

UNIVERZA V NOVI GORICI
POSLOVNO-TEHNIŠKA FAKULTETA

**DAVČNI, RAČUNOVODSKI IN STATUSNI VIDIK
PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA V DRUŽBO Z
OMEJENO ODGOVORNOSTJO**

DIPLOMSKO DELO

Anita Pičulin

Mentor: dr. Boris Gojković

Nova Gorica, 2011

ZAHVALA

Za strokovno vodenje, koristne nasvete in pomoč pri izdelavi diplomske naloge se iskreno zahvaljujem mentorju dr. Borisu Gojkoviću.

Zahvaljujem se podjetniku, gospodu Valterju Pičulinu, ki mi je omogočil uporabo podatkov pri pisanju diplomske naloge.

Posebna zahvala gre mojemu možu, ki mi je stal ob strani in me podpiral.

NASLOV

Davčni, računovodski in statusni vidik preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

IZVLEČEK

Za diplomsko delo smo si izbrali temo, ki je zadnje čase zelo aktualna. Davčni, računovodski in statusni vidik preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo smo obravnavali predvsem zaradi podjetnika Valterja Pičulina, ki z opravljanjem svoje dejavnosti dosega visoke dobičke. Uvršča se namreč v tretji razred dohodninske lestvice, kar pomeni, da plača 41% davka od dobička. Tako visok davek nas je spodbudil k razmisleku o smiselnosti nadaljnjega opravljanja dejavnosti s takim statusom gospodarskega subjekta.

Zato smo skozi diplomsko delo primerjali status dveh gospodarskih subjektov: podjetnika in družbo z omejeno odgovornostjo. S proučitvijo navedenih virov in zbrane literature smo opisali še postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Navedli smo ključne razloge za preoblikovanje in izpostavili probleme, ki se pri tem v praksi pojavljajo. Diplomskemu delu smo priložili letna (računovodska) poročila podjetnika Valterja Pičulina, na podlagi katerih smo analizirali gibanje nekaterih ekonomskih kategorij podjetnika, kot so prihodki, dobiček itd. ter dejanska obdavčitev. Z davčno analizo smo ugotovili razlike v obdavčitvi in plačilu obveznih prispevkov za socialno varnost.

Po opravljenih analizah smo ugotovili, da bi bilo za podjetnika Valterja Pičulina z računovodskega, davčnega in še zlasti s finančnega vidika bolje, če bi se preoblikoval v družbo z omejeno odgovornostjo.

KLJUČNE BESEDE

Status gospodarskega subjekta, podjetnik, družba z omejeno odgovornostjo, statusno preoblikovanje, obdavčitev, financiranje, računovodstvo, odgovornost, poslovanje, dobiček.

TITLE

Tax, accounting and status aspect of the transformation of trader in a company with limited liability

ABSTRACT

For the thesis we have chosen an up-to-date subject. The main reason of dealing with the transformation of self-employment in to a limited company, from tax, accounting and status aspect, were high returns achieved by Valter Pičulin, doing bussiness as self-employee. The achived returns rank him in third income tax class and therefore has to pay 41% income tax. Such amount of taxes has prompted us to consider the relevance of further activity under self-employee status.

Therefore, we compared the thesis through the status of the two economic enities: self-employment and limited company. Through the examination of mentioned sources and abstracts of different literature, we have scanned also the process of status transformation from independent entrepreneur in a company with limited liability. We have indicated the key reasons for the transformation and highlighted the problems that in practice emerge. To the thesis we have enclosed the annual report of the independent entrepreneur Valter Pičulin, what was also the base of revenue, profit and actual taxation analysis. The tax analysis, we found the differences in taxation and payment of mandatory social security contributions.

After performing the analysis, we found out that Valter Pičulin should change the status from self-employee into a limited liability company, especially from accounting, tax and what is business essence, financial point of view.

KEYWORDS

Economic operator status, trader, company with limited liability, status transformation, taxation, finance, accounting, responsibility, business, profit.

KAZALO

1	UVOD	1
1.1	Opredelitev problema.....	1
1.2	Namen diplomskega dela	2
1.3	Cilji diplomskega dela	2
1.4	Metodologija diplomskega dela	3
2	POJEM GOSPODARSKEGA PRAVA.....	5
2.1	Zgodovinski razvoj trgovskega prava.....	5
2.2	Razenotenje trgovskega prava	5
2.3	Sodobno gospodarsko pravo	6
2.4	Mednarodno gospodarsko pravo	6
3	OPREDELITEV, RAČUNOVODSTVO IN OBDAVČITEV PODJETNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	8
3.1	Opredelitev in ustanovitev	8
3.1.1	Podjetnik.....	8
3.1.2	Družba z omejeno odgovornostjo.....	10
3.2	Vodenje poslovnih knjig - računovodstvo	14
3.2.1	Namen in cilji računovodstva.....	14
3.2.2	Vodenje poslovnih knjig podjetnika.....	16
3.2.3	Vodenje poslovnih knjig družbe z omejeno odgovornostjo	17
3.3	Odgovornost.....	18
3.3.1	Odgovornost podjetnika	18
3.3.2	Odgovornost družbe z omejeno odgovornostjo.....	19
3.4	Poslovanje	21
3.4.1	Poslovanje podjetnika.....	21

3.4.2	Poslovanje družbe z omejeno odgovornostjo	21
3.4.3	Obdavčitev podjetnika	22
3.4.4	Obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo	25
3.5	Financiranje.....	27
3.6	Plače	32
3.7	Oddajanje poslovnih prostorov v najem	33
3.8	Prenehanje	33
3.8.1	Prenehanje opravljanja dejavnosti podjetnika	33
3.8.2	Prenehanje družbe z omejeno odgovornostjo	34
3.9	Prednosti in slabosti	36
4	PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	38
4.1	Statusno preoblikovanje	38
4.1.1	Opredelitev	38
4.1.2	Obliki statusnega preoblikovanja podjetnika	39
5	STATUSNO PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA V NOVOUSTANOVljENO DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	40
5.1	Razlogi za preoblikovanje.....	40
5.2	Postopek statusnega preoblikovanja	41
5.3	Davek na dodano vrednost pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo	46
5.4	Davek na promet nepremičnin in davek na motorna vozila pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo	47
5.5	Prenos izgube in davčnih olajšav pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo	47

5.6	Univerzalno pravno nasledstvo in subsidiarna odgovornost.....	47
5.7	Knjiženje v prehodnem obdobju	48
5.8	Problemi v praksi	49
5.9	Preoblikovanje v EU	50
6	RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO.....	52
6.1	Računovodski vidik preoblikovanja.....	52
6.2	Davčni vidik preoblikovanja.....	53
6.2.1	Dobiček podjetnika Valterja Pičulina.....	54
6.2.2	Primerjava razlik v obdavčitvi dohodkov podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo	55
6.2.3	Razlike v plači in prispevkih za socialno varnost.....	57
6.2.4	Razlike v financiranju.....	58
7	ZAKLJUČEK.....	59
8	LITERATURA.....	62
	PRILOGA 1: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2006.....	67
	PRILOGA 2: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2006.....	68
	PRILOGA 3: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2007.....	69
	PRILOGA 4: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2007.....	70
	PRILOGA 5: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2008.....	71

PRILOGA 6: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2008.....	72
PRILOGA 7: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2009.....	73
PRILOGA 8: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2009.....	74
PRILOGA 9: PODATKI IZ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA	75
PRILOGA 10: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2006.....	75
PRILOGA 11: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2007.....	76
PRILOGA 12: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2008.....	76
PRILOGA 13: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2009.....	76
PRILOGA 14: SPLOŠNA OLAJŠAVA ZA LETO 2009	77
PRILOGA 15: OLAJŠAVA ZA VZDRŽEVANE DRUŽINSKE ČLANE ZA LETO 2009.....	77
PRILOGA 16: NAJNIŽJA POKOJNINSKA OSNOVA ZA DRUŽBENIKE ZASEBNIH DRUŽB ZA LETO 2008	78
PRILOGA 17: SEZNAM POGOSTO UPORABLJENIH KRATIC.....	79

KAZALO SLIK

Slika 1: Postopek registracije podjetnika	10
Slika 2: Postopek ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo	13
Slika 3: Zagotovitev virov financiranja.....	29
Slika 4: Logika premoženjske bilance podjetja in finančna funkcija	30
Slika 5: Poslovni izid podjetnika Valterja Pičulina.....	54
Slika 6: Prihodki podjetnika Valterja Pičulina.....	55

KAZALO TABEL

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2010	22
Tabela 2: Amortizacijske stopnje	24
Tabela 3: Dejanska davčna obremenitev podjetnika Valterja Pičulina in predpostavka davčne obremenitve d.o.o. ter razlika med obema obdavčitvama od leta 2006 do leta 2009	56
Tabela 4: Prispevki za socialno varnost podjetnika Valterja Pičulina od leta 2006 do leta 2008	57

1 UVOD

Za temo diplomskega dela smo izbrali področje, ki je zadnje čase zelo aktualno. Davčni, računovodski in statusni vidik preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo smo obravnavali na primeru podjetnika Valterja Pičulina, ki z opravljanjem svoje dejavnosti dosega visoke dobičke. Zaradi tega se uvršča v tretji razred dohodninske lestvice, kar pomeni, da plačuje davek od dobička po stopnji 41%. To dejstvo nas je spodbudilo k temeljnemu razmisleku o smiselnosti nadaljnega opravljanja dejavnosti takim statusom gospodarskega subjekta.

1.1 Opredelitev problema

Kadar podjetniki z opravljanjem dejavnosti dosegajo visoke dobičke, se samodejno pojavi razmislek o tem, ali še nadaljevati svojo dejavnost kot podjetnik ali raje izbrati drug status. V zadnjem času je opaziti veliko statusnih preoblikovanj podjetnikov. To pa zato, ker je Zakon o gospodarskih družbah, ki je stopil v veljavo 19. aprila 2006, zelo poenostavil preoblikovanje statusa.

V letu 2010 znaša davčna stopnja, po kateri so obdavčeni dohodki gospodarskih družb 20%, dohodki podjetnikov pa so obdavčeni z dohodnino, kjer velja progresivna dohodninska lestvica. Slednje pomeni, da več dobička kot podjetniki dosežejo, v višji dohodninski razred se uvrstijo in višja je njihova davčna stopnja. Zato se velikim podjetnikom zaradi davčnih razlogov bolj splača preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo, posebno še tistim, ki imajo ambicijo nadaljnje rasti in dobička ne črpajo iz podjetja.

Največkrat se podjetniki preoblikujejo v enoosebno družbo z omejeno odgovornostjo. Prednost preoblikovanja v družbo z omejeno odgovornostjo je vsekakor ta, da družbeniki niso odgovorni za obveznosti družbe upnikom, ampak je odgovorna družba z vsem svojim premoženjem. Preden pa se podjetniki odločijo za statusno preoblikovanje, je priporočljivo, da naredijo natančno davčno in računovodsko analizo. Iz le-te se ugotovijo prednosti in slabosti takšnega preoblikovanja ter ali je takšno preoblikovanje smotno oz. ali se jim v končni fazi

izplača. To so vprašanja, na katera smo se osredotočili v diplomski nalogi in jih bomo poskušali rešiti.

1.2 Namen diplomskega dela

Namen diplomskega dela je bil opraviti davčno in računovodsko analizo in na tej osnovi pojasniti, zakaj je smiselno izvesti statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. V povezavi s teoretičnimi spoznanji smo želeli opraviti analizo z davčnega in računovodskega vidika na konkretnem primeru. Ugotovitve so na voljo podjetniku Valterju Pičulinu, ki se bo na podlagi le-teh odločal o izbiri zanj najbolj ugodne rešitve.

1.3 Cilji diplomskega dela

Cilj smo dosegli s pomočjo naslednjih etapnih ciljev:

- zbrali in proučili smo gradivo v zvezi s statusom dveh gospodarskih subjektov: podjetnik in družba z omejeno odgovornostjo,
- spoznali razlike med njima, in sicer z vidika računovodstva, odgovornosti, poslovanja, obdavčitve, financiranja in prenehanja gospodarskega subjekta,
- proučili postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo,
- proučili ključne razloge za preoblikovanje in probleme, ki se pri tem v praksi pojavljajo,
- analizirali obdavčitev podjetnika na primeru,
- analizirali obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo ob predpostavki, da bi dosegala enak dobiček kot podjetnik,
- analizirali dobljene rezultate,

- in utemeljili smiselnost preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Diplomsko delo je sestavljeno iz uvoda, petih poglavij in zaključka. V drugem poglavju smo na kratko predstavili pojem gospodarskega prava in razvoj le-tega v nekaterih članicah Evropske unije (v nadaljevanju EU).

V tretjem poglavju smo opredelili pojem podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo ter bistvene razlike med njima, tako z vidika ustanovitve, vodenja poslovnih knjig, odgovornosti, poslovanja, obdavčitve, financiranja in prenehanja poslovanja. Pri ugotavljanju razlik smo se opirali predvsem na Zakon o gospodarskih družbah ter na Slovenske računovodske standarde. Razlike smo prikazali tudi z davčnega vidika in pri tem uporabili Zakon o dohodnini, Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ter Zakon o davčnem postopku.

V četrtem poglavju smo opisali postopek najbolj pogoste oblike statusnega preoblikovanja podjetnika, in sicer v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo. Navedli smo tudi razloge za preoblikovanje in izpostavili probleme, ki se pri tem v praksi pojavljajo ter opisali preoblikovanje v EU.

Teoretična spoznanja smo v petem poglavju zaokrožili z njihovo aplikacijo na primeru podjetnika Valterja Pičulina, ki namerava svoje podjetje preoblikovati v družbo z omejeno odgovornostjo. Na tem konkretnem primeru smo prikazali spremembe v računovodstvu, ki bi nastale zaradi spremembe statusa. Izvedli smo še davčno analizo, v kateri smo skušali ugotoviti, ali bi bilo takšno preoblikovanje tudi smotrno.

1.4 Metodologija diplomskega dela

V prvih treh poglavjih je bila metoda raziskovanja pretežno teoretična, saj je temeljila na proučevanju gradiva o statusu dveh gospodarskih subjektov in sicer podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo. Z metodo proučevanja strokovne literature in virov obravnavane teme smo poskušali ugotoviti bistvene razlike med tema dvema statusoma.

Z metodo izvajanja pravil Zakona o gospodarskih družbah, Zakona o dohodnini, Zakona o davčnem postopku smo poskušali v četrtem poglavju raziskati postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Posluževali smo se tudi podatkov iz objavljenih člankov ter poskušali ugotoviti razloge za preoblikovanje in izpostaviti probleme, ki se pri tem v praksi pojavljajo. Kako je s preoblikovanjem v EU, smo raziskali z metodo proučevanja literature.

Z metodo analiziranja sprememb v računovodstvu in metodo davčne analize na konkretnem primeru pa smo v petem poglavju dobili rezultate, na podlagi katerih smo lahko utemeljili smiselnost preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

2 POJEM GOSPODARSKEGA PRAVA

2.1 Zgodovinski razvoj trgovinskega prava

Pravo kot najstarejši družbeno civilizacijski pojav in njegovo delovanje je treba obravnavati kot stalno spreminjajoči se proces. V razvoju prava že zgodaj zasledimo skupine pravnih norm, ki so se oblikovale po nekaterih skupnih značilnostih v posamezne pravne discipline. Ta pojav je še posebej viden na področju tistega dela prava, ki se je ukvarjalo s trgovino. Razvojno se je v Evropi uveljavil izraz trgovec in sicer za tistega, ki se s pridobitnim namenom trajno ukvarja z gospodarsko dejavnostjo. Torej se ne ukvarja zgolj s trgovino, ampak tudi z industrijo, kmetijstvom, bančništvom oziroma čimerkoli, kar prinaša dobiček. Takrat se je pojavila potreba po oblikovanju posebnega prava za trgovce (Ivanjko in Kocbek, 1996, str. 29).

Francija in Nemčija sta s sprejemom gospodarskih zakonikov ob civilnih uveljavili t.i. dualizem civilnega in gospodarskega prava. Le-ta, razen v Švici in skandinavskih državah, v Evropi velja še danes (Bohinc in Bratina, 2005, str. 12).

2.2 Razenotenje trgovinskega prava

Hiter gospodarski razvoj, družbene spremembe in poseg države na področje gospodarjenja v 20. stoletju so bistveno posegle na področje razvoja trgovinskega prava. Razenotenje trgovinskega prava kot posebnega prava trgovcev je zlasti prisotno v nemški teoriji, kjer poznamo poleg trgovinskega, gospodarskega in podjetniškega prava tudi pravo družb.

Razvoj in vsebina trgovinskega prava v svetu in organiziranje gospodarstva pri nas sta vplivali na preimenovanje te panoge prava v gospodarsko pravo (Ivanjko in Kocbek, 1996, str. 32-34).

2.3 Sodobno gospodarsko pravo

Gospodarsko pravo je pri nas pojem, ki zajema večje število pravnih področij, ki se ukvarjajo z različnimi vprašanji gospodarstva (status gospodarskih subjektov, obligacijska razmerja pri nastopanju na trgu, pravo intelektualne lastnine, varstvo konkurence, pravo vrednostnih papirjev in drugo) (Ivanjko in Kocbek, 1996, str. 35-36).

2.4 Mednarodno gospodarsko pravo

V okviru EU srečujemo posebno obliko poenotenja prava in vir prava v obliki direktiv. Te praviloma zavezujejo članice EU, da poenotijo svoje pravo oziroma ga uskladijo z vsebino direktive.

Slovensko gospodarsko pravo se je začelo leta 1993, ko je v Sloveniji začel veljati Zakon o gospodarskih družbah, ki temelji na evropski tradiciji (Bohinc in Bratina, 2005, str. 16). Vstop Slovenije v EU 1. maja 2004 je pomenil tudi prevzem evropskega pravnega reda. Na področju gospodarskega prava je najpomembnejša sprememba Zakona o gospodarskih družbah v letu 2001, poimenovana novela ZGD-F.

Ob takratni spremembi Zakona o gospodarskih družbah Slovenija sicer še ni bila članica EU, vendar je svojo korporacijsko zakonodajo tekoče usklajevala s pravnim redom EU. Novela ZGD-F je pomenila modernizacijo slovenskega korporacijskega prava, tako da je Zakon o gospodarskih družbah še natančneje sledil nemškemu zgledu (Bratina in drugi, 2008, str. 272). Zakonodajalcu je uspelo, da ja vse bistvene predpise, ki se nanašajo na status posameznih družb, uvrstil v enoten zakon. Urejena so vsa statusnopravna vprašanja (Ivanjko in Kocbek, 1996, str. 42):

- statusnopravne značilnosti družb (firma, dejavnost, odgovornost, zastopanje in drugo),
- temeljna načela registrskega prava,
- ureditev poslovnih knjig,

- zakon posveča posebno pozornost posameznim oblikam družb (urejanje osebnih in kapitalskih družb na podlagi njihovih osnovnih značilnosti),
- zakon ureja povezovanje družb in združevanje družb v gospodarsko interesno združenje.

Finance podjetja so lahko zelo odvisne od okolja, v katerem posluje. Zakoni in davki, ki jih sprejema država, vplivajo na način, s katerim podjetje dosega cilje poslovanja. Zato je uspešnost podjetja močno odvisna od statusa gospodarskega subjekta, ki si ga nadene (Mramor, 1993, str. 29).

V evropskem pravu najdemo razlike oziroma v vsaki državi nekoliko drugačne oblike, vendar še vedno prevladuje tradicionalna delitev gospodarskih družb. Pravna ureditev v Republiki Sloveniji razvršča družbe na **osebne** in **kapitalske** (Bohinc in Bratina, 2005, str. 55).

Med osebne družbe se uvrščajo:

- družba z neomejeno odgovornostjo (javna trgovinska družba),
- komanditna družba,
- dvojna družba in
- tiha družba.

Med kapitalske družbe pa se umeščajo:

- družba z omejeno odgovornostjo,
- delniška družba,
- komanditna delniška družba,
- evropska delniška družba.

Kot poseben pravni položaj se šteje samostojni podjetnik posameznik.

3 OPREDELITEV, RAČUNOVODSTVO IN OBDAVČITEV PODJETNIKA IN DRUŽBE Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

3.1 Opredelitev in ustanovitev

3.1.1 Podjetnik

Podjetnik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja (Zakon o gospodarskih družbah, 6. odstavek 3. člena).

Posebnost podjetnika je, da je edini status gospodarskega subjekta, ki ni gospodarska družba. Pri podjetniku gre za fizično osebo, ki se ukvarja z gospodarsko dejavnostjo, kar pomeni, da je pri nastopanju na trgu izenačena z gospodarskimi družbami (Škof in drugi, 2005, str. 7).

Zakon o gospodarskih družbah posebej ureja status podjetnikov, za katerega se smiselno uporabljajo posamezne določbe zakona o:

- dejavnosti (6. člen),
- firmi (12. do 23. člen),
- sedežu (29. in 30. člen),
- podružnici (31. člen),
- prokuri (33. do 37. člen),
- poslovni skrivnosti (39. in 40. člen).

Osnovne značilnosti podjetnika so tako enake kot pri gospodarskih družbah:

- samostojnost (lastna koristnost in riziko),
- pridobitnost (poslovanje zaradi dobička),
- opravljanje dejavnosti na trgu,

- za svoje obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem (Škof in drugi, 2005, str. 6).

Poleg teh skupnih določb upošteva podjetnik posebne določbe, opredeljene v zvezi :

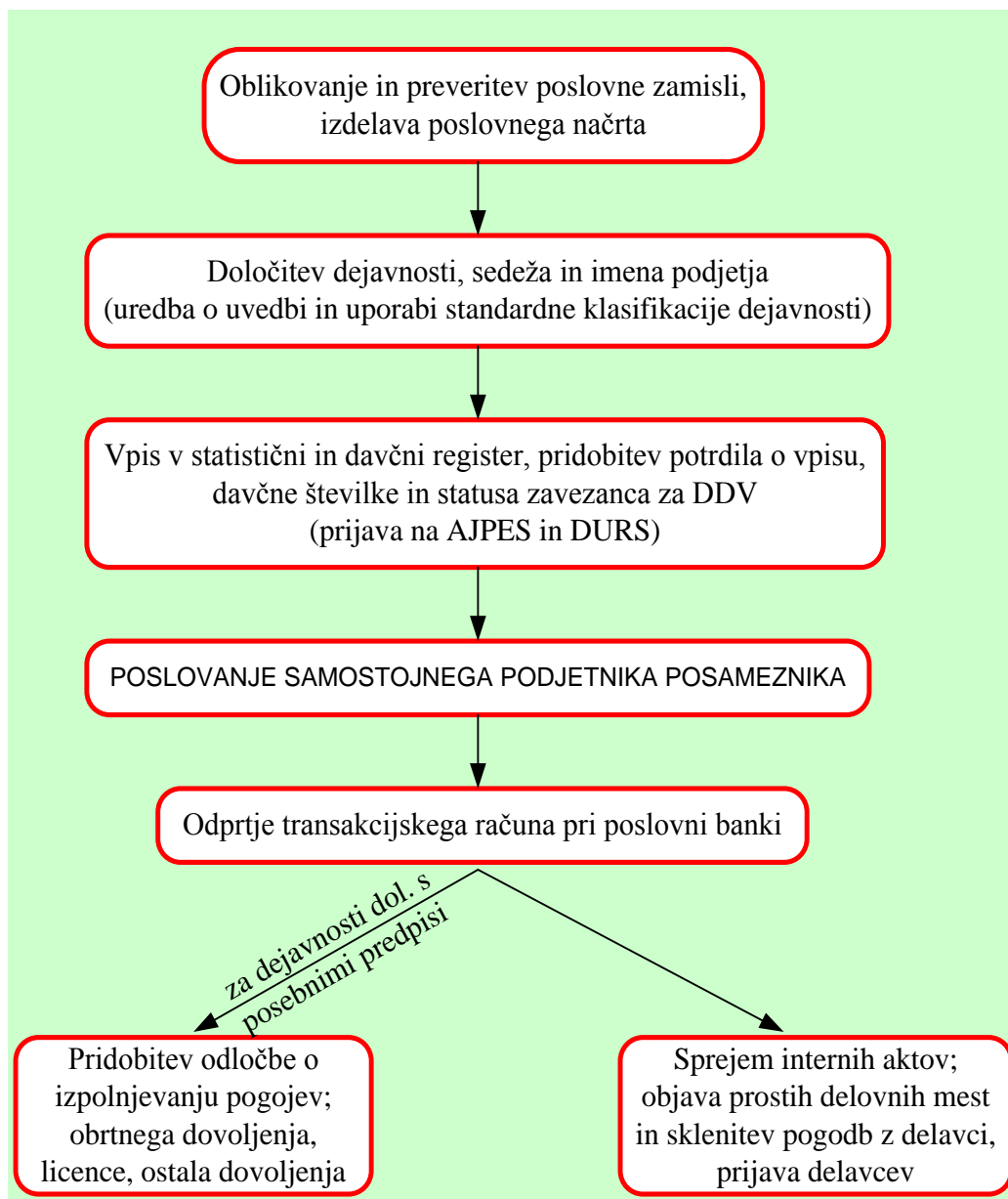
- s firmo podjetnika (Zakon o gospodarskih družbah, 72. člen),
- z načinom vodenja poslovnih knjig in sestavljanjem poslovnega poročila (Zakon o gospodarskih družbah, 73. člen),
- z vpisom in prenehanjem poslovanja podjetnika v Poslovni register Slovenije pri Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) (Zakon o gospodarskih družbah, 74. in 75. člen).

Podjetnik pridobi pravico opravljanja gospodarske dejavnosti z vpisom v Poslovni register Republike Slovenije pri AJ PES-u.

Registracija podjetnika je brezplačna in jo je mogoče opraviti na vseh točkah VEM (Vse na Enem Mestu) ali preko portala e-VEM (Cepec in drugi, 2010, str. 74-75).

Svoje podatke mora posredovati Davčni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju: DURS). Pridobiti mora prijavo o začetku poslovanja zavezanca za prispevek za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje in obrtno dovoljenje Obrtne zbornice Slovenije, če gre za opravljanje obrtne dejavnosti (Škof in drugi, 2005, str. 7).

Postopek registracije podjetnika je prikazan na sliki 1.



Slika 1: Postopek registracije podjetnika (Vodušek, 2005, str. 19)

3.1.2 Družba z omejeno odgovornostjo

Družba z omejeno odgovornostjo (odslej: d.o.o.) je družba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov (Zakon o gospodarskih družbah, 471. člen).

Registracija d.o.o.-ja je brezplačna in se lahko opravi na točkah VEM ali preko portala e-VEM (Cepec in drugi, 2010, str. 22, 35).

D.o.o. se ustanovi z namenom trajnega opravljanja pridobitne dejavnosti. Lahko jo ustanovi najmanj ena pravna ali fizična oseba in ima največ 50 družbenikov, razen če minister za gospodarstvo dovoli večje število družbenikov (Zakon o gospodarskih družbah, 473. člen).

D.o.o. se ustanovi tako, da vsak družbenik pri ustanovitvi prispeva en osnovni vložek in na podlagi tega pridobi določen poslovni delež (Zakon o gospodarskih družbah, 471. člen). Družba je ustanovljena, ko družbeniki podpišejo družbeno pogodbo. Družbena pogodba je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisa ali na posebnem obrazcu, in sicer v fizični ali elektronski obliki (Zakon o gospodarskih družbah, 474. člen). 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 (Zakon o gospodarskih družbah, 478. člen).

Osnovni kapital d.o.o. mora znašati vsaj 7.500 eurov. Če je družbenikov več, mora vsak vložek znašati najmanj 50 eurov. Osnovni vložek je lahko zagotovljen v denarju kot stvarni vložek ali stvarni prevzem. Kot stvarni vložek se lahko zagotovijo premičnine in nepremičnine, pravice ter podjetje ali del podjetja. Kot stvarni vložek se zagotovi tudi plačilo za premoženjske predmete, ki jih je družba prevzela in jih prišteje družbenikovemu vložku. Pred prijavo za vpis v register mora vsak družbenik zagotoviti vsaj eno četrtno osnovnega vložka, vrednost vseh zagotovljenih vložkov pa mora znašati najmanj 7.500 eurov. Stvarni vložki se morajo v celoti izročiti pred prijavo za vpis v register. Če vrednost stvarnega vložka ne doseže vrednosti prevzetega osnovnega vložka, mora družbenik razliko vplačati v denarju. Osnovni vložki morajo biti družbi izročeni tako, da lahko poslovodja družbe z njimi prosto razpolaga. Vplačila denarnih vložkov morajo biti nakazana na bančni račun (Zakon o gospodarskih družbah, 475. člen).

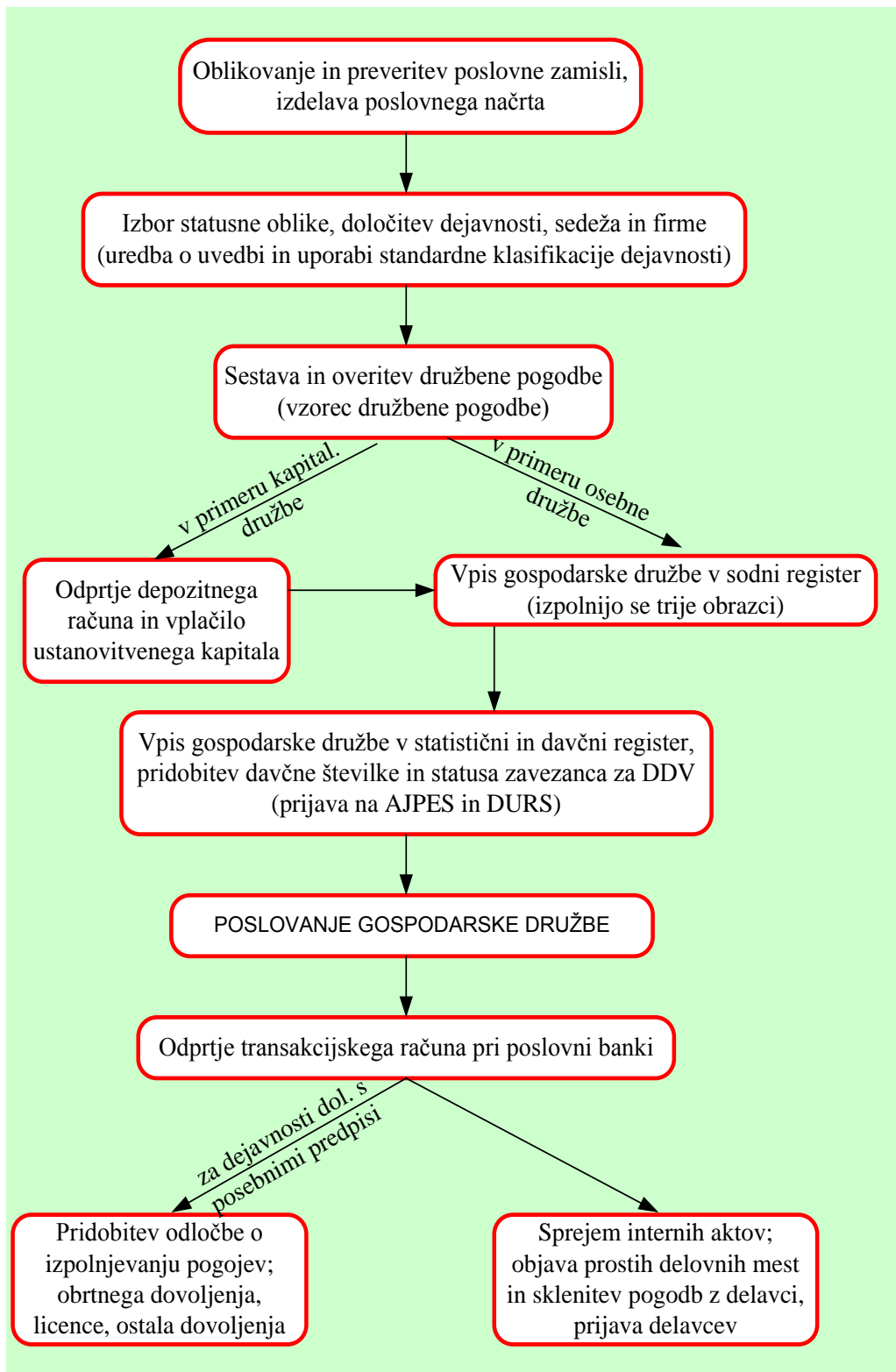
Družbo lahko ustanovi tudi ena sama oseba (ustanovitelj), vendar se ustanovitev le-te nekoliko razlikuje od ustanovitve družbe z dvema ali več družbeniki. Namesto družbene pogodbe se sprejme akt o ustanovitvi (Zakon o gospodarskih družbah, 523. člen). Družba z enim družbenikom se od običajnih družb razlikuje po tem, da ima samo enega družbenika, zato njen osnovni kapital predstavlja en sam vložek. Če ustanovitelj ne vplača v celoti denarnega dela osnovnega vložka, mora za manjkajoči

del zagotoviti družbi ustrezno varščino (Zakon o gospodarskih družbah, 524. člen). Posebnost je tudi to, da ustanovitelj samostojno odloča oziroma upravlja družbo (Zakon o gospodarskih družbah, 526. člen).

V praksi d.o.o. lahko začne opravljati dejavnost, ko:

- pridobi sklep iz sodnega registra o vpisu d.o.o. v sodni register,
- prejme obvestila o identifikaciji in razvrstitvi po dejavnosti za poslovni subjekt Statističnega urada Republike Slovenije,
- odločbe DURS – davčna številka davčnega zavezanca,
- odločbe DURS – davčni zavezanec za DDV (če so izpolnjeni pogoji),
- prijavi o začetku poslovanja zavezanca za prispevek za zdravstveno in pokojninsko zavarovanje (zaradi ureditve prijav za zaposlene),
- uredi transakcijski račun za poslovanje,
- uredi obrtno dovoljenje Obrtne zbornice Slovenije, če gre za opravljanje obrtne dejavnosti,
- pridobi dovoljenje pristojnega upravnega organa o izpolnjevanju pogojev, če so predpisane posebne zahteve področnih zakonov (npr. Zakon o gostinstvu, Zakon o trgovini) (Škof in drugi, 2005, str. 10).

Postopek ustanovitve d.o.o. prikazuje slika 2.



Slika 2: Postopek ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo (Pšeničnik, 2005, str. 24)

3.2 Vodenje poslovnih knjig - računovodstvo

3.2.1 Namen in cilji računovodstva

Podjetja obstajajo za proizvodnjo blaga, storitev in menjavo le-teh s ciljem, da bi dosegala neekonomske (uveljavitev in status v družbi) in ekonomske koristi (zagotavljanje zaposlitve, doseganje dobička, povečanje premoženja). Ne glede na to, ali so organizirana kot gospodarska družba ali podjetnik, organizirajo računovodstvo predvsem za zagotavljanje informacij o ekonomskih koristih.

Spremljanje poslovanja podjetja omogočajo knjigovodski razvidi, v katerih knjigovodstvo zbira podatke, jih ureja in izdeluje nove podatke – informacije in poročila. Računovodstvo spremlja podatke o:

- premoženjskem stanju podjetja in spremembah premoženja,
- uspešnosti podjetja z vidika ekonomičnosti (stroški, prihodki, dobiček) (Škof in drugi, 2005, str. 13).

Tako kapitalske družbe kot podjetniki morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je potrebno vsako leto v roku treh mesecev po zaključku poslovnega leta sestaviti letno poročilo, ki ga je treba trajno hraniti. Letno poročilo se predloži AJ PES-u.

Letno poročilo družb je sestavljeno iz (Zakon o gospodarskih družbah ZGD-1, 2006, 60. člen):

- bilance stanja,
- izkaza poslovnega izida,
- izkaza denarnih tokov,
- izkaza gibanja kapitala,
- priloge s pojasnili k izkazom in

- poslovnega poročila.

Letno poročilo podjetnika je sestavljeno iz:

- bilance stanja in
- izkaza poslovnega izida (Zakon o gospodarskih družbah ZGD-1, 2006, 60. člen).

Od velikosti podjetja je odvisen način vodenja poslovnih knjig, obveznost statističnega poročanja, razčlenjenost računovodskih izkazov in obveznost za revizijo (Škof in drugi, 2005, str. 18).

55. člen Zakona o gospodarskih družbah (Novela ZGD-1B) deli podjetnike in družbe na (Odar, 2009, str. 11):

- mikro družbe (družbe, ki izpolnjujejo dve od naslednjih meril):
 - povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega deset,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 eurov,
 - vrednost aktive ne presega 2.000.000 eurov;
- majhne družbe (družbe, ki niso mikro družbe po prejšnjem odstavku in izpolnjujejo dve od naslednjih meril):
 - povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 eurov,
 - vrednost aktive ne presega 4.400.000 eurov;
- srednje družbe (družbe, ki niso mikro ali majhne družbe in izpolnjujejo dve od naslednjih meril):
 - povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250,

- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35.000.000 eurov,
- vrednost aktive ne presega 17.500.000 eurov;
- velike družbe (družbe, ki niso ne mikro ne majhne in ne srednje družbe).

Tako gospodarske družbe kot podjetniki morajo letna poročila za potrebe javne objave predložiti AJ PES-u v treh mesecih po preteku poslovnega leta (Zakon o gospodarskih družbah, 58. člen).

Pri sestavljanju računovodskih izkazov morajo podjetja upoštevati poleg Zakona o gospodarskih družbah, ki določa le okvirna pravila računovodenja, še podrobnejša pravila, ki jih vsebujejo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju: **SRS**), ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo.

3.2.2 Vodenje poslovnih knjig podjetnika

Način vodenja poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov podjetnikov ureja SRS 39 – Računovodske rešitve pri malih podjetnikih. SRS 39 povzema pravila računovodenja najpogostejših poslovnih dogodkov, s katerimi se srečuje podjetnik. Za obravnavo ostalih poslovnih dogodkov pa se uporabljajo pravila splošnih računovodskih standardov. Posebnost statusne oblike podjetnika je, da ima možnost izbirati med dvema sistemoma vodenja poslovnih knjig, seveda ob izpolnjevanju določenih meril.

Podjetnik lahko vodi poslovne knjige po sistemu **enostavnega** knjigovodstva, če v zadnjem poslovnem letu ne prekorači dveh od treh meril (Zakon o gospodarskih družbah, 73. člen):

- da povprečno število zaposlenih (delavcev) ne presega tri,
- da so letni prihodki nižji od 42.000 eurov,
- da povprečna vrednost aktive, izračunana kot polovica seštevka vrednosti aktive na prvi in zadnji dan poslovnega leta, ne presega 25.000 eurov.

Če podjetnik ne izpolnjuje dveh od teh treh meril, lahko vodi poslovne knjige le po sistemu **dvostavnega** knjigovodstva.

3.2.3 Vodenje poslovnih knjig družbe z omejeno odgovornostjo

D.o.o. za razliko od podjetnika nima možnosti izbire sistema vodenja poslovnih knjig. Poslovne knjige mora voditi po sistemu dvostavnega knjigovodstva in pri tem upoštevati določbe Zakona o gospodarskih družbah (53.-70. člen) ter (splošnih) SRS.

D.o.o., ki v poslovnem letu izkaže čisti dobiček, mora le-tega najprej porabiti v naslednje namene (Zakon o gospodarskih družbah, 64. člen):

- za pokrivanje prenesene izgube,
- za oblikovanje zakonskih rezerv (vsota kapitalskih in zakonskih rezerv mora biti enaka 10% osnovnega kapitala),
- za oblikovanje rezerv za lastne deleže (vsota zneskov, ki so bili plačani za pridobitev lastnih deležev),
- za oblikovanje statutarnih rezerv (statut določi višino in namene, za katere se lahko porabijo),
- za oblikovanje drugih rezerv iz dobička (lahko se porabijo za katerekoli namene).

Te določbe se upoštevajo pri sestavi računovodskih izkazov, kar pomeni, da mora biti čisti dobiček, ki ga uprava razporedi, že prikazan v ustreznih postavkah v bilanci stanja (Škof in drugi, 2005, str. 21).

Skupščina odloča le o uporabi bilančnega dobička.

Bilančni dobiček =

- + poslovni izid poslovnega leta
- + preneseni čisti dobiček/izguba
- + zmanjšanje rezerv iz dobička

- povečanje rezerv iz dobička po sklepu uprave (zakonskih, statutarnih, za lastne deleže)
- povečanje rezerv iz dobička po odločitvi uprave in nadzornega sveta (drugih rezerv iz dobička).

Poslovni izid poslovnega leta je tisti del čistega poslovnega leta, ki smo ga ugotovili po razporeditvi čistega dobička poslovnega leta.

Ločimo torej dve vrsti dobička:

- čisti dobiček poslovnega leta: poslovni izid poslovnega leta po plačilu davka
- bilančni dobiček: vsota prenesenega dobička iz povečanj/zmanjšanj bilančnega dobička po zgoraj navedeni formuli. Prikaže se v dodatku k izkazu uspeha ali v izkazu gibanja kapitala. O bilančnem dobičku odloča skupščina. Udeležbe v dobičku se delijo le iz bilančnega dobička. Družba ne more izplačati udeležbe v dobičku in hkrati izkazovati nepokrito izgubo (Škof in drugi, 2005, str. 22).

3.3 Odgovornost

3.3.1 Odgovornost podjetnika

Podjetnik odgovarja upnikom za vse obveznosti z vsem svojim premoženjem. To pomeni, da odgovarja s premoženjem, ki je organizirano v podjetju (namensko premoženje) in z drugim osebnim premoženjem. Razlog za takšno neomejeno odgovornost je v tem, da podjetnik ni pravna oseba, torej nima premoženjske samostojnosti (ločenost premoženja družbe in članov) (Kerčmar in drugi, 2006, str. 51).

Pri odgovornosti podjetnika gre torej za osebno, samostojno in neposredno odgovornost podjetnika. Če na primer podjetnik zaide v težave in svojih podjetniških obveznosti ne more poravnati s sredstvi podjetja, se mu lahko zgodi, da bo moral, če bo hotel poravnati podjetniške obveznosti, prodati svojo stanovanjsko hišo.

Poudariti velja, da je odgovornost povezana tudi s tveganjem. Ker podjetnik odgovarja upnikom z vsem svojim premoženjem, je tveganje zelo veliko, saj lahko izgubi vse. Iz tega razloga podjetnik ni primerna oblika poslovanja za kapitalsko močna podjetja z velikim obsegom poslovanja in s tem z velikim poslovnim tveganjem (Gospodarske družbe, 2010).

3.3.2 Odgovornost družbe z omejeno odgovornostjo

Glede odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe je ključnega pomena ločevanje na osebne družbe, kjer družbeniki načeloma odgovarjajo za obveznosti družbe subsidiarno in solidarno, ter na kapitalske družbe, kjer družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe.

D.o.o. spada med kapitalske družbe, kar pomeni, da družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe. Za obveznosti družbe odgovarja le družba kot pravna oseba.

15. januarja 2008 je stopila v veljavo nova ureditev finančnega poslovanja, ko jo je uvedel Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Obveznosti, ki jih nalaga zakon, zadevajo poslovodstvo in ostale člane nadzornih svetov. Obveznost poslovodstva je, da pri vodenju podjetja zagotavlja, da je podjetje (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, 2010):

- stalno plačilno sposobno – solventno (to pomeni, da je kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobno, da poravnava v roku zapadle obveznosti in da presežek denarnih sredstev nameni v razvoj podjetja),
- kapitalsko ustrezno (podjetje razpolaga z zadostnimi dolgoročnimi viri financiranja glede na obseg in vrste poslov, ki jih opravlja, ter obvladuje tveganja, katerim so izpostavljeni pri opravljanju vseh poslov).

V primeru, da se navedena določila kršijo (natančneje so opredeljena v Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, od 27. do 44. člena), lahko privede do osebne odgovornosti poslovodstva.

Družbeniki d.o.o.-ja za razliko od podjetnika ne odgovarjajo upnikom za obveznosti družbe. Družbeniki lahko za razliko od podjetnika ločijo osebna sredstva od sredstev družbe. V primeru, da družba zaide v težave, tako zaščitijo svoje osebno premoženje.

Izjemo glede družbenikove odgovornosti za obveznosti družbe predstavlja spregled pravne osebnosti. Ta v osnovi odpravlja negativne posledice načela, da kapitalska družba sama odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, in načela izključenosti družbenikov iz sistema odgovornosti za obveznosti družbe (Ivanjko, Kocbek, 2001, str. 94).

V zvezi s spregledom pravne osebnosti so za obveznosti družbe odgovorni tudi družbeniki in to (Zakon o gospodarskih družbah, 8. člen):

- če so družbo kot pravno osebo zlorabili za cilj, ki je zanje kot posameznike prepovedan,
- če so družbo kot pravno osebo zlorabili za oškodovanje svojih ali njenih upnikov,
- če so v nasprotju z zakonom ravnali s premoženjem družbe kot pravne osebe kot s svojim lastnim premoženjem ali
- če so v svojo korist ali v korist druge osebe zmanjšali premoženje družbe, čeprav so vedeli, da ne bo sposobna poravnati svojih obveznosti tretjim osebam.

Pri odgovornosti družbenikov velja omeniti tudi odgovornost družbenikov do družbe ob ustanovitvi. Družbeniki so družbi solidarno odgovorni za škodo, ki je povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti in je nastala, ker stvarni vložki niso bili izročeni ali so bili izročeni nepravilno, zaradi previsoke ocenitve teh vložkov ali zaradi kakšnega drugega škodljivega ravnanja ob ustanovitvi družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 479. člen).

3.4 Poslovanje

3.4.1 Poslovanje podjetnika

Ena temeljnih značilnosti podjetnika je prosto razpolaganje z denarnimi sredstvi, kar pomeni, da ne ločuje namenskega premoženja od drugega osebnega premoženja.

Podjetnik torej lahko prosto dviguje gotovino s poslovnega transakcijskega računa ne samo za potrebe dejavnosti, ampak tudi za osebne potrebe. Prav tako pa lahko prosto razpolaga z gotovino. Kot primer lahko navedem dnevni iztržek trgovca, ki posluje kot podjetnik. Ob koncu dnevnega poslovanja mu ni potrebno položiti gotovine na transakcijski račun, ampak lahko gotovino vzame domov in jo porabi za osebno financiranje (Družba ali samostojni podjetnik posameznik, 2003).

Tu velja omeniti, da je dobiček podjetnika obdavčen takoj ob nastanku ne glede na to, ali ga je osebno porabil ali ne. Iz tega razloga lahko podjetnik tudi prosto razpolaga z gotovino (Kaj je ugodneje: s.p. ali d.o.o., 2007).

3.4.2 Poslovanje družbe z omejeno odgovornostjo

D.o.o. mora za razliko od podjetnika obvezno poslovati preko transakcijskega računa in ne more prosto razpolagati z gotovino.

Vsi prihodki iz dejavnosti se morajo obvezno polagati na transakcijski račun. Če vzamemo za primer zopet trgovca, ki posluje kot d.o.o., mora le-ta dnevni iztržek nujno položiti na transakcijski račun.

Prav tako velja za d.o.o. tudi to, da morajo biti dvigi gotovine s transakcijskega računa podjetja dokumentirani in se morajo nanašati le na dejavnost podjetja (npr. dvig za nadomestilo potnih stroškov za službeno pot) (Družba ali samostojni podjetnik posameznik, 2003).

Razlog, da d.o.o. ne more prosto razpolagati z gotovino je v tem, da se družbenik lahko odloči, ali si bo izplačal dobiček ali ne, in s tem vpliva tudi na obdavčitev dobička. Torej se d.o.o. za razliko od podjetnika lahko odloči, da si ne bo izplačal

dobička in mu tako ni potrebno plačati 20% davka na izplačani dobiček (Kaj je ugodneje: s.p. ali d.o.o., 2007).

3.4.3 Obdavčitev podjetnika

Zakon o gospodarskih družbah v 3. členu opredeljuje podjetnika kot fizično osebo in je zaradi tega tudi obdavčen kot fizična oseba, torej po progresivni dohodninski lestvici (Zakon o dohodnini, 122. člen). Tabela 1 prikazuje stopnje obdavčitve dobička z dohodnino za leto 2010.

Tabela 1: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2010 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2010)

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR	
Nad	Do		
	7.528,99		16 %
7.528,99	15.057,96	1.204,64	+ 27 % nad 7.528,99
15.057,96		3.237,46	+ 41 % nad 15.057,96

Davčni zavezanec mora davek od dohodka iz dejavnosti oziroma akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti izračunati sam v davčnem obračunu. Le-tega mora predložiti davčnemu organu najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto (Zakon o davčnem postopku, 297. člen).

Podjetnik plačuje akontacijo dohodnine za tekoče leto na osnovi obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti preteklega leta. Akontacija dohodnine iz leta 2009 je torej osnova za plačevanje predhodne akontacije za leto 2010. Ta se lahko plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. V mesečnih obrokih se plačuje, če znesek predhodne akontacije presega 400 eurov, v trimesečnih pa če znesek predhodne akontacije ne presega 400 eurov (Zakon o davčnem postopku, 298. člen).

Davčna osnova za izračun davka od dohodkov iz dejavnosti je dobiček, ki ga podjetnik ugotovi tako, da od prihodkov, ustvarjenih v koledarskem letu, odšteje odhodke, dosežene v zvezi z opravljanjem dejavnosti (Zakon o dohodnini, 48. člen).

Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov v davčnem obračunu se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 24.-35. člen), če ni z zakonom o dohodnini določeno drugače.

Davčno nepriznani odhodki, ki se ne smejo upoštevati v davčni osnovi, so (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 30. člen):

- dohodki, ki so podobni dividendam,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje,
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev,
- kazni, ki jih izreče pristojni organ,
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba,
- davek na dodano vrednost,
- obresti,
- donacije in
- podkupnine.

Poleg davčno nepriznanih odhodkov imamo odhodke, ki se delno priznajo in sicer:

- v višini 50% stroški reprezentance (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 31. člen) in
- najvišja letna stopnja amortizacije (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 33. člen).

Tako so v 33. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določene najvišje letne amortizacijske stopnje po posameznih amortizacijskih skupinah, ki se davčno priznajo (tabela 2).

Tabela 2: Amortizacijske stopnje (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 33. člen)

Amortizacijske skupine	Najvišje letne amortizacijske stopnje (v %)
Gradbeni objekti, vključno z naložbenimi nepremičninami	3
Deli gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin	6
Oprema, vozila in mehanizacija	20
Deli opreme in oprema za raziskovalne dejavnosti	33,3
Računalniška, strojna in programska oprema	50
Večletni nasadi	10
Osnovna čreda	20
Druga vlaganja	10

Kot odhodek se prizna odpis celotne nabavne vrednosti za sredstva drobnega inventarja, katerih doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerih posamična vrednost ne presega 500 eurov (Škof in drugi, 2005, str. 35).

Na davčno osnovo vplivajo tudi davčne olajšave, ki jih podjetnik lahko uveljavlja in si s tem zniža davčno osnovo:

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

Tako podjetnik kot d.o.o. lahko uveljavljata olajšavo za investiranje in sicer v višini 30% investiranega zneska v davčnem letu vlaganja v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva. Razlika je le v tem, da pri podjetniku olajšava ne sme presežati davčne osnove, medtem ko pri d.o.o.-ju ne sme presežati 30.000 eurov (Štravs, 2009, str. 2-3).

Prav tako lahko oba uveljavljata dodatno olajšavo za donacije (66. člen Zakona o dohodnini, 59. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb) in dodatno regijsko olajšavo (61. člen Zakona o dohodnini, 55. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb).

Podjetnik si lahko v davčnem obračunu zmanjša davčno osnovo tudi z uveljavitvijo dveh osebnih olajšav, in sicer s splošno olajšavo in olajšavo za vzdrževane družinske člane (Perme, 2010, str. 11).

Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009 (Uradni list RS št. 119/08) določa, da znaša splošna olajšava 3.051,35 eurov in posebna olajšava za prvega vzdrževanega člana 2.251,46 eurov, kar je razvidno v prilogi 14 in prilogi 15. Podjetnik lahko poleg splošne olajšave upošteva dodatno zmanjšanje davčne osnove in sicer (Perme, 2010, str. 11):

- 5.113,35 eurov, če dohodek iz dejavnosti ne presega 8.557,30 eurov,
- 4.082,35 eurov, če dohodek iz dejavnosti presega 8.557,30 eurov in ne presega 9.897,60 eurov.

3.4.4 Obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo

Dohodek d.o.o.-ja je za razliko od podjetnika, ki je obdavčen s progresivno dohodninsko lestvico, obdavčen s fiksno davčno stopnjo.

Pri d.o.o.-ju lahko nastaneta dve vrsti obdavčitve, in sicer (Kaj je ugodneje: s.p. ali d.o.o., 2007):

- d.o.o. je obdavčen v skladu z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb, (60. člen) in mora plačati davek od dohodka pravnih oseb,

- družbenik, ki si bo izplačal dobiček, je obdavčen še v skladu z Zakonom o dohodnini (90., 91. in 132. člen) in bo moral plačati davek na izplačan dobiček.

Pomembno je, da družbeniku ni treba izplačati dobička, če tega ne želi in mu posledično tudi ni potrebno plačati davka na osebne prejemke iz izplačanega dobička.

Pri d.o.o.-ju se je dobiček, ustvarjen v letu 2009, še obdavčeval po 21-odstotni davčni stopnji, od leta 2010 naprej pa davčna stopnja znaša le 20%.

Pri ugotavljanju davčne osnove, torej ugotavljanju davčno priznanih odhodkov in prihodkov ter upoštevanju davčnih olajšav, veljajo za d.o.o. podobna pravila kot za podjetnika. Razlika je le v tem, da d.o.o. pri ugotavljanju davčne osnove upošteva samo določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (12.-37. člen), podjetnik pa poleg teh tudi določila Zakona o dohodnini (109.-121. člen). Tako na primer podjetnik kot fizična oseba v davčni obračun ne vključi prihodkov in odhodkov iz naložb (t.j. dividend, obresti in prihodkov, doseženih na podlagi odsvojitve lastniških deležev ali investicijskih kuponov). Ti zneski se namreč ne obravnavajo kot dohodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti, temveč kot dohodki iz kapitala, enako kot pri vseh ostalih fizičnih osebah, rezidentih Republike Slovenije. Medtem, ko jih mora d.o.o. kot pravna oseba normalno vključiti v davčni obračun. Glede davčnih olajšav pa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (55.-59. člen) navaja enake davčne olajšave kot Zakon o dohodnini (61.-66. člen). Izvzeti sta le obe osebni olajšavi in olajšava za zavezanca invalida.

Enak kot pri podjetniku je tudi način plačevanja akontacij davka od dohodkov pravnih oseb, vendar le-tega določa Zakon o davčnem postopku v 371. členu.

Poleg davka od dohodkov pravnih oseb mora lastnik d.o.o.-ja, če si želi takoj izplačati dobiček, plačati tudi davek na izplačani dobiček (t.j. davek na dohodek iz kapitala). Davek iz kapitala je dokončen davek. To pomeni, da ga zavezanec za dohodnino ne navede v letni dohodninski napovedi, ampak mora oddati samostojno napoved (t.i. cedularna obdavčitev). Ti dohodki se obdavčujejo z dohodnino po

proporcionalni stopnji, ki je praviloma 20-odstotna, in sicer brez upoštevanja davčnih olajšav (Novosti na področju dohodka iz kapitala, 2007).

Če upoštevamo samo davčni vidik in pustimo ob strani vse ostale stroške z ustanavljanjem d.o.o.-ja, se nam splača preoblikovati podjetnika v d.o.o. takrat, ko bi bila efektivna davčna stopnja, po kateri bi bil obdavčen dobiček v d.o.o.-ju nižja od tiste, po kateri je obdavčen dobiček pri podjetniku.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb v letu 2010 obdavčuje dobiček pravnih oseb po 20% stopnji. To pomeni, da se nam splača ustanoviti d.o.o. takrat, ko je stopnja obdavčitve dobička podjetnika višja od 20%, to pa je pri letnem dobičku okoli 14.000 eurov. Od tega zneska dalje je dobiček podjetnika bolj obdavčen, kot bi bil v d.o.o.-ju (gre za okviren znesek) (Obdavčitev s.p., 2010).

3.5 Financiranje

Finance na splošno opredelimo kot vedo o upravljanju z denarjem. Poslovne finance pa so vse aktivnosti, ki jih podjetja izvajajo na področju pridobivanja finančnih sredstev in upravljanja z njimi.

Financiranje pomeni zagotavljanje lastnega in tujega kapitala, investicija pa uporabo teh sredstev za nabavo stvarnega premoženja. Pojma financiranje in investicije sta v tesni medsebojni povezavi.

Podjetje se lahko financira z notranjimi in zunanji viri. Med notranje vire spadajo:

- nerazdeljeni dobiček (pozitivna razlika med vsemi prihodki in vsemi odhodki od te razlike odštajemo še davek od dobička in dobimo vrednost čistega dobička),
- amortizacija (proces, ki v osnovi služi za nadomeščanje fizično, ekonomsko in tehnološko zastarelih osnovnih sredstev za nova osnovna sredstva. Proces amortiziranja se stalno odvija, zamenjava osnovnih sredstev pa od časa do časa. Tako lahko sredstva amortiziranja uporabimo za financiranje gibljivih sredstev in za financiranje razširjene reprodukcije, saj je to ekonomsko

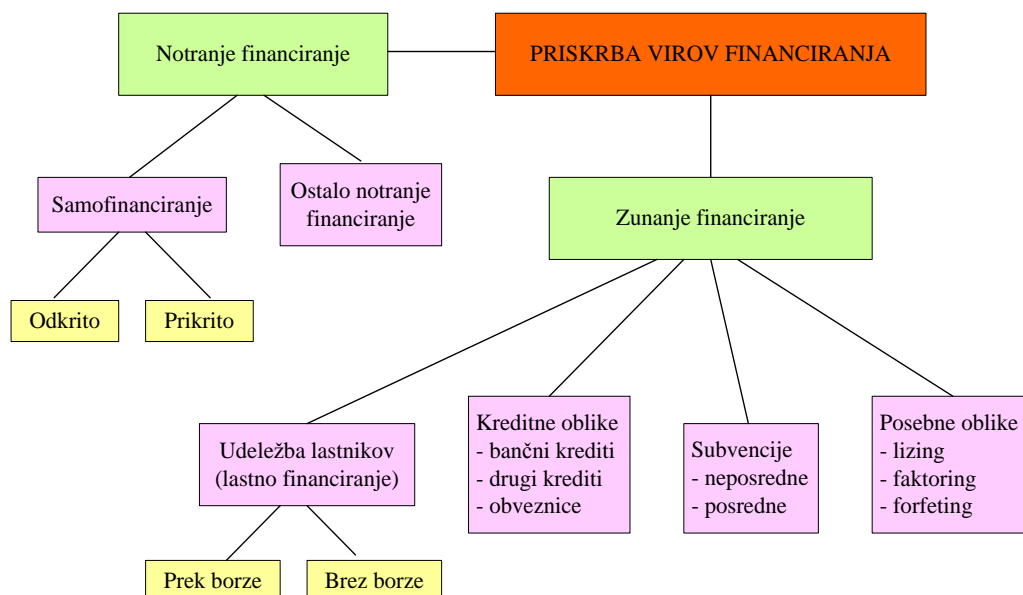
ugodnejše. Določen del obračunane amortizacije se nahaja tudi v zalogah nedokončane proizvodnje, v zalogah gotovih izdelkov in v terjatvah do kupcev.) in

- drugi notranji viri (tu gre za ukrepe racionalizacije, saj lahko za poslovne namene sprostimo določen del vezanega kapitala in ga donosno naložimo drugam, npr. prodaja nepotrebnih delov premoženja ali prodaja vrednostnih papirjev) (Filipič in Mlinarič, 1999, str. 113-118).

Zunanji viri pa so:

- kapitalski vložki (oblika zunanjega financiranja, s katero podjetje pridobi lastniški kapital, ki ga ni potrebno vračati. Vlagatelji kapitala postanejo družbeniki glede na delež oziroma vložek),
- posojila (najpomembnejša oblika zunanjega financiranja tako na krajši kot daljši rok. Posojila lahko odobravajo banke ali hranilnice. Ko gre za zadolžitev pri banki, mora podjetje proučiti kreditne pogoje domačih in tujih bank. Najosnovnejše merilo, ki govori o ugodnosti posojila, je obrestna mera. Ta je pomemben kazalnik ugodnosti posojila, saj predstavlja dejanski strošek za izposojilo denarja pri bankah),
- subvencije (vplačila, ki jih podjetju ni potrebno vračati. Pri nas nekaj ministrstev razpolaga s tovrstnimi namenskimi sredstvi, ki jih dobivajo iz proračuna) in
- posebne zunanje oblike financiranja (lizing, faktoring, forfeiting) (Filipič in Mlinarič, 1999, str. 119-128).

Viri financiranja so shematsko prikazani na sliki 3.



Slika 3: Zagotovitev virov financiranja (Repovž, Peterlin, 2000, str. 82)

Poslovne finance obsegajo dve vrsti poslovnih odločitev:

- finančne odločitve, ki zadevajo zagotavljanje virov finančnih sredstev, potrebnih za poslovanje podjetja in
- investicijske odločitve, ki obsegajo aktivnosti v zvezi s porabo finančnih sredstev z namenom opravljanja dejavnosti podjetja ter doseganja cilja poslovanja podjetja (Berk in drugi, 2006, str. 4-5).

Veliko je načinov financiranja kot tudi vrst investiranja. Glavne skupine in nekatere najpomembnejše podskupine le-teh prikazuje slika 4.

PODJETJE	
Investicijske odločitve	Finančne odločitve
Aktiva	Pasiva
GIBLJIVA SREDSTVA denar kratkoročne finančne naložbe terjatve do kupcev zaloge STALNA SREDSTVA zgradbe oprema zemljišča NEOPREDMETENA SREDSTVA	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI obveznosti do dobaviteljev kratkoročni krediti DOLGOROČNE OBVEZNOSTI dolgoročni bančni krediti izdane obveznice LASTNIŠKI KAPITAL prednostne delnice navadne delnice
IZVENBILANČNA AKTIVA	IZVENBILANČNA PASIVA

Slika 4: Logika premoženjske bilance podjetja in finančna funkcija (Berk in drugi, 2006, str. 5)

Če želimo poslovne finance razumeti preko bilance stanja, potem so finančne odločitve prikazane na pasivi bilance stanja podjetja (slika 4). Finančne odločitve obsegajo odločitve o tem, kako financirati podjetje (s kakšno strukturo kapitala, s kakšnimi finančnimi instrumenti, kako določati politiko izplačil dobička, kako financirati kratkoročne naložbe).

Po drugi strani se investicijske odločitve odražajo na aktivih bilance stanja podjetja (slika 4). Investicijske odločitve obsegajo odločitve o tem, kako naj podjetje optimalno porabi pridobljena finančna sredstva, koliko naj ima kratkoročnih sredstev ter v kakšni obliki (denar, kratkoročne finančne naložbe, zaloge, terjatve do kupcev) in strukturi (Dolenc in Stubelj, 2010, str. 5-6).

V zvezi s kratkoročnimi naložbami podjetja sta pomembna pojma likvidnost naložbe (hitrost možne spremembe naložbe v **denar**) in likvidnost podjetja. Podjetje praviloma svoje obveznosti poravnava z denarjem. Le zadosten obseg naložb, ki jih je mogoče pravočasno spremeniti v denar, zagotavlja, da bo podjetje časovno

sposobno poravnati svoje obveznosti. To pomeni, da bo podjetje likvidno (kratkoročno plačilno sposobno).

Kratkoročne finančne naložbe pomenijo načrtovanje začasnih denarnih presežkov in njihovo učinkovito nalaganje, kar pa je odvisno predvsem od velikosti podjetja in možnosti davčnih olajšav.

Podjetje proda svoj proizvod ali storitev brez prejema plačila v denarju. S tem sprejme obljubo, da bo prejel plačilo na določen datum in kupcu odobri kredit, ki se pri podjetju prikazuje kot **terjatev do kupca**. Le-te so manj likvidna naložba podjetja kot denar ali kratkoročne finančne naložbe (Mramor, 1993, str. 297-310).

Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena v proizvodnem procesu. Zaloge so kratkoročne naložbe, ki ne prinašajo donosov, povzročajo pa stroške financiranja (Dolenc in Stubelj, 2010, str. 164-165).

Za razumevanje poslovnih financ pa je potrebna določitev ciljev poslovanja (rast podjetja, povečevanje dobička, povečevanje premoženja lastnikov podjetja), katerim naj podjetje sledi. V smislu doseganja ciljev pa posamezniki izberejo status gospodarskega subjekta (Dolenc in Stubelj, 2010, str. 7).

Podjetnikov kapital je lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz prenosov stvarnega premoženja, presežkov iz prevrednotenja in čistega poslovnega izida. 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 in odtoku denarnih sredstev iz namenskega v drugo osebno premoženje.

Terjatve do podjetnika so podjetnikov negativni kapital. Pojavljajo se, če so podjetnikovi dolgovi večji od njegovih v poslovanje vključenih stvari, pravic in denarja. To pomeni, da upniki financirajo tudi njegovo osebno premoženje (SRS 39.48, 2006).

Poslovna in osebna sredstva pri podjetniku niso pravno ločena. Podjetnik neomejeno odgovarja za obveznosti iz poslovanja in sam prevzema tveganje glede poslovanja. V primeru neuspeha ostane tudi brez osebnega premoženja. Običajno poslovanje

podjetnika preneha s smrtjo lastnika. To pomeni izgubo službe za zaposlene ter probleme upnikov pri vračanju danih posojil. Zaradi majhnosti, slabega zavarovanja in omejene življenjske dobe podjetnika je težko priti do dodatnega kapitala (Filipič in Mlinarič, 1999, str. 39).

3.6 Plače

Pri podjetniku se vloženo delo nosilca dejavnosti ne šteje med odhodke, torej nima odhodkov iz naslova plač. Kot odhodek se mu priznajo le prispevki za socialno varnost. Velikost prispevkov za socialno varnost se določi tako, da se podjetnika razvrsti v plačilne razrede na podlagi doseženega dobička, v katerem niso upoštevani obračunani prispevki za obvezno zavarovanje (Cepec in drugi, 2010, str. 172). Podrobnejša določila o prispevkih za socialno varnost podjetnika so opredeljena v Zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (207.-209. člen).

Plačo podjetnika predstavlja ustvarjeni dobiček. Slabost tega pristopa je v tem, da podjetnik v obdobju, ko ne ustvari dobička, nima plače. V primeru doseganja visokih dobičkov pa to predstavlja prednost. Namreč večji dobiček kot podjetnik ustvari, višja je njegova plača. Slabost je tudi v tem, da čim večje dobičke podjetnik dosega, tem večja je njegova davčna obremenitev, saj so dohodki podjetnika obdavčeni po progresivni dohodninski lestvici.

Za razliko od podjetnika se družbeniku, ki je zaposlen v družbi, vloženo delo prizna kot odhodek, kar d.o.o.-ju zmanjšuje davčno osnovo. Vendar tu velja opozoriti na različne vplive višine bruto plače. Višja bruto plača pomeni nižjo davčno osnovo in s tem nižji davek od dohodkov pravnih oseb. Na drugi strani pa višja bruto plača pomeni tudi večje dajatve od plač, torej višjo dohodnino in večje prispevke za socialno varnost. Družbenik si obračunava prispevke od dogovorjene višine bruto plače, ki pa ne sme biti nižja od najnižje plače, ki je enaka najnižji pokojninski osnovi (Štravs, 2009, str. 6). V primeru, da družbenik ustvarja visoke dobičke in si ne izplačuje visokih plač, ne nosi takšnega bremena plačevanja prispevkov kot podjetnik.

3.7 Oddajanje poslovnih prostorov v najem

Če ima podjetnik v lasti določeno nepremičnino, ne more sam sebi zaračunavati najema. Če pa je družbenik lastnik določene nepremičnine, jo lahko odda v najem družbi, saj sta družbenik in družba dve različni osebi (fizična in pravna oseba) (Kako po novem iz s.p. v d.o.o., 2006).

V takšnem primeru mora biti med družbenikom in družbo sklenjena pogodba o oddajanju nepremičnine v najem, v kateri mora biti določen tudi znesek najemnine. Ker predstavlja znesek najemnine družbeniku dohodek, je le-ta dolžan od zneska najemnine plačevati tudi davek od dohodkov iz oddajanja premoženja v najem (Zakon o dohodnini, 130. člen). Znesek najemnine pa predstavlja družbi odhodek, s katerim si tudi zniža davčno osnovo.

3.8 Prenehanje

3.8.1 Prenehanje opravljanja dejavnosti podjetnika

Če želi podjetnik prenehati opravljati svojo dejavnost, mora o svojih namerah obvestiti svoje poslovne partnerje. To stori tako, da vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti na primeren način objavi, da bo prenehal z dejavnostjo. To lahko stori tako s pismi upnikom, v sredstvih javnega obveščanja ali na oglasni deski v samih poslovnih prostorih. Ob tem navede dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Najmanj 15 dni pred načrtovanim dnem prenehanja opravljanja dejavnosti je to dolžan prijaviti na AJPES.

Dokončno oziroma uradno podjetnik preneha opravljati dejavnost, ko ga AJPES izbriše iz Poslovnega registra Slovenije.

Poleg tako imenovanega rednega prenehanja opravljanja dejavnosti podjetnika, so možni tudi drugi načini izbrisa podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije. AJPES po uradni dolžnosti zbriše podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije:

- če se podjetnik statusno preoblikuje v kapitalsko družbo,

- če podjetnik v dveh zaporednih poslovnih letih ne predloži letnega poročila,
- in na podlagi obvestila pristojnega organa, da je s pravnomočnim aktom (Zakon o gospodarskih družbah, 75. člen):
 - ugotovil smrt podjetnika, če podjetnikov dedič v treh mesecih po pravnomočnosti sklepa o dedovanju ne obvesti AJPES, da ne nadaljuje z dejavnostjo v zapustnikovem podjetju,
 - odločil o stečaju podjetnika,
 - izgnal podjetnika iz Republike Slovenije,
 - prepovedal podjetniku opravljati dejavnost, ker je ugotovil, da podjetnik ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti ali da dejavnosti ne opravlja,
 - ugotovil, da je podjetnik dal neresnično izjavo pri vpisu v Poslovni register Slovenije o tem, da nima neporavnanih dospelih obveznosti iz svojih prejšnjih poslovanj.

3.8.2 Prenehanje družbe z omejeno odgovornostjo

Prav tako kot ustanovitev je tudi prenehanje d.o.o.-ja v primerjavi s podjetnikom bolj zapleten postopek.

Razlogi za prenehanje družbe so lahko (Zakon o gospodarskih družbah, 521. člen):

- pretek časa, za katerega je ustanovljena (velja za družbe, ki so bile ustanovljene za določen čas),
- sklep družbenikov o prenehanju z vsaj tričetrtinsko večino glasov vseh družbenikov (družbena pogodba lahko določi višjo večino),
- ugotovitev sodišča o ničnosti kapitalske družbe,
- stečaj,

- združitev v kakšno drugo družbo,
- znižanje osnovnega kapitala pod zakonsko določen znesek.

Pri d.o.o.-ju poznamo dve obliki prenehanja družbe: redno prenehanje in prenehanje po skrajšanem postopku (Cepec in drugi, 2010, str. 252-255).

Redno prenehanje oziroma likvidacija družbe se začne s sklepom družbenikov. Sklep o likvidaciji se pošlje na sodišče zaradi vpisa likvidacije v register (Zakon o gospodarskih družbah, 3. odstavek 405. člena). Po vpisu se opravi postopek likvidacije (Zakon o gospodarskih družbah, 406. člen). Likvidacijo opravi eden ali več likvidacijskih upraviteljev, ki so praviloma člani posloводства (Zakon o gospodarskih družbah, 408. člen).

Pooblastila likvidacijskega upravitelja so (Zakon o gospodarskih družbah, 412. člen):

- zastopanje in predstavljanje družbe,
- sestava začetne likvidacijske bilance,
- dokončanje začelih poslov,
- poplačilo terjatev upnikom,
- objava poziva upnikom, naj mu prijavijo svoje terjatve v roku, ki ne sme biti krajši od 30 dni od dneva objave,
- izterjava terjatev družbe,
- unovčenje likvidacijske mase, če je to potrebno za poplačilo upnikov,
- priprava predloga poročila o poteku likvidacijskega postopka in razdelitvi premoženja,
- predlog za izbris družbe iz registra.

Če likvidacijski upravitelj ugotovi, da premoženje družbe ne zadošča za poplačilo vseh terjatev upnikov v celoti, mora takoj ustaviti postopek likvidacije in podati predlog za začetek stečajnega postopka (Zakon o gospodarskih družbah, 414. člen).

Prenehanje družbe po skrajšanem postopku ureja Zakon o gospodarskih družbah v členih od 425 do 429. Družba lahko preneha po skrajšanem postopku brez likvidacije, če vsi družbeniki predlagajo registrskemu organu izbris družbe iz registra in predložijo sklep o prenehanju. Upniki lahko uveljavijo svoje terjatve v enem letu po objavi izbrisa iz sodnega registra. Za obveznosti do upnikov odgovarjajo družbeniki solidarno z vsem svojim premoženjem.

Skrajšani postopek je enostaven in cenejši kot postopek redne likvidacije (Škof in drugi, 2005, str. 12).

3.9 Prednosti in slabosti

Prednosti podjetnika so (What form of ownership is best, 1998, Sole trader or limited company, 2004):

- preprosta ustanovitev in poslovanje,
- za ustanovitev z zakonom ni predpisan minimalni osnovni kapital,
- pri nizki davčni osnovi je nižja obdavčitev v primerjavi z d.o.o.-jem,
- enostavno prenehanje opravljanja dejavnosti,
- prosto razpolaganje s finančnimi sredstvi.

Slabosti podjetnika pa so:

- podjetnik odgovarja upnikom za vse obveznosti z vsem svojim premoženjem osebno, samostojno in neposredno,
- z rastjo podjetja raste finančno tveganje in podjetnik tvega vse svoje premoženje,

- majhna možnost dodatnega financiranja za rast podjetja,
- obstoj je ponavadi kratkotrajen,
- možne težave pri spremembi lastništva.

Prednosti d.o.o.-ja so (Sole trader v SRO, 2005, Becoming incorporated, the advantages and disadvantages, 2008):

- družbeniki za obveznosti družbe ne odgovarjajo, temveč odgovarja za svoje obveznosti družba kot pravna oseba,
- družbeniki z ustanovitvijo družbe lahko razdelijo svoje premoženje na del, ki ga namenijo gospodarski dejavnosti in za katerega sprejemajo določen riziko ter ostali del, ki predstavlja njihovo osebno premoženje in ni izpostavljeno riziku gospodarske dejavnosti,
- ustanovitev d.o.o. omogoča družbi, da z vstopom novih družbenikov pridobiva nov svež in najcenejši kapital,
- lažja pridobitev finančnih virov npr. posojil,
- okolje jemlje d.o.o. kot bolj stabilno podjetje.

Slabosti d.o.o.-ja pa so:

- za ustanovitev zakon predpisuje minimalni osnovni kapital,
- dvojno obdavčenje – družba je obdavčena z davkom od dohodka pravnih oseb, lastnik, ki si izplača dobiček, pa še z davkom na izplačani dobiček,
- finančna sredstva lastnika in družbe so ločena, torej lastnik ne more prosto razpolagati z denarjem družbe v osebne namene, dokler si ne izplača dobička,
- veliki in srednji d.o.o.-ji so podvrženi k reviziji,
- kompleksnejša in dražja ustanovitev v primerjavi s podjetnikom.

4 PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

4.1 Statusno preoblikovanje

V praksi se pogosto pojavi potreba, da se podjetnik preoblikuje v drug status gospodarskega subjekta. S spreminjanjem statusa se prilagaja spremembam v okolju in uresničuje spremenjene podjetniške cilje.

V preteklosti so se podjetniki preoblikovali v drug status tako, da so najprej izpeljali postopek likvidacije podjetnika, nato pa ustanovili gospodarsko družbo in nanjo prenesli svoje podjetje kot stvarni vložek. Tak postopek je bil dolgotrajen in drag. Zakon o gospodarskih družbah v 667. členu pa na novo ureja statusno preoblikovanje podjetnika v kapitalsko družbo. Tako podjetnikom daje več možnosti, da med poslovanjem spremenijo status in postopek izvedejo enostavneje, hitreje in ceneje (Podjetnik in d.o.o. po novem zakonu o gospodarskih družbah, 2006).

4.1.1 Opredelitev

Kadar podjetnik ohrani svojo dejavnost ter organizacijo podjetja in ustanovi kapitalsko družbo ter organizira v novoustanovljeni družbi drugo podjetje z drugimi sredstvi in drugimi delavci, ne moremo govoriti o statusnem preoblikovanju podjetnika. V tem primeru govorimo o rednem postopku ustanavljanja gospodarske družbe, katere ustanovitelj je podjetnik. Enako ne moremo govoriti o statusnem preoblikovanju, kadar podjetnik preneha delovati in kot fizična oseba ustanovi gospodarsko družbo.

Statusno preoblikovanje podjetnika se nanaša samo na preoblikovanje statusa imetnika podjetja. Njegovo podjetje preide iz statusa podjetnika v status pravne osebe, torej gospodarsko družbo (Preoblikovanje s.p. v gospodarsko družbo, 2006).

Za statusno preoblikovanje podjetnika je torej pomembno, da njegovo podjetje ostane nespremenjeno. To pomeni, da ni sprememb glede višine premoženja in da

delavci podjetnika nadaljujejo z dejavnostjo v nespremenjeni obliki (Prenos poslovanja in premoženja s.p. v d.o.o., 2003).

Za statusno preoblikovanje je tudi značilno, da podjetnik prenese premoženje v kapitalsko družbo z enostranskim pravnim poslom. Naenkrat se prenese celotno premoženje podjetnika. Le-to je namenjeno opravljanju njegove pridobitne dejavnosti in obsega vse premoženjske pravice, katerih imetnik je podjetnik (Kerčmar in drugi, 2006, str. 771).

4.1.2 Obliki statusnega preoblikovanja podjetnika

Podjetnik se lahko statusno preoblikuje (Zakon o gospodarskih družbah, 667. člen):

- s prenosom podjetja na novo kapitalsko družbo ali
- s prenosom podjetja na prevzemno kapitalsko družbo.

Pri prenosu podjetja v novo kapitalsko družbo prenese podjetnik svoje podjetje na novo družbo, ki se ustanovi zaradi prenosa podjetnikovega podjetja. V tem primeru nastane nova družba šele, ko se nanjo prenese podjetje.

V drugem primeru, ko podjetnik prenese podjetje na prevzemno kapitalsko družbo, pa se podjetnik pripoji k že ustanovljeni kapitalski družbi.

Postopek pri obeh oblikah statusnega preoblikovanja je zelo podoben. Razlika je v tem, da pri prenosu podjetja na kapitalsko družbo podjetnik z enostranskim pravnim poslom prenese svoje podjetje na novo družbo. Pri prenosu podjetja na prevzemno kapitalsko družbo pa podjetnik pripoji svoje podjetje k že ustanovljeni družbi z dvostranskim pravnim poslom (Kerčmar in drugi, 2006, str. 771).

5 STATUSNO PREOBLIKOVANJE PODJETNIKA V NOVOUSTANOVLJENO DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Veljavni postopek preoblikovanja podjetnika v d.o.o. poteka v petih korakih (Preoblikovanje s.p. v d.o.o., 2009):

- analiza o davčnem in računovodskem vidiku preoblikovanja;
- priprava in notarsko overjanje sklepa o preoblikovanju;
- priglasitev sklepa o preoblikovanju na sodišču;
- izbris podjetnika in vpis d.o.o.-ja v register AJPES;
- dodelitev davčne številke za d.o.o. na davčni upravi.

5.1 Razlogi za preoblikovanje

- Obdavčitev dobička je eden izmed razlogov za statusno preoblikovanje podjetnika v d.o.o. Podjetnik je obdavčen po progresivni dohodninski lestvici. V primeru, da bi davčna osnova podjetnika v letu 2010 presegla 15.057,96 eurov, bi bil v dohodnini uvrščen v tretji dohodninski razred, v katerem je obdavčitev 41%. To pa je precej večja obdavčitev, kot je obdavčitev dobička pri d.o.o.-ju, ki v letu 2010 znaša 20%. Preoblikovanje torej najbolj koristi velikim podjetnikom, ki dobička ne črpajo iz podjetja, ampak vlagajo v razvoj podjetja. Kot d.o.o. se bo podjetje bolj oplemenitilo, saj mu bo zaradi manjše obdavčitve ostalo več denarja za razvoj.
- Drugi razlog je želja podjetnikov po zmanjšanju odgovornosti in tveganj iz poslovanja, ki jim je izpostavljeno celotno premoženje podjetnika, pri d.o.o.-ju pa le premoženje družbe. To je še posebej pomembno za velike podjetnike, saj z rastjo dejavnosti raste tudi njihovo tveganje.
- V času krize, kakršna trenutno vlada, podjetnik tvega nesorazmerno več kot d.o.o. predvsem zaradi splošne plačilne nediscipline, ki lahko podjetnika

pripelje v položaj, ko kljub dobri prodaji in delu postane plačilno nesposoben. Zaradi plačilne nediscipline dolžnikov nima likvidnih sredstev in ne more plačevati niti dolgov iz naslova davkov in drugih obveznosti. Zato je preoblikovanje v d.o.o. v obdobju recesije edina racionalna odločitev (Preoblikovanje s.p. v d.o.o. v času recesije edina racionalna odločitev, 2009).

- Podjetnik, ki se želi upokojiti in obdržati podjetje v družinski lasti, se pred upokojitvijo preoblikuje v d.o.o. Sam ostane za neko obdobje družbenik in tako ohrani določen vpliv v podjetju tudi po upokojitvi, vodenje pa prepusti otrokom. Kot družbenik ima pravico do dobička, obenem pa lahko sodeluje pri vseh pomembnejših odločitvah.
- Četrty razlog za statusno preoblikovanje je lahko tudi, da ima podjetje, organizirano kot d.o.o., boljšo boniteto pri pridobivanju različnih finančnih virov in tudi pri pridobivanju različnih nepovratnih sredstev.
- Peti razlog je odnos okolice do različnega statusa gospodarskega subjekta. D.o.o. na trgu uživa večji ugled in zaupanje kot podjetnik.
- Šesti razlog je zahteva poslovnih partnerjev, ki ne želijo poslovati z gospodarskim subjektom, ki ima status podjetnika.

5.2 Postopek statusnega preoblikovanja

Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. se prične z odločitvijo. Podjetnik mora pretehtati razloge za in proti statusnemu preoblikovanju. Ugotoviti mora, kakšne prednosti ima kot podjetnik in kakšne kot d.o.o. Podjetnik mora proučiti, kakšne načrte in cilje ima v prihodnosti.

Ko podjetnik sprejme odločitev o statusnem preoblikovanju, mora določiti presečni dan, na katerega je treba izdelati bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. Posledično je treba določiti tudi vrednost podjetja oziroma višino podjetnikovega kapitala. Bilanca stanja je osnova za določitev višine podjetnikovega kapitala. Tega se ugotovi kot razliko med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev in je hkrati stvarni vložek podjetnika v d.o.o. Podjetniku seveda ni potrebno vložiti celotnega stvarnega vložka

v d.o.o. kot osnovni kapital. Vložiti mora najmanj 7.500 eurov (Zakon o gospodarskih družbah, 1. odstavek 475. člena), ostalo pa lahko obravnava kot vplačani presežek kapitala in ga izkaže v kapitalskih rezervah družbe (Prusnik, 2006, str. 148).

Podjetnik mora o svoji odločitvi glede statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. obvestiti tudi javnost. Vsaj tri mesece pred prijavo prenehanja opravljanja dejavnosti kot podjetnik mora objaviti, da bo prenehal opravljati dejavnost kot podjetnik in da bo nadaljeval poslovanje kot d.o.o. To lahko stori s pismi upnikom ali z objavo v sredstvih javnega obveščanja ter v poslovnih prostorih. Ob tem pa mora navesti tudi dan prenehanja opravljanja dejavnosti (Zakon o gospodarskih družbah, 75. člen).

Ko podjetnik sprejme odločitev o statusnem preoblikovanju in o tem obvesti javnost in upnike ter določi presečni dan, prične z zaključevanjem dejavnosti podjetnika.

V primeru statusnega preoblikovanja podjetnika mora v 30 dneh po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, torej 30 dni po presečnem dnevu, predložiti davčnemu organu davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Če je do tega roka že izveden vpis statusnega preoblikovanja v sodni register, predloži davčni obračun v enakem roku nova pravna oseba. Kot obvezno prilogo pa zakon v obeh primerih navaja sklep o prenosu podjetja in akt o ustanovitvi d.o.o.-ja (Zakon o davčnem postopku, 296. in 297. člen).

Podjetnik mora ob oddaji zadnjega davčnega obračuna za podjetnike davčnemu organu predložiti tudi priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi. V tem primeru je namreč v davčnem obračunu upoštevana posebna davčna obravnava. V obrazcu Priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi mora podjetnik navesti tudi podatke o novi kapitalski družbi, na katero se prenaša podjetje. Glede na to, da se nova kapitalna družba šele oblikuje, se v praksi pogosto pojavi situacija, da na dan predložitve obrazca Priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanje po drugi osebi zahtevani podatki o novi kapitalski družbi, na katero se prenaša podjetje, še niso znani. V tem primeru podjetnik predloži obrazec brez navedenih podatkov. Le-te pa navede naknadno in

sicer ko je nova kapitalska družba ustanovljena oziroma vpisana v sodni register (Preoblikovanje podjetnika s prenosom podjetja, 2008).

V skladu z Zakonom o dohodnini (2. točka 4. odstavka 51. člena) je statusno preoblikovanje podjetnika v d.o.o. pod določenimi pogoji nevtralnno, vendar se nevtralna davčna obravnava prizna le, če je priglašena pri davčnem organu (Zakon o davčnem postopku, 303. člen).

Poleg tega je v Zakonu o davčnem postopku (303. člen) navedeno tudi:

- da se mora priglasitev opraviti na posebnem obrazcu, ki ga predpiše minister, pristojen za finance;
- da je sestavni del obrazca tudi izjava o izpolnjevanju pogojev, določenih v Zakonu o dohodnini (2. točka 4. odstavka 51. člena);
- da morata oseba, ki preneha opravljati dejavnost in nova pravna oseba opraviti priglasitev na enotnem obrazcu, ki ga sopodpišeta;
- da se mora priglasitev opraviti najkasneje do roka za predložitev davčnega obračuna davčnega zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost.

Oseba, ki je priglasila davčno obravnavo v skladu z Zakonom o davčnem postopku (303. člen), mora v davčnem obračunu posebej prikazati učinke priglasitve davčne obravnave na davčno osnovo. V davčnem obračunu mora torej podjetnik podati izračun razlike v obdavčitvi v primeru, če se ne bi smatral kot davčno nevtralen. Če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja pogojev iz Zakona o dohodnini (4. odstavek 51. člena), mora podjetnik plačati davek v višini izračunanega učinka.

Podjetnik mora davčnemu organu poleg davčnega obračuna akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti in priglasitve davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi oddati tudi bilanco stanja, izdelano na presečni dan.

Hkrati z zaključevanjem dejavnosti podjetnika mora le-ta začeti postopek ustanavljanja d.o.o.-ja. Postopek se začne s sestavo sklepa o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo in sestavo akta o ustanovitvi d.o.o.-ja.

Sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo sestavi v notarski obliki notar, na podlagi bilance stanja, izdelane na presečni dan. Obvezne sestavine sklepa o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo so (Zakon o gospodarskih družbah, 668. člen):

- navedba firme in sedeža podjetnika,
- izjava o prenosu podjetja in
- navedba vrednosti podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) z natančnim opisom podjetja.

Obvezna priloga sklepa o prenosu podjetja na kapitalsko družbo je tudi akt o ustanovitvi d.o.o.-ja. Sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo in akt o ustanovitvi d.o.o.-ja se predloži registrskemu sodišču. V primeru, da je vrednost stvarnega vložka večja od 100.000 eurov, lahko sodišče poleg teh dveh listin zahteva tudi poročilo ustanovitvene revizije.

Ustanovitvena revizija mora zlasti ugotoviti (Zakon o gospodarskih družbah, 195. člen):

- ali so podatki ustanovitelja o vložkih v osnovni kapital, posebnih ugodnostih in ustanovitvenih stroških ter stvarnem vložku pravilni in popolni,
- ali vrednost stvarnega vložka dosega vrednost plačil, ki jih je treba zagotoviti.

O ugotovitvah mora revizor sestaviti poročilo, v katerem opiše predmet stvarnega vložka in navede uporabljene ocenjevalne metode.

Registrsko sodišče na podlagi teh listin hkrati vpiše v register prenos podjetja in ustanovitev nove družbe. Pri vpisu nove družbe vpiše, da je družba nastala s prenosom firme podjetnika. Nato izda sklep o vpisu družbe v sodni register in hkrati po uradni dolžnosti obvesti AJ PES o vpisu družbe v sodni register. AJ PES vpiše in

izda obvestilo o vpisu d.o.o.-ja v Poslovni register Slovenije. Hkrati pa tudi izbriše podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije in izda sklep o izbrisu podjetnika iz poslovnega registra zaradi preoblikovanja.

Z vpisom prenosa podjetja v sodni register podjetnik preneha opravljati dejavnost, firma podjetnika v skladu s sklepom o prenosu podjetja preide na novo družbo, podjetnik pa postane imetnik deležev nove družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 671. člen).

S tem je postopek zaključevanja dejavnosti podjetnika končan, saj podjetnik ne obstaja več. V postopku ustanavljanja d.o.o.-ja pa je družba sicer že ustanovljena, vendar mora narediti še en korak, da bo lahko začela normalno opravljati dejavnost.

Naslednji korak je pridobitev davčne številke. Novoustanovljena družba mora davčnemu organu na območju, na katerem ima sedež, najkasneje v osmih dneh po opravljenem vpisu v sodni register predložiti prijavo za vpis v davčni register. Kot prilogo mora tej prijavi priložiti prijavo za sklep o vpisu v sodni register, akt o ustanovitvi d.o.o.-ja in sklep o prenosu podjetja na novo kapitalsko družbo. Davčni organ pošlje na podlagi te prijave za vpis v davčni register potrdilo, v katerem je zapisano, pod katero davčno številko je d.o.o. vpisan. Tako dobi družba davčno številko.

Po pridobitvi davčne številke za d.o.o. davčni organ pošlje tudi potrdilo, da je d.o.o. v davčnih evidencah označena kot davčni zavezanec, ki je prijavil davčno obravnavo ob prenehanju dejavnosti in nadaljevanju dejavnosti po drugi osebi.

Ko d.o.o. prejme davčno številko, lahko na banki odpre transakcijski račun. Ko je leta odprt, če je zavezanec za DDV, vloži zahtevek za identifikacijsko številko (v nadaljevanju ID-številka) za DDV za družbo. Zahtevek za izdajo ID-številke za DDV mora zavezanec predložiti pristojnemu davčnemu uradu (Zakon o davku na dodano vrednost, 78. člen). ID-številka za DDV je davčna številka s predpono SI (Zakon o davku na dodano vrednost, 79. člen). Po prejemu ID-številke za DDV za d.o.o. pa se lahko za podjetnika z zadnjim obrazcem za DDV vloži zahtevek za prenehanje ID-številke za DDV za podjetnika. Seveda mora pred tem poravnati vse obveznosti v zvezi z DDV-jem za podjetnika. D.o.o. mora narediti tudi predviden

davčni obračun za določitev akontacije davka od dohodkov pravnih oseb od ustanovitve d.o.o.-ja do zadnjega dne davčnega obdobja, navadno je to konec leta.

5.3 Davek na dodano vrednost pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

Pri prenosu podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena (Zakon o davku na dodano vrednost, 10. člen). To pomeni, da prenos podjetja ni obdavčljiv ali pa je statusno preoblikovanje podjetnika v d.o.o. izvzeto iz obdavčitve z davkom na dodano vrednost.

Določbe Zakona o davku na dodano vrednost (10. člen) še natančneje pojasnjuje Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (8. člen). Ta pravi, da dobava blaga ni bila opravljena samo v primeru, če prevzemnik podjetja kot pravni naslednik prenosnika nadaljuje obdavčeno dejavnost.

Ker pa pri statusnem preoblikovanju podjetnika v d.o.o. govorimo o tem, da podjetnik svoje podjetje vloži v d.o.o. kot stvarni vložek, je pomembno tudi (Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost, 9. člen):

- če davčni zavezanec prispeva v osnovni kapital drugega davčnega zavezanca stvarni vložek, se šteje, da dobava blaga ni bila opravljena;
- če se stvarni vložek iz prejšnje alineje uporablja za druge namene kakor za tiste, za katere ima prevzemnik pravico do odbitka DDV, mora prevzemnik stvarnega vložka plačati DDV v skladu s pravili, ki veljajo za obračun DDV od uporabe blaga in storitev za zasebne namene.

To pomeni, da če podjetnik vloži svoje podjetje kot stvarni vložek v osnovni kapital d.o.o.-ja, mora potem d.o.o. nadaljevati enako dejavnost kot prej podjetnik. V nasprotnem primeru mora obračunati davek na dodano vrednost.

5.4 Davek na promet nepremičnin in davek na motorna vozila pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

Davek se ne plačuje od prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj kot jih ureja Zakon o gospodarskih družbah in prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji družbe. V zemljiški knjigi so nepremičnine knjižene na fizično osebo, ki je hkrati podjetnik., zato pri prenehanju opravljanja dejavnosti nista potrebna prenos in plačilo davka (Zakon o davku na promet nepremičnin, 10. člen).

Podjetnik, ki je lastnik motornega vozila, ima prometno dovoljenje izdano na svoje ime. Ob statusnem preoblikovanju je oproščen plačila davka na promet motornih vozil (Zakon o davku na motorna vozila, 5. člen).

5.5 Prenos izgube in davčnih olajšav pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

Kadar zavezanec preneha opravljati dejavnost, davčne izgube ni mogoče prenesti na novo pravno osebo (Zakon o dohodnini, 5. odstavek 60. člena). Davčna izguba namreč zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih letih. S tem določilom je zakonodajalec onemogočil prenos tovrstne davčne razbremenitve na novo pravno osebo.

Drugače je z davčnimi olajšavami, saj lahko podjetnik prenese olajšave na d.o.o. Tako je mogoče upoštevati olajšave za vlaganje lastnih sredstev v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev ter olajšave za investicije v opredmetena osnovna sredstva uveljavljati do poteka rokov (Zakon o dohodnini, 147. člen).

5.6 Univerzalno pravno nasledstvo in subsidiarna odgovornost

V skladu z univerzalnim pravnim nasledstvom pri statusnem preoblikovanju podjetnika v d.o.o. poleg premoženja preidejo na d.o.o. tudi vse obveznosti, pravice in odgovornosti podjetnika (Zakon o gospodarskih družbah, 667. člen). Podjetniku

zaradi statusnega preoblikovanja ni potrebno poravnati vseh obveznosti in izterjati vseh terjatev. Vsa sredstva in obveznosti, ki jih ima podjetnik v svoji bilanci namreč ob statusnem preoblikovanju, preidejo na družbo. D.o.o. kot univerzalni pravni naslednik vstopi tudi v vsa pravna razmerja, ki so povezana s podjetnikom. To pomeni, da pri statusnem preoblikovanju ni potrebno spreminjati pogodb o zaposlitvi, pogodb o sodelovanju s poslovnimi partnerji in drugih podobnih pogodb, saj d.o.o. prevzame vsa pogodbeno razmerja, ki jih je sklenil podjetnik.

Kljub temu, da je d.o.o. po načelu univerzalnega pravnega nasledstva prevzela vse obveznosti, nastale v času poslovanja podjetnika, pa le-ta še vedno nosi subsidiarno odgovornost. Torej, če d.o.o. ne izpolni prevzetih obveznosti, zanje še vedno odgovarja podjetnik kot fizična oseba z vsem svojim premoženjem. Za takšne obveznosti velja petletni zastaralni rok, ki začne teči od dneva vpisa statusnega preoblikovanja v register (Preoblikovanje s.p. v d.o.o., 2009).

Razlog za uvedbo subsidiarne odgovornosti podjetnika je varovanje upnikov tudi po statusnem preoblikovanju. Kajti upniki so, ko so sklepali posle, le-te sklenili s podjetnikom, ki za obveznosti odgovarja z vsem svojim premoženjem, in ne z d.o.o.-jem, ki odgovarja le s premoženjem družbe (Bratina in drugi, 2008, str. 244).

5.7 Knjiženje v prehodnem obdobju

Od presečnega dne do vpisa d.o.o.-ja v sodni register oziroma do pridobitve davčne številke in ID-številke preteče precej časa.

V tem prehodnem obdobju, ko se podjetje preoblikuje, mora poslovati neprekinjeno. Enako kot prej mora izstavljeti račune, nabavljati material, poravnati svoje obveznosti, torej normalno opravljati svojo dejavnost. Pojavi pa se vprašanje, kdo knjiži listine in kako to počne. Dogodkov, ki so nastali po presečnem dnevu, podjetnik ne more knjižiti, saj je zaključna bilanca, na podlagi katere je določena vrednost podjetja, že narejena. Z nadaljnjim knjiženjem bi se bilanca podjetnika spremenila, s tem pa bi se spremenila tudi vrednost podjetja oziroma stvarni vložek podjetnika v d.o.o. Na drugi strani pa d.o.o. še ni ustanovljena in ne more knjižiti nastalih poslovnih dogodkov.

Davčni inštitut je posredoval pojasnila v zvezi s knjiženjem v prehodnem obdobju. Ta pravi, naj podjetnik opravlja svojo dejavnost od presečnega dne do vpisa d.o.o.-ja v sodni register na ime podjetnika, davčni učinek poslovnih dogodkov pa naj izkaže v prvem davčnem obračunu d.o.o.-ja po statusnem preoblikovanju. Poslovni dogodki, ki se še vedno glasijo na podjetnika, se torej knjižijo pod poslovne dogodke d.o.o.-ja.

Dokler d.o.o. ne dobi ID-številke za DDV, se mesečno oziroma trimesečno poročanje obračuna DDV-ja opravlja na obrazcu za DDV od podjetnika. Z vidika obračunavanja DDV-ja je to tudi pravilno. Listine se namreč še vedno glasijo na podjetnika, ne glede na to, kam se jih knjiži.

5.8 Problemi v praksi

Pri izvajanju postopka statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. prihaja v praksi do problemov. Nekatere probleme navajamo v nadaljevanju.

Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. je še vedno dolgotrajen, čeprav se je precej skrajšal glede na prejšnji postopek. V prejšnjem postopku je bilo potrebno najprej zaključiti poslovanje podjetnika in nato ustanoviti d.o.o. Razlog za dolgotrajnost je predvsem v počasnosti delovanja registrskega sodišča. Od oddaje listin na registrsko sodišče do vpisa d.o.o. v sodni register lahko mine tudi mesec dni. Če pa pride do napake, se ta postopek lahko še zavleče.

Zaradi počasnega delovanja registrskega sodišča je problem tudi izbira primerne termina za začetek postopka statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. Če se prične postopek preoblikovanja maja, se do poletja ravno pripravi dokumentacijo, ki gre na registrsko sodišče. Tam je delo zaradi letnih dopustov zelo upočasnjeno in je tako postopek dolgotrajnejši kot ponavadi. Prav tako je neugoden termin jeseni, saj se postopek hitro zavleče v čas novoletnih praznikov.

Dodatne težave se pojavijo, če se postopek statusnega preoblikovanja podjetnika zavleče do roka oddaje letnega poročila, torej do 31. marca. D.o.o., ki sicer knjiži poslovne dogodke, ki se glasijo na podjetnika, uradno še ne obstaja. Za poslovni subjekt, ki ne obstaja, pa ni mogoče narediti letnega poročila.

Naslednja težava pri statusnem preoblikovanju podjetnika je neusklajenost zakonov. Podjetnik, ki se želi preoblikovati v d.o.o., mora v 30 dneh od presečnega dne predložiti davčni obračun (Zakon o davčnem postopku, 4. odstavek 297. člena). Na drugi strani pa Zakon o gospodarskih družbah v 668. členu omogoča podjetniku, da se pri določitvi vrednosti podjetja sklicuje na do tri mesece stare bilance stanja.

Pri izvajanju postopka statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. pa je še veliko nejasnosti. To je dodaten razlog, da se podjetniki bojijo začeti ta postopek in ga ne uporabljajo, čeprav bi ga, če bi bil postopek popolnoma jasen in dodelan. Če pa se že odločijo za statusno preoblikovanje, najamejo davčnega svetovalca, kar seveda ni poceni.

Težave se ne končajo z zaključkom postopka statusnega preoblikovanja, ampak se nadaljujejo še po tem. Ko se namreč podjetnik preoblikuje v d.o.o., svojim dobaviteljem sporoči, da se je preoblikoval in da morajo spremeniti podatke na listinah, ki jih izdajajo. Vsi pa se tega ne držijo, zato mora d.o.o. zavračati listine, dokler niso naslovljene na d.o.o. in ne več na podjetnika. To pa otežuje knjiženje ter vzame veliko časa.

5.9 Preoblikovanje v EU

Tuja, domača in primerjalno-pravna literatura uporablja za statusne spremembe, ki se nanašajo na spreminjanje organizacijske ali premoženjske strukturiranosti nosilca podjetja, izraz podjetniško prestrukturiranje. V nemškem pravu uporabljajo za označevanje podjetniškega prestrukturiranja izraz *Unternehmerische Umstrukturierungen*, v avstrijskem pravu izraz *Umgründungen*, (Prelič, 2005, str. 43-44).

Podjetniško prestrukturiranje se nanaša na različna področja prava in je po naravi multidisciplinarno. Nanj lahko gledamo z različnih stališč, ali z organizacijskega stališča, s stališča prenehanja gospodarskega subjekta bodisi s stališča prenašanja premoženja. Zato so v zadnjem času države članice EU začele oblikovati za podjetniško prestrukturiranje posebno pravno področje. Le-to je urejeno s posebnimi pravili: pravo statusnih preoblikovanj. V Evropi je na normativni ravni največ storila

Nemčija, ko je leta 1994 sprejela Zakon o statusnih preoblikovanjih. S tem zakonom je celovito in kompleksno uredila različne vrste statusnih preoblikovanj tako za podjetnike kot za družbe. Med prvimi evropskimi državami, ki so statusna preoblikovanja uredile kot posebno pravno področje, so še Italija, Nizozemska, Luksemburg, Francija, Švica ter Belgija (Prelič, 2005, str. 45-47).

Izraz statusno preoblikovanje kot ga poznamo v slovenskem gospodarskem pravu, je najustreznejši prevod nemškega *Umwandlung*, ki se uporablja za združitve, delitve, prenos premoženja in spremembo statusa gospodarskega subjekta. Statusno preoblikovanje podjetnika je pojavna oblika delitve, ki podjetniku omogoča, da iz celotnega premoženja izloči podjetniško premoženje, ki mu služi za opravljanje dejavnosti. Podjetniško premoženje na podlagi univerzalnega pravnega nasledstva prenese na kapitalsko družbo v zameno za hkratno pridobitev korporacijskega deleža v njej. Poleg tega pa statusno preoblikovanje podjetnika evropska literatura uvršča med materialna statusna preoblikovanja. Tu gre za statusno preoblikovanje, ki se povezuje s prenašanjem premoženja. Temelj tega je sprememba pravne pripadnosti premoženja z univerzalnim pravnim nasledstvom. Ker statusno preoblikovanje podjetnika uvrščamo med materialna statusna preoblikovanja, tudi likvidacija podjetnika ni potrebna (Prelič, 2005, str. 55-84).

Tudi slovenski zakonodajalci so se pri oblikovanju pravil za statusno preoblikovanje podjetnikov v Zakonu o gospodarskih družbah (667.-673. člen) oprli na ta pravila.

Leta 1990 je bila sprejeta direktiva, ki ureja področje skupnega davčnega sistema pri spojitvah, pripojitvah, razdelitvah družb ter prenosov družb in zamenjavo poslovnih deležev v družbah v državah članicah EU. Ta direktiva določa, da morajo biti vsa preoblikovanja v vseh državah članicah EU davčno nevtralna. Zato jih davčna politika držav članic EU in davčni sistem ne smejo davčno obremenjevati. Torej statusna preoblikovanja podjetnikov v državah članicah EU ne smejo biti obdavčena oziroma se ne smejo šteti za promet. Poleg tega direktiva omogoča, da se davčne olajšave lahko prenesejo na naslednika. Njen namen je zagotoviti učinkovito delovanje enotnega trga EU ter preprečiti različno davčno obremenitev pri statusnih preoblikovanjih v državah članicah EU. Ko je Slovenija vstopila v EU, je morala Zakon o gospodarskih družbah prilagoditi tej direktivi.

6 RAČUNOVODSKI IN DAVČNI VIDIK PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

Valter Pičulin je začel poslovati kot podjetnik v letu 1993. Dejavnost podjetja je izdelava sveč ter proizvodnja elektromotorjev, generatorjev in transformatorjev. Slednjo dejavnost je začel opravljati v letu 2006, kar mu je močno povečalo prihodke. Zato se zdaj nagiba k temu, da bi kot podjetnik preoblikoval svoje podjetje v d.o.o.

6.1 Računovodski vidik preoblikovanja

Podjetnik Valter Pičulin je zavezan voditi knjige po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Če bi se torej preoblikoval v d.o.o., bi se sistem vodenja knjig ne spremenil. Razlika je v tem, da je kot podjetnik dolžan voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s SRS 39. Če bi se preoblikoval, pa bi moral kot d.o.o. pri vodenju poslovnih knjig in sestavi letnih poročil upoštevati splošne SRS.

Če analiziramo podatke iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida za leto 2008 podjetnika Valterja Pičulina, vidimo, da bi v primeru preoblikovanja v d.o.o. po velikosti sodil med mikro družbe. Iz priloge 9 je razvidno, da je podjetnik v letu 2009 zaposloval 1 delavca, da so znašali njegovi čisti prihodki od prodaje 125.669 eurov in da je bila vrednost sredstev podjetnika 93.088 eurov. Zato bi bil Valter Pičulin še vedno dolžan pripraviti za družbo letno poročilo, ki je sestavljeno le iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida, ravno tako kot je to dolžan storiti kot podjetnik. Obstajajo pa malenkostne razlike v letnih poročilih, ki jih morajo sestaviti d.o.o.-ji in podjetniki. Bilanca stanja podjetnika vsebuje postavki podjetnikov kapital in terjatve do podjetnika, medtem ko bilanca stanja družbe namesto teh dveh postavk vsebuje postavko kapital družbe. Poleg tega pa vsebuje še dodatno členitev dolgoročnih obveznosti na odložene obveznosti za davek.

Izkaz poslovnega izida družbe se razlikuje po tem, da ima še dodatne postavke. Te so: davek iz dobička in odloženi davki. Tako družba v končni fazi izkaza poslovnega izida izkaže čisti poslovni izid obračunskega obdobja. Ker je podjetnik fizična oseba,

so njegovi dohodki obdavčeni po dohodnini. Zato je logično, da teh postavk podjetnik v svojem poslovnem izidu ne izkazuje. Ker mu ni treba odšteti davka, izkaže v končni fazi poslovni izid obračunskega obdobja. Le-ta pa je lahko podjetnikov dohodek (če je poslovni izid pozitiven) ali negativen poslovni izid.

Ker bi družba Valterja Pičulina spadala med mikro družbe, se tudi določila za predložitev letnih poročil AJPES-u ne bi dosti spremenila glede na določila za podjetnike. Rok za predložitev letnih poročil je enak tako za podjetnike kot za družbe. Zato bi morala družba Valterja Pičulina predložiti letna poročila v roku treh mesecev po koncu poslovnega leta, kot je temu zavezan podjetnik Valter Pičulin, torej enako kot doslej.

6.2 Davčni vidik preoblikovanja

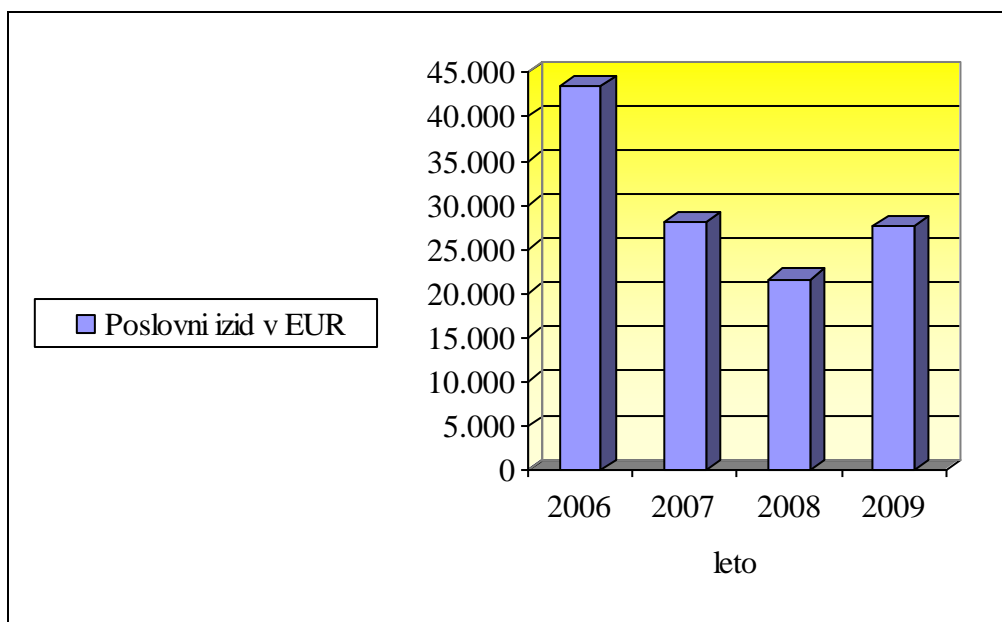
Dohodki, ki jih dosega podjetnik z opravljanjem svoje dejavnosti, so obdavčeni z dohodnino. Dohodki d.o.o.-ja pa so obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb. V obeh primerih je davčna osnova dobiček, ki je razlika med prihodki in odhodki. Dobiček podjetnikov in družb se ugotovi iz izkaza poslovnega izida, vendar pa je za davčne namene potrebno upoštevati dobiček, ki se ga ugotovi v davčnem obračunu.

Podjetnik upošteva pri izračunu davčne osnove prihodke in odhodke ob njihovem nastanku in mora pri tem upoštevati določila Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (12.-37. člen), razen če ni v Zakonu o dohodnini (109.-121. člen) določeno drugače. Družba pa bi morala upoštevati le določbe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Podjetnik Valter Pičulin mora sam izračunati davek od dohodka iz dejavnosti v davčnem obračunu, ki ga mora predložiti davčnemu organu. Na podlagi obračuna se določa akontacija, ki jo mora podjetnik plačati. Prav tako bi morala družba sama obračunati davek od dohodka pravnih oseb, na podlagi le-tega pa plačati akontacijo davka.

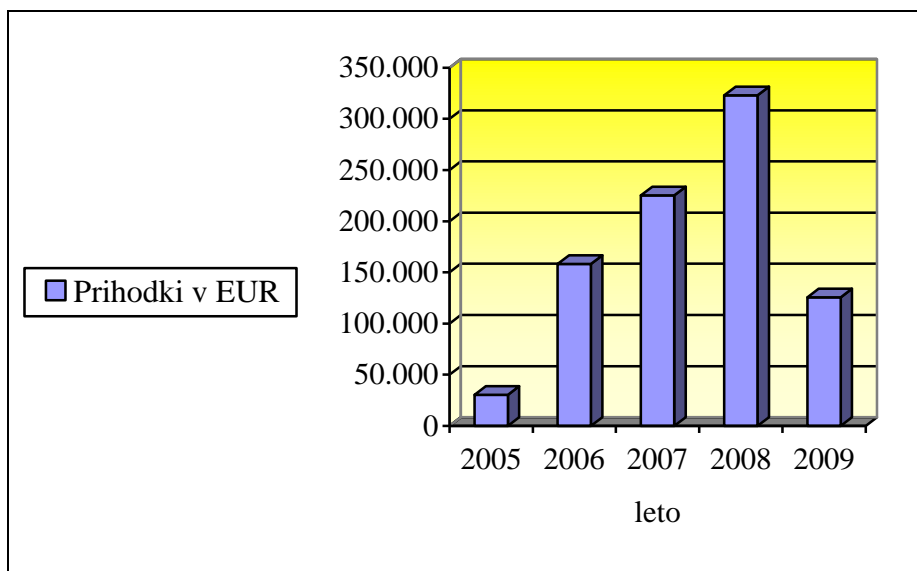
6.2.1 Dobiček podjetnika Valterja Pičulina

V prilogi 2 vidimo, da je leta 2006 podjetnik Valter Pičulin imel 158.320 eurov prihodkov, dobiček pa je znašal 43.473 eurov. V prilogi 4 je razvidno, da so se v letu 2007 prihodki povečali na 225.182 eurov. Sredi leta je podjetnik zaposlil enega delavca, decembra pa je sklenil še eno delovno razmerje. Zato je v tem letu imel tudi stroške dela in je bil dobiček posledično manjši. Znašal je 28.024 eurov. Priloga 6 prikazuje, da so v letu 2008 prihodki znašali 322.907 eurov, stroški dela pa so se še povečali. V prilogi 5 vidimo, da je podjetnik v letu 2008 nabavil nova osnovna sredstva, tako da je bil dobiček, kljub znatno višjim prihodkom, še nekoliko manjši. Znašal je 21.625 eurov. V letu 2009 se je podjetnik Valter Pičulin spopadel s krizo. Naročila so upadla in posledično tudi promet (priloga 8). Prisiljen je bil odpustiti delavce (priloga 9). Vendar se je že v drugi polovici leta situacija izboljšala, tako da je kljub težavam konec leta dobiček znašal 27.547 eurov. Na sliki 5 je prikazan dobiček od leta 2006 do leta 2009, njeni podatki pa izvirajo iz priloge 9.



Slika 5: Poslovni izid podjetnika Valterja Pičulina

Razen krize v letu 2009, se prihodki od leta 2006 večajo. Podjetnik predvideva, da se bodo tudi v prihodnje, zato se namerava preoblikovati v d.o.o. Slika 6 nam prikazuje rast prihodkov, njeni podatki pa se nanašajo na prilogo 9.



Slika 6: Prihodki podjetnika Valterja Pičulina

6.2.2 Primerjava razlik v obdavčitvi dohodkov podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Eden izmed razlogov, zaradi katerega bi se podjetnik Valter Pičulin preoblikoval v d.o.o., je večja davčna obremenitev pri doseganju visokih dobičkov. Dohodki podjetnikov so namreč obdavčeni z dohodnino (Zakon o dohodnini, 1. člen), kjer velja progresivna lestvica. Čim večje dobičke dosegajo podjetniki, s tem večjo davčno stopnjo so obdavčeni. Dohodki, ki jih ustvarjajo družbe, pa so obdavčeni z davkom od dobička pravnih oseb (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 1. člen), ki predpisuje enotno davčno stopnjo, ne glede na ustvarjen dobiček.

Želeli smo ugotoviti, ali bi bila z davčnega vidika optimalnejša rešitev, če bi se podjetnik Valter Pičulin preoblikoval v d.o.o. Zato smo v tabeli 3 primerjali, koliko davka bi plačal v primeru preoblikovanja ob predpostavki, da bi kot d.o.o. dosegal enak dobiček kot podjetnik, ter koliko davka je podjetnik dejansko plačal.

Tabela 3: Dejanska davčna obremenitev podjetnika Valterja Pičulina in predpostavka davčne obremenitve d.o.o. ter razlika med obema obdavčitvama od leta 2006 do leta 2009 (Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za obdobje od leta 2006 do leta 2009)

Leto	Dejanska davčna obremenitev podjetnika Valterja Pičulina	Predpostavka davčne obremenitve d.o.o.	Razlika v obdavčitvi
2006	$(43.473 \text{ eur} - 21.899 \text{ eur}) * 41\% + 6.728 \text{ eur} = 15.573 \text{ eur}$	$43.473 \text{ eur} * 24\% = 10.434 \text{ eur}$	5.139 eur
2007	$(28.024 \text{ eur} - 13.600 \text{ eur}) * 41\% + 2.924 \text{ eur} = 8.838 \text{ eur}$	$28.024 \text{ eur} * 23\% = 6.446 \text{ eur}$	2.392 eur
2008	$(21.625 \text{ eur} - 14.375 \text{ eur}) * 41\% + 3.091 \text{ eur} = 6.063 \text{ eur}$	$21.625 \text{ eur} * 22\% = 4.758 \text{ eur}$	1.305 eur
2009	$(27.547 \text{ eur} - 14.821 \text{ eur}) * 41\% + 3.186 \text{ eur} = 8.404 \text{ eur}$	$27.547 \text{ eur} * 21\% = 5.785 \text{ eur}$	2.619 eur
Skupaj	38.878 eur	27.423 eur	11.455 eur

V letu 2006 je podjetnik Valter Pičulin izkazal 43.473 eurov dobička in se uvrstil v četrti dohodninski razred (priloga 10). To pomeni, da je plačal 15.573 eurov davka. Ob predpostavki, da bi posloval kot d.o.o. in dosegel isti dobiček, bi za leto 2006 plačal 10.434 eurov, kar je 5.139 eurov manj. V letu 2007 je podjetnik dosegel dobiček v višini 28.024 eurov, od tega je plačal 8.838 eurov davka (priloga 11). Ob predpostavki enakega dobička bi družba plačala 6.446 eurov davka, se pravi 2.392 eurov manj. Tudi v letu 2008 je podjetnik plačal 1.305 eurov več davka, saj ga je ob doseženem dobičku 21.625 eurov plačal 6.063 eurov (priloga 12), ob enakem dobičku pa bi ga družba plačala 4.758 eurov. V letu 2009 je kljub recesiji dosegel dobiček v višini 27.547 eurov (priloga 13) in plačal 8.404 eurov davka. Družba bi ga plačala 5.785 eurov, se pravi 2.619 eurov manj.

Podjetnik Valter Pičulin bi s preoblikovanjem v d.o.o. dosegel 11.455 eurov davčnega prihranka. Glede na to, da se je zadnji dve leti podjetnik uvrščal v zadnji dohodninski razred, se bo po predvidenih prihodkih tudi v letu 2010, saj je meja relativno nizka in sicer 15.058 eurov. To pomeni, da bo na dosežen dobiček v letu 2010 plačal 41% davka. Ker pa se je za d.o.o.-je stopnja davka od dobička v letu

2010 zmanjšala na 20%, bi v primeru preoblikovanja zagotovo dosegel še več davčnega prihranka.

6.2.3 Razlike v plači in prispevkih za socialno varnost

Podjetnik Valter Pičulin opravlja svojo dejavnost in ustvarjeni dobiček je njegova plača. Z njim lahko prosto razpolaga in ga uporablja v privatne namene ali za potrebe podjetja, vendar pa plače ne more knjižiti kot strošek dela. Prispevki za socialno varnost, ki znašajo 38,20%, se obračunavajo od bruto zavarovalne osnove. Ta se določa glede na doseženi dobiček v preteklem letu oziroma napovedani dobiček tekočega leta, ki ga povečamo za plačane prispevke iz preteklega leta. Tabela 4 prikazuje prispevke za socialno varnost podjetnika Valterja Pičulina od leta 2006 pa do leta 2008. Kot vidimo, so se zneski prispevkov vsako leto višali. V letu 2006 je plačal obvezne prispevke za socialno varnost v višini 2.759 eurov, v letu 2007 v višini 10.697 eurov, v letu 2008 pa je plačal 11.836 eurov prispevkov.

Tabela 4: Prispevki za socialno varnost podjetnika Valterja Pičulina od leta 2006 do leta 2008 (Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za obdobje od leta 2006 do leta 2008)

Leto	Zavarovalna osnova	Stopnja prispevkov	Znesek
2006	7.223 eur	38,20	2.759 eur
2007	28.003 eur	38,20	10.697 eur
2008	30.984 eur	38,20	11.836 eur

Če bi se podjetnik Valter Pičulin preoblikoval v d.o.o., bi imel plačo, s katero bi lahko razpolagal v privatne namene. Prispevki za socialno varnost bi znašali 38,20 % od najnižje pokojninske osnove. Ta je za leto 2008 znašala 9.209 eurov, kar prikazuje priloga 16. To pomeni, da bi podjetnik Valter Pičulin v primeru preoblikovanja plačal za leto 2008 3.518 eurov prispevkov. Iz tega lahko sklepamo, da bi v letu 2008 kot zaposlen v d.o.o.-ju plačal 8.318 eurov manj prispevkov. Sicer pa je višina prispevkov družbenika odvisna od višine izplačane plače, ki je določena v pogodbi. Torej, če bi imel družbenik višjo plačo od najnižje pokojninske osnove, bi

plačal višje prispevke, vendar vseeno ne tako visokih kot podjetnik. Torej še en razlog več za preoblikovanje podjetnika v d.o.o.

6.2.4 Razlike v financiranju

Prva razlika v financiranju podjetnika in d.o.o.-ja je nerazdeljeni dobiček. Kot smo predpostavljali v tabeli 3, bi imel podjetnik Valter Pičulin na razpolago nižji dobiček za nadaljnjo investiranje kot v primeru d.o.o.-ja. Dodaten razlog za preoblikovanje podjetnika v d.o.o.

Tudi za kratkoročne finančne naložbe bi imel kot d.o.o. več denarnih presežkov za učinkovito nalaganje le-teh.

Pri terjatvah do kupcev je mogoče ta razlika, da bi kot d.o.o. imel večji ugled in zaupanje ter tako dosegel krajše plačilne roke.

Zaloge materiala, nedokončane proizvodnje in zaloge gotovih izdelkov so relativno majhne (priloga 1, 3, 5, 7), zato mu ne predstavljajo velikih stroškov. Menimo, da je pri zalogah podobno kot pri terjatvah do kupcev. V primeru d.o.o.-ja bi lahko dosegel daljše plačilne roke za nabavo materiala.

Drugih notranjih virov (sprostitvev določenega dela vezanega kapitala, prodaja drugih oblik kapitalskih vložkov) se podjetnik ne more posluževati, saj razpolaga z vsem svojim premoženjem.

Tudi kapitalskih vložkov – zunanje oblike financiranja se podjetnik ne more posluževati. Vlagatelji kapitala bi s svojim vložkom v firmo podjetnika ne postali družbeniki podjetja.

Ostale zunanje oblike financiranja kot so posojila, subvencije in posebne oblike financiranja, podjetnik načeloma dobi, vendar težje in redkeje kot bi v primeru d.o.o.-ja. To pa predvsem zaradi majhnosti, slabega zavarovanja in omejene življenjske dobe podjetnika (Filipič in Mlinarič, 1999, str. 39).

7 ZAKLJUČEK

Statusno preoblikovanje podjetnika v d.o.o. je svobodna odločitev vsakega posameznika. Podjetniki se morajo ravno tako kot drugi gospodarski subjekti na trgu stalno prilagajati tržnim razmeram, saj je konkurenca zelo velika. Zato se pogosto preoblikujejo v kapitalsko družbo, saj je takšen status primernejši za nadaljnji razvoj. Za takšno odločitev pa si je potrebno vzeti čas in jo dobro pretehtati.

Preden se podjetnik odloči za statusno preoblikovanje podjetnika v d.o.o., mora dobro preučiti oba statusa. Le tako se lahko odloči, ali njegovemu podjetju bolj ustreza podjetnik ali d.o.o. Oba statusa mora preučiti vsaj z naslednjih vidikov: z vidika ustanovitve, vodenja poslovnih knjig, odgovornosti, poslovanja, obdavčitve in prenehanja poslovanja. Poleg tega pa mora pred odločitvijo pogledati tudi druge dejavnike, kot so: velikost, okolje in dejavnost, v katerem podjetje deluje, podjetnikove prednosti in cilje. Smiselnost preoblikovanja podjetnika v d.o.o. je torej odvisna od več dejavnikov in zato mora vsak posameznik sam premisliti, ali je to smiselno za njegovo podjetje ali ne.

Eden od razlogov, zaradi katerega se podjetnik odloči za statusno preoblikovanje, je obdavčitev, saj je le-ta pri doseganju visokih dobičkov ugodnejša za d.o.o. Obstajajo pa še dodatni razlogi, kot so: omejena odgovornost družbe, upokožitev podjetnika, lažji dostop do finančnih virov, zahteva poslovnih partnerjev in večji ugled v družbi.

Takšno preoblikovanje pa ima tudi slabosti. Pri ustanovitvi d.o.o.-ja je potreben z zakonom predpisan minimalni osnovni kapital, postopek ustanovitve je zahtevnejši in družbeniki ne morejo prosto razpolagati s premoženjem družbe. Družbe so pogosteje podvržene davčnim inšpekcijam, računovodstvo postane kompleksnejše, zato računovodski servisi zaračunavajo za takšno storitev veliko višjo ceno kot podjetnikom.

Pri analizi razlik v računovodstvu družb in podjetnikov vidimo, da imajo podjetniki možnost voditi knjige po sistemu enostavnega ali dvostavnega knjigovodstva, družbe pa le po sistemu dvostavnega knjigovodstva. Ta razlika pri podjetnikih, ki se preoblikujejo, ni tako pomembna. Ponavadi so podjetniki, ki se odločijo za preoblikovanje, uspešni pri svojem poslovanju in dosegajo visoke dobičke. Zato že

kot podjetniki presegajo merila za vodenje knjig po sistemu enostavnega knjigovodstva. Razlika je v tem, da so mali podjetniki dolžni voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s SRS 39, družbe in veliki ter srednji podjetniki pa v skladu s splošnimi SRS-ji. Velikim in srednjim podjetnikom se zato ne spremenijo pravila za vodenje poslovnih knjig in sestavo letnih poročil. Mali podjetniki, ki so pri računovodstvu prej upoštevali le SRS 39, pa morajo ob preoblikovanju v družbo pričakovati zahtevnejše računovodstvo kot prej. Spremembe, ki se pojavljajo pri preoblikovanju glede oddajanja letnih poročil AJ PES-u in obveznosti za revizijo so odvisne predvsem od velikosti družbe.

Občutnejše razlike, ki jih podjetniki občutijo po preoblikovanju, so pri obdavčenju njihovih dohodkov. Podjetniki so obdavčeni z dohodnino, kjer velja progresivna lestvica, kar pomeni, da čim več dobička dosežejo, s tem višjo davčno stopnjo so obdavčeni. D.o.o.-ji pa so obdavčeni z davkom od dohodkov pravnih oseb, kjer velja enotna davčna stopnja. Z letom 2010 je začela veljati davčna stopnja 20%. Iz tega lahko sklepamo, da je podjetnikom, ki dosegajo z opravljanjem dejavnosti visoke dohodke in je stopnja obdavčitve teh dohodkov višja od 20%, smiselno analizirati, ali bi se jim preoblikovanje v gospodarsko družbo obrestovalo ali ne.

Veliko je podjetnikov, ki dosegajo visoke dobičke, pa se ne odločijo za preoblikovanje, saj kot podjetniki lahko prosto razpolagajo z denarnimi sredstvi na poslovnem računu. Družbeniki namreč ne morejo prosto razpolagati z denarjem družbe, poleg tega pa če ga dvignejo, se takšen dvig obravnava kot posojilo, zato morajo plačati tudi obresti.

Slabost v primeru, da podjetniki dosegajo visoke dobičke, se kaže tudi pri plačevanju prispevkov za socialno varnost. Zavarovalna osnova, na podlagi katere se plačujejo obvezni prispevki za socialno varnost, je odvisna od višine dobička. Torej čim večji dobiček dosegajo podjetniki, tem večje prispevke za socialno varnost plačujejo. Višina prispevkov, ki jih plačujejo družbeniki, pa je odvisna od višine izplačane plače, ki je določena v pogodbi.

Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v d.o.o. je s pričetkom veljave Zakona o gospodarskih družbah podjetnikom zelo olajšal in poenostavil preoblikovanje statusa. Vendar je pri izvedbi postopka statusnega preoblikovanja v

praksi še veliko težav, ki jih zakonodajalec pri pripravi zakonodaje ni predvideval oziroma pojasnil. Te težave so predvsem v neusklajenosti zakonov in v prepočasnem delovanju registrskega sodišča. To pa posledično povzroča tudi druge probleme, kot so izbira primerne termina za začetek postopka in zaključevanje poslovnega leta med postopkom.

Po opravljenih analizah menimo, da bi se bilo v primeru podjetnika Valterja Pičulina z vidika računovodstva in davčnega vidika smiselno preoblikovati v d.o.o. Ker podjetnik predvideva rast dobička, bi kot d.o.o. plačal veliko manj davka od dohodkov in veliko manj obveznih prispevkov za socialno varnost. Delavnica, ki jo uporablja za opravljanje svoje dejavnosti, je last Valterja Pičulina kot fizične osebe. Na ta način bi lahko kot fizična oseba oddajal premoženje v najem družbi in za to zaračunaval najemnino.

Podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi, vendar bi mu omejitev le-teh ne predstavljalo težav. Zaradi njegovih finančnih in poslovnih obveznosti ter poslovnih terjatev (priloga 1, 3, 5, 7) bi kot d.o.o. na trgu užival večji ugled in zaupanje ter tako dosegel krajše plačilne roke pri terjatvah in daljše plačilne roke za nabavo materiala.

Njegovi glavni poslovni partnerji so čedalje zahtevnejši in bi radi poslovali z d.o.o.-jem in ne več s podjetnikom. Kažejo se tudi zahteve po odprtju proizvodne linije, za kar pa je potreben dodaten kapital. Kot družbenik bi ne imel interesa črpati dobiček iz družbe, ampak bi ga raje namenil investicijam. Prav tako bi kot družbenik imel lažji dostop do zunanjih virov financiranja, kot so posojila in subvencije. Z vstopom novega družbenika pa bi pridobil najcenejši dodaten kapital.

8 LITERATURA

Cepec, J., Ivanc, T., Kežmah, U., Raškovič, M. (2010). Pot v podjetništvo, s.p. ali d.o.o. Ljubljana: GV Založba.

Berk, A., Lončarski, I., Zajc, P. (2006). Poslovne finance. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

Bohinc, R., Bratina, B. (2005). Upravljanje korporacij. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

Bratina, B., Jovanovič, D., Podgorelec, P., Primec, A. (2008). Pravo družb z osnovami gospodarskega pogodbenega prava. Maribor: De Vesta.

Dolenc, P., Stubelj, I. (2010). Poslovne finance s praktičnimi primeri. Ljubljana: samozal. P. Dolenc.

Drozg, I. (2006). Kako po novem iz s.p. v d.o.o.? Pridobljeno 6.4.2009 s svetovnega spleta: <http://www.revija.mojedelo.com/karierni-razvoj/kako-po-novem-iz-s-p-v-d-o-o-685.aspx>

Farrugia, G. (2004). Sole Trader or Limited Company? Pridobljeno 8.5.2009 s svetovnega spleta: <http://www.mgimalta.com/publications/articles/sole-trader-or-limited-company.htm>

Fay, J. (1998). What form of ownership is best? Pridobljeno 8.5.2009 s svetovnega spleta: http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5346/is_199808/ai_n21425563/

Filipič, D., Mlinarič, F. (1999). Temelji podjetniških financ. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.

Gospodarske družbe. Pridobljeno 9.7.2010 s svetovnega spleta: <http://poknjizi.si/category/gospodarske-druzbe/>

Hočevnar, A. (2006). Podjetnik in d.o.o. po novem zakonu o gospodarskih družbah. Pridobljeno 6.4.2009 s svetovnega spleta: <http://www.ozs.si/obrtnik/prispevek.asp?IDpm=3307&ID=9073>

Ivanjko, Š., Kocbek, M. (1996). Pravo družb. Statusno gospodarsko pravo. Druga spremenjena in dopolnjena izdaja Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.

Kerčmar, S., Tratar, B., Boltin, T. (2006). Praktični komentar novega zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Lesce: Založba Legat d.o.o., str. 51, 771-772.

Kontarščak, K., A. (2007). Kaj je ugodneje: s.p. ali d.o.o. Pridobljeno 8.4.2009 s svetovnega spleta:

<http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=196310>

Mercina, J. (2010). Obdavčitev s.p. Pridobljeno 5.8.2010 s svetovnega spleta:

<http://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/obdavcitev-s.p.>

Mramor, D. (1993). Uvod v poslovne finance. Ljubljana: Gospodarski vestnik.

Najnižja pokojninska osnova. Pridobljeno 13.7.2009 s svetovnega spleta:

http://www.durs.gov.si/si/aktualno/najnizja_pokojninska_osnova/

Novosti na področju dohodka iz kapitala. Pridobljeno 4.6.2009 s svetovnega spleta:

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/dohodnina_pojasnila/dohodek_iz_kapitala/brosura_dohodek_iz_kapitala/#c17715

Odar, M. (2009). Računovodsko poročanje za leto 2008. IKS, XXXVI (1-2).

Perme, J. (2010). Davčni obračun za samostojne podjetnike za leto 2009. Obrtnik (priloga Obrtnikov svetovalec), XXXIX (2).

Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009. Uradni list RS, št. 119/08, 2008.

Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Uradni list RS, št. 141/06, 2006.

Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Uradni list RS, št. 52/07, 2007.

Prelič, S. (2005). Materialno statusno preoblikovanje – zaščita interesov upnikov in imetnikov deležev kapitalskih družb pred tveganji združevanja in delitve. Ljubljana: GV Založba.

Preoblikovanje podjetnika s prenosom podjetja. Pridobljeno 13.7.2009 s svetovnega spleta:

http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/knjigovodstvo/preoblikovanje_podjetnika_s_prenosom_podjetja/

Preoblikovanje s.p. v d.o.o. Pridobljeno 6.4.2009 s svetovnega spleta:

<http://www.interfin.si/preoblikovanje-sp-v-doo/>

Preoblikovanje s.p. v d.o.o. v času recesije edina racionalna odločitev. Pridobljeno 18.4.2009 s svetovnega spleta: <http://www.contall.si/novice/preoblikovanje-s-p-v-d-o-o-v-casu-recesije-edina-racionalna-odlocitev/>

Preoblikovanje s.p. v gospodarsko družbo. Pridobljeno 29.5.2009 s svetovnega spleta: <http://test.japti.si/content.aspx?docid=1525&rootnodeid=5>

Prusnik, M. (2006). Statusno preoblikovanje podjetnika. IKS, XXXIII (11).

Repovž, L., Peterlin, J. (2000). Financiranje. Koper: Visoka šola za management.

Robnik, L. (2010). Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. Pridobljeno 9.6.2010 s svetovnega spleta: <http://www.racunovodja.com/narocniki/default.aspx?doc=4>:

Slovenski računovodski standardi (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

Stamenkovic, B. (2005). Sole trader v SRO. Pridobljeno 9.5.2009 s svetovnega spleta: <http://www.expats.cz/prague/article/prague-business/prague-licence/>

Statusno preoblikovanje s.p. v d.o.o. Pridobljeno 17.4.2009 s svetovnega spleta:

<http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/statusno-preoblikovanje-samostojnega-podjetnika-sp-v-kapitalsko-druzbo-doo/>

Škof, B., Ivanjko, Š., Štravs, S., Vukovič, K., Polič, F. (2005). Prenos dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika v gospodarsko družbo. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije.

Štravs, S. (2009). Najpomembnejše razlike v poslovanju, organiziranosti in zniževanju davčne osnove gospodarske družbe in samostojnega podjetnika. Davčno-finančna praksa, (3), str. 2-6.

Šubic, P. (2008). Zakonske luknje pri statusnem preoblikovanju espeja. Pridobljeno 22.4.2009 s svetovnega spleta:

<http://www.finance-akademija.si/index.php?artid=206400&go=article>

Taylor, R. (2008). Becoming Incorporated, The Advantages and Disadvantages.

Pridobljeno 11.5.2009 s svetovnega spleta:

http://www.articlealley.com/article_512333_15.html

Virant, R. (2003). Družba ali samostojni podjetnik posameznik? Pridobljeno

8.4.2009 s svetovnega spleta:

http://freeweb.siol.net/rasav3/Nasveti/Registracija_S_P_/Pravilnik/dilema/dilema.html

Virant, R. (2003). Prenos poslovanja in premoženja s.p. v d.o.o. Pridobljeno

13.5.2009 s svetovnega spleta:

http://freeweb.siol.net/rasav3/Nasveti/Registracija_S_P_/Pravilnik/Prenos_poslovanja/prenos_poslovanja.html

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Uradni list RS, št. 117/06, 24/08, 125/08, 20/09, 47/09, 110/09, 43/10, 97/10, 13/11, 2006.

Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). Uradni list RS, št. 117/06, 33/09, 85/09, 10/10, 85/10, 13/11, 18/11, 78/11, 2006.

Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV). Uradni list RS, št. 52/99, 2/04, 42/04, 97/04, 47/06, 72/06, 9/10, 1999.

Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2). Uradni list RS, št. 117/06, 2006.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, 59/11, 2006.

Zakon o dohodnini (ZDoh-2). Uradni list RS, št. 117/06, 33/07, 45/07, 90/07, 10/08, 78/08, 92/08, 125/08, 20/09, 10/10, 13/10, 28/10, 43/10, 51/10, 106/10, 9/11, 13/11, 2006.

Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (ZFPPIPP). Uradni list RS, št. 126/07, 40/09, 59/09, 52/10, 106/10, 26/11, 47/11, 87/11, 2008.

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). Uradni list RS, št. 42/06, 60/06, 26/07, 33/07, 67/07, 100/07, 10/08, 68/08, 23/09, 42/09, 65/09, 83/09, 33/11, 91/11, 2006.

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-1). Uradni list RS, št. 106/99, 72/00, 81/00, 124/00, 109/01, 83/02, 108/02, 110/02, 112/02, 26/03, 40/03, 63/03, 133/03, 135/03, 2/04, 10/04, 20/04, 54/04, 56/04, 62/04, 63/04, 136/04, 68/05, 72/05, 104/05, 69/06, 109/06, 112/06, 114/06, 91/07, 10/08, 98/09, 27/10, 38/10, 61/10, 79/10, 94/10, 84/11, 1999.

PRILOGA 1: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2006

Tabela 1: Bilanca stanja podjetnika Valterja Pičulina za leto 2006 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2006)

Postavka	Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
SREDSTVA	46.372	8.680
Neopredmetena sredstva	0	0
Opredmetena osnovna sredstva	3.578	0
Dolgoročne finančne naložbe	0	0
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Zaloge	3.253	5.701
Kratkoročne finančne naložbe	0	0
Kratkoročne poslovne terjatve	15.439	2.979
Denarna sredstva	24.102	0
Kratkoročne aktivne časovne razmejitev	0	0
Terjatve do podjetnika	0	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	46.372	8.680
Podjetnikov kapital	40.893	4.836
Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitev	0	0
Dolg. finančne in poslovne obveznosti	0	0
Kratk. finančne in poslovne obveznosti	5.479	3.844
Kratk. pasivne časovne razmejitev	0	0

PRILOGA 2: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2006

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za leto 2006 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2006)

Postavka	Leto 2006 (znesek v EUR)	Leto 2005 (znesek v EUR)
Čisti prihodki od prodaje	158.320	30.317
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	-4.215	451
Drugi poslovni prihodki	0	0
Stroški materiala in storitev	99.981	16.849
Stroški porabljenega materiala	12.139	16.561
Stroški storitev	87.842	288
Stroški dela	347	2.162
Stroški plač	215	1.136
Stroški pokojninskih zavarovanj	47	62
Stroški drugih socialnih zavarovanj	20	286
Drugi stroški dela	65	678
Odpisi vrednosti	265	0
Amortizacija	265	0
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	0
Drugi poslovni odhodki	9.774	6.705
Prispevki za socialno varnost podjetnika	2.759	2.292
Ostali stroški	7.015	4.413
Finančni prihodki	0	0
Finančni odhodki	265	728
Drugi prihodki	0	0
Drugi odhodki	0	0
Podjetnikov dohodek	43.473	4.324
Negativni poslovni izid	-	-

PRILOGA 3: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2007

Tabela 3: Bilanca stanja podjetnika Valterja Pičulina za leto 2007 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2007)

Postavka	Leto 2007 (znesek v EUR)	Leto 2006 (znesek v EUR)
SREDSTVA	60.024	46.372
Neopredmetena sredstva	0	0
Opredmetena osnovna sredstva	2.619	3.578
Dolgoročne finančne naložbe	0	0
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Zaloge	3.097	3.253
Kratkoročne finančne naložbe	17.000	0
Kratkoročne poslovne terjatve	30.777	15.439
Denarna sredstva	6.531	24.102
Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0	0
Terjatve do podjetnika	0	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	60.024	46.372
Podjetnikov kapital	39.417	40.893
Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0	0
Dolg. finančne in poslovne obveznosti	0	0
Kratk. finančne in poslovne obveznosti	20.607	5.479
Kratk. pasivne časovne razmejitve	0	0

PRILOGA 4: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2007

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za leto 2007 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2007)

Postavka	Leto 2007 (znesek v EUR)	Leto 2006 (znesek v EUR)
Čisti prihodki od prodaje	225.182	158.320
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	-811	-4.215
Drugi poslovni prihodki	0	0
Stroški materiala in storitev	166.657	99.981
Stroški porabljenega materiala	14.767	12.139
Stroški storitev	151.890	87.842
Stroški dela	13.805	347
Stroški plač	9.448	215
Stroški pokojninskih zavarovanj	836	47
Stroški drugih socialnih zavarovanj	685	20
Drugi stroški dela	2.836	65
Odpisi vrednosti	826	265
Amortizacija	826	265
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	0
Drugi poslovni odhodki	15.131	9.774
Prispevki za socialno varnost podjetnika	10.697	2.759
Ostali stroški	4.434	7.015
Finančni prihodki	74	0
Finančni odhodki	0	265
Drugi prihodki	0	0
Drugi odhodki	2	0
Podjetnikov dohodek	28.024	43.473
Negativni poslovni izid	-	-

PRILOGA 5: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2008

Tabela 5: Bilanca stanja podjetnika Valterja Pičulina za leto 2008 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2008)

Postavka	Leto 2008 (znesek v EUR)	Leto 2007 (znesek v EUR)
SREDSTVA	34.960	60.024
Neopredmetena sredstva	0	0
Opredmetena osnovna sredstva	20.683	2.619
Dolgoročne finančne naložbe	0	0
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Zaloge	3.412	3.097
Kratkoročne finančne naložbe	0	17.000
Kratkoročne poslovne terjatve	10.865	30.777
Denarna sredstva	0	6.531
Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0	0
Terjatve do podjetnika	0	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	34.960	60.024
Podjetnikov kapital	26.265	39.417
Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0	0
Dolg. finančne in poslovne obveznosti	0	0
Kratk. finančne in poslovne obveznosti	8.695	20.607
Kratk. pasivne časovne razmejitve	0	0

PRILOGA 6: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2008

Tabela 6: Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za leto 2008 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2008)

Postavka	Leto 2008 (znesek v EUR)	Leto 2007 (znesek v EUR)
Čisti prihodki od prodaje	322.907	225.182
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	205	-811
Drugi poslovni prihodki	0	0
Stroški materiala in storitev	249.825	166.657
Stroški porabljenega materiala	9.670	14.767
Stroški storitev	240.155	151.890
Stroški dela	30.506	13.805
Stroški plač	23.377	9.448
Stroški pokojninskih zavarovanj	2.069	836
Stroški drugih socialnih zavarovanj	1.695	685
Drugi stroški dela	3.365	2.836
Odpisi vrednosti	4.334	826
Amortizacija	4.032	826
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	302	0
Drugi poslovni odhodki	17.823	15.131
Prispevki za socialno varnost podjetnika	11.836	10.697
Ostali stroški	5.987	4.434
Finančni prihodki	54	74
Finančni odhodki	549	0
Drugi prihodki	1.496	0
Drugi odhodki	0	2
Podjetnikov dohodek	21.625	28.024
Negativni poslovni izid	-	-

PRILOGA 7: BILANCA STANJA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2009

Tabela 7: Bilanca stanja podjetnika Valterja Pičulina za leto 2009 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2009)

Postavka	Leto 2009 (znesek v EUR)	Leto 2008 (znesek v EUR)
SREDSTVA	93.088	34.960
Neopredmetena sredstva	0	0
Opredmetena osnovna sredstva	17.056	20.683
Dolgoročne finančne naložbe	0	0
Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
Zaloge	3.052	3.412
Kratkoročne finančne naložbe	0	0
Kratkoročne poslovne terjatve	72.816	10.865
Denarna sredstva	164	0
Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0	0
Terjatve do podjetnika	0	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	93.088	34.960
Podjetnikov kapital	37.143	26.265
Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0	0
Dolg. finančne in poslovne obveznosti	0	0
Kratk. finančne in poslovne obveznosti	55.945	8.695
Kratk. pasivne časovne razmejitve	0	0

PRILOGA 8: IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA ZA LETO 2009

Tabela 8: Izkaz poslovnega izida podjetnika Valterja Pičulina za leto 2009 (Letno poročilo podjetnika Valterja Pičulina za leto 2009)

Postavka	Leto 2009 (znesek v EUR)	Leto 2008 (znesek v EUR)
Čisti prihodki od prodaje	125.669	322.907
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	788	205
Drugi poslovni prihodki	0	0
Stroški materiala in storitev	83.616	249.825
Stroški porabljenega materiala	9.425	9.670
Stroški storitev	74.191	240.155
Stroški dela	2.366	30.506
Stroški plač	1.785	23.377
Stroški pokojninskih zavarovanj	158	2.069
Stroški drugih socialnih zavarovanj	129	1.695
Drugi stroški dela	294	3.365
Odpisi vrednosti	2.777	4.334
Amortizacija	2.777	4.032
Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0	302
Drugi poslovni odhodki	10.163	17.823
Prispevki za socialno varnost podjetnika	4.243	11.836
Ostali stroški	5.920	5.987
Finančni prihodki	5	54
Finančni odhodki	103	549
Drugi prihodki	18	1.496
Drugi odhodki	7	0
Podjetnikov dohodek	27.547	21.625
Negativni poslovni izid	-	-

PRILOGA 9: PODATKI IZ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV PODJETNIKA VALTERJA PIČULINA

Tabela 9: Podatki iz računovodskih izkazov podjetnika Valterja Pičulina od leta 2005 do leta 2009 (Letna poročila podjetnika Valterja Pičulin za obdobje od leta 2005 do leta 2009)

Leto	Število zaposlenih	Sredstva v EUR	Prihodki v EUR	Poslovni izid v EUR
2005	0,24	8.680	30.317	4.324
2006	0,04	46.372	158.320	43.473
2007	0,75	60.024	225.182	28.024
2008	2,00	34.960	322.907	21.625
2009	0,36	93.088	125.669	27.547

PRILOGA 10: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2006

Tabela 10: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2006 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2006)

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR
Nad	Do	
	5.538,72	16 %
5.538,72	10.821,82	886 + 33 % nad 5.538,72
10.821,82	21.899,27	2.630 + 37 % nad 10.821,82
21.899,27	44.011,56	6.728 + 41 % nad 21.899,27
44.011,56		15.794 + 50 % nad 44.011,56

PRILOGA 11: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2007

Tabela 11: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2007 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 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 6.800
13.600		2.924 + 41 % nad 13.600

PRILOGA 12: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2008

Tabela 12: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2008 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2008)

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR
Nad	Do	
	7.187,60	16 %
7.187,60	14.375,20	1.150,02 + 27 % nad 7.187,60
14.375,20		3.090,67 + 41 % nad 14.375,20

PRILOGA 13: LESTVICA ZA ODMERO DOHODNINE ZA LETO 2009

Tabela 13: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2009 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2009)

Če znaša neto letna davčna osnova v EUR		Znaša dohodnina v EUR
Nad	Do	
	7.410,42	16 %
7.410,42	14.820,83	1.185,67 + 27 % nad 7.410,42
14.820,83		3.186,48 + 41 % nad 14.820,83

PRILOGA 14: SPLOŠNA OLAJŠAVA ZA LETO 2009

Tabela 14: Splošna olajšava za leto 2009 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2009)

Če znaša skupni dohodek v EUR		Znaša splošna olajšava v EUR
Nad	Do	
	8.557,30	5.113,35
8.557,30	9.897,60	4.082,35
9.897,60		3.051,35

PRILOGA 15: OLAJŠAVA ZA VZDRŽEVANE DRUŽINSKE ČLANE ZA LETO 2009

Tabela 15: Olajšava za vzdrževane otroke za leto 2009 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2009)

	Letna olajšava v EUR	Mesečna olajšava v EUR
Za prvega vzdrževanega otroka	2.251,46	187,62
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	8.157,99	679,83
Za drugega vzdrževanega otroka	2.447,62	203,97
Za tretjega vzdrževanega otroka	4.082,27	340,19
Za četrtega vzdrževanega otroka	5.716,92	476,41
Za petega vzdrževanega otroka	7.351,57	612,63

Tabela 16: Olajšava za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana za leto 2009 (DURS, Lestvica za odmero dohodnine in olajšave za leto 2009)

Letna olajšava v EUR	Mesečna olajšava v EUR
2.251,46	187,62

PRILOGA 16: NAJNIŽJA POKOJNINSKA OSNOVA ZA DRUŽBENIKE ZASEBNIH DRUŽB ZA LETO 2008

Tabela 17: Najnižja pokojninska osnova za družbenike zasebnih družb, ki so poslovodne osebe in niso zavarovane na drugi podlagi za leto 2008 (DURS, Najnižja pokojninska osnova za leto 2008)

Mesec	Znesek neto najnižje pokojninske osnove v EUR	Količnik za preračun v bruto	Znesek bruto najnižje pokojninske osnove v EUR	Objava v Uradnem listu RS
Januar	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Februar	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Marec	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
April	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Maj	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Junij	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Julij	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Avgust	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
September	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
Oktober	494,65	1,53965	761,59	21/08; 33/08
November	517,40	1,53965	796,61	111/08; 33/08
December	517,40	1,53965	796,61	111/08; 33/08

PRILOGA 17: SEZNAM POGOSTO UPORABLJENIH KRATIC

Tabela 18: Seznam uporabljenih kratic

Kratica	Razlaga
AJPES	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
D.O.O.	Družba z omejeno odgovornostjo
DDV	Davek na dodano vrednost
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
ID-števila	Identifikacijska številka
S.P.	Samostojni podjetnik
SRS	Slovenski računovodski standardi
VEM	Vse na Enem Mestu
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah