kapitalskih družb, kot je d.o.o., za obveznosti družbe niso odgovorni z vsem svojim premoženjem. Osnovni kapital družbe, oblikovane kot d.o.o., je sestavljen iz različnih osnovnih vložkov družbenikov, ki so lahko različno veliki. Družbenik dobi na podlagi osnovnega vložka in sorazmerno z njegovo vrednostjo v osnovnem kapitalu svoj poslovni delež, ki je izražen v odstotkih. Vsak družbenik lahko ob ustanovitvi prispeva le en osnovni vložek in ima en poslovni delež. Družbo lahko ustanovi ena ali več fizičnih ali pravnih oseb, ki postanejo z ustanovitvijo družbe družbeniki. Družbenikov je lahko največ 50, razen če minister, pristojen za gospodarstvo, dovoli višje število (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

2.1 Osnovni kapital

Osnovni kapital je namenjen začetnemu obstoju družbe, predstavlja njeno premoženjsko maso, ki hkrati pomeni jamčevalno sposobnost v razmerju do tretjih, dokazuje kreditno sposobnost družbe in nadomešča osebno jamčenje družbenikov z osebnim premoženjem. Kaže pa tudi na odločitve družbenikov, koliko sredstev je potrebnih za delovanje družbe (Kerčmar, Tratar & Boltin, 2006, str. 496).

Osnovni kapital za ustanovitev d.o.o. mora znašati vsaj 7.500 evrov, vsak osnovni vložek pa najmanj 50 evrov. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek ali stvarni prevzem. Stvarni vložek lahko predstavljajo premičnine in nepremičnine,

pravice in podjetje ali del podjetja. Za stvarni vložek se šteje tudi plačilo za premoženjske predmete, ki jih je družba prevzela in jih prišteje družbenikovemu vložku. Pred prijavo za vpis v register mora vsak družbenik zagotoviti vsaj eno četrtino osnovnega vložka, vrednost vseh zagotovljenih vložkov pa mora znašati najmanj 7.500 evrov. Stvarni vložki se morajo v celoti izročiti pred prijavo za vpis v register. Če vrednost stvarnega vložka ne doseže vrednosti prevzetega osnovnega vložka, mora družbenik razliko vplačati v denarju. Osnovni vložki morajo biti družbi izročeni tako, da lahko poslovodja družbe z njimi prosto razpolaga. Vplačila denarnih vložkov morajo biti nakazana na bančni račun (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

2.2 Družbena pogodba

Družba se ustanovi z družbeno pogodbo, ki je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu v fizični ali elektronski obliki. Pogodbo podpišejo vsi družbeniki. Družbeno pogodbo na obrazcu v fizični obliki družbeniki podpišejo pred uslužbencem organa, ki opravlja naloge enotne vstopne točke, kot jih določa zakon, ki ureja upravni postopek (v nadaljnjem besedilu: točka VEM), kjer se družba prijavlja za vpis v register, če pa jo točki VEM pošljejo po pošti, morajo lastnoročne podpise overiti. Obrazec družbene pogodbe v elektronski obliki, poslan po elektronski poti točki VEM ali registrskemu organu, mora vsak družbenik podpisati z varnim elektronskim podpisom s kvalificiranim potrdilom. Način in postopek prijave družbe za vpis v register na točki VEM predpiše minister, pristojen za gospodarstvo (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Pogodba mora vsebovati: navedbo imena in priimka ter prebivališča ali firme in sedeža vsakega družbenika; firmo, sedež in dejavnost družbe; navedbo zneska osnovnega kapitala in vsakega osnovnega vložka posebej, navedbo družbenika za vsak osnovni vložek in njegov poslovni delež; čas delovanja družbe, če je ustanovljena za določen čas; morebitne obveznosti, ki jih imajo družbeniki do družbe poleg vplačila osnovnega vložka, in morebitne obveznosti družbe do družbenikov. Če se osnovni kapital ali njegov del izroči kot stvarni vložek, se morajo v pogodbi ali prilogi, ki je sestavni del pogodbe, navesti predmet vsakega stvarnega vložka posebej, znesek osnovnega vložka, za katerega se daje stvarni vložek, in družbenik, ki je stvarni vložek prispeval (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Ko so izpolnjene vse zakonske zahteve, poslovodja prijavi družbo za vpis v register pri registrskem organu ali prek točke VEM, ki prijavo posreduje registrskemu organu (Zakon o gospodarskih družbah, 2006). Z vpisom v register družba dobi položaj pravne osebe in takrat lahko začne opravljati svoje dejavnosti.

3 NAČINI PRENEHANJA POSLOVANJA DRUŽBE

31. decembra 2007 je bil v Uradnem listu Republike Slovenije (Uradni list RS 127/06) objavljen nov zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (v nadaljevanju ZFPPIPP), ki velja od 15. januarja 2008, v celoti pa se uporablja od 1. oktobra 2008. V tem zakonu so zajeta področja, ki sta jih pred tem urejala Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji in Zakon o finančnem poslovanju.

ZFPPIPP ureja finančno poslovanje družb in drugih pravnih oseb, postopke zaradi insolventnosti nad pravnimi in fizičnimi osebami, kamor spadajo postopek prisilne poravnave, stečajni postopek nad pravno osebo, postopek osebnega stečaja in postopek stečaja zapuščine, ter postopek prisilnega prenehanja pravnih oseb, kamor spadata prisilna likvidacija in izbris iz sodnega registra brez likvidacije (Djinović, b.l.).

Družba lahko preneha poslovati na več načinov: s prisilno poravnavo, stečajem, z likvidacijo (prostovoljno in prisilno) in s prenehanjem družbe po skrajšanem postopku.

Pogosti vzroki za prenehanje poslovanja družbe so večletno negativno poslovanje, zmanjšanje naročil, zmanjšanje obsega poslovanja, zmanjšanje tekočega poslovanja, zmanjšanje izvoza, nelikvidnost podjetja, insolventnost, mogoče pa je tudi, da je družba že od vsega začetka ustanovljena za določen čas. Poleg naštetih vzrokov lahko gospodarska družba preneha poslovati tudi zaradi razlogov, ki so določeni v 521. členu ZGD (2006). V nadaljevanju so navedeni razlogi za prenehanje poslovanja delniških družb, ki veljajo tudi za prenehanje poslovanja d.o.o.

Razlogi za prenehanje poslovanja so (Zakon o gospodarskih družbah, 2006):

- če preteče čas, za katerega je družba ustanovljena;
- če tako sklenejo družbeniki z vsaj tričetrtinsko večino glasov vseh družbenikov, družbena pogodba lahko določi višjo večino;
- če sodišče ugotovi ničnost kapitalske družbe;
- s stečajem;
- s sodno odločbo v skladu z drugim odstavkom tega člena;
- z združitvijo v kakšno drugo družbo;
- če se osnovni kapital zniža pod zakonsko določen znesek.

Vsak družbenik, čigar poslovni delež znaša najmanj eno desetino osnovnega kapitala, lahko s tožbo zahteva, da sodišče odloči o prenehanju družbe, če meni, da ni mogoče v zadostni meri doseči ciljev družbe ali da obstajajo kakšni drugi utemeljeni razlogi za prenehanje družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

3.1 Prisilna poravnava

Dolžnik predlaga prisilno poravnavo, kadar zaradi insolventnosti ne more poravnati obveznosti do svojih upnikov, če ukrepi, ki jih je predlagal za finančno prestrukturiranje, niso zadostni za njegovo saniranje in kadar poslovanje z več kot 50-odstotno verjetnostjo presodi, da bo prisilno poravnavo mogoče uspešno izvesti in da zato ni nujna uvedba stečajnega postopka (Hieng, 2008a, str. 15).

Dolžnik se za prisilno poravnavo odloči takrat, ko je prepričan, da bo z načrtom finančnega prestrukturiranja in uspešno izpeljano prisilno poravnavo zagotovil kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost družbe. Postopek prisilne poravnave se izvede samo v primeru, če se ugotovi, da bodo upniki v prisilni poravnavi boljše poplačani kot v stečajnem postopku (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, 2007).

Predlog za postopek prisilne poravnave mora dolžnik vložiti v treh mesecih po nastanku insolventnosti (Hieng, 2008a, str. 15). Predlogu je treba priložiti poročilo o finančnem položaju in poslovanju dolžnika, revizorjevo poročilo z mnenjem brez pridržka, načrt finančnega prestrukturiranja, poročilo pooblaščenega ocenjevalca vrednosti podjetja s pritrdilnim mnenjem ter dokazilo o plačilu takse in začetnega predujma. Sodišče odloči o predlogu in izda sklep za začetek prisilne poravnave, ki ga še isti dan objavi na spletnih straneh Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES), hkrati pa objavi tudi oklic, s katerim o začetku prisilne poravnave obvesti upnike (Hieng et al., 2009). Postopek prisilne poravnave vodijo sodnik, upravitelj prisilne poravnave in upniški odbor (Hieng, 2008a, str. 16).

Upniki morajo v enem mesecu od objave na spletnih straneh AJPES prijaviti svoje terjatve. Tisti, ki ne prijavijo svojih terjatev nimajo glasovalne pravice o poteku prisilne poravnave, obdržijo pa pravico do poplačila svojih terjatev (Hieng et al., 2009).

O sprejetju prisilne poravnave odločajo upniki z glasovanjem. Če za prisilno poravnavo glasujejo upniki, katerih skupni ponderirani znesek terjatev je najmanj 60-odstotkov, je ta sprejeta. Če ne dosežejo večine, je predlog za začetek prisilne poravnave zavrnjen in sodišče izda sklep za začetek stečajnega postopka (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, 2007).

Sodišče nato s sklepom potrdi prisilno poravnavo. V sklepu so navedeni deleži terjatev upnikov, ki bodo poplačane, roki za njihovo poplačilo in obrestna mera za obračunavanje obresti od začetka postopka prisilne poravnave do poteka plačilnega roka (Hieng, 2008a, str. 21).

3.2 Stečaj

Najpogostejši način prenehanja poslovanja je stečajni postopek. Namen stečajnega postopka je unovčenje vsega premoženja stečajnega dolžnika in plačilo terjatev upnikov ter dokončno prenehanje dolžnikovih razmerij oziroma dolžnika samega. Stečaj lahko predlaga dolžnik ali upniki, kadar ugotovijo, da je zaradi trajnejše nelikvidnosti oziroma dolgoročne plačilne nesposobnosti nadaljevanje dolžnikovega poslovanja v nespremenjenem obsegu škodljivo, ker se z njim zmanjšuje dolžnikovo premoženje ter s tem tudi možnost za poplačilo upnikov in za poplačilo družbenikov iz ostanka stečajne mase (Hieng, 2008a, str. 27). Predlogu je treba priložiti dokazilo o plačilu predujma za kritje začetnih stroškov stečajnega postopka. Upnik mora v tem primeru predložiti tudi dokaze, da je dolžnik postal insolventen. Če je predlagatelj dolžnik, dokazi niso potrebni (Hieng et al., 2009).

Stečajni postopek se začne s sprejetjem sklepa sodišča in z objavo na spletnih straneh AJPES. Začetek stečajnega postopka je razviden tudi iz dolžnikovega imena, zato ker se firmi doda oznaka »v stečaju« in se vpiše v sodni register (Hieng, 2008a, str. 28). Sodišče na spletnih straneh AJPES objavi sklep o začetku stečajnega postopka in oklic kot obvestilo upnikom, da naj v treh mesecih prijavijo svoje terjatve in obresti do dolžnika (Hieng et al., 2009). Glavni organi pri stečajnem postopku so sodišče, stečajni upravitelj in upniški odbor, ki se ustanovi, če ga zahtevajo upniki (Hieng, 2008a, str. 29).

Z dnem začetka stečajnega postopka se oblikuje stečajna masa. V stečajno maso gre vse premoženje, ki ga ima dolžnik ob začetku stečajnega postopka ali ga pridobi do konca stečajnega postopka (Hieng, 2008a, str. 29). Stečajna masa je premoženje stečajnega dolžnika, ki se v stečajnem postopku unovči za kritje stroškov postopka in plačilo terjatev upnikov (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, 2007). Upniki morajo v treh mesecih prijaviti vse terjatve in obresti, sicer nimajo pravice do poplačila iz razdelitvene mase (Hieng et al., 2009).

Glavna naloga stečajnega upravitelja je prodaja dolžnikovega premoženja. Po začetku stečajnega postopka lahko dolžnik konča posle, ki jih je začel opravljati pred stečajnim postopkom, če sodišče to dovoli. Prav tako lahko dolžnik nadaljuje s proizvodnjo oziroma s sklepanjem novih pogodb, če sodišče presodi, da bo tako mogoče doseči boljše pogoje za prodajo dolžnikovega premoženja (Hieng, 2008a, str. 33).

Pri poplačilu upnikov ločimo dve stečajni masi, in sicer splošno in posebno stečajno maso. Posebna stečajna masa je premoženje, ki je predmet ločitvene pravice, ali denarno dobroimetje, doseženo z unovčenjem tega premoženja. Razdelitvena masa pa je unovčeni del stečajne mase, namenjen za plačilo terjatev upnikov (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, 2007). Iz splošne stečajne mase se

poplačajo stroški, ki nastanejo po začetku stečajnega postopka, in sicer gre za sprotne in občasne stroške stečajnega postopka (Hieng, 2008a, str. 35). ZFPPIPP (2007) v 359. členu določa vrstni red plačevanja terjatev iz splošne razdelitvene mase - najprej se poplačajo prednostne terjatve, nato navadne terjatve in na koncu podrejene terjatve.

Iz splošne razdelitvene mase se prednostno poplačajo upniki z nezavarovanimi terjatvami. Status prednostnih nezavarovanih terjatev imajo plače in nadomestila plač za zadnje 3 mesece pred začetkom stečajnega postopka, odškodnine za poškodbe pri delu in odpravnine zaradi prenehanja delovnega razmerja (Hieng, 2008a, str. 33).

Stečajni upravitelj mora en mesec po koncu stečajnega postopka, se pravi, ko so končana vsa opravila oziroma ko je opravljena končna razdelitev, predložiti končno poročilo sodišču. Sodišče na podlagi tega poročila in mnenja upniškega odbora odloča o odmeri zadnjega dela nagrade stečajnega upravitelja in izda sklep o končanju stečajnega postopka, ki se objavi na spletni strani AJPES. Namen stečajnega postopka ni le poplačilo upnikov, ampak tudi prenehanje dolžnika kot pravne osebe, zato se mora pravnomočni sklep o koncu stečajnega postopka vpisati v sodni register. Z vpisom v sodni register dolžnik kot pravna oseba dokončno preneha obstajati (Hieng, 2008a, str. 35).

Pri stečajnih upraviteljih se je leta 2009 spremenilo izplačilo nagrad. 10. julija 2009 je bil v Uradnem listu RS 53/2009 objavljen spremenjen in dopolnjen pravilnik o tarifi za odmero nagrade upravitelja v postopkih zaradi insolventnosti in prisilne likvidacije ter stroških, do povrnitve katerih je upravitelj v teh postopkih upravičen. Minister za pravosodje je nagrade bistveno znižal, hkrati pa je tudi omejil zgornjo mejo izplačila. Po novem lahko stečajni upravitelj za izdelavo otvoritvenega poročila prejme največ 20.000 evrov, za preizkus terjatev največ 10.000 evrov ter za unovčenje stečajne mase in poplačilo upnikov največ 50.000 evrov. Se pravi, da lahko stečajni upravitelj za en stečaj zasluži največ 80.000 evrov in še to le takrat, ko gre za veliko vrednost premoženja podjetja (Mušič, 2009).

V prejšnjem pravilniku niso bile določene zgornje omejitve za izplačilo nagrad upraviteljem. Problematična so bila predvsem izplačila, ki so se nanašala na izdelavo otvoritvenega poročila. Na ministrstvu za pravosodje so postali pozorni na izplačilo nagrad upraviteljem po tem, ko je bilo na spletni strani AJPES objavljeno, da je stečajna upraviteljica Industrije usnja Vrhnika prejela za izdelavo otvoritvenega poročila 190.000 evrov (Slovenska tiskovna agencija, 2009).

Potem ko je na začetku julija 2009 minister za pravosodje napovedal ponovno omejitev višine izplačila nagrad, so stečajni upravitelji pohiteli s predlogi za odmero izplačil. Sodišča so nekaterim upraviteljem izplačala nagrade, ki so bistveno presegle omejitve iz novega pravilnika. Stečajni upravitelj podjetij Avtomontaža-Bus in Pletenina je v začetku julija 2009 dobil izplačilo nagrade za dva stečaja v vrednosti 460.000 evrov, po novem

pravilniku pa nadomestilo za unovčenje mase ne sme presežati 50.000 evrov (Cirman, 2009).

Po prejšnjem zakonu ZPPSL (1993) so stečajni upravitelji prejeli akontacije in še končno izplačilo. Po novem zakonu ZFPPIPP (2007) je akontacija odpravljena in stečajni oziroma likvidacijski upravitelj dobi izplačilo le v primeru, ko dejansko opravi delo (Slovenska tiskovna agencija, 2009).

Če v pravilniku ni drugače določeno, se pravila za odmero nagrade upravitelja za opravljeno delo v stečajnem postopku, uporabljajo tudi za odmero nagrade upravitelja pri postopku likvidacije (Pravilnik o tarifi za odmero nagrade upravitelja v postopkih zaradi insolventnosti in prisilne likvidacije ter stroškov, do povrnitve katerih je upravitelj v teh postopkih upravičen, 2008).

3.3 Likvidacija

Likvidacija je postopek prenehanja gospodarske družbe. Ločimo dve vrsti likvidacije: prisilno in prostovoljno (redno) likvidacijo. ZFPPIPP (2007) določa postopek prisilne likvidacije, ki ga izvede stvarno pristojno sodišče. Likvidacija družbe po ZGD (2006) pa je tako imenovana prostovoljna likvidacija in je način prenehanja družbe, ki ga izvedejo organi družbe. Prav tako pa je v ZGD-ju (2006) opisano, da lahko družba preneha po skrajšanem postopku brez likvidacije, ki poteka po hitrem postopku, zato so stroški bistveno manjši.

3.3.1 Prostovoljna likvidacija

Likvidacija d.o.o. se začne s sprejetjem sklepa o prenehanju družbe in z začetkom postopka likvidacije. V 405. členu ZGD (2006) je določeno, da mora sklep o likvidaciji vsebovati: organ, ki je sprejel sklep, razlog za prenehanje, rok za prijavo terjatev upnikov in delničarjev, ki ne sme biti krajši od 30 dni od objave sklepa, ime, priimek in prebivališče ali firmo in sedež likvidacijskega upravitelja. Organ, ki sprejme sklep o likvidaciji, pošlje sklep registrskemu organu, da vpiše začetek likvidacije v register. Ko je sklep o likvidaciji vpisan v register, se začne postopek likvidacije. Od takrat naprej mora družba v svoji firmi uporabljati pristavek „v likvidaciji“ (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

3.3.1.1 Naloge likvidacijskega upravitelja

V postopku likvidacije je treba imenovati likvidacijskega upravitelja. Likvidacijo lahko opravi eden ali več upraviteljev. Za likvidacijskega upravitelja se lahko določi tudi pravna oseba (likvidacijsko podjetje). Likvidacijski upravitelj je pooblaščen (Zakon o gospodarskih družbah, 2006):

- da zastopa in predstavlja družbo,
- sestavi začetno likvidacijsko bilanco,
- konča začete posle,
- poplača terjatve upnikom,
- objavi poziv upnikom, naj mu prijavijo svoje terjatve v roku, ki ne sme biti krajši od 30 dni od dneva objave,
- izterja terjatve družbe,
- unovči likvidacijsko maso, če je to potrebno za poplačilo upnikov,
- pripravi predlog poročila o poteku likvidacijskega postopka in razdelitvi premoženja,
- predlaga izbris družbe iz registra.

ZGD (2006) v 413. členu določa, da je likvidacijski upravitelj upravičen nadaljevati dejavnost s sklepanjem novih poslov le s soglasjem organa, ki je sprejel sklep o likvidaciji. Če likvidacijski upravitelj na podlagi prijavljenih terjatev ugotovi, da premoženje družbe ne zadošča za poplačilo vseh terjatev upnikov v celoti z zakonskimi obrestmi, mora nemudoma ustaviti postopek likvidacije in dati predlog za začetek stečajnega postopka (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Po plačilu dolgov družbe likvidacijski upravitelj pripravi poročilo o poteku likvidacije in predlog za razdelitev premoženja, o katerem praviloma določa organ, ki je sprejel sklep o likvidaciji. Potem ko družba poplača vse obveznosti, se preostalo premoženje razdeli med delničarje oziroma družbenike v sorazmerju z njihovimi deleži. Likvidacijski upravitelj razdeli premoženje v 30 dneh po sprejetju sklepa o razdelitvi, vendar šele po preteku šestih mesecev od zadnje objave v zvezi z vsebino sklepa o likvidaciji. Prav tako pa mora likvidacijski upravitelj zagotoviti ustrezno zavarovanje za poplačilo nedospelih terjatev, in znanih terjatev, ki jih upnik ni prijavil (Hieng, 2008a, str. 45). Po končani razdelitvi likvidacijski upravitelj izroči registrskemu organu sprejeto poročilo o poteku likvidacijskega postopka in sklep o razdelitvi premoženja, izjavi, da je vse premoženje razdeljeno v skladu s sklepom o razdelitvi, in predlaga izbris družbe iz registra (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Po izbrisu družbe iz registra ni mogoče izpodbijati dejanj likvidacijskega upravitelja, lahko pa se od njega zahteva povrnitev škode. Likvidacijski upravitelj za morebitno škodo, ki jo je med likvidacijskim postopkom povzročil upniku, odgovarja s svojim premoženjem do vrednosti petkratnega plačila, ki ga je prejel za svoje delo. Če to ne zadošča za poplačilo škode, so solidarno odgovorni vsi družbeniki do velikosti izplačanih deležev iz likvidacijske mase (Hieng, 2008a, str. 46). Ne šteje se za škodo, če upnik ni dobil poplačila svoje terjatve zato, ker je ni pravočasno prijavil, likvidacijskemu upravitelju pa niti ni bila niti ni mogla biti znana. Odškodninska terjatev proti likvidacijskemu upravitelju zastara v enem letu od dneva izbrisa družbe iz registra. V primeru, da je likvidacijskih upraviteljev več, so odgovorni solidarno (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Likvidacijski upravitelj ima pravico do povrnitve stroškov in plačila za svoje delo iz premoženja družbe. Višino plačila določi skupščina ali sodišče. Plačilo za delo in povrnitev stroškov se likvidacijskemu upravitelju izplača po izplačilu obveznosti upnikom, vendar pa pred razdelitvijo premoženja med družbenike (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Družbenik si lahko v postopku likvidacije premisli in ustavi postopek likvidacije. Družba tako lahko nadaljuje svojo dejavnost. Vendar ta možnost obstaja samo takrat, ko sklep o prenehanju družbe sprejme skupščina in ne sodišče. Likvidacijski upravitelj mora v tem primeru predlagati registru izbris vpisa začetka likvidacije in predlogu priložiti sklep skupščine (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

3.3.2 Prisilna likvidacija

O prisilni likvidaciji govorimo takrat, kadar se za prenehanje poslovanja ne odločijo družbeniki, ampak postopek likvidacije izvede pristojno sodišče. Sodišče izvede likvidacijo takrat, kadar družba sama ni sposobna sprejeti sklepa o prenehanju in začeti likvidacijskega postopka, vendar je ta neizogiben. V takih primerih predlog za prenehanje družbe lahko vložijo lastniki, upniki ali pa ga začne sodišče po uradni dolžnosti. Sodišče to stori, če poslovodstvo ne deluje več kot 12 mesecev, skupščina pa ne naredi ničesar, da bi to stanje sanirala ali začela likvidacijski postopek. To se zgodi tudi, če sodišče ugotovi ničnost družbe, če se zmanjša osnovni kapital družbe pod predpisano raven ali če družba ne uskladi svojih aktov in organiziranosti z ZGD v predpisanih rokih (Hieng, 2008a, str. 46).

Tako kot pri prostovoljni likvidaciji se tudi pri prisilni likvidaciji ustavi postopek, če se izkaže, da družba ne more izplačati vseh upnikov v celoti. V tem primeru mora likvidacijski upravitelj predlagati začetek stečajnega postopka. Likvidacijski upravitelj je pri prisilni likvidaciji odškodninsko odgovoren upnikom, enako kot pri prostovoljni likvidaciji (Hieng, 2008a, str. 46).

3.4 Prenehanje družbe po skrajšanem postopku

ZGD (2006) ureja tudi prenehanje družbe po skrajšanem postopku. Gre za posebno obliko prenehanja družbe brez likvidacije, ki poteka po hitrem postopku, zato so stroški bistveno manjši (Hieng, 2008a, str. 48).

V primeru prenehanja družbe po skrajšanem postopku morajo vsi delničarji oziroma družbeniki predložiti sodišču: sklep o izbrisu družbe iz registra brez likvidacijskega postopka, sklep o prenehanju po skrajšanem postopku ter notarsko overjeno izjavo vseh družbenikov, da so poplačane vse obveznosti družbe, da so urejena razmerja z delavci in da prevzemajo obveznosti iz morebitnih preostalih obveznosti družbe. Upniki lahko

uveljavljajo terjatve do delničarjev oziroma družbenikov v enem letu po objavi o izbrisu družbe iz registra. Delničarji v takem primeru odgovarjajo solidarno z vsem svojim premoženjem (Kerčmar et al., 2006, str. 432).

V 426. členu ZGD (2006) je določeno, da sklep o prenehanju družbe po skrajšanem postopku vsebuje: organ, ki je sprejel sklep o prenehanju, podatek, da gre za prenehanje po skrajšanem postopku, število delničarjev oziroma družbenikov, njihova imena in priimke s prebivališči ter predlog o delitvi premoženja.

Sklep o prenehanju družbe po skrajšanem postopku objavi sodišče. Ob tem navede imena in naslove delničarjev, ki so prevzeli obveznost plačila morebitnih preostalih obveznosti upnikov, ki niso bili poplačani oziroma niso bili poplačani v celoti. Zoper objavljen sklep je dopusten ugovor v 15 dneh. Če ni ugovorov ali sodišče ugovor zavrne, sodišče sprejeme sklep o izbrisu družbe iz registra in ga objavi. Šele po izbrisu družbe iz registra lahko družbeniki razdelijo preostalo premoženje (Hieng, 2008a, str. 48-49).

4 RAČUNOVODSKI VIDIK LIKVIDACIJE

V Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) imamo poseben standard 37, ki obravnava računovodske rešitve v podjetjih v stečaju ali likvidaciji. Ta standard ne velja za podjetja, ki prenehajo delovati na podlagi predpisov o prenehanju po skrajšanem postopku.

Naloga podjetja je, da na dan pred začetkom likvidacijskega postopka sestavi računovodske izkaze v skladu s splošnimi SRS. Podjetje na dan začetka postopka popiše vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter sestavi začetno likvidacijsko bilanco ob upoštevanju pravil vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v skladu s SRS 37 (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 279).

Pri sestavljanju računovodskih izkazov moramo upoštevati temeljni računovodski predpostavki, in sicer upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov in upoštevanje časovne neomejenosti. Prva predpostavka pomeni, da se računovodski izkazi sestavljajo na podlagi poslovnih dogodkov, ki jih pripoznamo takrat, ko se pojavijo in ne šele ob njihovem plačilu. Pri drugi predpostavki pa se računovodski izkazi sestavljajo, tako kot da bo podjetje nadaljevalo poslovanje v prihodnosti in da ni namena, da bi se ga ustavilo (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 12-13). Zato slednja predpostavka v primeru likvidacijskega postopka ne velja več, ker se bo podjetje zaprlo.

Bilanci stanja, ki ju sestavljamo na dan pred začetkom likvidacijskega postopka in na dan začetka postopka sta merjeni po različnih vrednostih.

Zaključna bilanca, ki jo sestavimo na dan pred začetkom postopka likvidacije je izkazana po knjigovodski vrednosti. Knjigovodska vrednost je znesek, s katerim se sredstvo pripozna v bilanci stanja po odštetju vseh nabranih amortizacijskih odpisov in nabranih izgub zaradi oslabitve v zvezi z njim. Za primer spremembe knjigovodske vrednosti vzamemo terjatve do kupcev, ki so izkazane v vrednosti 10.000 evrov in predpostavljamo, da bodo v celoti poplačane. Zgodi se lahko, da gredo kupci v stečajni, likvidacijski postopek ali v postopek prisilne poravnave, zato podjetje na podlagi teh ugotovitev naredi popravek vrednosti terjatev do kupcev, v višini 4.000 evrov. Knjigovodska vrednost terjatev do kupcev zaradi prevrednotenja znaša zdaj 6.000 evrov. Zmanjšanje knjigovodske vrednosti zaradi prevrednotenja se pripozna v izkazu poslovnega izida in povečuje prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi s terjatvami.

Začetno likvidacijsko bilanco sestavimo na dan začetka likvidacijskega postopka in je pripravljena po likvidacijski oziroma pošteni vrednosti. Likvidacijsko vrednost lahko razlagamo kot ocenjeno vrednost pritoka denarja, ki ga lastnik podjetja v likvidaciji dobi pri unovčenju sredstev in obveznosti do njihovih virov. Odvisna je od tržne vrednosti sredstev, se pravi, po kateri vrednosti je sredstvo mogoče prodati na dan začetka likvidacijskega postopka, od tega, koliko bo dejanska cena prodaje sredstev, od stroškov, ki so povezani s to prodajo ali postopkom likvidacije na splošno (nagrade likvidacijskega upravitelja, cenitev sredstev, nepremičninske agencije, davek na nepremičnine itd.), in od likvidacijskega časa oziroma obdobja v katerem se bo sredstvo prodalo.

Poštena vrednost pa je znesek, za katerega je mogoče zamenjati sredstvo, s katerim je mogoče poravnati obveznosti ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta medsebojno neodvisni in enakopravni. Poštena vrednost, zmanjšana za stroške prodaje, je znesek, ki ga je mogoče pridobiti s prodajo sredstva (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 17).

4.1 Primer družbe Faktura, d.o.o.

V nadaljevanju je predstavljen praktičen primer prostovoljne likvidacije družbe Faktura, d.o.o., računovodske storitve in svetovanje (v nadaljevanju Faktura, d.o.o.). Ime podjetja in podatki so izmišljeni in so namenjeni lažji ponazoritvi zakonskih določb.

Družba Faktura, d.o.o., je bila ustanovljena leta 1992 kot družba z omejeno odgovornostjo. Začetni vložek je znašal 9.000 evrov in se skozi leta ni spreminjal. Izključna dejavnost podjetja so bile računovodske storitve in svetovanje. Ustanovitelj podjetja je bil hkrati tudi direktor, poleg njega pa je bilo v podjetju zaposlenih še 5 oseb, in sicer 3 knjigovodje in 2 svetovalca. Leta 1995 so kupili nepremičnino, pisarniške prostore v vrednosti 100.000 evrov. Direktor se je leta 2008 odločil, da bo zaradi osebnih razlogov ukinil podjetje. Za

prenehanje si je izbral prostovoljno likvidacijo družbe. V nadaljevanju so prikazani računovodski izkazi, ki so potrebni ob prenehanju poslovanja družbe.

4.1.1 Zaključna bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o.

Na dan pred začetkom likvidacijskega postopka, ki se začne 1. januarja 2009, podjetje sestavi računovodske izkaze v skladu s splošnimi SRS.

Tabela 3: Zaključna bilanca družbe Faktura, d.o.o., 31.12.2008

Bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o.		
(v evrih)		31.12.2008
	SREDSTVA	105.000
A.	<i>Dolgoročna sredstva</i>	<i>35.000</i>
I.	Opredmetena osnovna sredstva	35.000
B.	<i>Kratkoročna sredstva</i>	<i>70.000</i>
I.	Kratkoročne poslovne terjatve	42.000
II.	Denarna sredstva	28.000
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	105.000
A.	<i>Kapital</i>	<i>71.000</i>
I.	Vpoklicani kapital	9.000
II.	Rezerve iz dobička	30.900
III.	Preneseni čisti dobiček	10.300
IV.	Čisti dobiček poslovnega leta	20.800
B.	<i>Kratkoročne obveznosti</i>	<i>34.000</i>
I.	Kratkoročne poslovne obveznosti	34.000

Podatki v bilanci stanja prikazujejo stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov 31. decembra 2008.

V tabeli 3 aktivno stran bilance stanja sestavljajo naslednje računovodske postavke:

- Opredmetena osnovna sredstva so izkazana po nabavni vrednosti in so sestavljena iz nepremičnine v vrednosti 35.000 evrov (pisarniški prostor).
- Kratkoročne poslovne terjatve izkazujejo terjatve do kupcev v vrednosti 37.000 evrov. Med njimi so zajete izdane fakture, ki zapadejo v letu 2009, in terjatve do drugih v višini 5.000 evrov (predujmi, akontacije).

- Denarna sredstva prikazujejo denar v blagajni in na poslovnih računih bank v vrednosti 28.000 evrov.

V tabeli 3 pasivno stran bilance stanja sestavljajo naslednje računovodske postavke:

- Osnovni kapital znaša 9.000 evrov. Gre za osnovni vložek, ki ga je lastnik vložil za ustanovitev družbe.
- Rezerve iz dobička prikazujejo zakonske rezerve, ki predstavljajo 10% osnovnega kapitala in znašajo 900 evrov, in druge rezerve iz dobička, ki se nanašajo na akumulirane poslovne izide preteklih let v skupni vrednosti 30.000 evrov.
- Preneseni čisti dobiček znaša 10.300 evrov. Lastnik si v letu 2007 ni izplačal dobička, ampak ga je prenesel v naslednje leto.
- Čisti dobiček poslovnega leta 2008 je 20.800 evrov.
- V kratkoročne obveznosti do dobaviteljev so zajeti prejeti računi, kateri v plačilo zapadejo v letu 2009. Njihova vrednost je 15.000 evrov. Druge kratkoročne poslovne obveznosti znašajo 19.000 evrov in se nanašajo na obveznosti do zaposlenih iz decembrskih plač in obveznosti za DDV.

4.1.2 Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o.

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o., 31.12.2008

Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o.		
(v evrih)		2008
A.	<i>Čisti prihodki od prodaje</i>	<i>290.000</i>
I.	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	290.000
B.	<i>Kosmati donos od poslovanja</i>	<i>290.000</i>
C.	<i>Poslovni odhodki</i>	<i>264.000</i>
I.	Stroški blaga, materiala in storitev	92.000
II.	Stroški dela	167.000
III.	Odpis vrednosti	5.000
Č.	<i>Dobiček iz poslovanja</i>	<i>26.000</i>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

	Izkaz poslovnega izida družbe Faktura, d.o.o.	
(v evrih)		2008
D.	<i>Celotni dobiček</i>	26.000
E.	<i>Davek iz dobička</i>	5.200
F.	<i>Čisti dobiček obračunskega obdobja</i>	20.800

Izkaz poslovnega izida prikazuje podatke o stroških oziroma odhodkih in o prihodkih obravnavanega leta.

V tabeli 4 so prikazani prihodki in odhodki poslovnega leta 31. decembra 2008:

- Čisti prihodki od prodaje znašajo 290.000 evrov in predstavljajo prihodke od prodaje storitev (računovodske storitve in svetovanje).
- Stroški porabljenega materiala so vrednosti porabljene elektrike, porabljenega pisarniškega materiala, izdatki za nakup časopisov, strokovne literature in drobnega inventarja v vrednosti 50.000 evrov.
- Stroški storitev so poštni in telefonski stroški, tekoče vzdrževanje, stroški prevoznih storitev in stroški intelektualnih storitev v vrednosti 42.000 evrov.
- Med stroške dela spadajo stroški plač in stroški zavarovanj, ki skupaj znašajo 167.000 evrov.
- Stroški amortizacije se obračunajo od nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev, ki velja na dan obračuna amortizacije. Stroški amortizacije so 5.000 evrov. V primeru družbe Faktura, d.o.o., je uporabljena metoda enakomernega časovnega amortiziranja. Pisarniški prostori so amortizirani po 5-odstotni amortizacijski stopnji. Do sedaj je bilo amortiziranih 65.000 evrov osnovnih sredstev, preostala vrednost je 35.000 evrov.
- Poslovni odhodki skupaj znašajo 264.000 evrov (stroški porabljenega materiala, stroški storitev, stroški dela in stroški amortizacije).
- Dobiček iz poslovanja znaša 26.000 evrov. Davek iz dobička v obravnavanem letu znaša 5.200 evrov. Na podlagi teh podatkov dobimo vrednost čistega poslovnega izida obračunskega obdobja, ki znaša 20.800 evrov.

4.1.3 Začetna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«

V začetni likvidacijski bilanci stanja je razvidno, ali ima družba dovolj premoženja za poplačilo upnikov v celoti, kar je tudi pogoj za likvidacijo. Naloga podjetja je, da pojasni

pomembnejše razlike v bilanci stanja, sestavljeni na dan pred začetkom likvidacijskega postopka, in začetno likvidacijsko bilanco v prilogi k začetni bilanci. Podjetje mora sestaviti začetno bilanco najkasneje v štirih mesecih od začetka postopka (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 279).

Na dan začetka likvidacijskega postopka, ki je 1. januar 2009, likvidacijski upravitelj popiše vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov ter v skladu s SRS 37 sestavi začetno likvidacijsko bilanco stanja.

4.1.3.1 Cenitev družbe Faktura, d.o.o. »v likvidaciji«

Likvidacijski upravitelj lahko za ocenitev likvidacijskih vrednosti sredstev pooblasti pooblaščenega ocenjevalca vrednosti sredstev (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 288). V skladu s 25. členom ZFPPIPP (2007) je pooblaščen ocenjevalec vrednosti strojev in opreme ali nepremičnine fizična oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca v skladu z zakonom, ki ureja revidiranje, oziroma fizična oseba, ki je imenovana za sodnega cenilca za ocenjevanje vrednosti strojev in opreme ali nepremičnine v skladu z zakonom, ki ureja sodišča. Hitro pokvarljivo blago, netržne zaloge in rabljeno opremo, katerih skupna vrednost je manjša od 10.000 evrov, ter vrednostne papirje in blago, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, izjemoma lahko oceni likvidacijski upravitelj. Če se ocenjuje vrednost premoženja, ki sestavlja poslovno celoto, mora pooblaščen ocenjevalec oceniti vrednost vsake posamezne stvari in premoženje kot celoto, slednje ob predpostavki, da gre za delujoče podjetje (Hieng, 2008a, str. 37).

Leta 1995, ko je družba Faktura, d.o.o., kupila nepremičnino (pisarniške prostore), se je ta nahajala v poslovni stavbi v industrijski coni na Rudniku. Čez čas je na tem območju zraslo nakupovalno središče in v bližini tudi naselje. Pisarniške prostore, ki jih je imela družba Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« od leta 1995, bo lastnik prodal, zato je potrebna cenitev prostorov. Namen cenitve je ugotoviti vrednost nepremičnine v postopku likvidacije. Nepremičnina se nahaja v poslovni stavbi, svoje prostore ima v pritličju in merijo 57 m².

Cenilec se je odločil za cenitev po metodi primerjalnih prodaj (tržni pristop). Za ta pristop je značilno, da temelji na načelu substitucije. To pomeni, da naj bi bil racionalni kupec za neko nepremičnino pripravljen plačati največ toliko, kolikor znašajo stroški pridobitve podobne nepremičnine z enako koristnostjo (Cirman, Čok, Lavrač & Zakrajšek, 2000, str. 19). Pri tem načinu se tržna vrednost oceni tako, da primerjamo pretekle prodane nepremičnine z obravnavano nepremičnino. Pri primerjavi smo upoštevali približno enako kvadraturu, lokacijo in leto prodaje poslovnih prostorov.

Za primerjavo smo vzeli naslednje prodaje pisarniških prostorov:

- Ljubljana, Črnuče, 50 m², letnik 1997, cena 85.000 evrov oziroma 1.700 evrov/m².
- Ljubljana, Moste, 68 m², letnik 1998, cena 112.200 evrov oziroma 1.650 evrov/m².
- Ljubljana, Šiška, 45 m², letnik 2000, cena 77.175 evrov oziroma 1.715 evrov/m².

Cene prodajanih pisarniških prostorov so povprečne oglaševane cene v Ljubljani v obravnavanih obdobjih. Povprečne oglaševane cene pisarniških prostorov v Ljubljani so se dvigovale od sredine leta 2005 do konca leta 2007. V tem obdobju so podjetja presežke denarja vlagala v nakup lastnih pisarniških prostorov ali nakup prostorov, ki so jih potem oddajala. Novo izgrajeni pisarniški prostori so bili večinoma namenjeni za oddajanje, zato niso vplivali na ponudbo na trgu. Še vedno je naraščalo povpraševanje in s tem so se posledično dvigovale tudi cene. V letu 2008 so bile cene relativno stabilne. V prvi četrtini leta 2008 so cene nekoliko padle vendar so v naslednjih obdobjih ponovno zaznali rast. Padeč cen se je pojavil v drugem in tretjem četrtletju leta 2009, kar lahko pripišemo recesiji, ki se je pojavila tudi pri nas (SLONEP dom in nepremičnine, 2008a,b).

Na podlagi povprečnih oglaševanih cen, lokacije in površine pisarniških prostorov smo decembra 2008 naredili cenitev za pisarniške prostore družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«. Glede na to, da je bila povprečna oglaševana cena v tem obdobju 1.733 evrov/m², so se cene primerljivih prodaj temu primerno povečale. Pri lokaciji smo zaradi oddaljenosti od obvoznice in predvsem tega, da se poslovna stavba, v kateri so prostori, nahaja v stanovanjskem naselju in nima lastnega parkirnega prostora, ceno pisarniških prostorov v Mostah znižali. Pisarniški prostori v Črnučah so prav tako v industrijski coni kot obravnavani prostori družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«, zato se cena v tem primeru ni spremenila. Obe nepremičnini imata tudi svoje parkirne prostore in oddaljenost od obvoznice je približno enaka. Pisarniški prostori v Šiški se nahajajo v neposredni bližini obvoznice in imajo tudi lastne parkirne prostore, zato smo ceno zvišali. Družba Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« ima 57 m² pisarniških prostorov. Pisarniškim prostorom v Šiški in Črnučah se zaradi manjše kvadrature cena temu primerno zniža, v Mostah pa se cena zaradi večje površine zviša. Na podlagi teh primerjav smo dobili prilagojene cene v evrih/m², iz katerih smo izračunali povprečno tržno vrednost pisarniških prostorov obravnavanega podjetja.

Tabela 5: Primer metode primerjalnih prodaj pisarniških prostorov

	Obravnavana	Prodaja 1	Prodaja 2	Prodaja 3
(evri/m ²)		1.700	1.650	1.715
Datum prodaje	mar.09	dec.07	mar.08	sep.08
Časovna prilagoditev		2%	5%	1%
Prilagoditev zaradi spremembe tržnih razmer		1.734	1.733	1.732
Lokacija		0%	-10%	5%
Prilagoditev zaradi lokacije		1.734	1.575	1.819
Površina	57m ²	-14%	19%	-21%
Prilagoditev zaradi površine		1.521	1.874	1.503
Cena/m ² s prilagoditvijo		1.521	1.874	1.503

Izračun povprečne tržne cene pisarniških prostorov družbe Fakture, d.o.o. »v likvidaciji«

V prvem koraku seštejemo vse končne prilagojene cene v evrih/m². Dobljeno ceno delimo s številom primerljivih prodaj in dobimo povprečno tržno ceno obravnavne nepremičnine, ki jo nato pomnožimo z obravnavano površino nepremičnine. Dobimo končno tržno ceno, po kateri naj bi se pisarniški prostori prodali.

$$1.521 \text{ evrov} + 1.874 \text{ evrov} + 1.503 \text{ evrov} = 4.898 \text{ evrov}$$

$$4.898 \text{ evrov/m}^2 / 3 = 1.633 \text{ evrov/m}^2$$

$$1.633 \text{ evrov/m}^2 * 57 \text{ m}^2 = 93.081 \text{ evrov}$$

Na podlagi teh cenitev je nastala začetna likvidacijska bilanca stanja 1. januarja 2009. Ocenjena likvidacijska vrednost opredmetenih osnovnih sredstev, ki predstavljajo nepremičnine (pisarniške prostore), znaša 93.000 evrov. Ceno smo zaokrožili zaradi lažje ponazoritve v računovodskih izkazih. V bilanci stanja 31. decembra 2008 je bila knjigovodska vrednost nepremičnine 35.000 evrov. Razlika v višini 58.000 evrov prikazuje skrite rezerve družbe, hkrati pa se za omenjeni znesek na pasivni strani bilance poveča kapital oziroma obveznost do lastnikov. V začetni likvidacijski bilanci družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« so sredstva in obveznosti do njihovih virov vrednotena po likvidacijski vrednosti. Pozitivna razlika med sredstvi in obveznostmi do njihovih virov se v začetni bilanci izkaže kot obveznost do lastnikov, negativna razlika pa kot izguba med sredstvi začetne bilance (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 281). V začetni likvidacijski bilanci so prikazane tudi obveznosti do dobaviteljev v vrednosti 15.000 evrov. V tem primeru predpostavljamo, da so upniki prijavili vse svoje terjatve v roku, ki ga je določil likvidacijski upravitelj.

Začetna likvidacijska bilanca prikaže realno vrednost premoženja družbe, hkrati pa tudi vidimo, ali ima družba dovolj premoženja za poplačilo vseh upnikov, kar je pogoj, da se postopek likvidacije lahko izvede. Prav tako se v začetni bilanci razkrijejo skrite rezerve, ki so razlika med knjigovodsko vrednostjo in pošteno vrednostjo sredstev.

4.1.4 Zaključna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«

Likvidacijski upravitelj je v postopku likvidacije začel prodajo pisarniških prostorov. V vmesnem času je z denarjem, ki ga je imelo podjetje, poravnal obveznosti do delavcev - decembrske plače in obveznosti za DDV. Po dveh mesecih prodaje so prostore prodali po ocenjeni vrednosti, tj. za 93.000 evrov. Lastnik je moral pri prodaji plačati še 2 odstotka davka na nepremičnine. Davek se je obračunal na podlagi prodajne cene nepremičnine in je v tem primeru znašal 1.860 evrov. Pri prodaji nepremičnine nismo ugotavljali kapitalskega dobička, saj 153. člen Zakona o dohodnini (2006) (v nadaljevanju ZDoh-2) določa, da se ne glede na to, ali je bila nepremičnina odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju, se dobiček, dosežen z odsvojitvijo nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2002, ne obdavčuje.

Kupci so do konca likvidacijskega postopka poplačali vse terjatve v vrednosti 42.000 evrov. Potem ko je upravitelj pozval vse upnike, naj prijavijo svoje terjatve v 30 dneh od objave na spletnih straneh AJPES, so vsi prijavili terjatve, ki so znašale 15.000 evrov. Obveznosti do dobaviteljev so bile v celoti poplačane.

Pred končnim prenehanjem poslovanja podjetja so izračunali še vrednost odpravnin zaposlenih. V družbi Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« je bilo poleg direktorja, ki je bil tudi lastnik, zaposlenih še 5 ljudi, 3 knjigovodje in 2 svetovalca. Delovno razmerje jim je poteklo zaradi poslovnih razlogov, zato jim je pripadala odpravnina po 108. oziroma 109. členu Zakona o delovnih razmerjih (2002) (v nadaljevanju ZDR). V nadaljevanju diplome je v poglavju o dohodnini več napisano o odpravninah.

V tabeli 6 je prikazana vrsta dela, ki so ga opravljali zaposleni, koliko let so bili zaposleni v podjetju in njihove povprečna mesečna bruto plača, ki so jo prejeli v zadnjih treh mesecih pred odpovedjo pogodbe. Na podlagi teh podatkov smo izračunali, koliko denarja bo namenjenega za odpravnine.

Tabela 6: Podatki zaposlenih v družbi Faktura, d.o.o., "v likvidaciji"

Vrsta dela	Število let v podjetju	Bruto plača (v evrih)
Knjigovodja 1	3 leta	1.200
Knjigovodja 2	5 let	1.500
Knjigovodja 3	9 let	1.700
Svetovalec 1	8 let	2.000
Svetovalec 2	10 let	2.300

Izračun odpravnine zaposlenim v družbi Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«

Knjigovodja 1: $1.200 \text{ evrov} / 5 = 240 \text{ evrov} * 3 \text{ leta} = 720 \text{ evrov}$

Knjigovodja 2: $1.500 \text{ evrov} / 5 = 300 \text{ evrov} * 5 \text{ let} = 1.500 \text{ evrov}$

Knjigovodja 3: $1.700 \text{ evrov} / 4 = 425 \text{ evrov} * 9 \text{ let} = 3.825 \text{ evrov}$

Svetovalec 1: $2.000 \text{ evrov} / 4 = 500 \text{ evrov} * 8 \text{ let} = 4.000 \text{ evrov}$

Svetovalec 2: $2.300 \text{ evrov} / 4 = 575 \text{ evrov} * 10 \text{ let} = 5.750 \text{ evrov}$

Skupaj bo za odpravnine treba odšteti 15.795 evrov. Zaradi lažje ponazoritve v računovodskih izkazih smo znesek odpravnin zaokrožili na 15.800 evrov.

Na dan, ko so se končala vsa opravila iz likvidacijskega postopka, je moral likvidacijski upravitelj sestaviti zaključno bilanco, izkaz poslovnega izida in unovčenja premoženja ter izkaz denarnih tokov.

Tabela 7: Zaključna likvidacijska bilanca družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«
31.3.2009

Zaključna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«		
(v evrih)		31.3.2009
	SREDSTVA	163.000
I.	<i>Opredmetena osnovna sredstva</i>	<i>0</i>
II.	<i>Terjatve, nastale do začetka postopka</i>	<i>0</i>
III.	<i>Denarna sredstva</i>	<i>163.000</i>

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zaključna likvidacijska bilanca stanja družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«		
(v evrih)		31.3.2009
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	163.000
A.	<i>Obveznosti do lastnikov</i>	<i>140.100</i>
B.	<i>Obveznosti do navadnih upnikov</i>	<i>17.660</i>
1.	Obveznosti do zaposlenih	15.800
2.	Obveznosti do države	1.860
C.	<i>Obveznosti za stroške vodenja postopka</i>	<i>5.240</i>
1.	Obveznosti za stroške nagrade likvidacijskega upravitelja	5.000
2.	Obveznosti za druge stroške postopka	240

V tabeli 7 so na aktivni strani bilance prikazane naslednje postavke in njihove vrednosti:

- Po prodaji poslovnih prostorov in poplačilu vseh terjatev s strani kupcev, denarna sredstva na računih v bankah znašajo 163.000 evrov.

V tabeli 7 so na pasivni strani bilance prikazane naslednje postavke in njihove vrednosti:

- Obveznosti do lastnikov so prikazane v vrednosti 140.100 evrov.
- Obveznosti do dobaviteljev, decembrske plače in obveznosti za DDV so bile v celoti poplačane. 15.800 evrov je treba nameniti za odpravnine delavcev, 1.860 evrov pa je obveznost do države za plačilo davka na nepremičnine, ki se je pojavil ob prodaji pisarniških prostorov.
- Nagrada likvidacijskega upravitelja je znašala 5.000 evrov, 240 evrov pa je stal postopek cenitve pisarniških prostorov.

Likvidacijski upravitelj mora pripraviti tudi izkaz poslovnega izida in unovčenja premoženja med postopkom. Družba Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« se med postopkom ni ukvarjala z nobeno dejavnostjo, zato ni imela nobenih prihodkov in odhodkov. Družba lahko prikaže čiste prihodke od unovčenja premoženja, ki znašajo 58.000 evrov, in za enako vrednost se poveča tudi obveznost do lastnikov. Pozitivna razlika med vrednostjo unovčenega likvidacijskega premoženja in njegovo vrednostjo, izkazano v začetni likvidacijski bilanci, se izkaže kot čisti prihodek od unovčenja tega premoženja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 283). Prav tako pa je vrednost čistega prihodka od unovčenja premoženja enaka vrednosti skritih rezerv.

4.1.5 Izkaz denarnih tokov družbe Faktura, d. o. o., »v likvidaciji«

Naloga likvidacijskega upravitelja je tudi priprava izkaza denarnih tokov za družbo ob koncu vseh opravil v likvidacijskem postopku. V izkazu denarnih tokov so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja. Na podlagi teh informacij je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju, saj gre za poročilo o vseh denarnih prilivih in odlivih podjetja (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 197 in 203). Izkaz denarnih tokov v postopku likvidacije je sestavljen drugače kot običajni izkaz po splošnih SRS. Običajni izkaz je sestavljen iz prejemkov in izdatkov pri poslovanju, pri naložbenju in financiranju. Izkaz v likvidaciji pa je sestavljen iz prejemkov pri unovčenju premoženja, prejemkov in izdatkov pri delovanju med postopkom, izdatkov v zvezi s postopkom, razpoložljivih denarnih sredstev za poplačilo upnikov in denarnih sredstev za poplačilo lastnikov.

Bistvo izkaza denarnih tokov v likvidaciji je, da se ugotovi razpoložljivo stanje denarnih sredstev za izplačilo lastnikom. Bistvo običajnega izkaza denarnih tokov pa je ugotavljanje prejemkov in izdatkov skozi celotno leto.

V primeru družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« smo nepremičnino prodali po ocenjeni likvidacijski vrednosti, ki je znašala 93.000 evrov in je prikazana v začetni likvidacijski bilanci. Prejemki od unovčevanja sredstev in terjatev so prikazani v enaki vrednosti kot v začetni likvidacijski bilanci. Če bi bila nepremičnina prodana za več ali za manj, kot je bila ocenjena vrednost nepremičnine, bi bila denarna sredstva v izkazu denarnih tokov toliko večja oziroma manjša. Prav tako bi se ta razlika med ocenjeno vrednostjo in dejansko prodajno ceno nepremičnine odrazila v likvidacijski bilanci stanja. Na aktivni strani bi bila postavka denarna sredstva toliko večja oziroma manjša, na pasivni strani bilance pa bi se za to razliko povečala ali zmanjšala postavka obveznosti do lastnika.

Ob prenehanju družbe lastniku pripadajo kapitalski vložek ter dobiček in rezerve družbe, vključno s skritimi rezervami. V družbi Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« je lastnik ena oseba, zato dobi celoten znesek, 140.100 evrov.

4.2 Računovodstvo podjetja v likvidacijskem postopku

Podjetje med postopkom vodi poslovne knjige in sestavlja računovodske izkaze v skladu s SRS 37, upošteva pa tudi splošne SRS. Za vse poslovne dogodke, ki so nastali med postopkom se uporabljajo splošni SRS.

Tako se po splošnih standardih vodijo zaloge, uporabljene za dokončanje proizvodnje (SRS 4), terjatve, nastale med postopkom (SRS 5), finančne naložbe, nastale med

postopkom (SRS 3) in obveznosti, nastale med postopkom (SRS 11). Stroški, izdatki, odhodki in prihodki, ki nastanejo med postopkom, se izkažejo v skladu s SRS 14, 15, 17 in 18 (Hieng, 2008a, str. 38).

Podjetje sestavlja bilanco stanja ter izkaz poslovnega izida in izkaz denarnih tokov najmanj vsake 3 mesece. Podjetje, ki nadaljuje s proizvodnjem in opravljanjem drugih sprotnih poslov, mora sestaviti računovodske izkaze mesečno do 10. v tekočem mesecu po stanju na zadnji dan prejšnjega meseca. Na dan, ko se končajo vsa opravila iz likvidacijskega postopka, mora podjetje sestaviti zaključne računovodske izkaze (Slovenski računovodski standardi 2006, 2007, str. 283).

5 DAVČNI VIDIK LIKVIDACIJE

5.1 Davek od dohodka pravnih oseb

V postopku likvidacije družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« je zaradi različnega vrednotenja sredstev in obveznosti prišlo do skritih rezerv. Skrite rezerve so predmet davčnega odtegljaja, ki ga mora davčni zavezanec pripraviti pred koncem likvidacijskega postopka. Če je ob prenehanju poslovanja prejemnik premoženja pravna oseba, so skrite rezerve predmet davčnega odtegljaja. Po 374. členu Zakona o davčnem postopku (2006) (v nadaljevanju ZDavP-2) mora plačnik davka davčni odtegljaj izračunati in odtegniti ob izračunu dohodka, plačati pa na dan izplačila dohodka. Pravna oseba, ki bo prenehala, mora rezervirati denarna sredstva za plačilo davčnega odtegljaja. V primeru likvidacije sredstva za plačilo davčnega odtegljaja predvidi v predlogu osnutka za glavno razdelitev (Hieng, 2007, str. 115).

Če je prejemnik fizična oseba, skrite rezerve niso predmet obdavčitve davčnega odtegljaja, ampak so obdavčene po zakonu o dohodnini kot kapitalski dobički. V družbi Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« je prejemnik premoženja fizična oseba, zato bo njegovo premoženje, v katerem so tudi skrite rezerve v vrednosti 58.000 evrov, obdavčene po kapitalskem dobičku.

5.1.1 Poročanje gospodarskih družb davčnemu organu ob prenehanju poslovanja

Gospodarska družba, nad katero se začne postopek likvidacije, mora v skladu s 368. členom ZDavP-2 (2006) na dan pred začetkom postopka likvidacije sestaviti obračun davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) od začetka koledarskega oziroma poslovnega leta pa do dne, ko se začne postopek likvidacije. Davčnemu organu ga morajo oddati najkasneje v 30 dneh od dneva, ko se je začel postopek likvidacije.

Družba v likvidaciji, ki po začetku likvidacijskega postopka nadaljuje ali spet začne proizvajati oziroma opravljati druge sprotne posle, predloži davčni obračun za posamezno davčno obdobje na dan pred sprejetjem poročila o poteku likvidacijskega postopka in razdelitvi premoženja oziroma na dan pred potrditvijo osnutka za glavno razdelitev s strani likvidacijskega senata sestavi tudi končni davčni obračun. Če družba v postopku ne opravlja nikakršnih drugih sprotnih poslov, ampak skrbi samo za tiste, ki so potrebni za unovčenje dolžnikovega premoženja, je obračun DDPO, ki ga je družba sestavila na dan pred začetkom likvidacijskega postopka tudi njihov zadnji obračun (Hieng, 2008a, str. 47). Za sestavitev davčnega obračuna mora družba sestaviti računovodske izkaze in jih priložiti k davčnemu obračunu. Če se družba med likvidacijskim postopkom odloči, da bo delovala dalje, se sestavi končni davčni obračun na dan pred sprejetjem sklepa o nadaljevanju. Končni davčni obračun se mora v tem primeru davčnemu organu predložiti najpozneje v 15 dneh po dnevu, ko je bil sestavljen (Zakon o davčnem postopku, 2006).

V primeru likvidacije davčni zavezanec na dan pred sprejetjem poročila o poteku postopka in razdelitvi premoženja, sestavi in predloži obračun davčnega odtegljaja, v katerega vključi skrite rezerve, ki so predmet za obračun davčnega odtegljaja v skladu s 70. členom in 74. členom Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (2006) (v nadaljevanju ZDDPO-2) (Zakon o davčnem postopku, 2006).

V 70. členu ZDDPO-2 (2006) je določeno, da se od dividend in njim podobnih dohodov obračuna davčni odtegljaj. Med dohodke podobnim dividendam pa spadajo tudi dobiček, rezerve iz dobička, osnovni kapital v delu, ki se je oblikoval iz predhodnega povečanja osnovnega kapitala iz dobička ali rezerv iz dobička, in skrite rezerve izplačevalca, ob prenehanju izplačevalca (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

Pri likvidaciji je treba vsa sredstva in obveznosti oceniti po pošteni vrednosti. Zaradi drugačnih vrednosti lahko pride do skritih rezerv, ki so v 74. členu ZDDPO-2 (2006) opredeljene kot znesek, ki je razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan pred vpisom zaključka likvidacije v sodni register.

Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali na drug način zamenjati sredstvo, s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006).

Skrite rezerve se v primeru likvidacije po 368. členu ZDavP-2 (2006) ugotavljajo (Hieng, 2007, str. 114):

- na dan pred začetkom postopka likvidacije,
- če po začetku likvidacijskega postopka nadaljujejo ali spet začnejo proizvajati oziroma opravljati druge sprotne posle, pa na dan pred razdelitvijo premoženja oziroma na dan pred potrditvijo osnutka za glavno razdelitev.

Pri obračunu davčnega odtegljaja je pomembno, da vemo, kdo so ob prenehanju prejemniki premoženja družbe, ali gre za pravne ali fizične osebe oziroma za rezidente ali nerezidente (Hieng et al., 2009).

Če je prejemnik pravna oseba rezident ali nerezident, ki ima v Sloveniji poslovno enoto, ki ji skrite rezerve pripadajo, ne bodo obdavčene, ker lahko tako rezident kot poslovna enota nerezidenta izplačevalcu sporočita davčno številko, davčnega odtegljaja pa v takem primeru ni. Ker davčni odtegljaj ne bo obračunan, bodo skrite rezerve upoštevane pri obdavčitvi pravne osebe, ki ji skrite rezerve pripadajo. Te skrite rezerve bo prejemnik vštél v svoje finančne prihodke in zaradi prvega odstavka 24. člena ZDDPO-2 (2006) jih bo vštél v davčno osnovo, kajti omenjeni odstavek določa, da se skrite rezerve, ki niso bile obdavčene pri izplačevalcu, vključijo v davčno osnovo pri prejemniku (Hieng, 2007, str. 114).

Če se skrite rezerve ob likvidaciji razdelijo med družbenike, ki imajo status nerezidenta po ZDDPO-2 (2006), so predmet obdavčitve davčnega odtegljaja (Davčna uprava Republike Slovenije, 2008). Hieng (2007, str. 114) pravi, da bodo skrite rezerve obdavčene po predpisani stopnji 15% oziroma po nižji stopnji, če je z državo, v kateri ima nerezident sedež, sklenjena mednarodna pogodba o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, v kateri je dogovorjena nižja stopnja za obdavčitev dividend in dividendam podobnim dohodkov, in seveda če ima pravna oseba, ki preneha, od davčne uprave dovoljenje za neposredno uporabo stopnje iz mednarodne pogodbe.

Kadar pa se premoženje pravne osebe v likvidaciji razdeli družbenikom, ki so fizične osebe, je v 70. členu ZDDPO-2 (2006) določeno, da skrite rezerve niso predmet obdavčitve. Pri fizičnih osebah so skrite rezerve obdavčene po določbah zakona o dohodnini kot kapitalski dobiček (Davčna uprava Republike Slovenije, 2008). V primeru družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« bo lastnik podjetja kot fizična oseba od pridobljenega premoženja plačal davek od kapitalskega dobička. Ta primer je opisan v nadaljevanju diplomske naloge v poglavju o dohodnini.

5.2 Davek na dodano vrednost

V postopku likvidacije se vse dobave blaga in storitev štejejo za obdavčljive. Zato morajo likvidacijski upravitelji v postopku likvidacije oddajati mesečne oziroma trimesečne obračune DDV. Pri obračunavanju DDV v postopku likvidacije morajo biti pozorni na

določanje davčnih obdobj, ki so lahko krajša od običajnih, in na rok za predložitev obračuna DDV (Zupančič, 2009, str. 31).

5.2.1 Poročanje gospodarskih družb davčnemu organu ob prenehanju poslovanja

V tabeli 8 so prikazani najpomembnejši dogodki po ZFPPIPP (2007), ZGD-1 (2006) in ZDDV-1 (2006) po posameznih obdobjih od začetka do konca likvidacijskega postopka.

Tabela 8: Dogodki po posameznih obdobjih od začetka do konca likvidacijskega postopka

Čas	ZFPPIPP/ZGD-1	ZDDV-1
Obdobje do vključno dneva pred začetkom likvidacijskega postopka	<ul style="list-style-type: none"> - sprejetje sklepa delničarjev oziroma družbenikov za začetek likvidacijskega postopka, razen če je začet po uradni dolžnosti - vpis začetka likvidacijskega postopka v sodni register 	<ul style="list-style-type: none"> - sestavitev obračuna DDV po stanju na dan pred začetkom likvidacijskega postopka
Obdobje likvidacijskega postopka	<ul style="list-style-type: none"> - z dnem začetka likvidacijskega postopka likvidacijski upravitelj sestavi začetno likvidacijsko bilanco - določitev 30-dnevnega roka od objave poziva na spletnih straneh AJPEŠ za prijavo terjatev upnikov - nadaljevanje poslovanja družbe, vendar le toliko, da se dokončajo začetni posli in izpolnijo že sklenjene pogodbe - poplačilo dolgov družbe 	<ul style="list-style-type: none"> - izdajanje računov za prodano premoženje (blago) z obračunanim DDV - redno mesečno oziroma trimesečno predlaganje obračunov DDV
Zaključek likvidacijskega Postopka	<ul style="list-style-type: none"> - končno poročilo o poteku likvidacijskega postopka in razdelitve premoženja - objava sklepa o zaključku likvidacijskega postopka 	<ul style="list-style-type: none"> - sestavitev obračuna DDV po stanju na datum sklepa o zaključku likvidacijskega postopka

Vir: M. Zupančič, DDV pri stečaju, likvidaciji in prisilni poravnavi, 2009, str. 38

Obdobje do vključno dneva pred začetkom likvidacijskega postopka

Za davčnega zavezanca, nad katerim se začne likvidacijski postopek, se davčno obdobje konča z dnem začetka likvidacijskega postopka (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006). Če se likvidacijski postopek ne začne prvi oziroma zadnji dan v davčnem obdobju, če je davčno obdobje mesec, mora likvidacijski upravitelj predložiti dva obračuna DDV (Zupančič, 2009, str. 33). Davčni zavezanec, nad katerim se začne likvidacijski postopek,

je dolžan predložiti obračun v 20 dneh od dneva začetka likvidacijskega postopka (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

Primer

Likvidacijski postopek se je začel 13. februarja 2009. Predpostavljamo, da je davčni zavezanec oddajal obračun za DDV v mesečnih davčnih obdobjih. Naloga likvidacijskega upravitelja je, da za februar predloži dva obračuna DDV, in sicer prvega od 1. do 12. februarja 2009, ko podjetje še ni bilo v likvidaciji, in drugega, ki se bo nanašal na obdobje od 13. do 28. februarja 2009, ko je bilo podjetje že v postopku likvidacije.

Ne glede na ureditev iz 89. člena ZDDV-1 je v praksi primerno, da davčni zavezanci sestavijo obračun DDV po stanju na dan pred začetkom stečajnega oziroma likvidacijskega postopka. Taka ureditev je določena že v ZDavp-2 in velja za obračun DDPO in obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Prav tako je v 291. členu ZFPPIPP (2007) določeno, da mora upravitelj sestaviti in predložiti davčnemu organu davčni obračun na dan pred začetkom stečajnega oziroma likvidacijskega postopka (Davčna uprava Republike Slovenije, b.l.). Podatki, ki jih likvidacijski upravitelj potrebuje za izdelavo računovodskih izkazov, ki jih mora sestaviti po stanju na dan pred začetkom likvidacijskega postopka, so podlaga za sestavo obračuna davka.

Obdobje likvidacijskega postopka

V obdobju likvidacijskega postopka družba nadaljuje s poslovanjem vendar le toliko časa, da se dokončajo začetni posli in izpolnijo že sklenjene pogodbe. S tem, ko likvidacijski upravitelj prodaja premoženje družbe za poplačilo terjatev upnikov, opravlja dobave blaga. 10. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost določa, da se dobave blaga in storitev, opravljene v likvidacijskem postopku, štejejo za obdavčljive dobave blaga in storitev. To pomeni, da mora likvidacijski upravitelj od začetka pa do konca likvidacijskega postopka za prodajo blaga in storitev izstavljeti račune in obračunati DDV po ustrezni stopnji. Prav tako pa ima v tem davčnem obdobju pravico do odbitka DDV od prejetih računov. Likvidacijski upravitelj mora tudi v tem obdobju oddajati mesečne oziroma trimesečne obračune DDV (Zupančič, 2009, str. 33).

Zaključek likvidacijskega postopka

Po plačilu dolgov družbe likvidacijski upravitelj pripravi poročilo o poteku likvidacije in predlog za razdelitev premoženja. Po končani razdelitvi likvidacijski upravitelj izroči registrskemu organu sprejeto poročilo o poteku likvidacijskega postopka in sklep o razdelitvi premoženja, in predlaga izbris družbe iz registra (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

Zupančič (2009, str. 38) meni, da moramo pri razdelitvi premoženja lastnikom upoštevati točko c 8. člena ZDDV-1 (2006), ki določa, da v primeru, če davčni zavezanec ali njegov pravni naslednik zadrži blago, ko zavezanec preneha opravljati obdavčljivo ekonomsko dejavnost, če je bila za to blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV pri pridobitvi blaga, se to šteje za obdavčljivo dobavo blaga. To pomeni, da je pod navedenimi pogoji od zadržanega blaga treba obračunati DDV in ta DDV vključiti v zadnji predložen obračun DDV.

Davčno obdobje se ob zaključku likvidacijskega postopka zaključi z datumom sklepa o zaključku likvidacijskega postopka (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006). Obračun DDV mora biti davčnemu organu predložen do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je izdan sklep o zaključku likvidacijskega postopka (Zakon o davku na dodano vrednost, 2006).

5.3 Davek od dohodkov fizičnih oseb

V družbi Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« je treba obravnavati tudi davek od dohodka fizičnih oseb oziroma dohodnino. Lastnik podjetja po prodaji osnovnih sredstev in po poplačilu vseh upnikov dobi preostalo vrednost premoženja. V tem primeru gre za fizično osebo in za odsvojitve kapitala se šteje tudi izplačilo premoženja pri prenehanju poslovanja podjetja. Skrite rezerve, ki so nastale v postopku likvidacije, bodo obdavčene v okviru kapitalnega dobička.

Po prenehanju gospodarske družbe se lahko preostalo premoženje med družbenike razdeli v denarju, le izjemoma v naravi, če se družbeniki predhodno tako dogovorijo. Premoženje se razdeli med družbenike v sorazmerju z njihovimi deleži. ZGD (2006) v 418. členu določa, da se morajo še nevplačani deleži pred razdelitvijo vplačati v skladu s statutom. Pobot z njihovimi morebitnimi terjatvami ni dovoljen. Če je prejemnik denarja fizična oseba, moramo upoštevati Zakon o dohodnini (2006).

ZDavp-2 (2006) v prvem odstavku 337. člena določa, da morajo plačniki davka davčnemu organu dostaviti podatke, potrebne za pobiranje dohodnine, za določanje davčnih olajšav ter identifikacijo zavezanca za davek in zavezanca za dajanje podatkov. Poleg teh podatkov so dolžni dati tudi podatke o vzdrževanih družinskih članih zavezancev za dohodnino. Vse te podatke morajo davčnemu organu posredovati v elektronski obliki prek spletnega naslova e-Davki do konca januarja tekočega leta za preteklo leto (Hieng, 2008b, str. 50).

Po pravilniku so podatki, ki se pošiljajo davčnemu organu, razvrščeni v dve skupini (Hieng, 2008b, str. 51):

- podatki o dohodkih, ki se nanašajo na letno davčno osnovo (dohodki iz zaposlitve, dejavnosti, premoženja in drugi odhodki, ki se všttevajo v letno dohodninsko osnovo),
- podatki o dohodkih, ki se ne všttevajo v letno davčno osnovo (obresti, dividende in kapitalski dobički).

Med dohodke iz dejavnosti spadajo tudi odpravnine. V primeru prenehanja družbe nekaterim delavcem preneha delovno razmerje iz poslovnih razlogov, zato so po zakonu upravičeni do odpravnine. Z dohodnino ni obdavčena odpravnina zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, ki jo določa 109. člen ZDR (2002), vendar največ do višine desetih povprečnih plač zaposlenih v Sloveniji. Če znesek odpravnine presega 10 povprečnih mesečnih plač v Sloveniji, se presežek nad tem zneskom obdavči z dohodnino. V nadaljevanju je prikazan primer obdavčitve odpravnine.

Če podjetje preneha poslovati in preostalo premoženje dobi fizična oseba, se to premoženje obdavči v okviru morebitnega kapitalskega dobička. Po 94. členu ZDoh-2 se namreč izplačilo deleža ob prenehanju družbe obravnava kot odsvojitve kapitala, pri kateri se ugotovi morebitni kapitalski dobiček kot razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in njegovo vrednostjo ob ustanovitvi. V vrednost kapitala ob odsvojitvi pa so vključene tudi skrite rezerve.

Pri odsvojitvi nepremičnin, ki so bile pridobljene pred 1. januarjem 2002, je treba upoštevati tudi 153. člen ZDoh-2 (2006), ki določa, da se ne glede na to, ali je bila nepremičnina odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju, dobiček, dosežen z odsvojitvijo nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2002, ne obdavčuje.

5.3.1 Kapitalski dobiček

Kapitalski dobički so ena izmed treh kategorij, ki se obdavčuje ločeno od letne dohodninske napovedi. Za obdavčitev kapitalskih dobičkov je značilna cedularna obdavčitev. Temeljna značilnost cedularne obdavčitve je dokončna obdavčitev posameznega dohodka. Ta dohodek je obdavčen z določeno davčno stopnjo in v nadaljevanju ne predstavlja obdavčljivega dohodka, ki bi bil vključen tudi v davčno osnovo pri obračunu letne dohodnine (Roppa & Mlakar, 2008).

V 325. členu ZDavp-2 (2006) je določeno, da dohodnino od dobička iz kapitala ugotovi davčni organ z odločbo na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Med letom plačana dohodnina se šteje za akontacijo dohodnine. Napoved za odmero dohodnine pa mora davčni zavezanec vložiti v 15 dneh od dneva odsvojitve kapitala (Zakon o davčnem postopku, 2006).

Dohodnina od dobička iz kapitala se plača od davčne osnove po stopnji 20%, pri čemer se davčna osnova znižuje vsakih 5 let lastništva kapitala in znaša po dopoljenih petih, desetih, petnajstih letih lastništva kapitala 15%, 10% in 5%. Dohodnine se ne plača od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi kapitala po dvajsetih letih lastništva (Kunšek, 2008).

5.3.2 Obdavčitev skritih rezerv

Če je družbenik fizična oseba rezident ali nerezident, bodo skrite rezerve obdavčene v okviru morebitnega kapitalskega dobička. Po 94. členu ZDoh-2 se za odsvojitve kapitala med drugim šteje tudi izplačilo deleža v primeru prenehanja gospodarske družbe. Pri odsvojitvi kapitala se ugotovi morebitni dobiček kot razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala pri pripojitvi. V vrednost kapitala ob odsvojitvi so vključene tudi skrite rezerve, ki niso posebej omenjene v ZDoh-2, opredeljujejo pa vrednost kapitala ob odsvojitvi. Ta je predpisana v 99. členu (ZDoh-2), po katerem se v primerih, ko ni razvidna iz pogodbe, ugotavlja na podlagi drugih dokazil (na primer knjigovodske vrednosti), če pa vrednost ne ustreza vrednosti kapitala, ki bi se dala doseči v prostem prometu med odsvojitvijo, se za vrednost ob odsvojitvi šteje primerljiva tržna cena kapitala ob odsvojitvi. Ta pa vključuje tudi skrite rezerve družbe (Hieng, 2007, str. 115).

Ob prenehanju družbe je knjižna vrednost kapitala razlika med knjižno vrednostjo sredstev in dolgov, tržna vrednost pa razlika med pošteno vrednostjo sredstev in dolgov, ki vključujejo tudi morebitne skrite rezerve (Hieng, 2007, str. 115).

5.3.3 Primer izračuna davka na kapitalski dobiček

Primer izračuna kapitalskega dobička se navezuje na primer družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji«, ki je prikazan v računovodskem delu diplomske naloge. Ob poplačilu vseh obveznosti in prodaji osnovnih sredstev lastniku 31. marca 2009 ostane premoženje v vrednosti 140.100 evrov. Za ugotovitev davčne obveznosti oziroma višine davka na kapitalski dobiček so potrebni še podatki o vrednosti ustanovitve in odsvojitve kapitala.

Ne glede na 98. člen tega zakona, ki govori o vrednosti kapitala ob ustanovitvi, se za nabavno vrednost vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah, ki so bili pridobljeni pred 1. januarjem 2003, šteje tržna vrednost 1. januarja 2006, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili, če teh dokazil ni, pa se upošteva knjigovodska vrednost 1. januarja 2006 (Zakon o dohodnini, 2006). Za obdobje pred 1. januarjem 2003 je veljalo, da so vsa finančna sredstva obdavčena z 20-odstotno davčno stopnjo, če so v lasti manj kot 3 leta. Po treh letih pa obdavčitve ni bilo in je lastniku pripadel celotni kapitalski dobiček. Se pravi, če bi veljal stari zakon, bi bil lastnik družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« oproščen plačila davka, saj je bil lastnik družbe več kot 3 leta. S 1. januarjem 2003 pa je začel veljati nov zakon, po katerem se dohodnina od dobička iz kapitala plača po 20-odstotni stopnji

oziroma se davčna osnova znižuje vsakih 5 let lastništva kapitala. Po dopoljenih 20 letih lastništva se dohodnine ne plačuje. Država je z novim zakonom in načinom obdavčenja finančnih naložb želela spodbuditi dolgoročno lastništvo naložb in preprečiti špekulacije v gospodarstvu in na borznih trgih, prav tako pa zagotoviti večje pritoke v državno blagajno. Razlog za upoštevanje stanja naložbe 1. januarja 2003 kot nabavne cene pa je preprečiti panične prodaje lastnikov naložb. Če se ne bi upoštevalo stanje 1. januarja 2003, bi bili lahko lastniki, ki imajo v lasti naložbo več kot 3 leta in manj kot 5 let, ponovno obdavčeni z 20% na kapitalski dobiček, čeprav bi bili ob prodaji pred 1. januarjem 2003 le-tega oproščeni.

1. januarja 2006 družba ne razpolaga s tržno vrednostjo, zato uporabimo knjigovodsko vrednost, ki v tem primeru znaša 100.000 evrov. 31. marca 2009 znaša vrednost premoženja 140.100 evrov. Za obdavčitev je pomembno tudi obdobje ustanovitve, saj z leti lastništva stopnja obdavčitev pada. Družba je bila ustanovljena 1. decembra 1992 in je imela lastništvo 16 let in 4 mesece. Davčna stopnja znaša 5%, ker je družba že dopolnila 15 let delovanja.

Tabela 9: Izračun kapitalskega dobička

	Znesek (v evrih)
Nabavna vrednost kapitala 1. 1. 2006	100.000
Nabavna vrednost kapitala ob odsvojitvi 31. 3. 2009	140.100
Davčna osnova	40.100
Stopnja obdavčitve v %	5 %
Znesek davka	2.005

Lastnik družbe Faktura, d.o.o., »v likvidaciji« bo moral plačati davek na kapitalski dobiček v vrednosti 2.005 evrov. Če bi imel lastnik družbo v lasti več kot 20 let, mu ne ni bilo treba plačati davka od dobička iz kapitala. Davčna osnova za obračun davka od kapitalskega dobička bi se lahko znižala, če bi v istem davčnem obdobju prodal kakšno drugo naložbo in pri tej prodaji ustvaril kapitalsko izgubo. V našem primeru ima lastnik davčno osnovo 40.100 evrov. Če je imel lastnik še eno naložbo, recimo v delnice na borznem trgu, in je pri prodaji v istem davčnem obdobju ustvaril 20.000 evrov izgube, se mu davčna osnova zniža na 20.100 evrov. V tem primeru lastnik ne plača več 2.005 evrov davka, ampak 1.005 evrov.

5.3.4 Odpravnina zaposlenim

Družba med likvidacijskim postopkom nadaljuje poslovanje le toliko, da se začetni posli dokončajo in da se izpolnijo pogodbe, sklenjene pred uvedbo likvidacijskega postopka. ZFPPIPP (2007) namreč likvidacijskemu upravitelju ne daje pravice do odstopa od pogodb

oziroma začelih poslov, zato jih mora družba izpeljati do konca, izpolniti mora svoje obveznosti oziroma unovčiti svoje terjatve. Ker se po začetku likvidacijskega postopka posli nadaljujejo, zaposlenim običajno delovno razmerje (še) ne preneha. Delodajalec jim pogodbo o zaposlitvi odpove ob koncu postopka likvidacije. Ker zaposlenim preneha delovno razmerje iz poslovnih razlogov, jim pripada odpravnina po 108. oziroma 109. členu ZDR (2002) (Hieng, 2008a, str. 45).

Delavcem, ki jim delovno razmerje preneha zaradi likvidacije, delodajalec lahko v skladu z ZDR (2002) odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnih razlogov s 30-dnevnim odpovednim rokom. V postopku likvidacije, ki jo izvede sodišče, lahko likvidacijski upravitelj s 15-dnevnim odpovednim rokom odpove pogodbe o zaposlitvi zaposlenim delavcem, katerih delo je zaradi začetka likvidacijskega postopka pri delodajalcu postalo nepotrebno (Kresal, Kresal Šoltes & Senčur Peček, 2008, str. 59).

V 109. členu ZDR (2002) je določeno, da je delodajalec, ki odpove pogodbo o zaposlitvi iz poslovnih razlogov ali iz razloga nesposobnosti, dolžan izplačati delavcu odpravnino. Osnova za izračun odpravnine je povprečna mesečna plača, ki jo je prejel delavec ali ki bi jo prejel delavec, če bi delal, v zadnjih treh mesecih pred odpovedjo. Delavcu pripada odpravnina v višini:

- 1/5 osnove iz prejšnjega odstavka za vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu več kot eno leto oziroma do pet let;
- 1/4 osnove iz prejšnjega odstavka za vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu od pet do 15 let;
- 1/3 osnove iz prejšnjega odstavka za vsako leto dela pri delodajalcu, če je zaposlen pri delodajalcu več kot 15 let.

Višina odpravnine ne sme presegati 10-kratnika osnove (povprečne plače zadnjih treh mesecev), če v kolektivni pogodbi na ravni dejavnosti ni določeno drugače (Vukovič, Juršev & Keramat, 2008, str. 2).

Če znesek odpravnine presega 10 povprečnih mesečnih plač v Sloveniji, se presežek nad tem zneskom obdavči. Obdavči se razlika med izplačanim zneskom in neobdavčenim zneskom.

Primer

Zaradi poslovnih razlogov delavcu družbe XY odpovejo pogodbo februarja 2009. Po 109. členu ZDR mu pripada odpravnina. V podjetju je bil zaposlen 16 let in njegova povprečna mesečna plača, ki jo je prejel v zadnjih treh mesecih pred odpovedjo, je znašala 3.680 evrov/mesec.

Izračun odpravnine

Po 109. členu ZDR mu pripada 1/3 osnove ($3.680 \text{ evrov}/3 = 1.226 \text{ evrov} * 16 \text{ let} = 19.616 \text{ evrov}$).

Osnova za obdavčitev

Povprečna mesečna plača v februarju je znašala 1.550,20 evra ($1.550,20 \text{ evra} * 10 = 15.502 \text{ evra}$). Izračunan znesek presega deset povprečnih plač v Sloveniji, zato je treba znesek obdavčiti. Obdavčiti je treba razliko med izplačanim in neobdavčenim zneskom.

Stopnje dohodnine za davčno leto 2009

Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve se za davčno leto 2009 uporabljajo stopnje dohodnine in lestvica preračunana na 1/12 leta.

Tabela 10: Stopnje dohodnine za davčno leto 2009

Če znaša neto mesečna davčna osnova v evrih		Znaša dohodnina v evrih	
Nad	Do		
	617,54		16 %
617,54	1.235,07	98,81	+ 27 % nad 617,54
1.235,07		265,54	+ 41 % nad 1.235,07

Vir: Davčna uprava Republike Slovenije, 2009

Izračun obdavčitve

Osnova za prispevke: $19.616 \text{ evrov} - 15.502 \text{ evra} = 4.114 \text{ evrov}$

Prispevki delojemalca (22,10 %): $4.114 \text{ evrov} * 22,10 \% = 909,19 \text{ evra}$

Prispevki delodajalca (16,10 %): $4.114 \text{ evrov} * 16,10 \% = 662,35 \text{ evra}$

Osnova za dohodnino: $4.114 \text{ evrov} - 254,28 \text{ evra} - 909,19 \text{ evra} = 2.950,53 \text{ evra}$

Akontacija dohodnine: $2950,53 \text{ evra} - 1235,07 \text{ evra} = 1.715,46 \text{ evra}$

$1.715,46 \text{ evra} * 41 \% = 703,34 + 265,54 = 968,88 \text{ evra}$

V tem primeru neto mesečna davčna osnova znaša več kot 1.235,07 evra, zato pri izračunu akontacije dohodnine upoštevamo tretji, najvišji razred. Vrednost akontacije zato pomnožimo z 41% in znesku prištejemo še 265,54 evra, kot je razvidno iz tabele št. 10. Delavec mora pri odpravnini plačati še 968,88 evra akontacije dohodnine.

Tabela 11: Izračun plačila akontacije dohodnine

I.	<i>OSNOVNI PODATKI</i>					v evrih
1.	Splošna davčna olajšava:					254,28
2.	Bruto osnova za izračun prispevkov:					4.114,00
II.	<i>PRISPEVKI OD BRUTO ODPRAVNINE DELAVCA</i>					
1.	Prispevki za socialno varnost skupaj (22,10 %):					909,19
2.	Akontacija dohodnine:					968,88
a)	Osnova:					2.950,53
b)	Razred v lestvici obračunskih stopenj:					
	Razred	odstotek	znesek	osnova nad	osnova do	
	3	41 %	265,54	1.235,07		
III.	<i>IZPLAČILO</i>					2.235,93
IV.	<i>PRISPEVKI NA BRUTO ODPRAVNINO</i>					
1.	Prispevki za socialno varnost skupaj (16,10 %):					662,35
V.	<i>SKUPNI STROŠKI DELODAJALCA</i>					4.776,35

SKLEP

Družba lahko preneha poslovati zaradi različnih razlogov, ki so predstavljeni v ZDR (2002). Družbe lahko prenehajo poslovati na več načinov prostovoljno ali prisilno, in sicer s postopkom prostovoljne ali prisilne likvidacije, po skrajšanem postopku brez likvidacije, s stečajnim postopkom in s prisilno poravnavo.

Ko se družba odloči za prenehanje poslovanja, je za uspešno prenehanje potrebno sodelovanje strokovnjakov, kot so računovodje, revizorji, pravniki in davčni svetovalci, saj je potrebno pripraviti računovodske izkaze, razdeliti premoženje med družbenike in obračunati in plačati davke.

Naloga gospodarske družbe oziroma likvidacijskega upravitelja je, da mora na dan pred začetkom likvidacijskega postopka sestaviti računovodske izkaze v skladu s splošnimi SRS. Na dan začetka postopka mora popisati vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov in sestaviti začetno likvidacijsko bilanco ob upoštevanju pravil vrednotenja in merjenja računovodskih postavk v skladu s SRS 37 – Računovodske rešitve v podjetjih v stečaju in likvidaciji. Začetna likvidacijska bilanca prikaže realno vrednost premoženja družbe hkrati

pa se razkrijejo tudi morebitne skrite rezerve, ki predstavljajo razliko med knjigovodsko in tržno vrednostjo sredstev.

Družba, nad katero se bo začel postopek likvidacije, mora v skladu z zakoni davčnemu organu predložiti davčne obračune. ZDavp-2 določa, da mora na dan pred začetkom postopka likvidacije sestaviti obračun DDPO in ga oddati najkasneje v 30 dneh od dneva, ko se je postopek začel. Pri DDV-ju je ta rok krajši, saj mora družba, ki je zavezanec za DDV, ta obračun oddati v 20 dneh od dneva začetka likvidacijskega postopka.

Z davčnega vidika pa je poleg poročanja pomembno tudi preostalo premoženje, ki se po poplačilu vseh obveznosti razdeli med družbenike v sorazmerju z njihovimi deleži. Če premoženje dobi fizična oseba, se bo to obdavčilo v okviru morebitnega kapitalskega dobička, saj se izplačilo deleža ob prenehanju družbe obravnava kot odsvojitve kapitala. Kapitalski dobiček predstavlja razliko med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in njegovo vrednostjo ob ustanovitvi.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. (2009a, 23. november). Število začelih postopkov prostovoljne in prisilne likvidacije ter število o izbranih subjektih iz poslovnega registra Slovenije zaradi končanih likvidacijskih postopkov po skupinah poslovnih subjektov, v mesecih leta 2009. Najdeno 29. novembra 2009 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/DocDir/eObjave%20sodnih%20zadev/Likvidacije_2009.pdf
2. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. (2009b, 23. november). Število začelih stečajnih postopkov in število izbranih subjektov iz poslovnega registra Slovenije zaradi končanih stečajnih postopkov po skupinah poslovnih subjektov, v mesecih leta 2009. Najdeno 29. novembra 2009 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/DocDir/eObjave%20sodnih%20zadev/Stecaji_2009.pdf
3. Bernanke B., (2009, 14. april). Four Questions about the Financial Crisis. *Board of Governors of the Federal Reserve System*. Najdeno 18. oktobra 2009 na spletnem naslovu <http://www.federalreserve.gov/newsevents/speech/bernanke20090414a.htm>
4. Cirman, A., Čok, M., Lavrač, I., & Zakrajšek, P. (2000). *Poslovanje z nepremičninami*. Ljubljana: Copis.
5. Cirman, P. (2009, 10. julij). Stečajni upravitelji in sodišča prehiteli Zalarjevo omejitev višine nagrade. *Poslovni dnevnik*. Najdeno 10. novembra 2009 na spletnem naslovu http://www.dnevnik.si/poslovni_dnevnik/1042282305
6. *Davčna uprava Republike Slovenije - Pojasnilo v zvezi z obdavčitvijo podjetja v postopku redne likvidacije*. (2008, 17. junij). Najdeno 30. marca 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/obdavcitev_dohodkov_z_virom_v_sloveniji/pojasnilo_v_zvezi_z_obdavcitvijo_podjetja_v_postopku_redne_likvidacije/
7. *Davčna uprava Republike Slovenije - Sestavljanje in predlaganje obračunov davka v zvezi s postopkom prisilne poravnave in stečajnem postopku po novem ZFPPIPP*. (b.l.). Najdeno 26. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davni_postopek/sestavlanje_in_predlaganje_obracunov_davka_v_zvezi_s_postopkom_prisilne_poravnave_in_stecajnem_postopku_po_novem_zfpipp

8. Davčna uprava Republike Slovenije. (2009). Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2009. Najdeno 2. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/stopnje_dohodnine_za_leto_2009/lestvica_za_odmero_dohodnine_in_olajsave_za_leto_2009/
9. Djinović, M. (b.l.). O novem Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Najdeno 28. oktobra 2009 na spletnem naslovu <http://www.gzs.si/pripone/21620/oei42371d21620a9550a.doc>
10. Hieng, R. (2007). Skrite rezerve v novi davčni zakonodaji. *IKS*, (6), str. 110 - 116.
11. Hieng, R. (2008a). Finančno poslovanje, postopki zaradi insolventnosti in (prisilno in prostovoljno) prenehanje družbe. *IKS*, (8), str. 13 - 50.
12. Hieng, R. (2008b). Pošiljanje podatkov za odmero dohodnine. *IKS*, (12), str. 50 - 65.
13. Hieng, R., Odar, M. & Prusnik, M. (2009, 5. november). *Gradivo za posvetovanje: Nekaj aktualnih tem s področja računovodstva in davkov*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Holmes A., S. (1999, 30. september). Fannie Mae Eases Credit To Aid Mortgage Lending. *New York Times*. Najdeno 17. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.nytimes.com/1999/09/30/business/fannie-mae-eases-credit-to-aid-mortgage-lending.html>
15. Hren, B. (2009, 6. oktober). Globalna finančna kriza grozi tudi Sloveniji: Najprej je prizadela izvoznike. *Poslovni dnevnik*. Najdeno 18. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.dnevnik.si/novice/aktualne_zgodbe/1042211893
16. Kerčmar, S., Tratar, B. & Boltin, T. (2006). *Praktični komentar novega Zakona o gospodarskih družbah*. Lesce: Založba Legat
17. Kresal, B., Kresal Šoltes, K. & Senčur Peček, D. (2008). *Vodnik po pravicah iz delovnega razmerja*. Ljubljana: Inštitut za delo, družino in socialne zadeve
18. Kunšek, M. (2008, 31. januar). Prihaja čas oddaje napovedi kapitalskih dobičkov. Najdeno 20. decembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=1151>

19. Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. (2007). *2006 Sodna statistika*. Ljubljana: Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. Najdeno 27. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.mp.gov.si/fileadmin/mp.gov.si/pageuploads/2005/PDF/statistika/stat_sodna_2006_celotna.pdf
20. Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. (2008). *2007 Sodna statistika*. Ljubljana: Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. Najdeno 27. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.mp.gov.si/fileadmin/mp.gov.si/pageuploads/2005/PDF/statistika/stat_sodna_2007_celotna.pdf
21. Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. (2009). *2008 Sodna statistika*. Ljubljana: Ministrstvo za pravosodje Republike Slovenije. Najdeno 27. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.mp.gov.si/fileadmin/mp.gov.si/pageuploads/2005/PDF/publikacije/BILTEN_SS_2008-12_junij_09.pdf
22. Mušič, A. (2009, 16. oktober). 95 stečajnih upraviteljev si razdeli 703 stečaje. *MMC RTV SLO*. Najdeno 10. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.rtvlo.si/gospodarstvo/95-stecajnih-upraviteljev-si-razdeli-703-stecaje/214706>
23. Pravilnik o tarifi za odmero nagrade upravitelja v postopkih zaradi insolventnosti in prisilne likvidacije ter stroških, do povrnitve katerih je upravitelj v teh postopkih upravičen. (2008, 2009). *Uradni list RS* št. 91/2008, 53/2009.
24. Roppa Ž., M. & Mlakar, P. (2008, april). *Gradivo za seminar: Prenehanje d.o.o. po skrajšanem postopku (vidik ZDDPO-2 in ZDoh-2)*. Ptuj: Davčna hiša Bilans d.o.o.
25. *SLONEP dom in nepremičnine - Cene SLONEP december 2007: cene poslovnih prostorov v Ljubljani*. (2008a, 7. februar). Najdeno 14. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.slonep.net/info/cene-nepremicnin/?view=novice&direct=9267>
26. *SLONEP dom in nepremičnine - Cene SLONEP marec 2008: cene poslovnih prostorov v Ljubljani*. (2008b, 18. april). Najdeno 14. marca 2010 na spletnem naslovu <http://www.slonep.net/info/cene-nepremicnin/?view=novice&direct=9465>
27. *Slovenski računovodski standardi 2006*. (2007). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

28. *Svetovna finančna kriza 2007/2008-20??*. (2008). Najdeno 18. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/Dobre_prakse/Predstavitve_DP_2008/KLEPEC_Razlaga_DP2008_.pdf
29. Štrukelj, B. (2008, 26. oktober). Podjetja se pripravljajo na posledice finančne krize. *Slovenska tiskovna agencija*. Najdeno 18. oktobra 2009 na spletnem naslovu <http://www.sta.si/vest.php?s=s&id=1331739>
30. *Vlada nad nesorazmerne nagrade stečajnih upraviteljev (dopolnjeno)*. (2009, 2. julij). *Slovenska tiskovna agencija*. Najdeno 10. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.sta.si/vest.php?s=s&id=1406299>
31. Vukovič, K., Juršev, U. & Keramat, S. (2008). *Konti, knjižbe, protiknjižbe*. Ljubljana: Verlag Dashofer, d. o. o.
32. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/2006.
33. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006.
34. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006.
35. Zakon o delovnih razmerjih. *Uradni list RS* št. 42/2002.
36. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 117/2006.
37. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006.
38. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. *Uradni list RS* št. 126/2007.
39. Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji. *Uradni list RS* št. 67/1993.
40. *Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje - Oktobra več brezposelnih zaradi iskalcev prve zaposlitve in večjega priliva iz stečajev*. (2009). Najdeno 12. novembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.ess.gov.si/SLO/Dejavnost/NovinarskoSredisce/NovinarskeKonference/2009/04-11-09.htm>
41. Zupančič, M. (2009). DDV pri stečaju, likvidaciji in prisilni poravnavi. *IKS*, (5), str. 31 - 41.