

OBRAZEC 2

**UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA, MARIBOR**

# **DIPLOMSKO DELO**

Polonca Jevšenak

Maribor, junij 2008

**OBRAZEC 3**

**UNIVERZA V MARIBORU  
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA**

## **DIPLOMSKO DELO**

**Pravno – statusni, računovodski in davčni vidik  
preoblikovanja samostojnega podjetnika v  
kapitalsko družbo.**

**Reorganisation of sole proprietorship to Limited  
Liability Company.**

Kandidatka: Polonca Jevšenak  
Študentka izrednega študija  
Številka indeksa: 81523177  
Program: visokošolski strokovni  
Študijska smer: Računovodstvo  
Mentor: mag. Stanko Čokelc

Maribor, junij 2008

## PREDGOVOR

Biti samostojni podjetnik, dokler si zelo majhno podjetje, je lahko prav poceni. Majhni samostojni podjetniki lahko knjige vodijo po sitemu enostavnega knjigovodstva, kar zmanjša stroške računovodenja, nimajo plače, zaradi česar nekateri podjetniki še vedno poslujejo, pa čeprav jim konec meseca zelo malo ostane. Najbolj mamljivo pa je prosto razpolaganje z gotovino, česar kapitalske družbe ne smejo (povzeto po finance.si Verlag Dashöfer založba, d.o.o.).

Z rastjo pa nekateri samostojni podjetniki ugotovijo, da se jim ta statusna oblika po bilančni in davčni strani sploh ne izplača, zato se odločijo za preoblikovanje v kapitalsko družbo. Tisti samostojni podjetniki, ki so lansko leto dobro poslovali in so obdavčeni preko dohodnine, bodo zaradi ukinitve investicijskih olajšav zelo polnili davčno blagajno. Z uvrstitvijo v tretji dohodninski razred bodo na ustvarjeni dobiček državi plačali 41% davek, ne glede na to, da bodo večino dobička vložili nazaj v podjetje. Če bi poslovali enako uspešno kot kapitalska družba, bi za lansko leto državi plačali le 23% od dobička, ob predpostavki, da si ne bodo izplačali dobička. (povzeto po finance.si Verlag Dashöfer založba, d.o.o.).

Z letom 2006 smo dobili novi Zakon o gospodarskih družbah ZGD – 1 (Ur.l. 42/2006), v nadaljevanju ZGD – 1, ki je prav na tem področju prinesel poenostavitev postopka preoblikovanja podjetnika posameznika v kapitalsko družbo, najbolj pomembno pa je, da je to preoblikovanje zdaj ob določenih pogojih davčno nevtravno. Glede na podatke, pa je poslovanje kot kapitalska družba za marsikoga davčno optimalneje, kot poslovanje kot s.p.

Če podjetnik izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih razlogov in seveda dobro posluje – dosega visoke dobičke, je smotno da razmisli o preoblikovanju v kapitalsko družbo (povzeto <http://www.finance.si/print.php?tip=1&id=206328>).

- Podjetnik, ki želi prepustiti svoj s.p. družinskim članom, ga pred upokojitvijo preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, sam ostane lastnik družbe (vsaj 36 mesecev), vodenje pa prepusti.
- Želja po zmanjšanju odgovornosti in tveganjih iz poslovanja, ki jim je izpostavljeno celotno premoženje s.p.-ja.
- Davčna optimizacija pri prestrukturiranju premoženja podjetja.
- Podjetniki, ki dosegajo visoke dobičke in vlagajo v rast in razvoj podjetja, bodo kot d.o.o., v kolikor si ne bodo izplačali dobička, plačali le davek od dohodka pravnih oseb.

Pod določenimi pogoji je preoblikovanje neobdavčeno, stroški preoblikovanja pa so lahko nižji od razlike med obdavčitvijo glede na obliko poslovanja.

## KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD</b> .....	<b>7</b>
1.1	Opredelitev področja in opis problema.....	7
1.2	Namen, cilji in osnovne trditve .....	7
1.3	Predpostavke in omejitve raziskave .....	8
1.4	Metode raziskovanja in sestava poglavij .....	8
<b>2</b>	<b>PRAVNO – STATUSNI VIDIK PREOBLIKOVANJA IN PRENOS POSLOVANJA IN PREMOŽENJA PODJETNIKA NA DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO</b> .....	<b>9</b>
2.1	Samostojni podjetnik .....	9
2.2	Družba z omejeno odgovornostjo.....	9
2.3	Preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo .....	10
2.4	Načini preoblikovanja .....	12
2.5	Postopek obveščanja javnosti o preoblikovanju.....	12
2.6	Sklep o preoblikovanju .....	14
2.6.1	Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo .	14
2.6.2	Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na prevzemno (že obstoječo) kapitalsko družbo.....	15
2.7	Prenos poslovanja in premoženja samostojnega podjetnika – davčno nevtralni vidik obdavčenja.....	16
<b>3</b>	<b>RAČUNOVODSKI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA</b> .....	<b>18</b>
3.1	Splošna pravila za vodenje računovodstva pri samostojnih podjetnikih in družbah .....	18
3.1.1	Vodenje poslovnih knjig.....	18
3.1.2	Sestava letnega poročila .....	18
3.1.3	Velikost družbe ali podjetnika.....	20

<b>3.2 Računovodstvo pri samostojnih podjetnikih.....</b>	<b>20</b>
3.2.1 Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil v skladu s SRS 39 .....	20
3.2.2 Podjetnikov kapital .....	22
<b>3.3 Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo .....</b>	<b>22</b>
3.3.1 Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil .....	23
3.3.2 Obračunavanje in evidentiranje kapitala.....	23
<b>3.4 Bistvene razlike v računovodstvu in obdavčitvi samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo.....</b>	<b>24</b>
3.4.1 Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil. ....	24
3.4.2 Javna objava letnih poročil .....	24
3.4.3 Revizija.....	25
3.4.4 Prenehanje po uradni dolžnosti.....	25
3.4.5 Plače .....	25
3.4.6 Oddajanje poslovnih prostorov v najem .....	26
3.4.7 Obdavčenje dobička.....	27
3.4.8 Razpolaganje z denarnimi sredstvi na poslovnem računu .....	28
<b>4 DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA .....</b>	<b>29</b>
<b>4.1 Obdavčitev gospodarske družbe in samostojnega podjetnika .....</b>	<b>29</b>
<b>4.2 Davčno računovodstvo.....</b>	<b>29</b>
<b>4.3 Register davčnih zavezancev .....</b>	<b>29</b>
<b>4.4 Osnova za obračun davka .....</b>	<b>30</b>
<b>4.5 Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o dohodnini.....</b>	<b>30</b>
<b>4.6 Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davku na dodano vrednost .....</b>	<b>31</b>
<b>4.7 Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davčnem postopku....</b>	<b>31</b>
<b>4.8 Davčna obravnava preoblikovanja po Zakonu o davku na promet nepremičnin in po Zakonu o davku na motorna vozila.....</b>	<b>32</b>

<b>5</b>	<b>PRIMER PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO .....</b>	<b>33</b>
<b>5.1</b>	<b>Razlogi za preoblikovanje .....</b>	<b>33</b>
<b>5.2</b>	<b>Postopek preoblikovanje podjetnika v gospodarsko družbo.....</b>	<b>34</b>
5.2.1	Postopek ustanovitve enoosebne družbe.....	34
5.2.2	Ustanovitev enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo po 1. 2. 2008 ...	35
<b>5.3</b>	<b>Davčni vidik preoblikovanja .....</b>	<b>37</b>
<b>5.4</b>	<b>Računovodski izkazi ob spremembi pravnoorganizacijske oblike podjetja .....</b>	<b>38</b>
<b>5.5</b>	<b>Primerjava obdavčitve samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo .....</b>	<b>40</b>
<b>6</b>	<b>SKLEP .....</b>	<b>44</b>
<b>7</b>	<b>POVZETEK.....</b>	<b>46</b>

# 1 UVOD

## 1.1 Opredelitev področja in opis problema

V praksi se pogosto pojavlja potreba po spremembi organizacijske oblike gospodarskega subjekta, sama sem zaposlena pri samostojnem podjetniku, ki okleva pri odločitvi ali se naj statusno preoblikuje v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo ali naj nadaljuje kot podjetnik posameznik, zato sem za področje diplomske naloge izbrala, prav preoblikovanje samostojnega podjetnika v kapitalsko ali osebno družbo. O statusnem preoblikovanju govorimo, kadar se samostojni podjetnik kot gospodarski subjekt preoblikuje v gospodarsko družbo, kar pomeni, da samostojni podjetnik naprej opravlja gospodarsko dejavnost s podjetjem (z istimi sredstvi in delavci) v okviru kapitalske ali osebne družbe, ki ga vnese v določeno pravno organizacijsko obliko. Sprememba organizacijske oblike prinese veliko posledic, ki se kažejo predvsem na ekonomskem področju. Do sprememb pride tako na statusnem, kot tudi na davčnem in računovodskem področju ([www.japti.si](http://www.japti.si)).

V zadnjih letih se veliko samostojnih podjetnikov odloča za preoblikovanje v gospodarske družbe, večina se jih preoblikuje predvsem zaradi davčnih obremenitev podjetja, pozabljajo pa na ostale ekonomske dejavnike ([www.japti.si](http://www.japti.si)). V nalogi bom obravnavala tako davčni kot računovodski vidik preoblikovanja in skušala ugotoviti, katere so ključne razlike, zaradi katerih je preoblikovanje smotno.

## 1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Namen analize je, na podlagi konkretne organizacije prikazati potek preoblikovanja samostojnega podjetnika v kapitalsko družbo, in sicer v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo. Za analizo sem se odločila, ker menim, da bo zaradi davčne reforme iz leta 2006, katere večina določb se je pričela uporabljati 01.01.2007, podjetnik posameznik bolj obdavčen, kot bi bila kapitalska družba. Zato želim poiskati prednosti in pomanjkljivosti ene in druge statusne oblike ter se na podlagi dobljenih ugotovitev ustrezno odločiti.

Cilji te naloge so preučiti dve pravno organizacijski obliki izvajanja dejavnosti, ugotoviti prednosti in slabosti samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo, preučiti postopek statusnega preoblikovanja ter ugotoviti kakšne so posledice preoblikovanja z računovodskega in davčnega vidika na konkretnem primeru.

Osnovne trditve, ki jih bom skušala dokazati ali ovreči so:

- Malo samostojnih podjetnikov si izračuna prelomno točko, do katere je smotno poslovati kot samostojni podjetnik oziroma in kdaj nadaljevati kot kapitalska družba, da optimirajo davčno obremenitev.

- Večina samostojnih podjetnikov se odloči za preoblikovanje zaradi davčnih obremenitev.
- Zaradi progresivne dohodninske lestvice, bo podjetnik, ki dobro posluje, plačal višji davek, kot družbenik v d.o.o.-ju, za enak poslovni izid.
- Do neke točke (prelomne točke) je poslovanje kot samostojni podjetnik ugodnejše.
- Samostojni podjetniki so predvsem koristili davčno olajšavo za investicije, katero je davčna reforma ukinila. Samostojni podjetniki so širili svojo dejavnost predvsem z investicijami, s to olajšavo so si zniževali davčno osnovo in posledično davčno obremenitev. Ukinitvev omenjene olajšave bo bistveno vplivala na davčno obremenitev podjetnikov posameznikov, ki so obdavčeni z dohodnino, kot kapitalske družbe, ki so obdavčene z davkom od dohodkov pravnih oseb, ne glede na to, da tudi podjetniki večino ustvarjenega dobička vlagajo v razvoj in rast podjetja.

### **1.3 Predpostavke in omejitve raziskave**

Upoštevala sem zakonodajo do marca 2008, saj se je v zadnjem času le-ta zelo spreminjala. Predpostavljam, da so podatki na svetovnem spletu (Internetu) resnični in točni.

Omejitve predstavlja pomanjkanje sodobne domače in tuje literature ter nenehno spreminjajoča se zakonodaja na področju statusnega preoblikovanja. Pri predstavitvi praktičnega primera so prikazani resnični podatki, vendar na željo podjetnika malo spremenjeni. Prav tako pa so podatki zaradi lažjih izračunov, predvsem pa zaradi preglednejše predstavitve problema obdavčenja poenostavljeni.

### **1.4 Metode raziskovanja in sestava poglavij**

Pri raziskavi gre za poslovno raziskavo z analitičnim pristopom, v okviru katerega uporabljam deduktivno sklepanje. Diplomsko delo je sestavljeno iz petih poglavij. Po uvodnem poglavju bom proučila preoblikovanje in prenos poslovanja in premoženja samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo s statusno – pravnega vidika, v naslednjih dveh poglavjih bom analizirala računovodski in davčni vidik poslovanja v posamezni statusni obliki, ugotovila prednosti in slabosti samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo ter na praktičnem primeru prikazala posledice preoblikovanja.



## **2 PRAVNO – STATUSNI VIDIK PREOBLIKOVANJA IN PRENOS POSLOVANJA IN PREMOŽENJA PODJETNIKA NA DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

### **2.1 Samostojni podjetnik**

V 6. točki 3. člena ZGD–1(Uradni list RS, št. 42/2006) je samostojni podjetnik opredeljen kot fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Samostojni podjetnik opravlja gospodarsko dejavnost trajno, samostojno in s pridobitnim namenom (Puharič, 2004, str. 83). Za opravljanje gospodarske dejavnosti ne potrebuje ustanovnega kapitala. Podjetnik pridobi pravico opravljanja gospodarske dejavnosti z vpisom v Poslovni register Slovenije pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, razen če so za opravljanje posameznih dejavnosti s posebnimi predpisi določeni še posebni oziroma dodatni pogoji.

Podjetnik odgovarja za obveznosti iz poslovanja z vsem svojim premoženjem, tako s premoženjem podjetja kakor tudi s svojim lastnim, osebnim premoženjem, in sicer samostojno in neposredno (Puharič, 2004, str. 86). Zato v primeru, da podjetnik ne poravnava upnikom vseh dolgov, lahko le-ti zahtevajo povrnitev dolgov iz podjetnikovega osebnega premoženja (S. Steingold, 2006, str. 14). Samostojni podjetnik posluje preko transakcijskih računov ter lahko prosto razpolaga z gotovino. Podjetje samostojnega podjetnika uresničuje vse pravice in obveznosti preko fizične osebe – nosilca dejavnosti.

Ker nima svoje lastne pravne osebnosti, ne more z nosilcem dejavnosti sklepati nobenega dvostranskega posla (Drobež, Korbar, Macarol, 2003, str. 18). Pri poslovanju ravna podjetnik po svojih preudarkih in odločitvah, za svoj riziko ter v svojo korist, zato ga kljub temu, da v svojem podjetju dela, Zakon o delovnih razmerjih (Ur.l. 42/2002) ne opredeljuje kot delojemalca. Samostojni podjetnik lahko opravlja dejavnost tudi v primeru, da je že redno zaposlen, študent ali upokojenec ter lahko zaposluje neomejeno število zaposlencev in opravlja neomejeno število dejavnosti (Razpotnik, Verbajs, 2004, str. 82). Ta organizacijska oblika je najbolj enostavna, saj samostojni podjetnik za ustanovitev ne potrebuje ustanovitvenega akta ter začetnega kapitala, stroški ustanovitve pa so majhni (W.Carter, 2003, str. 33; Taback, Weiner, Shenkman, 2003, str. 80). Slabost te organizacijske oblike pa je v tem, da predstavlja velik riziko nastopanja na trgu, torej je manj primerna za bolj tvegane posle.

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

Družba z omejeno odgovornostjo je najmlajša in najprivlačnejša pravno-organizacijska oblika, namenjena poslovanju in investiranju (Taback, Weiner, Shenkman, 2003, str. 3; S. Steingold, 2006, str. 31).

Družba z omejeno odgovornostjo je družba, ki ima osnovni kapital sestavljen iz osnovnih vložkov družbenikov, katerih vrednost je lahko različna. Na podlagi teh vložkov in sorazmerno z njihovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobijo družbeniki poslovni delež, ki je izražen v odstotkih (Kerčmar, Tratar, Boltin, 2006, str. 484).

Družba odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, medtem ko družbeniki odgovarjajo do višine ustanovnega deleža v kapitalu družbe (S. Steingold, 2006, str. 31). Za to družbo je značilna osebna udeležba družbenikov pri poslovanju in vodenju družbe (Bohinc, Bratina, 2005, str. 394).

Družba z omejeno odgovornostjo se ustanovi z namenom trajnega opravljanja dejavnosti, katere cilj je pridobivanje dobička. Lahko jo ustanovi najmanj ena pravna ali fizična oseba in ima lahko največ 50 družbenikov, razen če minister za gospodarstvo dovoli večje število družbenikov. Družba z omejeno odgovornostjo se ustanovi tako, da vsak družbenik pri ustanovitvi prispeva en osnovni vložek in na podlagi tega pridobi poslovni delež. Družba je ustanovljena, ko družbeniki podpišejo družbeno pogodbo. Družbena pogodba je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu, v fizični ali elektronski obliki (ZGD–1 Uradni list RS, št. 42/2006).

Družba pridobi pravico opravljanja gospodarske dejavnosti z vpisom v sodni register, razen če so za opravljanje posameznih dejavnosti s posebnimi predpisi določeni še posebni oziroma dodatni pogoji (ZGD–1).

Osnovni kapital družbe z omejeno odgovornostjo mora znašati najmanj 7.500 eurov. Če je družbenikov več, mora vsak vložek znašati najmanj 50 eurov. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek ali stvarni prevzem. Kot stvarni vložek se lahko zagotovijo premičnine in nepremičnine, pravice, podjetje ali del podjetja ter plačilo za premoženjske predmete, ki jih je družba prevzela in jih prišteje družbenikovemu vložku. Pred prijavo za vpis v register mora vsak družbenik zagotoviti vsaj  $\frac{1}{4}$  osnovnega vložka, vrednost vseh zagotovljenih vložkov pa mora znašati najmanj 7.500 eurov (ZGD–1).

Stvarni vložki se morajo pred prijavo za vpis v register izročiti v celoti. Če vrednost stvarnega vložka ne doseže vrednosti prevzetega osnovnega vložka, mora družbenik razliko vplačati v denarju. Osnovni vložki morajo biti družbi izročeni tako, da lahko poslovodja družbe z njimi prosto razpolaga. Vplačila denarnih vložkov morajo biti nakazana na bančni račun (ZGD – 1).

### **2.3 Preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo**

V praksi se pogosto pojavlja potreba, da se samostojni podjetnik preoblikuje v drugo pravno organizacijsko obliko. V takem primeru govorimo o statusnem preoblikovanju. Najpogosteje se samostojni podjetnik, preoblikuje v enoosebno

družbo z omejeno odgovornostjo. Za statusno pravno preoblikovanje kateregakoli gospodarskega subjekta, tudi samostojnega podjetnika je bistveno, da njegovo podjetje ostane nespremenjeno, kar pomeni, da gospodarski subjekt nadaljuje z dejavnostjo (z organiziranim premoženjem in delavci v podjetju) v nespremenjeni obliki ali vsaj delno nespremenjeni obliki. Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika se nanaša samo na preoblikovanje organiziranosti oblike imetnika podjetja; njegovo podjetje preide iz pravno lastniške sfere samostojnega podjetnika v pravno organizacijsko sfero pravne osebe, to je gospodarske družbe ([http://freeweb.si/ol.net/rasav3/Nasveti/Registracija\\_S\\_P\\_/Pravilnik/Prenos\\_poslovanja/prenos\\_poslovanja.html](http://freeweb.si/ol.net/rasav3/Nasveti/Registracija_S_P_/Pravilnik/Prenos_poslovanja/prenos_poslovanja.html)).

Stari Zakon o gospodarskih družbah ni omogočal univerzalnega pravnega nasledstva, kar pomeni, da je moral samostojni podjetnik najprej prekiniti status samostojnega podjetnika, likvidirati s.p., pred tem poplačati vse dolgove in izterjati vse terjatve, šele nato je lahko prenesel kapital na gospodarsko družbo in nadaljeval s poslovanjem. Novi Zakon o gospodarskih družbah (ZGD – 1), pa omogoča, da se samostojni podjetnik lahko preoblikuje v kapitalsko družbo s sklepom o preoblikovanju. Zakonodaja sedaj omogoča, da kapitalska družba, z univerzalnim pravnim nasledstvom takoj nadaljuje s poslovanjem podjetja, saj preoblikovanje začne učinkovati, ko je družba vpisana v sodni register, prav tako tudi postane nosilec vseh podjetnikovih pravic in obveznosti (<http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>).

Ko se samostojni podjetnik preoblikuje v gospodarsko družbo, nadomesti prejšnjo pravno organizacijsko obliko samostojnega podjetnika, postane nova oblika s statusom pravne osebe univerzalni pravni naslednik vseh pravnih razmerij (pravic, obveznosti in odgovornosti) samostojnega podjetnika. V razmerju do tretjih oseb se s statusnim preoblikovanjem samostojnega podjetnika nič ne spremeni do tistih pravnih razmerij, ki so obstajala v trenutku preoblikovanja. Bistvena razlika pa nastopi pri nastanku novih pravnih razmerij, ki jih sklepa novoustanovljena oblika s tretjimi osebami, kar pomeni, da če se samostojni podjetnik preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, stopi družba z omejeno odgovornostjo v vsa pravna razmerja samostojnega podjetnika, s tem da podjetnik odgovarja z vsem svojim premoženjem za tiste obveznosti, ki so nastale do trenutka preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, od trenutka preoblikovanja pa je novoustanovljena družba sama nosilec pravic, obveznosti in odgovornosti za nova pravna razmerja in tudi zaradi prevzema podjetniškega premoženja samostojnega podjetnika odgovarja skupaj s samostojnim podjetnikom kot fizično osebo za prejšnja pravna razmerja (<http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>).

## 2.4 Načini preoblikovanja<sup>1</sup>

Na splošno je preoblikovanje samostojnega podjetnika sprememba pravno organizacijske oblike, kot pojavne oblike gospodarskega subjekta. Pri preoblikovanju v ožjem pomenu besede ostaja identiteta gospodarske dejavnosti oziroma podjetja, ki opravlja določeno gospodarsko dejavnost, nespremenjena. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1 ureja statusno preoblikovanje podjetnika v sedmem poglavju VI. Dela, v členih od 667 – 673.

V skladu s prvim odstavkom 667. člena ZGD-1 se podjetnik statusno preoblikuje:

- S prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja, ali
- S prenosom podjetja na prevzemno družbo.

Iz določbe izhaja, da pri prenosu podjetja na novo ali že ustanovljeno kapitalsko družbo preide celotno podjetnikovo podjetje ter njegove pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem. Statusno preoblikovanje podjetnika pomeni, da podjetje samostojnega podjetnika preide iz pravno lastniške sfere samostojnega podjetnika v pravnoorganizacijsko sfero pravne osebe, to je gospodarske družbe ([http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/dohodnina\\_pojasnila/dohodek\\_iz\\_dejavnosti/prenehanje\\_dela\\_dejavnosti\\_s\\_p\\_in\\_preoblikovanje\\_v\\_d\\_o\\_o/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/dohodek_iz_dejavnosti/prenehanje_dela_dejavnosti_s_p_in_preoblikovanje_v_d_o_o/)).

Podjetnik posameznik se lahko preoblikuje tudi v osebno družbo, čeprav se v pravni teoriji načeloma preoblikovanje samostojnega podjetnika v osebno družbo ne opredeljuje kot preoblikovanje, temveč kot ustanovitev nove osebne družbe. Tako lahko samostojni podjetnik ustanovi družbo z neomejeno odgovornostjo z drugim družbenikom, ki je prav tako samostojni podjetnik, s tem da oba družbenika svoje podjetje preneseta v premoženje družbe z neomejeno odgovornostjo. V takem primeru podjetnik nadaljuje s svojo gospodarsko dejavnostjo kot družbenik v družbi z neomejeno odgovornostjo in preneha delovati kot samostojni podjetnik. Njegov položaj glede odgovornosti za obveznosti iz podjetniškega poslovanja ostane praktično nespremenjen, saj družbeniki družbe z neomejeno odgovornostjo odgovarjajo za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem (Škof Bojan et al., 2005, str 56).

## 2.5 Postopek obveščanja javnosti o preoblikovanju

Podjetnik, ki se preoblikuje tako, da svoje podjetje vloži v kapitalsko družbo, mora ravnati po postopku in v skladu s 670. členom in v povezavi s 5. točko 75. člen ZGD -1. Kljub temu, da pri preoblikovanju podjetnika v družbo ne gre za prenehanje poslovanja, pa zakon izrecno določa, da se določila o prenehanju poslovanja smiselno uporabljajo tudi za podjetnika, ki namerava podjetje prodati ali ga vložiti v družbo, 2. točka 75. člena ZGD – 1. Podjetnik mora vsaj tri mesece

---

<sup>1</sup> Povzeto po <http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>.

pred nameravano prigrasitvijo akta o preoblikovanju in registraciji novoustanovljene družbe, objaviti na primeren način prenehanje svojega poslovanja kot samostojni podjetnik in preoblikovanje v kapitalsko družbo. To lahko stori na različne načine. Najbolj pogosto bo samostojni podjetnik s pismi upnike obvestil, da bo prenehal poslovati kot samostojni podjetnik in bo nadaljeval poslovanje v obliki gospodarske družbe. Pri tem lahko obvesti širšo javnost tudi v sredstvih javnega obveščanja, ali pa z obvestilom v poslovnih prostorih. Pri tem mora objaviti čas, kdaj bo začel poslovati v novi pravnoorganizacijski obliki, oziroma, kdaj bo prijavil prenehanje poslovanja kot samostojni podjetnik.

Po preteku vsaj treh mesecev po objavi lahko podjetnik vpiše prenehanje poslovanja v Poslovnem registru Slovenije. Omenjeno prigrasitev bo podjetnik opravil tako, da bo izpolnil ustrezen obrazec o prenehanju poslovanja in predložil sklep o preoblikovanju ter podatke o vpisu družbe v sodni register. Kot dokaz, da je sklep o preoblikovanju oziroma ustanovitev družbe vpisan v sodni register, bo predložil izpisek iz sodnega registra. Na kakšen način bo podjetnik obvestil javnost o preoblikovanju, je odvisno od tega, ali samostojni podjetnik posluje z znanimi poslovnimi partnerji ali je v stiku s širokim krogom sopogodbencev. Če gre za znani krog poslovnih partnerjev, bo podjetnik pisno obvestil poslovne partnerje o preoblikovanju, če pa je posloval s širokim krogom sopogodbencev, bo to obvestilo posredoval v sredstvih javnega obveščanja. Pri sklepanju novih pravnih razmerij je primerno, da podjetnik obvesti o nameravanem preoblikovanju poslovne partnerje. Takšna informacija je nujna zaradi skrbnosti poslovanja in spoštovanja načela vestnosti in poštenja. Dokaz, da je podjetnik obvestil poslovne partnerje oziroma javnost o preoblikovanju, bo predložil tudi AJPES-u ob prijavi prenehanja poslovanja kot samostojni podjetnik. Če bi AJPES ugotovil, da objava ni bila ustrezno opravljena, bi lahko zavrnila podjetnikovo prijavo za prenehanje oziroma preoblikovanje, kar bi imelo za posledico, da bi bil samostojni podjetnik registriran kot samostojni podjetnik tudi po poteku trimesečnega roka po pravilni objavi. To dejstvo ne bi vplivalo bistveno na poslovanje novoustanovljene družbe z omejeno odgovornostjo, lahko pa ima posledice na področju plačila davčnih obveznosti in zagotavljanja socialne varnosti zaposlenih delavcev.

V navedenih primerih AJPES podjetnika izbriše iz Poslovnega registra Slovenije na podlagi sklepa sodišča o preoblikovanju. Izbris iz Poslovnega registra Slovenije se opravi z dnem pred vpisom nove družbe v sodni register oziroma z dnem pred vpisom prenosa podjetja na prevzemno družbo v sodni register. Tako je zagotovljena kontinuiteta poslovanja ([http://evem.gov.si/sp/doc/statusno\\_preoblikovanje\\_drz.doc](http://evem.gov.si/sp/doc/statusno_preoblikovanje_drz.doc)).

Podjetnik mora vedeti naslednje:

- Da prijave za izbris iz Poslovnega registra Slovenije ni potrebno vložiti, če gre za statusno preoblikovanje na novo kapitalsko družbo ali prenos podjetja na prevzemno kapitalsko družbo. V tem primeru mora podjetnik pri registrskem sodišču vložiti predlog za vpis prenosa podjetja v sodni register. Po prejemu sklepa registrskega sodišča pa mora AJPES predložiti fotokopijo sklepa registrskega sodišča o vpisu prenosa podjetja ter

izpolnjen obrazec PRS-1 za vpis družbe v Poslovni register Slovenije. Na podlagi teh dveh dokumentov bo AJPES po uradni dolžnosti mimo sistema e-VEM opravila izbris podjetnika iz PRS oziroma preoblikovanje podjetnika v kapitalsko družbo.

- Da mora podjetnik ravnati po postopku in v skladu s 670. členom in v povezavi s 75. člen ZGD -1 vsaj tri mesece pred prenosom podjetja na primeren način objaviti nameravan prenos podjetja.

## 2.6 Sklep o preoblikovanju

### 2.6.1 Statusno *preoblikovanje* s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo<sup>2</sup>

Prejšnji ZGD – UPB1 (Ur.l. 15/2005) statusnega preoblikovanja s hkratno ustanovitvijo družbe in prenehanjem podjetnika ni omogočal. Po tej zakonodaji se je prakticalo le t.i. prenosno preoblikovanje podjetnika, pri katerem je bilo potrebno najprej ustanoviti kapitalsko družbo oziroma k že obstoječi družbi prenesti podjetnikovo podjetje, podjetnik pa je prenehal s poslovanjem z dnem, ko je pripojil svoja sredstva in obveznosti k njihovim virom.

Po ZGD – 1 lahko podjetnik s sklepom o prenosu podjetja prenese svoja sredstva in obveznosti do njihovih virov v družbo, ki se ustanovi ob samem preoblikovanju. Podjetnik preneha s poslovanjem v trenutku, ko je novoustanovljena družba vpisana v sodni register. Z dnem prenehanja podjetnika univerzalni pravni naslednik (nova kapitalna družba) prevzame podjetnikova sredstva in obveznosti do virov sredstev in vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika.

Podjetnik, ki se odloči za preoblikovanje, je dolžan na družbo prenesti celotno podjetje, vendar pa ni potrebno, da celotno premoženje vloži kot osnovni kapital družbe, temveč lahko le-to razporedi na druge bilančne postavke, in sicer kapitalne rezerve (vplačani presežek kapitala), ki nastanejo, kadar družbeniki pri njeni ustanovitvi ali pri povečanju osnovnega kapitala vplačajo denarne oziroma stvarne osnovne vloške, katerih vrednost presega njihovo nominalno vrednost. (Slovenski računovodski standard 8, 2006)

Za prenos podjetnikovega podjetja na novo kapitalna družbo je dolžan podjetnik sprejeti sklep o prenosu podjetja, v katerem mora navesti firmo in sedež podjetnika, izjavo o prenosu podjetja in vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) z natančnim opisom podjetja. Premoženje opredeli v bilanci stanja, ki jo priloži k sklepu o prenosu, zato se lahko v točki, v kateri je dolžan opredeliti svoje premoženje, sklicuje na bilanco stanja. Premoženje lahko opredeli tudi v vmesni bilanci stanja ali drugem računovodskem izkazu, če je na podlagi njegove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja, ki je

---

<sup>2</sup> Povzeto po: <http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>.

predmet prenosa. Listine, ki jih predloži na dan prijave za vpis podjetja v sodni register, ne smejo biti starejše od treh mesecev.

Če se podjetnik odloči za omenjeno možnost statusnega preoblikovanja, mora ustanovitev nove družbe pregledati ustanovitveni revizor, razen če podjetnikovo podjetje ni vredno več kot 100.000 EUR. Cena ustanovitvene revizije je odvisna od velikosti podjetja oziroma bilančne vsote v bilanci stanja, vrste dejavnosti in drugih okoliščin. Cena revizije znaša približno od 2.500 € - 5.000 €, odvisno od velikosti podjetja.

Prednost takšnega statusnega preoblikovanja je, da registrski organ hkrati vpiše ustanovitev družbe, prenos podjetnikovega podjetja ter prenehanje podjetnika. Pri vpisu nove družbe v register je potrebno zapisati, da je družba nastala s prenosom podjetja podjetnika.

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

- ustanovljena je nova kapitalska družba,
- podjetje podjetnika preide na novo kapitalsko družbo,
- podjetnik postane imetnik deleža v novi kapitalski družbi,
- vpiše se podjetnikovo prenehanje opravljanja dejavnosti.

Registrski organ je dolžan o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJPES, ki opravi izbris podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije.

Če družba ne izpolni obveznosti, ki so nastale pri podjetniku v zvezi z njegovim podjetjem pred vpisom prenosa podjetja v register, odgovarja zanje podjetnik z vsem svojim premoženjem. Razberemo lahko, da tovrstne terjatve do podjetnika načeloma zastarajo v petih letih po prenehanju podjetnika. Za takšne obveznosti odgovarja fizična oseba.

Slednja določba je vključena v ZGD – 1 zaradi načela varstva upnikov. Cilj je varovati upnike, ki so sklenili posle s podjetnikom (ki je kot nosilec samostojne podjetniške aktivnosti odgovarjal za obveznosti z vsem svojim premoženjem), še neko določeno obdobje, kljub preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo.

#### 2.6.2 Statusno preoblikovanje s prenosom podjetja na prevzemno (že obstoječo) kapitalsko družbo<sup>3</sup>

Za prenos podjetja na prevzemno družbo se smiselno uporabljajo določbe o statusnem preoblikovanju, opisanem pod točko 2.6.1.

---

<sup>3</sup> Povzeto po: <http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>.

Namesto sklepa o prenosu podjetja je dolžan podjetnik skleniti pogodbo o prenosu s poslovanje že obstoječe družbe, h kateri bo pripojil vsa svoja sredstva in obveznosti. Pogodba o prenosu sredstev mora biti sklenjena v notarskem zapisu.

Če prevzemna družba zaradi prenosa podjetja poveča osnovni kapital, se smiselno uporabljajo določbe, ki veljajo za povečanje osnovnega kapitala zaradi pripojitve pri d.o.o. Povečanje osnovnega kapitala za izvedbo pripojitve mora pregledati eden ali več revizorjev. Za revizijo povečanja osnovnega kapitala se smiselno uporabljajo določbe ZGD o reviziji pri delniški družbi. Povečanje osnovnega kapitala mora biti vpisano v register hkrati z vpisom prenosa podjetja. Podjetnik, ki se preoblikuje, prenese na družbo svoje celotno premoženje.

Lahko se odloči, da ne bo vsega premoženja vključil v osnovni kapital družbe, temveč ga poljubno razporedi na druge bilančne postavke, pomembno je, da optimira davčne obveznosti

## **2.7 Prenos poslovanja in premoženja samostojnega podjetnika – davčno nevtralni vidik obdavčenja<sup>4</sup>**

Ker ZGD podrobneje ne ureja prenosa poslovanja iz samostojnega podjetnika na družbo je treba pri prehodu iz samostojnega podjetnika v družbo v praksi nujno ravnati tako, da gre za prenehanje samostojnega podjetnika in ustanovitev družbe, ali za postopni prenos poslovanja in premoženja

Zakon o dohodnini se v določenih primerih prenosa premoženja samostojnega podjetnika zavzema za nevtralni vidik obdavčenja (51. člen ZDoh-2).

Kot odtujitev sredstev, razen denarnih sredstev, se pri ugotavljanju davčne osnove po 1. odstavku 51. člena ZDoh-2 šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti. Ne glede na prejšnji stavek, se pri ugotavljanju davčne osnove pri prenehanju opravljanja dejavnosti za odtujitev ne šteje prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec prenesel iz gospodinjstva v svoje podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile te nepremičnine in oprema zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti.

Po 2. odstavku 51. člena ZDoh-2 se kot pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove šteje tudi pridobitev sredstev ob prevzemu nadaljevanja opravljanja dejavnosti. Prihodki se upoštevajo v skladu z računovodskimi standardi.

Odtujitve in pridobitve sredstev po prvem in drugem odstavku tega člena se štejejo za transakcije med povezanimi osebami (3. odstavek ZDoh-2).

Ne glede na prvi do tretji odstavek 51. člena ZDoh-2, zavezanec lahko zahteva, da

---

<sup>4</sup> Povzeto po: ZDoh-2 (Ur.l. 117/2006).



se za odtujitev oziroma pridobitev sredstev pri ugotavljanju davčne osnove ne šteje:

**A) dejavnost nadaljuje fizična oseba 1. točka 51. člena ZDoh-2**

Prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca s prenosom podjetja ali dela podjetja zavezanca na drugo fizično osebo zaradi smrti, trajne nezmožnosti za delo ali upokojitve v skladu z veljavnimi predpisi, zakonca, otroka, posvojenca ali pastorka (v nadaljnjem besedilu: novi zasebnik) in so izpolnjen naslednji pogoji:

- novi zasebnik nadaljuje z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji,
- novi zasebnik 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 dan prenehanja opravljanja dejavnosti zavezanca, po kateri se bi 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,
- novi zasebnik prevzame 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.

**B) dejavnost se prenese na pravno osebo 2. točka 51. člena ZDoh -2**

Prenehanje opravljanja dejavnosti zavezanca, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika, in so izpolnjeni naslednji pogoji:

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

### **3 RAČUNOVODSKI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA**

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

Računovodstva samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo vrednostno spremljajo in proučujejo vse poslovne dogodke, ki so nastali zaradi izvajanja poslovnega procesa ter evidentirajo sredstva in obveznosti do virov sredstev. Na podlagi teh podatkov pripravljajo računovodska poročila za notranje in zunanje uporabnike, iz katerih je razvidna uspešnost podjetnikov in družb (Turk et al., 1999, str. 223).

Računovodstvo je sestavljeno iz knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja ter računovodskega nadziranja. Majhna in srednja podjetja dajejo največ poudarka knjigovodstvu, ker je le-to po zakonu obvezno in zagotavlja informacije o poslovni in finančni uspešnosti organizacije ter o njenem premoženjskem in finančnem stanju. Ostale funkcije računovodstva so odvisne od ambicije in profesionalnosti posameznega podjetja.

##### **3.1.1 Vodenje poslovnih knjig**

Tako družbe z omejeno odgovornostjo kot samostojni podjetniki morajo za poslovne potrebe in za potrebe davčnega nadzora voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovne knjige so razvidi, ki zagotavljajo podatke za oblikovanje informacij o stanju in gibanju sredstev ter obveznosti do njihovih virov, o stroških, odhodkih, prihodkih ter poslovnem izidu. Pri vodenju poslovnih knjig je potrebno upoštevati določila ZGD-1, SRS ali MSRP ter jih voditi na takšen način, da nam to omogoča izkazovanje podatkov, potrebnih za sestavljanje računovodskih izkazov (Slovenski računovodski standardi, Ur.l. št. 118/2005, v nadaljevanju Slovenski računovodski standardi 2006).

Samostojni podjetniki in družbe so dolžni voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razen tistih podjetnikov, ki izpolnjujejo pogoje za vodenje poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva (3. odstavek 54. člena ZGD-1).

##### **3.1.2 Sestava letnega poročila<sup>5</sup>**

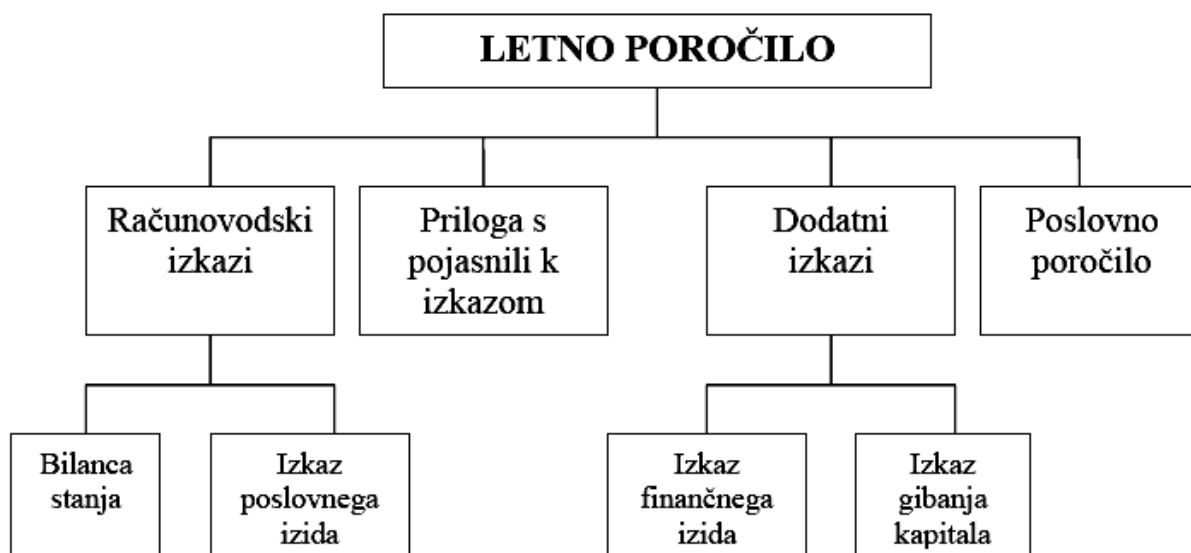
Ko samostojni podjetniki in družbe z omejeno odgovornostjo zaključijo poslovne knjige, morajo v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo. Letno poročilo mora biti sestavljeno za vsako poslovno leto, pri tem pa moramo vedeti, da se poslovno leto lahko razlikuje od koledarskega leta.

---

<sup>5</sup> Povzeto po 54. in 60. členu ZGD-1.

Pri sestavljanju letnega poročila je potrebno paziti, da je le-to sestavljeno jasno in pregledno ter da izkazuje resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe oziroma podjetnika, njihov finančni položaj ter poslovni izid. Letno poročilo je sestavljeno iz računovodskega poročila, ki obsega računovodske izkaze in prilogo s pojasnili ter iz poslovnega poročila. Vsebina letnega poročila je odvisna od velikosti in pravno-organizacijske oblike podjetja.

Slika 1: Prikaz sestave letnega poročila



Vir: Turk (2001)

**Sestavine letnega poročila so:**

- **Bilanca stanja:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku (na koncu poslovnega leta ali medletnega obdobja).
- **Izkaz poslovnega izida:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.
- **Izkaz denarnih tokov:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se ta izkaz sestavlja.
- **Izkaz gibanja kapitala:** je temeljni računovodski izkaz, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu,

morajo sestavljati letno poročilo v skladu s 1. odstavkom 60. člena ZGD-1, medtem ko mora biti letno poročilo majhnih družb in podjetnikov sestavljeno vsaj iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

### 3.1.3 Velikost družbe ali podjetnika

Pri vodenju poslovnih knjig je pomembno vedeti, kakšna je velikost samostojnega podjetnika ali družbe z omejeno odgovornostjo, saj le-ta vpliva na način vodenja poslovnih knjig, na členitev bilance stanja, obveznost statističnega poročanja, natančnost računovodskih izkazov, na obveznost za revizijo, itd.

Merila za razvrščanje družb in samostojnih podjetnikov po velikosti, ki so določena v 55. členu ZGD – 1, so povprečno število zaposlenih, čisti prihodki od prodaje ter vrednost aktive na bilančni presečni dan letne bilance stanja. Za razvrstitev družb oziroma podjetnikov v posamezno kategorijo morajo le-ti izpolnjevati dve od zahtevanih meril po ZGD – 1.

Tabela 1: Merila za razvrščanje podjetnikov in družb po velikosti

VELIKOST DRUŽBE OZ. PODJETNIKA	ŠTEVILO ZAPOSLENIH	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE (V EUR)	VREDNOST AKTIVE (V EUR)
MIKRO	MANJ KOT 10	MANJ KOT 2,00 MIO	MANJ KOT 2,00 MIO
MAJHNA	MANJ KOT 50	MANJ KOT 7,30 MIO	MANJ KOT 3,65 MIO
SREDNJA	MANJ KOT 250	MANJ KOT 29,20 MIO	MANJ KOT 14,60 MIO
VELIKA	VEČ KOT 250	VEČ KOT 29,20 MIO	VEČ KOT 14,60 MIO

Vir: 55. člen Zakona o gospodarskih družbah, 2006.

## 3.2 Računovodstvo pri samostojnih podjetnikih

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

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

Pravno podlago za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil malih samostojnih podjetnikov predstavlja SRS 39, ki je glede vrednotenja postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida povezan s splošnimi SRS-ji. SRS 39

vsebuje le pravila v zvezi z najpogostejšimi poslovnimi dogodki in posebnostmi, ki se pojavljajo pri malem samostojnem podjetniku, zato pa se za poslovne dogodke, ki se pojavljajo redkeje, uporabljajo določbe splošnih SRS-jev (Drobež , Korbar, Macarol, 2003, str. 20).

Pri vodenju poslovnih knjig samostojni podjetniki upoštevajo sistem dvostavnega knjigovodstva. ZGD-1 določa, da lahko samostojni podjetniki vodijo poslovne knjige tudi po sistemu enostavnega knjigovodstva, pod pogojem, da ne presegajo dveh od treh spodaj naštetih meril, ki jih podjetniki ugotovijo na podlagi zadnjega letnega poročila:

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

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

*Pri enostavnem knjigovodstvu se vodijo naslednje poslovne knjige:*

- Knjiga prihodkov in odhodkov z vključeno ali posebej vodeno evidenco terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev.
- Knjiga ostalih terjatev in obveznosti.
- Register opredmetenih osnovnih sredstev.

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

Osnovna razlika med enostavnim in dvostavnim knjigovodstvom je v tem, da se pri enostavnem knjigovodstvu vsak znesek zabeleži v poslovne knjige enkrat, pri dvostavnem knjigovodstvu pa je potrebno v glavni knjigi vsako transakcijo vknjižiti tako na kreditno kot na debetno stran, vsote vknjižb na debetni strani kontov pa morajo biti enake vsotam vknjižb na kreditni strani (C.Thomsett, 2001, str. 15; W. Nicholson et al., 1999, str. 44-45). Prednost vodenja poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva je zlasti enostavna priprava dokumentacije za knjiženje.

Enostavno knjigovodstvo je primerno zlasti za mikro samostojne podjetnike, ki imajo majhen obseg poslovanja ter izdajajo in prejemajo malo faktur. Dvostavno knjigovodstvo, pa je primerno za podjetnike, ki imajo večji obseg poslovanja, večje

število transakcij, veliko poslovnih partnerjev in potrebnih poslovnih evidenc, ker jim le-to omogoča večjo preglednost, natančnost in točnost (Babič-Matko et al., 2001, str. 129-130).

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

### 3.2.2 Podjetnikov kapital

Za samostojne podjetnike ZGD – 1 ne določa obveznega ustanovnega kapitala, vendar pa tudi samostojni podjetniki potrebujejo za opravljanje dejavnosti določena sredstva, zato tudi podjetniki ob ustanovitvi oblikujejo v bilanci stanja začetni podjetnikov kapital. SRS 39 določa, da je podjetnikov kapital lasten vir financiranja samostojnega podjetnika, ki je sestavljen iz prenosov stvarnega premoženja, posebnih prevrednotovalnih popravkov kapitala in čistega poslovnega izida.

Podjetnikov kapital je opredeljen kot razlika med podjetnikovimi sredstvi in nekapitalskimi obveznostmi do virov sredstev. V bilanci stanja se prikaže podjetnikov kapital v takšni vrednosti, kot ga je podjetnik ugotovil na dan sestave bilance stanja, v bistvu pa se le-ta vsakodnevno spreminja in sicer ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo. V primeru vodenja poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva se podjetnikov kapital izkazuje v okviru kontov razreda 9, v primeru vodenja poslovnih knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva pa se podjetnikov kapital ugotovi konec poslovnega leta, in sicer kot razlika med stanjem popisanih sredstev in nekapitalskimi obveznostmi. V primeru, da so odtoki iz podjetja samostojnega podjetnika v njegovo gospodinjstvo večji od vrednosti stvari, pravic in denarja, ki jih je podjetnik vključil v poslovanje, se pojavi negativen podjetnikov kapital oziroma terjatev do podjetnika. Negativen podjetnikov kapital, ki ga podjetniki izkažejo na koncu poslovnega leta v bistvu pomeni financiranje podjetnikovega gospodinjstva s strani upnikov, zato takšno stanje dokazuje slabo poslovanje podjetnika v določenem poslovnem letu (Hercog, 2005, str. 42-43).

### 3.3 Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo

Družbe z omejeno odgovornostjo morajo voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s splošnimi SRS-ji, MSRP-ji ter v skladu z ZGD-1.

Dobro vodenje poslovnih knjig, je temelj dobrega poslovanja družbe in podjetnika posameznika, saj omogoča večjo preglednost nad poslovanjem ter izognitev plačevanja kazni v primeru davčnega inšpiciranja.

### 3.3.1 Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil

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

Letno poročilo velikih in srednjih družb je sestavljeno iz računovodskega poročila, ki zajema bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazom ter iz poslovnega poročila. Letno poročilo majhnih družb pa mora biti sestavljeno vsaj iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida.

V poslovnem poročilu mora biti prikazan najmanj pošten prikaz, kar je uravnotežena in celovita analiza razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja. Letno poročilo mora biti sestavljeno jasno in pregledno. Izkazovati mora resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. (61. člen ZGD-1).

### 3.3.2 Obračunavanje in evidentiranje kapitala

Kapital je najpomembnejša postavka v bilanci stanja, saj predstavlja lastniško financiranje družbe in obveznost do njenih lastnikov. Definiran je kot razlika med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev družbe. Vrednost kapitala, ki jo družba prikazuje v bilanci stanja, je odvisna od vrednotenja sredstev in obveznosti, zato ta postavka odseva vse poslovne dogodke družbe ter vse metode merjenja posameznih kategorij sredstev in obveznosti (Odar, 2006, str. 137). Celotni kapital sestavljajo vpoklicani kapital, kapitalske rezerve, rezerve iz dobička, preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let ali prenesena čista izguba iz prejšnjih let, presežek iz prevrednotenja in prehodno še ne razdeljeni čisti dobiček ali še ne poravnana čista izguba poslovnega leta. (SRS 8, 2006)

Osnovni kapital je kapital podjetja, katerega nominalna vrednost je pri družbi z omejeno odgovornostjo določena v družbeniški pogodbi. Ta kapital je vpisan v sodnem registru. Vpišejo oziroma vplačajo ga družbeniki (Turk et al., 1999, str. 130).

Vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv nastane v primeru, da družbeniki pri ustanovitvi družbe ali pri povečanju osnovnega kapitala družbe vplačajo denarni oziroma stvarni vložek, katerega vrednost je večja od njegove nominalne vrednosti. Z njim lahko podjetje poveča osnovni kapital iz svojih sredstev ali pa ga uporabi za pokrivanje izgube. Vplačati ga je mogoče le na podlagi registracije osnovnega kapitala na sodišču (Turk et al., 1999, str. 131).

### **3.4 Bistvene razlike v računovodstvu in obdavčitvi samostojnih podjetnikov in družb z omejeno odgovornostjo<sup>6</sup>**

#### **3.4.1 Vodenje poslovnih knjig in sestava letnih poročil<sup>7</sup>.**

Družbe z omejeno odgovornostjo so dolžne voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, samostojni podjetniki pa lahko vodijo poslovne knjige po sistemu enostavnega knjigovodstva, če za to izpolnjujejo pogoje. Računovodstvo družb z omejeno odgovornostjo je bolj kompleksno, saj so dolžne družbe pri pripravi letnih poročil in vodenju poslovnih knjig upoštevati splošne SRS, medtem ko mali samostojni podjetniki upoštevajo SRS 39. V bilanci stanja podjetniki prikazujejo podjetnikov kapital ter terjatve do podjetnika, medtem ko družbe teh dveh postavk ne prikazujejo, ampak prikazujejo postavko kapital, katera je podrobneje razčlenjena. Podjetnikov kapital se ne prevrednotuje, medtem ko se družba odloči ali bo uporabila model prevrednotenja ali model nabavne vrednosti. V kolikor se odloči za prvi model mora na koncu leta opraviti prevrednotenje neopredmetenih osnovnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev in kapitalskih inštrumentov, medtem ko se pri drugem modelu prevrednotenje ne opravi.

Razlika med izkazom stanja podjetnika in družbe pa je ta, da podjetnik izkazuje med sredstvi tudi stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva.

Samostojni podjetniki sprejemajo računovodske usmeritve s sklepi, pri družbah pa obstaja za to interni akt oziroma pravilnik o računovodstvu, ki ga sprejmejo družbe.

#### **3.4.2 Javna objava letnih poročil**

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

---

<sup>6</sup> Povzeto po ZGD-1 in SRS 39.

<sup>7</sup> Povzeto po 73. členu ZGD-1.



podlagi ugotovljenega dobička z upoštevanjem normiranih odhodkov, niso dolžni predložiti letnih poročil zaradi javne objave. (Povzeto po 58. členu ZGD-1).

### 3.4.3 Revizija

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Vse to velja tudi za konsolidirana letna poročila. (1. odstavek 57. člena ZGD-1) Samostojni podjetniki pa niso zavezani k reviziji, čeprav imajo tudi oni možnost, da se zanjo odločijo, če menijo, da bi jim koristila. 4. odstavek 476. člena ZGD-1 določa, da v primeru statusnega preoblikovanja, ko samostojni podjetnik v družbo vloga podjetje in skupna vrednost stvarnega vložka presega 100.000 €, so družbeniki dolžni zagotoviti revizijo ter revizorjevo poročilo priložiti prijavi za vpis v register (<http://www.iracunovodstvo.eu/baza-znanja/podjetnistvo/zgd/preoblikovanje-podjetnika-1-del?searchterm=preoblikovanje+podjetnika>).

### 3.4.4 Prenehanje po uradni dolžnosti

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

### 3.4.5 Plače

Samostojni podjetnik ni zaposlen, ne izplačuje si plače niti si ne obračunava stroškov plače. Delo, ki ga vložijo v opravljanje dejavnosti, mu torej ni priznано kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove dohodka iz dejavnosti, pač pa se mu kot odhodek upoštevajo plačani prispevki za socialno varnost. Ker samostojni podjetnik ni zaposlen, mu tudi ne pripada pravica do izplačila oziroma obračuna nekaterih izplačil, ki jih zaposlenim delavcem omogočata Zakon o delovnih razmerjih in Splošna kolektivna pogodba (npr. regres za letni dopust, jubilejna nagrada, odpravnina ob upokojitvi, nadomestilo za ločeno življenje, solidarnostna pomoč). Nasprotno pa lastniku gospodarske družbe, ki je v družbi zaposlen, pripada plača in vse ostale vrste izplačil, ki pripadajo zaposlenim. Strošek plače je davčno priznan odhodek gospodarske družbe, velja pa omeniti, da ima višina bruto plače lastnika, pa tudi ostalih zaposlenih, dvojni in nasprotujoč si učinek na

višino dajatev. Po eni strani višja bruto plača pomeni večje prispevke za socialno varnost, večjo dohodnino in večji davek na izplačane plače, po drugi strani pa večja plača pomeni tudi večji strošek družbe, s tem pa manjšo davčno osnovo in manjši davek od dohodkov pravnih oseb. Napačno je torej prepričanje, da se lastniku družbe, ki je v njej tudi zaposlen, najbolj splača izplačevati minimalno plačo (<http://www.podjetniski-portal.si/publication.aspx?docid=9014&rootnodeid=42>).

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

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

#### 3.4.6 Oddajanje poslovnih prostorov v najem

Lastnik gospodarske družbe mora ob ustanovitvi vplačati zakonsko določen ustanovitveni vložek, glede drugih sredstev, ki jih ima namen dejansko uporabljati pri opravljanju dejavnosti pa ima dve možnosti: in sicer prenese sredstva in si v zvezi z njihovo uporabo obračuna stroške amortizacije, ali pa jih najame. Lastniku družbe se sicer dohodek od najemnine všteva v davčno osnovo za dohodnino, zato je v takem primeru potrebno določiti višino najemnine, pri kateri bo skupni davčni učinek nevtralen. Prednost najema je, da se sredstva, ki jih ima družba od lastnika v najemu, ne vštevajo v stečajno maso, če družba pač zaide v težave. Pri samostojnem podjetniku pa je situacija glede uporabe sredstev pri opravljanju dejavnosti povsem drugačna in vsekakor manj ugodna. Če želi samostojni podjetnik sredstva, ki jih pridobi kot fizična oseba, uporabljati pri opravljanju dejavnosti in si v zvezi z njimi obračunavati stroške, to lahko stori le tako, da jih vnese v register osnovnih sredstev kot osnovna sredstva. To pa pomeni, da mora evidentirati prihodek v višini tržne vrednosti sredstva. Izjema glede evidentiranja prihodka velja le pri sredstvih, ki jih je samostojni podjetnik pridobil pred začetkom opravljanja dejavnosti. Ni pa možnosti, da bi samostojni podjetnik sredstva vzel v najem od sebe kot fizične osebe, ker gre za eno in isto osebo in sklenitev najemne

pogodbe ni pravno veljavna. Pri gospodarski družbi je lastnik pri razpolaganju s sredstvi svoje družbe omejen, saj so sredstva last pravne osebe. V primeru, ko lastnik družbe prenese sredstva družbe v gospodinjstvo, se to obravnava kot izplačilo dobička, ki je obdavčeno (cedularna obdavčitev po stopnji 20 %) (<http://www.podjetniski-portal.si/publication.aspx?docid=9014&rootnodeid=42>).

#### 3.4.7 Obdavčenje dobička

Dobiček oziroma dohodek samostojnega podjetnika je obdavčen po progresivni dohodninski lestvici. Samostojni podjetniki načeloma ugotavljajo davčno osnovo na podlagi davčnega obračuna, izjema pa so samostojni podjetniki, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov. Ta način ugotavljanja davčne osnove sicer lahko izberejo samo najmanjši podjetniki, katerih prihodki v zadnjih zaporednih dvanajstih mesecih (računano od novembra preteklega leta do oktobra tekočega leta) niso presegli 42.000 evrov in ki ne zaposlujejo delavcev. Glede na to, da je stopnja priznanih normiranih odhodkov razmeroma nizka (25 %), pa se le redko kateri samostojni podjetnik odloči za ta način ugotavljanja davčne osnove.

Za samostojne podjetnike, ki ugotavljajo davčno osnovo v davčnem obračunu z upoštevanjem dejanskih prihodkov in davčno priznanih odhodkov zanje načeloma veljajo enaka pravila kot za družbe, priznajo pa se jim tudi enake vrste podjetniških olajšav. Razlika pa je v načinu izračuna davčne obveznosti. Davčna osnova gospodarske družbe je obdavčena s fiksno stopnjo davka od dohodkov pravnih oseb, ki se do leta 2010 sicer letno zmanjšuje za eno odstotno točko, tako da bo od vključno leta 2010 naprej stopnja obdavčenja 20 %. Dohodek v davčnem obračunu samostojnega podjetnika pa je obdavčen po progresivni dohodninski lestvici, kar pomeni, da večja davčna osnova pomeni tudi višjo stopnjo obdavčenja dohodka. Lahko torej rečemo, da je z vidika obdavčenja dohodka smiselno opravljati dejavnost v statusu samostojnega podjetnika v pogojih, ko je obseg dejavnosti razmeroma majhen in ko je davčna osnova razmeroma nizka. Pri večjem obsegu poslovanja in posledično večji davčni osnovi pa samostojni podjetnik pride do točke, ko mora oceniti, ali se mu še splača nadaljevati opravljanje dejavnosti v tem statusu ali pa bi bilo bolj smiselno, da se preoblikuje v gospodarsko družbo. Opozoriti je potrebno, da je cilj lastnika gospodarske družbe je ne le ustvarjanje dobička, pač pa tudi izplačilo deleža v dobičku in razpolaganje z njim, v kolikor si lastnik družbe izplača delež v dobičku, pa mora od izplačanega zneska obračunati in plačati tudi dohodnino po fiksni stopnji 20% (<http://www.podjetniski-portal.si/publication.aspx?docid=9014&rootnodeid=42>).

Če se posameznik na podlagi kriterija obdavčenja odloča, ali bo opravljal dejavnost kot samostojni podjetnik ali v okviru gospodarske družbe, mora upoštevati številne dejavnike, ki vplivajo na končni znesek davka, predvsem pa je potrebno izhajati iz primerjave celotnega zneska vseh dajatev, ki jih plača v eni ali drugi statusni obliki – torej poleg dohodnine od dohodka iz dejavnosti in davka od dohodkov pravnih oseb tudi plačilo obveznih prispevkov za socialno varnost in dohodnine, ki jih plača kot samostojni podjetnik, in dohodnine, ki jo plača kot lastnik družbe ob izplačilu deleža v dobičku (<http://www.podjetniski-portal.si/publication.aspx?docid=9014&rootnodeid=42>).

### 3.4.8 Razpolaganje z denarnimi sredstvi na poslovnem računu

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

Lastnik družbe z omejeno odgovornostjo ne sme prosto razpolagati s sredstvi na poslovnem računu, zato ne sme prosto dvigovati sredstev iz poslovnega računa za zasebne namene. Denar, ki ga ustvarijo družbeniki pripada družbi; če si torej družbenik oziroma družbeniki izplačajo denar za zasebne namene, je le-ta dvakrat obdavčen. Družbenik(i) mora(jo) sprejeti sklep o delitvi dobička, v kolikor si želi(jo) izplačati dosežen dobiček v kolikor pa družbenik(i) opravi dvig sredstev iz poslovnega računa, se takšen dvig obravnava kot posojilo in zaradi tega mora lastnik družbe plačati tudi obresti. Pozitivno pri tem pa je to, da lahko te obresti družba knjiži kot strošek. Samostojni podjetniki niso dolžni polagati prejete gotovine oziroma iztržkov na transakcijski račun ter opravljati pobotov na podlagi seštevka gotovinskih prejemkov iz opravljanja dejavnosti oziroma vseh gotovinskih izdatkov (Djukić, 2007, str. 47). Družbe pa morajo vsak dan položiti na račun dnevne iztržke ter voditi blagajniški dnevnik. Družbe morajo ohranjati tudi blagajniški maksimum, ki je določen s splošnim aktom ali drugim dokumentom v družbi. Blagajniški maksimum je znesek gotovine, ki po zaključku blagajniškega poslovanja ne sme biti presežen (Pravilnik o spremembah Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniškem maksimumu, 2006).

## **4 DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA**

### **4.1 Obdavčitev gospodarske družbe in samostojnega podjetnika**

V uvodu moramo poudariti, da je pri obdavčitvi družbe z omejeno odgovornostjo ali samostojnega podjetnika kot davčnih zavezancev najprej treba izhajati iz določil Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, Ur.l. 117/2006), ki obdavčuje pravne osebe (tako npr. tudi družbe z omejeno odgovornostjo), hkrati pa se posredno uporabljajo tudi za obdavčitev samostojnega podjetnika, saj se tudi Zakon o dohodnini v posameznih določbah, sklicuje nanj, kot tudi drugi predpisi, ki določajo obdavčitev samostojnega podjetnika.

### **4.2 Davčno računovodstvo**

Davčni predpisi določajo, da morajo biti poslovne knjige vodene na način, ki zagotavlja podatke za pravilno ugotovitev davčnih obveznosti zavezancev, torej tako družb z omejeno odgovornostjo in samostojnih podjetnikov. Vodenje poslovnih knjig je bilo obravnavano v prejšnjem poglavju, opozoriti velja samo na nekatere dodatne zahteve, ki jih določata Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP – 2, Ur.l. 117/2006) in Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV – 1, Ur.l. 117/2006).

### **4.3 Register davčnih zavezancev**

V skladu z 12. členom Zakona o davčni službi (ZDS–1–UPB2) generalni davčni urad vzpostavi, organizira in vodi davčni register, ki ga vzdržujejo posamezni davčni uradi. (pravilne in ažurne podatke morajo zagotavljati davčni zavezanci sami).

Posebej je vzpostavljen davčni register pravnih oseb in drugih fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost. Davčni register zajema tako: firmo oz. ime družbe oz. firmo samostojnega podjetnika, med drugim tudi sedež in naslov osebe, ki vodi poslovne knjige, če poslovnih knjig oseba ne vodi sama. Opozarjamo na visoke globe, določene z ZDS–1–UPB2, za davčne zavezance, ki ne spoštujejo določb zakona o vpisu sprememb v davčni register.

Davčni zavezanec, gospodarska družba (družba z omejeno odgovornostjo) se mora pred pričetkom poslovanja prijaviti v davčni register in pridobiti potrdilo davčnega organa z davčno številko, medtem ko je samostojnemu podjetniku, kot davčnemu zavezancu davčna številka dodeljena že ob rojstvu, saj samostojni podjetnik kot fizična oseba za potrebe opravljanja gospodarske dejavnosti nima druge davčne številke.

#### 4.4 Osnova za obračun davka

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

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

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

Podjetnik, ki izkoristi možnost iz 2. točke 4. odstavka 51. člena Zakona o dohodnini in prenese svoja sredstva na novoustanovljeno kapitalsko družbo ali na že obstoječo (prevzemno družbo), se lahko izogne davčnim posledicam, ki sicer nastanejo zaradi podjetnikovega prenehanja poslovanja, kot to določa Zakon o dohodnini (ni mu potrebno vrniti davčnih olajšav in ni dolžan zvišati davčne osnove za razliko med tržno in knjigovodsko vrednostjo zadržanih sredstev). Ugodnejšo davčno obravnavo lahko izkoristi z izpolnitvijo posebnega obrazca – Obrazec: Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanja po drugi osebi Ur.l. RS 138/06, ki ga predloži davčnemu organu pred oddajo davčnega obračuna, ki ga je dolžan narediti zaradi prenehanja opravljanja poslovanja. Omenjeni davčni obračun je dolžan oddati v roku 30 dni šteto od zadnjega dneva pred prenehanjem opravljanja dejavnosti. Obrazec za priglasitev posebne davčne obravnave sopolpišeta podjetnik, ki se preoblikuje ter nova kapitalska družba oziroma prevzemna družba. Sestavni del obrazca je tudi izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih z zakonom o dohodnini. Za takšen prenos davčnih ugodnosti, je potrebno izpolnjevati naslednje pogoje (<http://www.racunovodja.com/printCL.asp?cl=1253>):

- nova kapitalska družba oziroma prevzemna družba, ki prevzema sredstva, mora biti rezident RS,

- nova kapitalska družba oziroma prevzemna družba, ki prevzema sredstva, jih mora vključiti v svoje poslovne knjige po knjigovodski vrednosti na dan preoblikovanja oziroma vložitve sredstev v pravno osebo,
- fizična oseba (ki je bila prej nosilec samostojne podjetniške aktivnosti), je dolžan obdržati svoj delež v družbi najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne sme zmanjševati,

Prenos davčnih ugodnosti lahko podjetnik opravi le v primeru, če so izpolnjeni vsi zgoraj naštetih pogoji.

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

Prenos podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca se ne šteje za dobavo blaga. Pri tem ni pomembno ali je bil prenos plačan ali brezplačen. Za potrebe Zakona o DDV se prevzemnik šteje za pravnega naslednika prenosnika podjetja. Da se lahko zagotovi neobdavčen promet blaga zaradi prenosa podjetja, kar vključuje prenos vseh sredstev in obveznosti do virov sredstev na drugega davčnega zavezanca, mora prevzemnik nadaljevati dejavnost podjetja. Če prevzemnik uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora plačati DDV, kot velja za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene. Dobava blaga se ne obdavči z DDV, če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, od katerega ni imel pravice do odbitka DDV, ali stvarni vložek, od katerega je imel pravico do odbitka vstopnega DDV, ki se bo uporabljal za opravljanje dejavnosti, od katere se obračunava in plačuje DDV (8. člen Pravilnika o izvajanju ZDDV, Ur.l. 141/06, z dnem 30.12.2006, v nadaljevanju P\_ZDDV-1 in 10. členu ZDDV-1).

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

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

davčnega obdobja, lahko davčni zavezanec vloži zahtevo za spremembo višine akontacije, ki jo je potrebno vložiti najmanj 30 dni pred dospelostjo obroka akontacije. Pred vložitvijo vloge mora davčni zavezanec predložiti davčni obračun za tekoče davčno obdobje, oceno davčne osnove za tekoče leto ter podatke, ki dokazujejo spremembo ocene davčne osnove (Pojasnilo DURS-a, št. 4200-54/2007-1, 20. 4. 2007 <http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1644>).

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

Zakon o davku na promet nepremičnin določa, da se davek ne plačuje od prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja ZGD -1 in prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji družbe (9.alineja 1.odstavka 10. člena Zakona o davku na promet nepremičnin, Ur.l. 117/06). V zemljiški knjigi so nepremičnine knjižene na ime fizične osebe, ki je hkrati samostojni podjetnik, zato pri prenehanju opravljanja dejavnosti nista potrebna prenos in plačilo davka. Samostojni podjetnik, ki je lastnik motornega vozila, se pravi, da ima prometno dovoljenje izdano na svoje ime, je ob statusnem preoblikovanju oproščen plačila davka na promet motornih vozil. Ob primerjavi obdavčitve samostojnega podjetnika posameznika z različnimi oblikami pravnih oseb nas predvsem zanima skupna davčna obveznost samostojnega podjetnika posameznika in skupna davčna obveznost lastnikov pravnih oseb, ko si le-ti izplačajo ustvarjeni dobiček. Zanima nas, kolikšen je čisti ostanek dobička, ki pripada podjetniku po plačilu vseh davčnih obveznosti v odvisnosti od pravne oblike, v kateri uresničuje svojo podjetniško idejo (<http://www.finance.si/6872> in <http://www.dashofer.si/?cid=6109&highlighttext=statusnem>).



## 5 PRIMER PREOBLIKOVANJA SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V GOSPODARSKO DRUŽBO

### 5.1 Razlogi za preoblikovanje

Podjetnik se odloča za preoblikovanje iz več razlogov:

- Kot zavezanec za dohodnino plačuje višji davek, kot bi ga plačal dot družba z omejeno odgovornostjo.
- Zakonodaja sedaj omogoča enostavnejši in davčno nevtralen način preoblikovanja.
- Zakonodaja ukinja olajšave, s katerimi si je najbolj zniževal osnovo za davek.
- Družba z omejeno odgovornostjo ima več možnosti za optimiranje davkov.
- Ker se mu plača ne obračunava, ima nižje stroške, davčna osnova je večja, obvezni prispevki za socialno varnost so obračunani glede na zavarovalni razred in jih je podjetnik dolžan plačevati. Uvrstitev podjetnika v določen zavarovalni razred je odvisna od podjetnikovega ustvarjenega dobička.
- Lastnik d.o.o. jamči le s premoženjem družbe, medtem, ko samostojni podjetnik z vsem svojim premoženjem.

Ko s.p. plačuje več kot 23% davek od dohodka v letu 2007, oziroma vsako leto do leta 2010 se bo le-ta znižal za eno odstotno točko, bi naj začel razmišljati o statusnem preoblikovanju v kapitalno družbo. Z izračunom bomo prikazali in skušali prepričati podjetnika, da je preoblikovanje v kapitalno družbo smiselno. Podjetnik ima zelo razmejeno poslovanje, kar se tiče gospodinjstva in opravljanja dejavnosti, prav tako zelo malo posluje z gotovino. Podjetnik večino dobička vložil v rast in razvoj podjetja. Ker je podjetnik bolj obdavčen, kot d.o.o. se podjetje ne more toliko oplemenititi, saj denar nameni državi, namesto bi ga vložil v podjetje.

Predvideni stroški preoblikovanja:

V tem primeru gre za preoblikovanje večjega podjetnika, zato pričakujemo tudi večje stroške preoblikovanja. Ne glede na visoke stroške preoblikovanja menim, da je preoblikovanje smiselno. Glede na izračun v tabeli 3 bo podjetnik za leto 2007 plačal 33.553,44 € dohodnine, kot d.o.o. bi bil obdavčen s 23% davkom in bi plačal 20.310,37 €, kar nakazuje na to, da bo podjetnik plačal bistveno višjo davčno obremenitev, kot bi jo kot d.o.o.

Stroški preoblikovanja<sup>8</sup>:

- Kapital presega 100.000€ zato je potrebna revizija – strošek od 2.600 – 5.000€.
- Strokovnjak, ki bi izpeljal celoten postopek vse do notarja – strošek 800 – 6.000€, ker je s.p. velik pričakujemo višji strošek.

---

<sup>8</sup> Povzeto po: Finance, št.43, 2008. str 18, Preoblikovanje ni obdavčeno.

- Notarski stroški 500 – 600€.

Če upoštevamo najvišji možni strošek celotnega preoblikovanja je ta 11.600€, razlika v obdavčitvi za leto 2007 je 13.243,07€, pomeni, da bi se lahko podjetnik za ta znesek preoblikoval, zato mu predlagam preoblikovanje.

Prav tako bo podjetnik kmalu začel razmišljati o upokojitvi zato ima dodaten razlog za preoblikovanje, sam ostane nekaj časa lastnik družbe, vsaj 36 mesecev, vodenje pa lahko prepusti otrokom, s tem zmanjša odgovornost in tveganje iz poslovanja, kateremu je izpostavljeno celotno premoženje s.p.-ja.

Pri statusnih preoblikovanjih se ob izpolnjevanju predpisanih pogojev ugodnosti (npr. nevtralnost pri obdavčitvi pri združitvi ali delitvi) priznavajo zgolj na podlagi priglasitve davčnemu organu. Na podlagi priglasitve statusnega preoblikovanja bo davčni organ upravičenja lahko delno ali v celoti zavrnil le, če bo ugotovil, da je glavni namen ali eden glavnih namenov statusnega preoblikovanja izogibanje davčnim obveznostim, kar pomeni, da za to ne bo več potrebno dovoljenje davčnega organa, kot je to veljalo po stari zakonodaji. Ker se podjetnik lahko preoblikuje kadarkoli v obdobju, mu svetujem takojšnje preoblikovanje.

## **5.2 Postopek preoblikovanja podjetnika v gospodarsko družbo<sup>9</sup>**

### **5.2.1 Postopek ustanovitve enoosebne družbe**

Novost, ki jo je prinesel ZGD-1, so dodani člani od 667 do 673, ki urejajo statusno preoblikovanje, zato se je podjetnik odločil za statusno preoblikovanje, saj lahko z univerzalnim pravnim nasledstvom takoj nadaljuje s poslovanjem kot enoosebna družba z omejeno odgovornostjo, čeprav bo moral ob preoblikovanju opraviti drago ustanovitveno revizijo, saj njegov kapital presega 100.000 eurov.

Samostojni podjetnik se je lahko že po starem Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD) v d.o.o. preoblikoval tako, da je svoje premoženje prenesel na d.o.o., vendar je moral prej svoj status podjetnika prekiniti, likvidirati s.p., pred tem pa poplačati vse dolgove in izterjati vse terjatve, šele nato je lahko kapital prenesel na kapitalsko družbo in nadaljeval poslovanje. Zakonodaja sedaj omogoča, da nov subjekt, kapitalska družba, z univerzalnim pravnim nasledstvom takoj nadaljuje poslovanje podjetja, saj preoblikovanje začne učinkovati, ko je vpisano v sodni register. Podjetniku pa pred preoblikovanjem ni treba poravnati vseh dolgov in uveljaviti vseh terjatev na s.p., saj d.o.o. avtomatično postane nosilec vseh njegovih pravic in obveznosti.

#### ***Prvi korak: napoved preoblikovanja***

Podjetnik bo vsaj tri mesece pred vpisom nove družbe v register s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja in poslovnih prostorih objavil, da bo svojo

---

<sup>9</sup> Povzeto po: Časnik Finance - Andreja Basle. 2006. Slabosti statusne oblike s.p. 24.9.2006. Priloga 1: Sklep o preoblikovanju in akt o ustanovitvi družbe.

dejavnost nadaljeval v drugi pravno – organizacijski obliki (75. člen ZGD). Preoblikovanje bo opravil s prenosom podjetja na kapitalsko družbo, ki jo bo ustanovil prav z namenom prenosa.

#### ***Drugi korak: sklep o preoblikovanju***

Za vpis nove družbe v register bo podjetnik pripravil sklep o preoblikovanju, ki bo vseboval naziv podjetja in sedež, izjavo o prenosu in vrednost podjetja. Ker vrednost podjetja presega 100.000 eurov, bo podjetnik moral pred preoblikovanjem opraviti ustanovitveno revizijo in poročilo priložiti sklepu.

#### ***Tretji korak: vpis v sodni register***

Prenos podjetja se bo formalno končala na registrskem sodišču s prijavo za vpis prenosa. Ta vsebuje sklep o preoblikovanju in akt o ustanovitvi nove družbe, v katerem je navedeno, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika. "Za vse preostalo pa se smiselno uporabljajo pravila za ustanovitev d.o.o.

Podjetnik, se je odločil za preoblikovanje s.p., zato mora na novo družbo prenesti celotno podjetniško premoženje. Ker pa ni nujno, da ga v kapitalsko družbo v celoti vloži kot osnovni kapital, se je odločil, da bo med osnovni kapital dal le 7.500 eurov premoženja (zakonski minimum), preostalo pa na kapitalske rezerve, in sicer na postavko vplačani presežek kapitala.

Podjetnik se zaveda, da še pet let odgovarja za likvidirani s.p., prav tako po preoblikovanju s.p. v kapitalsko družbo, ki je ob preoblikovanju po načelu univerzalnega pravnega nasledstva prevzela tudi vse terjatve, nastale v času poslovanja s.p., pa podjetnik kljub temu nosi še subsidiarno odgovornost. To pomeni: če kapitalska družba ne bi poravnala dolgov, ki so nastali v času s.p., podjetnik zanje odgovarja s svojim premoženjem kot fizična oseba še pet let. Razlog za subsidiarno odgovornost je varovanje upnikov tudi po preoblikovanju, saj so, ko so sklepali posle, te sklenili z s.p., ki je za vse terjatve odgovarjal z vsem svojim premoženjem.

#### **5.2.2 Ustanovitev enoosebne družbe z omejeno odgovornostjo po 1. 2. 2008**

Družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.) je družba, ki sama s svojim premoženjem odgovarja za svoje obveznosti. Družbeniki niso odgovorni za obveznosti družbe. Enoosebna d.o.o. je družba z omejeno odgovornostjo, ki ima samo enega družbenika. Družbenik mora za ustanovitev enoosebne d.o.o. opraviti ta dejanja:

1. Sprejem akta o ustanovitvi. Akt o ustanovitvi lahko družbenik sprejme na dva načina:

- Akt o ustanovitvi na obrazcu VEM. Obrazec VEM je predpisani obrazec akta o ustanovitvi enoosebne d.o.o., ki se uporabi, če so izpolnjeni ti pogoji:

- a) *osnovni vložek družbenik vplača v denarju in v celoti pred vpisom družbe v sodni register,*
  - b) *akt o ustanovitvi vsebuje samo sestavine, ki so kot obvezne določene z zakonom.*
- Akt o ustanovitvi v obliki notarskega zapisa. Notarski zapis akta o ustanovitvi pripravi notar. Družbenik mora sprejeti akt o ustanovitvi v obliki notarskega zapisa:
    - a) *če kot osnovni vložek vlaga stvarni vložek (stvari ali pravice) ali*
    - b) *če kot osnovni vložek vlaga denarni vložek v znesku, večjem od 7.500 EUR, katerega del bo vplačal šele po vpisu ustanovitve v sodni register ali*
    - c) *če želi v aktu o ustanovitvi nekatera vprašanja urediti drugače, kot je to predvideno v obrazcu VEM.*

Družbenik lahko, če želi, sprejme akt o ustanovitvi v obliki notarskega zapisa tudi, če so sicer izpolnjeni pogoji za sprejem akta o ustanovitvi na obrazcu VEM.

## 2. Vplačilo osnovnega vložka. Osnovni vložek se lahko vplača:

- kot denarni vložek: s plačilom denarnega zneska (nakazilom na račun družbe pri banki),
- kot stvarni vložek: z izročitvijo premičnih stvari (na primer strojev ali opreme), s prenosom lastninske pravice na nepremičnini (izstavitvijo zemljiškoknjižnega dovolila) ali s prenosom drugih premoženjskih pravic (na primer licence za uporabo patenta ali drugega tehničnega znanja).

## 3. Vzpostavitev knjige sklepov. V knjigo sklepov se vpisujejo vsi sklepi edinega družbenika. Knjigo sklepov mora potrditi notar. Vodi se lahko kot elektronska knjiga sklepov ali kot pisna knjiga sklepov.

## 4. Vložitev predloga za vpis družbe v sodni register. Predlog za vpis mora biti vložen v elektronski obliki in se lahko vloži:

- prek oddaljenega pristopa,
- pri točki VEM ali
- pri notarju.

V navedenih primerih AJ PES podjetnika izbriše iz PRS na podlagi sklepa pristojnega okrožnega sodišča o preoblikovanju. Izbris iz PRS se opravi z dnem pred vpisom nove družbe v sodni register oziroma z dnem pred vpisom prenosa podjetja na prevzemno družbo v sodni register. Tako je zagotovljena kontinuiteta poslovanja.

Podjetnik mora vedeti naslednje<sup>10</sup>:

- Da prijave za izbris iz PRS ni potrebno vložiti, če gre za statusno preoblikovanje (prenos podjetja na novo kapitalsko družbo ali prenos podjetja na prevzemno kapitalsko družbo). V tem primeru mora pri registrskem sodišču vložiti predlog za vpis prenosa podjetja v sodni register. Po prejemu sklepa registrskega sodišča pa mora AJPES predložiti fotokopijo sklepa registrskega sodišča o vpisu prenosa podjetja ter izpolnjen obrazec PRS-1 za vpis družbe v PRS. Na podlagi teh dveh dokumentov bo AJPES po uradni dolžnosti mimo sistema e-VEM opravila izbris podjetnika iz PRS oziroma preoblikovanje podjetnika v kapitalsko družbo.
- Da mora v skladu s 670. členom in v povezavi s 75. členom ZGD-1 vsaj tri mesece pred prenosom podjetja na primeren način (s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, poslovnih prostorih) objaviti nameravan prenos podjetja.

### 5.3 Davčni vidik preoblikovanja

Če gre za statusno preoblikovanje s.p.-ja v d.o.o. bodisi z ustanovitvijo družbe ali pa s prenosom podjetja na prevzemno družbo potem se prenesejo vsa sredstva in obveznosti na presečni bilančni dan na d.o.o., kar pomeni na dan prenehanja opravljanja dejavnosti kot s.p. in začetek opravljanja kot d.o.o. Z vidika davčnih olajšav se upošteva, da je pri pravnoorganizacijskem preoblikovanju samostojnega podjetnika prevzel nov zasebnik ali pravna oseba, se pravi, da veljajo isti pogoji, kot da do odtujitve ni prišlo.

Davčno gledano, se prenos izvrši po 2. točki 4. odstavka 51. člena Zakona o dohodnini ter 668. in 669. členu ZGD-1, kjer so navedeni pogoji, kaj je potrebno k obrazcu priglasitve davčne obravnave priložiti. To je bilanco stanja na dan prenehanja opravljanja dejavnosti, iz katere je razvidna vrednost prenesenih sredstev in obveznosti v povezavi z ustanovitveno revizijo, ki mora biti opravljena, če je vrednost prenešenega premoženja večja od 100.000 eurov.

Prav tako moramo upoštevati 303. in 304. člen Zakona o davčnem postopku, saj v kolikor ni davčne obravnave po teh členih so potrebni naslednji popravki:

- Popravek odbitka DDV; 68. člen Zakona o davku na dodano vrednost in 110. člen Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost določata popravek odbitka DDV. Za osnovna sredstva se popravek odbitka DDV razporedi na obdobje 5 let, razen za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot osnovna sredstva, za katere se popravek razporedi na obdobje 20 let.

---

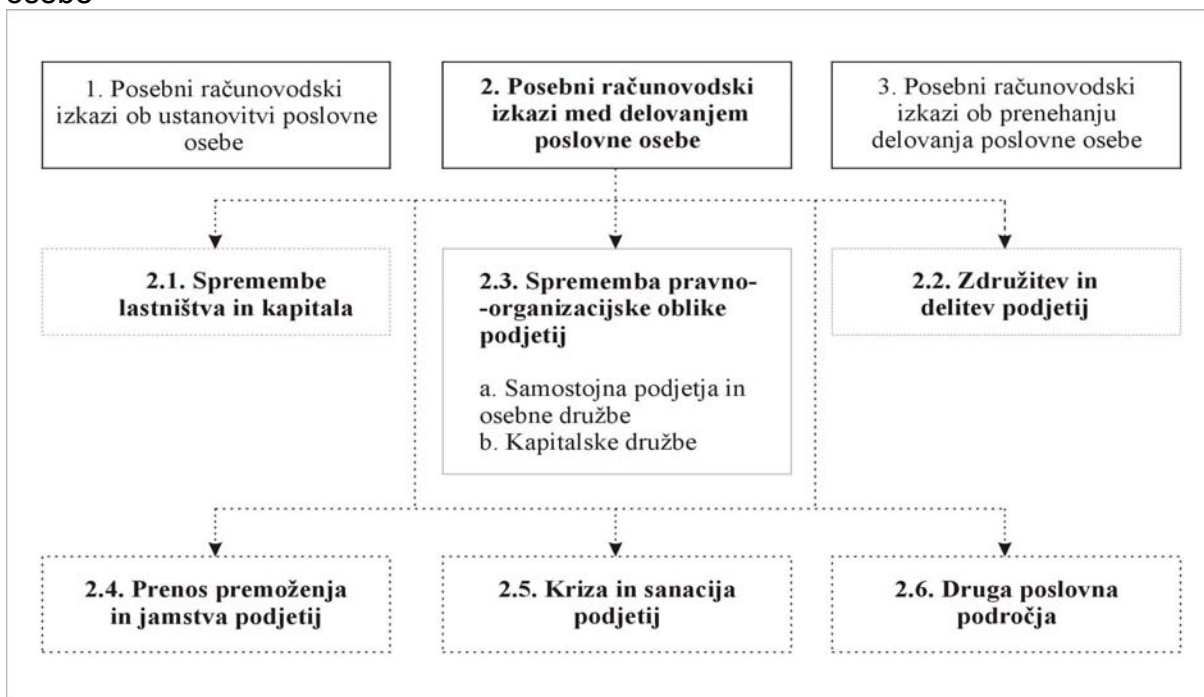
<sup>10</sup> Povzeto po: [http://evem.gov.si/sp/doc/statusno\\_preoblikovanje\\_drz.doc](http://evem.gov.si/sp/doc/statusno_preoblikovanje_drz.doc).

- Povečati davčno osnovo za koriščene davčne olajšave za naložbe v osnovna sredstva, in sicer pri tistih, katerih rok treh let od vključitve v davčno osnovo še ni potekel (npr. v letu 2004 je bila olajšava 40% od investiranega zneska, v letu 2005 je bila 30% in v letu 2006 je bila 20% investiranega zneska).
- Povečati davčno osnovo za neizkoriščeno naložbeno olajšavo, ki se do 31.12.2007, ko preneha, še ni v celoti izkoristila z novimi nabavami in se je pri s.p.-jih še zadnjič oblikovala v letu 2004 v višini 10% davčne osnove.
- Prav tako je potrebno povečati davčno osnovo za razliko med primerljivo tržno vrednostjo in knjigovodsko vrednostjo za odtujena sredstva, razen denarnih sredstev. Vendar se za odtujitev ne šteje prenos nepremičnin in opreme iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, ki jih je zavezanec prenesel iz gospodinjstva v svoje podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če so bile te nepremičnine in oprema zgrajene oziroma pridobljene pred začetkom opravljanja dejavnosti, prav tako se ob prenehanju opravljanja dejavnosti za prihodek ne šteje prihodek, dosežen z odtujitvijo nepremičnine s prenosom iz podjetja zavezanca v njegovo gospodinjstvo, pridobljene v podjetje pred 1. januarjem 2005. (51. in 146. člen Zakona o dohodnini)

#### **5.4 Računovodski izkazi ob spremembi pravnoorganizacijske oblike podjetja**

Pri spremembah pravnoorganizacijske oblike podjetja je treba izdelati t. i. posebne računovodske izkaze. Priznavanje in vrednotenje postavk v posebnih računovodskih izkazih sta odvisna od njihovega namena in uporabe. Računovodski izkazi v zvezi z ustanovitvijo, preoblikovanjem podjetij, vstopom in izstopom družbenika ter sanacijo so izdelani ob predpostavki, da bo poslovna oseb delovala še naprej (angl. going concern).

Slika 2: Posebni računovodski izkazi med delovanjem poslovne osebe



Vir: Koletnik, Koželj, 2005, str. 283.

V zvezi s spremembami pravnoorganizacijskih oblik podjetij se uporabljata končna (zaključna) bilanca stanja podjetja pred preoblikovanjem in začetna (otvoritvena ali prevzemna) bilanca stanja preoblikovanega podjetja. Končna bilanca stanja se izdelata na dan pred preoblikovanjem ali na dan ukinitve veljavne pravne oblike po knjigovodskih podatkih in predpostavkah, načelih in standardih delujočega podjetja. Začetna bilanca stanja podjetja v novi pravni obliki vsebuje knjigovodske ali ocenjene vrednosti sredstev, dolgov in kapitala.

Slika 3: Sprememba pravnoorganizacijske oblike podjetja



Vir: Koletnik, Koželj, 2005, str. 287.

Če se v preoblikovano podjetje ne prenesejo vsa sredstva in obveznosti do virov sredstev ali če se pri preoblikovanju pojavijo novi lastniki ali izstopijo sedanji, je treba oceniti vrednost kapitala. Ocenjena vrednost lahko vsebuje tudi neoprijemljiva sredstva, ki niso predmet običajnega izdelovanja računovodskih izkazov, kot je presežna vrednost. V tem primeru lahko pri preoblikovanju

samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo nastanejo vsebinske razlike med končno bilanco dosedanjega samostojnega podjetnika in začetno bilanco stanja kapitalske družbe.

### **5.5 Primerjava obdavčitve samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo**

Bistvena razlika med obdavčitvijo samostojnega podjetnika posameznika in družbe z omejeno odgovornostjo izhaja iz obdavčitve dobička, ki je pri samostojnem podjetniku posamezniku obdavčen z dohodnino po progresivni lestvici v razponu od 16 % do 41% glede na ustvarjeno višino dobička na letni ravni, medtem ko je pri družbi z omejeno odgovornostjo obdavčen v višini 23% za lansko leto, do leta 2010 pa se bo postopoma znižal na 20% ne glede na znesek dobička.

Pomembna razlika med samostojnim podjetnikom posameznikom in družbo z omejeno odgovornostjo, ki vpliva na višino celotnih davčnih obveznosti do davčnih oblasti, je tudi ta, da si lahko v primeru družbe z omejeno odgovornostjo podjetnik svobodno določi višino svoje plače, medtem ko je višina prispevkov za socialno varnost določena glede na ustvarjeni dobiček v preteklem letu.

Popolna svoboda pri izbiri višine obračunane mesečne plače tudi ni dovoljena družbenikom, ki so zaposleni v enoosebni družbi in so poslovodne osebe ter niso zavarovani na drugi podlagi. Takšni podjetniki si morajo izplačati plačo najmanj v višini najnižje bruto pokojninske osnove, ki je predpisana in se spreminja skladno z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in sklepi Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Za mesec december 2007 znaša najnižja bruto pokojninska osnova 746,93 eurov, kar pomeni, da si mora poslovodja enoosebne družbe izplačati najmanj plačo v višini 746,93 eurov in od te osnove obračunati in plačati prispevke za socialno varnost (dajatve iz bruto plač in dajatve na bruto plače).

Nezanemarljiva razlika med samostojnim podjetnikom posameznikom in družbo z omejeno odgovornostjo pa je tudi razlika v obračunu in plačilu davka na izplačane plače. Za zaposlene delavce je sicer v obeh primerih potrebno plačevanje davka na izplačane plače v odstotku po lestvici glede na višino izplačane bruto plače. Za samozaposlenega samostojnega podjetnika posameznika se davek na izplačane plače od izbrane oziroma določene pokojninske osnove davek na izplačane plače ne plačuje, medtem ko se za zaposlenega podjetnika v družbi z omejeno odgovornostjo od njegove bruto plače obračuna in plača tudi davek na izplačane plače. Razlika izhaja iz dejstva, da samostojni podjetnik posameznik ni v delovnem razmerju, ampak samostojno opravlja dejavnost. Zaradi tega tudi nima pravice do regresa za letni dopust. V svoje poslovne knjige evidentira kot strošek le prispevke za socialno varnost brez neto plače. Dobiček, ki ga ugotovi v svoji davčni napovedi pred upoštevanjem davčnih olajšav, je zato sestavljen iz njegove neto plače in dejanskega dobička, ki ga je dosegel pri opravljanju dejavnosti.



Obdavčitev dobička ob izplačilu dobička lastniku družbe z omejeno odgovornostjo po tem, ko je že plačal v letu 2007 23 % davek od dohodkov pravnih oseb, se izračuna in plača po stopnji 20 % od davčne osnove.

Ta dohodnina se šteje kot dokončni davek, kar pomeni, da se pri dohodninskih zavezancih ne všteva v skupno letno dohodninsko osnovo.

Pri izplačilu dobička lastnikom v družbi z omejeno odgovornostjo tudi ni več omejitve izplačila dobička, ki je veljala do leta 2005 za tiste družbe, ki so uveljavljale olajšave za investiranje v opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva. Zadnje spremembe Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, ki so začele veljati s 1. januarjem 2006 so preklicale tudi vse roke za nazaj, ki so omejevali izplačila dobička zaradi uveljavljanja olajšav za investiranje. Tako si lahko družbeniki družbe z omejeno odgovornostjo izplačajo ves ustvarjeni dobiček po tem, ko namenijo zakonsko predpisano višino dobička za zakonske rezerve. Zakon o gospodarskih družbah namreč v 64. členu določa, da je potrebno za zakonske rezerve nameniti 5 % čistega dobička, dokler vsota zakonskih in kapitalskih rezerv ne dosega 10 % ali v statutu določenem višjem odstotku osnovnega kapitala.

Zavezanci morajo davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta predložiti obrazec davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, v katerega vpišejo prihodke in odhodke, ki so jih dosegli v preteklem letu. V davčnem obračunu lahko zavezanci uveljavljajo tudi davčne olajšave, ki jih določa zakon o dohodnini, in sicer:

- olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj,
- olajšavo za zaposlovanje invalidov,
- olajšavo za zavezanca invalida,
- olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju,
- olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- olajšavo za donacije.

Od ugotovljene davčne osnove, tj. dobička, morajo zavezanci plačati akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Pri izračunu akontacije dohodnine se upoštevajo stopnje dohodnine iz davčne lestvice (od 16 do 41 odstotkov), zavezanci pa lahko upoštevajo tudi splošno in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. Olajšavi lahko upoštevajo pod pogojem, da jim za posamezno davčno leto te olajšave niso bile upoštevane pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec, ali je bilo na ta način upoštevanih manj kot 5/12 teh olajšav.

V spodnjih tabelah je izračunan poslovni izid in davčna osnova, od katere se obračuna akontacija dohodnine. Podane so olajšave, ki ustrezno znižajo poslovni izid ter lestvice na podlagi katerih je izračunana dohodnina.

Tabela 2: Poslovni izid in davčna osnova podjetnika Krovec s.p.

Leto	Št. Zapos	Sredstva	Prihodki	Davčno priznani odhodki	Poslovni izid - davčna osnova
2004	18	736.866,17	1.412.900,23	1.359.506,94	53.393,29
2005	19	748.203,06	1.776.835,37	1.720.561,57	56.273,80
2006	21	1.114.037,81	1.771.121,40	1.652.231,22	118.890,18
2007	28	1.225.343,50	1.780.984,79	1.689.878,83	91.105,95

Vir: Izkaz poslovnega izida Krovec s.p.

Tabela 3: Razlika v davčni obremenitvi

Leto	Olajšave	Osnova za akontacijo dohodnine	Dohodnina	Davek od dohodka pravnih oseb	Razlika v davčni obremenitvi
2004	15.904,99	37.488,29	13.476,21	9.372,07	4.104,14
2005	19.211,13	37.062,67	13.256,19	9.265,67	3.990,52
2006	78.426,33	40.463,85	14.339,75	9.711,32	4.628,43
2007	2.800,00	88.305,95	33.553,44	20.310,37	13.243,07

Vir: Izkaz poslovnega izida in lasten izračun

Tabela 4: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2004

Če znaša neto letna davčna osnova v SIT		Znaša dohodnina v SIT
nad	do	
	1.594.560	17%
1.594.560	3.189.177	271.073 + 35% nad 1.594.560
3.189.117	4.783.679	829.168 + 37% nad 3.189.117
4.783.679	6.378.235	1.419.158 + 40% nad 4.783.679
6.378.235	9.567.353	2.056.982 + 45% nad 6.378.234
9.567.353		3.492.085 + 50% nad 9.567.353

Vir: [www.finance.si/112397](http://www.finance.si/112397)

Tabela 5: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2005

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

Vir: [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/)

Tabela 6: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2006

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

Vir: [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila)

Tabela 7: Lestvica za odmero dohodnine 2007

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR
nad	do	
	6.800	16%
6.800	13.600	1.088 + 27% nad 6800
13.600		2.924 + 41% nad 13.600

Vir: [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/brosura\\_dohodnina/#c17584](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/brosura_dohodnina/#c17584)

## 6 SKLEP

Ob novih ureditvah na področju obdavčitve fizičnih in pravnih oseb, vse od 01.01.2005, se pogosto postavlja vprašanje, ali v nadaljevanju poslovati kot samostojni podjetnik posameznik ali kot pravna oseba.

Odgovor na to vprašanje ni enostaven in je predvsem odvisen od oblike dejavnosti, poslovnih ciljev interesnih udeležencev in seveda davčne spretnosti. Ne glede na vse povedano je eden izmed poglavitnih ciljev vsakega poslovnega subjekta med ostalim tudi optimizirati davčno obremenitev, to je plačati čim nižje dajatve, ne da bi pri tem kakorkoli kršil veljavne davčne predpise. Na podlagi tega prihajajo v ospredje davčni svetovalci, ki poznajo različne veščine za doseganje optimalne davčne obremenitve na popolnoma legalen način v skladu z vsemi veljavnimi davčnimi predpisi.

Krovna zakona na področju obdavčitve dobička sta Zakon o dohodnini (Ur.l. RS, št. 117/2006 ter popravki, v nadaljevanju: ZDoh-2) in Zakon o davku dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/2006, v nadaljevanju: ZDDPO-2), katere je potrebno preučiti in ugotoviti, katero obliko izbrati, da optimiziramo poslovanje.

Za lažjo odločitev kakšno obliko izbrati, moramo poznati tudi druge razlike. Osnovna razlika je v statusu pravne osebnosti. Medtem ko je s.p. fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja, pa je d.o.o. pravna oseba, ki na trgu opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Organizirano podjetje pri s.p. pomeni lastno premoženje fizične osebe, ki je namenjeno opravljanju gospodarske dejavnosti. Za začetek opravljanja dejavnosti kot s.p. kapital ni potreben, nasprotno pa velja za d.o.o. kot kapitalsko gospodarsko družbo, kjer je za začetek opravljanja dejavnosti nujno potreben osnovni kapital, v katerem so ustanovitelji udeleženi kot družbeniki in s tem lastniki poslovnih deležev.

Druga razlika med s.p. in d.o.o. je v odgovornosti. S.p. za svoje obveznosti odgovarja kot fizična oseba z vsem svojim premoženjem, pri obliki d.o.o. pa družbeniki niso odgovorni (razen izjemoma), temveč družba odgovarja s svojim ustanovnim kapitalom.

Pri preoblikovanju moramo biti previdni, da izvedemo preoblikovanje na davčno nevtralen način, prav tako pa moramo upoštevati zakonodajo, ki predpisuje, da do statusnega preoblikovanja pride v primeru, ko fizična oseba prenese celotno podjetje na d.o.o. kot novo kapitalsko družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetja ali na že obstoječo kapitalsko družbo. Podjetnik se lahko odloči, da med osnovni kapital da le zakonski minimum, preostalo premoženje pa na vplačani presežek kapitala kot del kapitalskih rezerv. S.p. preneha s poslovanjem v trenutku, ko je novoustanovljena družba s sklepom o preoblikovanju vpisana v sodni register, oziroma so vpisane s sklepom o preoblikovanju spremembe pri prevzemni družbi.

Samostojni podjetnik posameznik mora pri registrskem organu (sodni register) vložiti prijavo za vpis prenosa podjetja. Vsaj tri mesece pred vložitvijo prijave pa mora s.p. objaviti nameravan prenos podjetja na d.o.o., ob tem pa navesti tudi dan prenosa podjetja. Objava se izvede s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, v poslovnih prostorih. Vendar zaradi nepopolne zakonodaje tu nastane problem: namreč podjetnik ne more vnaprej vedeti datuma prenosa podjetja, saj za to velja dan vpisa prenosa v register. Podjetnik lahko v primeru ugodne rešitve predloga za vpis prenosa zgolj predpostavi časovno točko, ko bo prenos vpisan v sodni register. Po drugi strani pa se d.o.o. konstituira kot pravna oseba z dnem vpisa ustanovitve v sodni register, saj šele takrat lahko začne z opravljanjem dejavnosti.

S prenosom podjetja torej preidejo vse pravice in obveznosti s.p. na d.o.o., ki postane edini pravni naslednik, fizična oseba, ki je bila prej nosilec s.p., pa postane družbenik novoustanovljene d.o.o. Ob vpisu preoblikovanja podjetje, ki je bilo prej organizirano kot s.p., ne spada več v premoženje fizične osebe, ampak v premoženje novoustanovljene d.o.o. Ohrani se matična številka podjetja, vsi sklenjeni pravni posli, poslovni partnerji, nadaljuje se tudi dejavnost podjetja, ki jo je prej opravljal fizična oseba.

Če želimo torej spremeniti organizacijsko obliko podjetja, je potrebno vložiti prijavo za vpis prenosa podjetja. Statusno preoblikovanje pa ne pomeni ustanovitev novoustanovljene d.o.o. neodvisno od s.p., pa čeprav opravlja enako dejavnost, ampak prenos podjetja s.p.-ja na d.o.o.

K velikemu številu statusnih preoblikovanj so prispevale prav posledice odpravljene investicijske olajšave. V letu 2007, se je davčna obremenitev pri mnogih podjetnikih, zaradi ukinjene investicijske olajšave, bistveno povečala. Kljub temu, da podjetnik vso amortizacijo in celotni ustvarjeni dobiček vlaga v rast in razvoj podjetja, je davčno veliko bolj obremenjen kot bi bil kot d.o.o., če si ne izplača dobička. Na primeru smo prikazali vpliv odpravljene investicijske olajšave in kaj to pomeni za podjetnika. Glede na to, da podjetnik iz primera zelo malo razpolaga z gotovino, prav tako pa bo kmalu začel razmišljati o upokojitvi, bi bilo smotno, da se čim prej odloči za statusno preoblikovanje. Če upoštevamo najvišje možne stroške preoblikovanja, ugotovimo, da so še vedno nižji, kot je razlika v davčni obremenitvi, če bi v letu 2007 posloval kot d.o.o. in ne kot s.p.

## 7 POVZETEK

Pri realizaciji podjetniške ideje se podjetniki srečujejo s številnimi dilemami, ko se odločajo o primerni izbiri pravno-organizacijske oblike, ki bi na vseh področjih omogočala primerno uresničevanje njihove podjetniške ideje in zasledovanje podjetniških ciljev. Pri tem bi morala pravnoorganizacijska-oblika ustrezati podjetniku na vseh področjih aktivnosti, ter omogočati enostavno, pregledno poslovanje ob minimalnih oziroma optimalnih stroških in davčnih obveznostih.

V nalogi primerjamo poslovanje dejavnosti samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo. Predstavljamo njuno ustanovitev ter še posebej podrobno prednosti in slabosti ene in druge oblike izvajanja dejavnosti. Iz statusnega, davčnega in računovodskega vidika predstavljamo prednosti in slabosti, na koncu pa podajamo ključne ugotovitve o razlikah med obema oblikama izvajanja dejavnosti.

V osrednjem delu naloge smo proučevali vprašanje ekonomskih učinkov preoblikovanja dejavnosti samostojnega podjetnika v dejavnost gospodarske družbe. Zato smo najprej poiskali temeljne razloge, ki privedejo podjetnika do tega, da svojo dejavnost preoblikuje v gospodarsko družbo. Največ teh razlogov se nanaša na davčno in računovodsko področje. Ker pa opisujemo preoblikovanje predstavljamo tudi sam postopek in vrste preoblikovanja, ki se pojavljajo v Sloveniji. Predstavljamo tudi ekonomske posledice preoblikovanja na poslovanje.

### **Ključne besede:**

- samostojni podjetnik
- družba z omejeno odgovornostjo
- prednosti
- slabosti
- računovodstvo
- obdavčitev

## **SUMMARY**

By the implementation of their entrepreneurial ideas, the entrepreneurs are confronted with numerous dilemmas when choosing the adequate legal and organizational form that would enable the realization of their entrepreneur ideas and the pursuing of their entrepreneurial goals in all fields. Their legal and organizational form should suit the entrepreneur in all the fields of his activities, enabling a simple and clear management of his business with minimal or optimal costs and tax liabilities.

In this work we are comparing the management of independent contractor and Limited Liability Company. We are representing their establishment and especially

their advantages and weaknesses. We are searching for key differences between them from the status, tax and accountancy point of view. In the center part of the work we were examining the economic efficiency of activity reorganization from sole proprietorship to commercial company. Therefore we tried to find key reasons which lead the entrepreneur to transform his activity into commercial company. Most of the reasons refer to the tax and accountancy field of work. We are also representing the procedures and types of reorganization in Slovenia. Economic effects on management are also represented.

**Key words:**

- independent contractor
- limited liability company
- advantages
- weaknesses
- accountancy
- taxation

## SEZNAM LITERATURE

1. Babič-Matko et al.: Vodenje poslovnih knjig - praktični nasveti za vodenje poslovnih knjig zasebnikov po sistemu enostavnega knjigovodstva. Ljubljana : Contrade international d.o.o., 2001. 317 str.
2. Basle Andreja: Kdaj je espe smiselno preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. Finance, Ljubljana, 2007, 110, str. 18.
3. Basle Andreja: Zakaj bi plačevali več davkov. Finance, Ljubljana, 2007a, 110, str. 18.
4. Basle Andreja: Slabosti statusne oblike s.p. Finance, Ljubljana, 2006 <http://www.finance.si/163748>. 25.9.2006
5. Bohinc Rado, Bratina Borut: Upravljanje korporacij. Ljubljana : Fakulteta za družbene vede, 2005. 455 str.
6. Berk Aleš et al.: Poslovne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 290 str.
7. C. Thomsett Michael: Builder`s Guide to Accounting. Carlsbad, CA : Craftsman Book Co., 2001. 355 str.
8. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2007. 90 str. 8.
9. Djukić Tatjana: Iz nove davčne zakonodaje. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007), 2, str. 47-48.
10. Drobež Mateja, Korbar Jasna, Macarol Božena: Dvostavno knjigovodstvo zasebnikov s štiri in več mestnim kontnim načrtom ter zgledi knjiženj. Ljubljana : Studio Macarol d.o.o., 2003. 188 str.
11. Drobež Tomšič Mateja: Statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na novo kapitalsko družbo (ZGD-1), 2006. [URL:<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1229>], 29.8.2006.
12. Drobež Tomšič Mateja: Preoblikovanje podjetnika - 2. del, 2006a. [URL:<http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1253>], 19.9.2006.
13. Drozg Ingrid: Kako po novem iz s.p. v d.o.o.? [URL:<http://www.revija.mojedelo.com/revija/hrm.asp?showID=371>], 28.8.2006.
14. Hercog Branka: Kapital samostojnega podjetnika in davčni vidik prenosov sredstev. Revizor, Ljubljana, 2005, 10, str. 37-54.
15. Hieng Romana: Najemi v novih SRS. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 9-10, str. 85-99.
16. Hieng Romana: Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2006. IKS, Ljubljana, XXXIV (2007), 1-2, str. 243-275.
17. Hočevar Ana Martina: Podjetnik in d.o.o. v novem zakonu o družbah. Obrtnik, Ljubljana, 2006, 5, str. 42-43.
18. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 469 str.
19. Horvat Tatjana et al.: Združitve in delitve gospodarskih družb: pravni, davčni in računovodski vidiki. [URL:<http://www.finance.si/zdruzitvegd.php?mode=intro2&src=neznan>], 16.6.2007.
20. Javornik Kasandi: Statusno preoblikovanje družb z davčnega vidika v Evropski uniji. Davčno finančna praksa, Maribor, 4 (2003), 12, str. 13-20.
21. Kerčmar Sebastjan, Tratar Boštjan, Boltin Tomaž: Praktični komentar novega Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Lesce : Založba Legat d.o.o., 2006. 821 str.



22. Mancuso Anthony: LLC Or Corporation? How to Choose The Right Form for Your Business. Berkeley, CA : Nolo, 2006. 268 str.
23. Odar Marjan: Pomembnejše spremembe SRS 8 (2006) – kapital. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 9-10, str. 137-152.
24. Perme Janja: Kaj espejem prinaša novi Zakon o dohodnini?. Obrtnik, Ljubljana, XXXV (2006), 11, str. 42-43.
25. Perme Janja: Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev za leto 2006. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007), 2, str. 43-46.
26. Perme Janja: Začenjamo dejavnost: ugotavljanje davčne osnove. Obrtnik, Ljubljana, XXXVI (2007a), 4, str. 82-83.
27. Prelič Saša: Materialno statusno preoblikovanje - zaščita interesov upnikov in imetnikov deležev kapitalskih družb pred tveganji združevanja in delitve. Ljubljana : GV založba, 2005. 543 str.
28. Prelič Saša: Statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov. Podjetje in delo, Ljubljana, XXXII (2006), 2, str. 269-288.
29. Prusnik Matjaž: Statusno preoblikovanje podjetnika. IKS, Ljubljana, XXXIII (2006), 11, str. 143-148.
30. Puharič Krešimir: Gospodarsko pravo: z osnovami prava. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije d.o.o., 2004. 369 str.
31. Razpotnik Nataša, Verbajs Dunja: Za mnoge je s.p. še vedno bolj privlačen. Obrtnik, Ljubljana, 2004, 9, str. 82-85.
32. S. Steingold Fred: Legal Guide for Starting and Running a Small Business. Berkeley, CA : Nolo, 2006. 454 str.
33. Schwarzmann Andreja, Premik Urška: Urejeno blagajniško poslovanje. Ljubljana : Založniška hiša Primath d.o.o., 2005. 456 str.
34. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 285 str.
35. Šime Ivanjko, Kocbek Marijan: Pravo družb – Statusno gospodarsko pravo. Ljubljana : Uradni list Republike Slovenije d.o.o., 2001, 608 str.
36. Škof Bojan et al.: Prenos dejavnosti in preoblikovanje samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo. Ljubljana : Gospodarska zbornica Slovenije, 2006. 80 str.
37. Taback Ivan, Weiner Samuel, Shenkman Martin: Starting a Limited Liability Company. New York : J. Wiley, 2003. 320 str.
38. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 841 str.
39. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. 814 str.
40. Valič Stane: Prenova Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: [www.gzs.si/slo/regije/23024](http://www.gzs.si/slo/regije/23024)], 8.7.2005.
41. Valič Stane: Opomnik za ustanavljanje gospodarskih družb in priglasitev dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika. Gospodarska zbornica Slovenije. [URL: <http://www.gzs.si/Nivo3.asp?IDpm=1756>], 29.9.2006.
42. Vanistendael Frans: EU Freedoms and Taxation. Amsterdam : IBFD, 2006. 302 str.
43. W. Carter Gary: Taxes Made Easy For Your Home - Based Business. Hoboken, N.J. : J. Wiley, 2003. 288 str.
44. W. Nicholson Richard et al.: Basic Accounting for Lawyers. Philadelphia, Pa : American Law
45. Institute, American Bar Association, 1999. 210 str.

46. Zalaznik Janez: Ustanoviti d.o.o. ali postati samostojni podjetnik, 2006. [URL:<http://www.gazela.com/news.cp2?uid=BD12F409-67E3-67B7-7A82-ACD7C5DEBA26&linkid=4>], 15.5.2006.
47. Zalaznik Janez: S preoblikovanjem v d.o.o. ne pobegnete pred odgovornostjo, 2006a. [URL:<http://www.gazela.com/news.cp2?uid=5B56BCAB-AB4B-2C6E-A7DF-9B41C4CFC485&linkid=4>], 5.6.2006.
48. Zupančič Vera: Letno poročilo in obdavčitev dohodka iz dejavnosti zasebnikov za leto 2006, IKS, Ljubljana, XXXIV (2007), 4, str. 135-186.

## SEZNAM VIROV

1. Enostavnejše preoblikovanje s.p. v kapitalsko družbo. [URL: <http://www.smartstart.si/newsdetails.aspx?langid=1&id=19>], 13.6.2007.
2. Kaj je to računovodstvo in zakaj je pomembno?. [URL:<http://vem.data.si/clanek/1/82/>], 9.5.2007.
3. Lestvica in zneski olajšav za odmero dohodnine za leto 2004.[URL: [http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doho\\_lestvica\\_2004.html](http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doho_lestvica_2004.html)],25.5.2006.
4. Lestvica za odmero dohodnine za leto 2003. [URL: <http://freeweb.siol.net/erlah1/news.htm>], 18.2.2004.
5. Novi Zakon o davčnem postopku - bistvene novosti in spremembe. Davčna uprava Republike Slovenije. [URL:[http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_davcnem\\_postopku\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_davcnem_postopku_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
6. Novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - bistvene novosti in spremembe. [URL:[http://www.durs.gov.si/.../novi\\_zakon\\_o\\_davku\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.durs.gov.si/.../novi_zakon_o_davku_od_dohodkov_pravnih_oseb_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
7. Novi Zakon o dohodnini - bistvene novosti in spremembe. Davčna uprava Republike Slovenije. [URL:[http://www.gov.si/si/aktualno/novi\\_zakonski\\_akti/novi\\_zakon\\_o\\_dohodnini\\_bistvene\\_novosti\\_in\\_spremembe/](http://www.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/novi_zakon_o_dohodnini_bistvene_novosti_in_spremembe/)], 15.5.2007.
8. 5 razlogov za preoblikovanje espeja v d.o.o., Finance, št. 43/2008 str. 18
9. Novosti Zakona o gospodarskih družbah: kako po novem iz s.p. v d.o.o.? [URL:[http://www.spicaracunovodstvo.si/index.php/articles/PREOBLIKOVANJE\\_S.P.\\_V\\_GOSPODARSKO\\_DRU%8EBO](http://www.spicaracunovodstvo.si/index.php/articles/PREOBLIKOVANJE_S.P._V_GOSPODARSKO_DRU%8EBO)], 2.9.2006
10. Odredba o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2006 (Uradni list RS, št. 02/06).
11. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 141/06).
12. Pravilnik o poslovnih knjigah in drugih davčnih evidencah za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (Uradni list RS, št. 138/06).
13. Pravilnik o spremembah Pravilnika o plačevanju z gotovino in blagajniški maksimum (Uradni list RS, št. 141/2006).
14. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/2005).
15. Stopnje dohodnine in davčne olajšave za leto 2005. [URL:[http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doh\\_064.html](http://www.sigov.si/durs/index.php?f=doh_064.html)], 5.4.2006
16. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006).
17. Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 117/2006).
18. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006).

19. Zakon o davku na motorna vozila (Uradni list RS, št. 17/2006).
20. Zakon o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 117/2006).
21. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/2006).
22. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).

## **Sklep o preoblikovanju**

Franc Krovec samostojni podjetnik, in akt o ustanovitvi družbe Krovec, družbe z omejeno odgovornostjo.

### **1. člen**

Podpisani Franc Krovec, samostojni podjetnik, s sedežem v Mariboru, Počehova X, ugotavljam, da:

- sem dne .\_\_\_\_\_. začel opravljati na trgu samostojno pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost z dnem vpisa v PRS pri AJPES,
- sem vpisan v PRS pri AJPES pod št xxx z dne 1.1.200X
- sem posloval pod firmo Franc Krovec, samostojni podjetnik, s sedežem v Mariboru, Počehova X,
- sem opravljal naslednjo gospodarsko dejavnost (opisati dejavnosti),
- ocenjujem vrednost podjetja, ki je moja lastnina, na EUR,
- imam sklenjene pogodbe o zaposlitvi s \_\_\_\_\_ delavci,
- imam obveznosti do upnikov po podatkih iz poslovnih knjig v višini ...,
- imam terjatve do svojih dolžnikov, evidentiranih v poslovnih knjigah v višini ...,
- imam nepremično in premično premoženje, ki je organizirano v podjetju in namenjeno opravljanju gospodarske dejavnosti, navedeno v prilogi št. 1 tega akta,
- ugotavljam potrebo po preoblikovanju pravno organizacijske oblike mojega podjetja v družbo z omejeno odgovornostjo.

### **2. člen**

S tem v zvezi bom omogočil, da zaposleni delavci sklenejo pogodbo o zaposlitvi v novoustanovljeni družbi z vsemi pravicami in obveznostmi, ki so jih imeli na podlagi zaposlitve pri samostojnem podjetniku.

### **3. člen**

Znano mi je, da bom tudi po preoblikovanju jamčil s svojim osebnim premoženjem za obveznosti, ki so nastale do dneva vpisa novoustanovljene družbe v sodni register.

### **4. člen**

Dovoljujem, da družba nadaljuje poslovanje pod firmo Franc Krovec, družba z omejeno odgovornostjo.

### **5. člen**

Kot samostojni podjetnik bom prenehal s poslovanjem in bom v tej zvezi v sredstvih javnega obveščanja najpozneje v osmih dneh od tega sklepa objavil, da bom prenehal poslovati kot samostojni podjetnik in se bo enako poslovanje nadaljevalo pri družbi Franc Krovec, družbi z omejeno odgovornostjo.

### **6. člen**

Najpozneje v osmih dneh po vpisu družbe Franc Krovec, družbe z omejeno odgovornostjo, v sodni register bo prijavljen vpis prenehanja opravljanja dejavnosti samostojnega podjetnika pri AJPES.

Na podlagi navedenega sprejemam kot edini ustanovitelj

**Akt o ustanovitvi družbe z omejeno odgovornostjo,  
Franc Krovec, Splošno stavbno kleparstvo, družba z omejeno odgovornostjo,**

s sedežem v Mariboru, Počehova X, v katero vlagam celotno podjetje z vsem premoženjem in nepremičnim premoženjem in vsemi pravicami, obveznostmi ter odgovornostmi, ki so navedene v bilanci stanja.

**Maribor ...**

**Podpis**