

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA

ZAKLJUČNO DELO
ZA STROKOVNI NAZIV PREIZKUŠENI DAVČNIK

**MATERIALNO STATUSNO PREOBLIKOVANJE SAMOSTOJNEGA
PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO S
POUDARKOM NA IZPOLNJEVANJU POGOJEV DAVČNE
NEVTRALNOSTI PRENOSA**

OKTOBER, 2024

URŠKA STERNAD HOLER

IZJAVA

URŠKA STERNAD HOLER, vpisana v izobraževalni program za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik, izjavljam, da sem avtorica tega zaključnega dela in skladno s prvim odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo zaključnega dela na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V Grižah, datum 10.10.2024

Podpis: Urška Sternad Holer

Handwritten signature in blue ink, consisting of stylized initials 'SA' followed by a long horizontal stroke.

KAZALO

UVOD	1
Področje in problematika proučevanja	1
Namen	2
Cilj	2
Metode dela	3
Predvidena struktura poglavij	3
1. PRIMERJAVA PRAVNOORGANIZACIJSKIH OBLIK	5
1.1 Opredelitev samostojnega podjetnika	5
1.2 Opredelitev družbe z omejeno odgovornostjo	6
1.3 Primerjava samostojnega podjetnika z družbo z omejeno odgovornostjo	7
1.3.1 Razlike v poslovanju med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo ..	7
1.3.2 Davčni vidik poslovanja samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo	8
2. RAZLIČNI VIDIKI STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	12
2.1 Pravni vidik.....	12
2.1.1 Glavne korporacijsko pravne značilnosti in prednosti statusnega preoblikovanja	13
2.1.2 Razlogi za statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.....	15
2.1.3 Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo	16
2.1.3.1 Prenos na novo družbo z omejeno odgovornostjo (izčlenitev z ustanovitvijo nove družbe).....	16
2.1.3.2 Prenos na (obstoječo) prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo (izčlenitev s prevzemom).....	18
2.2 Davčni vidik.....	19
2.2.1 Dohodnina	19
2.2.1.1 Pogoj za uveljavljanje davčne nevtralnosti	21
2.2.1.2 Postopek uveljavljanja davčne nevtralnosti.....	25
2.2.1.3 Davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju.....	26
2.2.2 Davek na dodano vrednost	27
2.2.3 Davek na motorna vozila.....	33
2.2.4 Davek na promet nepremičnin.....	33
2.3 Računovodski vidik.....	34
2.3.1 Vrednotenje premoženja podjetnika.....	34
2.3.2 Podjetnikov kapital.....	36

2.3.3 Vodenje poslovnih knjig v obdobju od obračunskega dneva preoblikovanja do vpisa preoblikovanja v sodni register	39
2.4 Delovnopравни vidik	42
3. PRAKTIČNI PRIMER STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO	44
3.1 Opis izhodiščnega stanja.....	44
3.2 Opis postopka preoblikovanja samostojnega podjetnika na podlagi časovnice izvedenih postopkov.....	44
SKLEP.....	45
LITERATURA IN VIRI	47

KAZALO TABEL:

Tabela 1: Primerjalna predstavitev lastnosti podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Tabela 2: Prikaz razlike pri obdavčitvi podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Tabela 3: Primer - Kategorije v bilanci stanja na dan 30.11.2023

Tabela 4: Primer - Kategorije v bilanci stanja na dan 30.12.2023

Tabela 5: Primer – Primer vodenja poslovnih knjig podjetnika prenosnika in obstoječe prevzemne družbe (obračunski datum in datum vpisa družbe v register v istem poslovnem letu)

Tabela 6: Primer – Primer vodenja poslovnih knjig podjetnika prenosnika in obstoječe prevzemne družbe (obračunski datum in datum vpisa družbe v register v različnih poslovnih letih)

PRILOGE:

Priloga 1: Shematski prikaz postopka ustanovitve dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika

Priloga 2: Shematski prikaz postopka ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo

Priloga 3: Tabela primerjave obdavčitve podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo glede na doseženo davčno osnovo na osnovi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

Priloga 4: Prikaz časovnice praktičnega primera preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

KRATICE:

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

D.o.o. – družba z omejeno odgovornostjo

DDPO – davek od dohodka pravnih oseb

DPN – davek na promet nepremičnin

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

PZDDV – Pravilnik o izvajanju ZDDV-1

PRS – Poslovni register Slovenije

S.p. – samostojni podjetnik

SPOT – Slovenska poslovna točka

ZDavP-2 – Zakon o davčnem postopku

ZDDPO-2 – Zakon o davku od dohodka pravnih oseb

ZDoh-2 – Zakon o dohodnini

ZDPN-2 – Zakon o davku na promet nepremičnin

ZUDDOB – Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku

ZFPPIPP – Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju

UVOD

Področje in problematika proučevanja

Preživetje in uspešno poslovanje od poslovnega subjekta zahteva, da se v svojem življenjskem ciklu odziva na spremembe notranjega in zunanjega okolja. Veliko poslovnih subjektov svojo poslovno pot začne v najpreprostejši organizacijski obliki samostojnega podjetnika, poslovni razvoj pa kasneje pripelje podjetnika, da se preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo.

Ob razvoju dejavnosti in naraščanju dobička postaja organizacijska oblika samostojnega podjetnika manj ugodna tako z davčnega vidika kot tudi z vidika tveganj, vezanih na absolutno odgovornost nosilca subjekta. Razlogi, zaradi katerih se podjetniki odločijo za materialno statusno preoblikovanje v družbo z omejeno odgovornostjo, torej niso samo finančni, poslovni in ekonomski, temveč v veliki meri tudi davčni. Davčna ureditev omogoča statusno preoblikovanje, ki je pogojno neobdavčljivo z dohodnino in davkom na dodano vrednost. Vendar je prehod neobdavčljiv le, če se v postopku preoblikovanja ohrani vrednost prenesenih sredstev in preoblikovano podjetje nadaljuje z opravljanjem obdavčljive dejavnosti v Sloveniji (Prusnik M., 2012).

Statusno preoblikovanje podjetnika ureja Zakon o gospodarskih družbah v sedmem poglavju (v nadaljevanju ZGD-1). Zakon določa, da se lahko podjetnik statusno preoblikuje s prenosom podjetja na novo, s tem namenom ustanovljeno kapitalsko družbo ali s prenosom podjetja na obstoječo prevzemno kapitalsko družbo. Kapitalska družba postane s prenosom univerzalni pravni naslednik podjetnika, s čimer nanjo preidejo njegove pravice in obveznosti ter pravna razmerja v zvezi s podjetjem (667. člen ZGD-1). Univerzalno pravno nasledstvo tako zagotavlja, da subjektu ni treba spreminjati pogodb z zaposlenimi in pogodb s poslovnimi partnerji, vendar pa statusno preoblikovanje zahteva izvedbo številnih drugih pravnih, davčnih in računovodskih ter poslovnih in operativnih postopkov. Statusno preoblikovanje od subjekta med drugim zahteva tudi pravilno izvedbo poslovnega in davčnega vidika preoblikovanja.

Pravilno izvedbo poslovnega in davčnega vidika preoblikovanja urejajo ZGD-1, Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2), Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2), Zakon o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2). Preoblikovanje zahteva pravilno vodenje poslovnih in davčnih knjig, zlasti v času med obračunskim dnevom preoblikovanja in dnevom vpisa v sodni register. Razumeti je treba pojme dneva prevzema, obračunskega dneva, bilančnega presečnega dneva ter nanje vezana pravila spremljanja poslovnih dogodkov v imenu in na račune podjetnika ali v imenu in na račune družbe, vodenja njunih knjig, predaje premoženja in knjiženja prevzetih sredstev in obveznosti do virov sredstev ter pravila njihovega vrednotenja.

V procesu statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo se pojavljajo številna praktična vprašanja tako na davčnem, računovodskem kot pravnem področju. Odgovori na številna vprašanja so že podana v strokovni literaturi in pojasnilih davčnega organa, vendar se tekom same izvedbe preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo pojavljajo nova vprašanja, povezana z davčnimi posledicami prenosa.

V zaključnem delu smo se osredotočili predvsem na aktualna vprašanja glede izpolnjevanja v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 navedenih pogojev za uveljavljanje davčne nevtralnosti statusnega preoblikovanja podjetnika v skladu z določbami ZGD-1, kot npr. v primerih:

- vstopa novega oz. novih družbenikov v družbo v roku 36 mesecev po datumu preoblikovanja;
- delitev deleža med partnerjema v družbi na podlagi razveze zakonske zveze ali zunajzakonske skupnosti, v kolikor je zveza sklenjena pred statusnim preoblikovanjem podjetnika in je do razveze prišlo v roku 36 mesecev po datumu preoblikovanja;
- smrti zavezanca: dedovanja poslovnega deleža na podlagi sklepa o dedovanju;
- razporeditve dela podjetnikovega kapitala v obveznost družbe z omejeno odgovornostjo do fizične osebe – podjetnika, ki se preoblikuje;
- možnosti uveljavljanja davčne nevtralnosti pri statusnem preoblikovanju odvetnikov, zdravnikov, zobozdravnikov ipd; dvigov gotovine s strani lastnika družbe (bivšega podjetnika), za katere ni nikakršne dokumentacije, ki bi pojasnila, za kakšne namene je bila gotovina porabljena, ipd.

V zaključnem delu smo predstavili tudi problematiko davčno nevtralnega prenosa podjetja podjetnika na prevzemno družbo z vidika ZDDV:

- pravočasna pridobitev identifikacijske številke za DDV novoustanovljene družbe;
- prenos podjetja podjetnika na prevzemno družbo, pri čemer podjetnik kot prenosnik in družba kot prevzemnik, poleg obdavčene dejavnosti opravljata tudi oproščeno dejavnost ter tako izračunavata odbitni delež.

V zaključnem delu smo analizirali vire, ki urejajo poslovni in davčni vidik preoblikovanja podjetnika v družbo, ter pravila različnih virov, sintetizirali pregledni celostni opis postopka. Večji poudarek analiziranja bo na davčnem vidiku preoblikovanja, in sicer predvsem na izpolnjevanju pogojev davčne nevtralnosti statusnega preoblikovanja ter z njimi povezanimi vprašanji. Postopek materialno statusnega preoblikovanja smo na koncu zaključnega dela prikazali na praktičnem primeru.

Namen

Namen zaključnega dela je oblikovati integrirano predstavitev različnih vidikov (pravnega, davčnega računovodskega in delovnopravnega) materialnega in statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Pravila preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo so v različnih pravnih in računovodskih virih, kar otežuje njihovo uporabo in lahko vodi v poslovne in davčne napake. Integracija pravil je omogočila identifikacijo, ki je služila kot delovni pripomoček vsem, ki se pri svojem delu srečujejo s preučevano tematiko.

Prav tako je namen naloge bralca opozoriti, da se v procesu materialno statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo pojavljajo nova davčna vprašanja, ki jih je težko vnaprej opredeliti. Zato je v navedeni proces priporočeno vključiti strokovnjake posameznih področij.

Cilj

Namen zaključnega dela smo uresničevali z naslednjimi cilji teoretičnega in praktičnega dela:

Cilji teoretičnega dela:

- opisati značilnosti organizacijske oblike samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo s poudarkom na njihovih prednostih in slabostih;

- pojasniti razloge in priporočene okoliščine preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo;
- predstaviti pravni, davčni, računovodski in delovnopравни vidik preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Cilji praktičnega dela:

- analizirati vire pravil preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo;
- sintetizirati pravila različnih virov preoblikovanja v integriran prikaz poslovnih in davčnih postopkov preoblikovanja;
- oblikovati napotke za izvedbo poslovne in davčne dimenzije preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo;
- v okviru posameznih poglavij opredeliti probleme in rešitve, ki se pojavljajo v okviru statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo;
- pripraviti časovnico izvedbe posameznih aktivnosti v postopku preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Metode dela

Namen zaključnega dela smo dosegali s kvalitativnim pristopom, ki je temeljil na induktivno-deduktivni in deskriptivni metodi. Z metodo deskripcije smo opisali značilnosti obravnavanih pravnoorganizacijskih oblik in z metodo komparacije izpostavili enakosti in razlike. Analitično metodo smo uporabili za razčlenbo pravnih in računovodskih virov, ki urejajo poslovne in davčne vidike preoblikovanja. Z metodo sintetizacije smo vire pravil preoblikovanja kategorizirali glede na zaporedne časovne točke postopka preoblikovanja in na ta način predstavili celostni prikaz postopka preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Predvidena struktura poglavij

Zaključno delo je sestavljeno iz uvoda, treh poglavij in sklepa. Poglavja so dodatno razdeljena v podpoglavja.

V uvodu zaključnega dela smo predstavili problematiko proučevanja, namen in cilje zaključnega dela.

V prvem poglavju smo se osredotočili na primerjavo pri poslovanju podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo tako s poslovnega kot davčnega vidika.

V drugem poglavju smo se osredotočili na prikaz pravnih podlag, ki jih je treba upoštevati pri izvedbi statusno materialnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. V okviru tega poglavja smo sistematično predstavili pravni, davčni, računovodski in delovnopравни vidik statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Opredelili smo postopkovna pravila statusnega preoblikovanja in posledice preoblikovanja: premoženjske spremembe, davčne in računovodske posledice preoblikovanja in tudi delovnopravne posledice preoblikovanja. Poleg navedenega smo v okviru tega poglavja pri posameznem podpoglavju izpostavili probleme, ki se pojavljajo v navedenem procesu, in jih podrobno analizirali ter predstavili tudi praktične rešitve.

V tretjem poglavju smo izvedli praktičen primer statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Predstavili smo razloge podjetnika za izvedbo določene transakcije in postopke, ki so bili potrebni za pravilno izvedbo nameravane transakcije.

V sklepnem delu smo predstavili sklepne ugotovitve, do katerih smo prišli s proučevanjem področja dela.

1. PRIMERJAVA PRAVNOORGANIZACIJSKIH OBLIK

Pri odločitvi posameznika, kakšno pravnoorganizacijsko obliko izbrati ob pričetku opravljanja dejavnosti, so pomembni številni dejavniki, kot npr. višina začetnega kapitala, enostavnost vpisa postopkov v register, stroški, povezani z vpisom, odgovornost, ki jo je posameznik pripravljen prevzeti za obveznosti svojega poslovanja, način vodenja poslovnih knjig, učinkovite stopnje obdavčitve posamezne pravnoorganizacijske oblike.

1.1 Opredelitev samostojnega podjetnika

Podjetnik je fizična oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja (šesti odstavek 3. člena ZGD-1). Podjetnik ima enake osnovne značilnosti kot gospodarske družbe, in sicer samostojnost (lastna korist in riziko), pridobitnost (poslovanje zaradi dobička) in opravljanje dejavnosti na trgu. Vendar za razliko od gospodarske družbe niti podjetnik niti njegovo podjetje nimata ločene oziroma samostojne pravne subjektivitete. Fizični osebi, ki je podjetnik, tako poleg osebnega premoženja pravno pripada tudi podjetje oziroma podjetniško organizirano premoženje¹.

Pojem podjetja v ZGD-1 ni posebej opredeljen, se pa zakon na več mestih sklicuje nanj. V korporacijskem pravu je podjetje definirano kot skupnost organiziranega premoženja, namenjenega za opravljanje gospodarske dejavnosti, s pravicami in obveznostmi. Podjetje nima pravne osebnosti, ni nosilec dejavnosti in ne nastopa v pravnem prometu. Ker podjetje podjetnika nima lastne pravne osebnosti, z nosilcem dejavnosti ne more sklepati dvostranskih pravnih poslov (npr. pogodbe o zaposlitvi, kupoprodajne pogodbe, najemne pogodbe). Podjetnik podjetje organizira s svojim lastnim premoženjem, podobno kot družbeniki, ki ob ustanovitvi gospodarske družbe s premoženjem, ki ga vložijo v družbo, kot ustanovitelji organizirajo družbino podjetje. Podjetnik tako razpolaga z dvema vrstama premoženja, in sicer s podjetjem (podjetniško organizirano premoženje podjetnika) in osebnim premoženjem, ki ni povezano z opravljanjem podjetniške dejavnosti (Ivanjko, Kocbek: 2003, str. 82–105).

Status podjetnika je posebej opredeljen v II. delu ZGD-1, in sicer v členih od 71 do 75. Ta status podjetnik pridobi z vpisom v Poslovni register Slovenije (AJPES) in s tem pravno sposobnost za opravljanje dejavnosti (Bajuk Mušič, 2017).

Za podjetnike, katerih podjetje ustreza merilom srednje in velike družbe, se v skladu z 2. odstavkom 53. člena ZGD-1 smiselno uporabljajo tudi določbe, ki veljajo za kapitalske družbe, z izjemo 57. člena, ki se nanaša na revidiranje.

Podjetnik za začetek opravljanja pridobitne dejavnosti ne potrebuje ustanovnega kapitala, stroški ustanovitve so minimalni. Postopek registracije podjetnika je prikazan v Prilogi 1 kot shematski prikaz postopka ustanovitve dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika.

ZGD-1 v 7. členu določa, da podjetnik odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Gre za osebno, samostojno in neposredno odgovornost podjetnika, ki nima značaja solidarne odgovornosti, saj njegovo podjetje nima statusa pravne osebe (Ivanjko, Kocbek: 2003, str. 82–105). Podjetnik, enako

¹ Sodba III Ips 64/2010

kot drugi poslovni subjekti, posluje preko transakcijskega računa, odprtega pri ponudniku plačilnih storitev, pri tem pa prosto razpolaga z denarnimi sredstvi. To pomeni, da so lahko dvigi gotovine, prenosi denarnih sredstev iz poslovnega na osebni transakcijski račun nedokumentirani, prav tako pologi gotovine, prejete iz naslova opravljanja dejavnosti, niso obvezni. Denarna sredstva, s katerimi razpolaga, lahko neomejeno uporablja tudi za svoje osebne potrebe.

Poleg podjetnikov, katerih statusni predpis je ZGD-1, pa na trgu opravljajo dejavnost kot svoboden poklic tudi druge fizične osebe, ki priglasijo opravljanje dejavnosti na podlagi drugih predpisov (npr. odvetniki, zdravniki, zobozdravniki). V skladu z ZDoh-2 vse fizične osebe, ki samostojno (neodvisno) opravljajo dejavnost in so vpisane v ustrezen register ali drugo predpisano evidenco na območju Republike Slovenije, imenujemo zasebnik. Iz navedenega izhaja, da je zasebnik širši pojem od podjetnika (Zupančič, 2012, str. 57–61).

1.2 Opredelitev družbe z omejeno odgovornostjo

Družba z omejeno odgovornostjo je najpogostejša pravnoorganizacijska oblika gospodarske družbe v Sloveniji, saj gre za obliko podjetja, ki je s statusnega in organizacijskega vidika najprimernejša za opravljanje cele vrste gospodarskih dejavnosti. Prednost je tudi v razmeroma nizki vrednosti osnovnega kapitala, ki ga morajo družbeniki vložiti v podjetje, če želijo, da se družba registrira, in v dejstvu, da družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe.

Status družbe z omejeno odgovornostjo je posebej opredeljen v III. delu ZGD-1, in sicer v členih od 471 do 526. ZGD-1 definira družbo z omejeno odgovornostjo kot kapitalsko družbo, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov. Družbenik je lahko pravna ali fizična oseba. Vrednost vložkov je lahko različna, ne more pa biti nižja od 50 evrov. Na podlagi osnovnega vložka, ki ga vplača družbenik, pridobi le-ta svoj poslovni delež, ki je izražen v odstotkih. Ob ustanovitvi družbe lahko vsak družbenik prispeva le en osnovni vložek in ima takoj po vpisu družbe v sodni register le en poslovni delež. Kasneje pa lahko pridobi več osnovnih vložkov in posledično tudi več poslovnih deležev (Ivanjko, Kocbek, Prelič, 2009). V kolikor družbo ustanovi ena sama oseba, govorimo o enoosebni družbi, sicer pa lahko družbo ustanovi največ 50 družbenikov. Družba ima lahko več kot 50 družbenikov le, če to dovoli minister, pristojen za gospodarstvo (473. člen ZGD-1).

Za obveznosti družbe družbeniki niso odgovorni (472. člen ZGD-1). To pomeni, da družbeniki odgovarjajo za obveznosti družbe samo do višine vložka, ki so ga vložili v družbo. Izjema od navedenega pravila velja v dveh primerih:

- v primeru instituta spregleda pravne osebnosti, določene v 8. členu ZGD-1 (z uporabo tega instituta lahko upniki dosežejo plačilo svojih terjatev neposredno od družbenikov, čeprav le-ti za obveznosti družbe ne odgovarjajo), ter
- v primeru odgovornosti družbenikov ob ustanovitvi družbe (479. člen ZGD-1). Zakon namreč določa, da so družbeniki solidarno odgovorni za škodo, ki je povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti, zaradi neizročitve ali nepravilne izročitve stvarnih vložkov, previsoke ocenitve teh vložkov ali zaradi kakšnega drugega škodljivega ravnanja ob ustanovitvi.

Ustanovitev družbe temelji na pravnem poslu, ki ima obliko družbene pogodbe in je lahko sklenjena v obliki notarskega zapisnika ali na posebnem obrazcu, v elektronski ali fizični obliki. Družbeno pogodbo podpišejo vsi družbeniki. Vsebovati mora vse obvezne sestavine družbene pogodbe, družbeniki pa lahko vnesejo še dodatne določbe (474. člen ZGD-1).

Pred prijavo družbe za vpis v register morajo družbeniki zagotoviti osnovni kapital, ki znaša najmanj 7.500 evrov. Ta kapital lahko družbeniki vplačajo v denarju ali kot stvarni vložek. V kolikor skupna vrednost stvarnega vložka presega 100.000 evrov, mora biti le-ta ocenjen s strani revizorja. Vsak družbenik mora pred prijavo družbe za vpis v sodni register zagotoviti (vplačati ali izročiti kot stvarni vložek ali stvarni prevzem) vsaj $\frac{1}{4}$ osnovnega vložka (475. člen ZGD-1). Osnovni kapital predstavlja torej temelj za začetek in nadaljnje poslovanje družbe z omejeno odgovornostjo, hkrati pa zagotavlja zaščito upnikov in podpira razvoj družbe. ZGD-1 v 495. členu določa tudi, da mora družba stalno ohranjati višino minimalnega osnovnega kapitala. V primeru, da ima družba osnovni kapital večji od minimalno predpisanega zneska, je garancija za morebitno poplačilo upnikov običajno ustrezna.

Postopek ustanovitve družbe je prikazan v Prilogi 2 kot diagram postopka ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo.

Razmerja med družbo in družbeniki ter med samimi družbeniki so določena v členih 480 do 503 ZGD-1, in sicer:

- odgovornost družbenikov za vplačilo oz. prenos vložkov v družbo ter ohranjanje kapitala;
- premoženjske pravice družbenika – to so pravica do poslovnega deleža, sodelovanje pri delitvi dobička in delitvi likvidacijske mase;
- članske pravice – to so pravice do upravljanja preko organov družbe.

1.3 Primerjava samostojnega podjetnika z družbo z omejeno odgovornostjo

1.3.1 Razlike v poslovanju med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo

V nadaljevanju so prikazane razlike v poslovanju med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo.

Tabela 1: Primerjalna predstavitev lastnosti podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Kategorija	Samostojni podjetnik (s.p.)	Družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.)
Pravno formalna oblika	Fizična oseba, ki opravlja dejavnost.	Pravna oseba, ki opravlja dejavnost.
Ustanovni kapital	Ni ustanovnega kapitala.	Minimalni osnovni kapital v višini 7.500 evrov. Vrednost posameznega vložka ne sme biti manjša od 50 evrov.
Št. ustanoviteljev	1	od 1 do 50
Odgovornost	Za obveznosti odgovarja podjetnik z vsem svojim premoženjem (tistim, ki služi za opravljanje dejavnosti, in osebnim premoženjem).	D.o.o. odgovarja za obveznosti z vsem svojim premoženjem, družbeniki pa praviloma za njene obveznosti ne odgovarjajo.
Pravna subjektiviteta	Podjetje s.p. nima lastne pravne osebnosti, zato s podjetnikom kot nosilcem dejavnosti ne more sklepati dvostranskih pravnih poslov.	Pravna subjektiviteta družbe in lastnikov je ločena, zato lahko med seboj sklepajo dvostranske pravne posle.
Omejitev ustanavljanja družb in podjetnikov ter pridobitve statusa družbenika	Da – v skladu z 10.a členom ZGD-1.	Da – v skladu z 10.a členom ZGD-1.
Opravljanje dejavnosti	Vse gospodarske dejavnosti, razen dejavnosti svobodnih poklicev (zdravnik, odvetnik, zobozdravnik).	Gospodarske in negospodarske dejavnosti.

Kategorija	Samostojni podjetnik (s.p.)	Družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.)
Registracija	Brezplačno na točki SPOT ali preko portala SPOT.	V primeru enoosebne d.o.o. na SPOT točki ali preko portala SPOT, izjemoma tudi večosebni d.o.o., če se vložki zagotovijo v denarju, sicer pa pri notarju.
Ustanovitveni dokumenti	Prijava za vpis.	Akt o ustanovitvi/družbena pogodba.
Začetek opravljanja dejavnosti	Po vpisu v Poslovni register (PRS), ki ga vodi Ajpes.	Po vpisu v sodni register, ki ga vodi pristojno okrožno sodišče.
Zastopanje poslovnega subjekta	Samostojni podjetnik	Direktor družbe/uprava.
Razpolaganje z denarnimi sredstvi	Podjetnik svobodno razpolaga z denarnimi sredstvi.	Družbenik ne more prosto razpolagati z denarnimi sredstvi družbe. Denarna sredstva pripadajo družbi.
Nastopanje v pravnem prometu	S svojo firmo in navedbo sedeža.	S svojo firmo in navedbo sedeža.
Podružnice	Da – vpišejo v register.	Da – vpišejo v register.
Plača	Plača podjetnika je ustvarjen dobiček s.p.	Družbenik, ki je zaposlen v družbi, za opravljeno delo prejema mesečno plačo, ki predstavlja odhodek družbe.
Prispevki	Posameznik je vključen v obvezno zavarovanje kot samozaposlen. Višina prispevka se izračuna na podlagi dobička podjetnika, obračunanih prispevkov za socialno varnost in podatka o povprečni plači. V kolikor opravlja dejavnost kot postranski poklic, plačuje zgolj pavšalne prispevke.	V kolikor je družbenik zaposlen v d.o.o., je vključen v obvezno zavarovanje na podlagi pogodbe o zaposlitvi. Osnova za odmero prispevkov je višina bruto plače. Družbenik – poslovođa, ki v družbi ni zaposlen, je vključen v zavarovanje kot družbenik. Osnova za odmero prispevkov so vsi prejemki, prejeti za opravljanje funkcije in dela.
Možnost medsebojnega sklepanja poslov	Ni mogoče: podjetnik kot fizična oseba z nosilcem dejavnosti (s.p.) ne more sklepati dvostranskih pravnih poslov.	Je mogoče: družbenik in d.o.o. lahko sklepata dvostranske pravne posle.
Število zaposlenih delavcev	Neomejeno.	Neomejeno.
Transakcijski račun	Poslovni račun, odprt pri ponudniku plačnih storitev, lahko tudi osebni račun, če se le-ta priklasi kot poslovni račun.	Poslovni račun, odprt pri ponudniku plačilnih storitev.
Računovodstvo	Enostavno/dvostavno knjigovodstvo. Za t. i. normiran s.p. predpisane evidence.	Dvostavno knjigovodstvo.
Prenehanje	Na dan izbrisa iz poslovnega registra, na podlagi sprejetega sklepa – 75. člen ZGD-1.	Redno prenehanje podjetja (po postopku likvidacije) in prenehanje po skrajšanem postopku (brez likvidacije družbe) – 521. člen ZGD-1.

Vir: povzeto po Ivanjko, Kocbek, 2003; Boršnik, 2017; ZGD-1

1.3.2 Davčni vidik poslovanja samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo

Temeljni predpis, ki ureja obdavčitev podjetnika, je ZDoh-2. Obdavčuje se dohodek iz dejavnosti, za katerega štejem dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske, gozdarske, poklicne ali druge neodvisne dejavnosti. Bistvena elementa, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti, sta, da se dejavnost opravlja trajno in neodvisno. To pomeni, da zavezanci opravljajo dejavnost za svoj račun, svojo korist, na svojo odgovornost ter za obveznosti iz naslova odpravljanja dejavnosti jamčijo z

vsem svojim premoženjem. Podjetnik je torej zavezanec za plačilo akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti kot vira dohodnine oz. za dohodnino, ki predstavlja sintetični davek (FURS, 2024).

Družba z omejeno odgovornostjo je pravna oseba, zato je temeljni predpis, ki ureja njeno obdavčitev, ZDDPO-2. Ureja sistem in določa obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Podrobneje so določena vsebinska vprašanja urejena v Pravilniku o izvajanju Zakona o davku od dohodka pravnih oseb, postopkovna vprašanja pa v ZDavP-2.

V nadaljevanju zaključnega dela smo na kratko predstavili najpomembnejše razlike in na podlagi izračunov prikazali višino obdavčitve pri samostojnem podjetniku in družbi z omejeno odgovornostjo.

Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti pri samostojnem podjetniku in davčna osnova za davek od dohodka pravnih oseb pri družbi z omejeno odgovornostjo se ugotavljata po istih splošnih pravilih in načelih, in sicer na dva načina:

1. z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov ali
2. z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Davčno osnovo poenostavljeno predstavlja dobiček, ugotovljen kot razlika med prihodki in odhodki. Ugotavljanje davčne osnove temelji na računovodskih standardih (SRS 2024 in MSRP), ob ustreznih prilagoditvah, določenih v ZDoh-2 za podjetnike in ZDDPO-2 za družbe. Metodologiji ugotavljanja davčne osnove dohodka iz dejavnosti in davčne osnove za davek od dohodka pravnih oseb se vse bolj enačita. Oba zakona temeljita na načelu obdavčitve svetovnega dohodka (obdavčeni zavezanci rezidenti) in načelu obdavčitve po viru (obdavčeni zavezanci nerezidenti).

V kolikor se podjetnik, ki je rezident Republike Slovenije, odloči, da bo davčno osnovo izračunal na osnovi upoštevanja dejanskih prihodkov in odhodkov, je obdavčen progresivno. To pomeni, da se pri izračunu akontacije dohodnine upoštevajo stopnje dohodnine iz davčne lestvice (predvidenih je pet dohodninskih razredov v razponu od 16 % do 50 %). Za razliko od navedenega načina obdavčitve pa nerezidenti niso zavezani za plačilo dohodnine kot letnega davka, ampak se jim davek odmeri od vsakokratnega doseženega dohodka, ki se šteje za dokončni davek.

Družba z omejeno odgovornostjo je obdavčena po splošni davčni stopnji, ki za leto 2024 znaša 22 %.

Razlika v obdavčitvi samostojnega podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo se torej kaže v njenem načinu in višini obdavčitve.

ZDoh-2 in ZDDPO-2 zelo podobno urejata davčne olajšave za znižanje pozitivne davčne osnove. ZDoh-2, za razliko od ZDDPO-2, ne predvideva:

- olajšave za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem, saj ZUDDOB določa, da se le-ta uporablja za kapitalške družbe;
- olajšave za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdali Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovili Republika Slovenija, občine ali javna podjetja. ZDoh-2 v 54. členu izključuje iz okvira dohodkov iz dejavnosti prihodke v obliki dividend, obresti iz naslova serijskih dolžniških vrednostnih papirjev, prihodkov, doseženih na podlagi odsvojitve lastniškega deleža oz. investicijskih kuponov. Navedeni dohodki so obdavčeni kot dohodek iz kapitala, ne glede na vir, iz katerega fizična oseba financira naložbo. Na ta način se preprečijo manipulacije zavezancev v smislu zmanjševanja davčnih obveznosti (Škof, Wakouning, Tičar, Jerman, Kobal, Ferčič, 2007, str. 202).

ZDDPO-2 pa za razliko od ZDoh-2 ne predvideva olajšave za zavezanca invalida, saj je invalid lahko le fizična oseba in ne pravna oseba.

Pomembna razlika pri uveljavljanju davčnih olajšav je tudi v primeru koriščenja davčnih izgub. V obeh primerih lahko zavezanca davčno izgubo pokrivata z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih neomejeno in največ v višini 50 % davčne osnove davčnega obdobja. Zakonodajalec pa je v 36. členu ZDDPO-2 določil, da v primerih, ko pride do spremembe lastništva kapitala družbe neposredno ali posredno za več kot 50 % glede na lastniško strukturo ob začetku davčnega leta, ni možno prenašati davčne izgube v naslednja davčna obdobja. To izjemo uporabimo, če zavezanec v dveh letih pred spremembo lastništva ni opravljal dejavnosti ali če je v obdobju dveh let pred spremembo lastništva ali dveh let po tej spremembi bistveno spremenil svojo dejavnost. V teh okoliščinah se davčne osnove za tekoče leto, ko je prišlo do spremembe lastništva, ne morejo zniževati z davčnimi izgubami iz prejšnjih let, prav tako pa ni mogoče upoštevati davčne izgube, nastale v letu, ko je do spremembe lastništva dejansko prišlo. Omenjena zakonska določba deluje kot mehanizem proti davčnemu izogibanju, saj preprečuje uporabo prenašanja davčnih izgub v primerih, ko bi to lahko bilo izkoriščeno za manipulacijo z davčno osnovo ob bistvenih spremembah v lastniški strukturi podjetja. Namen te določbe je omejiti možnost, da bi podjetja prenašala davčne izgube v situacijah, ki ne odražajo kontinuitete poslovanja, temveč so posledica strategij prestrukturiranja ali preoblikovanja, namenjenih zmanjšanju davčnih obveznosti (FURS, 2017).

Samostojni podjetnik pa si lahko dodatno že v davčnem obračunu zmanjša davčno osnovo za dohodnino od dohodka iz dejavnosti še za splošno olajšavo in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane.

Davčna osnova za plačilo davka se pri samostojnem podjetniku in družbi, ki ugotavljata davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in dejanskih stroškov, izračuna na način:

- davčno priznani prihodki
- davčno priznani odhodki
- zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave.

Poslovni subjekt se lahko odloči, da bo ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov. Ta možnost je predvidena tako v ZDDPO-2 kot tudi v ZDoh-2.

Za družbo z omejeno odgovornostjo je relevanten 67.č člen ZDDPO-2, ki omogoča novim zavezancem, da v prvem davčnem obdobju in, če so poslovanje začeli v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov. Priglasitev morajo opraviti davčnemu organu v predpisanem roku. Normirani odhodki se po 67.e členu ZDDPO-2 upoštevajo v višini 80 % prihodkov, vendar ne več kot 40.000 evrov ali 80.000 evrov, če je bila pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Za pravne osebe je bila v letu 2024 povišana davčna stopnja za davek od dohodka pravnih oseb za 3 odstotne točke, in sicer iz 19 % na 22 %. To pomeni, da za družbe, ki ugotavljajo davčno osnovno na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, to pomeni, da se je efektivna davčna stopnja povečala iz dosedanjih 3,8 % na 4,4 % (izračunano kot davčna osnova v višini 20 % prihodkov, pomnoženo s povišano 22-odstotno stopnjo DDPO).

Določanje davčne osnove z uporabo normiranih odhodkov lahko koristijo le podjetniki, ki izpolnjujejo zahteve, navedene v 48. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2). V skladu z 59. členom ZDoh-2 se normirani odhodki priznavajo na naslednji način:

- 1 Podjetniki, ki imajo zaposleno vsaj eno osebo za polni delovni čas neprekinjeno najmanj devet mesecev, lahko uveljavljajo normirane odhodke:

Prihodki iz dejavnosti (v EUR)		Normirani odhodki (v EUR)		Efektivna obdavčitev
do 50.000		80 %		4 %
nad 50.000	do 100.000	40 %	nad 50.000	12 %
nad 100.000		0 %	nad 100.000	20 %

Najvišja dopustna višina normiranih odhodkov v tem primeru znaša 60.000 evrov.

- 2 Podjetniki, ki nimajo zaposlene vsaj ene osebe neprekinjeno najmanj devet mesecev, pa lahko uveljavljajo normirane odhodke:

Prihodki iz dejavnosti (v EUR)		Normirani odhodki (v EUR)		Efektivna obdavčitev
do 12.500		80 %		4 %
nad 12.500	do 50.000	40 %	nad 12.500	12 %
nad 50.000		0 %	nad 50.000	20 %

Najvišja dopustna višina normiranih odhodkov v tem primeru znaša 25.000 evrov.

Tako ugotovljen davek se še naprej šteje kot dokončen davek (gre za t. i. cedularno obdavčitev).

Oba zakona, ZDDPO-2 in ZDoh-2, skupaj z ZDavP-2, ki ureja postopkovne vidike, kot so roki za prigrasitev in obveščanje davčnega organa, zagotavljajo pravno podlago za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Pomembno je, da zavezanci, ki se odločijo za ta način ugotavljanja davčne osnove, ne morejo uveljavljati davčnih olajšav, ki zmanjšujejo davčno osnovo po tem zakonu. V praksi to pomeni, da lahko tako podjetniki kot družba z omejeno odgovornostjo pod določenimi pogoji izkoristijo sistem normiranih odhodkov za poenostavitev davčnega obračuna in potencialno znižanje davčne obveznosti, vendar morajo biti pozorni na omejitve in zahteve, ki jih določa zakonodaja.

Tabela 2: Prikaz razlike pri obdavčitvi podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo.

Način ugotavljanja davčne osnove	S.p.		D.O.O.	
	Dejanski prihodki in dejanski odhodki	Dejanski prihodki in normirani odhodki (normiranec)	Dejanski prihodki in dejanski odhodki	Dejanski prihodki in normirani odhodki (normiranec)
Obdavčitev	Progresivna		Pavšalna	
Davčna osnova	Dobiček, ki je presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki.	Dobiček, ki je presežek davčno priznanih prihodkov nad normiranimi odhodki.	Dobiček, ki je presežek davčno priznanih prihodkov nad davčno priznanimi odhodki.	Dobiček, ki je presežek davčno priznanih prihodkov nad normiranimi odhodki.
Splošna stopnja obdavčitve	Po dohodninski lestvici.	20 %	22 % davek na dobiček	22 % davek na dobiček

	S.p.		D.O.O.	
			25 % davek na izplačilo dobička	25 % davek na izplačilo dobička
Možnost uveljavitve davčnih olajšav	Da	Ne	Da	Ne

Vir: ZDoh-2, ZDDPO-2

Podjetniki so v primerjavi z družbo z omejeno odgovornostjo v začetni fazi rasti manj davčno obremenjeni, vendar postanejo z rastjo davčne osnove relativno bolj obdavčeni zaradi progresivne davčne obdavčitve. Točka preloma, ko podjetnik doseže višjo efektivno stopnjo obdavčitve, je pri pribl. 25.000 evrov ustvarjenega dobička.

V kolikor pa družbeniki oz. družbenik sprejmejo sklep o izplačilu dobička, se efektivna davčna stopnja obdavčitve dobička, ki se izplača družbeniku, v primerjavi s samostojnim podjetnikom poveča in točka preloma je pri pribl. 150.000 evrov.

To lahko vpliva na odločitev o najprimernejši pravni obliki za poslovanje, zlasti ko posameznik ali družba načrtuje širitev ali povečanje dohodkov. Družba z omejeno odgovornostjo nudi predvidljivost in potencialno nižjo relativno davčno obremenitev pri višjih dohodkih, kar je pomemben dejavnik pri poslovnem načrtovanju in strateških odločitvah.

V prvem poglavju zaključnega dela je predstavljena primerjava med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo, pri čemer se posebna pozornost namenja razlikam v pravnih, organizacijskih in davčnih vidikih teh dveh oblik podjetništva. Razumevanje teh razlik igra ključno vlogo pri izbiri pravnoorganizacijske oblike, ki je najbolj primerna za začetek izvajanja poslovnih dejavnosti. Izbira med samostojnim podjetnikom in družbo z omejeno odgovornostjo temelji na več dejavnikih, vključno s pripravljenostjo sprejemanja osebnih tveganj, potrebami po kapitalu in dolgoročnimi poslovnimi ambicijami. Samostojni podjetnik je optimalna izbira za tiste, ki želijo enostavnost in minimalne zneske začetnih investicij, medtem ko je družba z omejeno odgovornostjo privlačnejša za podjetnike, ki načrtujejo širši obseg dejavnosti in si prizadevajo za privabljanje zunanjih investorjev, pri tem pa želijo zagotoviti varnost osebnega premoženja.

2. RAZLIČNI VIDIKI STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

2.1 Pravni vidik

S pojmom statusno preoblikovanje se v teoriji prava družb označujejo tiste korporacijske aktivnosti, ki imajo naslednje skupne značilnosti (Kocbek, 2020, str. 667):

- njihova posledica so spremembe v premoženjski (materialni) oz. organizacijski (formalni) strukturi določenega nosilca podjetja;
- temeljijo na societetni podlagi;
- praviloma so pravno (normativno) urejene tudi s posebnimi pravnimi pravili prava preoblikovanj.

V vsebinsko se statusna preoblikovanja delijo v dve skupini:

1. materialno ali prenosno statusno preoblikovanje ter

2. formalno ali oblikovano statusno preoblikovanje.

Pri materialnih ali prenosnih statusnih preoblikovanjih pride do prestrukturiranja premoženjskih razmerij v gospodarski družbi, ki izvaja statusno preoblikovanje. To vključuje prenos celotnega ali dela premoženja nosilca dejavnosti na drugo, že obstoječo ali novo ustanovljeno gospodarsko družbo, ki se formira z vključitvijo prenesenega premoženja kot kapitalskega vložka. V to skupino uvrščamo združitve, delitve in prenos premoženja ter statusno preoblikovanje podjetnika.

Med formalno ali oblikovano statusno preoblikovanje pa spada sprememba pravnoorganizacijske oblike gospodarske družbe, pri kateri se premoženjska struktura družbe, ki se preoblikuje, ne spremeni. Premoženje torej ostane enako, pravni učinki preoblikovanja se kažejo zgolj kot korporacijsko pravni učinki v spremembi vsebine razmerij med družbo in družbeniki ter med družbeniki gospodarske družbe (Kocbek, 2020, str. 667).

V nadaljevanju zaključnega dela smo predstavili in obravnavali statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo (kot eno izmed oblik kapitalске družbe), saj gre za v praksi najbolj pogost prenos podjetja podjetnika na družbo.

2.1.1 Glavne korporacijsko pravne značilnosti in prednosti statusnega preoblikovanja

V ZGD-1 je statusno preoblikovanje urejeno v sedmem poglavju VI. dela, in sicer v členih 579 do 673a.

Statusno preoblikovanje podjetnika omogoča fizični osebi, ki je podjetnik, da iz enovite premoženjske mase, ki ji pravno pripada, izčleni podjetniško organizirano premoženje, ki ga nato po poti univerzalnega pravnega nasledstva prenese na d.o.o. (Sodba III Ips 64/2010). Družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika (drugi odstavek 667. člena ZGD-1). To pomeni, da se z enim poslom na prevzemno družbo², skupaj z vsemi pravicami in obveznostmi, prenese celotno premoženje. Pri tem to nasledstvo pomeni nasledstvo tako v materialnem kot v procesnem smislu (Sodba in sklep III Ips 63/2012). S statusnim preoblikovanjem podjetnik preneha opravljati dejavnost. Po izvršenem preoblikovanju (vpisu v register) statusnopravna oblika podjetnika preneha ex lege in se po uradni dolžnosti izbriše iz registra, vendar le v primeru, kadar podjetnik prenese na novo ali obstoječo prevzemno družbo podjetniško organizirano premoženje v celoti. V kolikor pa prenese na kapitalsko družbo le del podjetniško organiziranega premoženja, kot pravna oblika podjetnika ne preneha, temveč posluje naprej z delom podjetja, ki ni bil predmet preoblikovanja (Šaloven, 2005, str. 10–12).

Zakonodajalec je upošteval specifične korporacijske značilnosti samostojnega podjetnika, in sicer obstoj dveh vrst njegovega premoženja:

- osebne premoženja podjetnika in
- podjetniško organiziranega premoženja – podjetja.

Pravno formalno med tema dvema vrstama premoženja ni nobene razlike, saj je nosilec stvarnih pravic na obeh vrstah podjetnik kot fizična oseba (ni ločenega personalnega substrata). Zaradi teh specifičnih

² Izraz "prevzemna družba" v kontekstu statusnega preoblikovanja označuje novo ustanovljeno ali že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo, ki prevzame podjetje podjetnika. Izraza "podjetnik" ali "prenosnik" v besedilu vedno pomenita samostojnega podjetnika posameznika.

korporacijskih značilnosti je statusno preoblikovanje podjetnika urejeno kot vrsta materialnega statusnega preoblikovanja, in sicer kot (Premrl, 2012, str. 13):

- izčlenitev z ustanovitvijo nove družbe,
- izčlenitev s prevzemom (prenos podjetja na že obstoječo kapitalsko družbo).

Obema pojavnima oblikama preoblikovanja je skupno to, da začneta učinkovati z vpisom korporacijskega dejanja v register.

V obeh pojavnih oblikah statusno pravnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika, podjetnik pa postane imetnik deleža prevzemne družbe. Vse navedene pravne posledice nastopijo z dnem vpisa transakcije v sodni register.

Pri preoblikovanju podjetnika, ki nima oblikovane članske strukture, ni treba posebej varovati interesov družbenikov, ki se sicer varujejo pri preoblikovanju z izčlenitvijo. Navedeno velja, v kolikor gre za prenos podjetnikovega premoženja na novoustanovljeno prevzemno družbo, pri prenosu na že obstoječo prevzemno družbo pa so družbeniki prevzemne družbe varovani smiselno enako kot pri vsaki drugi delitvi s prevzemom (Prostor, 2018, str. 63).

Podjetnik pa lahko podjetje prenese tudi s singularnim nasledstvom. V tem primeru so pravila drugačna kot pri statusnem preoblikovanju podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, saj ne gre za vrsto statusnega preoblikovanja. Podjetnik s pogodbo oz. pogodbami prenese svoje celotno podjetje na družbo, ki se oblikuje šele s prenosom, ali pa na že ustanovljeno družbo. V zameno za to prejme fizična oseba delež v prevzemni družbi. Podjetnikovo organizirano premoženje (podjetje) se v tem primeru prenaša po splošnih razpolagalnih pravilih (prenaša se vsako posamično sredstvo, terjatev oz. obveznost). Podjetnik s tem prenosom preneha opravljati dejavnosti, pri tem nastale skrite rezerve se obdavčijo, nastanejo lahko tudi druge pravne posledice, saj za naveden prenos ni predvidena nevtralna davčna obravnava (Drobež Tomšič, 2015).

Preoblikovanje podjetnika v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo prinaša številne prednosti, med katerimi izstopajo:

- prenos podjetja podjetnika z vsemi pravicami in obveznostmi (univerzalnim pravnim nasledstvom) z enim samim pravnim poslom, ki je lahko v obliki enostranskega pravnega posla (sklepa o prenosu podjetja). Podjetniku torej ni treba prenašati posameznega dela premoženja s posameznimi posli (npr. izročitev, cesija, zemljiškoknjižno dovolilo);
- davčno nevtralni prenos;
- dejstvo, da začne nova družba poslovati brez preteklosti poslovanja.

Pomanjkljivosti navedene vrste preoblikovanja so predvsem težave pri časovnem usklajevanju pridobivanja potrebnih dovoljenj in licenc, ki lahko zavleče proces preoblikovanja.

Preoblikovanje podjetnika v že ustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo prinaša lažje usklajevanje časovnega okvira za pridobivanje potrebnih dovoljenj in licenc, saj takšna družba že ima vzpostavljene poslovne procese. Ta oblika statusnega preoblikovanja zagotavlja davčno nevtralni prenos, ki se izvede z dvostranskim pravnim poslom (pogodbo o prenosu podjetja) po poti univerzalnega pravnega nasledstva. Kot največjo pomanjkljivost tovrstnega preoblikovanja lahko izpostavimo zgodovino poslovanja že delujoče prevzemne družbe, kar vključuje tudi morebitne obveznosti, slabo boniteto ipd.

Kot zgoraj predstavljeno, ima vsaka pojavnost oblika preoblikovanja svoje specifične zahteve in posledice, zato je pri izbiri optimalne poti preoblikovanja ključnega pomena poznavanje posamezne oblike preoblikovanja ter njihovih prednosti in slabosti. Le na tej osnovi se lahko podjetnik ustrezno pripravi na prihodnje izzive in v popolnosti izkoristi potencialne prednosti posamezne oblike preoblikovanja.

2.1.2 Razlogi za statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

Podjetnik v obdobju rasti in razvoja podjetniško organizirane dejavnosti razmišlja tudi o primernosti izbire pravnoorganizacijske oblike opravljanja dejavnosti. Razloge, ki podjetnika privedejo v razmišljanje o statusnem preoblikovanju v d.o.o., lahko razdelimo v tri skupine:

1. Poslovni razlogi:

- nastanek potrebe po ločitvi osebnega premoženja od podjetniško organiziranega premoženja podjetnika (podjetja) zaradi poslovnih tveganj. Podjetniki, ki imajo večje število zaposlenih delavcev, dosegajo višje prihodke iz naslova prodaje blaga, izdelkov ali opravljanja storitev, pri tem pa časovno jamčijo za brezhibno delovanje blaga, izdelkov oz. kakovostno izvedbo storitev. Podjetnik za vse obveznosti, ki izhajajo iz poslovanja, odgovarja z vsem svojim premoženjem (7. člen ZGD-1), dočim družbeniki za obveznosti družbe odgovarjajo samo z vloženim vložkom v družbo (472. člen ZGD-1), razen v določenih izjemnih primerih (spregled instituta pravne osebnosti in v primeru odgovornosti družbenikov ob ustanovitvi družbe). V primeru statusnega preoblikovanja je tako poskrbljeno tudi za zaščito podjetnikovega osebnega premoženja;
- prenos celotnega organiziranega premoženja (podjetja) se opravi z enim samim pravnim poslom (s sklepom ali pogodbo o prenosu podjetja) po poti univerzalnega pravnega nasledstva. Takšen postopek je za podjetnika enostaven, poceni in hiter;
- lažji način pridobivanja različnih finančnih virov pri finančnih institucijah, saj imajo družbe z omejeno odgovornostjo v praksi v primerjavi s podjetniki boljše boniteto. Podjetniki so pri finančnih institucijah obravnavani kot manj zanesljivi poslovni partnerji v primerjavi z družbo z omejeno odgovornostjo;
- odnos poslovnih partnerjev do različnih oblik organiziranja poslovnih subjektov. Kupci in dobavitelji pogosto obravnavajo družbo z omejeno odgovornostjo kot bolj stabilen in profesionalen poslovni subjekt od podjetnika, zaradi česar družba z omejeno odgovornostjo na trgu dosega tudi boljše pogoje pri poslovanju;
- možnost medsebojnega sklepanja poslov: podjetje podjetnika z nosilcem dejavnosti ne more sklepati dvostranskih pravnih poslov, medtem ko družbenik lahko sklepa posle z družbo z omejeno odgovornostjo;
- pritegnitev sovlagateljev: če želi podjetnik k sodelovanju pritegniti nove partnerje, lahko to doseže z dokapitalizacijo, ki omogoča vstop novih družbenikov. Ta možnost je na voljo le ob preoblikovanju v družbo z omejeno odgovornostjo, saj takšna pravnoorganizacijska oblika podjetja omogoča širitev lastništva skozi izdajo novih deležev (Zupan, 2024).

2. Davčni razlogi:

- razlika v obdavčitvi dohodka podjetnika in dohodka d.o.o.³ ter možnosti optimiziranja obdavčitve;

³ Predstavljeno že v točki 1.3.2 zaključnega dela ter možnosti optimiziranja obdavčitve.

- možnost obravnave transakcije statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo kot davčno nevtralnno, če so za to izpolnjeni pogoji iz drugega odstavka 4. točke 51. člena ZDoh-2⁴.

3. Osebni razlogi:

- upokojitev podjetnika in želja po nadaljnjih aktivnostih in ohranjanju lastništva nad svojim kapitalom v prevzemni družbi ter lažji vstop naslednikov v poslovanje (preko organov upravljanja družbe). Preoblikovanje podjetja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo podjetniku omogoča, da obdrži pokojnino in hkrati ostane družbenik v prevzemni družbi ter posledično prejema tudi dividende.

V tem poglavju smo izpostavili zgolj nekaj razlogov, ki podjetnike vodijo k odločitvi za statusno preoblikovanje iz samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Kljub temu je ključno, da podjetnik pred dokončno odločitvijo opravi temeljito analizo, ki bo vključevala prednosti in slabosti preoblikovanja. Na podlagi te analize lahko nato sprejme informirano in premišljeno odločitev.

Podjetnik bi moral pred pričetkom postopka statusnega preoblikovanja v družbo z omejeno odgovornostjo izvesti naslednje faze:

- izdelati načrt preoblikovanja s potrebnimi aktivnostmi,
- izdelati terminski plan,
- določiti odgovorne osebe za posamezne aktivnosti in vodjo projekta preoblikovanja,
- izdelati kakovosten popis sredstev in obveznosti do virov,
- izdelati računovodske izkaze na obračunski dan,
- proučiti možnost prenove poslovnih procesov v prevzemni družbi (boljša organizacija, možnost digitalizacije, prenova delovnih postopkov, kadrovska reorganizacija ipd.),
- pridobiti informacije o izpolnjevanju pogojev in pridobitvi potrebnih dovoljenj (npr. licenc, obrtnih dovoljenj), možnosti prenosa teh dovoljenj na prevzemno družbo ter potrebnih korakov za izvedbo tega prenosa,
- preveriti kreditne in posojilne pogodbe, pogodbe o finančnem najemu in možnosti njihovega prenosa na prevzemno družbo.

2.1.3 Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo

2.1.3.1 Prenos na novo družbo z omejeno odgovornostjo (izčlenitev z ustanovitvijo nove družbe)

Postopek statusnega preoblikovanja podjetnika s prenosom na novo družbo z omejeno odgovornostjo je določen v 668. do 671. členu ZGD-1. Značilnost tovrstnega preoblikovanja je, da je prenos premoženja opravljen z enovitim razpolagalnim pravnim poslom (pisnim sklepom o prenosu podjetja) in da prevzem obveznosti v razmerju do tretjih ni omejen z vrednostjo prevzetega premoženja. Predmet prenosa podjetja je premoženje podjetnika, ki je namenjeno opravljanju njegove pridobitne dejavnosti, kar je razvidno iz opisa podjetja in obsega vse premoženjske pravice (pravice stvarnega prava, obligacijske pravice, pravice intelektualne lastnine ipd.), katerih imetnik je podjetnik. Iz predmeta prenosa je izločeno osebno premoženje podjetnika, ki ni namenjeno opravljanju dejavnosti (Šaloven, 2005, str. 10–12).

⁴ Več v točki 2.2.1.

S prehodom iz ene statusne oblike v drugo nastopi institut univerzalnega pravnega nasledstva, kar pomeni, da družba z omejeno odgovornostjo (pravni naslednik) vstopi v vsa materialna in procesna pravna razmerja, katerih subjekt je bil podjetnik.

Ko se podjetnik odloči, da bo izpeljal postopek preoblikovanja, izda sklep o prenosu podjetja, s katerim izrazi svojo poslovno odločitev. Sklep o prenosu podjetja mora biti sprejet v pisni obliki, vendar ni potrebno, da je v obliki notarskega zapisa. Obvezne sestavine sklepa o prenosu podjetja kot enostranskega razpolagalnega korporacijskega pravnega posla so (Ivanjko Š., Kocbek M., Prelič S., 2009, str. 924):

- firma in sedež podjetnika;
- izjava o prenosu podjetja (iz katere je razvidna volja podjetnika, da želi nadalje opravljati dejavnost v pravnoorganizacijski obliki družbe z omejeno odgovornostjo);
- vrednost podjetja (premoženje ter pravice in obveznosti v zvezi s podjetjem) na dan obračuna prenosa podjetja, ki ga natančno opiše.

Pri določitvi vrednosti premoženja se lahko podjetnik sklicuje na listine, kot so letna bilanca stanja, vmesna bilanca stanja ali drug ustrezen računovodski izkaz, če je na njegovi osnovi mogoče določiti vrednost prenesenega podjetja, pri čemer listine ne smejo biti starejše od treh mesecev. Podjetnik se lahko odloči tudi, da določen del podjetniško organiziranega premoženja obdrži v sferi svojega osebnega premoženja kot fizične osebe. Podjetje mora biti torej čim bolj natančno opredeljeno, zato je priporočljivo, da so posamezne postavke iz bilance stanja podrobno razčlenjene (priloge bilance stanja so register osnovnih sredstev, izpisek odprtih postavk terjatev in obveznosti, ostala pojasnila posameznih postavk). Smiselno po sodbi III Ips 64/2010 je potrebno upoštevati, da je sklep o prenosu podjetja edino sredstvo, iz katerega je vsebina prenosa podjetja razvidna navzven. Istočasno podrobnejša opredelitev služi za vzpostavitev otvoritvene bilance stanja, registra osnovnih sredstev, stanja terjatev in obveznosti nove družbe (Drobež Tomšič, 2015). V praksi bo ta dokumentacija priložena k sklepu o prenosu premoženja.

Sklep o prenosu podjetja torej služi zlasti kot podlaga za individualizacijo in ločitev osebnega premoženja podjetnika od podjetniško organiziranega premoženja in prenos le-tega na družbo z omejeno odgovornostjo (Prelič, 2006).

V kolikor se preoblikuje podjetnik, ki mu ni treba voditi poslovnih knjig in sestavljati letnega poročila, ker izpolnjuje pogoje iz 4. odstavka 73. člena ZGD-1, se določi vrednost podjetja na podlagi ocenjene vrednosti podjetja. Za tovrsten način določitve vrednosti podjetja se lahko odločijo tudi podjetniki, ki so sicer dolžni voditi poslovne knjige in sestavljati letna poročila v skladu s 54. členom ZGD-1.

K sklepu o prenosu podjetja mora biti priložen tudi akt o ustanovitvi družbe, v katerem mora biti izrecno navedeno, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika (3. odstavek 668. člena ZGD-1). Vsebovati mora vse sestavine, ki so v ZGD-1 zahtevane za ustanovitev družbe z omejeno odgovornostjo. Pri ustanavljanju nove družbe z omejeno odgovornostjo je treba upoštevati vsa pravila, določena v 1. oddelku VII. poglavja ZGD-1, tudi pravila glede višine osnovnega kapitala (glej 475. člen ZGD-1).

Glede na to, da se ob ustanovitvi družbe s prenosom podjetnikovega podjetja vplača osnovni kapital s stvarnim vložkom, mora ustanovitev nove družbe pregledati ustanovitveni revizor, razen v primeru, če vrednost prenesenega podjetja ne presega 100.000 evrov. Za ustanovitveno revizijo se smiselno

uporabljajo določbe ZGD-1 o ustanovitveni reviziji delniške družbe, le da ustanovitveno poročilo iz 193. člena ni potrebno. Ustanovitveni revizor mora oceniti, ali vrednost sredstev in obveznosti ustreza izkazanim vrednostim v bilanci stanja in tako pridobljenemu poslovnemu deležu družbenika (bivšega podjetnika) v družbi z omejeno odgovornostjo.

Podjetnik po sprejemu sklepa o prenosu podjetja in akta o ustanovitvi družbe pri registrskem sodišču vloži prijavo za vpis prenosa podjetja z vsemi pripadajočimi prilogami. Registrski organ hkrati vpiše prenos podjetja in ustanovitev nove družbe. S trenutkom vpisa novega nosilca pojema v register prejšnji nosilec ex lege preneha. Registrsko sodišče po uradni dolžnosti obvesti Ajpes, da opravi izbris podjetnika iz Poslovnega registra Slovenije. Podjetje podjetnika postane premoženje družbe, pravice iz podjetja podjetnika se od takrat dalje uresničujejo kot pravice na deležu družbe (Šaloven, 2005, str. 10–12).

Pri takem preoblikovanju je upnikom zagotovljeno poplačilo terjatev, če družba ne izpolni obveznosti, nastalih pred vpisom prenosa podjetja v register. V tem primeru jamči podjetnik z osebnim premoženjem tudi takrat, ko nima več statusa podjetnika. Gre za kontinuirano osebno odgovornost. Odgovornost podjetnika je subsidiarna, to pomeni, da lahko upniki uveljavijo svoje zahteve proti podjetniku, če družba z omejeno odgovornostjo obveznosti ne izpolni. Za dospele obveznosti iz prejšnjega podjetja velja petletni zastaralni rok, ki začne teči od dneva vpisa preoblikovanja.

2.1.3.2 Prenos na (obstoječo) prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo (izčlenitev s prevzemom)

Osrednja značilnost prenosa podjetja na (obstoječo) prevzemno družbo je, da družba kot pravna oseba že obstaja in je ni treba šele oblikovati. Obstoječa prevzemna družba prevzame podjetje in v zameno zanj razpolagalcu zagotovi svoje deleže. Ker družba z omejeno odgovornostjo že obstaja, ima svojo premoženjsko, kapitalsko in člansko strukturo. Ima torej oblikovano svoje premoženje, je v pravnih razmerjih s svojimi upniki in ima svoje družbenike (Prelič Saša, 2006).

Prenos podjetja na obstoječo prenosno družbo se izvede s pogodbo o prenosu podjetja, ki predstavlja dvostranski razpolagalni korporacijski pravni posel. Skleneta jo podjetnik in poslovodstvo obstoječe prevzemne družbe, pri čemer pa ZGD-1 izrecno predpisuje, da mora biti sklenjena v obliki notarskega zapisa. Tudi pri tej obliki preoblikovanja preidejo na obstoječo prevzemno družbo podjetje podjetnika, pravice in obveznosti podjetnika v zvezi s podjetjem, obstoječa prevzemna družba pa kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem (Šaloven, 2005, str. 10–12).

Ker v postopku tovrstnega preoblikovanja pride do zlitja premoženja in obveznosti obeh gospodarskih subjektov, mora obstoječa prevzemna družba zagotoviti svoje deleže pripojenemu podjetniku, in sicer:

- s predhodno pridobljenimi lastnimi deleži družbe ali
- z novimi, posebej za ta primer izdanimi deleži, ki izvirajo iz povečanja osnovnega kapitala, ali
- na način, da družbeniki obstoječe prevzemne družbe del svojih deležev odstopijo podjetniku.

Če obstoječa prevzemna družba zaradi prenosa podjetja poveča osnovni kapital, se smiselno uporabljajo določbe 588. člena ZGD-1. V takem primeru mora biti povečanje osnovnega kapitala vpisano v register

hkrati z vpisom prenosa podjetja. Za prenos podjetja na obstoječo prevzemno družbo se uporabljajo določbe ZGD-1 o pripojitvi (3. odstavek 673. člena).

Z vpisom v register podjetnik preneha opravljati dejavnost, podjetnikovo podjetje skladno s pogodbo o prenosu preide na obstoječo prevzemno družbo, podjetnik pa postane družbenik obstoječe prevzemne družbe.

2.2 Davčni vidik

Vsak podjetnik, ki se odloča za statusno preoblikovanje svojega podjetja v kapitalsko družbo, mora poleg pravnih formalnosti pri preoblikovanju upoštevati tudi davčne implikacije takega dejanja, ki so lahko precej pomembne. Z vidika dohodnine lahko statusno preoblikovanje obravnavamo kot davčno nevtralno, ni pa nujno. Če davčna nevtralnost ni priznana ali je podjetnik ne uveljavlja, so lahko davčne posledice za podjetnika precej obremenilne. Obravnava davčnega vidika preoblikovanja je zahtevna in prinaša številne dileme in vprašanja glede prenehanja delovanja podjetnika kot pravnoorganizacijske oblike in prenosa podjetniško organiziranega premoženja na družbo z omejeno odgovornostjo.

Ključno vprašanje za podjetnika, ki se odloči za statusno preoblikovanje, je, kako bo prenos celotnega podjetja ali njegovih delov na novo oziroma obstoječo prevzemno družbo vplival na njegovo davčno obveznost in davčne obveznosti nove oziroma obstoječe prevzemne družbe po ZDoh-2 in ZDDPO-2.

2.2.1 Dohodnina

Ko podjetnik zaključuje dejavnost in prehaja na status družbe z omejeno odgovornostjo, se sooča s pomembnimi davčnimi vprašanji, ki niso zanemarljiva. Ključno je razumevanje, da se prenehanje opravljanja dejavnosti obravnava kot odtujitev sredstev, razen denarnih. Vendar pa obstajajo izjeme, kot je prenos nepremičnin in opreme iz podjetja v gospodinjstvo podjetnika, ki so bile pridobljene ali zgrajene pred začetkom opravljanja dejavnosti. Takšen prenos se ne šteje za odtujitev in zato ni predmet obdavčitve.

To pomeni, da zaradi preoblikovanja podjetja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo (Drobež Tomšič, 2015):

- niso obdavčene skrite rezerve;
- se ne poveča davčna osnova zaradi prehitre odtujitve opreme in neopredmetenih sredstev (zaradi vračila olajšave za vlaganja v opremo in neopredmetena sredstva);
- prevzemna družba lahko prevzame neizkoriščene davčne olajšave (za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva, olajšave za raziskave in razvoj, zaposlovanje in donacije, neporabljene davčne izgube), vendar morata tako prenosnik kot prevzemnik ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov;
- da se dejavnost s prenesenim podjetjem še naprej opravlja v prevzemni družbi.

Posebej je pomembno omeniti 146. člen Zakona o dohodnini (ZDoh-2), ki določa, da prihodki od odtujitve nepremičnine, pridobljene pred 1. januarjem 2005 in prenesene iz podjetja v gospodinjstvo, ob prenehanju dejavnosti niso obdavčeni. To pravilo omogoča podjetniku prenos nepremičnin v gospodinjstvo brez davčnih posledic, pod pogojem, da nepremičnine v okviru statusnega preoblikovanja niso prenesene na prevzemno družbo. V primeru nadaljnje prodaje teh nepremičnin bo podjetnik

obdavčen na osnovi razlike med prodajno in nabavno vrednostjo, pri čemer se davek odmerja od dobička iz kapitala.

Če se podjetnik odloči za prenehanje opravljanja dejavnosti, izračunana vrednost skritih rezerv povečuje davčno osnovo za obračun davka od dohodka iz dejavnosti. Znesek skritih rezerv se izračuna kot razlika med pošteno (tržno) vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti na dan sestave davčnega obračuna. V kolikor je poštena vrednost podjetnika večja od davčne vrednosti, razliko predstavljajo skrite rezerve, ki so pri prenehanju dejavnosti predmet obdavčenja. Med opravljanjem dejavnosti nikoli niso bile vključene v poslovni izid, zato jih je treba obdavčiti pred prenosom iz podjetja v gospodinjstvo.

ZDoh-2 v drugi točki četrtega odstavka predvideva izjeme, po katerih skrite rezerve ob prenosu podjetja skozi postopek statusnega preoblikovanja v skladu z določbami ZGD-1 niso predmet obdavčitve. Namen takega postopka je zagotoviti davčno nevtravno obravnavo prenosa opravljanja dejavnosti na drug poslovni subjekt in s tem spodbujanje nadaljevanja dejavnosti ter ohranjanja delovnih mest. Podjetnik mora davčno nevtravno obravnavo priglasiti pri davčnem organu in za njeno učinkovanje izpolnjevati predpisane pogoje v skladu s 4. točko 51. člena ZDoh-2 (Drobež Tomšič, 2015).

V točki 1.1 smo že pojasnili, da pojem zasebnik poleg podjetnika zajema tudi odvetnike, zdravnike, zobozdravnike ipd. V kontekstu materialnega statusnega preoblikovanja se zastavlja vprašanje, ali preoblikovanje teh poklicev, prav tako uživa davčno nevtravnost v skladu z določbami 51. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2)?

V nadaljevanju podrobneje obravnavamo materialno statusno preoblikovanje odvetnika. Čeprav Zakon o odvetništvu (ZOdv) ne priznava odvetnika kot podjetnika v smislu ZGD-1, ima odvetnik številne skupne značilnosti s podjetnikom, kar se odraža predvsem na področju davčnega prava. Obe pravnoorganizacijski obliki, odvetnika in podjetnika, imata naslednje skupne značilnosti (Kobal, 2009):

- obe pravni obliki predstavljata fizično osebo, ki opravlja svojo dejavnost kot poklic;
- tako odvetnik kot podjetnik opravljata svojo dejavnost trajno, samostojno in s ciljem pridobivanja dohodka;
- obe fizični osebi sta del svojega osebnega premoženja preoblikovali v poslovno premoženje, ki je namenjeno ustvarjanju dohodkov;
- obe fizični osebi, tako odvetnik kot podjetnik, odgovarjata za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem, tako osebnim kot poslovnim;
- nobena od omenjenih pravnoorganizacijskih oblik nima lastne pravne subjektivitete;
- obe obliki sta zavezani ugotavljati svojo davčno obveznost do države po enakih pravilih, kot jih določa ZDoh-2 v delu, ki ureja obdavčitev dohodkov iz dejavnosti;
- obe fizični osebi, če izpolnjujeta predpisane pogoje, spadata med davčne zavezance po ZDDV-1, kar pomeni, da odvetnik izpolnjuje definicijo podjetnika v okviru tega zakona.

Na podlagi navedenih skupnih značilnosti lahko sklenemo, da pravnoorganizacijska oblika odvetnika v večini pomembnih vidikov ustreza pravnoorganizacijski obliki podjetnika, kot jo opredeljuje ZGD-1. Tudi za potrebe davčnega prava se podjetnik in odvetnik obravnavata enako – oba sta podvržena ZDoh-2, ki ureja dohodek iz dejavnosti.

Torej, če je odvetniku omogočeno materialno statusno preoblikovanje ob smiselni uporabi določb ZGD-1, ki urejajo statusno preoblikovanje podjetnika, potem se mora odvetniku pri preoblikovanju v družbo z omejeno odgovornostjo priznati davčno nevtralen prenos. Seveda pa to velja le ob predpostavki, da

so izpolnjeni vsi zakonsko predpisani pogoji, kot jih določa druga točka četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

Navedeno vprašanje je obravnavalo tudi Upravno sodišče v sodbi I U 580/2016. Sodišče je odločilo, da je treba ob upoštevanju veljavne davčne zakonodaje in zakonodaje, ki ureja statusno preoblikovanje gospodarskih subjektov (ZGD-1), priznati davčno ugodnost v obliki davčne nevtralnosti tudi tistim odvetnikom zasebnikom, ki izpolnjujejo zakonsko predpisane pogoje.

Smiselno enaka obravnava velja tudi za druge zasebnike, kot so zdravniki, zobozdravniki in druge fizične osebe, ki opravljajo poklicno dejavnost. Ti subjekti, kljub temu da niso podjetniki v smislu ZGD-1, opravljajo dejavnost trajno, samostojno in z namenom pridobivanja dohodka, kar pomeni, da imajo številne skupne značilnosti s podjetniki. Zato tudi za njih velja, da lahko uveljavljajo davčno nevtralnost pri preoblikovanju v kapitalsko družbo, če izpolnjujejo vse predpisane pogoje, kot jih določa davčna zakonodaja. S tem je zagotovljena enaka davčna obravnava vseh zasebnikov, ki preoblikujejo svojo dejavnost, bodisi odvetnikov, zdravnikov, zobozdravnikov ali drugih poklicev, kar zagotavlja skladnost z določbami ZDoh-2.

Prenehanje opravljanja dejavnosti bi torej načeloma moralo biti obdavčeno, vendar je predvidena izjema, v kolikor pride do prenehanja opravljanja dejavnosti zaradi materialno statusnih preoblikovanj, med katere se uvršča tudi izčlenitev z ustanovitvijo nove družbe ali izčlenitev s prevzemom.

2.2.1.1 Pogoj za uveljavljanje davčne nevtralnosti

V kontekstu neprekinjenega nadaljevanja poslovanja v prevzemni družbi bi bilo nerazumno obdavčiti skrite rezerve prenesenega podjetja zgolj zaradi spremembe lastništva. Obdavčenje skritih rezerv bi pomenilo davčno oviranje svobodne podjetniške pobude, saj bi bilo preneseno podjetje z obdavčenjem postavljeno v konkurenčno slabši položaj in to samo zaradi preoblikovanja, kar pa ni cilj podjetniškega prestrukturiranja.

Davčno nevtralno obravnavo lahko podjetnik uveljavi za statusno preoblikovanje, ki je opravljeno skladno z določbami ZGD-1 in pravočasno priglašeno Fursu in za katerega so izpolnjeni predpisani pogoji v skladu s 4. točko 51. člena ZDoh-2, in sicer:

- prevzemna družba je rezident;
- prevzemna družba mora ovrednotiti prevzeta sredstva in obveznosti, amortizirati prevzeta sredstva in izračunavati dobičke in izgube v zvezi s prejetimi sredstvi in obveznostmi tako, kot če do prenehanja opravljanja dejavnosti ne bi prišlo;
- prevzemna družba prevzame rezervacije, ki jih je oblikoval zavezanec, ki bo prenehal opravljati dejavnost, ki se lahko pripišejo podjetju oziroma delu podjetja, ki se prenaša, in pogoje v zvezi s temi rezervacijami, kot bi veljali za zavezanca, ki bo prenehal opravljati dejavnost, kot če do prenehanja opravljanja ne bi prišlo;
- fizična oseba se zaveže, da bo svoj delež v prevzemni družbi, pridobljen s statusnim preoblikovanjem, obdržala najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne bo zmanjšala.

Pogoji, določeni v točkah 2.a) do 2.c) četrtega odstavka 51. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2), služijo kot zaščitni mehanizmi, ki preprečujejo možnost, da bi statusno preoblikovanje vodilo do neustreznega znižanja ali povišanja davčne osnove, ki bi sicer veljala, če do preoblikovanja ne bi prišlo. Prevzemna družba mora zagotoviti, da se davčna osnova ohrani znotraj Slovenije in da se sredstva, prenesena s

statusnim preoblikovanjem, obravnavajo za davčne namene po njihovi davčni (knjigovodski) vrednosti. Ta sredstva se morajo amortizirati po istih stopnjah kot pri podjetniku, preden je prenehal z dejavnostjo.

Prav tako je ključno, da se prepreči prenos rezervacij, ki niso povezane s prenesenim podjetjem ali delom podjetja. Na strani kapitalske družbe morajo biti rezervacije uporabljene ali odpravljene na enak način in pod enakimi pogoji, kot so veljali pri podjetniku pred prenehanjem dejavnosti. To zagotavlja, da se načrt uporabe ali črpanja rezervacij za davčne namene zaradi preoblikovanja ne spremeni.

Dodatni pogoj, opredeljen v točki 2.d) istega odstavka, je namenjen preprečevanju zlorabe preoblikovanja. Zasnovan je tako, da preprečuje, da bi podjetnik takoj po statusnem preoblikovanju v kapitalsko družbo izvedel neobdavčen prenos sredstev v gospodinjstvo. Brez tega pogoja bi podjetnik lahko zaobšel določbe o davčni osnovi po splošnih pravilih 51. člena ZDoh-2, ki vsako prenehanje opravljanja dejavnosti obravnavajo kot odtujitev sredstev, razen v izjemnih primerih, kot so denarna sredstva in določene nepremičnine ter oprema. Ta določba zagotavlja, da se ob statusnem preoblikovanju podjetja pridobljeni poslovni delež ne more takoj odsvojiti brez davčnih posledic.

Iz druge in tretje alineje 4. točke 51. člena ZDoh-2 izhaja, da je davek na skrite rezerve pri materialno statusnih preoblikovanjih dejansko samo odložen.

ZGD-1 predvideva tudi možnost t.i. delnega statusnega preoblikovanja, kar pomeni, da lahko podjetnik prenese del svojega podjetja na novo ali prevzemno kapitalsko družbo, prav tako z univerzalnim pravnim nasledstvom. V skladu z določbami 673.a člena ZGD-1 se pri tovrstnih prenosih smiselno uporabljajo določbe, ki urejajo celovito statusno preoblikovanje podjetnika (od 667. do 673. člena ZGD-1), pri čemer pa ne velja določba drugega odstavka 671. člena glede prenehanja opravljanja dejavnosti in tretji odstavek istega člena, ki ureja izbris podjetnika iz PRS. Pri delnem preoblikovanju namreč podjetnik še naprej obstaja kot subjekt in nadaljuje svojo dejavnost, le v zmanjšanem obsegu, zato ni razloga za izbris iz PRS.

Z davčnega vidika je pomembno, da tako statusno preoblikovanje kot delno statusno preoblikovanje podjetnika lahko potekata davčno nevtrarno, če so izpolnjeni pogoji, ki jih določa 51. člen Zakona o dohodnini (ZDoh-2). Pri delnem preoblikovanju, kot ga ureja 2. točka četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2, ki med drugim določa, da prenehanje opravljanja dejavnosti, izvedeno v skladu z ZGD-1, ne pomeni odtujitve sredstev za ugotavljanje davčne osnove, ne gre za popolno prenehanje podjetnika kot pravne osebe. To pomeni, da podjetnik še vedno obstaja kot poslovni subjekt, le da del svoje dejavnosti prenese na novo ali prevzemno kapitalsko družbo (FURS, 2021).

Primer: podjetnik je pred statusnim preoblikovanjem v družbo z omejeno odgovornostjo izkazoval med sredstvi nepremičnino, vrednoteno po nabavni vrednosti, ki je bila znatno nižja od njene tržne vrednosti. Ob morebitni prodaji te nepremičnine bi pred statusnim preoblikovanjem nastal obdavčljiv dobiček kot razlika med tržno in nabavno vrednostjo. Vendar če se podjetnik odloči za prenos svojega podjetja na prevzemno družbo, bi ta razlika v vrednosti nepremičnine ostala v okviru prenesenih sredstev kot skrite rezerve. Pod pogojem, da bi podjetnik pravilno priglasil davčno nevtrarno obravnavo in izpolnjeval vse zakonske zahteve za takšno obravnavo, skrite rezerve ne bi bile predmet takojšnje obdavčitve.

V takem primeru bi prevzemna družba morala nepremičnino vrednotiti po isti nabavni vrednosti, kot je bila vrednotena pri samostojnem podjetniku, in sicer kot da prenos nikoli ni bil izveden. To pomeni, da bi bila obdavčitev skritih rezerv odložena do trenutka, ko bi družba nepremičnino dejansko prodala. Ob tej prodaji bi bila obdavčena razlika med prodajno ceno in knjigovodsko vrednostjo nepremičnine, ki bi

predstavljala realizirane skrite rezerve. To dejansko pomeni, da bi bil davek od dobička, ki izhaja iz razlike med tržno in nabavno vrednostjo, plačan šele ob realizaciji teh skritih rezerv pri prodaji nepremičnine.

V primeru, da je zavezanec pravočasno opravil priglasitev za posebno (nevtralno) davčno obravnavo in so bili izpolnjeni vsi predpisani pogoji ob času priglasitve, lahko v petletnem obdobju po prenehanju dejavnosti kljub temu nastopijo okoliščine, ki vodijo do neizpolnjevanja teh pogojev, kot so specificirani v 2. točki četrtega odstavka 51. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2). Takšno neizpolnjevanje pogojev vodi v naknadno obdavčitev (FURS, 2021).

Prihodki, ki jih četrty odstavek 51. člena ZDoh-2 ni obravnaval kot prihodke zavezanca, ki je prenehal opravljati dejavnost, se v skladu z osmim odstavkom istega člena obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe (v skladu z III.7. poglavjem ZDoh-2). Neizpolnjevanje pogojev znotraj obdobja petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti ne vpliva na obdavčitev pri zavezancu, ki je prenehal opravljati dejavnost, le če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po prenehanju opravljanja dejavnosti umrl.

Osmi odstavek 51. člena ZDoh-2 torej določa, da se v takšnem primeru prihodki, ki ob prenehanju niso bili obravnavani kot prihodki, štejejo kot dohodki fizične osebe v tistem davčnem letu, ko se kršijo pogoji. V takih primerih se ti prihodki obdavčijo kot drugi dohodki.

V nadaljevanju prikazujemo primere glede (ne)izpolnjevanja pogojev iz 4. odstavka 51. člena ZDoh-2.

Primer: podjetnik A je leta 2021 naredil prenos podjetja podjetnika na družinskega člana (podjetnika prevzemnika B), ki je nadaljeval z opravljanjem dejavnosti. Ob tem je bila opravljena priglasitev posebne (nevtralne) davčne obravnave transakcije. Podjetnik B želi v letu 2024 (torej pred potekom petih let) prenesti podjetje na podlagi materialno statusnega preoblikovanja na novo družbo z omejeno odgovornostjo (C d.o.o.). Kako je v navedenem primeru z izpolnjevanjem pogojev posebne (nevtralne) davčne obravnave pri podjetniku B in ali je možna priglasitev posebne (nevtralne) davčne obravnave preoblikovanja podjetja podjetnika B v novo družbo C d.o.o.?

Odgovor na prvo vprašanje: po našem mnenju s tem ravnanjem ne pride do neizpolnjevanja pogoja, določenega v točki a) 1. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 v skladu, s katerim mora novi zasebnik nadaljevati z opravljanjem dejavnosti v Sloveniji, saj se bo opravljanje dejavnosti še naprej nadaljevalo v okviru novoustanovljene družbe C d.o.o. Namen zakonodajalca je bil zagotoviti, da bo davčna osnova ostala v Sloveniji, ni pa imel namena preprečiti opravljanja dejavnosti v okviru novega poslovnega subjekta. Kot smo že v okviru zaključnega dela pojasnili, je namen nevtralne davčne obravnave nadaljevanje opravljanja dejavnosti in ohranjanje delovnih mest. To pomeni, da davčna nevtralnost transakcije prenosa podjetja iz podjetnika A na podjetnika prevzemnika B ostaja priznana.

Odgovor na drugo vprašanje: v primeru, da se bo za transakcijo preoblikovanja podjetja podjetnika B v novo družbo C d.o.o. uveljavljal davčno nevtralni prenos, bo morala družba C d.o.o. izpolnjevati pogoje, določene v 2. točki četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. V primeru, da bodo v obdobju 5 let od transakcije prenosa podjetja podjetnika B na družbo C d.o.o. prekršeni pogoji, dani ob priglasitvi davčne obravnave, bo prišlo do davčnih posledic, navedenih v sedmem in osmem odstavku 51. člena ZDoh-2.

Primer: fizična oseba A – podjetnik (rezident Slovenije) je na dan 31. 12. 2021 opravil statusno preoblikovanje s prenosom svojega celotnega podjetja na novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju družba B d.o.o.). Fizična oseba A je 100-% lastnik družbe B d.o.o.

Osnovni kapital znaša 80.000 evrov. Podjetnik A je ob preoblikovanju pri davčnem organu priglasil posebno davčno obravnavo po 2. točki prvega odstavka 51. člena ZDoh-2. Podjetnik je pred statusnim preoblikovanjem ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Fizična oseba B (rezident Slovenije) je izrazila željo po vstopu v družbo B d.o.o. kot nov družbenik v mesecu juliju 2024.

Glede na predstavljen primer se pojavi vprašanje, kakšne obdavčitve povzroči vstop novega družbenika?

Fizična oseba B lahko vstopi v družbo B d.o.o. na dva načina:

- možnost 1: povečanje osnovnega kapitala z vložkom (dokapitalizacija družbe);
- možnost 2: nakup dela poslovnega deleža od dotedanega družbenika (bivšega podjetnika).

Možnost 1: družbenik – fizična oseba A drugi fizični osebi B omogoči dokapitalizacijo družbe – povečanje osnovnega kapitala za znesek 80.000 evrov.

Stanje deležev po vstopu novega družbenika:

družbenik 1 – nominalna vrednost poslovnega deleža 80.000 evrov; v % – 50 %

družbenik 2 – nominalna vrednost poslovnega deleža 80.000 evrov; v % – 50 %.

Nominalna vrednost s statusnim preoblikovanjem pridobljenega poslovnega deleža ostaja 80.000 evrov, medtem ko se odstotkovno zmanjša poslovni delež družbenika – fizične osebe A iz 100 % na 50 %. Glede na to, da fizična oseba A ni prekršila pogojev posebne davčne obravnave, določenih v 4. odstavku 51. člena ZDoh-2, ni obdavčena z dohodnino (poslovni delež se nominalno ni zmanjšal, saj ni prodala (odtujila) kapitala v obliki poslovnega deleža).

Sklep:

Vstop novega družbenika – fizične osebe B v družbo B d.o.o. na podlagi vplačila vložka, s katerim bi se povečal osnovni kapital te družbe, ne vpliva na obdavčitev zavezanca z dohodnino.

Možnost 2: družbenik – fizična oseba A drugi fizični osebi B proda polovico svojega poslovnega deleža.

Stanje deležev po vstopu novega družbenika:

družbenik 1 – nominalna vrednost poslovnega deleža 40.000 evrov; v % – 50 %

družbenik 2 – nominalna vrednost poslovnega deleža 40.000 evrov; v % – 50 %.

Poslovni delež družbenika (fizične osebe A) se zmanjša tako odstotkovno kot tudi nominalno, zato je obdavčen z dohodnino, ker je prekršil pogoj posebne davčne obravnave po alineji d) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2 in odtujil (prodal) kapital v obliki poslovnega deleža. S statusnim preoblikovanjem je bil torej pridobljen poslovni delež nominalno zmanjššan znotraj roka 36 mesecev od prenehanja opravljanja dejavnosti.

Sklep:

Vstop novega družbenika – fizične osebe B v družbo B d.o.o. na podlagi nakupa dela poslovnega deleža od družbenika – fizične osebe A vpliva na obdavčitev fizične osebe A z dohodnino, in sicer:

- prodaja dela poslovnega deleža: plača se dohodnina od dobička iz kapitala po davčni stopnji 25 %. Prodaja poslovnega deleža v B d.o.o. se po ZDoh-2 šteje za odsvojitev kapitala, ki se obdavčuje z dohodnino kot dobiček iz kapitala. Dobitek iz kapitala je v 92. členu ZDoh-2 opredeljen kot

dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. Po 2. točki 93. člena ZDoh-2 se za kapital štejejo tudi vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah. Za odsvojitev kapitala se po 94. členu ZDoh-2 šteje vsaka odsvojitev kapitala ali dela kapitala, zlasti prodaja kapitala;

- prihodki, ki jih fizični osebi A zaradi priglašene posebne davčne obravnave ni bilo treba izkazati v zadnjem davčnem obračunu od dohodka iz dejavnosti, se obdavčijo kot drug dohodek. V primeru kršitev pogojev se kot drug dohodek obdavčijo samo prihodki od zadržanja sredstev, ki ob prenehanju opravljanja dejavnosti niso bili obdavčeni, ne pa tudi na drugo osebo prenesene olajšave (za vlaganja v raziskave in razvoj, za investiranje in za zaposlovanje).

V okviru statusnega preoblikovanja podjetnika na prevzemno družbo podjetnika skrbijo potencialni problemi, ki bi lahko nastopili po obdobju statusnega preoblikovanja. Še posebej nepredvidljiva dogodka sta smrt in razveza zakonske zveze.

V zvezi z dedovanjem poslovnega deleža v družbi z omejeno odgovornostjo ob smrti družbenika (prej samostojnega podjetnika) je naloga sodišča, da določi osebo, ki izvede popis in ocenitev vrednosti deleža zapustnika. To nalogo lahko opravi bodisi izvršitelj, notar ali zaposlenec sodišča. Pred začetkom zapuščinske obravnave ostaja pokojni družbenik še vedno evidentiran v sodnem registru. Zakonodaja izrecno določa, da je poslovni delež v družbi z omejeno odgovornostjo prenosljiv na dediče, saj se kot premoženjska pravica lahko deduje. Šele po zaključku zapuščinskega postopka postane znano, kdo bo dokončni dedič. V obdobju do zaključka tega postopka je v sodnem registru kot družbenik še vedno zapisan zapustnik.

V primeru, ko je v firmi družbe navedeno ime ali priimek pokojnega družbenika, imajo njegovi dediči pravico, da v roku treh mesecev od pravnomočnosti sklepa o dedovanju zahtevajo izbris imena ali priimka zapustnika iz firme. Ker dedovanje pomeni univerzalno pravno nasledstvo, ni pravnih ovir za pridobitev statusa družbenika dedičem. Po določbah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) oseba ne more postati ustanovitelj ali pridobiti poslovnega deleža v družbi z omejeno odgovornostjo, če je v zadnjih treh mesecih že ustanovila družbo z omejeno odgovornostjo ali pridobila delež v takšni družbi, ki ni starejša od treh mesecev. Ta omejitev pa ne velja, kadar je pridobitev deleža rezultat dedovanja. Prenos poslovnega deleža pokojnega družbenika na dediča, bodisi po pravilih o dedovanju ali na drugo osebo, ki uveljavlja pravico do zapuščine, v primeru smrti fizične osebe v skladu z Zakonom o dohodnini (ZDoh-2) ne velja za obdavčljivo odsvojitev kapitala.

Na podlagi teoretičnih okvirov lahko ugotovimo, da v primeru smrti podjetnika pred iztekom 36 mesecev dedovanje poslovnega deleža ne vpliva na izpolnjevanje pogojev za davčno nevtralnost prenosa, saj dedovanje omogoča univerzalno pravno nasledstvo, ne šteje pa se za obdavčljivo odsvojitev kapitala.

Podobno, v primeru razveze zakonske zveze, predpostavka, da bi zakonec zahteval delež v družbi, nima neposredne zveze oziroma ne vpliva na pogoj iz alineje d) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

2.2.1.2 Postopek uveljavljanja davčne nevtralnosti

V skladu z Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2), natančneje v 303. členu, je urejen postopek za priglasitev posebne (nevtralne) davčne obravnave. Ta omogoča zavezancem, ki želijo uveljavljati

posebno davčno obravnavo pri ugotavljanju davčne osnove po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2) in izpolnjujejo zahteve iz 51. člena tega zakona, da svojo nameravano obravnavo uradno priglasijo. Priglasitev se izvede na predpisanem obrazcu, ki ga določa Pravilnik o obrazcu za priglasitev davčne obravnave ob prenehanju opravljanja dejavnosti in nadaljevanju po drugi osebi. Obrazec vključuje izjavo o izpolnjevanju pogojev, kot so opredeljeni v prvem ali drugem odstavku 51. člena ZDoh-2.

Postopek priglasitve zahteva, da podjetnik, ki preneha z opravljanjem dejavnosti, skupaj z novo oziroma obstoječo prevzemno družbo vloži priglasitev na tem enotnem obrazcu, ki ga oba podpišeta. Priglasitev mora biti opravljena najkasneje do roka za oddajo davčnega obračuna zavezanca (podjetnika), ki je prenehal opravljati dejavnost. Če je priglasitev opravljena po tem roku, davčni organ priglasitev zavrne kot prepozno s sklepom.

Podjetnik (zavezanec), ki je uspešno priglasil posebno davčno obravnavo po 303. členu ZDavP-2, je dolžan v svojem davčnem obračunu posebej izkazati učinke na davčno osnovo, ki so posledica uporabe priglašene davčne obravnave. To pomeni, da mora davčnemu organu skozi davčni obračun predložiti izračun, kako bi se obdavčitev razlikovala, če posebna (nevtralna) davčna obravnava ne bi bila upoštevana pri obravnavanih transakcijah. Ta postopek zagotavlja, da se prenos dejavnosti ali podjetja obravnava na način, ki ne ovira nadaljevanja podjetniške dejavnosti in ohranja delovna mesta, kar je osnovni cilj te zakonske ureditve.

2.2.1.3 Davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti pri statusnem preoblikovanju

Podjetnik, ki izvaja statusno preoblikovanje v kapitalsko družbo, bodisi med davčnim letom ali ob njegovem zaključku, mora zaradi te transakcije sestaviti in predložiti davčnemu organu davčni obračun akontacije dohodnine ter dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Postopek za izračun in plačilo akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti v teh primerih je podrobno opredeljen v 296. členu in 297.a členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2).

Po splošnem pravilu, ki ga določa prvi odstavek 296. člena ZDavP-2, mora zavezanec, ki opravlja dejavnost, v svojem davčnem obračunu izračunati akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti za davčno leto, ki je enako koledarskemu letu. Do odstopanja od tega pravila pride v primerih, ko davčni zavezanec preneha z opravljanjem dejavnosti med davčnim letom.

V skladu s petim odstavkom 296. člena ZDavP-2, v primeru statusnega preoblikovanja, ki je urejeno z Zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1), se obdobje za izračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti konča na obračunski dan statusnega preoblikovanja podjetnika. Drugače velja v primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika do vključno 31. marca naslednjega davčnega leta še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register.

Pravilnik v 297.a členu ZDavP-2 določa, da mora zavezanec davčni obračun, sestavljen za obdobje od začetka davčnega leta do dneva statusnega preoblikovanja, davčnemu organu predložiti v 30 dneh od vpisa statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. Rok za oddajo davčnega obračuna je torej neposredno vezan na dejanski vpis statusnega preoblikovanja v sodni register in ne na obračunski dan statusnega preoblikovanja. Če iz kateregakoli razloga ali dogodka po obračunskem dnevu do statusnega preoblikovanja podjetnika ne bi prišlo, tudi pravnih posledic ne bi bilo.

Obvezna priloga tega davčnega obračuna je sklep o prenosu podjetja ali akt o ustanovitvi družb, če se podjetje podjetnika prenese na novo prevzemno družbo, oziroma pogodba o prenosu podjetja, če se podjetje podjetnika prenese na obstoječo prevzemno družbo.

Po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja davčni zavezanec praviloma več ne sestavi davčnega obračuna. V drugem odstavku 297.a člena ZDavP je določena izjema, in sicer, da mora davčni zavezanec tudi po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja sestaviti davčni obračun. To stori v primeru, ko po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja do vključno 31. marca naslednjega davčnega leta še ni izveden vpis statusnega preoblikovanja podjetnika v sodni register. V tem primeru mora davčni zavezanec predložiti davčni obračun za celotno davčno leto, ki sledi obračunskemu dnevu preoblikovanja, in sicer najkasneje v 30 dneh po poteku roka iz drugega odstavka 297. člena tega zakona. V skladu s tretjim odstavkom 297.a člena ZDavP se po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register davčni obračun, sestavljen po obračunskem dnevu preoblikovanja, popravi, in sicer tako, da se iz njega izključijo podatki o poslovanju podjetja podjetnika za obdobje po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja podjetnika. Ta davčni obračun je treba popraviti najpozneje v 30 dneh po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register.

Predhodne akontacije oziroma akontacije, ki se nanašajo na obdobje od obračunskega dneva statusnega preoblikovanja dalje, se štejejo kot akontacije nove oziroma obstoječe prevzemne pravne osebe. V primeru neplačila predhodnih akontacij se za izvršilni naslov davčne izvršbe šteje izvršljiv obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, na podlagi katerega je bil podjetnik, ki se je statusno preoblikoval, dolžan plačevati predhodne akontacije oziroma akontacijo dohodnine (četrty odstavek 297.a člena ZDavP-2).

Glede nove oziroma obstoječe prevzemne družbe pri statusnem preoblikovanju podjetnika ZDavP-2 v petem odstavku 297.a člena določa, da se zanjo smiselno upoštevajo določbe tega zakona, ki določajo davčni obračun za prevzemno družbo pri združitvah in v posebnih primerih pripojitev ali spojitvev, če ni s tem zakonom določeno drugače.

2.2.2 Davek na dodano vrednost

Za namene DDV je prenos podjetniško organiziranega premoženja na prevzemno družbo urejen v 10. členu ZDDV-1 ter v 8. in 9. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. Določila ZDDV-1 in PZDDV, ki opredeljujejo prenos podjetja ali dela podjetja, predstavljajo implementacijo nezavezujoče določbe – 19. člena Direktive sveta 2006/112/ES.

Med dobave blaga, opravljene za plačilo, se ne šteje prenos podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca ali stvarni vložek davčnega zavezanca v drugega davčnega zavezanca, pri tem pa ni pomembno, ali gre za odplačni prenos ali neodplačni prenos. Prevzemnik podjetja mora kot pravni naslednik prenosnika nadaljevati opravljanje dejavnosti. V tem primeru se šteje, da dobava ni bila opravljena. Prenos podjetja ali dela podjetja tako ne spada v okvir obdavčevanja z DDV – prenos podjetja ali dela podjetja se obravnava kot neobdavčljiva transakcija, saj se ne obravnava niti za obdavčeno niti oproščeno dobavo blaga (Beč N., Vraničar M., 2007).

Prenos podjetja ali dela podjetja skladno z določili 10. člena ZDDV-1 se lahko izvede na podlagi statusnih preoblikovanj poslovnih subjektov skladno z določili ZGD-1, kamor uvrščamo tudi statusno preoblikovanje podjetnika.

Če prevzemna družba uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora obračunati in plačati DDV po določbah ZDDV-1 o uporabi blaga in storitev za zasebne namene.

Določba o prenosu podjetja, ki se ne šteje za dobavo blaga, sodi med tiste določbe o ureditvi DDV, ki poenostavljajo obračunavanje in plačevanje DDV. Prenositelj podjetja pri prenosu podjetja ali dela podjetja ne obračuna DDV, prevzemna družba podjetja ali dela podjetja pa pri prevzemu ne plača DDV. Ta ureditev je tudi skladna z načelom nevtralnosti obdavčitve. Glede na to, da gre pri prenosih podjetij običajno za velike zneske, ima takšna poenostavitev pomemben vpliv na denarne tokove obeh sodelujočih podjetij, saj prenosniku ni treba plačati DDV v proračun, prevzemna družba pa ne čaka na vračilo istega DDV iz proračuna (Zupančič, 2019).

Če pa prevzemna družba uporablja prevzeta sredstva za druge namene kot za tiste, za katere ima pravico do odbitka DDV, mora obračunati in plačati DDV po določbah ZDDV-1 o uporabi blaga in storitev za zasebne namene (v skladu s 7. in 15. členom ZDDV-1), seveda, če ni tudi prenosnik opravljal oproščene dejavnosti in zato ni uveljavil odbitka DDV ob nakupu sredstev, ki zdaj tvorijo podjetje (Zupančič, Kostelec Prislan, Prusnik, Zalokar, 2005, str. 69).

Pri prenosu podjetja ali dela podjetja, kot je opredeljen v 10. členu ZDDV-1, je uporaba te določbe obvezna. Torej ne gre za izbiro, na podlagi katere bi se zavezanec prostovoljno odločal.

ZDDV-1 in PZDDV pa podrobneje ne opredeljujeta pojma prenos podjetja. V tej smeri je zato treba upoštevati sodno prakso sodišča EU. Sodišče EU je v zadevi C-444/10 z dne 10. 11. 2011 (Schriever; točka 24 in 25) razsodilo, da je treba pojem prenos podjetja ali dela podjetja razlagati tako, da zajema prenos poslovnih sredstev podjetja ali samostojnega dela podjetja, vključno s premoženjem v stvareh in pravicah, ki skupaj tvorijo podjetje ali del podjetja, ki lahko opravlja samostojno gospodarsko dejavnost. Pojem prenos celotnega dela podjetja se obravnava v okviru dobave celotnih sredstev in pravic podjetja.

Osnovni pogoj, ki omogoča, da se prenos podjetja šteje za prenos po 10. členu ZDDV, je, da opravljena dobava ne predstavlja običajne transakcije s sredstvi. To pomeni, da mora sklop prenesenih sredstev in pravic podjetja zadostovati za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti. Tako lahko prevzemna družba s temi sredstvi nemoteno nadaljuje poslovanje, kar je bistveno za ugotavljanje, ali gre za prenos podjetja v smislu 10. člena DDV zakonodaje. Takšen pristop zagotavlja, da je prenos podjetja obravnavan kot celovita dejavnost, ki presega običajni prenos sredstev in vključuje prenos odgovornosti in zmožnosti za nadaljevanje poslovne dejavnosti. To je pomembno za pravilno razumevanje in obdavčitev takšnih transakcij v skladu z DDV zakonodajo.

Da se prenos podjetja lahko obravnava kot neobdavčljiva transakcija v skladu z določili ZDDV, mora biti poleg zgoraj navedenega osnovnega pogoja kumulativno izpolnjen še dodatni pogoj. Ta določa, da mora biti prenos opravljen med dvema davčnima zavezancema, ki sta za namene DDV identificirana v Sloveniji.

V okviru preoblikovanja podjetij se pogosto soočamo z vprašanjem, ali mora prevzemna družba po prenosu nadaljevati z istovrstno dejavnostjo kot prenosnik. Na podlagi prvega odstavka 8. člena Pravilnika o davku na dodano vrednost (PZDDV) mora prevzemna družba kot pravni naslednik prenosnika nadaljevati dejavnost.

To potrjuje tudi Sodišče EU v sodbi Zita Modes Sàrl (C-497/01 z dne 28. novembra 2003), kjer je pojasnjeno, da mora prevzemna družba nameravati uporabljati prenesena poslovna sredstva za nadaljevanje dejavnosti in ne takoj prenehati opravljati dejavnosti (likvidacija) ter prodati morebitne zaloge. Generalni pravobranilec v zadevi Zita Modes Sàrl (C-497/01 z dne 28. novembra 2003) navaja, da ni nujno, da prevzemna družba nadaljuje popolnoma enako dejavnost kot prenosnik (podjetnik) in da obravnavanje prevzemnika sredstev kot naslednika prenosnika ni pogoj za neobdavčljivo dobavo, ampak je to posledica te dobave. Poleg tega spremembe v vrsti dejavnosti, ki jih prevzemna družba morda uvede, vplivajo na njegov status na podoben način, kot bi vplivale na prenosnika, če bi ta spremembo uvedel sam. Sodišče EU je v navedeni sodbi zaključilo tudi, da neobdavčen prenos ne sme biti pogojen z različnimi dovoljenji za opravljanje določene dejavnosti, ki so zahtevana v nacionalni zakonodaji držav članic. 10. člen ZDDV-1 tudi ne določa izrecno, da mora prevzemna družba nadaljevati z istovrstno dejavnostjo kot prenosnik. Pomembno je, da prevzemna družba uporablja prevzeta sredstva za dejavnost, za katero ima pravico do odbitka DDV. V primeru, da prevzemna družba uporabi sredstva za zasebne namene ali za dejavnost, ki ne omogoča odbitka DDV, je dolžna plačati DDV skladno z določbami ZDDV-1, ki veljajo za uporabo blaga in storitev v zasebne namene (7. oz. 15. člen ZDDV-1).

V povezavi s prenosom podjetja se pojavljata tudi dve vprašanji, povezani z nepremičninami, in sicer:

1. ali mora sklop prenosa celotnega podjetja vsebovati tako premočnine kot tudi nepremičnine ter
2. če je za nadaljevanje dejavnosti pomembna tudi nepremičnina, ali se mora prenesti tudi lastništvo na nepremičnini?

Odgovor na obe vprašanji lahko najdemo v sodbi Shriever (C-444/10 z dne 10. 11. 2011). Po mnenju Sodišča EU je treba glede na naravo zadevne gospodarske dejavnosti presoditi, ali mora sklop prenosa podjetja vsebovati tako premočnine kot nepremičnine. Iz sodbe izhaja, da če se za neko ekonomsko dejavnost ne zahteva uporaba posebnih poslovnih prostorov ali prostorov, opremljenih s pritrilnimi instalacijami, ki so nujne za nadaljevanje te dejavnosti, se lahko prenos celotnih sredstev podjetja v smislu določil o prenosu podjetja opravi tudi brez prenosa lastninske pravice na nepremičnini. Na drugi strani pa takrat, kadar se pri zadevni gospodarski dejavnosti uporablja neločljiv sklop premočnin in nepremičnin, ni mogoče šteti, da gre za tak prenos v smislu te določbe, če prevzemna družba ni pridobila posesti na poslovnih prostorih. Namreč, če so poslovni prostori opremljeni s pritrjenimi instalacijami, ki so nujne za opravljanje ekonomske dejavnosti, morajo biti te nepremičnine vključene med prenesene elemente, da bi šlo za prenos podjetja.

Do prenosa podjetja lahko pride tudi, če so prevzemni družbi poslovni prostori dani na voljo na podlagi pogodbe o najemu ali če ta sama razpolaga s primerno nepremičnino, kamor je mogoče premestiti celoten sklop prenesenih sredstev in tam nadaljevati zadevno ekonomsko dejavnost. Za obravnavani primer je Sodišče EU zapisalo, da če prenos zalog blaga in trgovinske opreme zadostuje za nadaljevanje samostojne ekonomske dejavnosti, prenos nepremičnin ni odločilen za opredelitev, ali gre pri transakciji za prenos celotnih sredstev podjetja.

Po slovenski zakonodaji univerzalno pravno nasledstvo identifikacije za DDV pri statusnem preoblikovanju ni predvideno. Ker zaradi statusnega preoblikovanja na novo ali prevzemno družbo podjetnik preneha opravljati dejavnost, mu preneha identifikacija za DDV. Zato mora prevzemna družba pridobiti identifikacijsko številko za DDV, ker se je ne da prenesti. V skladu z 80. členom ZDDV-1 davčni organ odloči o prenehanju identifikacije za DDV po prejemu zahtevka davčnega zavezanca oz. po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi zanjo. V konkretnem primeru se kot dan

prenehanja identifikacije za namene DDV določi dan, ko podjetnik v skladu z določbami ZGD-1 preneha opravljati dejavnost, torej z vpisom v register.

Pri prenosih podjetja podjetnika na novoustanovljeno družbo se v praksi glede izpolnjevanja dodatnega pogoja (davčno nevtralni prenos podjetja se lahko opravi le na davčnega zavezanca, ki je identificiran za DDV) pojavljajo težave, saj novoustanovljena prevzemna družba vedno ne more pravočasno pridobiti ID številke za DDV. V zvezi s tem je davčni organ podal odgovor, da je v primeru statusnega preoblikovanja, kjer podjetnik svoje podjetje prenese na novoustanovljeno d.o.o., zahtevke za izdajo identifikacijske številke za DDV treba oddati takoj po vpisu v sodni in davčni register. Ker v času prenosa nova prevzemna družba še ni identificirana za DDV, je ključno, da se zahtevek odda takoj po zaključenem vpisu v registre. Za praktično izvedbo je priporočljivo, da podjetnik že pred vpisom prenosa obvesti davčni organi in zagotovi, da se novoustanovljena prevzemna družba identificira za DDV takoj po vpisu. Kot navedena izjava se lahko na primer šteje prigrasitev davčne obravnave po 51. členu ZDoh-2, prigrasitev prenosa v skladu s 303. členom ZDavP-2 ali objava nameravanega prenosa v skladu z drugim odstavkom 670. člena ZGD-1.

V skladu z 78. členom ZDDV-1 je treba prijavo za DDV oddati elektronsko in ji priložiti dokumente, iz katerih je razvidno, da bo novoustanovljena družba z omejeno odgovornostjo nadaljevala z opravljanjem dejavnosti podjetnika, ki se statusno preoblikuje v to novo prevzemno družbo (npr. priloge so akt o ustanovitvi družbe, iz katerega je razvidno, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika, sklep o prenosu podjetja). V primerih, ko gre za prenos celotnega podjetja, je treba postopek izdaje identifikacijske številke za DDV obravnavati prednostno (FURS, 2022).

Kljub časovni razliki med datumom vpisa preoblikovanja v register in datumom identifikacije za DDV nove prevzemne družbe se lahko prenos podjetja v okviru statusnega preoblikovanja šteje za neobdavčljivo transakcijo, če je torej prevzemna družba pravočasno oddala zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Krajši razkorak pri identifikaciji za DDV ne bi smel imeti davčnih posledic za DDV, če nova prevzemna družba, ki je obvezni davčni zavezanec, vendar s krajšo zamudo, ustrezno upošteva vse davčne obveznosti.

Pri prenosu podjetja podjetnika na prevzemno družbo, ki že obstaja, pa izpolnjevanje zgoraj navedenega pogoja ne povzroča nobenih težav, saj je prevzemna družba običajno identificirana za namene DDV. V primeru, če obstoječa prevzemna družba ni identificirana za namene DDV, pa se lahko pred prenosom identificira.

Podjetnik oziroma prevzemna družba v njegovem imenu sta dolžna zadnji obračun DDV oddati do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca po poteku meseca, v katerem je podjetniku prenehala identifikacija za namene DDV. V zadnjem obračunu je treba zajeti ves promet, opravljen do vključno dneva prenehanja identifikacije za DDV, promet po tem dnevu pa je že vključen v obračun DDV prevzemne družbe. Kot smo zgoraj že napisali, pa sam prenos podjetniško organiziranega premoženja na prevzemno družbo z omejeno odgovornostjo ni predmet DDV.

V praksi pa ni povsem mogoče ločiti nabav blaga in storitev, ki se nanašajo na obdobje pred statusnim preoblikovanjem, od nabav, ki se nanašajo na obdobje po statusnem preoblikovanju. Pogosto se namreč zgodi, da je račun za dobavo blaga in storitev izdan na ime podjetnika, prispe pa po datumu statusnega preoblikovanja. DURS je izdal pojasnilo št. 4230-186/2008, v katerem navaja, da lahko odbitek DDV za te račune uveljavlja prevzemna družba, saj le-ta vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s prenesenim podjetjem podjetnika kot univerzalni pravni naslednik. Za uveljavljanje pravice do odbitka DDV pa

mora davčni zavezanec izpolnjevati predpisane pogoje v skladu z 81. do 84. členu ZDDV-1. Med predpisanimi podatki je tudi ime od dneva prejema obvestila o vpisu sprememb v register. Glede na to, da bo nova družba po datumu statusnega preoblikovanja še prejemale račune, ki se bodo glasili na ime podjetnika, je DURS podal mnenje, da se v določenem razumnem časovnem obdobju računi lahko glasijo na staro ime.

Med pogoji za uporabo 10. člena ZDDV-1 pa ni navedenega pogoja, da mora prevzemna družba opravljati samo obdavčeno dejavnost. Pri prenosu podjetja podjetnika na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo lahko tako podjetnik kot prenosnik in družba kot prevzemnik poleg obdavčene dejavnosti opravljata tudi oproščeno dejavnost ter tako izračunavata odbitni delež.

V nadaljevanju sta predstavljeni dve situaciji:

1. Prenos podjetja podjetnika, ki ima v celoti obdavčeno dejavnost, na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo, ki opravlja v celoti oproščeno dejavnost.

Primer: družba A d.o.o. je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji. Družba A d.o.o. izvaja samo zavarovalniške transakcije, ki so oproščene plačila DDV skladno z določili 44. člena ZDDV-1. Podjetnik B se ukvarja izključno z dejavnostjo oddajanja nepremičnin v najem, pri čemer so bile vse najemnine obdavčene z DDV. Podjetnik B je z družbo A d.o.o. dne 1. 3. 2024 sklenil pogodbo o prenosu podjetja. Podjetje podjetnika razpolaga z nepremičninami in opremo, pri čemer je v celoti za vse nepremičnine in opremo uveljavil pravico do odbitka DDV. Kakšne obveznosti imata iz naslova DDV v tem primeru podjetnik B in družba A d.o.o.?

Ker se družba A d.o.o. šteje za pravnega naslednika podjetja podjetnika B, se ob izvedenem prenosu po 10. členu ZDDV-1 ne spremenijo pogoji, ki so bili pri podjetniku B odločilni za odbitek DDV. Podjetnik B torej ni dolžan popraviti odbitnega DDV.

Družba A d.o.o. pa ima dve možnosti:

- prevzeta sredstva uporablja še naprej za namene obdavčene dejavnosti oddajanja nepremičnin v najem, odbitni delež pa ugotavlja ločeno po dejavnostih ali po dejanskih podatkih. V tem primeru družbi A d.o.o. ni treba ravnati skladno z določilom 7. člena ZDDV-1 in obračunati ter plačati DDV od prevzetih sredstev (prenos podjetja se ne šteje kot obdavčena transakcija);
 - prevzeta sredstva uporablja za namene svoje oproščene dejavnosti. V tem primeru mora družba A d.o.o. ravnati v skladno z določilom 7. člena ZDDV-1 in obračunati ter plačati DDV od prevzetih sredstev (prenos podjetja se šteje kot obdavčena transakcija).
2. Prenos podjetja podjetnika, ki opravlja tako oproščeno kot tudi obdavčeno dejavnost in izračunava odbitni delež, na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo, ki v celoti izvaja samo obdavčeno dejavnost.

Primer: družba A d.o.o. je davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji. Družba A d.o.o. izvaja storitev telesne vadbe (fitnesa). Podjetnik B se ukvarja z dejavnostjo fizioterapije, ki je v skladu z drugo točko 42. člena ZDDV-1 oproščena plačila DDV, in dejavnostjo telesne vadbe, ki je v celoti obdavčena. Podjetnik izračunava en odbitni delež – 5 %. Podjetnik B je z družbo A d.o.o. sklenil pogodbo o prenosu podjetja. Podjetje podjetnika razpolaga z nepremičninami in opremo, ki jih je kupil natanko eno leto pred sklenitvijo pogodbe o prenosu z družbo A d.o.o. Kakšne obveznosti imata iz naslova DDV podjetnik B in družba A d.o.o.?

Ker se družba A d.o.o. šteje za pravnega naslednika podjetja podjetnika B, se ob izvedenem prenosu podjetja po 10. členu ZDDV-1 ne spremenijo pogoji, ki so bili pri podjetniku B odločilni za odbitek DDV. Podjetnik zato ni dolžan popravljati že odbitega DDV. Prav tako tudi ni upravičen do popravka odbitka DDV navzgor, torej do povišanja, saj gre za prenos podjetja v skladu z 10. členom ZDDV-1. Družba A d.o.o., ki bo opravljala le obdavčeno dejavnost, bo prevzeta sredstva uporabljala za namene, za katere ima pravico do odbitka DDV, zato ji 3. točka 10. člena ZDDV-1 ne nalaga obveznosti obračuna DDV.

Od prevzetih osnovnih sredstev je bil pri podjetniku B odbit DDV le v velikosti 5 %. Družba A d.o.o. bo prevzeta sredstva uporabljala še nadaljnjih 19 let le za obdavčljivo dejavnost. Ker tako podjetnik B (prenosnik) kot tudi družba A d.o.o. (prevzemnik) ne popravljata odbitka DDV, ostane 95 % tega davka v proračunu državi. Taka situacija za podjetnika B ni davčno nevtralna.

V zvezi s tem se pojavi tudi vprašanje, kateri odbitni delež se sme uporabiti po pripojitvi?

V primeru pripojitve obstoječa prevzemna družba A d.o.o. v tekočem letu, v katerem je pripojila podjetje podjetnika, tudi po njegovi pripojitvi uporablja enak odbitni delež, kot ga je uporabljala pred pripojitvijo podjetja. Nov odbitni delež, ki upošteva oproščene in obdavčene dejavnosti tako prenosnika kot prevzemne družbe, prevzemna družba izračuna in uporablja šele v naslednjem koledarskem letu po letu pripojitve prenosnika.

Primer: prenos podjetja podjetnika A na že obstoječo družbo B d.o.o. je bil opravljen 31. 12. 2023. Odbitni delež za leto 2024 se izračuna ob upoštevanju vrednosti prometov podjetja podjetnika A d.o.o. in prevzemne družbe B d.o.o.

V primeru, da je bil prenos podjetja podjetnika A na družbo B d.o.o. opravljen npr. 1. 2. 2024, je treba v letu 2024 uporabljati odbitni delež prevzemne družbe – to je družbe B d.o.o. Tako izračunan odbitni delež je lahko bistveno večji ali manjši, kot bi bil izračunan na podlagi dejanskih podatkov.

V nadaljevanju podajamo še nekatere praktične primere, s katerimi se srečujeta podjetnik in prevzemna družba.

Primer: podjetnik A, identificiran za namene DDV, je v letu 2022 opravil dobavo družbi B d.o.o., identificirani za namene DDV. Oba davčna zavezanca imata sedež v Sloveniji. Od dobave blaga je podjetnik A obračunal in plačal DDV v skladu z določili ZDDV-1, vendar družba B d.o.o. svoje denarne obveznosti ni poravnala. Decembra leta 2023 se je nad družbo B d.o.o. začel postopek stečaja. SI-1 je tako v skladu z določili ZFPPIPP prijavil terjatve v postopek stečaja, ki so mu bile priznane, vendar pa podjetnik A še ni popravil (zmanjšal) obračunanega DDV. Februarja 2024 se je podjetnik A statusno preoblikoval – pripojitev k novi družbi C d.o.o., identificirani za namene DDV in s sedežem v Sloveniji. Ali lahko družba C d.o.o. popravi obračunani DDV na podlagi 39. člena ZDDV-1?

S prenosom podjetja podjetnika A na prevzemno družbo C d.o.o. preidejo tudi vse pravice in obveznosti, ki jih ima podjetnik A ob preoblikovanju. Družba C d.o.o. kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja, katerih subjekt je bil podjetnik A. To pomeni, da tudi v razmerje med podjetnikom A in družbo B d.o.o., nad katero se je začel postopek stečaja, podjetnik A pa ni bil poplačan. Glede na to, da podjetje podjetnika A več ne obstaja, družba C d.o.o. pa je univerzalni pravni naslednik, menimo, da lahko družba C popravi obračunani DDV.

Primer: podjetnik A, identificiran za namene DDV, se je v letu 2023 statusno preoblikoval s prenosom svojega podjetja na novo družbo B d.o.o., ki je identificirana za namene DDV. Transakcija prenosa ni bila predmet DDV skladno z 10. členom ZDDV-1. Med sredstvi prenosa je bila tudi nepremičnina – poslovni prostor, za katerega je podjetnik A uveljavil pravico do odbitka DDV v celoti, saj je nepremičnino uporabil za namene svoje obdavčljive dejavnosti. V letu 2024 je družba B d.o.o. prodala poslovni prostor fizični osebi. Transakcija je na podlagi 44. člena ZDDV-1 oproščena plačila DDV, posledično je družba B d.o.o. dolžna izvršiti popravek odbitka DDV na podlagi 70. člena ZDDV-1.

V zvezi s pravilno izvedbo popravka DDV pri družbi B d.o.o. ob prodaji se pojavi vprašanje začetka teka obdobja popravka odbitka DDV (20 let) zaradi dobave nepremičnine, in sicer, ali je to trenutek, ko je:

- podjetnik A uveljavljal pravico do odbitka DDV pri nabavi nepremičnine ali
- ko je nepremičnina prenesena na družbo B d.o.o.?

Začetek teka obdobja popravka odbitka DDV (20 let) določata 2. in 3. odstavek 69. člena ZDDV-1 v povezavi s 1. odstavkom 11. člena PZDDV. Obdobje za popravek odbitka DDV se prične šteti z dnem, ko je davčni zavezanec – to je podjetnik A, uveljavil pravico do odbitka DDV. Torej lahko zaključimo, da se v tem primeru pri družbi B d.o.o. obdobje popravka odbitka DDV za to nepremičnino ne bo na novo določilo. Obdobje popravka odbitka DDV v tem primeru ne bo prekinjeno in zato s prenosom nepremičnine na družbo B d.o.o. ne začne teči na novo.

Glede na predstavljen primer je v sklopu materialno statusnega preoblikovanja treba opozoriti tudi na posebno obveznost hrambe računov, ki se nanašajo na nepremičnine (skladno s 6. odstavkom 86. člena ZDDV-1 20 let, po poteku leta, na katero se nanašajo).

2.2.3 Davek na motorna vozila

V primeru materialno statusnega preoblikovanja podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo se davek na motorna vozila ne plačuje (DURS, 2006).

2.2.4 Davek na promet nepremičnin

Po prvem odstavku 4. člena ZDPN-2 se za prenos nepremičnin po ZDPN-2 ne šteje prenos lastninske pravice na nepremičninah, od katerega je bil obračunan DDV. Navedeno pomeni, da se za prenos nepremičnin po ZDPN-2 šteje prenos lastninske pravice na nepremičninah, od katerega ni bil obračunan DDV. Po prvem odstavku 10. člena ZDDV-1 se pri prenosu podjetja ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, ne glede na to, ali gre za odplačni ali neodplačni prenos ali kot vložek v podjetje, šteje, da dobava blaga ni bila opravljena. Posledično je prenos lastninske pravice na nepremičninah, ki je opravljen v okviru statusnega preoblikovanja podjetnika po ZGD-1, predmet obdavčitve po ZDPN-2, kar pa ne pomeni, da je ta prenos tudi obdavčen po ZDPN-2, tj. da se od prenosa plača DPN.

Prenos nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja Zakon o gospodarskih družbah, je oproščen plačila DPN na podlagi devete alineje 10. člena ZDPN-2. Statusno preoblikovanje podjetnika je oblika materialnega statusnega preoblikovanja.

Tudi v primeru oprostitve DPN mora zavezanec za DPN (podjetnik – lastnik, ki prenaša lastninsko pravico na nepremičnini) podati napoved za odmero DPN. Brez dokaza, da je DPN plačan oziroma da obstojijo zakonsko določeni razlogi, zaradi katerih ni treba obračunati DPN, ali da pogodba ni predmet odmere, ni mogoče overiti podpisov na pogodbi o prenosu lastninske pravice na nepremičnini.

Napoved mora zavezanec za DPN podati v 15 dneh po pravnomočnosti sklepa o vpisu prenosa podjetnikovega podjetja (statusnega preoblikovanja) v sodni register.

Ker gre z vidika DDV za poenostavitev obračunavanja DDV in ne davčno oprostitvev plačila DDV, za obračun davka na promet nepremičnin v skladu z določbo 4. člena ZDPN-2 ni pravne podlage.

2.3 Računovodski vidik

2.3.1 Vrednotenje premoženja podjetnika

Pri statusnem preoblikovanju podjetnik vlaga celotno podjetje kot stvarni vložek, za kar pridobi poslovni delež v novi oziroma prevzemni družbi. Z vidika ZGD-1 je pomembno, da stvarni vložek družbenika ni precenjen. Če bi stvarni vložek bil precenjen, bi sodišče registriralo prevelik znesek osnovnega kapitala in s tem zavajalo upnike glede velikosti zneska, za katerega prevzemna družba jamči. Poročilo o stvarnih vložkih, kot ga zahteva ZGD-1 v drugem odstavku 467. člena, mora vsebovati navedbo predmetov, ki se vlagajo kot stvarni vložek, ter dejstva, ki dokazujejo, da vrednost sredstev, ki se vlagajo, ni manjša od velikosti prevzetega stvarnega vložka in njegove morebitne obremenitve.

V novi ali obstoječi prevzemni družbi je lahko vrednoten po knjigovodski vrednosti, če je ta manjša ali enaka od poštene vrednosti. Obenem pa po ZGD-1 tudi ni ovire, da bi prevzemna družba izkazala podjetje po pošteni vrednosti (DURS, 2010). Prav tako mora v primerih, ko je stvarni vložek edina vloga družbenika v novo podjetje, vrednost stvarnega vložka presegati z ZGD-1 določen minimalni znesek osnovnega kapitala (tj. 7.500,00 evrov).

Vrednost stvarnega vložka se v praksi odraža v neto knjigovodski vrednosti premoženja podjetja podjetnika oziroma v podjetnikovem kapitalu. Matematično je torej podjetnikov kapital razlika med vrednostjo sredstev podjetnika, zmanjšana za vrednost obveznosti, ki jo mora prevzemna družba poravnati, saj kot univerzalni pravni naslednik vstopa v vsa razmerja do upnikov, ki so poslovali s samostojnim podjetnikom. Njegova višina se ugotavlja na obračunski dan statusnega preoblikovanja (t. i. bilančni presečni dan) v računovodskih izkazih podjetnika, ki so del sklepa o prenosu podjetja oziroma pogodbe o prenosu podjetja (registrskemu organu je torej treba predložiti tudi računovodske izkaze podjetja, ki se vlaga, za zadnji dve poslovni leti (tretji odstavek 476. člena ZGD-1)).

Vrednotenje stvarnega vložka po pošteni vrednosti je smiselno takrat, ko se podjetje podjetnika prenaša na prevzemno družbo z več družbeniki, zaradi določitve novih kapitalskih razmerij med družbeniki. Na ta način se preprečujejo morebitne manipulacije ali precenitve vloženih sredstev. Cenitev stvarnega vložka s strani revizorja pa je obvezna, če je znesek višji od 100.000,00 evrov (četrti odstavek 476. člena ZGD-1). Izjemoma pa revidiranje ni potrebno, če gre za stvarne vloške v obliki tržnih vrednostnih papirjev ali pa že vrednotene stvarne vloške, ki se ocenijo po knjigovodskih vrednostih iz revidiranega letnega poročila. Revizor mora preveriti, ali vrednost stvarnega vložka ustreza nominalnemu znesku deleža, ki ga mora zagotoviti. Če torej družbenik namesto denarja vlaga sredstvo, mora revizor podati zagotovilo, da je poštena vrednost tega sredstva najmanj tolikšna, da ustreza nominalni vrednosti deleža,

ki ga družbenik dobi. Gre torej za nedenarno vplačilo osnovnega kapitala (Bajuk Mušič, 2017). Revizija stvarnega vložka je pomembna tudi zaradi zaščite dobaviteljev in financerjev družbe, saj se lahko zanašajo na dejstvo, da je kapital družbe pravilno ocenjen in da prevzemna družba razpolaga s sredstvi, ki odražajo navedeno vrednost kapitala.

V praksi obstaja dilema, ki se nanaša na vprašanje, kdaj je potrebna revizija stvarnega vložka: takrat, ko vrednost sredstev doseže znesek 100.000 evrov, ali ko 100.000 evrov preseže podjetnikov kapital? V ZGD-1 neposrednega odgovora na zastavljeno vprašanje ne najdemo. Kot smo že zapisali, je podjetnikov kapital izražen kot razlika med vrednostjo sredstev (aktivo v bilanci stanja na obračunski dan) in dolgovi (del pasive v bilanci stanja na obračunski dan). Navedena razlika predstavlja neto premoženje podjetnika. Ker je vrednost sredstev sestavni del formule za izračun podjetnikovega kapitala, menimo, da se doseganje vrednosti 100.000 evrov presoja na podlagi gospodarske kategorije sredstva (torej aktive v bilanci stanja). Pri prenosu nepremičnin, ki so pogosto ključna sredstva pri preoblikovanju, registrski organ včasih zahteva cenitev nepremičnin, tudi če njihova knjigovodska vrednost ne presega 100.000 evrov. To se zgodi predvsem zato, ker lahko nepremičnine predstavljajo znaten del vrednosti podjetja, ki se prenaša, in njihova tržna vrednost lahko bistveno odstopa od knjigovodske vrednosti. Zaradi teh razlogov je priporočljivo, da se opravi cenitev nepremičnin, ki bodo prenesene na prevzemno družbo, da se zagotovi pravilna in poštena vrednost pri prenosu. Na ta način so vsi deležniki v procesu preoblikovanja podjetja podjetnika na prevzemno družbo pravično obravnavani, kapital prevzemne družbe pa je ustrezno podprt s stvarnim vložkom.

Če podjetnik na bilančni presečni dan v bilanci stanja ne izkazuje kategorije podjetnikovega kapitala, temveč izkazuje terjatev do podjetnika, preoblikovanje podjetja samostojnega podjetnika v novo oziroma obstoječo prevzemno družbo ni možno.

Vrednotenje sredstev in obveznosti za davčne namene je določeno v ZDoh-2 in je povezano z institutom odloga obdavčitve. Podjetnik je namreč oproščen davka na dobičke oziroma se mu ne priznajo izgube iz prenosa sredstev in obveznosti (skrite rezerve) na prevzemno družbo, zato pa je prevzemna družba dolžna prevzeta sredstva in obveznosti vrednotiti tako, da se zagotavlja davčna kontinuiteta in s tem davčna nevtralnost. Davčna kontinuiteta vrednotenja prevzetih sredstev in obveznosti izhaja iz alineje b) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2.

V praksi se pojavlja vprašanje, kako ravnati, če se knjigovodska vrednost podjetnikovih sredstev pred statusnim preoblikovanjem razlikuje od poštena vrednosti? V tem primeru ima podjetnik dve možnosti:

1. prevrednotenje sredstev in obveznosti podjetnika na pošteno vrednost že pred statusnim preoblikovanjem (vrednost podjetnikovih sredstev in obveznosti je enaka knjigovodski vrednosti teh sredstev in obveznosti že pred statusnim preoblikovanjem);
2. v kolikor se podjetnik ne odloči za možnost, navedeno v točki 1, se v otvoritveno bilanco prevzemne družbe evidentirajo poštene vrednosti sredstev in obveznosti, medtem ko se za davčne namene vodijo davčne evidence, ki izhajajo iz knjigovodskih vrednosti (vodenje dvojnih evidenc). Če tega ne stori, pogoji za davčno nevtralni prehod niso izpolnjeni.

Na drugi strani podjetnika, ki se preoblikuje, zavezuje določba osmega odstavka 51. člena ZDoh-2, ki navaja, da če pride v obdobju petih let po prenehanju opravljanja dejavnosti do neizpolnjevanja pogojev iz 1. ali 2. točke četrtega odstavka tega člena, se prihodki, ki se v skladu s četrtem odstavkom tega člena niso šteli za prihodke zavezanca, ki je prenehal, obdavčijo kot drugi dohodki fizične osebe po III.7. poglavju tega zakona, razen če je šlo za prenehanje dejavnosti zaradi smrti oziroma je zavezanec po

prenehanju opravljanja dejavnosti umrl. S tega vidika sta tako davčna (knjigovodska) kot poštena vrednost sredstev in obveznosti izrednega pomena.

2.3.2 Podjetnikov kapital

Skladno s Slovenskim računovodskim standardom 30 (2024) – Računovodske rešitve pri samostojnih podjetnikih posameznikih je podjetnikov kapital lastni vir financiranja podjetnika. Sestavljen je iz podjetnikovega začetnega kapitala, prenosov stvarnega premoženja med opravljanjem dejavnosti, pritokov in odtokov denarnih sredstev, revalorizacijskih rezerv, rezerv, nastalih zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti, in podjetnikovega dohodka ali negativnega poslovnega izida.

Dnevno se lahko spreminja ob vsakem pritoku denarnih sredstev iz gospodinjstva in ob vsakem odtoku denarnih sredstev v gospodinjstvo.

V točki 2.3.1 smo že opredelili način določitve višine stvarnega vložka, ki se prenese na prevzemno družbo.

V zvezi z udeležbo podjetnika (ki se je statusno preoblikoval) v kapitalu nove oziroma obstoječe prevzemne družbe se pojavita vprašanji:

- Kolikšen del njegove udeležbe v kapitalu obravnavati kot osnovni kapital?
- Kako ravnati pri delu kapitala, ki ni osnovni kapital?

V kolikor se podjetnik statusno preoblikuje s prenosom podjetja na novo prevzemno družbo in podjetnikov kapital znaša več kot le zakonsko predpisan osnovni kapital (7.500 evrov), se lahko le-ta razporedi:

- v celoti v osnovni kapital nove prevzemne družbe ali
- znesek 7.500 evrov oziroma več v osnovni kapital nove prevzemne družbe, razlika pa se prerazporedi v druge bilančne postavke v okviru kapitala. Običajno se razporedi v postavko vplačan presežek kapitala (aggio), ki se izkazuje v okviru kapitalskih rezerv nove prevzemne družbe.

V kolikor pa se podjetnik statusno preoblikuje s prenosom podjetja na že obstoječo prevzemno družbo, pride v postopku tovrstnega preoblikovanja do zlitja premoženjskih mas in tudi obveznosti obeh gospodarskih subjektov. Prevzemna družba mora zagotoviti svoje deleže pripojenemu podjetniku s predhodno pridobljenimi lastnimi deleži družbe ali novimi, posebej za ta primer izdanimi deleži, ki izvirajo iz povečanja osnovnega kapitala. Prav tako ni nujno, da se podjetnikovo celotno premoženje vknjiži kot osnovni kapital obstoječe prevzemne družbe, ampak se lahko razporedi v druge bilančne postavke v okviru kapitala (običajno kot vplačan presežek kapitala – aggio) (Šaloven Blaž, 2005, str. 10–12).

DURS je v pojasnilu št. 4212-16/2010 z dne 18. 5. 2010 podal odgovor na vprašanje, ali je mogoče del podjetnikovega kapitala razporediti v obveznost družbe z omejeno odgovornostjo do fizične osebe – podjetnika, ki se preoblikuje?

Po pojasnilu DURS št. 4212-16/2010 podjetnik, ki ob prenosu podjetja na prevzemno družbo del na bilančni presečni dan ugotovljenega podjetnikovega kapitala preoblikuje v obveznost do fizične osebe – podjetnika, ne more uveljavljati davčno nevtralne obravnave.

Ko podjetnik prenaša svoje podjetje na prevzemno družbo, se celotno podjetje prenese kot stvarni vložek v prevzemno družbo. To pomeni, da se vrednost podjetja, ki je v bilanci samostojnega podjetnika izražena kot podjetnikov kapital, prenese v postavke kapitala v bilanci stanja v prevzemni družbi. V kolikor bi podjetnik del svojega kapitala v družbi evidentiral kot kratkoročne obveznosti do podjetnika, bi to pomenilo, da bi bil ta znesek obravnavan kot dolg družbe do njega. Posledica tega bi bila, da bi si podjetnik lahko ta znesek izplačal brez obdavčitve, kot da gre za poplačilo dolga.

Navedeno bi pomenilo obvod davčne obveznosti, kar zakonodaja preprečuje in sicer z naslednjih vidikov:

1. Pravila o lastniškem kapitalu: v skladu z ZGD-1 in SRS (2024) mora kapital, ki ga podjetnik vложи v družbo ostati v družbi kot lastniški kapital. Če bi se ta kapital preoblikoval v obveznost, bi družba namesto lastniškega financiranja imela dolg do podjetnika. S tem bi prišlo do nerealne slike o finančnem stanju družbe (preoblikovanje podjetnikovega kapitala v obveznost do podjetnika bi prikazalo napačno strukturo financiranja družbe). Namesto, da bi bil kapital podjetnika v družbi vpisan kot kapital družbe, ki predstavlja "trajno naložbo" v družbo, bi bila evidentirana kratkoročna obveznost (dolg) do podjetnika, ki se bo moral vrniti. Navedeno bi izkazovalo, da ima družba več dolgov, kot jih dejansko ima, in manj lastniškega kapitala, kot bi ga morala imeti. Takšna napačna razvrstitev kapitala bi lahko privedla do:
 - zavajanja deležnikov (investitorjev, bank, upnikov), ki bi na podlagi takšne bilance ocenili, da je družba manj stabilna;
 - neustrezne bonitete (družba bi se lahko zdela bolj zadolžena, kar bi vplivalo na njeno kreditno sposobnost in pogoje za pridobitev posojil);
 - napačne ocene solventnosti (napačno prikazovanje obveznosti bi zmanjšalo ocenjeno solventnost družbe, saj bi bila lastniška struktura nepravilno prikazana).
2. Davčne nevtralnosti: statusno preoblikovanje podjetnika omogoča davčno nevtralnost, kar pomeni, da podjetnik ne plača davka ob preoblikovanju, če prenese celotno podjetje, vključno s kapitalom v družbo. Če bi podjetnik del kapitala preoblikoval v kratkoročno obveznost, bi to pomenilo, da dejavnost v družbi ne bo nadaljevana v enakem obsegu, kar pa je ključni pogoj za davčno nevtralnost. Zakonodajalec je postavil jasne pogoje, da se mora dejavnost v družbi nadaljevati, kot bi se nadaljevala pri podjetniku. V kolikor bi podjetnik oblikoval obveznost do sebe, bi to pomenilo, da ima še vedno dostop do sredstev, kot bi bil samostojni podjetnik, kar pa ni dovoljeno.
3. Izogibanja davčni obveznosti: če bi podjetnik po preoblikovanju podjetja oblikoval obveznost do samega sebe, bi to omogočilo, da si ta sredstva izplača brez obdavčitve, kljub temu, da razpolaganje s premoženjem družbe ni prosto. Lastnik družbe lahko razpolaga le z dobičkom, ki ga je družba ustvarila in ki je obdavčen. S tem bi prišlo do zlorabe instituta statusnega preoblikovanja, saj bi podjetnik s tem izkoristil možnost, da si neobdavčeno izplača kapital.

Vprašanje je za podjetnike, ki se preoblikujejo, še vedno aktualno predvsem iz razloga, ker so v pravnoorganizacijski obliki samostojnega podjetnika lahko prosto razpolagali z gotovino in bi to kot družbeniki želeli tudi v prevzemni družbi, kar pa ni mogoče. Lastnik družbe z omejeno odgovornostjo lahko razpolaga le z dobičkom. Če želi porabiti dobiček, ki ga je ustvarila družba, si ga mora izplačati in plačati davek od dohodka iz kapitala v skladu z 90. členom ZDoh-2.

Podjetniki pred izvedbo statusnega preoblikovanja v praksi iščejo različne rešitve, kako tudi po statusnem preoblikovanju v družbo z omejeno odgovornostjo prosto razpolagati z denarnimi sredstvi,

kot so to počeli v pravnoorganizacijski obliki podjetnika. Eden izmed načinov, ki se ga poslužujejo, je najetje posojila pri finančni instituciji pred datumom preoblikovanja. V nadaljevanju predstavljamo poenostavljen primer:

Tabela 3: Primer – Kategorije v bilanci stanja na dan 30. 11. 2023

Kategorija v bilanci stanja	Aktiva (sredstva) v evrih	Pasiva (obv. do virov sredstev) v evrih ⁵
Opredmetena osnovna sredstva (stroji, oprema)	40.000	
Zaloge	20.000	
Terjatve do kupcev	30.000	
Denarna sredstva	5.000	
Podjetnikov kapital		85.000
Obveznost do dobaviteljev		10.000
Skupaj	95.000	95.000

Podjetnik bi si rad iz podjetja izplačal 60.000 evrov denarnih sredstev. Ker teh sredstev na transakcijskem računu nima dovolj, saj ima vezane v drugih bilančnih postavkah, zaprosi pri banki za posojilo v vrednosti 55.000 evrov. Banka mu posojilo v tej vrednosti odobri. Posledično se v bilanci stanja povečajo bilančne postavke: denarna sredstva na znesek 60.000 evrov (na strani aktive) in finančne obveznosti do banke v znesku 55.000 evrov (na strani pasive). Glede na to, da lahko podjetnik prosto razpolaga z denarnimi sredstvi, si jih v celoti tudi izplača (dvig denarnih sredstev), posledično se zmanjša tudi podjetnikov kapital na 25.000 evrov (na strani pasive).

Podjetnik se odloči, da se bo z dnem 31. 12. 2023 statusno preoblikoval v novo družbo z omejeno odgovornostjo:

Tabela 4: Primer – Kategorije v bilanci stanja na dan 31. 12. 2023

Kategorija v bilanci stanja	Aktiva (sredstva) v evrih	Pasiva (obv. do virov sredstev) v evrih
Opredmetena osnovna sredstva (stroji, oprema)	40.000	
Zaloge	20.000	
Terjatve do kupcev	30.000	
Denarna sredstva	0	
Podjetnikov kapital		25.000
Obveznost do dobaviteljev		10.000
Finančne obveznosti do bank		55.000
Skupaj	90.000	90.000

Po izvedenem statusnem preoblikovanju družbenik – bivši podjetnik posodi družbi 60.000 evrov (v pasivi bilance stanja se povečajo finančne obveznosti do družbenika), denarna sredstva se povečajo na 60.000 evrov (v aktivi bilance stanja), družba vrne finančni instituciji posojilo v višini 60.000 evrov (v pasivi bilance stanja se zmanjšajo finančne obveznosti). Na predstavljen način pride družbenik do denarnih sredstev, ne da bi ta predstavljala dividende ali dano posojilo družbeniku (bivšemu podjetniku).

Fizična oseba mora obdržati poslovni delež v pravni osebi najmanj 36 mesecev in ga nominalno ne sme zmanjšati. Z vključitvijo tega pogoja v ZDoh-2 (alineja d) 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2) je zakonodajalec preprečil zlorabo instituta preoblikovanja. Samostojni podjetnik bi se namreč lahko izognil ugotavljanju davčne osnove po pravilih iz prvega do tretjega odstavka 51. člena ZDoh-2, če bi

⁵ Opomba: Aktiva v bilanci stanja predstavlja sredstva podjetja, medtem ko pasiva zajema obveznosti do virov sredstev.

se najprej statusno preoblikoval, po opravljenem statusnem preoblikovanju pa bi pridobljen poslovni delež prodal. Lastnik družbe lahko razpolaga le z dobičkom. Če želi porabiti dobiček (deli se lahko le bilančni dobiček), ki ga je ustvarila družba, si mora ta dobiček izplačati. Izplačilo dobička lastniku družbe pa je obdavčeno z dohodnino kot dohodek iz kapitala.

V nadaljevanju navajamo še aktualno vprašanje, ki se pojavlja v praksi:

Primer: podjetnik A je leta 2010 pričel z opravljanjem dejavnosti. V januarju 2018 je bilo na podlagi Pogodbe o prenosu podjetja, zapisane v notarskem zapisu, opravljeno statusno preoblikovanje podjetnika s prenosom na že obstoječo družbo B d.o.o. Fizična oseba – bivši podjetnik A je v zameno dobil poslovni delež v prevzemni družbi B d.o.o. Transakcija je bila na podlagi priglasitve davčno nevtralna. Prenos sredstev in obveznosti je bil narejen po knjigovodskih vrednostih. Za 50 % podjetnikovega kapitala se je v prevzemni družbi B d.o.o. povečal osnovni kapital, 50 % pa je bilo razporejenih v kapitalne rezerve. Fizična oseba – bivši podjetnik A načrtuje prodajo deleža nepovezani osebi.

V zvezi s predstavljenim primerom se pojavi vprašanje, kaj predstavlja osnovo za obdavčitev z davkom od dohodka iz kapitala ter kaj se šteje kot datum pridobitve kapitala?

Obdobje imetništva kapitala je trenutek prenehanja opravljanja dejavnosti podjetnika. Z dnem vpisa novega vložka v B d.o.o. je družbenik – bivši podjetnik A pridobil kapital, kot ga določa 2. točka 93. člena ZDoh-2, in sicer delež v gospodarski družbi.

Dobiček iz kapitala je v 92. členu ZDoh-2 opredeljen kot dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. Ta predstavlja razliko med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi kapitala (v tem primeru prejete kupnine za delež) in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Pri tem je pomembno, da se pri določitvi vrednosti kupnine upošteva princip poštene vrednosti, ne glede na to, kdo je kupec.

Vrednost kapitala ob pridobitvi po našem mnenju v tem primeru predstavlja nabavna vrednost kapitala – to je pripadajoči znesek osnovnega kapitala in pripadajoči znesek kapitalnih rezerv (torej višina podjetnikovega kapitala ob preoblikovanju). Na določitev vrednosti kapitala ob pridobitvi ne sme vplivati predhodno računovodsko evidentiranje pridobitve udeležbe v B d.o.o.

2.3.3 Vodenje poslovnih knjig v obdobju od obračunskega dneva preoblikovanja do vpisa preoblikovanja v sodni register

Sklep o prenosu podjetja pri preoblikovanju samostojnega podjetnika v novo družbo z omejeno odgovornostjo oziroma pogodba o prenosu podjetja samostojnega podjetnika na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo začne do tretjih oseb učinkovati šele z dnem vpisa v sodni register. Tako nastane med obračunskim dnem prenosa podjetja in vpisom v sodni register časovni zamik.

Četrti odstavek 668. člena ZGD-1 določa, da se od dneva obračuna prenosa podjetja (to je od bilančnega presečnega dne, po stanju, katerega mora podjetnik, ki se pred tem odloči, da se bo statusno preoblikoval, sestaviti zaključno bilanco stanja, v kateri ugotovi vrednost podjetja) dalje šteje, da so dejanja podjetnika, ki se nanašajo na preneseno podjetje, opravljena za račun nove ali obstoječe prevzemne družbe. Med obračunskim datumom statusnega preoblikovanja in vpisom statusnega preoblikovanja podjetnik še vedno vodi poslovne knjige sam, le da jih vodi v svojem imenu in za račun

prevzemne družbe z omejeno odgovornostjo. V tem vmesnem času podjetnik do tretjih še vedno deluje v svojem imenu, saj ima še vedno svojo matično in davčno številko. Vsi poslovni dogodki, nastali v tem obdobju, se ob smiselni uporabi SRS (2024), MSRP3, Pravil skrbnega računovodenja (2016) začasno evidentirajo v poslovnih knjigah podjetnika, po vpisu preoblikovanja podjetja podjetnika v sodni register pa se ti poslovni dogodki vnesejo v poslovne knjige nove ali obstoječe prevzemne družbe.

Pri preoblikovanju samostojnega podjetnika s sočasno ustanovitvijo nove prevzemne družbe gre za poslovni dogodek, ki ne zahteva nobenih sprememb knjiženj v vrednosti pripoznanih sredstev in obveznosti. Postavke kapitala samostojnega podjetnika se bodo samo prerazporedile glede na sprejet sklep o preoblikovanju samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

V primeru pripojitve podjetnika k že obstoječi prevzemni družbi se seštejejo bilančni podatki podjetnika kot prenosnega podjetja in obstoječe prevzemne družbe. Morebitne medsebojne terjatve in obveznosti in posli, ki bi predhodno potekali med njima, se izločijo. Če so bile v postopku preoblikovanja (ali prenosa) določene poštene vrednosti sredstev in obveznosti, se predlaga, da se v otvoritveno bilanco evidentirajo te, medtem ko se za davčne namene vodijo davčne evidence, ki izhajajo iz knjigovodskih vrednosti.

Primer vodenja poslovnih knjig, ko sta obračunski datum in datum vpisa v register v istem poslovnem letu (podjetje podjetnika in obstoječa prevzemna družba imata enako poslovno leto – običajno je to koledarsko leto).

Prenos podjetja podjetnika A na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo B d.o.o. (prevzemna družba) s pogodbo o prenosu podjetja se izvede dne 31. 1. 2024. Pripojitev je bila v sodni register vpisana dne 31. 3. 2024.

Kako poslovna subjekta vodita poslovne in davčne knjige med obračunskim datumom in datumom vpisa v sodni register?

Tabela 5: Primer – primer vodenja poslovnih knjig podjetnika prenosnika in obstoječe prevzemne družbe (obračunski datum in datum vpisa družbe v register v istem poslovnem letu)

Obdobje / dan	Podjetnik A (prenosnik)	Družba B (prevzemnik)
Do 31. 1. 2024	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za svoj račun.	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za svoj račun.
31. 1. 2024	Pripravi računovodske izkaze: bilanco stanja na dan 31. 1. 2024 in izkaz poslovnega izida za obdobje od 1. 1. do 31. 1. 2024.	
Od 31. 1. 2024 do 31. 3. 2024	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za račun družbe B. Plačuje akontacijo dohodnine.	
31. 3. 2024	Preneha voditi poslovne knjige in jih za obdobje od 31. 1. 2024 do 31. 3. 2024 preda družbi B d.o.o.	V svoje poslovne knjige vnese stanje sredstev in obveznosti na dan 31. 1. 2024 in poslovne dogodke za obdobje od 31. 1. do 31. 3. 2024.
30. 4. 2024	Oddaja obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti.	
31. 12. 2024		Računovodski izkazi za poslovno leto, ki vključujejo tudi stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev in obveznosti pripojenega podjetja podjetnika ter njegove prihodke in odhodke od 31. 1. do 31. 3. 2024. Te prihodke in odhodke vključi tudi v obračun DDPO.

Računovodskih izkazov na dan 31. 3. 2024 podjetniku A ni treba sestavljati, saj bodo ti zajeti v računovodskih izkazih prevzemne družbe B d.o.o. za obdobje za leto 2024.

Primer vodenja poslovnih knjig, ko sta obračunski datum in datum vpisa družbe v register v različnih poslovnih letih (podjetje podjetnika in prevzemna družba imata enako poslovno leto – običajno je to koledarsko leto).

Prenos podjetja podjetnika A na že obstoječo družbo z omejeno odgovornostjo B d.o.o. (prevzemna družba) s pogodbo o prenosu podjetja se izvede dne 30. 11. 2023. Pripojitev je bila v sodni register vpisana dne 30. 4. 2024.

Kako poslovna subjekta vodita poslovne in davčne knjige med obračunskim datumom in datumom vpisa v sodni register?

Tabela 6: Primer – primer vodenja poslovnih knjig podjetnika prenosnika in obstoječe prevzemne družbe (obračunski datum in datum vpisa družbe v register v različnih poslovnih letih)

Obdobje / dan	Podjetnik A (prenosnik)	Družba B (prevzemnik)
Do 30. 11. 2023	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za svoj račun.	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za svoj račun.
30. 11. 2023	Pripravi računovodske izkaze: bilanco stanja na dan 30. 11. 2023 in izkaz poslovnega izida za obdobje od 1. 1. do 30. 11. 2023.	
Od 30. 11. 2023 do 31. 12. 2023	Vodi poslovne knjige v svojem imenu in za račun družbe B. Plačuje akontacijo dohodnine.	
31. 3. 2024	Pripravi letno poročilo na dan 31. 12. 2023. Pripravi obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za leto 2023.	Pripravi letno poročilo na dan 31. 12. 2023. Pripravi obračun DDPO za leto 2023.
30. 4. 2024	Preneha voditi poslovne knjige in jih za obdobje od 30. 11. 2023 do 30. 4. 2024 preda družbi B d.o.o.	V svoje poslovne knjige vnese stanje sredstev in obveznosti na dan 30. 11. 2023 in poslovne dogodke za obdobje od 30. 11. do 30. 4. 2024
30. 5. 2024	Oddaja obračuna akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje od 1. 1. do 30. 11. 2023 – popravek.	Odda obračun DDPO – popravek za leto 2023.
31. 12. 2024		Računovodski izkazi za poslovno leto, ki vključujejo tudi stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev in obveznosti pripojenega podjetja podjetnika ter njegove prihodke in odhodke od 1. 1. do 30. 4. 2024. V pojasnilih k računovodskim izkazom prikaže tudi preračun primerjalnih podatkov preteklega poslovnega leta, v katera vključi tudi sredstva in obveznosti podjetja podjetnika na dan 30. 11. 2023 in prihodke ter odhodke za 1 mesec. Te prihodke in odhodke vključi tudi v obračun DDPO.

Ker je sodišče pripojitev v sodni register vpisalo šele 30. 4. 2024, morata oba poslovna subjekta zaključiti leto 2023, kot da do pripojitve ne bi prišlo, saj tako podjetnik A kot družba B d.o.o. obstajata kot samostojna pravna subjekta. To pomeni, da morata sestaviti letno poročilo za leto 2023 in davčne obračune. Kljub temu pa podjetnik A od 30. 11. 2023 dalje vodi poslovne knjige in davčne obračune v svojem imenu in za račun družbe B d.o.o.

Davčne obveznosti in terjatve, ki nastanejo do dneva obračuna pri statusnem preoblikovanju podjetnika v prevzemno družbo, se prenesejo na to družbo v skladu s 1. odstavkom 48. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2). Univerzalni pravni naslednik v celoti prevzame davčne obveznosti in terjatve iz naslova davkov pravnega prednika. Izjema od navedenega splošnega pravila je določena v osmem odstavku 48. člena ZDavP-2. Prevzemna družba namreč ne prevzame obveznosti iz naslova dohodnine in prispevkov za socialno varnost pravnega prednika (podjetnika), ki so nastale do obračunskega dne preoblikovanja.

Bilančni presečni dan je pomemben za podjetnika tudi z vidika prostega razpolaganja z denarnimi sredstvi, saj do tega dne lahko svobodno preliva denarna sredstva iz podjetja v gospodinjstvo. Po tem dnevu pa dvigi ne smejo več zmanjševati tega podjetnikovega kapitala. Morebitni dvigi gotovine po obračunskem dnevu v poslovnih knjigah prevzemne družbe predstavljajo terjatev do družbenika oz. dano posojilo družbeniku. Ker gre v tem primeru za povezane osebe, je treba obračunati obresti vsaj do višine priznane obrestne mere. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register pa mora prevzemna družba z družbenikom skleniti posojilno pogodbo, v kateri dogovori višino obrestne mere in datum vračila posojila. V kolikor so se dvigi gotovine knjižili na terjatve do družbenika (bivšega podjetnika), mora le-ta denarna sredstva prevzemni družbi vrniti.

V praksi se pogosto dogaja, da družbenik (bivši podjetnik), ki je 100-% lastnik prevzemne družbe, še po datumu vpisa preoblikovanja samostojnega podjetnika v register izvaja dvige gotovine ali prenakazila na svoj osebni transakcijski račun brez listin, ki bi to utemeljevale. Kot smo že zgoraj poudarili, neobdavčeno izplačilo denarja v družbi z omejeno odgovornostjo ni mogoče. V kolikor se denar dviguje brez podlage, torej podlaga za dvig ni sklenjena posojilna pogodba med družbenikom in družbo, upravičenje do izplačila materialnih stroškov, gre za dvige denarja brez namena vračila, kar je protipravno ravnanje, ki pa nima vpliva na izpolnjevanje pogojev iz 2. točke četrtega odstavka 51. člena ZDoh-2. Na podlagi navedenega menimo, da je treba tovrstne dvige oziroma nakazila denarnih sredstev obravnavati kot izplačilo udeležbe v dobičku, ki je obdavčeno s 25-% dohodnino. Gre za cedularno obdavčitev.

2.4 Delovnopravni vidik

1. Pri delavcu:

V praksi pogosto prihaja do različnih sprememb na ravni pravnih subjektov. V ta okvir štejemo predvsem materialna statusna preoblikovanja. Prevzem delavcev zaradi prenosa podjetja je urejen v 75. členu ZDR-1.

Če zaradi pravnega prenosa podjetja ali njegovega dela pride do spremembe delodajalca, preidejo pogodbene in druge pravice ter obveznosti iz delovnih razmerij delavcev na delodajalca prevzemnika⁶.

⁶ Izraz 'delodajalec prevzemnik' se v besedilu nanaša na prevzemno družbo.

Smiselno enako velja za statusno preoblikovanje podjetnika. Pri statusnem preoblikovanju podjetnika (prenosu celotnega podjetja) delodajalec izgubi lastnost delodajalca, ki jo prevzame delodajalec prevzemnik.

Delodajalec prevzemnik na podlagi navedene zakonske določbe vstopi v pogodbe o zaposlitvi, sklenjene med delodajalcem prenosnikom in delavci, ki pripadajo podjetju, ki se prenaša. Za delavce to pomeni ohranitev pravic in obveznosti, ki izhajajo iz delovnega razmerja, kljub spremembi delodajalca. Vse dokler velja pogodba o zaposlitvi, je dolžan delodajalec prevzemnik delavcu zagotavljati pravice, ki iz nje izhajajo. Tako zaradi prenosa podjetja oziroma zaradi spremembe delodajalca ni potreben podpis novih pogodb o zaposlitvi ali aneksov, saj je za take primere določeno univerzalno pravno nasledstvo (Drobež Tomšič, 2015).

Ne glede na to pa formalni postopek prijave in odjave v obvezno socialno zavarovanje ni avtomatsko urejen, zato je treba delavce pri podjetniku odjaviti iz obveznega socialnega zavarovanja z vpisom statusnega preoblikovanja in jih naslednji dan ponovno prijaviti pri novi oziroma obstoječi prevzemni družbi. Delodajalec prevzemnik je dolžan delavcem, katerih delovna razmerja so prešla nanj, še najmanj eno leto po spremembi delodajalca zagotavljati pravice in obveznosti iz kolektivne pogodbe, ki je zavezovala delodajalca prenosnika. Njegova obveznost preneha prej le v primeru, če kolektivna pogodba preneha veljati pred potekom tega roka ali če je pred potekom tega roka sklenjena nova kolektivna pogodba (75. člen ZGD-1).

Če se delavcu pri delodajalcu prevzemniku iz objektivnih razlogov v dveh letih od datuma prenosa poslabšajo pravice iz pogodbe o zaposlitvi (na primer zniža se del plače iz naslova delovne uspešnosti, ker je pri delodajalcu prevzemniku slabša prodaja) oziroma se mu poslabšajo delovni pogoji (na primer novi kraj opravljanja dela je bolj oddaljen od delavčevega prebivališča), lahko delavec odpove pogodbo o zaposlitvi, ob tem pa mu pripadajo pravice kot v primeru, če bi mu delodajalec odpovedal pogodbo o zaposlitvi iz poslovnega razloga (odpravnina, odpovedni rok itd.) (tretji odstavek 75. člena ZGD-1). Pri določanju odpovednega roka, pravice do opravnine in vseh drugih pravic, povezanih z delovno dobo, se upošteva delovna doba delavca pri obeh delodajalcih.

Z dnem prenosa podjetja postane delodajalec prevzemnik nosilec pravic in obveznosti iz pogodb o zaposlitvi z delavci, delodajalec prenosnik pa istočasno preneha biti nosilec teh pravic in obveznosti. Navedeno načelo se lahko pokaže kot krivično do delodajalca prevzemnika v primeru, da iz pogodbe o zaposlitvi izhajajo neporavnane obveznosti do delavcev, ki so nastale pred prenosom podjetja. Vendar pa, da delodajalec prenosnik skupaj z delodajalcem prevzemnikom solidarno odgovarja za terjatve delavcev, nastale do datuma prenosa, ter za terjatve, nastale zaradi odpovedi pogodbe o zaposlitvi, do katerih pride zaradi poslabšanja pravic delavcev.

Namen ureditve spremembe delodajalca v 75. členu ZDR-1 je, da se delavcu zagotovi, da ostane v delovnem razmerju pri delodajalcu prevzemniku pod enakimi pogoji, kot jih je imel dogovorjene z delodajalcem prenosnikom. To pa ne pomeni, da delavec mora nadaljevati delovno razmerje z delodajalcem prevzemnikom. Delavec lahko odkloni prehod k delodajalcu prevzemniku in se s tem odreče varstvu, ki mu ga zaradi prenosa podjetja daje zakon. V tem primeru mu lahko delodajalec prenosnik izredno odpove pogodbo o zaposlitvi.

Delodajalec prenosnik in delodajalec prevzemnik sta dolžna najmanj 30 dni pred prenosom obvestiti sindikate pri delodajalcu oz. delavce, če ni organiziranega sindikata, o datumu ali predlaganemu datumu

prenosa, razlogih za prenos, pravnih, ekonomskih in socialnih posledicah prenosa za delavce ter predvidenih ukrepov za delavce.

Davčne obveznosti, ki se nanašajo na zaposlene delavce, se po stanju na bilančno presečni dan prenesejo na prevzemno družbo.

2. Pri zasebniku

Prispevki za socialno varnost podjetnika, ki jih je ta plačal po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja do dneva vpisa preoblikovanja v sodni register, se kot odhodek priznajo pri prevzemni družbi (Drobež Tomšič, 2015).

Glede na to, da podjetnik od presečnega dne dalje še naprej posluje v svojem imenu, a za račun prevzemne družbe in se prihodki iz naslova tega poslovanja pripišejo prevzemni družbi, se tudi plačani prispevki za socialno varnost upoštevajo kot davčno priznan odhodek pri prevzemni družbi. To velja v primeru, če prevzemna družba ugotavlja davčno osnovno na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, ne pa za družbo, ki davčno osnovo ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, saj se v tem primeru dejanski odhodki ne upoštevajo.

3. PRAKTIČNI PRIMER STATUSNEGA PREOBLIKOVANJA PODJETNIKA V DRUŽBO Z OMEJENO ODGOVORNOSTJO

3.1 Opis izhodiščnega stanja

Podjetnik TE, samostojni podjetnik, je opravljal v dejavnost avtoličarstva. Zaradi konstantne rasti poslovanja, naraščanja poslovnih tveganj ter potrebe po dodatnih finančnih sredstvih za izgradnjo lastne delavnice se je odločil za materialno statusno preoblikovanje podjetja v novoustanovljeno družbo z omejeno odgovornostjo.

Podjetnik je bil zavezanec za obračun DDV.

3.2 Opis postopka preoblikovanja samostojnega podjetnika na podlagi časovnice izvedenih postopkov

V nadaljevanju na primeru podjetnika TE prikazujemo procesna dejanja in terminski načrt aktivnosti pri izvajanju preoblikovanja samostojnega podjetnika TE v novoustanovljeno družbo TE d.o.o. v obliki časovnice izvedenih aktivnosti.

V prilogi 4 je prikaz časovnice praktičnega primera preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

SKLEP

Zaključna naloga je obravnavala problematiko materialno statusnega preoblikovanja samostojnega podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo, s posebnim poudarkom na izpolnjevanju pogojev za davčno nevtralnost in povezanih davčnih ter pravnoorganizacijskih vidikih. Analiza je pokazala, da je materialno statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo postopek, ki prinaša številne prednosti, vendar zahteva natančno poznavanje pravnih predpisov ter računovodskih standardov, da bi se izognili morebitnim tveganjem in dodatnim davčnim obremenitvam.

Prva pomembna ugotovitev naloge je, da je davčno nevtralnost pri preoblikovanju mogoče doseči le ob doslednem izpolnjevanju pogojev iz 51. člena ZDoh-2. Ta člen določa pogoje, pod katerimi prenos podjetja iz samostojnega podjetnika na družbo z omejeno odgovornostjo ne predstavlja obdavčljivega dogodka. Ključni pogoji vključujejo nadaljevanje opravljanja dejavnosti v novi družbi, prenos celotnega premoženja podjetnika in ustrezno davčno obravnavo prenesenih sredstev. Prav ta natančnost pri prenosu sredstev in nadaljevanju dejavnosti predstavlja ključ za zagotovitev davčne nevtralnosti.

Preoblikovanje podjetnika prinaša tudi izziv glede pravilnega vrednotenja sredstev, zlasti v primerih, ko gre za prenos skritih rezerv. Skrite rezerve, kot so nepremičnine, oprema ali druga sredstva, ki imajo višjo tržno vrednost od knjigovodske, predstavljajo potencialno obdavčljive prihodke, če niso ustrezno evidentirane in prenesene na novo ustanovljeno družbo. Ugotovitve naloge so pokazale, da je potrebno pri preoblikovanju zagotoviti pravilno vrednotenje vseh sredstev, ki so predmet prenosa. Na podlagi analize je mogoče trditi, da je vključitev računovodskih strokovnjakov v postopek vrednotenja nepogrešljiva za uspešno izvedbo preoblikovanja.

Nadalje je naloga izpostavila tudi problem DDV pri statusnem preoblikovanju. Čeprav preoblikovanje ne predstavlja obdavčljive transakcije ob izpolnjevanju določenih pogojev, pa je ključnega pomena, da prevzemna družba pravočasno pridobi identifikacijsko številko za DDV. Nepravočasna pridobitev lahko privede do neizpolnjevanja pogojev za davčno nevtralnost, kar bi posledično pomenilo obdavčitev transakcij, povezanih s preoblikovanjem. Prav tako je v nalogi izpostavljena potreba po skrbnem spremljanju pravil glede DDV pri prenosu specifičnih sredstev, kot so nepremičnine, ki so pogosto predmet pravil o popravku odbitka DDV.

Z vidika zakonodaje je preoblikovanje podjetnika urejeno z določbami ZGD-1, ki določa pravila za statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo. Ključna prednost takega preoblikovanja je, da podjetnik ohrani premoženje v družbi in zmanjša svojo osebno odgovornost za obveznosti, kar omogoča boljše pravno varstvo in večjo fleksibilnost pri upravljanju premoženja.

Ugotovitve naloge so prav tako pokazale, da davčno nevtralno preoblikovanje ni omejeno zgolj na podjetnike, temveč ga lahko uveljavljajo tudi drugi zasebniki, kot so odvetniki, zdravniki, zobozdravniki in druge fizične osebe, ki opravljajo samostojno dejavnost. Kljub temu, da te osebe niso podjetniki v smislu ZGD-1, opravljajo dejavnost samostojno, trajno in z namenom pridobivanja dohodka, kar jih po vsebini približuje podjetnikom. Ugotovitve sodne prakse, zlasti sodba Upravnega sodišča RS iz leta 2016, jasno kažejo, da morajo biti tudi tem zasebnikom priznane enake davčne ugodnosti, če izpolnjujejo zakonsko predpisane pogoje.

Poleg davčnih in pravnih vidikov naloga obravnava tudi računovodsko obravnavo preoblikovanja, ki je ključna za pravilno evidentiranje prenosa premoženja in obveznosti. Vodenje poslovnih knjig v obdobju

od dneva preoblikovanja do vpisa nove družbe v sodni register zahteva natančno pozornost, saj nepravilnosti pri evidentiranju lahko vodijo do davčnih in pravnih posledic.

Pomen določanja višine kapitala pri preoblikovanju je bil v nalogi izpostavljen kot eden ključnih dejavnikov. Pravilna določitev kapitala, vključno s kapitalskimi rezervami in morebitnimi presežki, je ključna za zagotavljanje finančne stabilnosti nove družbe. Prav tako je pomembno, da se v začetnih bilancah stanja nove družbe pravilno evidentirajo vsa prenesena sredstva in obveznosti, saj lahko nepravilno vrednotenje vpliva na davčno obravnavo in posledično vodi do slabše bonitetne ocene družbe.

Na podlagi izvedene analize lahko zaključimo, da je statusno preoblikovanje podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo kompleksna odločitev, ki zahteva celovito načrtovanje in dosledno upoštevanje zakonskih določb. Postopek preoblikovanja prinaša številne prednosti, med katerimi je največja zagotovo zmanjšanje osebne odgovornosti in boljša pravna zaščita premoženja. Vendar pa uspešno preoblikovanje zahteva tudi natančno poznavanje davčnih pravil, zlasti glede davčne nevtralnosti po ZDoh-2 in ZDDV ter pravil o skritih rezervah.

Sklepno lahko trdimo, da preoblikovanje predstavlja pomemben korak v razvoju podjetja ali samostojne dejavnosti. Z upoštevanjem vseh zakonskih in računovodskih zahtev se lahko podjetje podjetnika uspešno preoblikuje v družbo z omejeno odgovornostjo in tako ustvari trdne temelje za nadaljnjo rast in razvoj. Zato je bistveno, da podjetniki pred preoblikovanjem vključijo ustrezne strokovnjake, ki jim bodo pomagali pri načrtovanju in izvedbi postopka, da bi se izognili morebitnim davčnim pastem in zagotovili dolgoročno stabilnost poslovanja.

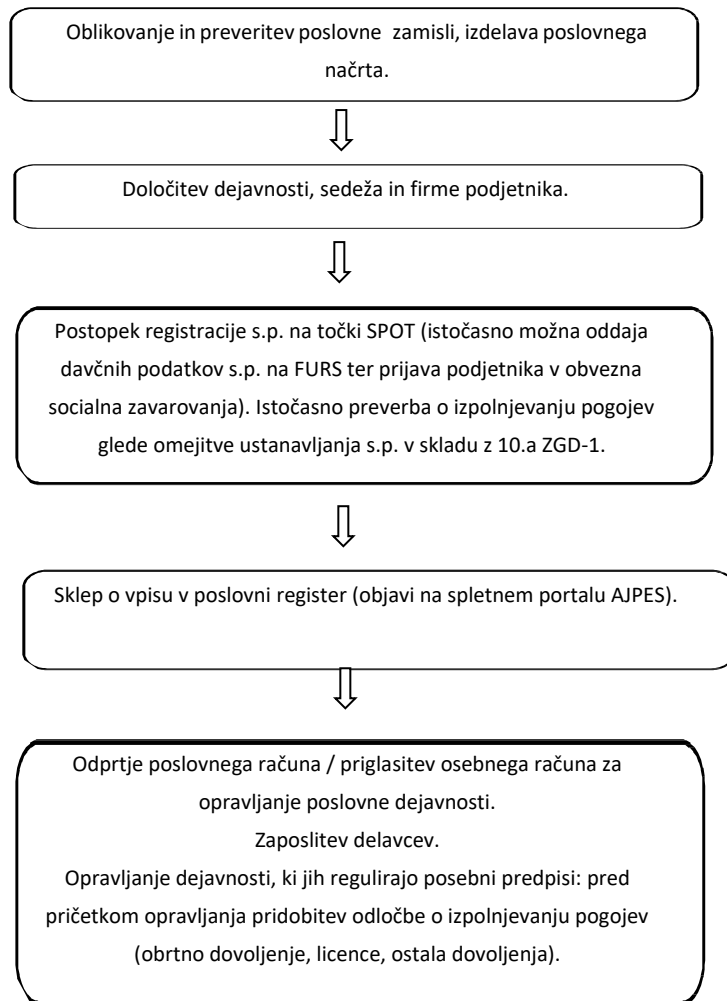
LITERATURA IN VIRI

- Bajuk Mušič A. (2017): Nekatera statusnopravna preoblikovanja. IKS, Ljubljana, št. 5
- Bajuk Mušič A. (2018). Statusnopravna preoblikovanja – računovodska in davčna obravnava. IKS, Ljubljana, št. 8–9
- Beč N., Vraničar M. (2007): Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem. Ljubljana: GV Založba, d.o.o.
- Boršnik B. (2017): Razlike med s.p. in d.o.o., Mladi podjetnik, <https://mladipodjetnik.si/podjetniski-koticek/racunovodstvo/razlike-med-s-p-in-d-o-o>, najdeno na internetu 15.3.2024
- Drobež Tomšič M. (2015): Statusno preoblikovanje samostojnega podjetnika. IKS, Ljubljana 8–9
- Finančna uprava Republike Slovenije (2017): Pokrivanje davčne izgube - 1. izdaja, februar 2017
- Finančna uprava Republike Slovenije (2021): Prenehanje opravljanja dejavnosti – 2. izdaja, podrobnejši opis, marec 2021
- Finančna uprava Republike Slovenije (2022): Davek na dodano vrednost – Davčni zavezanci in identifikacija za namene DDV, podrobnejši opisi, julij 2022
- Finančna uprava Republike Slovenije (2024): Dohodek iz dejavnosti – Brošura o dohodku iz dejavnosti – 13. izdaja, marec 2024, https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/dohodnina/dohodnina_dohodek_iz_dejavnosti/#c4622, najdeno 20.04.2024,
- Ivanjko Š., Kocbek M. (2003): Korporacijsko pravo: Pravni položaj gospodarskih subjektov. Ljubljana: GV Založba, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru
- Ivanjko Š., Kocbek M., Prelič S. (2009): Korporacijsko pravo: pravni položaj gospodarskih subjektov. Ljubljana: GV založba, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru
- Kobal A. (2009): Odvetnik in njegova primerljivost s podjetnikom (statusni in davčni vidik), FinD-INFO članki.
- Kocbek M. (2020): Čezmejna preoblikovanja – nova normirana oblika (formalnega) statusnega preoblikovanja. Podjetje in delo, št. 5
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije (2006): Davek na motorna vozila. Pojasnilo DURS št. 4234-12/2006 z dne 16.3.2006
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije (2008): Prenos podjetja s.p. na že obstoječo d.o.o. Pojasnilo DURS št. 4230-186/2008 z dne 11.8.2008
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije (2009): Davčna obravnava oddelitve družbe in DDV. Pojasnilo DURS, št. 4230-132/2009 z dne 17.6.2009
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije (2010): Statusno preoblikovanje podjetnika. Pojasnilo DURS št. 4212-16/2010, z dne 13. december 2010,
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije (2014): Nepremične kot stvarni vložek v gospodarsko družbo in obveznost popravka odbitka DDV. Pojasnilo DURS št. 4230-131358/2014-3 z dne 13. 3. 2014
- Navodilo o predložitvi letnih in zaključnih poročil ter drugih podatkov poslovnih subjektov. Uradni list RS, št. 86/16, 76/17
- Prelič S. (2004): Sprememba pravnoorganizacijske oblike kot vrsta statusnega preoblikovanja, Pravna praksa, Ljubljana, št. 35
- Prelič S. (2006). Statusno preoblikovanje samostojnih podjetnikov. Podjetje in delo, Ljubljana, št. 2
- Prelič S. (2006): Veliki komentar Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Ljubljana: GV Založba, d.o.o., <https://www.findinfo.si/nasveti-in-clanki/COM101Y2006N97896124A668N1/>, najdeno 10.04.2024

- Premrl M. (2012): Pomanjkljivosti novele ZGD-1G glede prenosa podjetja na podjetnika prevzemnika. Pravna praksa, Ljubljana, št. 33
- Prisljan B. (2023): Prometi nepremičnin, ki niso obdavčeni z DPN in DDV. IKS, Ljubljana, št. 7
- Prostor J. (2018). Statusna preoblikovanja gospodarskih družb ter prenos in statusno preoblikovanje s. p. Pravosodni bilten, Ljubljana, št. 3
- Prusnik M. (2012): Statusno preoblikovanje podjetnika. IKS, Ljubljana, št. 9
- Puharič K. (2006): Pravo družb in poslovno pravo. Ljubljana: Uradni list RS
- Senčur Peček D. (2016): Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1) s komentarjem. Ljubljana: GV Založba
- Slovenska poslovna točka (SPOT): Postopek registracije s.p., <https://spot.gov.si/sl teme/ustanovitev-s-p/>, najdeno na internetu 15.3.2024
- Slovenska poslovna točka (SPOT): Ustanovitev d.o.o., - <https://spot.gov.si/sl teme/ustanovitev-d-o-o/>, najdeno na internetu 15.3.2024
- Slovenski inštitut za revizijo (2016): Pravila skrbnega računovodenja (2016). <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1508/psr-2016.pdf>, najdeno 10.04.2024
- Slovenski računovodski standardi (SRS 2024). Uradni list RS, št. 129/23
- Sodba in sklep Vrhovnega sodišča RS III Ips 63/2012, <https://www.findinfo.si/sodna-praksa/sodba-in-sklep-iii-ips-63-2012/>, najdeno 15.3.2024
- Sodba Vrhovnega sodišča RS III Ips 64/2010, <https://www.findinfo.si/sodna-praksa/sodba-iii-ips-64-2010/>; najdeno na internetu 15.3.2024
- Sodba I U 580/2016; <https://www.findinfo.si/sodna-praksa/uprs-sodba-i-u-580-2016/>; najdeno na internetu 10.09.2024
- Sodišče EU (2003): Zadeva Zita Modes Sàrl. Sodba sodišča št. C-497/01 z dne 27. novembra 2003, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:62001CJ0497>, najdeno 20.03.2024
- Sodišče EU (2011): Zadeva C. Shriever (Nemčija) - Prenos celotnih sredstev podjetja ali dela sredstev podjetja z vidika DDV (prenos lastništva nad zalogami blaga in trgovinsko opremo s hkratno prodajo poslovnih prostorov). Sodba sodišča (drugi senat) št. C444/10 z dne 10.11.2011 <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=C74517C69D4AF4010EF60DD37C3DA7A?text=&docid=113587&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=11521652>, najdeno dne 20.03.2024
- Šaloven B. (2005): Statusno preoblikovanje podjetnika. Pravna praksa, Ljubljana, št. 47
- Škof B., Wakouning M., Tičar B., Jerman S., Kobal A., Ferčič A. (2007): Davčno pravo. Maribor: Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno – finančni raziskovalni inštitut
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOPdVE, 39/22 – ZFU-A, 52/22 – odl. US, 87/22 – odl. US, 163/22, 109/23 – odl. US, 131/23 – ZORZFS, 136/23 – ZIUZDS.
- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 40/12 - ZUJF, 83/12, 14/13, 46/13 - ZIPRS1314-A, 101/13 - ZIPRS1415, 86/14, 90/15, 77/18, 59/19, 72/19, 61/20 - ZIUZEOP-A, 175/20 - ZIUOPdVE, 203/20 - ZIUPOPdVE, 112/21 - ZIUPGT, 206/21 - ZDUPŠOP, 3/22, 29/22 - ZUOPdCE, 144/22, 114/22 - ZNUDDVE, 40/23 - ZDavPR-B, 122/23, 196/21 - ZDOsk, 163/22 - ZDOsk-A, 84/23 - ZDOsk-1.
- Zakon o davku na motorna vozila (ZDMV-1). Uradni list RS, št. 200/20
- Zakon o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2). Uradni list RS, št. 117/06, 25/16 - odl. US

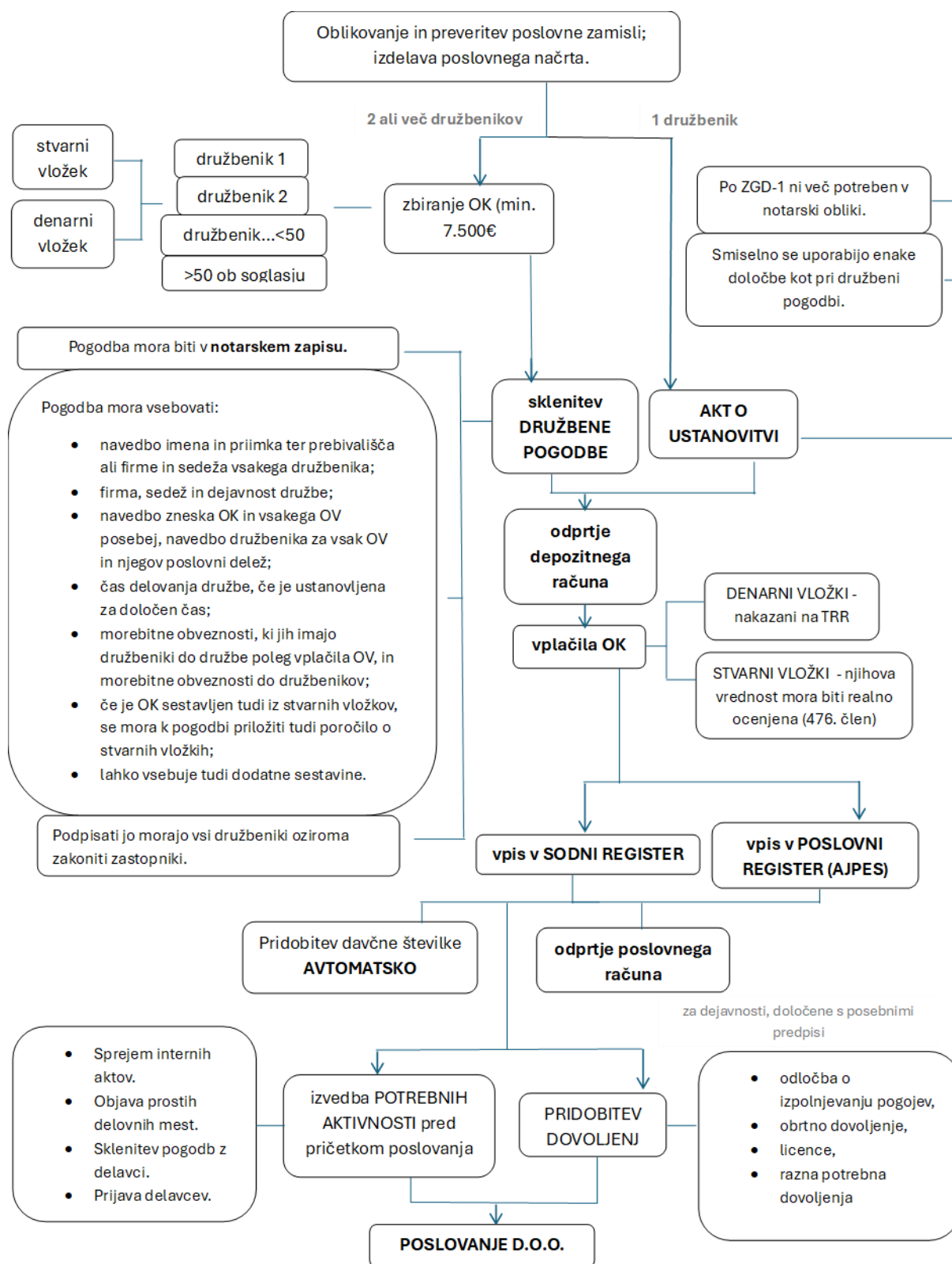
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Uradni list RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 30/12, 24/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22-ZZNŠPP, 117/22-ZVNDN-C, 95/23-ZIUOPZP, 131/23-ZORZFS, 12/24.
- Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1).Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 - popr., 47/15 - ZZSDT, 33/16 - PZ-F, 52/16, 15/17 - odl. US, 22/19 - ZPosS, 81/19, 36/20 - ZIUPPP, 49/20 - ZIUZEOP, 61/20 - ZIUZEOP-A, 80/20 - ZIUOOPE, 98/20 - ZIUOPDV, 152/20 - ZZUOOP, 175/20 - ZIUOPDVE, 203/20 - ZIUPOPDVE, 195/20, 15/21 - ZDUOP, 28/21 - skl. US, 43/21, 112/21 - ZNUPZ, 119/21 - ZČmIS-A, 202/21 - odl. US, 206/21 - ZDUPŠOP, 15/22, 54/22 - ZUPŠ-1, 141/22 - ZNUNBZ, 88/23 - ZOPNN-F, 95/23 - ZIUOPZP, 114/23, 117/23 - ZIUOPZP-A, 136/23 - ZIUZDS
- Zakon o dohodnini (ZDoh-2). Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 - popr., 47/15 - ZZSDT, 33/16 - PZ-F, 52/16, 15/17 - odl. US, 22/19 - ZPosS, 81/19, 36/20 - ZIUPPP, 49/20 - ZIUZEOP, 61/20 - ZIUZEOP-A, 80/20 - ZIUOOPE, 98/20 - ZIUOPDV, 152/20 - ZZUOOP, 175/20 - ZIUOPDVE, 203/20 - ZIUPOPDVE, 195/20, 15/21 - ZDUOP, 28/21 - skl. US, 43/21, 112/21 - ZNUPZ, 119/21 - ZČmIS-A, 202/21 - odl. US, 206/21 - ZDUPŠOP, 15/22, 54/22 - ZUPŠ-1, 141/22 - ZNUNBZ, 88/23 - ZOPNN-F, 95/23 - ZIUOPZP, 114/23, 117/23 - ZIUOPZP-A, 136/23 - ZIUZDS
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) Uradni list RS, št. 65/09 - uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 100/11 - skl. US, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 - ZPosS, 158/20 - ZIntPK-C, 175/20 - ZIUOPDVE, 18/21, 18/23 - ZDU-10, 75/23
- Zupan Š. (2024): Kaj vse je treba vedeti ob preoblikovanju s.p. v d.o.o.? <https://cekin.si/podjetnistvo/nasveti-za-podjetnike/sprememba-iz-sp-v-doo.html>, najdeno 10.04.2024
- Zupančič M. (2019): Prenos podjetja z vidika DDV. IKS, Ljubljana, št. 11
- Zupančič M., Kostelec A., Prisljan B., Prusnik M., Zalokar N. (2005): Priročnik Zveze RFR: Davek na dodano vrednost. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
- Zupančič V. (2012): Davčno obravnavanje prenehanja opravljanja dejavnosti zasebnika in prenosa podjetja ali dela podjetja na novega zasebnika. IKS, Ljubljana, št. 6, str. 57–61

Priloga 1: Shematski prikaz postopka ustanovitve dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika



Vir: SPOT, Postopek registracije s.p.

Priloga 2: Shematski prikaz postopka ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo



Vir: Povzeto po SPOT, Ustanovitev d.o.o.; Ivanjko Š., Kocbek M., 2003

Priloga 3: Tabela primerjave obdavčitve podjetnika in družbe z omejeno odgovornostjo glede na doseženo davčno osnovo na osnovi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov

Davčna osnova	% obdavčitve s.p.			% obdavčitve d.o.o.			Dohodnina od dohodka iz kapitala 25 %	Izplačan dobiček družbeniku	% obdavčitve po izplač. dobička
	Redni s.p.	obdavčitve redni s.p.	Davčni dobiček	D.o.o.	d.o.o.	Davčni dobiček			
5.000	800	16,00	4.200	1.100	22,00	3.900	975	2.925	41,50
10.000	1.725	17,25	8.276	2.200	22,00	7.800	1.950	5.850	41,50
13.000	2.505	19,27	10.496	2.860	22,00	10.140	2.535	7.605	41,50
25.000	5.625	22,50	19.376	5.500	22,00	19.500	4.875	14.625	41,50
50.000	13.822	27,64	36.178	11.000	22,00	39.000	9.750	29.250	41,50
75.000	23.574	31,43	51.426	16.500	22,00	58.500	14.625	43.875	41,50
100.000	36.074	36,07	63.926	22.000	22,00	78.000	19.500	58.500	41,50
125.000	48.574	38,86	76.426	27.500	22,00	97.500	24.375	73.125	41,50
150.000	61.074	40,72	88.926	33.000	22,00	117.000	29.250	87.750	41,50

Priloga 4: Prikaz časovnice praktičnega primera preoblikovanja podjetnika v družbo z omejeno odgovornostjo.

Aktivnosti	Opis Opis (vsebinska določbe)	Datum izvedbe aktivnosti	Izved. aktiv. pri TE
1. FAZA – SPREJETJE POSLOVNE ODLOČITVE GLEDE PREOBLIKOVANJA			
Podjetnik TE s.p. sprejme poslovno odločitev o preoblikovanju s.p. v d.o.o. na podlagi poslovnih (potreba po financiranju zaradi izgradnje delavnice, zmanjšanja osebnega tveganja) in davčnih (optimizacija obdavčitve) razlogov.	Ta poslovna odločitev je bila temelj ostalim dejanjem v postopku prenosa podjetja na d.o.o. Na podlagi sprejete odločitve so se določili obračunski dan preoblikovanja, način izvedbe popisa sredstev in obveznosti.	31. 8. 2023	DA
2. FAZA – OBRAČUNSKI DAN			
Določitev presečnega dne in vodenje poslovnih knjig po presečnem dnevu	Dan obračuna preoblikovanja s.p. v d.o.o. je dan, od katerega dalje se šteje, da so dejanja s.p. že opravljena za račun bodoče d.o.o. Obvezno se opravi inventurni popis sredstev in obveznosti do njihovih virov, izločijo se neuporabna in uničena sredstva, ugotovijo se inventurni viški in primanjkljaji. S.p. lahko v obdobju pred obračunskim presečnim dnevom brez davčnih posledic iznese iz podjetja denarna sredstva, ki jih je vložil v poslovanje. Od presečnega dne dalje (obračunskega dne) pa do dneva vpisa nove družbe v sodni register opravlja s.p. vse posle v svojem imenu in za račun nove družbe. To pomeni, da sklepa posle in izstavlja račune še kot s.p. Po vpisu nove družbe v sodni register bo opravil na novi družbi otvoritveno bilanco, ki bo predstavljala prenos sredstev in obveznosti do njihovih virov iz bilance stanja s.p. na novo družbo. Na novo družbo je treba prenesti tudi promet na kontih prihodkov in odhodkov od presečnega dne pa do dneva registracije nove družbe. Ta davčni dobiček (davčna osnova) bo obdavčen na novi d.o.o.	Obračun. dan 30. 9. 2023	DA
3. FAZA – REVIZIJA STVARNEGA VLOŽKA IN PISNO POROČILO			
Revizija stvarnega vložka (669. člen ZGD-1)	Ustanovitveni kapital nove družbe mora pregledati ustanovitveni revizor, če je vrednost podjetja, ki predstavlja stvarni vložek v novo d.o.o., višja od 100.000 evrov.		NE
4. FAZA – STATUSNOPRAVNE POSLEDICE PREOBLIKOVANJA			
Sprejetje pisnega sklepa o prenosu podjetja in njegovega vložka na registrsko sodišče (668. člen ZGD-1)	Priloga k pisnemu sklepu je vmesna bilanca stanja na dan 30. 9. 2024, register osnovnih sredstev, izpis odprtih postavk na dan 30. 9. 2024. Sklepu o prenosu podjetja je priložen tudi akt o ustanovitvi družbe, z navedbo, da je družba ustanovljena s prenosom podjetja podjetnika.	26. 10. 2023	DA
Učinek vpisa prenosa podjetja na novo družbo (671. člen ZGD-1)	Registrski organ je hkrati vpisal prenos podjetja in ustanovitev nove d.o.o. ter navedbo, da je d.o.o. nastal s prenosom podjetja TE s.p. Družba TE d.o.o. je pridobila enako matično številko, kot jo je imel TE s.p.	10. 11. 2023	DA
Objava prenehanja pri AJPES (3. odstavek 671. člena ZGD-1)	Registrski organ je o vpisu prenosa podjetja obvestil AJPES, ki po uradni dolžnosti opravil izbris TE s.p. iz Poslovnega registra Slovenije.	Datum prejema obvestila registrskega sodišča.	DA

Aktivnosti	Opis (Opis (vsebinska določbe))	Datum izvedbe aktivnosti	Izved. aktiv. pri TE
5. FAZA – VODENJE POSLOVNIH KNJIG OD OBRAČUNSKEGA DNE DO DNEVA PRED VPISOM STATUSNE SPREMEMBE V SODNI REGISTER			
Vodenje poslovnih knjig od obračunskega dne do vpisa preoblikovanja v sodni register (SRS 30)	<p>Vsi poslovni dogodki nastajajo na s.p., ki vodi knjige v svojem imenu in za račun nove družbe. Zagotoviti je treba elektronski prenos podatkov iz podjetniških poslovnih knjig v knjige nove družbe od presečnega dne dalje.</p> <p>Smiselno je, da se začnejo poslovne knjige v imenu podjetnika in za račun nove družbe voditi na posebno analitiko že od presečnega dne dalje, saj se prometi in davčna obveznost od tega dne dalje ne bodo prištevali s.p., temveč bodoči družbi.</p>	Od obračun. dne 30. 9. 2023 do 10. 11. 2023	DA
6. FAZA – DAVČNO NEVTRALNI PRENOS			
Priglasitev posebne davčne obravnave najkasneje v 30 dneh po vpisu statusne spremembe v sodni register (<u>51. člen</u> ZDoh-2, <u>303. člen</u> ZDavP-2)	<p>TE s.p. je v skladu z ZDoh-2 pri ugotavljanju davčne osnove uveljavljal davčno nevtralni prenos dejavnosti na nov d.o.o., saj je izpolnjeval pogoje iz ZDoh-2. TE s.p. in TE d.o.o. sta opravila priglasitev na enotnem obrazcu in ga sopolpisala. Sestavni del obrazca je bila tudi izjava o izpolnjevanju pogojev po ZDoh-2.</p> <p>Priglasitev se je opravila pri davčnem organu, kjer je TE s.p. vpisan v davčni register. FURS je na podlagi priglasitve osebo TE v davčnih evidencah označila kot davčnega zavezanca, ki je priglasil posebno obravnavo in mu o tem izdala potrdilo. TE s.p. je v davčnem obračunu posebej izkazal učinke na davčno osnovo, ki so posledica upoštevanja priglašene davčne obravnave (brez skritih rezerv).</p>	30. 11. 2023	DA
7. FAZA – PREDLOŽITEV IZKAZOV FURS IN AJPES			
Davčni obračun zaradi prenehanja opravljanja dejavnosti (4. odstavek <u>297. člen</u> Zakona o davčnem postopku)	Ker je TE s.p. dejavnost prenehal med davčnim letom, je moral predložiti obračun davčnemu organu v 30 dneh po vpisu statusne spremembe v sodni register.	20. 12. 2023	DA
AJPES izkazi <u>Navodilo o predložitvi letnih poročil in drugih podatkov gospodarskih družb, zadrug in samostojni podjetnikov posameznikov</u> (19. točka 7. poglavja) in ZDavP	Do 31. marca za prenehanje, ki je bilo v preteklem letu.	31. 1. 2024	DA
8. FAZA – NEVTRALNA DDV OBRAVNAVA			
Prijava nove d.o.o. – identifikacija za namene DDV	TE s.p. je pred vpisom v sodni register FURS obvestil o statusnem preoblikovanju na nov d.o.o. Takoj po vpisu v register oddaja zahtevka za identifikacijo za	11. 11. 2023	DA

Aktivnosti	Opis (vsebinska določba)	Datum izvedbe aktivnosti	Izved. aktiv. pri TE
Ustrezno upoštevati <u>78. do 80. člen</u> ZDDV-1 in <u>129. člen</u> Pravilnika o izvajanju ZDDV-1	DDV. Priloge k zahtevku so bile pisni sklep podjetnika o prenosu podjetja, akt o ustanovitvi družbe.		
9. FAZA – VPIS V SPLOŠNI DAVČNI REGISTER			
Vpis v splošni davčni register (45. člen Zakona o davčni službi)	Vpis se opravi po uradni dolžnosti na podlagi podatkov iz sodnega registra.		DA
10. FAZA – AKONTACIJA DAVKA IZ DEJAVNOSTI			
Prehodna akontacija dohodnine na s.p. (296. člen ZDavP-2)	Od presečnega (obračunskega) dne pa do vpisa preoblikovanja v sodni register je plačeval TE s.p. predhodno akontacijo dohodnine v imenu in za račun novega d.o.o.		DA
Določitev akontacije d.o.o.-ju (371. člen ZDavP-2)	Nov d.o.o., pravni naslednik TE s.p., smiselno izračuna akontacijo DDPO na podlagi davčne osnove podjetnika v letu pred preoblikovanjem.		DA
11. FAZA			
Delovna razmerja (75. člen Zakona o delovnih razmerjih ne velja)	Nove pogodbe o zaposlitvi niso potrebne. Sprememba delodajalca preko obrazca M-1 pri novi d.o.o. in M-2 pri TE s.p.	10. 11. 2023	DA
Prepis nepremičnin	Izvedba prepisa nepremičnin s fizične osebe na novo d.o.o. Takoj po prejemu sklepa o vpisu preoblikovanja v sodni register.	15. 11. 2023	DA
Prepis avtomobilov	Izvedba prepisa vozil, takoj po prejemu sklepa o preoblikovanju v sodni register.	15. 11. 2023	DA