

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
**PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z
OMEJENO ODGOVORNOSTJO NA IZBRANEM PRIMERU**

Ljubljana, september 2019

NEŽA ŠPEC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Neža Špec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo na izbranem podjetju, pripravljena v sodelovanju s svetovalcem viš. pred. mag. Aleksandrom Igličarjem.

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 _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAZLIKE MED SAMOSTOJNIM PODJETNIKOM IN DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	2
1.1 Samostojni podjetnik.....	2
1.2 Družba z omejeno odgovornostjo.....	3
1.3 Razlike v računovodenju samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo.....	5
2 PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	7
2.1 Statusni vidik preoblikovanja.....	7
2.2 Davčni vidik preoblikovanja.....	9
2.3 Računovodski vidik preoblikovanja.....	11
3 PREDSTAVITEV POSLOVANJA LESNE GALANTERIJE ROBERT BOBEN S. P.	13
4 PREOBLIKOVANJE LESNE GALANTERIJE ROBERT BOBEN S. P. V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	15
4.1 Razlogi za preoblikovanje.....	15
4.2 Proučitev postopka preoblikovanja.....	17
4.3 Računovodenje v obdobju preoblikovanja.....	21
4.4 Davčne posledice preoblikovanja.....	22
SKLEP	23
LITERATURA IN VIRI	24
PRILOGE	27

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razlike v postavki kapital v bilanci stanja med s. p. in d. o. o.....	5
Tabela 2: Razlike v izkazu poslovnega izida med s. p. in d. o. o.....	6
Tabela 3: Izkaz poslovnega izida Lesna galanterija Robert Boben s. p. v letih 2016–2018	14
Tabela 4: Bilanca stanja Lesna galanterija Robert Boben s. p. v letih 2016–2018.....	14
Tabela 5: Predvidena rast davčne osnove in zneska plačila davka v letih 2019 in 2020 glede na leto 2018.....	15

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Obrazec za priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi.....	1
Priloga 2: Obrazec za prijavo za vpis pravne osebe v davčni register.....	6

SEZNAM KRATIC

d. d. – delniška družba

d. o. o. – družba z omejeno odgovornostjo

DDV – davek na dodano vrednost

EUR – evro

PRS – Poslovni register Slovenije

RS – Republika Slovenija

s. p. – samostojni podjetnik

Zveza RFR – Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije

ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenij

UVOD

Gospodarstvo je v razcvetu in podjetja, ki imajo dobro zastavljeno strategijo in cilje, v tem obdobju zelo rastejo.

Osebe, ki se odločijo za gospodarsko delovanje, se največkrat odločijo za obliko samostojnega podjetnika (v nadaljevanju s. p.), ker je ustanovitev enostavna. Njihovi cilji so različni, nekateri se podajo na samostojno pot, da lahko opravljajo delo, ki jih veseli, in da so lahko sami svoji gospodarji. Nekateri se za to odločijo zaradi razvoja in rasti ter s tem ustvarjanja dobička, za nekatere pa je glavni razlog, da lahko kot s. p.-ji prosto razpolagajo z gotovino in denarnimi sredstvi.

Nekateri s. p.-ji poslujejo do mere, da lahko preživijo sebe in svojo družino, drugi pa si prizadevajo k večji rasti svoje gospodarske dejavnosti in vse večjim dobičkom. Ko s. p. začne poslovati z velikimi dobički, je smiselno, da se preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. o. o.), in sicer zaradi primerjalnih prednosti d. o. o.-ja, ki so opredeljene v tej zaključni strokovni nalogi. Predmet obravnave zaključne strokovne naloge je preoblikovanje iz s. p.-ja v d. o. o. izbranega družinskega podjetja, ki je v zadnjih letih močno povečalo svoje poslovanje.

Namen zaključne strokovne naloge je izbranemu podjetniku predstaviti prednosti in slabosti preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. oziroma mu predstaviti argumente, zakaj bi se moral odločiti za preoblikovanje, če bi bila rast še naprej takšna kot v zadnjih letih, saj bi se s tem olajšalo poslovanje.

Pred izdelavo zaključne strokovne naloge sem si zastavila pet ciljev, ki jih želim doseči pri pisanju in raziskovanju. Cilji so naslednji: predstaviti ključne razlike med oblikama s. p. in d. o. o., predstaviti postopek in vidike preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o., predstaviti postopek preoblikovanja pri izbranem s. p.-ju, predstaviti računovodski in davčno nevtralni vidik prenosa s. p.-ja v d. o. o. ter na podlagi prednosti d. o. o.-ja pred s. p.-jem predstaviti izbranem s. p.-ju, da mu lahko preoblikovanje prinese lažje poslovanje, ob predpostavki, da bo v prihodnje kot s. p. še rasel.

Pred izdelavo zaključne strokovne naloge sem si zastavila tudi dve hipotezi. Prva med njima je, da so glavne prednosti d. o. o.-ja ključen razlog za preoblikovanje iz s. p.-ja v d. o. o., ko začne s. p. poslovati z velikimi dobički. Druga hipoteza pa je, da je preoblikovanje s. p.-ja v d. o. o. dolgotrajen postopek, pri katerem je potrebno upoštevati obširno zakonsko podlago in jo tudi v največji meri izvajati.

Raziskavo zaključne strokovne naloge sem opravila z iskanjem in preučevanjem najrazličnejših virov in literature o izbrani temi. Raziskovanje sem podkrepila tudi z informacijami o izbranem s. p.-ju, ki sem jih pridobila s pogovorom z direktorjem in računovodjo izbranega s. p.-ja.

Zaključna strokovna naloga je sestavljena iz štirih poglavij. V prvem so opisane glavne značilnosti oblik s. p. in d. o. o. ter ključne razlike med obema oblikama poslovnega delovanja. Nato sledi teoretično poglavje o vidikih statusnega preoblikovanja s. p.-ja v d. o. o. V tretjem poglavju je strnjen opis izbranega s. p.-ja z njegovimi finančnimi podatki za zadnja tri leta. V zadnjem poglavju so navedeni razlogi za preoblikovanje ter praktičen prikaz, kako bi izbranemu s. p.-ju svetovala, da se loti preoblikovanja, s poudarkom na tem, kako se je potrebno lotiti računovodenja med preoblikovanjem in kakšne so predvidene davčne posledice preoblikovanja.

1 RAZLIKE MED SAMOSTOJNIM PODJETNIKOM IN DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

1.1 Samostojni podjetnik

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17 in 22/19 – ZPosS, v 6. odstavku 3. člena opredeli, da je s. p. fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru gospodarskega delovanja. Cepec, Ivanc, Kežmah in Rašković (2010, str. 71) iz zakonske definicije izluščijo značilnosti s. p.-ja:

- s. p. je lahko le fizična oseba,
- fizična oseba mora opravljati pridobitno dejavnost in s tem si pridobi status s. p. na podlagi zakona,
- s. p. je gospodarski subjekt, saj je pridobitnost glavni razlog poslovanja,
- samostojnost podjetnika,
- dejavnost podjetnik opravlja trajno in s pridobitnim namenom.

Ustanovitev in registracija s. p.-ja je hiter in enostaven postopek. Registracijo je možno opraviti s klasificiranim digitalnim potrdilom v enem dnevu in brezplačno na vsaki točki VEM oziroma preko državnega portala e-VEM. Registracija gospodarske dejavnosti pomeni vpis v Poslovni register Slovenije (v nadaljevanju PRS).

Cepec in Kovač (2012, str. 169–177) navajata, da za registracijo s. p.-ja ni potrebno registrirati osnovnega kapitala, saj ta zakonsko ni določen. Status s. p.-ja je povezan tudi z davčnimi obveznostmi in obveznostmi iz socialnih zavarovanj, zato je po registraciji s. p.-ja potreben še vpis v davčni register za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) ter podati prijavo na Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS). Tako kot je enostavna ustanovitev s. p.-ja, je enostavno tudi prenehanje s. p.-ja z njegovim izbrisom iz PRS-ja.

Za ustanovitev s. p.-ja ni potreben ustanovitveni kapital, kar predstavlja še eno od glavnih razlik z d. o. o.-jem. Podjetnik odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem,

kar pomeni, da v kolikor podjetnik kot s. p. zabrede v velike dolgove, za njih odgovarja z vsem premoženjem s. p.-ja in z vsem svojim osebnim premoženjem. Samostojni podjetnik mesečno ne prejema plače, njegovo plačo predstavlja dobiček, ki ga ustvari njegov s. p. Zato plača podjetnika ne predstavlja stroška.

Samostojni podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi gospodarske dejavnosti. Denar lahko dviguje s transakcijskega računa s. p.-ja, ne da bi navedel točen vzrok dviga. Tudi nakazovanje na poslovni račun je neomejeno oziroma nima nikakršnih davčnih posledic. Nakazuje lahko denar iz svojega gospodinjstva na poslovni račun in enako lahko ga lahko tudi dviguje. Zakon samostojnemu podjetniku dovoljuje, da lahko posluje tudi z gotovino.

Samostojni podjetnik je obdavčen po Zakonu o dohodnini (ZDoh-1), Ur. l. RS, št. 59/06 – uradno prečiščeno besedilo in 117/06 – ZDoh-2, ki v 1. odstavku 47. člena pravi, da je davčna osnova iz dejavnosti dobiček, ki je razlika med davčno priznanimi prihodki v koledarskem letu in davčno priznanimi odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem delavnosti. Za ugotavljanje le-teh se poleg ZDoh-1 uporablja tudi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18.

Po določilih tega zakona se pri ugotavljanju dobička priznavajo prihodki, ki so ugotovljeni v poslovnem izidu, ki pa mora biti narejen v skladu z računovodskimi standardi in morajo biti ustrezno prilagojen za davčne namene. Samostojni podjetnik, ki izbere tak način izračunavanja davčne osnove, mora davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta predložiti obrazec davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. V davčnem obračunu je možno tudi uveljaviti davčne olajšave, ki jih določa ZDoh-1. V primeru, da davčno priznani odhodki presegajo davčno priznane prihodke, zavezanec ustvari davčno izgubo. Za ta znesek davčne izgube lahko zavezanec zmanjšuje pozitivno davčno osnovo v prihodnjih davčnih obdobjih, vendar največ do višine 50 % davčne osnove tekočega leta (Fortuna, 2019).

Cepec, Ivanc, Kežmah in Rašković (2010, str. 97–100) v svojih delih opisujejo, kako poteka računovodstvo oziroma vodenje poslovnih knjig v primeru s. p.-ja. Samostojni podjetnik lahko glavno knjigo vodi po načelih enostavnega ali dvostavnega računovodstva. Enostavno računovodstvo je poenostavljena tehnika evidentiranja poslovnih dogodkov. Pri dvostavnem knjigovodstvu se določajo konti, na katere se knjižijo poslovni dogodki, tako da ima vsaka vknjižba tudi svojo nasprotno vknjižbo, kar pomeni, da mora na koncu imeti bilančno ravnotežje.

1.2 Družba z omejeno odgovornostjo

ZGD-1 v 1. odstavku 471. člena opredeli, da je družba z omejeno odgovornostjo pravna oseba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov. Pravna oseba d. o. o.

sama odgovarja za svoje obveznosti s svojim premoženjem, kar pomeni, da družbeniki s svojim osebnim premoženjem za obveznosti d. o. o.-ja ne odgovarjajo.

Cepec in Kovač (2012, str. 198) navajata, da lahko družbo ustanovi ena fizična ali pravna oseba ali več (največ 50), ki na podlagi osnovnega vložka in sorazmerno z njegovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobi/-jo poslovni delež. Sama ustanovitev d. o. o.-ja je načeloma enostavna, vendar nekoliko bolj zapletena kot v primeru ustanovitve s. p.-ja.

Minimalni osnovni kapital je 7.500 evrov (v nadaljevanju EUR), vsak vložek pa najmanj 50 EUR. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali pa kot stvarni vložek oziroma stvarni prevzem. Družba se ustanovi s sklenitvijo družbene pogodbe in z vpisom v sodni register. Pogodba je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu, v fizični ali elektronski obliki. Enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo je možno registrirati tudi preko portala e-VEM, medtem ko je za večosebne družbe z omejeno odgovornostjo, pri kateri družbena pogodba ni sklenjena na posebnem obrazcu, potrebno predlog za vpis družbe v sodni register vložiti pri notarju. Z vpisom v sodni register družba postane pravna oseba in s tem odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem (Cepec & Kovač, 2012, str. 198–200).

V primeru d. o. o.-ja ne velja prost pretok z denarnimi sredstvi podjetja, kot velja pri s. p. V Pravilniku o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu, Ur. l. RS, št. 103/02, 141/06 in 58/09 – ZPlaSS, je opredeljeno, da mora d. o. o. kot pravna oseba določiti blagajniški maksimum, ki predstavlja znesek gotovine in vrsto izplačil v gotovini. Višino blagajniškega maksimuma določi s splošnim aktom oziroma katerim drugim dokumentom. V primeru, da d. o. o. prejme gotovino, mora le-to v roku dveh dni nakazati na svoj transakcijski račun. Ta pravilnik pa je leta 2010 nehal veljati, zaradi olajšanja poslovanja, kar pomeni, da imetniku transakcijskega računa gotovine, ki presega blagajniški maksimum, ni več potrebno položiti na transakcijski račun, vendar pa mora vseeno še voditi evidenco blagajniškega poslovanja.

Davčno osnovo za davek na dobiček mora d. o. o. ugotavljati na podlagi dejanskih odhodkov. Davčna osnova je razlika med davčnimi prihodki in odhodki, ki se v davčnem obračunu prilagajajo glede na to, ali so v skladu z ZDDPO-2 davčno priznani ali nepriznani. V primeru, da davčno priznani prihodki presegajo davčno priznane odhodke, ustvarjeni dobiček predstavlja davčno osnovo, ki jo je možno zmanjšati z olajšavami. V tem primeru bo zavezanec v naslednjem davčnem obdobju plačeval mesečne oziroma trimesečne akontacije davka od dohodka pravnih oseb. V kolikor davčno priznani odhodki presegajo davčno priznane prihodke, zavezanec ustvari davčno izgubo, ki jo lahko zmanjša s pozitivno davčno osnovo v prihodnjih davčnih obdobjih, vendar le do višine 50 % davčne osnove tekočega leta. Davčna stopnja davka na dobiček v letu 2019 znaša 19 %. Davčni obračun je potrebno oddati najkasneje v treh mesecih po koncu davčnega obdobja, davek pa je potrebno plačati v najkasneje 30 dneh od oddaje obračuna.

1.3 Razlike v računovodenju samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Gospodarski subjekti morajo vsaj enkrat na leto preveriti, ali se stanje aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem, pri čemer morajo upoštevati kontni okvir, ki ga predpiše Slovenski inštitut za revizijo. V primeru, da gre za majhno družbo, pregled letnih računovodskih izkazov s strani zunanjih revizorjev ni potreben.

Tako s. p. kot d. o. o. morata pripraviti najmanj dva temeljna računovodska izkaza, ki sta: bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. Prav tako morata po 58. členu ZGD-1 izdelati in oddati letno poročilo na AJPES za namene državne statistike in javno objavo. Razlike v bilanci stanja se pri sredstvih kažejo v tem, da pri samostojnem podjetniku ni postavke terjatev za davek in na strani obveznosti do virov sredstev, pri s. p. pa ni postavke odloženih obveznosti za davek. Na strani obveznosti do virov sredstev se največ razlik kaže pri postavki kapital, kar je prikazano v spodnji tabeli 1.

Tabela 1: Razlike v postavki kapital v bilanci stanja med s. p. in d. o. o.

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
S. P.	D. O. O.
A: PODJETNIKOV KAPITAL	A: KAPITAL
I. Začetni podjetnikov kapital	I. Vpoklicani kapital
II. Prenosi stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti	– Osnovni kapital
III. Pritoki in odtoki denarnih sredstev	– Nevpoklicani kapital
IV. Revalorizacijske rezerve	II. Kapitalske rezerve
V. Rezerve, nastale zaradi prevrednotenja po pošteni vrednosti	III. Rezerve iz dobička
VI. Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid	IV. Revalorizacijske rezerve
	V. Rezerve nastale zaradi prevrednotenja po pošteni vrednosti
	VI. Preneseni čisti poslovni izid
	VII. Čisti poslovni izid poslovnega leta

Vir: Bajuk Mušič in drugi (2016, str. 329 in 381).

Kot je v zgornji tabeli razvidno iz bilanc stanja za s. p. in d. o. o., je razlika že v samem imenu kapitala. Podjetnikov kapital je razlika med sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev v bilanci stanja s. p. in predstavlja lasten vir financiranja. Začetni podjetnikov kapital in prenosi stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti predstavljata stvarno premoženje v lasti podjetnika, ki ga bo uporabljal za namene

opravljanja dejavnosti. Razlika med njima je le v tem, da začetni kapital s. p.-ja predstavljajo prenosi denarnih sredstev iz gospodinjstva ob začetku opravljanja dejavnosti, prenosi stvarnega premoženja pa se opravijo med opravljanjem dejavnosti. Osnovni kapital je pri obliki d. o. o. opredeljen kot finančna osnova družbe in jamstvo upnikom za poplačilo njihovih terjatev. Kapitalske rezerve predstavljajo vplačani presežek kapitala, rezerve iz dobička pa so zadržani del čistega dobička iz prejšnjih let. Preneseni čisti poslovni izid pa lahko predstavlja preneseni čisti poslovni dobiček ali preneseno čisto poslovno izgubo iz prejšnjih let. Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid pri s. p.-ju pa je vsebinsko enak čistemu poslovnemu izidu poslovnega leta pri d. o. o.-ju.

Razlike v izkazu poslovnega izida se kažejo v postavki odloženi davki, ki jih pri s. p.-ju v bilanci stanja ni. Razlika se kaže tudi na koncu izkaza, kjer mora d. o. o. prikazati še razdelitev bilančnega dobička, kar samostojnemu podjetniku ni potrebno. To je prikazano v spodnji tabeli.

Tabela 2: Razlike v izkazu poslovnega izida med s. p. in d. o. o.

S.P.	D.O.O.
1. Čisti prihodki od prodaje	
2. Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotevalnimi poslovnimi prihodki)	
5. Stroški blaga, materiala in storitev	
6. Stroški dela	
7. Odpis vrednosti	
8. Drugi poslovni odhodki	
9. Finančni prihodki iz deležev	
10. Finančni prihodki iz danih posojil	
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	
12. Finančni odhodki iz oslabitev in odpisov finančnih naložb	
13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	
15. Drugi prihodki	
16. Drugi odhodki	
17. Podjetnikov dohodek ali negativni poslovni izid	17. Davek iz dobička
	18. Odloženi davki
	19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja
	20. Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju
	21. Prenesen dobiček/izguba
	22. Zmanjšanje kapitalskih rezerv
	23. Zmanjšanje rezerv iz dobička
	24. Povečanje rezerv iz dobička
	25. Bilančni dobiček/izguba

Vir: Bajuk Mušič in drugi (2016, str. 349, 350 in 383).

2 PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

2.1 Statusni vidik preoblikovanja

Vsebinsko se statusnopravna preoblikovanja delijo na materialna in formalna preoblikovanja. Pri materialnih so spremembe vidne v izkazovanju premoženja družb oziroma prenašanju premoženja na drugo družbo. Med formalna preoblikovanja spadajo združitve in delitve družb ter prenos premoženja z ene na drugo družbo. Pri formalnih preoblikovanjih pa se spremeni le pravnoorganizacijska oblika, v kateri družba posluje. S tem se spremenijo pravice in obveznosti med lastniki ter razmerje med družbo in njenimi lastniki, ne spreminjajo pa se sredstva, ki jih družba ima. Preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo spada med formalna statusnopravna preoblikovanja (Bajuk Mušič, 2018).

ZGD-1 v 667. členu govori, da se samostojni podjetnik lahko preoblikuje na dva načina:

- s prenosom s. p.-ja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikove gospodarske dejavnosti;
- s prenosom s. p.-ja na prevzemno družbo.

V nadaljevanju je poudarek predvsem na prvem načinu preoblikovanja, ki se opravi po postopku, ko samostojni podjetnik prenese vse svoje premoženje na novoustanovljeno družbo. Pomembno je, da ta družba pred preoblikovanjem še ne obstaja.

ZGD-1 v 673.a členu dovoljuje tudi prenos dela s. p.-ja, pri čemer se uporablja določbe o statusnem preoblikovanju, iz tega pa je izvzeta določba o prenehanju delovanja samostojnega podjetnika.

Novonastali d. o. o. postane univerzalni pravni naslednik, kar pomeni, da prevzame vse obveznosti in terjatve, ki so nastale v času podjetnikovega poslovanja. Podjetniku zato ni potrebno poravnati vseh svojih obveznosti oziroma mu ni potrebno izterjati vseh terjatev, saj novoustanovljena družba prevzame vse njegove pravice in obveznosti (Dežman Markič, 2010).

Sam postopek prenosa poteka v več korakih. Mercina (2019) postopek opredeli v treh korakih. Prvi korak je napoved preoblikovanja. V tem koraku mora podjetnik vsaj tri mesece pred preoblikovanjem na primeren način objaviti, da bo svojo dejavnost nadaljeval v drugi pravnoorganizacijski obliki, ob tem pa navesti tudi dan preoblikovanja. Objavo preoblikovanja lahko stori s pismi upnikom, s sredstvi javnega obveščanja ali z obvestilom v svojih poslovnih prostorih. V tem koraku mora objaviti tudi sklep o prenehanju opravljanja dejavnosti, v katerem določi dan prenehanja oziroma presečni dan. Najbolj smiselno je ta dan izbrati na koncu koledarskega leta, saj je potrebno na ta dan zaključiti

tudi tekoče poslovanje in izdelati zaključne račune. Z dnem prenehanja je s. p. izbrisan iz PRS-ja (Drobež Tomšič, 2006a).

Drugi korak preoblikovanja je sklep o prenosu s. p.-ja, kar mora podjetnik pripraviti v pisni obliki. To je potrebno storiti za vpis nove družbe v register. V sklepu o prenosu morajo biti navedeni naslednji podatki:

- firma in sedež podjetnika,
- izjava o prenosu s. p.-ja in
- vrednost s. p.-ja na dan obračuna prenosa gospodarske dejavnosti z natančnim opisom s. p.-ja.

Premoženje se po navadi opredeli v bilanci stanja, ki se predloži k sklepu o prenosu. Dan obračuna prenosa s. p.-ja je bilančni presečni dan po stanju, na podlagi katerega podjetnik sestavi računovodske izkaze. Od dneva prenosa s. p.-ja dalje se šteje, da se dejanja podjetnika, ki se nanašajo na preneseni s. p., opravljajo za račun nove kapitalske družbe. Te predložene listine ne smejo na dan prijave za vpis prenosa s. p.-ja v register biti starejše od treh mesecev (Drobež Tomšič, 2006a).

Sklepu o prenosu mora biti predložen tudi akt o ustanovitvi družbe, in sicer z navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom gospodarske dejavnosti podjetnika. Ustanovitev poteka po postopku, ki velja za ustanovitev enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo.

Naslednji korak je odjava prenehanja delovanja s. p.-ja pri AJ PES-u, ki mora po uradni dolžnosti, kot določa 671. člen ZGD-1, izbrisati podjetnika iz PRS-ja, če se podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo.

Zadnji, tretji korak pa je vpis v sodni register. Podjetnik mora pri registrskem organu vložiti prijavo za vpis prenosa. Predlogu za vpis prenosa je potrebno predložiti tudi sklep o prenosu s. p.-ja in listine, ki jih predloži ob vpisu ustanovitve nove družbe v register. To navadno naredi notar, pri katerem overimo tudi vse potrebne dokumente. Nato registrski organ hkrati vpiše prenos gospodarske dejavnosti in ustanovitev nove družbe. Tu je pomembno, da se v register vpiše, da je družba nastala s prenosom gospodarske dejavnosti podjetnika. S tem vpisom podjetnik preneha opravljati dejavnost, s. p. podjetnika pa v skladu s sklepom o prenosu gospodarske dejavnosti preide na novo družbo in podjetnik postane imetnik deležev nove družbe (Drobež Tomšič, 2006a).

V primeru prenosa dela s. p.-ja podjetnik ne preneha opravljati dejavnosti, vendar ustanovi novo družbo, na katero prenese le del gospodarske dejavnosti. Podjetnik deluje naprej z zmanjšanim premoženjem, pravicami in obveznostmi.

2.2 Davčni vidik preoblikovanja

ZGD-1 v 51. členu govori o tem, da se v davčno osnovo šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti pri samostojnem podjetniku. Za odtujitev se šteje prenos nepremičnin in opreme iz dejavnosti zavezanca. Zavezanec pa lahko zahteva, da se odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje v primeru, da se je prenehanje dejavnosti zavezanca opravilo kot statusno preoblikovanje z določbami ZGD-1. Pri tem pa morajo biti izpolnjeni pogoji, ki jih določa zakon:

- prevzemna družba mora biti davčni rezident Republike Slovenije (v nadaljevanju RS);
- prevzemna družba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri s. p.-ju, oziroma na način, kot če do preoblikovanja ne bi prišlo;
- prevzemna družba prevzame rezervacij, ki jih je oblikoval s. p., in lahko se pripišejo gospodarski dejavnosti oziroma delu gospodarske dejavnosti, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za s. p., če do preoblikovanja ne bi prišlo;
- fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v prevzemni družbi obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

To pomeni da bo preoblikovanje davčno nevtrarno, kar vsebinsko pomeni odložitev obračuna in plačila davka od dobička na čas, ko bo prevzemna družba premoženje ali del njega, ki je bil predmet preoblikovanja, odtujila. Z odtujitvijo pa bo davčni učinek enak kot sicer pri prenosni družbi, če do preoblikovanja ne bi prišlo.

V primeru, da samostojni podjetnik izpolnjuje zgoraj navedene pogoje, mora po 303. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H in 36/19, posebno davčno obravnavo priglasiti davčnemu organu, pri katerem je davčni zavezanec vpisan v davčni register. Priglasitev nato podpiše minister, pristojen za finance, priložena pa mora biti tudi izjava o izpolnjevanju zgoraj navedenih pogojev. Samostojni podjetnik, ki preneha opravljati dejavnost, in nova pravna oseba (v našem primeru d. o. o.) morata v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, opraviti priglasitev na isti vlogi in jo podpisati. Rok za oddajo priglasitve je najpozneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost. Ko je priglasitev oddana, davčni organ na podlagi priglasitve osebo označi kot davčnega zavezanca, ki je priglasil posebno obravnavo, in mu o tem izda potrdilo. V primeru, da se pravna oseba odloči za priglasitev in vlogo tudi odda, mora v davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica upoštevanja priglašene davčne obravnave.

ZDavP-2 v 296. členu pravi, da se v primeru statusnega preoblikovanja obdobje, za katerega se izračuna akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan preoblikovanja podjetnika. To pa ne velja v primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do vključno 31. marca naslednjega davčnega leta še ni izveden vpis preoblikovanja v sodni register.

ZDavP-2 v 297.a členu nadaljuje, da mora davčni zavezanec predložiti davčni obračun za obdobje, kot je opisano v zgornjem odstavku, davčnemu organu v 30 dneh od zaprtja s. p.-ja. Predhodne akontacije oziroma akontacije, ki se nanašajo na obdobje od obračunskega dneva statusnega preoblikovanja dalje, se štejejo kot akontacija nove oziroma prevzemne pravne osebe.

V skladu z 10. členom Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15 in 77/18, se pri prenosu s. p.-ja na drugega davčnega zavezanca šteje, da promet blaga ni bil opravljen, kar pa velja tako za neodplačani kot tudi za odplačani prenos s. p.-ja. V tem primeru se za potrebe DDV prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika, ki pa mora nadaljevati dejavnost. Prenosnik mora hkrati vsa sredstva, ki jih prevzema, uporabljati izključno za namene, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV.

Drobež Tomšič (2006b) je mnenja, da je prevzemnik, če uporablja sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka vstopnega DDV, dolžan plačati DDV, kot velja za obračun blaga in storitev za zasebne namene. Če bi podjetnik želel prenašati le sredstva, bi se takšen prenos sredstev štel za promet blaga, od katerega bi bilo potrebno plačati DDV.

Pri delnem prenosu s. p.-ja pa pri davčnem vidiku pride do nekaj nejasnosti. V 51. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19 in 28/19, je navedeno, da je davčno nevtralni prenos lahko uveljavljen le v primeru prenehanja poslovanja podjetnika, kar pa se ob prenosu dela gospodarske dejavnosti ne zgodi, saj podjetnik v začetku posluje le z zmanjšanim premoženjem, pravicami in obveznostmi.

Dežman Markič (2010) navaja, da v primeru davčno nevtralnega prenosa obdavčeni dobički iz naslova odtujitev sredstev ne bodo pa upravičeni do davčne olajšave za prenesena sredstva. Davčni svetovalci so mnenja, da je v tem primeru možno za preneseni del premoženja uveljavljati ugodnejšo davčno obravnavo. To pa pomeni, da se sredstva in druge obveznosti, ki se ne prenašajo, upoštevajo kot odtujitev in so transakcije s temi sredstvi obdavčene. To pa ne velja v primeru prenosa nepremičnin in opreme od podjetnika v njegovo gospodinjstvo, vendar je to možno le izjemoma, in sicer, če so bile nepremičnine in oprema pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.

V primeru prenosa dela s. p.-ja na d. o. o. pa Dežman Markič (2010) meni, da davčne nevtralnosti za preneseni del ni mogoče priznati, saj se z davčnega stališča to razume kot dve povezani osebi. Zato je potrebno v tem primeru pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov v okviru transakcij med s. p.-jem in d. o. o.-jem upoštevati določila, ki veljajo za povezane osebe.

2.3 Računovodski vidik preoblikovanja

Prvi korak preoblikovanja je določitev bilančnega presečnega datuma oziroma dan prevzema. Po Pojasnilu 1 k SRS 22 (vodenje knjig pri združitvah in delitvah), Ur. l. RS, št. 89/2005, to pomeni, da se od tega dneva dalje šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena za račun nove družbe ter da so od tega dneva dejanja prevzete družbe za potrebe računovodenja opravljene za račun nove družbe. V samem obdobju od obračuna delitve do vpisa delitve v sodni register pa se šteje, da prenosna družba vodi poslovne knjige v svojem računu in za račun prevzemnih družb, če pa do prenosa ne pride, pa v svojem imenu in za svoj račun. Prenosna družba, v tem primeru s. p., je poslovne knjige dolžna voditi tako, da je zagotovljeno ločeno spremljanje poslovnih dogodkov za področje poslovanja, ki se utemeljeno pripiše posameznemu delu premoženja, ki se sladno s prenosom prenaša na novo družbo.

Pojasnila 1 k SRS 22 (vodenje knjig pri združitvah in delitvah) pa v praksi niso v celoti primerna, saj ne sledijo posebnostim poslovanja podjetnika. Primer posebnosti pri samostojnem podjetniku so dvigi oziroma pologi denarja na transakcijski račun s. p.-ja, s katerimi lahko samostojni podjetnik prosto razpolaga. V tem primeru je potrebno po dnevu vpisa preoblikovanja stanja salde kontov teh dvigov in pologov ter ostala razpolaganja z denarjem poračunati. Ti kreditni saldi se kasneje v bilanci stanja izkažejo kot obveznost do podjetnika oziroma kot terjatev do podjetnika. Podobno je v primeru akontacije davka od dohodka pravnih oseb in prispevkov za socialno varnost podjetnika, ki jih mora podjetnik tudi po dnevu obračuna prenosa plačevati. Po obračunskem dnevu se po vpisu statusnega preoblikovanja plačane akontacije poračunajo pri davku od dohodkov pravnih oseb, obračunani prispevki podjetnika pa se evidentirajo kot stroški in predstavljajo davčno odbitno postavko v davčnem obračunu družbe (Jovanovič, 2015).

Po vpisu prenosa v sodni register je prenosna družba dolžna predati tisti del poslovnih knjig, ki jih je v obdobju od obračuna prenosa do samega vpisa prenosa v sodni register vodila za račun nove družbe. Nova družba mora na podlagi prevzetih poslovnih knjig v svoje poslovne knjige vnesti zbirne zneske sprememb za posamezna prevzeta sredstva in posamezne prevzete obveznosti za obdobje od obračuna prenosa do vpisa prenosa v sodni register. Vnesti pa mora tudi zbirne zneske prihodkov in odhodkov po njihovih vrstah za enako obdobje. Nove družbe morajo ob upoštevanju poštene vrednosti posameznih prevzetih sredstev in obveznosti prenosne družbe prilagoditi obračunane zneske prihodkov in odhodkov ter izločiti prihodke in odhodke, ki sta jih prenosna in nova družba obračunali

na podlagi medsebojnega poslovanja v obdobju od obračuna prenosa do vpisa prenosa v sodni register.

Tu je potrebno poudariti tudi pomen davčne oziroma knjigovodske vrednosti ter poštene vrednosti sredstev oziroma obveznosti. Jovanovič (2015) v enem od člankov predlaga, da se, v kolikor so bile v postopku preoblikovanja določene poštene vrednosti, v otvoritveni bilanci stanja te evidentirajo, medtem ko se morajo davčne evidence za davčne namene voditi po knjigovodski vrednosti. Nova družba mora namreč sredstva oziroma obveznosti amortizirati po knjigovodski vrednosti, kot da do preoblikovanja ne bi prišlo.

S. p. mora po Pojasnilu 1 k SRS 22 (vodenje knjig pri združitvah in delitvah) (2005) izdelati letna poročila, v katera ne sme vključiti poslovnih dogodkov iz poslovnih knjig, ki jih je po obračunskem dnevu prenosa vodila v svojem imenu in za račun nove družbe. Vključiti pa ne sme poslovnih dogodkov, ki se nanašajo na poslovanje, ki se utemeljeno pripišejo posameznemu delu premoženja, ki je bilo preneseno na novo družbo. Nova družba pa je dolžna v letnem poročilu za obdobje, ko je bil izveden prenos, razkriti poslovni izid ter prihodke in odhodke, ki se nanašajo na področje poslovanja in so bila prenesena na novo družbo, od obračuna prenosa do vpisa v sodni register.

Pri tem vidiku oziroma pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo se srečamo z vsebino ustanovitve družbe s stvarnim vložkom. ZGD-1 v 475.členu 3. odstavek določa, da lahko stvarni vložek predstavlja podjetje, v 476. členu v 3. odstavku pa nadaljuje, da je potrebno, v kolikor stvarni vložek predstavlja podjetje, registrskemu organu predložiti tudi bilanco stanja in izkaz poslovnega izida s. p.-ja za zadnji dve leti.

ZGD-1 v 475. členu določa, da mora osnovni kapital znašati minimalno 7.500 EUR. V kolikor vrednost stvarnega vložka ne doseže minimalne vrednosti, je potrebno razliko vplačati v denarju. Zakon v 4. odstavku 476. člena nadaljuje, da v kolikor znaša skupna vrednost, za katero se dajejo stvarni vložki, več kot 100.000 EUR, pa je potrebna ocena stvarnih vložkov s strani revizorjev.

Bajuk Mušič (2017) navaja, da se lahko po mnenju Zveze RFR samostojni podjetnik, ki se preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, tudi odloči, da bo registriral le zakonsko določen minimalni znesek 7.500 EUR, saj zakonsko ni določeno, da bi bilo potrebno kot osnovni kapital registrirati celotni kapital samostojnega podjetnika. Prav tako navaja, da je preoblikovanje samostojnega podjetnika in ustanovitev nove družbe poslovni dogodek, ki pa ne zahteva nobenih sprememb knjiženj v vrednosti pripoznanih sredstev in obveznosti. Ta poslovni dogodek je po vsebini enak, kot če bi podjetnik v hipotetični transakciji na trgu prodal sredstva po pošteni vrednosti, poplačal obveznosti, si razliko izplačal v denarju in nato ta denarna sredstva uporabil za ustanovitev nove družbe. S pridobljenimi denarnimi sredstvi bi registriral minimalni osnovni kapital, kot je za obliko družbe po zakonu

določeno, nato bi razliko poknjžil kot vplačani presežek kapitala, z denarnimi sredstvi pa bi nakupil istovrstna sredstva, ki jih je imel kot s. p., in nadaljeval s poslovanjem.

3 PREDSTAVITEV POSLOVANJA LESNE GALANTERIJE ROBERT BOBEN S. P.

Lesna galanterija Robert Boben s. p. je družinski s. p., ustanovljen leta 1995. Ustanovil ga je Robert Boben, ki je še vedno direktor in nosilec dejavnosti. Že pred tem se je ukvarjal z izdelavo lesenih ročajev in izdelkov in je delal v podjetju kot vodja proizvodnje lesenih stolov.

Sprva je imel v s. p.-ju še enega zaposlenega, s katerim sta izdelovala preproste ročaje, ki jih je prodajal predvsem kot suho robo v Ribnico. Po enem letu poslovanja je postal eden izmed dobaviteljev slovenskim prodajalcem, kot so Trgovina Merkur d. d., Agrocom d. o. o., Si-Ja d. o. o., ki so še danes njegovi kupci. Zaradi povečanja obsega dela je leta 2000 zgradil večjo delavnico, povečal obseg in zmogljivost strojev ter kasneje tudi povečal število delavcev. Razširil je tudi asortima svojih izdelkov.

Do leta 2007 je počasi rasel in deloval na slovenskem trgu. Prišla je gospodarska kriza, kar je vplivalo tudi na njegovo gospodarsko dejavnost. Upadlo je povpraševanje, problem pa je nastal tudi zato, ker se je v območju, kjer deluje, v letih pred krizo odprlo še kar nekaj podobnih podjetij in konkurenca se je tako povečala. Bobna je reševala visoka kakovost njegovih izdelkov.

Leta 2011 je s. p. prodril tudi v tujino, na nemški trg, kar je bila zanj velika odskočna deska tudi za razvoj novih izdelkov. Primoran je bil izboljšati svojo tehnologijo in kakovost, da je zadovoljil nemške kupce. Kratkotrajno je v vmesnem obdobju proizvajal tudi za angleški trg.

V nadaljnjih letih je njegov posel počasi rasel, razvijal je nove izdelke, investiral je v novo tehnologijo in zaposlovanje novih delavcev. Od leta 2015 preko posrednika proizvaja za naslednje trge: angleškega, irskega, francoskega, skandinavskega ter za trg Cipra, še vedno pa proizvaja tudi za nemškega kupca. V zadnjih letih je razvil tudi zelo dobro strategijo prodaje odpadnega materiala, ki ga preoblikuje v kurjavo za razne slovenske picerije, pa tudi za fizične osebe. V letu 2018 pa je investiral tudi v stroj za izdelavo peletov iz žagovine. Svoje poslovne knjige vodi po načelih dvostavnega knjigovodstva.

Rast poslovanja je razvidna v tabelah 2 in 3, kjer so izkazi poslovnega izida in bilance stanja od leta 2016 do leta 2018.

Tabela 3: Izkaz poslovnega izida Lesna galanterija Robert Boben s. p. v letih 2016–2018

(V EUR)	2016	2017	2018
1. Čisti prihodki od prodaje	141.069	174.570	380.542
2. Stroški blaga, materiala in storitev	80.670	113.388	273.835
a) Nabavna vrednost prodajnega blaga in materiala ter stroškov porabljenega materiala	63.076	84.650	234.048
b) Stroški storitev	17.614	28.738	39.786
3. Stroški dela	30.299	38.090	63.851
4. Odpisi vrednosti (Amortizacija)	13.396	11.450	18.705
5. Drugi poslovni odhodki	10.405	10.314	10.248
6. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	1.238	2.673	2.490
7. Drugi prihodki	164	3.624	703
8. Drugi odhodki	2	0	8,92
9. Poslovni izid obračunskega obdobja (podjetnikov dohodek/negativni poslovni izid)	5.203	2.279	12.107
10. Povprečno število zaposlencev na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju	2	2,57	3,79

Vir: Lesna galanterija Robert Boben s.p za obdobje od leta 2016 do 2018 (2018).

V zgornji tabeli vidimo, kako so skozi prikazano obdobje rasli čisti prihodki od prodaje, največji preskok prodaje je leta 2017 glede na leto 2016 in potem preskok iz leta 2017 na leto 2018. Poslovni izid se je leta 2017 glede na leto 2016 zmanjšal za 43,8 %. Leta 2018 se je v primerjavi z letom 2017 dobiček povečal kar za 431,24 %. Po pogovoru z direktorjem načrtujejo v letu 2019 povečanje dobička za 100 %, saj želijo svoje širjenje malo umiriti in se osredotočiti na izpopolnitev obstoječe proizvodnje, da bo proizvodnja tekla bolj tekoče.

Tabela 4: Bilanca stanja Lesna galanterija Robert Boben s. p. v letih 2016–2018

(V EUR)	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
SREDSTVA	131.133	229.925	198.524
A. DOLGOROČNA SREDSTVA	31.350	97.541	113.113
I. Opredmetena osnovna sredstva	31.350	97.541	113.113
B. KRATKOROČNA SREDSTVA	98.797	130.853	84.296
I. Zaloge	63.624	85.040	36.645
II. Kratkoročne poslovne terjatve	30.058	45.727	46.351
III. Denarna sredstva	5.114	87	1.300
C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	987	1.531	1.115

se nadaljuje

Tabela 4: Bilanca stanja Lesna galanterija Robert Boben s. p. v letih 2016–2018 (nad.)

(V EUR)	31. 12. 2016	31. 12. 2017	31. 12. 2018
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	131.133	229.925	198.524
A. PODJETNIKOV KAPITAL	74.610	60.870	61.112
B. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	27.486	83.759	63.947
I. Dolgoročne finančne obveznosti	27.486	83.759	63.947
C. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	29.037	85.296	73.465
I. Kratkoročne finančne obveznosti	10.004	32.463	19.017
II. Kratkoročne poslovne obveznosti	19.033	52.832	54.448

Vir: Lesna galanterija Robert Boben s.p za obdobje od leta 2016 do 2018 (2018).

V zgornji tabeli je tako kot je v izkazu poslovnega izida razvidna rast, viden je tudi največji preskok v letu 2017 glede na leto 2016. Najbolj je razvidno povečanje opredmetenih osnovnih sredstev, zaradi večje prodaje pa so se povečale tudi terjatve in obveznosti ter zaloge. Iz leta 2017 na 2019 je največji preskok v opredmetenih osnovnih sredstvih, saj so veliko vložili v nove stroje.

4 PREOBLIKOVANJE LESNE GALANTERIJE ROBERT BOBEN S. P. V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

4.1 Razlogi za preoblikovanje

Glavni razlogi, da samostojni podjetnik razmišlja o preoblikovanju dejavnosti v d. o. o., so, da se je njegova dejavnost začela širiti (novi trgi, nov asortima), da dosega večje dobičke in da namerava v prihodnje povečati tudi obseg delovne sile. Zato je smiselno, da se odloči za preoblikovanje, saj je ena izmed prednosti d. o. o.-ja v primerjavi z s. p.-jem, da ima pri višjih dobičkih manjšo davčno obremenitev.

V spodnji tabeli je predstavljena rast in znesek plačila davka izbranega s. p.-ja, ob predpostavki, da se dobiček oziroma davčna osnova vsako leto v skladu z načrtovanjem direktorja poveča za 100 % glede na prejšnje leto.

Tabela 5: Predvidena rast davčne osnove in zneska plačila davka v letih 2019 in 2020 glede na leto 2018

(V EUR)	2018	2019	2020
1. Davčna osnova	12.745	25.489	50.978
2. Zmanjševanje davčne osnove in davčne olajšave	9.442	22.186	8.627
3. Olajšava za investiranje	9.242	21.986	8.427,

se nadaljuje

Tabela 5: Predvidena rast davčne osnove in zneska plačila davka v letih 2019 in 2020 glede na leto 2018 (nad.)

	(V EUR)	2018	2019	2020
4. Olajšava za donacije		200	200	200
5. Osnova za dohodnino		3.302,70	3.302,70	42.351
6. Splošna olajšava		3.302,70	3.302,70	3.302,7
7. Stopnja davka		0,00	0	34 %
8. Osnova za akontacijo dohodnine		0	0	39.048
9. Znesek plačila davka		0,00	0	13.276

Vir: Lastno delo.

Iz zgornje tabele je razvidno, da v letu 2019 še ne pride do spremembe in lastniku še vedno ne bo potrebno plačati davka, saj lahko izkoristi še nekaj olajšav za investiranje. V letu 2020 pa bi moral lastnik plačati že velik znesek davka, ki je ob vstopu v 2. dohodkovni razred 34-odstotni, kar pa glede na osnovo za akontacijo dohodnine znaša 13.276 EUR.

Eden od razlogov za preoblikovanje je tudi odgovornost –direktorjeva teza je, da če začne podjetje prehitro rasti, lahko tudi hitro pade. V primeru njegovega s. p.-ja je tveganje še toliko večje, saj je trenutno prihodkovno vezan na dva velika kupca in če izgubi enega izmed njiju ali pa oba, lahko hitro propade. V takem primeru bi moral kot s. p. sam odgovarjati z vsem svojim premoženjem, s čimer bi ogrozil svoje preživetje in tudi preživetje svoje družine.

Podjetnik namerava sčasoma prenesti svojo dejavnost na svojega sina, pri čemer bi v podjetju obdržal svoj poslovni delež, ostalo pa bi prepustil sinu.

Ker se kot s. p. še širi, bo potreboval dodatna posojila za nakup novih strojev in izboljšanje tehnologij, pa tudi širitev delavnice bo potrebna. Zato je podjetnik menja, da bo v primeru, da zaprosi za posojilo, kot d. o. o. pri bankah lažje dobil odobritev kot zdaj, saj meni, da so d. o. o.-ji v primerjavi z s. p.-ji današnji družbi predstavljeni kot močnejša in stabilnejša gospodarska dejavnost.

Podjetnik je tudi menja, da imaš kot d. o. o. na trgu večji ugled in te ostali gospodarski subjekti jemljejo bolj resno, kot če si s. p.

Na drugi strani pa se porajajo tudi slabosti oziroma razlogi, ki podjetnika odvrčajo od preoblikovanja. Ena izmed slabosti je, da podjetnik v gospodarski obliki d. o. o. ne bo več mogel prosto razpolagati z denarnimi sredstvi podjetja. Vsaka transakcija bo morala biti izvedena preko transakcijskega računa in biti tudi temu primerno poknjžena. V kolikor bo

potreboval denar za lastne potrebe, mu bo moral d. o. o. kot pravna oseba dati posojilo, ki ga bo potrebno tudi vrniti nazaj na transakcijski račun d. o. o.-ja.

Slabost se kaže tudi v dodatnih stroških preoblikovanja, povezanih z notarskimi in odvetniškimi stroški ter stroški davčnega svetovalca za pravilno izdelavo dokumentacije oziroma pravilnost poteka postopka. V primeru, da postopek ne bo pravilno potekal, se lahko stroški povečajo zaradi obdavčitve pri prenosu.

Dodatna slabost je tudi v tem, da se lahko kljub prevzemu vseh obveznosti podjetnika zgodi, da d. o. o. ne izpolni vseh obveznosti, ki so nastale pred vpisom statusnega preoblikovanja v register. V tem primeru podjetnik še vedno odgovarja z vsem svojim premoženjem, in sicer še pet let po vpisu preoblikovanja.

Preden se odloči za preoblikovanje, je zelo pomembno, da podjetnik skrbno preuči svoje cilje, načrte za prihodnost in trg, na katerem deluje, oziroma da preuči celovito gospodarsko situacijo, od katere je odvisno, ali bo lahko v prihodnosti še rasel ali ne.

Analitiki za lesno industrijo napovedujejo v naslednjih štirih letih stabilno rast ter da se bo obseg lesne industrije v svetu do konca leta 2022 povečal za 1,4 % skupne letne stopnje rasti (SPIRIT Slovenija, javna agencija, 2018).

Ti podatki kažejo, da bo lahko podjetje še rastlo, v kolikor se bo prilagajalo trgu. To pomeni, da bo morale slediti trendom trga, torej bo morale izboljševati svojo tehnologijo in način dela.

4.2 Proučitev postopka preoblikovanja

Predstavila bom dva scenarija preoblikovanja. Prvi scenarij je statusno preoblikovanje s. p.-ja v novonastalo družbo d. o. o. Drugi scenarij pa je prenos dela podjetja na novonastali d. o. o.

Prvi scenarij poteka po sledečih korakih. Ko podjetnik sprejme odločitev, je potrebno določiti, kdaj bo storil ta korak, določiti mora torej bilančni presečni dan, ko se bo preoblikoval. Analiza preoblikovanja je izdelana na predpostavki, da se je podjetnik že odločil, da se preoblikuje na bilančni presečni dan 31. 12. 2018. Na ta dan se prenesejo vsa sredstva in obveznosti z s. p.-ja na novonastali d. o. o., hkrati se zapre s. p., naredita pa se tudi zaključna bilanca stanja in začetna bilanca stanja novonastale družbe.

Podjetnik bo po 2. odstavku 75. člena ZGD-1 15 dni pred prenehanjem opravljanja dejavnosti objavil na spletni strani AJPES, da bo kot samostojni podjetnik prenehal opravljati dejavnost. Obvestil bo tudi vse svoje upnike o prenehanju in o prenosu podjetja. Upniki so vsa podjetja in ljudje, ki so kakorkoli povezani s podjetjem. Svoje poslovne partnerje lahko obvesti pisno ali informacijo objavi na svoji spletni strani. Obvestiti pa mora tudi širšo javnost, kar lahko stori z objavo v lokalnem časopisu.

Naslednji korak preoblikovanja je priprava bilance stanja na dan 31. 12. 2018. Bilanca stanja se vsebinsko ne razlikuje in v primeru preoblikovanja ostane enaka, kot bi jo podjetje naredilo ob zaključku leta.

Za nadaljnje korake je priporočljivo, da si podjetnik pridobi davčnega svetovalca, ki mu bo pripravil potrebne dokumente za preoblikovanje, saj morajo biti nekateri dokumenti tudi notarsko overjeni.

Nato morajo pripraviti poročilo o stvarnih vložkih, ki ga običajno sestavi odvetnik. 476. člen ZGD-1 navaja, da morajo biti v poročilu navedeni predmeti stvarnih vložkov, dejstva, ki dokazujejo, da vrednost stvarnega vložka ni manjša od prevzetega vložka in obremenitev, če le-te obstajajo. V našem primeru stvarni vložek predstavlja podjetnikov kapital. Podjetnikov kapital je na dan 31. 12. 2018 znašal 61.112 EUR. Sestavljen je iz pritokov in odtokov denarnih sredstev, ki znašajo 49.005 EUR, in podjetnikovega dohodka, ki znaša 12.107 EUR. Ker stvarni vložek ne presega 100.000 EUR, v skladu s 476. členom ZGD-1 ne potrebuje ocene revizorja.

Sledi priprava Sklepa o prenosu s. p.-ja na novoustanovljeno družbo, ki ga pripravi odvetnik. V sklepu mora biti navedeno, da podjetnik prenaša svojo gospodarsko dejavnost kot osnovni vložek v osnovni kapital nove družbe. Sočasno z oddajo tega sklepa je potrebno oddati tudi akt o ustanovitvi nove družbe.

V tem koraku je potrebno določiti družbenike podjetja ter kako oziroma ali se bo stvarni vložek prenesel v osnovni kapital in ali se bodo z njim oblikovale tudi kakšne rezerve. V našem primeru se bo celoten stvarni vložek preoblikoval v osnovni kapital d. o. o.-ja.

Sledi še sprejetje sklepa o imenovanju poslovodij oziroma morebitnih drugih zastopnikov. V izbranem podjetju bi prvi dve leti poslovanje vodil podjetnik Robert Boben, po preteku dveh let pa bi ga nadomestil njegov sin, ki bi do takrat imel status prokurista.

Prokurist je oseba v podjetju, ki je poslovni pooblaščenec z neomejenimi pooblastili in s funkcijo zastopanja proti tretjim osebam. Prokurist opravlja naloge pravnega zastopstva in poslovanja podjetja: podpisuje dokumente, pogodbe in pravno zastopa podjetje naproti tretjim osebam (Data d. o. o., 2018).

Vse dokumente, potrebne za preoblikovanje družbe, je potrebno dati v podpis notarju in potem vpisati družbo v sodni register. Aktivnosti morajo biti opravljene med 12. 3. in 20. 3. 2018.

Z vpisom prenosa v register po 671. členu ZGD-1 podjetnik preneha opravljati dejavnost. Gospodarska dejavnost podjetnika v skladu s sklepom o prenosu s. p.-ja preide na novo družbo, podjetnik pa postane imetnik deležev v novi družbi. Registrski organ mora o vpisu prenosa s. p.-ja obvestiti AJPES, ki po uradni dolžnosti po 75. členu ZGD-1 izbriše podjetnika iz PRS-ja.

Nato sledijo koraki, ki jih mora opraviti računovodstvo. Računovodstvo mora najkasneje do davčnega obračuna zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost, priglasiti posebno davčno obravnavo v primeru prenosa s. p.-ja na novo družbo. Po 51. členu ZDoh-2 lahko zavezanec zahteva, da se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje prenehanje opravljanje dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika in so izpolnjeni pogoji, ki so navedeni že v drugem poglavju. Ta priglasitev se opravi na enotnem obrazcu DURS-a, ki je v prilogi 1.

Takoj po vpisu v sodni register mora računovodja pripraviti davčni obračun za s. p. Ker smo se v našem podjetju odločili, da je presečni dan 31. 12. 2018, je potrebno v tem primeru pripraviti davčni obračun za obdobje od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 in vanj vključiti priglasitev za posebno davčno obravnavo zaradi statusnega preoblikovanja. V skladu z 297.a členom ZGD-1 je obvezno k davčnemu obračunu v primeru preoblikovanja priložiti sklep o prenosu s. p.-ja in akt o ustanovitvi družbe. Obračun te akontacije se navezuje še na akontacijo s. p.-ja, ki pa bo nastala v obdobju od obračunskega dneva, v našem primeru od 31. 12. 2018, do izbrisa s. p.-ja in ustanovitve d. o. o.-ja pa se bo štela kot akontacija d. o. o.-ja. Obračun akontacije dohodnine za leto 2018 je prikazan v tabeli 5 v poglavju 4.1.

Nato sledijo izkazi AJPES-a, ki morajo biti narejeni na zadnji dan pred prenehanjem poslovanja. V našem primeru bi bili enaki, kot so bili na dan 31. 12. 2018, in so že priloženi v zgornjem poglavju.

Nato mora računovodstvo po 78. členu ZDDV-1 prijaviti, kdaj začne d. o. o. opravljati dejavnost kot davčni zavezanec, in priložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Davčni zavezanec mora prijaviti tudi vsakršno spremembo v zvezi z dejavnostjo in prenehanjem opravljanja dejavnost. Na DURS-u je v našem primeru potrebno tudi napovedati, da je novi davčni zavezanec dolžnik za DDV, ker je bila predhodna družba tudi zavezanec za DDV, ter da gre pri preoblikovanju za univerzalno pravno nasledstvo.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, Ur. l. RS., št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14, 95/14, 39/16, 45/16, 86/16, 50/17 in 84/18, v 8. členu navaja, da se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena v primeru, če prevzemnik s. p.-ja kot pravni naslednik nadaljuje dejavnost. Enako velja pri stvarnih vložkih, če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca.

Računovodstvo mora v 8 dneh od vpisa v sodni register novonastali d. o. o. vpisati v splošni davčni register. Kot določa 45. člen ZDavP-2, se mora pravna oseba po vpisu v sodni register po uradni dolžnosti vpisati tudi v davčni register. Sam vpis izvede davčni urad na podlagi podatkov iz sodnega registra. Davčnemu registru je potrebno predložiti naslednje podatke:

- število in lokacije poslovnih prostorov, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti in pridobivanje prihodkov,
- poslovne enote v tujini,
- kapitalske naložbe doma in v tujini,
- številke računov v tujini,
- povezane osebe in
- osebo, ki vodi poslovne knjige.

To lahko stori tudi v obrazcu v prilogi 2. Novonastali d. o. o. bo imel le eno lokacijo in to je lokacija, ki jo ima zdajšnji s. p., kjer ima tudi vse poslovne prostore. Zaenkrat ima podjetnik na tej lokaciji tri poslovne prostore: dve delavnici in eno skladišče strojev in izdelkov. V tujini nima poslovnih prostorov in tudi nima kapitalskih naložb ne doma ne v tujini. Tudi računov nima v tujini in nima povezanih oseb. Poslovne knjige vodi lastnikova žena, ki ima odprto Računovodstvo Jana Boben s. p.

V zadnjem koraku je potrebno za d. o. o. določiti akontacijo davka oziroma izračunati predhodno akontacijo oziroma akontacijo davka v znesku glede na višino predvidene davčne osnove davčnega leta. Obrazloženi izračun predvidene davčne osnove ter višino akontacije in obrokov je potrebno davčnemu organu predložiti ob predložitvi prijave vpisa v davčni register, najkasneje pa v 8 dneh od vpisa v uradno evidenco pristojnega organa (Finančna uprava, brez letnice).

V našem primeru bo d. o. o. višino akontacije ugotovila tako, da jo bo izračunala na podlagi davčne osnove iz davčnega obračuna samostojnega podjetnika za predhodno davčno obdobje in uporabila stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb. Kot lahko vidimo v tabeli 5, znaša v letu 2018 akontacija davka od s. p.-ja 0 EUR, zato je tudi v primeru d. o. o.-ja akontacija dohodnine 0 EUR.

V kolikor bo podjetnik v prvem scenariju upošteval vso zakonsko podlago in postopek, bo preoblikovanje davčno nevtrarno.

Drugi scenarij, ki predstavlja prenos dela s. p.-ja na d. o. o., v našem primeru predstavlja, da se bo osnovna dejavnost, ki je predelovanje lesa v različne lesene ročaje, prenesla na novonastali d. o. o., predelovanje odpadnega lesa pa bomo pustili kot dejavnost s. p.-ja. Tako bo s. p. od d. o. o.-ja kupoval odpadni material in ga predeloval ter nato prodajal naprej končnim kupcem.

Tako nastaneta s. p. in novonastali d. o. o., ki sta dve povezani osebi. Delni prenos se šteje kot odtujitev in kot transakcija med dvema povezanima osebama. Vse se vrednoti po tržnih cenah. Razlika med tržno ceno in davčno vrednostjo pa se kaže v davčnem obračunu kot povečanje prihodkov.

Ta delni prenos bi se tudi v tem primeru naredil na dan 31. 12. 2018. Podjetnik mora tako kot pri celotnem prenosu predložiti sklep o prenosu dela podjetja, delitveni načrt in akt o ustanovitvi družbe. Na ta dan pa mora predložiti le davčni obračun.

Pri tem scenariju je potrebno poudariti, da prenos ni davčno nevtralen, saj v tem primeru s. p. ne preneha delovati, ampak deluje naprej, le v zmanjšanem obsegu.

4.3 Računovodenje v obdobju preoblikovanja

Lesna galanterija Robert Boben s. p. mora do dneva obračuna, to je v našem primeru 31. 12. 2018, delovati v imenu in za račun novoustanovljene družbe. Dokler ni preoblikovanje vpisano v sodni register, mora še vedno izdajati račune s podatki s. p.-ja, kljub temu da bodo prihodki, ki bodo nastali od dneva obračuna, tudi vključeni v izkaze in davčni obračun d. o. o.-ja.

V tabeli 6 je prikazana otvoritvena bilanca stanja za novoustanovljeno družbo, katere izhodišče je bilanca stanja samostojnega podjetnika na dan 31. 12. 2018.

Tabela 6: Bilanca stanja novoustanovljenega d. o. o.-ja na dan 31. 12. 2018 (v EUR)

SREDSTVA	198.524	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	198.524
Dolgoročna sredstva	113.113	A. Kapital	61.112
Opredmetena osnovna sredstva	113.113	Osnovni kapital	61.112
Kratkoročna sredstva	84.296	B. Dolgoročne obveznosti	63.947
I. Zaloga	36.645	I. Dolgoročne finančne obveznosti	63.947
Kratkoročne poslovne terjatve	46.351	C. Kratkoročne obveznosti	73.465
Denarna sredstva	1.300	I. Kratkoročne finančne obveznosti	19.017
		II. Kratkoročne poslovne obveznosti	54.448

Vir: Lastno delo.

Če primerjamo to bilanco stanja z zaključno bilanco stanja v 3. poglavju, lahko vidimo, da bistvenih sprememb ni. Sprememba je le ta, da se je podjetnikov kapital preoblikoval v osnovni kapital d. o. o.-ja, ker podjetnikov kapital predstavlja vrednost podjetja oziroma stvarni vložek pri preoblikovanju. Vsa opredmetena sredstva se prenesejo v novo bilanco stanja d. o. o.-ja po nabavni vrednosti in popravku vrednosti iz evidenc s. p.-ja. Amortizacija se obračunava po istih stopnjah, kot da do preoblikovanja ne bi prišlo.

Na datum preoblikovanja oziroma izbrisa samostojnega podjetnika mora podjetnik s temeljnico prenesti ves knjiženi promet (dvigi iz TRR, terjatve, obveznosti ...) od dneva po dnevu obračuna prenosa do dneva izbrisa podjetnika v glavno knjigo novonastale družbe, ki prej vzpostavi glavno knjigo in vanjo vnese začetna stanja vrednosti postavk iz začetne bilance stanja. Otvoritveno stanje v glavni knjigi družbe se vzpostavi na dan po dnevu obračuna prenosa, ki predstavlja tudi dan začetka davčnega obdobja za novo družbo (Jovanovič, 2015).

Po izbrisu s. p.-ja iz PRS-ja podjetniku ni potrebno več plačevati akontacije davka iz dejavnosti, vseeno pa si mora plačevati prispevke za socialno varnost nosilca dejavnosti. Davčne obveznosti, ki se navezujejo na zaposlene, pa se prenesejo na novo družbo.

Podjetnik bo prenesel na d. o. o. tudi vse davčne olajšave, izkoristi lahko predvsem nekaj olajšav za investiranje. V letu 2018 mu je ostal neizkoriščen del davčne olajšave v znesku 39.655,53 EUR, kar lahko prenese na d. o. o. Ker je kot s. p. že v letu 2018 koristil del olajšav za investicije, teh sredstev, od katerih je koristil olajšavo, ne sme prej kot v treh letih odtujiti ali prodati. V kolikor pa to naredi, mora prodana sredstva povečati za davčno osnovo za znesek izkoriščene davčne olajšave.

4.4 Davčne posledice preoblikovanja

V tabeli 7 je prikazano, koliko davka bi bilo potrebno plačati v letu 2020, če bi se s. p. preoblikoval v d. o. o. V prvem stolpcu je predstavljen znesek plačila davka v primeru, da se ne upošteva plača direktorja. V drugem stolpcu pa je prikazan znesek, v katerega je vključena plača direktorja, saj v primeru d. o. o.-ja plača direktorja predstavlja strošek podjetja, medtem ko je v primeru s. p.-ja plača direktorja njegov dobiček. Strošek plače direktorja je izračunan ob predpostavki, da bo plača mesečno znašala 2.000 EUR bruto.

Tabela 7: Znesek davka v primeru preoblikovanja v d. o. o. v letu 2020

	Znesek davka brez plače direktorja	Znesek davka z plačo direktorja
1. Davčna osnova	50.978	50.978
2. Plača direktorja	0	24.000
3. Davčna osnova	50.978	26.978
4. Zmanjševanje davčne osnove in davčne olajšave	8.627	8.627
5. Olajšava za investiranje	8.427	8.427
6. Olajšava za donacije	200	200

se nadaljuje

Tabela 7: Znesek davka v primeru preoblikovanja v d. o. o. v letu 2020 (nad.)

(V EUR)	Znesek davka brez plače direktorja	Znesek davka z plačo direktorja
7. Osnova za dohodnino	47.675	23.675
8. Splošna olajšava	3.302,7	3.302,7
9. Stopnja davka	19 %	19 %
10. Osnova za akontacijo dohodnine	39.048	15.048
11. Znesek plačila davka	7.419	2.859

Vir: Lastno delo.

V zgornji tabeli je v zadnji vrstici razvidno, da bo potrebno, v kolikor ne upoštevamo plače direktorja, plačati 7.419,12 EUR davka od dohodka pravnih oseb. Ker pa strošek plače direktorja zmanjšuje davčno osnovo, bo potrebno v tem primeru plačati bistveno manj davka od dohodka pravnih oseb, in sicer 2.859,12 EUR.

Če primerjamo tabelo 5 v poglavju 4.1 s tabelo 7, opazimo bistveno razliko v plačilu davka v letu 2020. V primeru, da bo s. p. v letu 2020 že preoblikovan v d. o. o., bo podjetje plačalo 10.417 EUR manj davka, ki predstavlja bistveno pozitivno posledico preoblikovanja.

SKLEP

Čas, ko se podjetnik odloči za preoblikovanje v d. o. o., je lahko ključnega pomena, saj lahko svojemu podjetju celo škoduje, če se s svojo določitvijo prenašajo. Ključnega pomena je tudi, da se zaveda, kako pomembno je, da se preoblikovanja loti pravilno in natančno, saj je potrebno upoštevati obširno zakonsko podlago in se držati rokov oddaje dokumentov ter zaporedja izvajanja aktivnosti. V kolikor ne bo upošteval vseh rokov in ne bo pri izpolnjevanju obrazcev dosleden in natančen, lahko pride v situacijo, da preoblikovanje ne bo več davčno nevtravno in bo zato posledično deležen večjih stroškov preoblikovanja. Iz navedenih razlogov je tudi zelo pomembno, da ima v obdobju preoblikovanja ob sebi računovodjo, odvetnika in davčnega svetovalca z izkušnjami na področju preoblikovanja.

Na podlagi zgoraj navedenih izračunov glede na predvideno rast izbranega s. p.-ja lahko opazimo prvo prednost preoblikovanja v d. o. o., saj bo kot d. o. o. plačeval bistveno manj davka ob doseganju pričakovanih dobičkov. Podjetju bi svetovala, naj se za preoblikovanje ob načrtovani rasti poslovanja in ob predpostavki, da se davčna zakonodaja glede na trenutno ne bo veliko spreminjala, odloči v letu 2020. V kolikor bo s. p. v nadaljnjih letih rasel po direktorjevih predvidevanjih, bi bilo preoblikovanje ključnega pomena, če si želi

zmanjšati plačilo davkov. V kolikor pa bo podjetje ostalo na zdajšnjem obsegu poslovanja, mu preoblikovanja ne bi priporočala z vidika plačila davkov.

Med prednosti preoblikovanja, ki jih izpostavlja direktor izbrane gospodarske dejavnosti, spada tudi večji ugled na trgu v pravnoorganizacijski obliki d. o. o. V tej obliki so lahko v očeh kupcev in bank predstavljeni kot bolj stabilna gospodarska dejavnost, kar je velikega pomena za lažje pridobivanje novih kupcev in morebitnih kreditov pri bankah.

Prednost pa predstavlja tudi odgovornost podjetnika, saj se bo le-ta s preoblikovanjem prenesla na novo nastalo družbo in ne bo ostala na »grbi« podjetnika in njegovega lastnega premoženja. Podjetnik bo še vedno odgovoren za svoje podjetje, vendar morebitna kriza ne bi ogrozila njegovega premoženja in njegove celotne družine.

Slabost, ki jo prinese preoblikovanje, je v tem, da podjetnik ne bo mogel več prosto razpolagati z denarnimi sredstvi. Vse bo potrebno evidentirati v poslovne knjige, vendar bo zaradi tega imel večji pregled nad denarnimi sredstvi. Preoblikovanje pa bo predstavljalo tudi dodaten strošek podjetja, ki ga bo lahko pokrili z drugimi ugodnostmi, ki jih ima kot d. o. o.

Preoblikovanje iz s. p.-ja v d. o. o. ima pri določenih predpostavkah več prednosti in ugodnosti kot slabosti, na podjetniku pa je, da sprejme to odločitev odgovorno in ob pravem času.

LITERATURA IN VIRI

1. Bajuk Mušič, A. (2017). Nekatera statusnopravna preoblikovanja samostojnega podjetnika. *IKS*, 5(17), 43–48.
2. Bajuk Mušič, A. (2018). Statusnopravna preoblikovanja – računovodska in davčna obravnava. *IKS*, 8–9(18), 42–52.
3. Bajuk Mušič, A., Prusnik, M., Čizman, M., Hieng, R., Koželj, S., Odar, M., & Zupančič, V. (2016). *Slovenski računovodski standardi 2016 v praksi z dodanimi Pravili skrbnega računovodenja: priročnik zveze RFR*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
4. Cepec, J. & Kovač, M. (2012). *Poslovno pravo. Osnove s praktičnimi primeri*. Ljubljana: GV Založba.
5. Cepec, J., Ivanc, T., Kežmah, U. & Rašković, M. (2010). *Pot v podjetništvo: s. p. ali d. o. o.* Ljubljana: GV Založba.
6. Data d. o. o. (2018, 31. julij). *Prokurist ni direktor, ampak pooblaščenec [objava na blogu]*. Pridobljeno 1. maja 2019 iz <https://data.si/blog/2018/07/31/prokurist-ni-direktor-ampak-pooblascenec/>
7. Dežman Markič, T. (2010, marec). *Obdavčitev pri prehodu s. p. v d. o. o.* Pridobljeno 17. marca 2019 iz <https://www.podjetniski-portal.si/e-publikacije/790-Obdavcitev-pri-prehodu-sp-v-doo/>

8. Drobež Tomšič, M. (2006a, 19. september). *Preoblikovanje podjetnika – 2. del*. Pridobljeno 10. avgusta 2017 iz https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1253/Preoblikovanje_podjetnika_-_2del
9. Drobež Tomšič, M. (2006b, 29. avgust). *Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo (ZGD-1)*. Pridobljeno 10. avgusta 2017 iz <https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229/STATUSN>
10. Finančna uprava. (brez datuma). *Določitev obveznosti akontacije davka*. Pridobljeno 1. maja 2019 iz http://www.fu.gov.si/poslovni_dogodki_podjetja/dolocitev_obveznosti_akontacije_davka/
11. Fortuna, M. (2019, 20. maj). Zavod mladi podjetnik. *Obdavčitev s. p.* Pridobljeno 30. junija 2019 iz <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-s-p>
12. Jovanovič, T. (2015). Prenos dejavnosti samostojnega podjetnika. *Unikum*, 8, 3–6.
13. Lesna galanterija Robert Boben s.p. (2018). *Letna poročila Lesna galanterija Robert Boben s.p. za obdobje od leta 2016 do 2018*. Pridobljeno 1. junija 2019 iz <https://www.ajpes.si/jolp/podjetje.asp?maticna=5571017000>
14. Mercina, J. (2019, 1. januar). Zavod mladi podjetnik. *Preoblikovanje iz s. p. v d. o. o.* Pridobljeno 9. junija 2019 iz <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/preoblikovanje-iz-s-p-v-d-o-o>
15. SPIRIT Slovenija, javna agencija. (2018). *Lesna industrija*. Pridobljeno 27. avgusta 2019 iz <https://www.izvoznookno.si/panoge/lesna-industrija/>

PRILOGE

Priloga 1: Obrazec za priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi

PRILOGA 1

**PRIGLASITEV
DAVČNE OBRAVNAVE OB PRENEHANJU OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI IN
NADALJEVANJU PO DRUGI OSEBI**

PODATKI O ZAVEZANCIH OZIROMA PRAVNI OSEBI

PODATKI O ZAVEZANCU, KI PRENEHA Z OPRAVLJANJEM DEJAVNOSTI

Davčna številka:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ime in priimek: _____

Podatki o bivališču: _____
(naselje, ulica, hišna številka, pošta)

Zavezanec je rezident Republike Slovenije:

- da
- ne

Država rezidentstva: _____

Sedež obrata oziroma poslovanja: _____

Matična številka obrata: _____

Vrsta dejavnosti: _____

**PODATKI O ZAVEZANCU, KI NADALJUJE DEJAVNOST CELOTNEGA
PODJETJA ALI DELA PODJETJA**

Davčna številka:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Ime in priimek: _____

Podatki o bivališču: _____
(naselje, ulica, hišna številka, pošta)

Zavezanec je rezident Republike Slovenije:

- kot fizična oseba se zavežujem, da bom svoj delež v pravni osebi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bom zmanjšala.

(podpis zavezanca, ki preneha z opravljanjem dejavnosti)

B) IZJAVA ZAVEZANCA, KI NADALJUJE DEJAVNOST CELOTNEGA PODJETJA ALI DELA PODJETJA:

- dejavnost, ki sem jo prevzel, bom opravljal v Sloveniji;
- prevzeta sredstva in obveznosti bom ovrednotil ob upoštevanju vrednosti na dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca, čigar dejavnost ali del dejavnosti nadaljujem;
- prevzeta sredstva bom amortiziral tako, kot bi bila amortizirana pri zavezancu, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;
- dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi bom izračunaval z upoštevanjem vrednosti na dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca, po kateri bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;
- prevzel bom rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo.

(podpis zavezanca, ki preneha z opravljanjem dejavnosti)

B) IZJAVA ODGOVORNE OSEBE PRAVNE OSEBE, NA KATERO SE PRENAŠA PODJETJE ALI DEL PODJETJA:

- nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba je rezident Slovenije po 5. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09 in 43/10);
- prevzeta sredstva in obveznosti bo pravna oseba ovrednotila ob upoštevanju vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika;
- dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi bo pravna oseba izračunala z upoštevanjem vrednosti na zadnji dan obdobja, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju podjetnika, po kateri bi se izhajalo pri izračunu davčne osnove pri zavezancu, ki bo

prenehal z opravljanjem dejavnosti, oziroma na način, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;

- pravna oseba bo prevzela rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, ki se lahko pripišejo podjetju, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal z opravljanjem dejavnosti, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo.

(podpis zavezanca, ki preneha z opravljanjem dejavnosti)

III. NAVODILO ZA IZPOLNJEVANJE OBRAZCA PRIGLASITVE DAVČNE OBRAVNAVE OB PRENEHANJU OPRAVLJANJA DEJAVNOSTI IN NADALJEVANJE PO DRUGI OSEBI

Obrazec Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi se izpolni, če se želi v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljati posebna (nevtralna) davčna obravnava. Posebna (nevtralna) davčna obravnava se lahko uveljavlja, če zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti in podjetje ali del podjetja prenese na drugo fizično osebo (novega zasebnika) ali če zavezanec preneha opravljati dejavnost na način, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika ter so izpolnjeni pogoji iz četrtega odstavka 51. člena [Zakona o dohodnini – ZDoh-2](#).

Priglasitev opravita oseba, ki preneha z opravljanjem dejavnosti in novi zasebnik oziroma pravna oseba, na katero se prenaša podjetje ali del podjetja. Kadar oseba preneha z opravljanjem dejavnosti zaradi smrti, priglasitev opravi zavezanec oziroma pravna oseba, ki nadaljuje z opravljanjem dejavnosti podjetja ali dela podjetja.

Priglasitev se mora opraviti najpozneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti.

I. PODATKI O ZAVEZANCIH OZIROMA PRAVNI OSEBI

V obrazec Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi se na prvi strani v predvidena polja vpišejo podatki o zavezancu, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, in fizični oziroma pravni osebi, na katero se prenaša podjetje ali del podjetja.

II. IZJAVA O IZPOLNJEVANJU POGOJEV

Zavezanec, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, in novi zasebnik oziroma odgovorna oseba pravne osebe, na katero se prenaša podjetje ali del podjetja, morata dati izjavo o izpolnjevanju pogojev, ki so predpisani za posebno (nevtralno) davčno obravnavo.

Zavezanec, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, s podpisom pod točko A da izjavo, iz katere je razvidno, zakaj je prenehal opravljati dejavnost. V primeru prenosa podjetja ali dela podjetja na pravno osebo se s to izjavo zavezanec zavezuje, da bo svoj delež v pravni osebi obdržal najmanj 36 mesecev in da ga nominalno ne bo zmanjšal.

Zavezanec, ki nadaljuje dejavnost celotnega prenesenega podjetja ali dela podjetja, s podpisom pod točko B da izjavo, da bo izpolnil vse tu naštete pogoje, predpisane za posebno (nevtralno) davčno obravnavo.

Odgovorna oseba pravne osebe, na katero se prenaša podjetje ali del podjetja, s podpisom pod točko C da izjavo, da bo izpolnila vse tu naštete pogoje, predpisane za posebno (nevtralno) davčno obravnavo.

Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja pogojev, ki so navedeni pod točko A, B ali C, se prihodki, ki se v skladu s četrtem odstavkom 51. člena ZDoh-2 niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe po III.7 poglavju ZDoh-2. Izjema nastopi samo takrat, če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po prenehanju opravljanja dejavnosti umrl.

Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja zgoraj omenjenih pogojev, se obdavčitev izvede tudi pri novem zasebniku, in sicer na način, da se v letu v katerem je prišlo do neizpolnjevanja pogojev, za višino prihodkov, ki se ob prevzemu podjetja ali dela podjetja niso šteli za prihodke, poveča davčna osnova od dohodka iz dejavnosti. V primeru transakcije, ki se izvede v skladu z določbami Zakona o gospodarskih družbah o statusnem preoblikovanju podjetnika, se obdavčitev izvede tudi pri novi oziroma prevzemni pravni osebi, in sicer v skladu z določbami VII. poglavja [Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2](#).

Priloga 2: Obrazec za prijavo za vpis pravne osebe v davčni register

Priloga 4

OBRAZEC DR-04

Prijava za vpis pravne osebe v davčni register

1. Davčna številka (pri prvi prijavi izpolni FURS)																				
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2. Firma oziroma ime	
----------------------	--

3. Skrajšana firma	
--------------------	--

4.	Sedež in naslov	
	Država	
	Ulica in hišna številka	
	Naselje	
	Pošta	

5.	Številke telefonov in telefaksov, naslov elektronske pošte	
	Telefoni	
	Telefaksi	
	e-pošta	

6.	Organ registracije (šifra in naziv)																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

7.	Datum vpisa v register oz. začetek opravljanja dejavnosti																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

8.	Datum izbrisa iz registra oz. prenehanja opravljanja dejavnosti																			
----	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

9.	Registrska številka																			
----	----------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

10.	Matična številka																			
-----	-------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

11.	Pravno organizacijska oblika																			
-----	-------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

12.	Dodatna organizacijska oblika																			
-----	--------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

13.	Šifra dejavnosti po SKD																			

14. Dodatne dejavnosti (1-vpis, 2-izbris; šifra dejavnosti po SKD)									

15. Podatki o rezidentskem statusu		
Rezident Republike Slovenije:		
<input type="checkbox"/> da		
<input type="checkbox"/> ne	Država rezidentstva (za nerezidenta)	
	Številka za davčne namene v državi rezidentstva (za nerezidenta)	

16. Poslovni in drugi prostori, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti in pridobivanje dohodkov (1-vpis, 2-izbris)		
	Lokacija	
	Lokacija	
	Lokacija	

17. Podatki o poslovnih enotah doma in v tujini (1-vpis, 2-izbris)										
	Naziv									
	Matična številka									
	Šifra dejavnosti po SKD									
	Naslov									
	Naziv									
	Matična številka									
	Šifra dejavnosti po SKD									
	Naslov									

18. Podatki o ustanoviteljih, družbenikih oziroma članih											
Davčna številka											
Osebno ime oziroma firma											
Naslov prebivališča oziroma sedeža											
Država prebivališča oziroma sedeža											
Vrsta in obseg odgovornosti											
Višina vložka					(delež v EUR)	v					(delež v %)
	Datum (1 - vstopa, 2 - izstopa)										
Davčna številka											
Osebno ime oziroma firma											
Naslov prebivališča oziroma sedeža											
Država prebivališča oziroma sedeža											
Vrsta in obseg odgovornosti											
Višina vložka					(delež v EUR)	v					(delež v %)
	Datum (1 - vstopa, 2 - izstopa)										

19. Podatki o kapitalskih naložbah doma										
(1-prijava, 2-sprememba, 3-odjava, davčna številka, firma, sedež, višina, datum)										

20. Podatki o kapitalskih naložbah v tujini										
(1-prijava, 2-sprememba, 3-odjava, firma, sedež, organizacijska oblika podjetja v tujini, višina, datum)										

21. Podatki o osebah, pooblaščenih za zastopanje											
Davčna številka											
Osebno ime		Ime				Priimek					
Naslov prebivališča											
Vrsta zastopnika											
Meje pooblastil											
e-potrdilo											
		Datum (1-podelitve pooblastila, 2-prenehanja pooblastila)									
22. Računi v tujini											
22.1.		Številka (v strukturi IBAN, če banka uporablja IBAN)									
		Naziv banke ali hranilnice (s SWIFT oz. BIC kodo banke)									
		Ime države									
		Datum (1-odprtja računa, 2-zaprtja računa)									
22.2.		Številka (v strukturi IBAN, če banka uporablja IBAN)									
		Naziv banke ali hranilnice (s SWIFT oz. BIC kodo banke)									
		Ime države									
		Datum (1-odprtja računa, 2-zaprtja računa)									

22.3.	Številka (v strukturi IBAN, če banka uporablja IBAN)	
	Naziv banke ali hranilnice (s SWIFT oz. BIC kodo banke)	
	Ime države	
	Datum (1-odprtja računa, 2-zaprtja računa)	

23.	Povezane osebe (1-nastanek povezave, 2-prenehanje povezave; davčna številka, datum)	

24.	Oseba, ki vodi poslovne knjige	
	Firma oziroma osebno ime	
	Davčna številka	
	Datum (1-prijava, 2-odjava)	

25.	Podatki o postopkih zaradi insolventnosti in postopkih prisilnega prenehanja ter drugih postopkih prenehanja	
	1-prisilna poravnava, 2-stečaj, 3-likvidacija, 4-druge vrste prenehanja	
	Datum pravnomočnega sklepa o začetku postopka	
	Datum pravnomočnega sklepa o zaključku postopka	
	Način zaključka postopka	
	Druge vrste prenehanja	

26.	Podatki o statusnih spremembah	

27.	Število zaposlenih oseb		Dan v mesecu za izplačilo dohodkov iz zaposlitve	
-----	-------------------------	--	---	--

28.	Drugo			

S podpisom potrjujem resničnost podatkov.

V/Na _____, dne _____

Podpis zavezanca:

Prijavi za vpis v davčni register so priložene naslednje listine:
