

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

Delo diplomskega projekta

**PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V
DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO – PRAVNI,
DAVČNI IN RAČUNOVODSKI VIDIKI**

Junij, 2020

Stela Šalamon

UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA

Delo diplomskega projekta

**PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA V DRUŽBO
Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO – PRAVNI, DAVČNI IN
RAČUNOVODSKI VIDIKI**

Reorganization a solo proprietorship into limited liability company- legal, tax and
accounting aspects

Kandidat: Stela Šalamon

Študijski program: BUN, Ekonomske in poslovne vede

Študijska usmeritev: Računovodstvo, revizija, davščine

Mentor: dr. Peter Podgorelec

Jezikovno pregledala: mag. Gordana Rodinger

Študijsko leto: 2019/2020

Maribor, junij 2020

POVZETEK

V diplomskem delu smo najprej spoznali značilnosti poslovanja samostojnega podjetnika in poslovanja družbe z omejeno odgovornostjo. Pred začetkom poslovne poti je pomembno poznavanje lastnosti poslovanja obeh oblik ter poznavanje njunih prednosti in slabosti.

Z diplomskim delom se seznanimo s postopkom statusnega preoblikovanja, davčnim in računovodskim vidikom.

Na začetku poslovne poti se ljudje večinoma odločijo za ustanovitev s. p.-ja, ker ni začetnih stroškov ustanovitve kot npr. pri d. o. o., kjer je potrebno vplačati minimalni osnovni kapital v višini 7.500 EUR. Samostojni podjetnik skozi leta poslovanja in rasti velikokrat preraste statusno obliko s. p.-ja, saj zaposluje vedno več ljudi, ima vedno večji obseg posla, s tem pa posledično tudi vedno večjo odgovornost. Pri poslovanju podjetnika se pogosto pojavi potreba po preoblikovanju v drugo pravnoorganizacijsko obliko. Največkrat se podjetnik preoblikuje v d. o. o. Država omogoča preoblikovanje iz samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, vendar je potrebno postopek voditi v skladu z zakonom.

Ključne besede: samostojni podjetnik, družba z omejeno odgovornostjo, obdavčitev, preoblikovanje

ABSTRACT

In the thesis, we will present the characteristics of sole proprietorship and limited liability companies. It is important to know the properties of both business structures and their respective advantages and disadvantages.

We will get familiar with the procedure of changing the business structure, tax and accounting aspects.

Small businesses mostly begin as sole proprietors, because the starting costs are much lower compared to the limited liability company, where initial capital of 7500 EUR has to be paid. With business growth, more employees and more responsibilities, a sole proprietorship business structure can become inadequate and as such the need arises to change it. It is usually changed into a limited liability company. The state allows for such reorganization, but it has to be done in accordance with local legislation.

Key words: solo proprietorship, limited liability company, taxes, reorganization

KAZALO VSEBINE

1	UVOD.....	1
1.1	Opis področja in opredelitev problema	1
1.2	Namen, cilji in hipoteze raziskave	1
1.3	Predpostavke in omejitve	2
1.4	Predvidene metode raziskovanja	2
2	OPREDELITEV IN OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA.....	3
2.1	Nastanek in razvoj s. p.	3
2.2	Odgovornost podjetnika	3
2.3	Poslovne knjige in letno poročilo podjetnika posameznika	4
2.4	Obdavčitev samostojnega podjetnika.....	6
2.4.1	Ugotavljanje davčne osnove z normiranimi odhodki.....	7
2.4.2	Ugotavljanje davčne osnove z dejanskimi odhodki	8
3	OPREDELITEV IN OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	11
3.1	Nastanek in razvoj enoosebne d. o. o.	11
3.2	Osnovni kapital in odgovornost družbenika	11
3.3	Poslovne knjige in letno poročilo	12
3.4	Obdavčitev d. o. o.	13
4	PRENOS DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA NA DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	15
4.1	Prenehanje samostojnega podjetnika	15
4.2	Preoblikovanje podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo.....	16
4.3	Vzroki za preoblikovanje dejavnosti	21
4.4	Prikaz stopenj obremenitve osnove po vrsti socialnega zavarovanje	22
4.5	Varstvo upnikov	23
5	DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA	24
6	RAČUNOVODSKI VIDIK PREOBLIKOVANJA	28
7	SKLEP	30
8	LITERATURA.....	33

KAZALO SLIK

Slika 1: Splošne olajšave za leto 2020	10
--	----

KAZALO TABEL

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine 2020	8
Tabela 2: Stopnje obremenitve po vrsti socialnega zavarovanja.....	22
Tabela 3: Obdavčitev samostojnega podjetnika na primeru	25
Tabela 4: Obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo na primeru	25

Seznam okrajšav

d. o. o. – družba z omejeno odgovornostjo

s. p. – samostojni podjetnik

ZGD – Zakon o gospodarskih družbah

SRS – Slovenski računovodski standardi

MSRP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

PRS – Poslovni register Slovenija

ZDDPO-2 – Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

1 UVOD

1.1 Opis področja in opredelitev problema

Najpogosteje je glavni cilj podjetnika ustvarjanje dobička, kar pomeni, da poskuša doseči čim manjši odliv davčnih obveznosti državi, zato je pomembno, za katero organizacijsko obliko se posameznik ob začetku poslovne poti odloči. Za odločitev je pomembno poznavanje zakonodaje in davkov.

Samostojni podjetnik in družba z omejeno odgovornostjo se med seboj močno razlikujeta, vendar ima vsaka od njiju nekatere prednosti in nekatere slabosti.

V praksi je pogosta situacija, da posameznik na začetku poti opravlja dejavnost kot samostojni podjetnik, kasneje pa s širitvijo obsega dejavnosti in ob povečanih prihodkih začne razmišljati o preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Pri postopku preoblikovanja je pomembno, da smo pozorni na posledice glede davčnega vidika.

V diplomskem delu bomo spoznali značilnosti poslovanja samostojnega podjetnika in obdavčitev le-tega ter značilnosti poslovanja družbe z omejeno odgovornostjo in njeno obdavčitev.

1.2 Namen, cilji in hipoteze raziskave

Namen diplomskega dela je predstaviti in preučiti preoblikovanje samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Cilji:

- opredelitev in obdavčitev samostojnega podjetnika,
- opredelitev in obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo,
- opredelitev vzrokov za preoblikovanje,
- preučiti davčni in računovodski vidik preoblikovanja.

Hipoteze:

H1: Eden od ključnih motivov za preoblikovanje s. p. v d. o. o. je davčni vidik, ki pa je odvisen od obsega poslovanja.

H2: V primeru preoblikovanja s. p. v d. o. o. obstaja tveganje za upnike, kar pa je v zakonodaji ustrezno rešeno.

1.3 Predpostavke in omejitve

Predpostavljali smo, da so vsi podatki, ki smo jih pridobili, ustrezni, resnični in verodostojni. V literaturi smo se omejili na slovensko literaturo.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri izdelavi diplomskega dela so bile uporabljene deduktivna metoda, induktivna metoda, metoda kompilacije in deskripcije ter komparacije.

Uporabili smo deskriptivni pristop z metodama deskripcije in kompilacije. Deskripcijo smo uporabili za pojasnitev pojmov. Za preučevanje smo povzemali ugotovitve člankov in avtorjev domače literature.

Z metodo kompilacije smo povzeli sklepe, stališča in spoznanja avtorjev in analizirali relevantne zakonske podlage.

Z metodo deduktivne metode smo opisali preoblikovanje kot posledico prilagajanja podjetnikovim interesom.

Z induktivno metodo pa smo razložili razloge za podjetnikovo prestrukturiranje.

Uporabili smo tudi metodo komparacije, s katero smo primerjali stališča različnih avtorjev in oblikovali zaključke.

2 OPREDELITEV IN OBDAVČITEV SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA

2.1 Nastanek in razvoj s. p.

Samostojni podjetnik posameznik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja. Iz te zakonske definicije lahko izluščimo naslednje značilnosti podjetnika posameznika:

- podjetnik je lahko samo fizična oseba (pravna oseba, ki opravlja pridobitno dejavnost, je gospodarska družba);
- da lahko fizična oseba pridobi status podjetnika na podlagi zakona, mora opravljati pridobitno dejavnost;
- podjetnik je gospodarski subjekt, saj je pridobitnost glavni razlog poslovanja podjetnika, tako da je glede tega izenačen z gospodarsko družbo kot gospodarskim subjektom;
- samostojnost podjetnika pri opravljanju dejavnosti, kar je pomembna značilnost za vsakogar, ki na trgu nastopa kot gospodarski subjekt;
- podjetnik opravlja dejavnost trajno in s pridobitnim namenom (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 71).

ZGD-1 določa smiselno uporabo skupnih določb o dejavnosti, firmi, sedežu, podružnici, prokuri in poslovni skrivnosti tudi za podjetnika (71. člen ZGD-1).

Podjetnik je lahko samo posameznik, saj lahko več oseb deluje skupaj le v obliki gospodarske družbe. Ni družbe posameznih podjetnikov. V nasprotju z d. o. o. podjetnik ni pravna oseba, kar velja seveda tudi za njegovo podjetje, ampak nastopa v pravnem prometu kot fizična oseba, ki je nosilec podjetja (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 72).

2.2 Odgovornost podjetnika

Podjetnik za začetek opravljanja dejavnosti ni dolžan zagotoviti osnovnega kapitala, kot je to značilno za d. o. o. Odgovornost samostojnega podjetnika je neomejena oziroma

osebna. Podjetnik za obveznosti, ki so nastale pri njegovem poslovanju, odgovarja s premoženjem podjetja ter hkrati tudi s svojim lastnim, zasebnim premoženjem, torej z vsem svojim premoženjem. Tako določa Zakon o gospodarskih družbah RS v prvem odstavku 7. člena (7/I ZGD-1). Ločevanje osebnega premoženja in premoženja podjetja nima pomena za upnike, pomembno je le za primer davčnih predpisov in morebitnega stečaja podjetnika.

2.3 Poslovne knjige in letno poročilo podjetnika posameznika

Osnovne značilnosti podjetnika so enake kot pri gospodarskih družbah: samostojnost in s tem lastna koristnost tveganja, pridobitnost, opravljanje dejavnosti na trgu in izključna narava dejavnosti. Tako podjetniki posamezniki kot d. o. o. vodijo poslovne knjige, ki jih morajo enkrat letno zaključiti (54. člen ZGD-1) (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 97).

ZGD-1 predpisuje za podjetnike obveznost vodenja poslovnih knjig po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Če podjetniki ne presežejo dveh od v nadaljevanju navedenih meril, lahko vodijo poslovne knjige tudi po sistemu enostavnega knjigovodstva. Ta merila so:

- ne zaposlujejo več kot treh ljudi,
- letni prihodki ne presegajo 50.000 EUR ter
- povprečna vrednost aktive, izračunane kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji presečni dan poslovnega leta, ne presega 25.000 EUR.

V dvostavnem knjigovodstvu ima vsaka vknjižba tudi svojo nasprotno vknjižbo, kar pomeni, da mora vsako knjiženje zagotoviti bilančno ravnotežje (aktiva = pasiva). Značilno je tudi določanje kontov, na katere se knjižijo poslovni dogodki v poslovnih knjigah (Vodenje poslovnih knjig za samostojne podjetnike, 2020).

Dvostavno knjigovodstvo podjetnika vsebuje:

- dnevnik in glavno knjigo kot temeljni poslovni knjigi,
- analitične evidence in druge poslovne knjige kot pomožne knjige. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 97).

Če podjetnik izbere, da bo njegov dobiček obdavčen iz dohodninske lestvice, mora ob koncu poslovnega leta sestaviti izkaz poslovnega izida, ki ga navadno pripravijo računovodje. V izkazu poslovnega izida podjetnik prikaže kolikšen je dobiček, kar pomeni, kolikšna je razlika med prihodki in odhodki. Če ima podjetnik višje prihodke kot odhodke, bo prikazoval dobiček, v nasprotnem primeru, ko pa ima višje odhodke kot prihodke, dobička nima. V tem primeru, kadar podjetnik nima dobička, ne bo plačal davka. Kadar pa ima podjetnik dobiček, pa plača davek, izračunan z davčnimi stopnjami iz dohodninske lestvice.

Posebnost so normiranci. Poslovnih knjig pa ni treba voditi tistim zavezancem za davek od dohodkov iz dejavnosti (t. i. normirancem), ki izpolnjujejo naslednje pogoje:

- v davčnem letu pred tem davčnim letom prihodki iz dejavnosti ne presegajo 50.000 EUR ali v davčnem letu pred tem davčnim letom prihodki iz dejavnosti ne presegajo 100.000 EUR in je bila obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti normiranca se ugotavlja na način, da se od ustvarjenih prihodkov odštejejo normirani odhodki. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov je primerna za tiste zavezance, ki imajo manj stroškov, kot znašajo normirani odhodki. Dobiček se obdavči s stopnjo 20 %. Knjigovodstvo v primeru normiranih odhodkov ni obvezno, potrebno je le skrbno zbirati izdane račune.

Osnovne značilnosti podjetnika so enake kot pri gospodarskih družbah: samostojnost in s tem lastna koristnost tveganja, pridobitnost, opravljanje dejavnosti na trgu in izključna narava dejavnosti. Tako podjetniki posamezniki kot d.o.o. vodijo poslovne knjige, ki jih morajo enkrat letno zaključiti (54. člen ZGD-1) (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 97).

2.4 Obdavčitev samostojnega podjetnika

Dohodek samostojnega podjetnika, ki ga podjetnik ustvari s svojim gospodarskim podjemom, je obdavčen (dohodnina) v skladu z ZDoh-2. ZDoh-2 je matični zakon za obdavčitev vseh dohodkov fizičnih oseb.

Če je fizična oseba rezident Slovenije, je zavezana za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir zunaj Slovenije (načelo svetovnega dohodka). Fizična oseba, ki je nerezident, je zavezana za plačilo dohodnine samo od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 191).

Za dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti, se šteje dohodek, dosežen z neodvisnim (samostojnim) opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske ter z njima povezane dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic (Hauptman 2013, str. 34).

Predmet obdavčitve (15. člen ZDoh) z dohodnino so torej dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Dohodki so vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto. Za dohodek se po ZDoh šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet. Dohodek, prejet v naravi, se določi na podlagi primerljive tržne cene, če ni z zakonom drugače določeno. Dohodek je pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet, če ni z zakonom drugače določeno. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi. (Hauptman 2013, str. 37).

Pri obdavčitvi samostojnega podjetnika obstajata dva možna načina za ugotavljanje davčne osnove, ki je podlaga za obdavčitev, in sicer:

1. z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov ter
2. na podlagi normiranih odhodkov.

Razlika med obema pristopoma obdavčitve dohodka samostojnega podjetnika je v tem, da v primeru obdavčitve na podlagi normiranih odhodkov ne potrebujemo obračuna dejanskih odhodkov podjetnika, ampak se ti davčno priznajo v višini 20 % (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 230).

Davčno osnovo lahko ugotavljamo na podlagi dejanskih odhodkov ali na podlagi normiranih odhodkov.

2.4.1 Ugotavljanje davčne osnove z normiranimi odhodki

DAVČNA OSNOVA (pri dohodku iz dejavnosti) = prihodki – normirani stroški (80 % x 50.000 EUR)

Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov pomeni poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove, saj zavezancem ni treba voditi evidenc o odhodkih oziroma stroških, ki jih imajo pri poslovanju (Hauptman, 2013, str. 46).

Obračuna se davek po stopnji 20 %, ki je tudi dokončen davek (Hauptman, 2013, str. 34). Če podjetnik izbere, da bo njegov dobiček obdavčen na podlagi normiranih odhodkov, davčnih olajšav ne sme uveljavljati. Zavezanci ugotovijo dohodnino od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu, ki ga morajo davčnemu organu predložiti najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto (Hauptman 2013, str. 46).

Na podlagi davčnega obračuna se določi tudi akontacija dohodnine, ki se v tekočem davčnem letu plačuje:

- v mesečnih obrokih (če znesek akontacije presega 400 EUR) ali
 - v trimesečnih obrokih (če znesek akontacije ne presega 400 EUR)
- (Hauptman 2013, str. 46).

Zavezanec, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje prihodkovnega pogoja za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, je dolžan v davčnem letu, ki sledi dvema zaporednima predhodnima davčnima

letoma, ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov ter voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je dolžan voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov (Hauptman 2013, str. 47).

2.4.2 Ugotavljanje davčne osnove z dejanskimi odhodki

DAVČNA OSNOVA (pri dohodku iz dejavnosti) = prihodki – dejanski (davčno priznani) odhodki

Davčna osnova je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem te dejavnosti (Hauptman 2013, str. 45). Višina davka je obračunana glede na dosežen razred v dohodninski lestvici (Hauptman 2013, str. 34).

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine 2020

Če znaša neto letna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	8.500		16 %
8.500	25.000	1.360	+26 %
25.000	50.000	5.650	+33 %
50.000	72.000	13.900	+39 %
72.000		22.480	50 %

(FURS, 2020).

Kadar se podjetnik odloči za obdavčitev s stopnjami iz dohodninske lestvice, mu pripadajo nekatere davčne olajšave.

Najkasneje do 31. marca tekočega leta morajo zavezanci predložiti davčnemu organu davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. (Hauptman 2013, str. 45). Splošna davčna olajšava in morebitne druge olajšave se še pred izračunavanjem davka od dobička odštejejo.

V davčnem obračunu lahko uveljavljajo tudi olajšave, ki jih določa ZDoH-2, in sicer:

- olajšavo za vlaganje v raziskave in razvoj (61. člen),
- olajšavo za zaposlovanje (61a. člen),
- olajšavo za zaposlovanje invalidov (62. člen),
- olajšavo za zavezanca invalida (63. člen),
- olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju (64. člen),
- olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (65. člen),
- olajšavo za donacije (66. člen),
- olajšavo za investiranje (66a. člen).

Od ugotovljene davčne osnove zavezanci plačujejo akontacije dohodnine med letom, in sicer v mesečnih ali trimesečnih obrokih (Hauptman 2013, str. 45).

Koliko znašajo splošne davčne olajšave, prikazuje slika spodaj. Pomembno je opomniti, da se zneski splošnih davčnih olajšav, tako kot tudi dohodninska letvica, iz leta v leto spreminjajo. Spodaj je podana slika splošnih olajšav za leto 2020.

Slika 1: Splošne olajšave za leto 2020

1. Splošna olajšava

Višina skupne splošne olajšave je odvisna od višine skupnega dohodka v letu 2020:

Če znaša skupni dohodek v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	13.316,83	3.500,00 + (18.700,38 - 1,40427 x skupni dohodek)
13.316,83		3.500,00

Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja se upošteva:

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	1.109,74	291,67 + (1.558,37 - 1,40427 x bruto dohodek)
1.109,74		291,67

Če delojemalec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva povečana splošna olajšava (o čemer obvesti delodajalca), se davčna osnova zmanjša za 291,67 eura.

2. Osebne olajšave

Namen	Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
invalidu s 100% telesno okvaro	17.658,84	1.471,57

3. Posebna osebna olajšava

Za rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta, znaša 3.500,00 eura.

4. Posebna olajšava

- za vzdrževane otroke

	Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
Za prvega vzdrževanega otroka	2.436,92	203,08
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	8.830,00	735,83
Za drugega vzdrževanega otroka	2.649,24	220,77
Za tretjega vzdrževanega otroka	4.418,54	368,21
Za četrtega vzdrževanega otroka	6.187,85	515,65
Za petega vzdrževanega otroka	7.957,14	663,09

Za vse nadaljnje vzdrževane otroke se višina olajšave poveča za 1.769,30 eura (mesečno za 147,44 eura) glede na višino olajšave za predhodnega vzdrževanega otroka.

- za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana

Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
2.436,92	203,08

5. Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Največ do zneska premije, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca oziroma 5,844 % pokojnine zavarovanca in ne več kot 2.819,09 eura letno.

Vir: (FURS, 2020).

3 OPREDELITEV IN OBDAVČITEV DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

3.1 Nastanek in razvoj enoosebne d. o. o.

Ustanavljanje družbe z omejeno odgovornostjo z enim družbenikom se danes zdi povsem razumljivo, čeprav je enoosebna d. o. o. razmeroma nov pravni institut, če upoštevamo dejstvo, da je bila kot posebna oblika d. o. o. uvedena šele s sprejetjem Zakona o gospodarskih družbah (ZGD) v letu 1993 (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 17).

Z enoosebno d. o. o. se tako zagotovi ločitev premoženja fizične osebe (personalni substrat) od premoženja družbe kot pravne osebe (premoženjskega substrata). Zagotovljena je samostojnost premoženjskega substrata pravne osebe, kar pomeni ločenost pravne osebe kot pravnega subjekta od družbenika kot fizične osebe. Pravna subjektiviteta družba, iz katere izhajajo stvarne in osebne sestavine, pomeni, da:

- d. o. o. samostojno odgovarja za njene obveznosti,
- d. o. o. ni skupek interesov posameznika oziroma so interesi družbe drugačni od interesov družbenika,
- d. o. o. samostojno nastopa v pravnem prometu,
- je d. o. o. pravno sposobna od svoje ustanovitve, poslovno sposobnost pa pridobi šele z imenovanjem organov in zastopnikov, ki izražajo njeno voljo navzven (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 21).

3.2 Osnovni kapital in odgovornost družbenika

Temeljna funkcija osnovnega kapitala je, da na začetku poslovanja družbe predstavlja minimalno jamstvo oziroma zagotovi upnikom, da bodo njihove terjatve poravnane. Tako so upniki družbe lahko prepričani, da premoženje družbe vsaj na začetku njenega poslovanja znaša najmanj toliko, kolikor je kogentno določeno z zakonom za osnovni kapital, in da bo lahko obveznosti do upnikov

družba poravnala. Glede d. o. o. ZGD-1 določa, da mora osnovni kapital znašati vsaj 7.500 EUR, vsak osnovni vložek pa najmanj 50 EUR (prvi odstavek 475. člena ZGD-1) (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 40).

Osnovni vložek edinega družbenika je lahko zagotovljen v denarju ali kot stvarni vložek ali stvarni prevzem. Osnovni vložek mora biti družbi izročen tako, da lahko poslovodja družbe z njim prosto razpolaga. Vplačila denarnih vložkov morajo biti nakazana na bančni račun. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 41).

Z vpisom družbe v register ta postane pravna oseba, ki v pravnem prometu samostojno nastopa, pri čemer se premoženje družbe loči od premoženja edinega družbenika. Družbenik odgovarja za škodo, bodisi nastalo s kakšnim škodljivim ravnanjem ob ustanovitvi d.o.o. bodisi povzročeno namenoma ali iz hude malomarnosti pri izročitvi stvarnih vložkov ali previsoki ocenitvi teh vložkov. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 42).

3.3 Poslovne knjige in letno poročilo

ZGD-1 določa splošna pravila vodenja poslovnih knjig in sprejetja letnega poročila, dodatno pa morajo gospodarske družbe in podjetnik posameznik upoštevati še Slovenske računovodske standarde (SRS) ali Mednarodne standarde računovodskega poročanja (MSRP).

Enoosebna d. o. o. mora voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Poslovno leto se razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig mora d. o. o. za vsako poslovno leto v treh mesecih po koncu tega poslovnega leta sestaviti letno poročilo, seveda v skladu z ZGD-1, SRS ali MSRP (prvi odstavek 54. člena ZGD-1). Enoosebna d. o. o. mora voditi poslovne knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, v nasprotju s podjetnikom posameznikom, ki lahko vodi bodisi enostavno bodisi dvostavno knjigovodstvo, obstaja pa še varianta z normiranimi dohodki.

Računovodsko poročilo je sestavljeno iz računovodskih izkazov in priloge s pojasnili k tem izkazom. Računovodski izkazi so:

- Bilanca stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta. Letna bilanca stanja se izdelava na bilančni presečni dan, ki je zadnji dan poslovnega leta.
- Izkaz poslovnega izida, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu.
- Izkaz denarnih tokov, ki prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe pri stanju denarnih sredstev.
- Izkaz gibanja kapitala, ki prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube.

Računovodsko poročilo sestavlja še priloga s pojasnili k izkazu. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 51).

3.4 Obdavčitev d. o. o.

Dohodki pravnih oseb se obdavčujejo po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2). Davčni zavezanec je pravna oseba domačega ali tujega prava. Davek od dohodkov pravnih oseb je neposredni davek, ki ga plačujejo pravne osebe. Ker se davek izračuna od dobička pravne osebe in ker neposredno znižuje znesek bruto dobička pravne osebe na ravni čistega dobička, davek bremeni neposredno pravno osebo, ki je davčni zavezanec. Davek od dohodkov pravnih oseb zaradi neposrednega učinka na višino čistega dobička vpliva na donosnost vloženega kapitala (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 206).

Sistem obdavčitve dohodka družbenika je kompleksnejši kot sistem obdavčitve samostojnega podjetnika, saj je obdavčitev sestavljena iz trojnega obdavčenja ustvarjenega dohodka. Obdavčitev je sestavljena iz obdavčitve družbe (obdavčitev dohodka pravne osebe) in iz obdavčitve družbenika v okviru dohodnine (dohodek iz zaposlitve in dohodek iz premoženja) (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 205).

Potem ko gospodarska družba opredeli davčno priznane prihodke in davčno priznane odhodke, nadalje ugotavlja vrednost davčne osnove. (Hauptman 2013, str. 22).

DAVČNA OSNOVA = prihodki – davčno priznani odhodki – davčno priznane olajšave (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 211).

V primeru presežka prihodkov nad odhodki je pozitivna davčna osnova, ki jo lahko družba zmanjšuje za davčne olajšave. V primeru presežka odhodkov nad prihodki, ki so določeni z ZDDPO-2, je ugotovljena davčna izguba (36. člen) (Hauptman 2013, str.22).

Od pozitivne davčne osnove, zmanjšane za davčne olajšave, se za potrebe obračunavanja davka nadalje obračuna davek po predpisani davčni stopnji, upošteva pa se tudi odbitek tujega davka in plačane akontacije med letom (Hauptman 2013, str. 29).

4 PRENOS DEJAVNOSTI SAMOSTOJNEGA PODJETNIKA NA DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

4.1 Prenehanje samostojnega podjetnika

V okviru prenehanja samostojnega podjetnika posameznika ločimo med prostovoljnim in prisilnim prenehanjem. Na podlagi 75. člena ZGD-1 mora podjetnik vsako spremembo podatkov v 15 dneh po nastanku spremembe prijaviti v AJPES. Prenehanje opravljanja dejavnosti mora podjetnik, ali od njega za ta namen pooblaščen oseba, prijaviti najmanj 15 dni prej. Za prenehanje s. p. je obvezno, da podjetnik vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti na primeren način (s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, v poslovnih prostorih) objavi, da bo prenehal opravljati dejavnost ter ob tem navede tudi dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Pred prijavo prenehanja poslovanja mora podjetnik razrešiti vsa vprašanja z dolžniki in delavci, saj se v nasprotju z gospodarsko družbo pri podjetniku ne izpelje postopek likvidacije. AJPES po prejemu popolne in pravilne prijave podjetnika izbriše iz PRS (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 280).

Ob klasičnem prenehanju podjetnika pa lahko AJPES po uradni dolžnosti izbriše podjetnika iz PRS (75. člen ZGD-1):

1. na podlagi obvestila organa, da se je podjetnik statusno preoblikoval v kapitalno družbo,
2. itd. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 280).

Status podjetnika ureja ZGD-1 v členih od 71 do 75, pri čemer daje zakon v sedmem poglavju poseben poudarek statusnemu preoblikovanju podjetnika, čeprav kot krovni zakon na področju urejanja temeljnih korporacijskopравnih pravil ureja predvsem gospodarske družbe.

4.2 Preoblikovanje podjetnika s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo

Statusno preoblikovanje družb vključno s preoblikovanjem samostojnih podjetnikov, ureja ZGD-1 v VI. delu zakona, ki je dokaj obsežno (579. do 673. člen). Za razvoj statusnih preoblikovanj v Sloveniji je bila posebno pomembna novela ZGD-F leta 2001, saj je celovito uredila delitev gospodarskih družb, ki v ZGD iz leta 1993 sploh še niso bile vključene (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1033).

Reorganizacija kot statusno preoblikovanje, ki pomeni univerzalno sukcesijo, vedno zahteva zakonski temelj. Na področju statusnih preoblikovanj to načelo pomeni, da se lahko gospodarske družbe in drugi gospodarski subjekti statusno preoblikujejo le z združitvijo, delitvijo, prenosom premoženja in spremembo pravnoorganizacijske oblike ter njihove zakonsko določene pojavne oblike, hkrati pa so lahko pri preoblikovanju udeležene le gospodarske družbe v tisti pravnoorganizacijski obliki, kakšno pri posamezni vrsti in obliki statusnih preoblikovanj zakon izrecno določa, kar velja tudi za gospodarske subjekte in druge pravne osebe (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1024).

S pojmom statusno preoblikovanje v teoriji prava družb označujejo tiste korporacijske aktivnosti, ki imajo te skupne značilnosti:

- njihova posledica so spremembe v premoženjski (materialni) oziroma organizacijski (formalni) strukturi določenega nosilca podjetja (gospodarske družbe, ki se statusno preoblikuje);
- temeljijo na societetni podlagi;
- praviloma so pravno (normativno) urejene s posebnimi pravnimi pravili prava preoblikovanj (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1024).

V okviru statusnega preoblikovanja ločimo redno (formalno) in prenosno (materialno) preoblikovanje. Pri formalnem statusnem preoblikovanju podjetje obdrži svojo identiteto, spremeni se samo pravnoorganizacijska oblika. Pri materialnem preoblikovanju pa se podjetje prenese na drugega nosilca dejavnosti,

največkrat tako, da se ustanovi nova družba, v katero se vloži delujoče podjetje (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 285).

Osnovne oblike statusnih preoblikovanj gospodarskih družb določa ZGD-1 v prvem odstavku 579. člena kot splošno pravilo, po katerem se družbe lahko statusno preoblikujejo:

- z združitvijo,
- z delitvijo,
- s prenosom premoženja,
- s spremembo pravnoorganizacijske oblike. (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1024).

ZGD-1 je kot bistveno novost prinesel statusno preoblikovanje podjetnika – sedmo poglavje, 667. do 673. člen. Tudi statusno preoblikovanje podjetnika sodi med vrsto statusnih preoblikovanj gospodarskih subjektov, pri čemer spada statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov v skupino materialnih statusnih preoblikovanj in ne v skupino formalnih statusnih preoblikovanj. Pri tem torej ne gre za to, da bi se samostojni podjetnik kot fizična oseba preoblikoval v gospodarsko družbo kot pravno osebo, kar že pojmovno ni mogoče. Temveč korporacijsko pravo dopušča tudi fizični osebi, ki je kot pravnoorganizacijsko obliko za opravljanje pridobitne dejavnosti že izbrala obliko samostojnega podjetnika in torej ima svoje podjetje kot podjetniško organizirano premoženje, da to podjetniško premoženje loči od svojega siceršnjega premoženja, ki ni v funkciji opravljanja pridobitne dejavnosti, in ga prenese na gospodarsko družbo kot pravna oseba, v katere personalni substrat se kot družbenik in ekonomski lastnik vključi fizična oseba (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1065).

Pri poslovanju podjetnika se pogosto pojavi potreba po preoblikovanju v drugo pravnoorganizacijsko obliko. Največkrat se podjetnik preoblikuje v d. o. o. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 285).

Pravno dosledno je preoblikovanje samostojnega podjetnika po svojih pravnih značilnostih statusno pojavna oblika delitve. Samostojni podjetnik iz svojega premoženja izloči podjetje kot podjetniško organizirano premoženje in ga po poti

univerzalnega pravnega nasledstva prenese na kapitalsko družbo v zameno za pridobitev korporacijskega deleža v njej (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1065).

V tem primeru se podjetnik preoblikuje tako, da svoje podjetje vloži v novoustanovljeno kapitalsko družbo. Pri tem je treba poudariti, da se za preoblikovanje podjetnika uporablja odločba 75. člena ZGD-1, ki določa postopek spremembe in prenehanja opravljanja dejavnosti. Čeprav pri preoblikovanju podjetnika ne gre za prenehanje, se na podlagi devetega odstavka 75. člena ZGD-1 določbe o prenehanju opravljanja dejavnosti smiselno uporabljajo tudi, če podjetnik namerava podjetje prodati ali ga vložiti v družbo (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 285).

Podjetnik mora vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti na primeren način (s pisnim upnikom, v sredstvih javnega obveščanja, poslovnih prostorih) objaviti, da bo prenehal opravljati dejavnost ter ob tem navesti dan prenehanja opravljanja dejavnosti.

Podjetnik mora v pisni obliki sprejeti sklep o prenosu podjetja, v katerem morajo biti navedeni:

- firma in sedež podjetja;
- izjava o prenosu podjetja;
- vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) na dan obračuna prenosa podjetja z natančnim opisom podjetja. Pri tem se je mogoče sklicevati na listine, kot so letna bilanca stanja, vmesna bilanca stanja ali ustrezen računovodski izkaz, če je na podlagi njihove vsebine mogoče določiti vrednost podjetja, ki je predmet prenosa. Predložene listine na dan prijave za vpis prenosa podjetja v register ne smejo biti starejše od teh mesecev (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 286).

Sklepu o prenosu mora biti priložen tudi akt o ustanovitvi družbe, z navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika (668. člen ZGD-1).

Za ustanovitev nove družbe veljajo določne ZGD-1 o ustanovitvi. Če vrednost premoženja presega 100.000 EUR, mora podjetnik pred preoblikovanjem opraviti ustrezno revizijo.

Če vrednost prenesenega podjetja ni večja od 100.000 EUR, ustanovitvena revizija za d. o. o. ni potrebna (669. člen ZGD-1).

Šteje se, da gre pri tej vrsti preoblikovanja za univerzalno pravno nasledstvo, saj mora podjetnik na novo družbo prenesti celotno podjetniško premoženje. Ni pa nujno, da ga v kapitalsko družbo vloži v celoti kot osnovni kapital. Tako lahko kot osnovni kapital zagotovi zakonsko predpisani minimum, drugo premoženje pa razporedi na druge bilančne postavke. Pri preoblikovanju podjetnika v kapitalsko družbo se torej ohrani pravna kontinuiteta gospodarskega subjekta, ki ne povzroči nobenih pravnih posledic na področju pravic, obveznosti in odgovornosti nosilca podjetja (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 286).

Ko se podjetnik odloči za preoblikovanje podjetja, mora izbrati obračunski (presečni) dan, na katerega se bo preoblikoval. Najbolje je, da si izbere 31. december, saj so takrat že pripravljene bilance. V nasprotnem primeru je potrebno še enkrat pripraviti vse bilance (bilanco stanja, izkaz poslovnega izida). Če pa ni možno, da se do preoblikovanja pride konec leta, je potrebno izbrati vsaj zadnji dan v mesecu.

Na presečni dan podjetnik neha delovati tudi davčno gledano in pripravi končni obračun davka od dohodka iz dejavnosti na ta dan. Naslednji dan, denimo 1. januar, pa je prvi dan davčnega obdobja za DDPO (davek od dohodkov pravnih oseb). Zadnji davčni obračun za s. p. je treba predložiti v 30 dneh od vpisa preoblikovanja v sodni register. Tega datuma pa ne moremo izbirati, odvisen je od delovanja sodišča (Preoblikovanje iz s. p. v d. o. o. in najpogostejša vprašanja 2016).

Ko se izbere presečni dan, mora podjetnik vložiti prijavo za vpis prenosa podjetja pri registrskem organu. Pred vložitvijo prijave prenosa podjetja za vpis v register mora podjetnik objaviti nameravan prenos.

Predlogu za vpis prenosa podjetja je treba priložiti:

- sklep o prenosu podjetja in
- listine, ki jih je treba predložiti ob vpisu ustanovitve nove družbe v register.

Registrski organ hkrati vpiše prenos podjetja in ustanovitev nove družbe. Pri vpisu nove družbe je treba v register vpisati, da je družba nastala s prenosom podjetnika podjetja. Z vpisom prenosa v register podjetnik preneha opravljati dejavnost, podjetje podjetnika v skladu s sklepom o prenosu podjetja preide na novo družbo, podjetnik pa postane imetnik deležev nove družbe.

Registrski organ mora o vpisu prenosa podjetja obvestiti AJPES, da opravi izbris podjetnika iz PRS.

Če družba ne izpolni obveznosti, ki so podjetniku nastale v zvezi s podjetjem pred vpisom prenosa podjetja v register, odgovarja zanje podjetnik z vsem svojim premoženjem. Za zastaranje se smiselno uporabljajo določbe 133. in 134. člena ZGD-1 (Cepec, Ivanc, Kežmah & Rašković 2010, str. 287). To se navezuje na drugo hipotezo.

Pri preoblikovanju gre za davčno nevtralen postopek prenosa, kar pomeni, da se postopek prenosa na d. o. o. opravi brez plačila davkov. V tem primeru velja univerzalno pravno nasledstvo podjetja s. p., kar pomeni, da se vsa sredstva in vse obveznosti prenesejo na novo podjetje, ki nadaljuje poslovanje v novi statusni obliki. Pravna oseba tako prevzame vse rezervacije, z njimi povezane pogoje in tudi vse obveznosti, denimo korišćene davčne olajšave.

Fizična oseba se mora tudi zavezati, da bo svoj delež v pravni osebi, ki ga je pridobila s preoblikovanjem, obdržala vsaj 36 mesecev, torej tri leta, sicer se poračunajo vse dajatve, ki se jim je izognila pri davčno nevtralnem prenosu (Preoblikovanje iz s. p. v d. o. o. in najpogostejša vprašanja 2016).

Celoten postopek preoblikovanja iz samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo traja približno od enega do treh mesecev. Strošek preoblikovanja se razlikuje glede na velikost podjetja in zahtevnost postopka. Omeniti je potrebno, da od leta 2019 slovenski podjetniški sklad omogoča

povrnitev 60 % stroškov preoblikovanja (stroškov odvetnika, revizorja, notarja) (Križanec, 2019).

4.3 Vzroki za preoblikovanje dejavnosti

Zgolj z uporabo posameznih možnih oblik statusnih preoblikovanj želijo poslovni subjekti, predvsem pa družbenik kot ekonomski lastniki, oblikovati optimalne strukture z vidika davčnih obveznosti, bodisi plačevanja posrednih bodisi neposrednih davkov. (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1029).

V teoriji in praksi se navajajo različni razlogi, zaradi katerih se podjetnik odloči za preoblikovanje. Najpogostejši so:

- razbremenitev osebne odgovornosti za obveznosti podjetja,
- potrebe poslovnega procesa,
- potreba po ločitvi osebnega premoženja od premoženja podjetja,
- zahteva poslovnih partnerjev po preoblikovanju.

S prenosom preidejo na družbo podjetje podjetnika ter pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem. Družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika.

Samostojni podjetniki odgovarjajo za obveznosti podjetja z vsem svojim premoženjem. Pomembno je, da si posameznik dobro in učinkovito zaščiti svoje osebno premoženje, predvsem zaradi nepredvidljivih situacij, kot so: poškodba pri delu, epidemija in s tem povezana kriza in upad poslovanja ipd. Ravno zaradi teh okoliščin je preoblikovanje iz samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo najbolj smiselno iz pravnega vidika, saj pri d. o. o. družbeniki ne odgovarjajo osebno, temveč odgovarja le družba, do višine njenega premoženja. (Križanec, 2019).

4.4 Prikaz stopenj obremenitve osnove po vrsti socialnega zavarovanja

Tabela 2: Stopnje obremenitve po vrsti socialnega zavarovanja

Zavarovanje/status	S. p.	Družbenik je v družbi zaposlen	
		delavec	Delodajalec
	Odstotek od osnove	Odstotek od osnove	
Pokojninsko in invalidsko zavarovanje	24,35 %	15,5 %	8,9 %
Zdravstveno zavarovanje	13,34 %	6,4 %	6,6 %
Prispevek za poškodbe pri delu		0,1 %	0,1 %
Prispevek za primer brezposelnosti		0,1 %	0,1 %
Prispevek za primer starševskega varstva	0,20 %	-	0,5 %
Skupaj prispevki	38,20 %	22,1 %	16,1 %

Vir: (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 176).

Pravice in obveznosti iz naslova socialne varnosti so zelo pomemben dejavnik pri odločanju o statusni obliki organiziranja podjetništva, saj so bistvene pri zagotavljanju določene življenjske ravni (iz socialne varnosti) v obdobjih, ko posameznik iz različnih razlogov ni sposoben opravljati pridobitnega dela. Hkrati pa po drugi strani pomenijo tudi pomembno obremenitev posameznikovega dohodka v obdobju, ko ta zavarovanj ne potrebuje, zato je potrebno ustrezno ravnovesje. Dosedanje primerjave položaja samostojnega podjetnika in enoosebne d. o. o. so večinoma skoraj izključno temeljile na primerjavi samo davčnih vidikov, ne pa tudi socialnega položaja in socialnih prispevkov. V kolikor ti, po našem mnenju, pomenijo enakovreden vidik davčnemu bi mu morali posvetiti enako, če ne večjo pozornost (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 176).

4.5 Varstvo upnikov

Osrednje vprašanje preoblikovanj je tudi ustrezno varovanje upnikov družbe, predvsem pred ravnanji družbenikov kot upravljalcev, ki bi jih lahko z upravljavsko močjo prikrajšali. Z njihovim siceršnjim upniškim položajem je seveda povezano ključno vprašanje, ki je v ta namen oblikovalo mnoga pravna načela in pravila (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1023).

Prenos podjetja ima učinke univerzalnega pravnega nasledstva, kar pomeni, da s prenosom preidejo tako podjetje podjetnika kot tudi pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s tem podjetjem ter družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem. Pomembno je to, da podjetnik odgovarja za obveznosti novoustanovljene družbe z vsem svojim premoženjem, vendar le za tiste obveznosti, ki so nastale podjetniku v zvezi s podjetjem pred vpisom prenosa podjetja v register (Ivanjko, Kocbek & Prelič 2009, str. 1066).

5 DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA

Med neposredne davke uvrščamo davke, pri katerih sta davčni zavezanec in končni plačnik davka ista oseba. Višina neposrednega davka je odvisna od dohodkov in premoženja konkretnega davčnega zavezanca. Tipični primeri neposrednih davkov so na primer: 1. dohodnina kot davek, s katerim država obdavčuje fizične osebe; 2. davki od dohodkov pravnih oseb (DDPO) in 3. različni premoženjski davki (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 189).

Že definicija neposrednega davka nakazuje, da je tudi z vidika davčnega prava razlikovanje družbe (kot pravne osebe) od samostojnega podjetnika (kot fizične osebe) zelo pomembno. Samostojni podjetnik je kot fizična oseba, v skladu s slovensko davčno zakonodajo, obdavčen v sklopu dohodnine, urejene v Zakonu o dohodnini (ZDoh-2), ki celovito ureja neposredno obdavčitev dohodkov fizičnih oseb. V razdelku o neposredni obdavčitvi dohodka samostojnega podjetnika bomo torej predstavili temelje obdavčitve samostojnega podjetnika (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 190).

Sistem končne davčne obremenitve dohodka, ki ga družbenik družbe ustvari v sklopu opravljanja gospodarske dejavnosti, je nekoliko kompleksnejši od sistema obdavčitve samostojnega podjetnika, saj je sestavljen iz treh neposrednih davčnih obremenitev. Gospodarska družba mora od doseženega letnega dobička v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) plačati davek od dohodka pravne osebe. Družbenik je v družbi kot poslovodja dejaven na podlagi pogodbe o zaposlitvi ali na podlagi civilnopravne pogodbe o poslovođenju. V obeh primerih na pogodbeni podlagi pridobiva določen dohodek, od katerega mora v skladu z ZDoh-2 plačevati dohodnino, kot neposredni davek od doseženega dohodka. Če gospodarska družba v poslovnem letu ustvari tudi dobiček in si družbenik ta dobiček izplača, je v skladu z ZDoh-1 zavezana plačati še dohodnino iz naslova ustvarjenega dohodka iz kapitala (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 190).

Izhajajoč iz primerjave samo davčnih vidikov med s. p. in d. o. o. tako na primer Mercina (2008) ugotavlja, da je obdavčitev d. o. o. ugodnejša od obdavčitve s. p., v primeru ko je efektivna davčna stopnja, po kateri je obdavčen dobiček v d.o.o., nižja od tiste, po kateri je obdavčen s.p. (Cepec, Ivanc, Kežmah & Raškovič 2010, str. 239). V spodnji tabeli je pripravljen informativni izračun davčne obremenitve za s.p. in d.o.o. (pri tem niso upoštevane nobene osebne in/ali investicijske olajšave, glede prispevkov podjetnika pa vzamemo za izračun, da podjetnik vsako leto ustvari enako dobička).

Tabela 3: Obdavčitev samostojnega podjetnika na primeru

S. P.	V EUR	V EUR	V EUR
Podjetnikov dobiček	40.000	100.000	200.000
Dohodnina	10.600	36.480	86.480
Prispevki	15.276	26.100	26.100
Skupaj dohodnina + prispevki	25.838	62.580	112.580

Tabela 4: Obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo na primeru

D. O. O.	V EUR	V EUR	V EUR
Dobiček	40.000	100.000	200.000
Davek na dobiček – 19 %	7.600	19.000	39.000
Davek pri izplačilu dobička – 27,5 %	8.910	22.275	44.275
Skupaj davek + prispevki	16.510	41.275	83.275

RAZLIKA	9.326	21.305	29.305
----------------	--------------	---------------	---------------

Iz tabele je razvidno, da je prihranek poslovanja pod statusno obliko d. o. o. toliko bolj očiten pri večjih dobičkih. Največja razlika pa so prispevki, kjer podjetnik hitro pade v najvišji razred mesečnih prispevkov (2.175 EUR), medtem ko se podjetnik pri družbi z omejeno odgovornostjo zaposli ter prispevke plačuje od plače, kar

znaša bistveno manj. V tem delu lahko potrdimo prvo hipotezo, ki se glasi: Eden od ključnih motivov za preoblikovanje s. p. v d. o. o. je davčni vidik, ki pa je odvisen od obsega poslovanja. (Križanec, 2019).

V skladu s petim odstavkom 296. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) se obdobje, za katero se izračunava akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika po zakonu, ki ureja gospodarske družbe.

Za določitev vrednosti podjetja podjetnika, ki prenaša na novo oziroma prevzemno pravno osebo, je potrebno določiti dan obračuna statusnega preoblikovanja podjetnika, to je bilančni presečni dan (imenovan tudi dan prevzema). Od tega dne dalje se šteje, da so dejanja samostojnega podjetnika opravljena za račun nove oziroma prevzemne pravne osebe, kar pomeni, da pravna oseba pridobi stvarni vložek, ovrednoten po stanju na dan statusnega preoblikovanja podjetnika.

Po določbi četrtega odstavka 297. člena ZdavP-2 davčni zavezanec, ki se statusno preoblikuje, predloži davčni obračun davčnemu organu v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, razen če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. V tem primeru davčni obračun predloži nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba v enakem roku.

Iz zakonske določbe izhaja, da mora samostojni podjetnik predložiti davčni obračun v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, to je v 30 dneh po bilančnem presečnem dnevu, če v tem času še ni izveden vpis v sodni register. Po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja samostojni podjetnik ne sestavi več davčnega obračuna. Podatke o poslovanju samostojnega podjetnika po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja (presečnem dnevu) vključi v davčni obračun nova oziroma prevzemna oseba.

V primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do zadnjega dneva davčnega obdobja zavezanca še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register, mora samostojni podjetnik v skladu s šestim odstavkom 296. člena ZDavP-2 predložiti tudi davčni obračun akontacije

dohodnine od dohodka iz dejavnosti na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register se davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu združitve, popravi.

Navedeno pomeni, da mora zavezanec, če vpis v sodni register še ni izveden, do 31. 12. predložiti obračun za obdobje od datuma presečnega dneva do zadnjega dne davčnega obdobja (to je 31. 12.). Davčni obračun mora predložiti davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register pa nova oziroma prevzemna pravna oseba predloži popravljen davčni obračun v skladu s sedmim odstavkom 297. členom ZDavP-2 v 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register.

6 RAČUNOVODSKI VIDIK PREOBLIKOVANJA

Vsem materialnim statusnim preoblikovanjem so skupne predvsem premoženjskopravne posledice, ki nastanejo zaradi prehajanja premoženja z razpolagalca na pridobitelja. Materialna statusna preoblikovanja zato nujno odsevajo tudi v poslovnih knjigah oziroma računovodskih izkazih udeleženih nosilcev podjetja, v katerih se premoženje izkazuje, zato se dotaknejo tudi področja računovodenja gospodarskih družb (Prelič 2005, str. 401).

Udeležene družbe so zaradi izkazovanja zavezane sestavljati nekatere posebne računovodske izkaze. Razpolagalec bo v njih izkazal učinke prenosa premoženja na pridobitelja, ta pa bo izkazal učinke prevzema tega premoženja. S tem bo omogočil kontrolo nad pravilnostjo premoženjskih dispozicij in pripomogel k pravilnemu oblikovanju svoje premoženjske strukture. Zdi se samoumevno, da bo prevzeta družba preneseno premoženje iz svojih poslovnih knjig izknjižila, prevzemna/nova pa bo to isto premoženje izkazala v svojih poslovnih knjigah. S tega vidika omogočajo računovodski izkazi, ki jih sestavlja pridobitelj, kontrolo nad morebitnim povečanjem osnovnega kapitala. To je pomembno, ker računovodski izkazi, ki jih sestavlja razpolagalec, omogočajo pridobitelju prevzem knjižnih vrednosti nanj prenesenega premoženja in obveznosti, s čimer se zagotavlja bilančna kontinuiteta (Prelič 2005, str. 401, 402).

Samostojni podjetnik v večini primerov že pred preoblikovanjem vodi knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, razen v nekaterih primerih, ki smo jih opisali zgoraj. V primeru, da samostojni podjetnik vodi knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva, se sistem vodenja poslovnih knjig ne spremeni ob preoblikovanju v družbo z omejeno odgovornostjo.

Razlikujeta pa se bilanca stanja in izkaz poslovnega izida samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo.

Kot smo že prej omenili, je samostojni podjetnik fizična oseba, zato so njegovi dohodki obdavčeni po dohodnini. Zaradi tega teh postavk podjetnik v svojem poslovnem izidu ne izkazuje, ampak izkaže le v končni fazi poslovnega izida obračunskega obdobja. Poslovni

izid pri samostojnem podjetniku se lahko kaže kot podjetnikov dohodek, v primeru, da ima poslovni izid pozitiven, ali pa kot negativen poslovni izid.

Določila za predložitev letnih poročil AJPES-u se po statusnem preoblikovanju ne spremenijo, saj ostane rok za predložitev letnih poročil enak za samostojnega podjetnika kot za družbo z omejeno odgovornostjo, v primeru, da ostane velikost podjetja enaka.

Razlika je v primeru, če bi se podjetje po statusnem preoblikovanju povečalo, in bi spadalo v drugo kategorijo, to je s. p. bi imel 5 zaposlenih in bi spadal pod mikro podjetja, po preoblikovanju v d. o. o. pa bi zaposlil dodatno 20 oseb. Spremembe, ki se pojavljajo pri preoblikovanju glede oddajanja letnih poročil AJPES-u in obveznosti za revizijo, so odvisne predvsem od velikosti družb.

7 SKLEP

Oseba, ki želi začeti svojo poslovno pot, se v večini primerov odloči za samostojnega podjetnika. Pri odprtju s. p. ni potrebno plačati osnovnega kapitala, za razliko od d. o. o. Veliko posameznikom na začetku poslovne poti vplačilo osnovnega kapitala v višini 7.500 EUR predstavlja visok znesek. Razmisliti velja tudi o tem, koliko odgovornosti je podjetnik pripravljen nositi, saj je kot gospodarski subjekt neomejeno odgovoren in odgovarja z vsem svojim premoženjem, medtem ko družbenik v d. o. o. odgovarja le do višine vloženega kapitala.

V primeru, da posameznik na začetku poslovne poti začne kot samostojni podjetnik, se ob rasti podjetja odloči za statusno preoblikovanje. Danes je prednost, da se prehod iz s. p. v d. o. o. lahko glede na trenutno zakonodajo izvrši davčno nevtralnno, kot smo omenili zgoraj.

Začetni stroški s. p. so precej nižji kot stroški ustanovitve družbe, vendar pa je treba poudariti, da poslovanje preko kapitalske družbe zagotavlja družbeniku veliko več varnosti, kot jo ima samostojni podjetnik. Družbenik kapitalske družbe namreč ne odgovarja za obveznosti svoje družbe z lastnim premoženjem, temveč le s premoženjem družbe, medtem ko samostojni podjetnik za dolgove v zvezi z dejavnostjo odgovarja s celotnim osebnim premoženjem. Poleg navedenega je izredno pomemben tudi odnos potencialnih strank do kapitalskih družb, ki na trgu uživajo večji ugled in zaupanje kot samostojni podjetniki, kar dodatno olajša samo poslovanje (Preoblikovanje s. p. v d. o. o. (odgovori na najpogostejša vprašanja) 2009).

Samostojni podjetniki se v večini primerov preoblikujejo v družbo z omejeno odgovornostjo zaradi lažjega poslovanja in prodora na tuje trge. Prednosti poslovanja pod statusno obliko družbe z omejeno odgovornostjo sta predvsem omejena odgovornost za obveznosti podjetja in manjša davčna obremenitev pri višjih dobičkih. V praksi se kaže, da ima družba z omejeno odgovornostjo večji ugled med poslovnimi partnerji in kupci, kar zlasti velja za poslovanje s tujimi partnerji. V nekaterih državah statusne oblike samostojnega podjetnika ne poznajo, medtem ko tega ne moremo reči za d. o. o. (npr. GmbH, LLC, Ltd ...).

Preoblikovanje pa nima le pozitivnih učinkov, temveč tudi nekaj negativnih. Kadar se samostojni podjetnik preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo, se najprej sooči z dokaj zahtevnim prenosom. Kadar gre za družbo z omejeno odgovornostjo, je družbeniku potrebno razpolagati s premoženjem družbe in nositi odgovornost za to. Tudi računovodenje postane zahtevnejše in kompleksnejše, zato ga je potrebno prepustiti strokovnjakom. Veliko samostojnih podjetnikov pa se ne odloči za preoblikovanje, čeprav dosegajo visoke dobičke, saj lahko na tak način prosto razpolagajo z denarnimi sredstvi na poslovnem računu. V primeru družbe z omejeno odgovornostjo družbeniki ne morejo prosto razpolagati z denarjem družbe.

Pri statusnem preoblikovanju pride najbolj v ospredje razlika v obdavčitvi. Dohodek iz dejavnosti samostojnega podjetnika je obdavčen z dohodnino. Pri dohodnini velja obdavčitev glede na progresivno lestvico, kar pomeni, višji dohodek kot doseže samostojni podjetnik, z višjo davčno stopnjo je obdavčen. Dohodki družbe z omejeno odgovornostjo pa so obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb. Davek od dohodkov pravnih oseb pa je enotna davčna stopnja, v tem letu znaša 19 %. V obeh primerih je davčna osnova dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki. Davčna osnova je dobiček, tako pri samostojnem podjetniku kot pri družbi z omejeno odgovornostjo, ki se ugotovi iz izkaza poslovnega izida. Za davčne namene pa je potrebno upoštevati dobiček, ki se ugotovi v davčnem obračunu.

Glede na prvo zastavljeno hipotezo, ki se glasi: Eden od ključnih motivov za preoblikovanje s. p. v d. o. o. je davčni vidik, ki pa je odvisen od obsega poslovanja, lahko rečemo, da smo hipotezo potrdili in uspešno argumentirali razloge za strinjanje.

Kot smo omenili pri pravni obliki statusnega preoblikovanja, mora podjetnik pred preoblikovanjem objaviti namero glede prenosa podjetja na kapitalsko družbo na spletnih straneh AJPES. Podjetnik lahko obvešča tudi na drugačen način, zraven objave na spletnih straneh AJPES, lahko v poslovnih prostorih, v sredstvih javnega obveščanja ali s pismom obvesti upnika o predvidenem statusnem preoblikovanju. Iz sodne prakse lahko razberemo, da podjetnik nosi subsidiarno odgovornost, kar pomeni, da se s preoblikovanjem podjetnika posameznika v družbo z omejeno odgovornostjo podjetnik ne razbremeni odgovornosti, ki jo je prevzel kot samostojni podjetnik. Natančneje to pomeni, če družba ne izpolni obveznosti, ki so nastale podjetniku v zvezi s podjetjem

pred vpisom prenosa podjetja v register, odgovarja zanje podjetnik z vsem svojim premoženjem (672. člena ZGD-1). Takšna ureditev (sistem kontinuirane odgovornosti za obveznosti tudi po vpisu prenosa podjetja v sodni register) onemogoča, da bi obstoječi upniki zaradi prenosa podjetja prišli v slabši položaj, kot če prenosa ne bi bilo. S tem potrdimo še drugo zastavljeno hipotezo, ki se glasi – H2: V primeru preoblikovanja s. p. v d. o. o. obstaja tveganje za upnike, kar pa je v zakonodaji ustrezno rešeno.

8 LITERATURA

1. 9. *Davčni obračun za samostojnega podjetnika pri davčno nevtralnem prenosu podjetja s.p. na kapitalsko družbo d.o.o., Pojasnilo DURS, št. 4214-26/2007, 29. 6. 2007.* (18. 4 2020). Pridobljeno iz <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/6109/davcni-obracun-za-samostojnega-podjetnika-pri-davcno-nevtralnem-prenosu-podjetja-s-p-na-kapitalsko-druzbo-d-o-o-pojasnilo-durs-st-4214-26-2007-29-6-2007>
2. Cepec, J., Kežmah, U., & Raškovič, M. (2010). *Pot v podjetništvo s.p. ali d.o.o.* GV.
3. Hauptman, L. (2013). *Osnove davčnega računovodstva.* Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru .
4. Hauptman, L. (2013). *Davčno računovodstvo: Obdavčitev davčnih in fizičnih oseb. Skripta za vaje.* Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru.
5. Ivanjko, Š., Kocbek, M., & Prelič, S. (2009). *Korporacijsko pravo.* GZ.
6. *Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2020.* (18. 4 2020). Pridobljeno iz https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=11033/Lestvica_za_odmero_dohodnine_in_olajsave_za_leto_2020
7. *Obdavčitev in dohodninska lestvica 2020.* (10. 5 2020). Pridobljeno iz <http://www.racunovodski-servis-zeus.si/samostojni-podjetniki/obdavcitev-in-dohodninska-lestvica-2018>
8. *Odgovornost samostojnega podjetnika.* (10. 5 2020). Pridobljeno iz <https://mladipodjetnik.si/novice-in-dogodki/novice/odgovornost-samostojnega-podjetnika>
9. Prelič, S. (2005). *Materialno in statusno preoblikovanje.* GV.
10. *Prenehanje dela dejavnosti s.p. in preoblikovanje v d.o.o., Pojasnilo DURS, št. 4210-313/2007, 20. 8. 2007.* (5. 3 2020). Pridobljeno iz <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/5941/prenehanje-dela-dejavnosti-s-p-in-preoblikovanje-v-d-o-o-pojasnilo-durs-st-4210-313-2007-20-8-2007>
11. *Preoblikovanje iz s.p. v d.o.o. in najpogostejša vprašanja.* (10. 5 2020). Pridobljeno iz <http://www.evem.si/preoblikovanje-iz-s-p-v-d-o-o-in-najpogostejsa-vprasanja/>
12. *Preoblikovanje podjetnika s prenosom podjetja, Pojasnilo DURS, št. 4214-48/2007 (26.5.2008).* (5. 3 2020). Pridobljeno iz <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/6110/preoblikovanje-podjetnika-s-prenosom-podjetja-pojasnilo-durs-st-4214-48-2007-26-5-200>
13. *PREOBLIKOVANJE S.P. V D.O.O. (ODGOVORI NA NAJPOGOSTEJŠA VPRAŠANJA).* (10. 5 2020). Pridobljeno iz <http://www.jkgroup.si/nasa-mnenja-in-nasveti/preoblikovanje-sp-v-doo-odgovori-na-najpogostejsa-vprasanja/>
14. *Preoblikovanje s.p. v d.o.o.* (29. 2 2020). Pridobljeno iz <http://evem.gov.si/info/zacenjam/zelim-ustanoviti-podjetje/postopek-ustanovitve-sp/preoblikovanje-sp-v-doo/>

15. *Preoblikovanje s.p. v d.o.o.* (19. 4 2020). Pridobljeno iz <http://www.odvetnik-krizanec.si/preoblikovanje-s-p-v-d-o-o/>
16. *Preoblikovanje s.p. v d.o.o.* (5. 5 2020). Pridobljeno iz <https://evem.gov.si/info/zacenjaj/zelim-ustanoviti-podjetje/postopek-ustanovitve-sp/preoblikovanje-sp-v-doo/>
17. *Sodna praksa v Sloveniji.* (5. 5 2020). Pridobljeno iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2015081111418170&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2015081111418170](http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2015081111418170&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2015081111418170)
18. *Statusno preoblikovanje podjetnika in odbitek DDV.* (5. 3 2020). Pridobljeno iz <https://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2649>
19. *Statusno preoblikovanje podjetnika, Pojasnilo DURS, št. 4212-16/2010, 13. 12. 2010.* (1. 3 2020). Pridobljeno iz <https://www.racunovodstvo.net/pojasnila/4423/statusno-preoblikovanje-podjetnika-pojasnilo-durs-st-4212-16-2010-13-12-2010>
20. *Vodenje poslovnih knjig za samostojne podjetnike.* (5. 3 2020). Pridobljeno iz <https://evem.gov.si/info/poslujem/vodenje-poslovnih-knjig/vodenje-poslovnih-knjig-za-samostojne-podjetnike/>
21. *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).* (5. 3 2020). Pridobljeno iz <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687&d-16544-p=2>
22. *Zakon o dohodnini uradno prečiščeno besedilo (ZDoh-2-UPB7).* (19. 4 2020). Pridobljeno iz <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2011-01-0555?sop=2011-01-0555>
23. *Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) 672. člen; podjetnikova odgovornost za obveznosti.* (5. 5 2020). Pridobljeno iz <https://zakonodaja.com/zakon/zgd-1/672-clen-podjetnikova-odgovornost-za-obveznosti>
24. *Zakon o gospodarskih družbah, Sedmo poglavje statusno preoblikovanje podjetnika.* (29. 2 2020). Pridobljeno iz <https://zakonodaja.com/zakon/zgd-1/sedmo-poglavje-statusno-preoblikovanje-podjetnika>