

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
ODDELITEV DELA PODJETJA NA PRAKTIČNEM PRIMERU

Ljubljana, april 2023

KAJA MRAKIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Kaja Mrakič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Oddelitev dela podjetja na praktičnem primeru, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 16.4.2023

Podpis študentke: 

KAZALO

UVOD.....	1
1 STATUSNO PREOBLIKOVANJE PODJETJA IN NJEGOV PRAVNI VIDIK	1
1.1 Statusno preoblikovanje podjetja	1
1.2 Pravni vidik statusnega preoblikovanja podjetja	2
1.2.1 Vrste statusnega preoblikovanja podjetja	3
1.2.2 Oddelitev dela podjetja	5
2 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK ODDELITVE DELA PODJETJA.....	7
2.1 Računovodski vidik	7
2.2 Davčni vidik.....	9
3 PREDSTAVITEV PRENOSNEGA IZBRANEGA PODJETJA A IN NAČINA ODDELITVE	11
3.1 Podatki o poslovanju Izbranega podjetja A	11
3.2 Način oddelitve	11
4 ODDELITEV Z VIDIKA PRENOSNEGA IN PREVZEMNEGA IZBRANEGA PODJETJA	12
4.1 Računovodski vidik oddelitve prenosnega Izbranega podjetja A.....	12
4.2 Računovodski vidik oddelitve prevzemnega Izbranega podjetja B.....	15
4.3 Prenos poslovanja na prevzemno Izbrano podjetje B.....	17
4.4 Davčni vidik oddelitve.....	17
SKLEP	19
LITERATURA IN VIRI.....	21

KAZALO TABEL

Tabela 1: Bilanca stanja prenosnega Izbranega podjetja A pred in po oddelitvi	15
Tabela 2: Bilanca stanja novoustanovljenega Izbranega podjetja B	16

KAZALO SLIK

Slika 1: Vrste materialnega statusnega preoblikovanja	5
---	---

UVOD

Za uspešnim podjetjem stoji dobro in organizirano posloводство, ki podjetje spremlja ter usmerja skozi njegov življenjski cikel. Prav tako je tudi posloводство tisto, ki podjetje opozarja na spremembe ter priložnosti in nevarnosti, ki prihajajo iz notranjega ter zunanjega okolja. Kljub raznoraznim prilagajanjem podjetja ter neprestanemu strmenju k zastavljenim ciljem in viziji pa lahko včasih pride do potrebe po večji spremembi – statusnem preoblikovanju podjetja.

V nalogi bo predstavljeno Izbrano podjetje A, katerega glavna dejavnost je registrirana kot trgovina na debelo s kovinami in rudami, vendar sta dejavnosti, ki že kar nekaj časa prevladujeta v Izbranem podjetju A storitveno in investicijsko naravnani. Zaradi vse večjega povpraševanja in obsega storitev ter obenem želje po širitvi na nove trge, sta se lastnika odločila ločeno voditi storitveno dejavnost od investicijske. Na podlagi tega sta sprejela odločitev, da se podjetje statusno preoblikuje in tako oddeli del Izbranega podjetja A.

Glavni namen zaključne naloge bo ugotoviti računovodske in davčne izzive ter posledice, ki nastanejo pri oddelitvi dela podjetja na novoustanovljeno podjetje.

Zaključna strokovna naloga je sestavljena iz uvoda, teoretičnega in praktičnega dela ter sklepa. V prvem poglavju je opisano statusno preoblikovanje podjetja in njegov pravni vidik ter podrobna predstavitev oddelitve dela podjetja in vsebine delitvenega načrta. Pravnemu vidiku najprej sledi računovodski vidik oddelitve dela podjetja, ki poudarja pravilno vodenje poslovnih knjig vse do vpisa oddelitve v sodni register ter pomen obračunskega dne kot tudi pravila vrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev. Znotraj drugega poglavja je opisan tudi davčni vidik, ki poudarja, kdaj se oddelitev uveljavlja kot davčno nevtralno in način priglasitve. V drugem delu naloge tretjega poglavja je opisano poslovanje prenosnega Izbranega podjetja A in njegov način oddelitve. Temu sledita računovodska in davčna analiza oddelitve prenosnega ter prevzemnega podjetja. Za konec sledi še sklep.

1 STATUSNO PREOBLIKOVANJE PODJETJA IN NJEGOV PRAVNI VIDIK

1.1 Statusno preoblikovanje podjetja

V sklopu statusnega preoblikovanja je treba najprej pojasniti izraza »družba« ali »podjetje«. S pravnega vidika je pri obravnavi statusnega preoblikovanja strokovnejša uporaba izraza »družba«, medtem ko je z vidika računovodske in davčne obravnave pogostejši izraz »podjetje«. Ker je obravnavana tema predvsem računovodske narave, se bo v nalogi uporabljal izraz »podjetje«.

Pred začetkom pa moramo v okviru statusnega preoblikovanja podjetja razlikovati med dvema pojmom, s katerima se bomo v nadaljevanju srečevali. To sta pojem »prenosno podjetje« in »prevzemno ali novoustanovljeno podjetje«. Razlika med njima je ta, da je prenosno podjetje podjetje, s katerega se premoženje prenaša (v našem primeru Izbrano podjetje A), prevzemno podjetje pa je podjetje, ki to premoženje prevzame (v našem primeru Izbrano podjetje B) (Prusnik, 2009, str. 25–26).

Statusno preoblikovanje, kot ga določa Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 60/2006, se ukvarja z obvezami podjetniških organizacij in posloводства, kadar se podjetja preoblikujejo. Za tovrstna preoblikovanja je pomembno poznavanje treh pravnih podlag, to so ZGD-1, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Ur. l. RS, 117/2006, in računovodski standardi; Slovenski računovodski standardi (SRS), Ur. l. RS, 95/2015, in Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSPR) (Bajuk Mušič, 2018).

Prelič (2005, str. 31–34) meni, da je statusno preoblikovanje podjetja svobodna podjetniška odločitev, ki podjetju omogoča prosto izbiro pravnoorganizacijske oblike. Bistvo tega je, da odločitev za statusno spremembo ni časovno omejena, torej se podjetja lahko zanjo odločijo kadar koli po ustanovitvi.

Ko govorimo o statusnem preoblikovanju podjetij, moramo poudariti, da so zanj značilni različni učinki, kot so pravni, računovodski in posledično tudi davčni. Pravni in računovodski vidik sta med seboj precej prepletena ter dopolnjena, vendar pa je med njima tudi ena pomembna razlika. Pri pravnem vidiku so postopki natančno predpisani, medtem ko je pri računovodskem vidiku bistveno spremljanje aktivne in pasivne strani bilance stanja, torej sredstev in obveznosti do virov sredstev. Prav zaradi tega se postopki, ki jih družbe izpeljejo v okviru statusnega preoblikovanja, pokažejo tudi v računovodskih izkazih. Dejstvo je, da računovodski vidik statusnih preoblikovanj ni omejen zgolj na beleženje prenosov vrednosti, kot jih predvidevajo pravne norme, ampak je zanj značilno, da se običajno uporabljajo tudi posebna računovodska pravila vrednotenja. Omeniti je treba, da pri statusnih preoblikovanjih prihaja do združevanja ali deljenja dela premoženja podjetij, ki so davčne zavezanke. Ker pa imajo ta podjetja različne davčne značilnosti in ker pri statusnem preoblikovanju teh prihaja do sprememb računovodskih vrednosti premoženja, veljajo tudi posebna davčna pravila, ki bodo predstavljena v nadaljevanju (Prusnik, 2009, str. 25–26).

1.2 Pravni vidik statusnega preoblikovanja podjetja

Iz pravnega vidika imajo lahko statusna preoblikovanja različne posledice, ki se kažejo skozi organizacijsko ali premoženjsko strukturo, zato jih delimo v dve skupini. Prva vrsta statusnega preoblikovanja je **formalno statusno preoblikovanje**, pri katerem prihaja zgolj do korporacijskopравnih posledic, ki so vezane na pravno pripadnost premoženja in

obveznosti. Zanje je značilno, da imajo vse spremembe pravnoorganizacijske oblike, zaradi katerih lahko pride do spremembe vsebinskega razmerja med podjetjem in njegovimi lastniki, lahko pa se spremeni vsebina medsebojnih razmerij med lastniki (Kocbek, 2014a, str. 346).

Druga vrsta statusnega preoblikovanja pa je **materialno statusno preoblikovanje**, ki bo v nadaljevanju tudi podrobneje predstavljeno. Gre za vrsto preoblikovanja, pri katerem se kažejo spremembe v premoženjski strukturi in za katerega so značilni premoženjski učinki. Ti se kažejo kot prenos celotnega premoženja ali samo dela premoženja na že obstoječe ali novoustanovljeno podjetje. Pri materialnem statusnem preoblikovanju je treba poudariti, da sledi dvema načeloma, ki sta pomembna tudi z vidika računovodske obravnave. To sta načelo ohranjanja kapitala in načelo nespremenjenega premoženjskega položaja (Prelič, 2005, str. 60–63).

Kot vemo, je za ustanovitev podjetja potrebna določena višina predpisanega minimalnega osnovnega kapitala, ki so ga podjetja v času obstoja dolžna ohranjati. Z vidika materialnega statusnega preoblikovanja je zato pomembno načelo ohranjanja kapitala, ki zahteva njegovo ohranjanje vsaj v višini zakonsko predpisanega minimalnega osnovnega kapitala, to je v višini 7.500 EUR. Glavni namen tega načela je predvsem varovanje upnikov podjetij, ki se preoblikujejo pred določenim tveganjem. Drugo pravno načelo materialno statusnega preoblikovanja – načelo nespremenjenega premoženjskega položaja lastnikov – pa temelji na tem, da se tudi takrat, ko pride do statusnega preoblikovanja podjetja, premoženjski položaj lastnikov ohrani, torej ostane takšen, kot je bil prvotno (Prusnik, 2009, str. 26).

1.2.1 Vrste statusnega preoblikovanja podjetja

Pravni vidik statusnih preoblikovanj, ki ga morajo podjetja upoštevati pri svojem preoblikovanju, je določen v VI. delu ZGD-1. Kot je navedeno znotraj ZGD-1, se lahko podjetje statusno preoblikuje na štiri načine, in sicer z:

- združitvijo,
- delitvijo,
- prenosom premoženja,
- spremembo pravnoorganizacijske oblike.

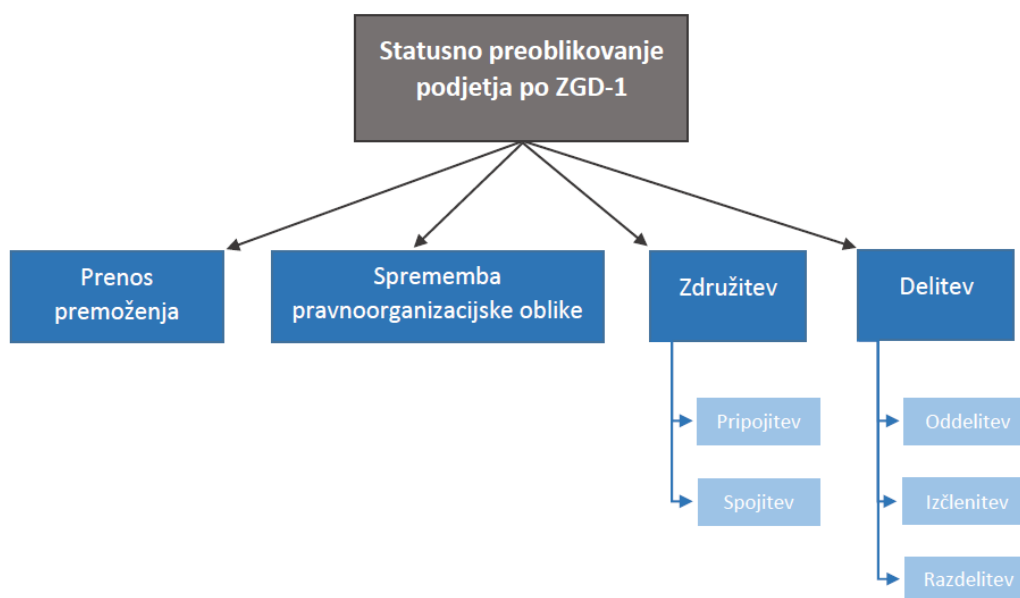
Prenos premoženja je ena od vrst materialno statusnega preoblikovanja, ki ga lahko v določenih pravnih posledicah celo enačimo z združitvijo. Podobnost teh dveh materialnih statusnih preoblikovanj se kaže skozi univerzalno nasledstvo, pri čemer mora biti pridobitelj vedno oseba javnega prava (npr. država ali lokalna skupnost). Skupno združitvi in prenosu premoženja je, da o prenosu premoženja vedno odločajo imetniki deležev tistega podjetja, katerega premoženje se prenaša (Kocbek, 2014a, str. 645).

Za spremembo pravnoorganizacijske oblike velja, da se tudi takrat, ko se podjetje pravnoorganizacijsko preoblikuje, z vidika prikaza bilance stanja prav nič ne spremeni. Tako sredstva kot tudi obveznosti do virov sredstev ostanejo pri tovrstnem statusnem preoblikovanju popolnoma nespremenjena kot tudi z njimi nastala davčna upravičenja in obveznosti. Pri spremembi pravnoorganizacijske oblike gre torej za podobne poslovne dogodke, ko se v podjetju spremeni lastništvo, pri čemer pa podjetje v svojih poslovnih knjigah nič ne knjiži (Bajuk Mušič, 2018).

Ko govorimo o združitvah, lahko rečemo, da gre za starejšo obliko materialnega statusnega preoblikovanja, za katero je značilen prenos premoženja prevzetega podjetja na prevzemno oz. novo podjetje, pri čemer prevzemno oz. novo podjetje prevzame vse obveznosti prevzetega podjetja. Pri tem nastane korporacijskopравни učinek, ki povzroči prenehanje razmerja med prevzetim podjetjem in njegovimi lastniki. Tako nastane novo razmerje med lastniki prevzetega podjetja in prevzemnim oz. novoustanovljenim podjetjem. Kot je prikazano na sliki 1, se združitev lahko opravi kot pripojitev ali spojitev (Kocbek, 2014a, str. 234).

Kot zadnja in za nas zelo pomembna vrsta materialnega statusnega preoblikovanja je delitev. To je zrcalna slika združitve, pri čemer gre za delitev ene same kapitalske družbe. Njena glavna značilnost je cepljenje oz. deljenje prenosnega podjetja s hkratnim prenosom delnega ali celotnega premoženja z univerzalnim pravnim nasledstvom na že obstoječe ali novoustanovljeno podjetje. V nasprotju z združitvijo, pri kateri je osrednji namen doseči koncentracijo ločenih premoženj dveh ali več podjetij pri enem samem, je delitev usmerjena v dekoncentracijo prej enovite premoženjske strukture s prenosom poljubno izbranih premoženjskih delov v (novoustanovljeno) prevzemno podjetje. V skladu z ZGD-1 ločimo tri oblike delitve, kar prikazuje tudi slika 1, to so oddelitev, razdelitev in izčlenitev. V primeru, ko se prenosno podjetje deli s hkratnim prenosom celotnega premoženja na dve ali več podjetij, pri čemer prenosno podjetje preneha brez likvidacije, govorimo o razdelitvi. V nasprotnem primeru, ko podjetje kljub prenosu dela premoženja na eno ali več podjetij ohrani svoje delovanje, pa govorimo o oddelitvi. Za izčlenitev pa je značilno, da se ta opravi s prenosom vseh ali posameznih delov premoženja prenosnega podjetja, pri čemer prenosno podjetje ne preneha s svojim delovanjem. Za vse tri vrste delitve velja, da se premoženje lahko prenaša na novo ali že obstoječe podjetje (Prelič, 2005, str. 175–176).

Slika 1: Vrste materialnega statusnega preoblikovanja



Vir: lastno delo.

1.2.2 Oddelitev dela podjetja

V sklopu zaključne naloge bo podrobneje predstavljena oddelitev, ki je po ZGD-1 ena od temeljnih oblik delitve podjetja, ki se jo izvede s prenosom posameznih delov premoženja prenosnega podjetja bodisi na eno ali več novih podjetij (ki nastanejo z oddelitvijo) bodisi na prevzemno podjetje (oddelitev s prevzemom). Z oddelitvijo se tako del premoženja prenosnega podjetja na podlagi delitvenega načrta prenese na (novo) prevzemno podjetje. Prav tako se takrat na (novo) prevzemno podjetje prenesejo pravice in obveznosti prenosnega podjetja, ki so vezane na oddeljeni del premoženja. Prevzemno podjetje tako kot **univerzalni pravni nasledniki** vstopi v vsa pravna razmerja, vezana na to premoženje, katerih subjekt je bilo prenosno podjetje (Jovanovič, Bratina & Lazar, 2020, str. 409).

Za oddelitvijo dela podjetja stoji več razlogov. Podjetje se lahko odloči materialno statusno preoblikovati zaradi povečanega obsega proizvodnje ali dejavnosti in obenem želje po prodiranju na nove trge. V tem primeru oddelitev dela podjetja omogoči večjo donosnost, saj se s prenosom na novoustanovljeno podjetje dejavnost skoncentrira na nove trge in povečuje dobiček. Oddelitev lahko nastane tudi zaradi želje po bolj razpršeni dejavnosti, saj ta povzroča manjše tveganje za podjetje. Do oddelitve pa lahko pride opravljanje dveh ali več različnih dejavnosti na enem podjetju, ki nimata ničesar skupnega. Podjetja se za oddelitev velikokrat odločijo predvsem zaradi zmanjšanja tveganja, v takih primerih najpogosteje oddelijo nepremičnine od osnovne dejavnosti. Včasih pa za oddelitvijo ni drugih razlogov kot potreba po reorganizaciji samega delovanja podjetja in želje po boljšem vodenju (Kocbek, 2014b, str. 439–440).

Pri oddelitvi z ustanovitvijo podjetja je najpomembnejši pravni akt statusnega preoblikovanja delitveni načrt, medtem ko je pri oddelitvi na že obstoječe podjetje najpomembnejši akt pogodba o oddelitvi (Jovanovič, Bratina & Lazar, 2020, str. 409).

Za postopkom oddelitve podjetja z ustanovitvijo novega stoji vrsta korakov, ki morajo biti pravilno izvedeni. Kot je določeno v 624. členu ZGD-1, mora poslovodstvo prenosnega podjetja sestaviti delitveni načrt, ki mora vsebovati ime in sedež prenosnega podjetja ter predlog aktov o ustanovitvi novih podjetij. Obenem mora delitveni načrt vsebovati tudi izjavo o tistih delih premoženja, ki se iz prenosnega podjetja prenašajo na novo prevzemno podjetje. Kar pomeni natančno opredeljene dele, ki se prenašajo in z njimi posledično tudi opredeljene pravice in obveznosti, ki so vezane na premoženje, ki se prenaša. S tem tudi novo prevzemno podjetje kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s tem premoženjem. Znotraj delitvenega načrta mora biti navedeno menjalno razmerje, ki poudarja, v kakšnem razmerju se bodo deleži prenosnega podjetja zamenjali za deleže v novem prevzemnem podjetju. Omeniti je treba tudi, da skladno z ZGD-1 menjalnega razmerja ni treba razkriti, če so lastniki deležev prenosnega podjetja v novem prevzemnem podjetju udeleženi v enakih kapitalskih razmerjih, kot so bili v prenosnem podjetju. V primeru, da prenosno podjetje zaradi oddelitve zmanjša osnovni kapital, mora biti znotraj delitvenega načrta natančen opis postopkov v zvezi z zmanjšanjem vrednosti delnic ali združevanjem deležev prenosnega podjetja. Prav tako je obvezna sestavina delitvenega načrta natančna opredelitev dneva obračuna oddelitve. Torej dneva, od katerega dalje se vsi poslovni dogodki v bilanci stanja prenosnega podjetja vodijo za račun novega prevzemnega podjetja. Tudi jasno opredeljeno premoženje in obveznosti, ki se prenašajo na novoustanovljeno podjetje, so sestavni del tega, saj veliko podjetij na novo prevzemno podjetje prenaša nepremičnine ali celo eno od večjih dejavnosti in obenem tudi obveznosti do virov sredstev, ki lahko predstavljajo samo kapital ali pa tudi obveznosti do tretjih oseb. Znotraj delitvenega načrta mora biti tudi določilo o dodelitvi tistih delov premoženja, ki jih sicer na podlagi delitvenega načrta ne bi bilo mogoče dodeliti nobeni od družb, ki je udeležena pri oddelitvi kot tudi določilo tistih delov premoženja, ki jih ob oddelitvi še ni mogoče upoštevati (ostanejo na prenosnem podjetju). Ne nazadnje pa mora delitveni načrt vsebovati tudi zaključno poročilo prenosnega podjetja, otvoritveno bilanco stanja novoustanovljenega podjetja in otvoritveno bilanco stanja prenosnega podjetja, ki izkazuje stanje premoženja ter obveznosti po oddelitvi.

Tako pri razdelitvi kot tudi oddelitvi se deli kapital, zato velja, da je pri tem treba upoštevati načelo ohranjanja kapitala. Vendar pa to lahko poteka tako, da se znotraj kapitala, ki se prenese na novo oz. že obstoječe podjetje, kapitalska razmerja (razmerja med lastniki) ohranijo ali spremenijo (Prusnik, 2009, str. 40). Tako kot pravna obravnava materialnega statusnega preoblikovanja poudarja pomen ohranitve kapitala, pa računovodska v primeru delitve podjetja z ustanovitvijo novega podjetja poudarja pomen **vsotnega načela**. To načelo zagotavlja, da skupna vrednost osnovnega kapitala pri delitvi udeleženih podjetij v številku dosega vsaj višino osnovnega kapitala prenosnega podjetja pred delitvijo. Vsota osnovnih

kapitalov pri delitvi udeleženih družb naj ne bi bila manjša od višine osnovnega kapitala prenosne družbe pred delitvijo (Prelič, 2019, str. 12).

Prelič (2019, str. 13) navaja, da je primarni namen vsotnega načela preprečiti, da bi nova podjetja pri prenosnem podjetju vezane sestavine lastnega kapitala izkazale v svojih pasivah kot proste sestavine, npr. kot rezerve iz dobička, kar bi jim kasneje, v letih po delitvi, omogočilo distribucijo »sproščenega« premoženja novega podjetja med lastnike deležev, kar velja pri obeh različicah delitve z ustanovitvijo novih družb. Zato je funkcija vsotnega načela ne le zagotavljanje, ampak predvsem ohranjanje kapitala pri novih podjetjih.

2 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK ODDELITVE DELA PODJETJA

2.1 Računovodski vidik

Dobro vodenje poslovnih knjig je za podjetje zelo pomembno, saj te omogočajo vpogled v stanje in gibanje gospodarskih kategorij, kot so sredstva, obveznosti do virov sredstev, odhodki in prihodki, stroški ipd. Iz njih pravzaprav razberemo tudi začetna stanja in posamezne spremembe, ki nastanejo z določenimi poslovnimi dogodki.

Za pravilno vodenje poslovnih in davčnih knjig ob statusnem preoblikovanju je ključno poznavanje in razumevanje terminološkega pojma obračunski dan. Ker med obračunskim dnem oddelitve in dnem vpisa te v sodni register prihaja do časovnih zamikov, je pomembno, da prevzemno in prenosno podjetje razumeta, kako v vmesnem času voditi poslovne knjige in oddajati davčne obračune (Mayr, brez datuma, str. 2–3).

Kot je zapisano v Pojasnilo 1 k SRS 22 (Slovenski inštitut za revizijo, 2006) velja, da se za obračunski dan oddelitve šteje bilančni presečni dan – dan prevzema, ki je zapisan v dokumentaciji, ki se predloži sodišču. To je dan, od katerega se šteje, da so dejanja opravljena v imenu in za račun prenosnega podjetja. Tega določijo uprave družb v delitvenem načrtu (oddelitev z ustanovitvijo novega podjetja) ali pogodbi o delitvi in prevzemu (oddelitev na že obstoječe podjetje). V času od obračunskega datuma oddelitve do vpisa oddelitve v sodni register, je prenosno podjetje dolžno skladno s SRS voditi poslovne knjige zase in za račun prevzemnega podjetja. Pri tem pa mora prenosno podjetje ločeno spremljati poslovne dogodke, vezane na prevzemno podjetje. Kar pomeni, da mora prenosno podjetje na dan, ko je oddelitev vpisana v sodni register, tisti del premoženja, ki je nastal v obdobju od obračunskega dne pa vse do vpisa v sodni register, predati prevzemnemu podjetju. Za to obdobje mora prevzemno podjetje na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnesti privzeti del sredstev in obveznosti do virov sredstev ter obenem paziti, da jih pravilno vrednoti.

Z dnem vpisa oddelitve v sodni register mora prevzemno podjetje prevzeti del vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki so bile izkazane v bilanci stanja prenosnega podjetja na obračunski dan oddelitve, knjižiti po knjigovodskih vrednostih, torej po enakih vrednostih, kot jih je imelo prenosno podjetje na dan prevzema oz. obračuna oddelitve. Nato prevzemno podjetje za obdobje od obračuna oddelitve do vpisa oddelitve v sodni register v svoje poslovne knjige vnese zbrane vrednosti sprememb za posamezna prevzeta sredstva in obveznosti. Ob vpisu podjetja v sodni register mora to poleg otvoritvenih stanj knjižiti tudi ves nastali promet na prenosnem podjetju, ki je opravljen za prevzemno podjetje (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

Kot navaja Bajuk Mušič (2018) za poslovne združitve organizacij pod skupnim upravljanjem, kamor uvrščamo združitve in delitve, ne velja, da jih merimo po prevzemni metodi. Pri računovodski obravnavi združitve in delitve po določenih ZGD-1 – torej za poslovne subjekte, ki se združujejo, spajajo, oddeljujejo ipd. – velja, da se sredstva in obveznosti do virov sredstev vrednotijo po knjigovodski vrednosti prevzemnega podjetja in ne po pošteni vrednosti, kot je to značilno za poslovne kombinacije (združitve).

V Pojasnilu 1 k SRS 22 (Slovenski inštitut za revizijo, 2006) je tudi poudarjeno, da je prevzemno podjetje v svojem letnem poročilu za obdobje, v katerem je nastala oddelitev, dolžno razkriti poslovni izid, prihodke in odhodke, ki se nanašajo na področje poslovanja. To so tisti prihodki in odhodki, ki so se glede na delitveni načrt ali pogodbo o oddelitvi ter prevzemu prenesli na prevzemno podjetje – od obračuna oddelitve do vpisa oddelitve v sodni register.

Kot je navedeno v 625. členu ZGD-1, je pri oddelitvi podjetja z ustanovitvijo novih podjetij treba upoštevati tudi načelo ohranitve kapitala, ki poudarja, da mora biti skupna višina osnovnega kapitala podjetij, ki so udeležena pri oddelitvi, po oddelitvi najmanj enaka osnovnemu kapitalu prenosnega podjetja, ki je bila pred oddelitvijo. Vsota drugih postavk lastnega kapitala, izkazanih v otvoritveni bilanci stanja družb, ki so udeležene pri oddelitvi, pa mora biti najmanj enaka vsoti teh postavk, izkazanih v zaključnem poročilu prenosnega podjetja.

Skladno z ZGD-1 je pri oddelitvi dela podjetja v primeru revizije, revizorjeva dolžnost pregledati skupno vrednost sredstev prenosnega podjetja. Ta mora biti zmanjšana za obveznosti in najmanj enaka višini osnovnega kapitala, povečani za vsoto rezerv, ki jih mora podjetje oblikovati. V primeru, ko imajo udeleženi lastniki enaka kapitala razmerja, revizije oddelitve ne pregleda delitveni revizor. Prav tako revizija ni potrebna, če vsi lastniki deležev prenosnega podjetja podajo izjavo v obliki notarskega zapisa, da se ji odpovedujejo.

Kot je zapisano v ZGD-1, mora podjetje, ki oddeli del svojega premoženja z ustanovitvijo novega podjetja ali s prevzemom, skladno ZGD-1 na obračunski dan oddelitve sestaviti računovodske izkaze, ki zajemajo bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Prav tako mora

prenosno podjetje skladno z 68. členom ZGD-1 sestaviti zaključno poročilo, in sicer po stanju na obračunski dan oddelitve in ne ponovno na dan vpisa oddelitve v sodni register. To pomeni, da prevzeto oz. prenosno podjetje na dan vpisa oddelitve v sodni register ni dolžno izdelati letnega poročila po ZGD-1. Glavne sestavine zaključnega poročila morajo zajemati bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazu in poslovno poročilo. Obenem pa morajo biti v zaključnem poročilu sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki so na podlagi oddelitve prešla na prevzemno podjetje, vrednotena v skladu s SRS in MSRP, kot je bilo pojasnjeno že zgoraj.

2.2 Davčni vidik

Davčni vidik statusnih preoblikovanj družb urejata dva zakona, in sicer ZDDPO-2, ki obravnava materialne davčne posledice in Zakon o davčnem postopku 2 (ZDavP-2), Ur. l. RS, 117/2006, v katerih so zapisane postopkovne določbe. Postopek ZDavP-2 je urejen tako, da sestavo in oddajanje davčnih obračunov veže na obračunski dan oddelitve, medtem ko je prejšnji Zakon o davčnem postopku 1 (ZDavP-1), Ur. l. RS, št. 54/2004, sestavo in oddajanje davčnih obračunov vezal na datum vpisa statusnega preoblikovanja. Z uvedbo ZDavP-2 se je računovodstvo za davčne namene poenotilo z računovodstvom za poslovne namene, saj je navedena sprememba poenostavila postopek sestave in oddajanja davčnih obračunov v postopkih oddelitve. Tako lahko zdaj davčni obračun pri oddelitvi sestavimo po stanju na enak dan, kot sestavimo poslovni obračun (Jerman & Odar, 2008, str. 394–395).

Obdavčitve pri združitvah in delitvah ureja ZDDPO-2 v VII. poglavju in poudarja, da se za oddelitev šteje transakcija, ki je izvedena v skladu z določili zakona, urejenega v statusnem preoblikovanju družb. V ZDDPO-2 se na oddelitev navezujejo tiste določbe poglavja, če gre v primeru za oddelitev enega ali več obratov prenosnega podjetja in če po oddelitvi na prenosnem podjetju ostane vsaj en obrat (Brlečič Mohor, 2009). Skladno z 48. členom ZDDPO-2 se za obrat štejejo vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev, ki jih lahko pripišemo delu podjetja, ki je sposobno tvoriti neodvisno poslovanje in je subjekt, ki je zmožen poslovati z lastnim premoženjem.

Osnovni namen davčne obravnave poslovnih združitvev kot tudi delitev je nevtralnost statusnih preoblikovanj tako za davčne zavezanec kot tudi za davčni sistem. To pomeni, da davčni zavezanec, ki se preoblikuje in obenem izpolnjuje zakonske pogoje, dobi vse pravice in obveze, ki jih je imel že pred preoblikovanjem, pri tem pa davčni sistem ohrani nespremenjeni davčni vir. V tem primeru govorimo o optimalnih okoliščinah, kjer je skupna davčna obveznost enaka, kot bi bila, če do preoblikovanja sploh ne bi prišlo. Kar pomeni, da mora prevzemno podjetje v bilanci stanja pridobljena sredstva in obveznosti do virov sredstev pripoznati ob davčno nespremenjenem načinu. In sicer tako, da ohrani davčne vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev za potrebe obračuna davka od dohodka iz dejavnosti. To pa lahko posledično privede do razlik med knjigovodsko in davčno vrednostjo

sredstev in obveznosti v obeh bilancah stanja, ki povzročajo obdavčljive prihodke in odhodke (Prusnik, 2009, str. 43).

Bajuk Mušič (2018) navaja, da podjetju, ki oddeli del svojega premoženja in ga prenese na prevzemno ali novo podjetje, na dan oddelitve ni treba sestaviti posebnega davčnega obračuna. Vendar pa je prenosno podjetje dolžno v prvem davčnem obračunu, ki sledi obračunskemu dnevu oddelitve, razkriti skrite rezerve, ki se nanašajo na oddeljeno dejavnost. Pri tem je obvezna priloga k davčnemu obračunu delitveni načrt oz. pogodba o delitvi in prevzemu. V primeru še nepodpisane pogodbe o delitvi in prevzemu oz. manjkajočem delitvenem načrtu mora davčni zavezanec to kasneje predložiti.

Po dnevu oddelitve se iz davčnega obračuna izvzame oddeljeni del premoženja prenosnega podjetja, ki se ga nato vključi v davčni obračun prevzemnega oz. novoustanovljenega podjetja skladno z delitvenim načrtom oz. pogodbo o delitvi in prevzemu. Po oddelitvi se pod pogoji, ki veljajo za prenosno podjetje, vse pravice in obveznosti ter vse davčne olajšave prenesejo na prevzemno oz. novoustanovljeno podjetje (Prusnik, 2009 str. 48).

Jerman in Odar (2008, str. 407) menita, da za uveljavitev davčnih ugodnosti priglasitev k davčnemu organu ni eden od vsebinskih pogojev. Gre namreč za izrazito procesni dokument, ki je namenjen predhodni prijavi in uveljavljanju davčnih ugodnosti, ki jih bodo podjetja in njihovi podjetniki uveljavljali pozneje; v davčnih obračunih (pravne osebe) in davčnih napovedih (fizične osebe). V primeru, ko želi prevzemno podjetje oddelitev uveljavljati kot davčno nevtralno, mora v skladu s 53. členom ZDavP-2 pravočasno opraviti priglasitev na Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS). V primeru, da davčni organ ugotovi, da je eden od namenov transakcije manjše plačilo davka, ima vso pravico v celoti ali delno zavrniti upravičenja.

Postopek priglasitve je urejen v 381. členu ZDavP-2 in določa priglasitev posamezne transakcije. Priglasitev posamezne transakcije opravi prenosno ali prevzemno podjetje, ki ima slovensko rezidentstvo. V primeru, ko sta obe podjetji slovenski rezidentki, pa mora priglasitev posamezne transakcije opraviti prenosno podjetje pred predvidenim datumom oddelitve. Ob priglasitvi mora davčni zavezanec davčnemu organu predložiti vso potrebno dokumentacijo, da lahko davčni organ odloči o sami transakciji. Znotraj 381. člena ZDavP-2 je natančno zapisano tudi, katero dokumentacijo je treba predložiti. V primeru vseh izpolnjenih pogojev se prenosnemu in prevzemnemu podjetju ter njihovim lastnikom davčna upravičenja priznajo. V nasprotnem primeru, če niso izpolnjeni vsi pogoji ali pa takrat, ko davčni organ ugotovi, da za tovrstno transakcijo stoji manjše plačilo davka oz. v izogib davčnim obveznostim, izda odločbo o zavrnitvi davčnih ugodnosti po ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 407–409).

Kot je zapisal Prusnik (2009, str. 50) lahko priglasitev razumemo kot institut, ki davčnim zavezancem zagotavlja večjo pravno varnost, saj se davčni organ vnaprej izreče, ali je

davčno nevtralna obravnava transakcije dopustna ali ne. Obenem je poudaril, da je priglasitev transakcija, ki je v interesu davčnega zavezanca, saj se v primeru odobritve davčno nevtralne obravnave izogne tveganju, da bo davčni organ pri davčnem nadzoru davčne ugodnosti zavrnil.

3 PREDSTAVITEV PRENOSNEGA IZBRANEGA PODJETJA A IN NAČINA ODDELITVE

3.1 Podatki o poslovanju Izbranega podjetja A

Izbrano podjetje A sta leta 2002 ustanovila dva lastnika s skupnim osnovnim kapitalom 20.000 EUR, od katerega imata vsak 50-% poslovni delež. Izbrano podjetje A je podjetje z omejeno odgovornostjo, ki se ukvarja s proizvodnjo, trgovino in storitvami, katerega glavna dejavnost je pod šifro 46.720 – trgovina na debelo s kovinami in rudami, kar pa že nekaj časa predstavlja zelo majhen delež vseh prihodkov. V letu 2021 je Izbrano podjetje A zabeležilo 563.729 EUR vseh prihodkov, 153.958 EUR vseh odhodkov, celotni dobiček v višini 409.771 EUR, od katerega je torej čisti dobiček znašal 390.064 EUR (AJ PES, 2023).

Že kar nekaj let je dejavnost Izbranega podjetja A precej bolj storitveno naravnana, kar pomeni, da prihodke v veliki meri predstavljajo prihodki od posredovanja pri prodaji rezervnih delov in strojev ter prihodki od oddajanja poslovnih prostorov v najem, pa tudi finančni prihodki. Ker storitvena in investicijska dejavnost med seboj nimata ničesar skupnega in obenem zaradi želje po večji dobičkonosnosti in prodiranju na druge trge, sta se lastnika odločila za postopek oddelitve dela Izbranega podjetja A na novoustanovljeno Izbrano podjetje B (Izbrano podjetje A, brez datuma).

3.2 Način oddelitve

Oddelitev se je izvedla s prenosom dela premoženja Izbranega podjetja A na novoustanovljeno Izbrano podjetje B, ki se ustanavlja izključno zaradi pravne osamosvojitve – torej statusno ločenega vodenja storitvene in investicijske dejavnosti.

Izbrano podjetje A je izvedlo oddelitev skladno z določbami ZGD-1, pri čemer oddelitve ni pregledal nadzorni svet, ker ga Izbrano podjetje A nima. Oba lastnika sta v novoustanovljenem Izbranem podjetju B udeležena v enakih kapitalskih razmerjih, kot sta bila v prenosnem Izbranem podjetju A, zato poslovodstvu prenosnega Izbranega podjetja A ni bilo treba izdelati podrobnega pisnega poročila o oddelitvi. Prav tako ni bila potrebna revizija oddelitve. Sestavni del delitvenega načrta vsebuje zaključno poročilo Izbranega podjetja A, po stanju na 31. 10. 2022, otvoritveni bilanci Izbranega podjetja A in Izbranega podjetja B po stanju na 1. 11. 2022 ter oba predloga Družbene pogodbe novoustanovljenega Izbranega podjetja B ter prenosnega Izbranega podjetja A.

Skladno z ZGD-1 in pomočjo uprave družb je prenosno Izbrano podjetje A na podlagi pogodbe delitvenega načrta določilo obračunski dan oddelitve. Gledano iz ekonomskega vidika je to dan, od katerega se šteje, da so dejanja prenosnega Izbranega podjetja A opravljena za račun, čeprav še ne v imenu novoustanovljenega Izbranega podjetja B. To pa v našem primeru pomeni, da z 31. 10. 2022 del oddeljenih sredstev in obveznosti do virov sredstev preide iz prenosnega Izbranega podjetja A na novoustanovljeno Izbrano prevzemno podjetje B in s tem oddelitev ekonomsko učinkuje. Izbrano podjetje A ni prenehalo s svojim delovanjem, ampak je zgolj zmanjšalo del sredstev in obveznosti do virov sredstev za enako vrednost in jih preneslo na prevzemno Izbrano podjetje B. Na obračunski dan oddelitve se je tako vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev vrednotilo po knjigovodski vrednosti. To pa zato, ker oddelitev po ZGD-1 uvrščamo v skupino delitve, ki sodi v skupino poslovnih združitvev organizacij pod skupnim upravljanjem. Za to omenjeno skupino velja, da se za razliko od poslovnih združitvev ne merijo po prevzemni metodi, kar pomeni, da se sredstva in obveznosti do virov sredstev ne vrednotijo po pošteni vrednosti, ampak po knjigovodski vrednosti (Izbrano podjetje A, brez datuma).

4 ODDELITEV Z VIDIKA PRENOSNEGA IN PREVZEMNEGA IZBRANEGA PODJETJA

4.1 Računovodski vidik oddelitve prenosnega Izbranega podjetja A

V proučevanem primeru se je iz Izbranega podjetja A v celoti preneslo premoženje, razen dolgoročnih finančnih naložb in dela denarnih sredstev, na strani obveznosti do virov sredstev pa so se prenesle vse obveznosti do tretjih oseb, polovica osnovnega kapitala ter del prenesenega dobička. Natančna analiza oddeljenih sredstev in obveznosti do virov sredstev bo predstavljena v nadaljevanju.

Kot prvo je bilo za izvedbo oddelitve treba pridobiti izjavo o prenosu delov premoženja prenosnega podjetja na novo podjetje z univerzalnim pravnim nasledstvom. In sicer je prenosno Izbrano podjetje A sklenilo, da z univerzalno sukcesijo prenaša dele svojega premoženja, določene v delitvenem načrtu, ter pravice in obveznosti v zvezi s tem premoženjem, na prevzemno Izbrano podjetje B.

Prenosno Izbrano podjetje A je moralo na dan obračuna oddelitve – 1. 11. 2022 – skladno z ZGD-1 sestaviti računovodske izkaze. Kot vemo, je otvoritvena bilanca stanja obvezna sestavina delitvenega načrta, ki ga je moralo pripraviti Izbrano podjetje A.

Iz tabele 1 vidimo, da so na strani dolgoročnih sredstev Izbranega podjetja A oddelili vsa opredmetena osnovna sredstva, ki se navezujejo na opravljanje storitvene dejavnosti in pridobivanje prihodkov iz najemnin. V delu opredmetenih osnovnih sredstev sta zajeti nepremičnini, to sta poslovna prostora, ki služita opravljanju storitvene dejavnosti in oddajanju v najem. Njuna skupna nabavna vrednost je v letu 2005 znašala 145.804 EUR.

Nepremičnini sta se letno amortizirali po 5 %, kar pomeni, da je njuna odpisana vrednost 134.991 EUR. Iz tega velja, da bo skupna knjigovodska (sedanja) vrednost teh dveh nepremičnin na obračunski dan – 31. 10. 2022 – znašala 10.813 EUR. Poštena tržna vrednost nepremičnine zdaj znaša 200.799 EUR in je za 189.986 EUR višja od knjigovodske vrednosti nepremičnine na obračunski dan oddelitve. Ta vrednost je podana zgolj v priglasitvi, ki jo je treba predložiti na FURS, da se lahko oddelitev izpelje kot davčno nevtrarno. V primeru, da FURS ne bi upošteval priglasitve, torej ob neizpolnitvi obrata, ne bi prišlo do davčno nevtralnega prenosa. V tem primeru bi morali plačati davek od osnove, ki bi se preračunal kot razlika med knjigovodsko vrednostjo in pošteno tržno vrednostjo. Na podlagi tega bi v našem primeru na strani Izbranega podjetja A nastala razlika v ceni, ki bi se štela za prihodek. Ker pa je bila v našem primeru priglasitev upoštevana, poštena tržna vrednost predstavlja zgolj potencialno osnovo za davek.

Poleg dveh oddeljenih nepremičnin pa je v opredmetenih osnovnih sredstev zajeta tudi vsa oprema (mize, omare), ki se iz Izbranega podjetja A prenaša na Izbrano podjetje B po knjigovodski vrednosti, ki je enaka poštenu tržni vrednosti na obračunski dan. V primeru, ko gre za majhne zneske, velja, da sta pri oddelitvi knjigovodska in poštena tržna vrednost enaki. V nasprotnem primeru, ob višjih zneskih, pa bi pošteno tržno vrednost moral oceniti cenilec, zaradi katerega bi posledično nastali tudi dodatni stroški. Skupna nabavna vrednost opreme Izbranega podjetja A je bila 1.135 EUR, skupna vrednost sedanje opreme pa znaša 953 EUR. Ker so dolgoročne poslovne terjatve na strani sredstev v Izbranem podjetju A vezane na vplačila v rezervni sklad dveh nepremičnin, ki jih oddeljujemo na Izbrano podjetje B, se posledično oddeljujejo tudi postavka »dolgoročne poslovne terjatve« v vrednosti 983 EUR.

Ker bo na strani Izbranega podjetja A po oddelitvi glavna investicijska dejavnost, od katere se bo prejemale prihodke od dividend, sta lastnika obdržala tudi nekaj denarnih sredstev, ki bodo služila predvsem za splošne stroške in vzdrževanje, v vrednosti 26.373 EUR. Vsa ostala denarna sredstva pa sta prenesla na novoustanovljeno Izbrano podjetje B.

Kot razberemo iz tabele 1, so se poleg denarnih sredstev v celoti prenesle poslovne terjatve Izbranega podjetja A v vrednosti 22.942 EUR, ki se nanašajo na terjatve do kupcev, v višini 10.301 EUR in druge kratkoročne poslovne terjatve v vrednosti 12.641 EUR. Te so vodene na kontu 16 (kot so davki, akontacije ipd.) in zajemajo preteklo poslovanje. V celoti se iz Izbranega podjetja A oddelile tudi kratkoročne aktivne časovne razmejitve, ki so vezane na najemnino poslovnih prostorov (pisarne), v višini 130 EUR.

Ker morata biti aktiva in pasiva v bilanci stanja uravnoteženi, je moralo Izbrano podjetje A za enako vrednost kot sredstva oddeliti tudi del obveznosti do virov sredstev. Izbrano podjetje A je iz obveznosti do virov sredstev oddelilo določene postavke kapitala in kratkoročnih obveznosti.

Oddelitev je na strani obveznosti do virov sredstev povzročila zmanjšanje osnovnega kapitala Izbranega podjetja A, in sicer iz 20.000 EUR na 10.000 EUR. Pri tem je pomembno poudariti, da je bil pogoj za to zmanjšanje osnovnega kapitala vpis oddelitve v sodni register. Zmanjšanje osnovnega kapitala se je izvedlo s sorazmernim zmanjšanjem nominalnih zneskov osnovnih vložkov obeh lastnikov. Tako sta po zmanjšanju osnovnega kapitala oba lastnika v osnovnem kapitalu Izbranega podjetja A pridobila sorazmerni poslovni delež (50-%) v vrednosti 5.000 EUR. Razlika med osnovnim kapitalom pred zmanjšanjem (pred oddelitvijo) in osnovnim kapitalom po zmanjšanju (po oddelitvi) se je nato v znesku 10.000 EUR prenesla v osnovni kapital novoustanovljenega Izbranega podjetja B. Ker je bila oddelitev izvedena na način, da ohranja kapitalska razmerja, skladno z ZGD-1 menjalnega razmerja ni bilo treba posebej razkrivati. Poslovni deleži lastnikov Izbranega podjetja A tako niso bili zamenjani za poslovne deleže novega Izbranega podjetja B, saj sta jih lastnika Izbranega podjetja A zadržala. V zameno za preneseno premoženje sta kot nadomestilo pridobila poslovne deleže v novoustanovljenem Izbranem podjetju B, ustrezno njuni kapitalski udeležbi v Izbranem podjetju A, torej v sorazmerno enakem poslovnem deležu.

V okviru zmanjšanja osnovnega kapitala je treba poudariti, da je bilo v proučevanem primeru spoštovano vsotno načelo, da je skupna višina osnovnih kapitalov Izbranega podjetja A in Izbranega podjetja B po oddelitvi enaka osnovnemu kapitalu Izbranega podjetja A pred oddelitvijo – 20.000 EUR. Prav tako je veljalo, da je vsota drugih postavk lastnega kapitala, izkazanih v otvoritvenih bilancah stanja prenosnega Izbranega podjetja A in prevzemnega Izbranega podjetja B, enaka vsoti teh postavk, izkazanih v zaključnem poročilu. Zaradi uveljavitve vsotnega načela pri zmanjšanju osnovnega kapitala Izbranega podjetja A postopek varovanja upnikov podjetja ni bil potreben.

Lastnika sta se odločila, da na strani kapitala Izbranega podjetja A obdržita rezerve, nastale iz dobička in čisti dobiček iz poslovnega leta, dobiček iz preteklih let pa preneseta. Vrednost prenesenega dobička iz preteklih let je izračunan na podlagi razlike sredstev in vsote prenesenih obveznosti ter osnovnega kapitala. Iz tabele lahko razberemo, da je ta znašala 440.821 EUR, kar za Izbrano podjetje A predstavlja 29-% zmanjšanje postavke prenesenega dobička iz preteklih let.

Iz Izbranega podjetja A so se na novoustanovljeno Izbrano podjetje B v celoti oddelile tudi kratkoročne poslovne obveznosti, saj so te vezane na dobavitelje komunalnih, električnih, ogrevalnih, telekomunikacijskih, računovodskih storitev ipd. Prav tako pa so oddelili tudi kratkoročne obveznosti do državnih in drugih institucij kot tudi do zaposlenih, saj se je glavna dejavnost Izbranega podjetja A prenesla na Izbrano podjetje B skupaj z enim zaposlenim. Oddeljena vrednost opisanih kratkoročnih obveznosti torej znaša 35.001 EUR.

Skupna vrednost sredstev in obveznosti do virov sredstev Izbranega podjetja A, ki se prenaša na novoustanovljeno Izbrano podjetje B je uravnotežena in na vsaki strani bilance stanja znaša **485.822 EUR**.

Tabela 1: Bilanca stanja prenosnega Izbranega podjetja A pred in po oddelitvi

Prenosno Izbrano podjetje A	31. 10. 2022 (v EUR)	Učinek oddelitve	1. 11. 2022 (v EUR)
SREDSTVA	1.627.124	485.822	1.141.303
A. Dolgoročna sredstva	1.127.678	12.750	1.114.930
Opredmetena osnovna sredstva	11.767	11.767	0
Dolgoročne finančne naložbe	1.114.930	0	1.114.930
Dolgoročne poslovne terjatve	983	983	0
B. Kratkoročna sredstva	499.315	472.942	26.373
Kratkoročne poslovne terjatve – kupci	10.301	10.301	0
Kratkoročne poslovne terjatve – drugi	12.641	12.641	0
Denarna sredstva	476.373	450.000	26.373
C. Kratkoročne AČR	130	130	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	1.627.124	485.822	1.141.303
A. Kapital	1.592.123	450.821	1.141.303
Osnovni kapital	20.000	10.000	10.000
Rezerve iz dobička	2.196	0	2.196
Preneseni čisti dobiček	1.543.235	440.821	1.102.414
Čisti dobiček poslovnega leta	26.692	0	26.692
B. Kratkoročne obveznosti	35.001	35.001	0
Kratkoročne poslovne obveznosti – dobavitelji	832	832	0
Kratkoročne poslovne obveznosti – drugi	34.169	34.169	0

Vir: Izbrano podjetje A (brez datuma).

4.2 Računovodski vidik oddelitve prevzemnega Izbranega podjetja B

Izbrano podjetje B je podjetje z omejeno odgovornostjo, katerega osnovni kapital znaša 10.000 EUR. V spodnji tabeli 2 je prikazana še otvoritvena bilanca stanja novoustanovljenega prevzemnega Izbranega podjetja B. Kot vemo, se je z oddelitvijo in posledično ustanovitvijo novega Izbranega podjetja B prerazporedilo tveganje, povezano z različnimi dejavnostmi, ki bo zdaj bremenilo zgolj novoustanovljeno Izbrano podjetje B. Razvidno iz tabele 2 se je s 1. 11. 2022 na Izbrano podjetje B preneslo del sredstev in obveznosti do virov sredstev Izbranega podjetja A. Izbrano podjetje B je z dnem oddelitve kot univerzalni pravni naslednik Izbranega podjetja A vstopilo tudi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim premoženjem, katerih subjekt je bilo prenosno Izbrano podjetje A. V

zamenjo za preneseno premoženje sta lastnika Izbranega podjetja A pridobila že prej omenjene poslovne deleže v novoustanovljenem Izbranem podjetju B, vsak 50 %.

Na prevzemno Izbrano podjetje B se je po stanju na obračunski dan oddelitve preneslo vse tisto premoženje, ki je bilo vezano na opravljanje storitvene dejavnosti, pri čemer bodo nastajali prihodki, vezani na provizije in dividende.

V tabeli 2 so zabeležena začetna stanja opredmetenih osnovnih sredstev in z njimi povezana stanja dolgoročnih poslovnih terjatev ter kratkoročna sredstva in z njimi povezana denarna sredstva, ki bodo Izbranemu podjetju B omogočala nadaljnje poslovanje. Na strani obveznosti do virov sredstev so pripoznali vse kratkoročne obveznosti iz Izbranega podjetja A in osnovni kapital, saj je ta obvezen za zagon novega podjetja. Obenem se je iz Izbranega podjetja A preneslo še 440.821 EUR dobička iz preteklih let. Kot je razvidno iz otvoritvene bilance stanja Izbranega podjetja B, sta aktivna in pasivna stran bilance stanja uravnoteženi, saj je na vsaki strani **485.822 EUR** sredstev ter obveznosti do virov sredstev. To stanje je novoustanovljeno Izbrano podjetje B evidentiralo na enakih, kot jih je evidentiralo prenosno Izbrano podjetje A.

Tabela 2: Bilanca stanja novoustanovljenega Izbranega podjetja B

Prevzemno Izbrano podjetje B	1. 11. 2022 (v EUR)
SREDSTVA	485.822
A. Dolgoročna sredstva	12.750
Opredmetena osnovna sredstva	11.767
Dolgoročne poslovne terjatve	983
B. Kratkoročna sredstva	472.942
Kratkoročne poslovne terjatve – kupci	10.301
Kratkoročne poslovne terjatve – drugi	12.641
Denarna sredstva	450.000
C. Kratkoročne AČR	130
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	485.822
A. Kapital	450.821
Osnovni kapital	10.000
Preneseni čisti dobiček	440.821
B. Kratkoročne obveznosti	35.001
Kratkoročne poslovne obveznosti – dobavitelji	832
Kratkoročne poslovne obveznosti – drugi	34.169

Vir: Izbrano podjetje B (brez datuma).

4.3 Prenos poslovanja na prevzemno Izbrano podjetje B

Kot je zapisano v Pojasnilo 1 k SRS 22 (Slovenski inštitut za revizijo, 2006), je prevzemno ali novo podjetje – v našem primeru Izbrano podjetje B – v letnem poročilu od obračuna oddelitve do vpisa te v sodni register dolžno razkriti poslovni izid, prihodke in odhodke, ki se nanašajo na področje poslovanja, ki se je skladno z delitvenim načrtom preneslo na novo podjetje.

Z dnem vpisa novoustanovljenega Izbranega podjetja B v sodni register bo njegova osnovna dejavnost storitvene narave. Tako bo s tem dnem Izbrano podjetje B zakonsko pridobilo vse pravice in obveze in bo sposobno samostojno delovati na trgu.

Če povzamemo, je v našem primeru prenosno Izbrano podjetje A del premoženja, ki je vezano na poslovanje, opravljalo za novo prevzemno Izbrano podjetje B. Kar pomeni, da bo del premoženja, ki bo nastal med 31. 10. 2022 in dnevom vpisa v sodni register, Izbrano podjetje A moralo voditi v imenu novoustanovljenega Izbranega podjetja B. Vse poslovne dogodke, ki se nanašajo na Izbrano podjetje B, bodo tako morali evidentirati v svojih poslovnih knjigah. Z dnem vpisa Izbranega podjetja B v sodni register bo Izbrano podjetje A moralo iz svojih poslovnih knjig izločiti vse, kar je bilo vezano na poslovanje Izbranega podjetja B – vse prihodke in stroške.

Z vpisom oddelitve v sodni register se bodo na Izbrano podjetje B prenesli prihodki od storitev, ki izhajajo iz naslova provizij od prodaje storitev in znašajo 109.660 EUR. Višina teh prihodkov, ki se prenašajo na Izbrano podjetje B, je ugotovljena na podlagi izdanih računov. V glavni knjigi je Izbrano podjetje A prihodke evidentiralo na kontu 760, prav tako pa jih bo tudi novoustanovljeno Izbrano podjetje B.

Z oddelitvijo Izbranega podjetja A na novoustanovljeno Izbrano podjetje B bodo v času od obračunskega dneva pa do vpisa Izbranega podjetja B v sodni register nastali tudi določeni stroški, vezani na premoženje, ki se prenaša na Izbrano podjetje B. Kot je zapisano tudi v teoretičnem delu, velja, da v obdobju od obračuna oddelitve pa vse do vpisa oddelitve v sodni register, prenosna družba vodi poslovne knjige skladno s SRS, v svojem imenu in za račun prevzemnih oz. novih podjetij. Zato bo treba ugotoviti višino in vrsto teh stroškov, ki se bodo prenesli iz Izbranega podjetja A na prevzemno Izbrano podjetje B. Predvideni stroški, ki bodo zagotovo nastali med 1. 11. 2022 in dnevom vpisa v sodni register, so stroški dela (plače), stroški najema in vsi ostali prispevki in davki, ki so vezani na zaposlene.

4.4 Davčni vidik oddelitve

Statusno preoblikovanje podjetja – oddelitev – ima poleg računovodskih posledic tudi pomembne davčne posledice. Kot vemo, se po določbah ZDDPO-2 za oddelitev šteje samo transakcija, če gre za oddelitev enega ali več obratov in da v tem primeru na prenosnem

podjetju ostane vsaj en obrat. V našem primeru je pogoj obrata izpolnjen, saj se je na prevzemno Izbrano podjetje B preneslo podjetniško organizirano premoženje in obveznosti do virov sredstev, kar na tej osnovi predstavlja celoto, ki omogoča opravljanje samostojne in neodvisne dejavnosti.

Ker sta lastnika želela oddelitev uveljavljati kot davčno nevtralno, je bilo najprej treba opraviti prigrasitev k davčnemu organu. V našem primeru sta obe podjetji rezidentki Republike Slovenije, zato je prigrasitev opravilo prenosno Izbrano podjetje A. V skladu z ZDavP-2 je tako vložilo prigrasitev za oddelitev dela premoženja pred predvidenim datumom oddelitve.

Ker je pogoj, da oddelitev pravno učinkuje, vezan tudi na vpis oddelitve v sodni register, bo novoustanovljeno Izbrano podjetje B z dnem vpisa oddelitve v sodni register kot univerzalni pravni naslednik vstopilo v vsa pravna razmerja, ki so v zvezi s premoženjem in obveznostmi, katerih subjekt je bilo prenosno Izbrano podjetje A pred oddelitvijo. Z vpisom oddelitve v sodni register bo tako novoustanovljeno Izbrano podjetje B dobilo pravico, da v svoje poslovne knjige prevzame poslovne dogodke, ki so nastali po dnevu obračuna oddelitve in se navezujejo na njegovo poslovanje. Prav tako z dnem vpisa oddelitve v sodni register Izbrano podjetje B prevzame nase tudi vse pogojne obveznosti iz naslova plačevanja davkov.

Iz davčnega obračuna se je po dnevu oddelitve – 1. 11. 2022 – izvzelo oddeljeni del premoženja prenosnega Izbranega podjetja A in se ga vključilo v davčni obračun prevzemnega Izbranega podjetja B. S tem dnem so se torej vse pravice in obveznosti ter vse davčne olajšave prenesle na novoustanovljeno Izbrano podjetje B.

Kot že prej omenjeno, je prenosno Izbrano podjetje A moralo skladno s 381. členom ZDavP-2 davčnemu organu prigrasiti oddelitev in obenem predložiti vso potrebno dokumentacijo, kot so ime in sedež novega prevzemnega podjetja, bilanco stanja prenosnega Izbranega podjetja A, opis sredstev in obveznosti do virov sredstev, ki se prenašajo ipd. Premoženje, ki se je preneslo, zajema opredmetena osnovna sredstva (nepremičnini in opremo), dolgoročne in kratkoročne poslovne terjatve in njihove obveznosti, denarna sredstva ter del kapitala. V prigrasitvi je Izbrano podjetje A davčnemu organu moralo navesti razloge za oddelitev dela premoženja in virov premoženja prenosnega podjetja na prevzemno Izbrano podjetje B. Ker so ti razlogi zgolj poslovne, finančne in poslovodne narave, je prenosno Izbrano podjetje A ugotovilo (s sklenitvijo pogodbe o oddelitvi s prevzemom) interes za samostojno in ločeno poslovanje dejavnosti.

Kot je odločilo poslovodstvo prenosnega Izbranega podjetja A, se bo v nadaljevanju glavna dejavnost – gospodarjenje z naložbami – še naprej opravljala na Izbranem podjetju A, storitvena dejavnost pa se je oddelila na novoustanovljeno Izbrano podjetje B. Ob tej odločitvi je Izbrano podjetje A moralo seznaniti davčni organ, da iz ugodnih poslovnih učinkov pričakuje tudi pozitivne finančne učinke. Kajti tako na prenosnem kot tudi na

prevzemnem podjetju gre za zaokroženo podjetniško premoženje, ki ustvarja dodano vrednost. Obe podjetji imata namreč zadosten kapital tako za nemoteno poslovanje kot tudi za dodatne investicije. Statusno preoblikovanje podjetja je tako imelo pozitiven učinek na ločeno poslovanje obeh podjetji, saj bo omogočalo lažje in optimalno upravljanje ter organiziranje obeh dejavnosti, obenem pa bo omogočalo tudi večjo varnost in zavarovanje celotnega premoženja.

Na podlagi izračuna ocenjenih zneskov, ki temeljijo na davčnih, poslovnih in finančnih posledicah transakcij, je bilo tudi potrjeno, da gre za davčno nevtralni prenos, saj sta prenosno Izbrano podjetje A in prevzemno Izbrano podjetje B ter njihovi lastniki izpolnili vse zakonsko določene pogoje in tako do davčnih posledic oddelitve ni prišlo.

SKLEP

Svoboda podjetniškega odločanja podjetjem in njihovim lastnikom omogoča, da pri vstopanju v gospodarske procese prosto izberejo tisto organizacijsko obliko, ki je najprimernejša za uresničitev njihovih ciljev in interesov. Razlogi, ki privedejo do spremembe organizacijske oblike, največkrat izvirajo iz računovodskih in davčnih posledic, lahko pa omenjene spremembe nastanejo zaradi potrebe po drugih poslovnih ter upravljalnih procesih.

Namen zaključne seminarske naloge je bil ugotoviti vpliv oddelitve dela Izbranega podjetja A na prenosno in prevzemno podjetje z računovodskega in davčnega vidika. Za lažjo obravnavo se je bilo najprej treba seznaniti s teorijo.

Kot prvo smo podrobneje proučili vrste statusnih preoblikovanj in na podlagi tega oddelitev umestili v materialno statusno preoblikovanje, natančneje v delitev. Temu je sledil opis najpomembnejšega pravnega akta oddelitve z ustanovitvijo podjetja – delitvenega načrta.

V sklopu delitvenega načrta je bilo ugotovljeno, da je prenosno podjetje natančno in jasno opredelilo dele premoženja, ki so se iz Izbranega podjetja A prenesli na novoustanovljeno Izbrano podjetje B. Na podlagi tega je Izbrano podjetje B kot univerzalni pravni naslednik vstopilo v vsa pravna razmerja, ki so bila vezana na oddeljeno premoženje. Z obračunskim dnem – 31. 10. 2022 – so se tako vsi poslovni dogodki v bilanci stanja prenosnega Izbranega podjetja A začeli voditi za račun prevzemnega Izbranega podjetja B. Ti so se nato z dnem vpisa oddelitve v sodni register v enakih zneskih prenesli v bilanco stanja prevzemnega Izbranega podjetja B. Skladno z delitvenim načrtom sta bili 1. 11. 2022 pripravljeni tudi obe otvoritveni bilanci stanja – prenosnega in prevzemnega podjetja.

Dejstvo je, da je bila oddelitev dela podjetja izvedena izključno zaradi pravne osamosvojitve, torej statusno ločenega vodenja dveh različnih dejavnosti. Tako je Izbrano podjetje A na novoustanovljeno Izbrano podjetje B oddelilo vse, kar je bilo vezano na opravljanje storitvene dejavnosti. V bilanci stanja prenosnega Izbranega podjetja A smo prikazali tudi

oddelitveni učinek in ga podprli z računovodsko razlago. Pomembno je poudariti, da je na strani prenosnega podjetja prišlo do 30-% zmanjšanja sredstev in obveznosti do virov sredstev. To zmanjšanje pa je v otvoritveni bilanci stanja prevzemnega Izbranega podjetja B predstavljalo začetno stanje sredstev na aktivih in obveznosti do virov sredstev na pasivi.

V sklopu zaključne naloge je bilo ugotovljeno tudi, da pri statusnem preoblikovanju podjetij prihaja do sprememb računovodskih vrednosti premoženja, za kar posledično veljajo posebna davčna pravila. Kot je bilo ugotovljeno, je za uspešno izpeljavo oddelitve moral veljati obstoj obrata. Šele nato se je oddelitev dela Izbranega podjetja A priglasilo na FURS in jo uveljavljalo kot davčno nevtralno.

V proučevanem primeru je bilo dokazano, da ima statusno preoblikovanje podjetja pozitivne poslovne in finančne učinke. Obe podjetji imata zadosten kapital za opravljanje samostojne in neodvisne dejavnosti. Ločeno poslovanje tako omogoča boljše upravljanje in samo organizacijo obeh dejavnosti, obenem pa manjše tveganje in boljše zavarovanje celotnega premoženja.

Na podjetja imajo v zadnjem času velik vpliv tudi trenutne gospodarske razmere, ki bodo v prihodnje imele vpliv na podjetniške odločitve. Pričakovati je, da se bo iz tovrstnih razlogov vse več podjetij odločalo za statusna preoblikovanja, saj se podjetniški interesi iz dneva v dan spreminjajo. V takih primerih je zagotovo statusno preoblikovanje podjetja prava rešitev, saj lastnikom na preprost način, brez likvidacijskega postopka, omogoča prestrukturiranje podjetniške dejavnosti.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve – AJPES. (brez datuma). *Javna objava letnih poročil*. Pridobljeno 20. avgusta 2022 iz <https://www.ajpes.si/jolp>.
2. Bajuk Mušič, A. (2018). Statusnopravna preoblikovanja – računovodska in davčna obravnava. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 08/09.
3. Brlečič Mohor, A. (2009). *Računovodske in davčne posledice oddelitve podjetja s prikazom praktičnega primera* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
4. Jerman, S. & Odar M. (2008). *Zakon o davku od dohodka pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana: GV založba.
5. Jovanovič, D., Bratina, B. & Lazar, P. (2020). *Gospodarsko statusno pravo in prevzemno pravo*. Zložba WD.
6. Izbrano podjetje A. (brez datuma). *Letno poročilo*. Ljubljana: Izbrano podjetje A.
7. Izbrano podjetje B. (brez datuma). *Letno poročilo*. Ljubljana: Izbrano podjetje B.
8. Kocbek, M. (2014a). *Veliki komentar Zakona o gospodarskih družbah 2. dopolnjena izdaja z novelami ZGD-1A do ZGD-1H, 1. natis*. 2. knjiga. Ljubljana: GV založba.
9. Kocbek, M. (2014b). *Veliki komentar Zakona o gospodarskih družbah 2. dopolnjena izdaja z novelami ZGD-1A do ZGD-1H, 1. natis*. 3. knjiga. Ljubljana: GV založba.
10. Mayr, B. (brez datuma). *Poslovne knjige*. Pridobljeno 15. junija 2022 iz <https://akp.poslovodno-racunovodstvo.si/wp-content/uploads/2013/11/Poslovne-knjige.pdf>.
11. Prelič, S. (2005). *Materialno statusno preoblikovanje*. Ljubljana: GV založba.
12. Prelič, S. (2019). *Varstvo interesa upnikov pri materialnih statusnih preoblikovanjih*. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru.
13. Prusnik, M. (2009). Statusna preoblikovanja gospodarskih družb. *Revija za računovodstvo in finance IKS*, 08/09.
14. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). Slovenski računovodski standard: *Pojasnilo 1 k SRS 22 – Vodenje poslovnih knjig pri združitvah in delitvah*. Pridobljeno 22. avgusta 2022 iz https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1406/srs-2006_22-poj_01.pdf.