

**UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA**

NEJC MILOŽIČ

**VPLIV IZBIRE PRAVNOORGANIZACIJSKE
OBLIKE NA OBDAVČITEV ODVETNIKA**

Magistrsko delo

Miklavž na Dravskem polju, 2016

UNIVERZA V MARIBORU
PRAVNA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VPLIV IZBIRE PRAVNOORGANIZACIJSKE
OBLIKE NA OBDAVČITEV ODVETNIKA**

Študent: Nejc Miložič

Številka indeksa: 71192524

Študijski program: MAG-B2-PRAV

Študijska smer: Davčno pravo

Mentor: prof. dr. Bojan ŠKOF

Miklavž na Dravskem polju, julij 2016

KAZALO VSEBINE

1. UVOD	6
2. SPLOŠNO O ODVETNIŠTVU	7
2.1 Zgodovinski pregled	7
2.2 Kodeks in načela odvetniške poklicne etike	9
2.3 Pogoji za opravljanje odvetniškega poklica	10
2.4 Zastopanje stranke	12
2.5 Odvetniška zbornica Slovenije	15
3. STATUSNE ZNAČILNOSTI GOSPODARSKIH DRUŽB	16
3.1 Odvetnik posameznik	18
3.2 Zaposleni odvetnik	18
3.3 Civilna odvetniška družba	19
3.4 Odvetniška družba z neomejeno odgovornostjo	20
3.5 Odvetniška družba z omejeno odgovornostjo – d.o.o.	21
4. OBDAVČITEV ODVETNIKA POSAMEZNIKA	25
4.1. Dohodnina	25
4.1.1. Obseg in predmet obdavčitve	25
4.1.2. Dohodek iz dejavnosti	26
4.1.2.1 Davčna osnova	27
4.1.2.1.2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov	27
4.1.2.1.2.1 Prihodki	27
4.1.2.1.2.2. Odhodki	30
4.1.2.1.2.3. Izguba in olajšave	32
4.1.2.1.2.4. Način izračuna in plačila davka	33
4.1.2.1.3. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov	34
5. OBDAVČITEV ODVETNIŠKIH DRUŽB	37
5.1 Davčna osnova	38
5.2 Prihodki, odhodki in davčne olajšave	42
5.3 Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb	44
5.5 Obdavčitev izplačila dobička družbeniku fizični osebi	45
6. PRIMERJAVA UGODNOSTI IZBIRE PRAVNOORGANIZACIJSKE OBLIKE GLEDE NA OBDAVČITEV	46

6.1 Primeri izračunov za gospodarske družbe	47
6.2 Primeri izračunov obdavčitve zasebnika	48
6.3 Analiza izračunov	49
6.4 Primer izračuna obdavčitve za normirane zavezance	50
7. SKLEP	52
8. BIBLIOGRAFIJA	54
8.1 Viri	54
8.2 Literatura	55
Tabela 1 - Prednosti in slabosti pravnoorganizacijskih oblik	17
Tabela 2 - Primerjava opravljanja odvetniške dejavnosti v različnih pravnoorganizacijskih oblikah iz davčnega vidika	46
Tabela 3 – Dohodninska lestvica za leto 2016 in 2017	49
Tabela 4 - Primer izračuna obdavčitve za normirane zavezance	51

VPLIV IZBIRE PRAVNOORGANIZACIJSKE OBLIKE NA OBDAVČITEV ODVETNIKA

POVZETEK

Odvetništvo je kot del pravosodja samostojen poklic. Skladno z zakonom o odvetništvu lahko odvetnik opravlja dejavnost v različnih pravnoorganizacijskih oblikah. V magistrski nalogi sem predstavil pravnoorganizacijske oblike v katerih se lahko izvaja odvetniška dejavnost, hkrati pa sem se osredotočil predvsem na davčni vidik opravljanja odvetniške dejavnosti v posamezni pravnoorganizacijski obliki. Nadalje sem opisal zakonske novosti, ki so iz davčnega vidika aktualne za opravljanje odvetniške dejavnosti. Želja vsakega podjetnika in tudi odvetnika je v maksimiranju zaslужka, zato sem skozi izračune in primerjavo želel najti pravnoorganizacijsko obliko, ki je za odvetnika najugodnejša. Ugodnost izbire pravnoorganizacijske oblike je podvržena večim dejavnikom, zato je določena oblika za odvetnika enkrat ugodnejša, drugič pa manj ugodna.

Ključne besede: odvetnik, davek, dohodnina, pravnoorganizacijska oblika, prihodki, odhodki, davčna osnova, zavezanec

INFLUENCE OF ORGANIZATIONAL FORMS TO TAXATION IN ADVOCACY

ABSTRACT

Advocacy is a part of the judiciary system as an independent profession. In accordance with the Law on Lawyers, a lawyer can perform activities in different organizational forms. In my master thesis I firstly presented the organizational forms in which lawyers may perform their activities and secondly, I mainly averted focus on the tax aspects of practicing law in a particular form. Furthermore, I described the legal novelties which are interesting from the tax aspects of practicing law. The desire of every manager, self - employed person and even lawyer lies in maximizing their earnings through calculations, therefore I wanted to identify and compare the legal form which is most advantageous to a lawyer. The benefit of the choice of legal form is subject to several factors, thus a single form may seem more favorable for a lawyer while on the other hand it may in fact be less favorable due to other factors.

Keywords: lawyer, tax, legal form, income, expenses

1. UVOD

Odvetništvo izvira iz antičnih časov in že od takrat velja za častivreden poklic. Danes odvetništvo in pravo na splošno še vedno uživata ugled, vendar še zdaleč ne takšnega kot ga včasih. Danes laiki odvetnike pojmujejo kot tisto nujno zlo, ki ga tu in tam vsak potrebuje, ob tem pa ga mastno plača. Pomembna prelomnica je bil vsekakor internet, ki je strankam ponudil širok pogled na pravo in možnost, da si v veliko primerih lahko pomagajo same, namesto, da bi poiskale pomoč odvetnika. Odvetniki svojo dejavnost opravljajo v različnih pravnoorganizacijskih oblikah, ki jih določa zakon. Izbira pravnoorganizacijske oblike preko katere bo svoje storitve nudil odvetnik je odvisna od večih dejavnikov, sam se bom v magistrski nalogi ukvarjal predvsem z davčnim vidikom.

Najpomembnejše vprašanje naloge je, katero pravnoorganizacijsko obliko naj izbere odvetnik, da bo poslovanje zanj davčno najugodnejše. V nalogi sem pregledno predstavil vse statusnopravne oblike v katerih je mogoče izvajati odvetniško dejavnost, nadalje sem opisal postopek obdavčitve posameznih oblik in na koncu teoretičen del tudi ponazoril z nekaj praktičnimi izračuni dohodnine. V zadnjem času je bilo precej zakonskih novosti, predvsem na področju ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Ta način ugotavljanja davčne osnove je nekako najbolj prilagojen odvetništvu, saj so za to dejavnost značilni visoki prihodki in nižji odhodki. Skozi nalogo sem predstavil vse zakonske novosti, ki so uporabne in značilne za odvetniško dejavnost.

Pri raziskovanju sem uporabljal opisno in primerjalno metodo, hkrati pa sem tudi skušal računsko predstaviti teorijo na praktičnih primerih. Analiziral sem tudi določene pravne vire za kar sem uporabljal jezikovno, logično, sistematično in funkcionalno razlago.

2. SPLOŠNO O ODVETNIŠTVU

2.1 Zgodovinski pregled

Pravna varnost subjektov, ki pridejo v medsebojni konfliktni položaj, je odvisna od njihove enakosti pred zakonom in od tega, ali v sporu odloča objektivni sodnik. Možnosti stranke za uspeh pa so seveda različne in odvisne od naravnih danosti, izobraženosti stranke, njene izkušenosti in njenega pravnega znanja. Zato je enakost pred zakonom mogoče zagotoviti le tako, da je vsaki od obeh strank v kontradiktornem postopku na voljo enako kakovostna pravna pomoč. Takšno pravno pomoč pa lahko zagotavlja le profesionallec, ki je samostojen ter neodvisen in ki svoje delo opravlja kot svobodni poklic. Te naloge lahko torej uspešno izvršuje le odvetnik, ki je poleg teoretičnega in praktičnega znanja pri vsakodnevnem opravljanju svojega poklica sposoben izkazovati tudi potreben poklicni in državljanski pogum.¹

Beseda *odvetnik* se je razvila iz latinske besede *advocatus*. V sled tega se je pri nas uporabljala in se še uporablja, poleg besede *odvetnik*, tudi beseda *advokat*. Veljavni Slovenski pravopis iz leta 2001 pri geslu *advokat* napotuje na geslo *odvetnik*, kar pomeni, da ga predlaga kot ustrežnejšo različico.²

Najstarejše obdobje odvetništva na Slovenskem je obdobje recepcije rimskega prava in občega prava, ki se je začelo približno v drugi polovici 15. stoletja in je trajalo do občega sodnega reda v dobi Jožefa II. 1781, ko so dejansko tudi bili podani temelji današnjega odvetništva. V 17. stoletju sta na Kranjskem bili dve vrstni advokatov, zapriseženi ograjni advokati in zasliševalni advokati. Prvi so stranke zastopali pred ograjnimi sodišči in vsemi drugimi sodišči, drugi pa pred vsemi sodišči v deželi razen pred ograjnimi. Vse vloge, ki so jih naslavljali na sodišče, so morali lastnoročno podpisovati, ker se sicer o tožbi ni razpravljalo. Predsednik sodišča je lahko zaradi nepravilnega ravnanja odvetnika pred sodiščem izrekel odvetnikom tudi zaporno kazen. Zanimiv je podatek iz leta 1545 o tem, da je ljubljanski mestni svet izključil nekega odvetnika od zastopanja, ker naj bi žalil sodišče. Zato so deželni stanovi prepovedali vsem odvetnikom tistega časa zastopati stranke pred ljubljanskim mestnim svetom, saj naj bi strankam več škodili, kot koristili. Takrat je bil sprejet tudi najstarejši akt o pravnem redu, ki je določal, da čene pride do poravnave med

¹ ČEFERIN Peter, *Odvetništvo na Slovenskem: od Habsburške monarhije do neodvisne države*, Maribor 2016, str. 14

² ČEFERIN Peter, n.d., str. 10

strankami in se postopek nadaljuje, si lahko stranka izbere brezplačnega zastopnika ali pa ji ga postavi sodišče. Tukaj gre za prve oblike brezplačne pomoči na Slovenskem. Odvetnikov je bilo tedaj zelo malo. Prejemali so dovoljenih 5% od sporne vsote, sicer pa se je ta vrednost gibala od 2 do 5% odvisno od zapletenosti zadeve. Razvoj enotnega odvetništva je prinesel šele obči sodni red iz leta 1781, ki je začel veljati 01.01.1782 in se je obdržal kar 120 let. Odvetnikom je dal v civilnem postopku posebno veljavo, saj je do podrobnosti speljal načelo pisnega postopka, prav tako je odpravil omejitve odvetniških mest v posameznih deželah, prinesel pa je tudi strožje pogoje za opravljanje odvetništva. To so bili obvezen doktorat, praksa in izpit, ki ga je kandidat moral opraviti pred višjim sodiščem. Pomembno prelomnico je pomenil tudi odvetniški red iz leta 1868, ki je začel veljati 01.01.1869, vseboval je temeljno načelo, da je odvetniški stan od sodišča neodvisen. Vnesel pa je tudi zanimivo določbo glede arhiviranja spisov, in sicer da je treba hraniti spise do pet let po prenehanju zastopstva, identična določba je v veljavi še danes. Uvedel je še pojem substituta, odvetnik ni smel opravljati plačane državne službe, ni smel opravljati dela, ki bi bilo v nasprotju z ugledom odvetnika. Leta 1897 je ministrstvo za pravosodje izdalo prvo predpisano odvetniško tarifo. V času od 1898 do 1918 je bilo obdobje jezikovnih sporov med odvetniki na eni strani in oblastjo na drugi, predvsem na višjih deželnih sodiščih. Ta so ne glede na to, da so nižja sodišča uporabljala slovenski jezik, še vedno poslovala z nemškimi dopisi. Sledilo je obdobje Kraljevine SHS, ki je prineslo Zakon o advokatih za Kraljevino SHS. Ta zakon je poudarjal v grobih okvirih, da je advokatura poklic javnega reda, da se pridobi z vpisom v imenik advokatov ter poudarjal vpisne pogoje glede državljanstva, sposobnosti, imetništva pravne fakultete, potrebni praksi in opravljenem advokatskem ali sodniškem izpitu. Leta 1946 je bil izdan Zakon o odvetništvu, ki je zanimiv zaradi tega, ker je poudaril da se sme odvetništvo opravljati posamezno ali v odvetniških družbah, kajti to je kasneje prinesel zakon iz leta 1993, v vmesnem obdobju pa opravljanja odvetniške dejavnosti v obliki odvetniških družb ni bilo. Z zakonom iz leta 1970 se je pričela decentralizacija jugoslovanskega odvetništva, vseboval pa je tudi deset temeljnih načel, in sicer da je odvetništvo samostojna družbena služba, da je odvetnik pri svojem delu neodvisen in načelo o spoštovanju odvetniške poklicne etike. Leta 1993 je bil sprejet zakon o odvetništvu, ki s spremembami in dopolnitvami velja še danes.³

³ PRODANOVIČ Peter, Slovensko odvetništvo in celostna podoba odvetnika, Slovenj Gradec 2005, str. 10-24

2.2 Kodeks in načela odvetniške poklicne etike

Kodeks odvetniške poklicne etike je zapis načel in pravil, po katerih se ravnajo odvetniki pri opravljanju svojega poklica. Odvetniška poklicna etika odseva svojske naloge odvetniškega poklica v skladu z etiko demokratične družbe.⁴

Pomembno je, da je odvetnik pri svojem delu in tudi nasplošno v življenju v prvi vrsti človeški, da pri tem ohranja svojo čast in čast odvetniškega poklica. Pri opravljanju svojih nalog mora odvetnik uživati zaupanje svojih strank, hkrati pa sodnih in drugih družbenih organov, pri katerih jih zastopa ter uveljavlja njihove pravice in koristi. Zato naj si prizadeva, da si to zaupanje pridobi, ga utrjuje in z nobenim dejanjem ne omaje.⁵

Pravo je vrлина, ki se vedno znova spreminja in izpopolnjuje, zato se mora odvetnik temu prilagajati in strokovno izpopolnjevati. Praksa je vedno korak pred teorijo in dober odvetnik je v koraku s prakso.

Odvetnikov odnos s stranko mora biti zaupen, spoštljiv in profesionalen. Vloge, ki jih ta naslavlja na sodišče pa vestno obrazložene ter dejansko in pravno utemeljene. Stranka je običajno prava neuka, zato jo mora odvetnik z zadevo seznaniti in ji realno predstaviti vse možnosti izzida postopka. Dogaja se, da odvetniki v želji po večjem zaslužku stranke zavajajo in na sodišče naslavljajo nepotrebne vloge. *"Za odvetnika naj ostaja klient človek, ki potrebuje pomoč. Naj ne bo samo neka zadeva, od katere se dobi denar..."* To je misel, ki jo je izrekel odvetnik Konrad Plauštajner, objavljena pa je bila v časopisu Večer dne 27.11.2003.

Konkurenca na področju odvetništva je velika, vendar je v skladu s 23. členom Kodeksa odvetniške poklicne etike prepovedano reklamiranje odvetnikove dejavnosti, kar je zlasti:

- hvala kakovosti lastnega dela,
- navajanje uspešnih obramb, dobljenih pravnih in drugih zadev, sodelovanja v odmevnih zadevah, števila strank in njihove pomembnosti, težavnosti rešenih zadev in podobno,
- omalovaževanje dela in uspehov drugih odvetnikov,

⁴ Kodeks odvetniške poklicne etike, OZS - 09.04.2011, 1. člen

⁵ 9. člen Kodeksa odvetniške poklicne etike

- sklicevanje na svojo prejšnjo dejavnost, funkcije, ali položaj,
- sklicevanje na strokovnost na posameznem pravnem področju ali specializaciji, če mu le-ta ni priznana v skladu z zakonom,
- sklicevanje na vplivne zveze in poznanstva,
- dajanje neresničnih ali zavajajočih informacij o svojem delu,
- sklicevanje na sodelovanje s pomembnimi tujimi odvetniki in odvetniškimi družbami,
- dajanje reklamnih daril,
- angažiranje tretjih oseb, da za odvetnika delajo reklamo,
- uporaba drugih reklamnih sredstev (pošiljanje zgibank o svoji pisarni, izobešanje reklamnih tabel in postavljanje reklamnih obvestil),
- uporaba svetlobnih reklam in podobno.

Za reklamiranje odvetnikove dejavnosti pa ne gre, če odvetnik objavi v sredstvih javnega obveščanja obvestilo o začetku in kraju poslovanja ali o preselitvi, vendar največ v 30 dneh po otvoritvi pisarne ali po njeni preselitvi. Prav tako ne gre za reklamiranje, če ima odvetnik na spletni strani podatke o svoji pisarni (delovni čas, naslov, področje dejavnosti, priznana specializacija in podobno), če so ti podatki resnični in se nanašajo na njegovo dejavnost.⁶

Kot je že bilo poudarjeno, je praksa vedno korak pred zakonom, zato nekateri odvetniki skušajo obiti zakon, na način, da ustanovljajo pravne pisarne na enakih naslovih, kot imajo sami sedež odvetniške pisarne in jih normalno oglašujejo, sam ocenjujem, da gre za sporno posredno oglaševanje odvetniške dejavnosti. V času socialnih omrežij pa se pojavlja tudi veliko število profilov odvetniških pisarn, ki objavljajo najrazličnejše novice iz sveta prava in se preko teh medijev posredno oglašujejo.

2.3 Pogoji za opravljanje odvetniškega poklica

Pogoje za opravljanje odvetniškega poklica določa Zakon o odvetništvu (v nadaljevanju Zodv) v 25. členu. Odvetnik je lahko, kdor izpolnjuje naslednje pogoje:

⁶ 23. člen Kodeksa odvetniške poklicne etike

- da je državljan Republike Slovenije,
- da je poslovno sposoben,
- da ima v Republiki Sloveniji pridobljen naslednji strokovni naslov ali je končal enakovredno izobraževanje v tujini, priznано v skladu z zakonom, ki ureja priznavanje in vrednotenje izobraževanja:
 - strokovni naslov univerzitetni diplomirani pravnik,
 - strokovna naslova diplomirani pravnik (UN) in magister prava,
 - strokovni naslov magister prava na podlagi enovitega magistrskega študijskega programa,
- da je opravil pravniški državni izpit,
- da ima štiri leta praktičnih izkušenj kot univerzitetni diplomirani pravnik, od tega najmanj eno leto po opravljenem pravniškem državnem izpitu pri odvetniku ali odvetniški družbi, na sodišču, državnem tožilstvu, državnem pravobranilstvu ali notariatu, v rednem delovnem razmerju, sklenjenim s pogodbo o zaposlitvi s polnim delovnim časom,
- da aktivno obvlada slovenski jezik,
- da je vreden zaupanja za opravljanje odvetniškega poklica,
- da ima opremo in prostore, ki so potrebni in primerni za opravljanje odvetniškega poklica,
- da je opravil preizkus iz poznavanja zakona, ki ureja odvetništvo, odvetniške tarife in Kodeksa odvetniške poklicne etike pri Odvetniški zbornici Slovenije.

Poleg zgoraj navedenih pogojev se zahteva tudi priložitev potrdila o nekaznovanosti, ki izkazuje, da gre za zaupanja vredno osebo. Zaradi samostojnosti in neodvisnosti opravljanja odvetniških storitev je z opravljanjem odvetniškega poklica nezdržljivo npr. opravljanje druge dejavnosti kot poklic ali plačane državne službe, razen na znanstvenem, pedagoškem, umetniškem ali publicističnem področju.

Sam ocenjujem, da zadnje čase odvetniki želijo vse bolj omejiti dostop mladim pravnikom do odvetniškega poklica. Nedavno so namreč bili poskusi dviga vpisnin v Odvetniško zbornico Slovenije iz prejšnjih 2.500 EUR na 9.000 EUR, kar je bilo tudi sprejeto, vendar se je kasneje vpisnina znižala na 3.000 EUR, kar pa pomeni še vedno povišanje za 500 EUR. S temi visokimi vpisninami je po mojem mnenju namreč onemogočen oziroma zelo otežen vstop mladim odvetnikom na trg dela, saj

že kot pripravniki in kasneje kandidati večinoma niso plačani tako dobro, da bi si lahko privoščili tako visoke vpisnine.

Odvetnik iz druge države, ki je država članica Evropske unije, se vpiše v imenik tujih odvetnikov, ki lahko v Republiki Sloveniji opravljajo odvetniški poklic pod poklicnim nazivom iz svoje matične države, če predloži potrdilo o vpisu pri pristojnem organu matične države.⁷ To pomeni, da se bo odvetnik iz Italije vpisal v imenik tujih odvetnikov pod nazivom Avvocato, odvetnik iz Avstrije pod nazivom Rechtsanwalt itd. Vlogi za vpis v imenik je potrebno priložiti tudi potrdilo o državljanstvu, dokazilo o zavarovanju poklicne odgovornosti ter obvestilo in dokazila o morebitnem članstvu v odvetniških družbah v matični državi ali katerikoli drugi državi.

34.c člen ZOdv določa, da tuj odvetnik lahko pravno svetuje o zakonodaji svoje matične države, o zakonodaji Evropske unije, o mednarodnem pravu in zakonodaji Republike Slovenije. Tuj odvetnik tudi ne more biti izvoljen v organe Odvetniške zbornice Slovenije, izobraževati odvetniškega pripravnika ali odvetniškega kandidata alibiti imenovan za pooblaščenca stranke, ki je v skladu z zakonom, ki ureja postopek pred sodišči ali pravno pomoč, v celoti oproščena plačila stroškov postopka ali pomoči, ali za zagovornika po uradni dolžnosti.

Odvetnik iz druge države, ki je država članica Evropske unije, se vpiše v imenik tujih odvetnikov, ki lahko v Republiki Sloveniji opravljajo odvetniški poklic pod nazivom "odvetnik", če je najmanj tri leta dejansko in stalno opravljal poklic v Republiki Sloveniji ali je opravil državni pravniški izpit.⁸

2.4 Zastopanje stranke

Odvetnik se prosto odloča, ali bo prevzel zastopanje stranke, ki se je nanj obrnila. Zastopanje se prične s podpisom pooblastila stranke. 12. člen ZOdv določa da lahko stranka pooblastilo ob vsakem času prekliče, odvetnik pa ga lahko ob vsakem času odpove. Po odpovedi pooblastila je odvetnik dolžan še en mesec opravljati dejanja za stranko, ki ji je odpovedal pooblastilo, če je treba odvrniti kakšno škodo, ki bi lahko nastala za stranko v tem času.

⁷ Zakon o odvetništvu (ZOdv) Uradni list RS, št. 18/93, 24/96 – odl. US, 24/01, 54/08, 35/09, 97/14 in 8/16 – odl. US, 34b. člen

⁸ 34.č člen ZOdv

Zastopanje mora odkloniti, če je v isti zadevi zastopal nasprotno stranko ali če je nasprotno stranko zastopal odvetnik, ki dela v isti odvetniški pisarni. Odvetnik se prosto odloča, ali se bo uvrstil na seznam zagovornikov po uradni dolžnosti oziroma seznam odvetnikov, ki izvajajo storitve brezplačne pravne pomoči. Če se odvetnik odloči, da se bo uvrstil na posamezni seznam, ne sme odkloniti zastopanja stranke, če ga kot zagovornika po uradni dolžnosti ali izvajalca storitev brezplačne pravne pomoči v skladu z zakonom postavi sodišče. V tem primeru lahko odvetnik odkloni zastopanje le, če obstajajo razlogi, zaradi katerih mora odkloniti zastopanje, ali iz drugih upravičenih razlogov. Pri zastopanju strank lahko odvetnika nadomešča odvetnik iz iste odvetniške pisarne in v mejah zakona odvetniški kandidat ali odvetniški pripravnik, ki je pri njem zaposlen (substitucija). Za takšno nadomeščanje odvetnik ne potrebuje soglasja stranke.⁹

Odvetnik mora poskušati stranko že vnaprej seznaniti z verjetnim potekom postopka. Stranki mora ves čas postopka nuditi profesionalno strokovno pomoč, mora pa se zavedati, da je stranka dominus litis postopka, zato o vsem odloča ona, sam pa ji mora predstaviti vse mogoče rešitve postopka. Stranko mora seznaniti s približno oceno stroškov zastopanja in s tveganjem za plačilo teh stroškov. Stranko mora poučiti, da je lahko sodna odmera stroškov v breme nasprotne stranke manjša od njegovega računa. Odvetnik mora varovati kot tajnost, kar mu je stranka zaupala ali kar je kot zaupno zanj zvedel. Tudi sam mora vestno oceniti, kaj stranka želi varovati kot tajno. Dolžnost varovanja poklicne tajnosti velja tudi za vsebino odvetnikovega spisa in to tudi po prenehanju zastopanja in pri uničenju arhiva končanih zadev. Odvetnik mora spis arhivirati in ga ne sme uničiti prej kot v petih letih po prenehanju zastopanja stranke.

V skladu s 17. členom ZOdv je odvetnik upravičen do plačila za svoje delo in do povračila stroškov v zvezi z opravljenim delom po odvetniški tarifi. V primeru pisnega dogovora s stranko je odvetnik lahko upravičen do višjega plačila za svoje delo, kakor mu gre po odvetniški tarifi. V premoženjskopравnih zadevah se lahko dogovori s stranko za plačilo tako, da namesto plačila po odvetniški tarifi prejme kot nagrado največ 15-odstotni delež od zneska, ki ga bo sodišče prisodilo stranki. Odvetnik,

⁹ 5. člen ZOdv

postavljen po uradni dolžnosti, in odvetnik, ki izvaja storitve brezplačne pravne pomoči, je upravičen do plačila za svoje delo v višini polovice zneska, ki bi mu pripadal po odvetniški tarifi. V primeru zastopanja stranke po uradni dolžnosti ali v primeru nujenja brezplačne pravne pomoči se odvetnik s stranko ne more dogovoriti o višjem plačilu za svoje storitve. Poleg plačila za delo je odvetnik upravičen tudi do povračila stroškov v zvezi z delom. To so potni stroški, dnevnice, poštnine, telefonski stroški, izdatki za takse, izdatki za bančne storitve, izdatki za fotokopiranje, prepisovanje, drugi stroški.

Storitve odvetnika po trenutno veljavni odvetniški tarifi se vrednostijo s točkami. Cena storitve je vsota točk za posamezno storitev pomnožena z vrednostjo točke, ki trenutno znaša 0,459 EUR. Vrednost točke se spreminja glede na rast življenjskih potrebščin v Republiki Sloveniji, ki jo ugotavlja Statistični urad Republike Slovenije, ali glede na rast plač sodnikov. Sprememba vrednosti točke je možna v primeru, ko rast življenjskih potrebščin ali rast plač sodnikov v času od uveljavitve zadnjega zvišanja preseže 10 odstotkov. Vrednost točke je bila nazadnje spremenjena 24.03.2003.¹⁰

Za prenehanje zastopanja se uporabljajo določbe Obligacijskega zakonika, ki veljajo za mandatno razmerje. Razmerje med odvetnikom in stranko preneha z izpolnitvijo vseh dolžnosti za posamezen primer, za katerega je bil odvetnik pooblaščen. Razmerje lahko vedno preneha na željo stranke s preklicom pooblastila odvetniku, odvetnik pa ne sme odpovedati pooblastila stranki ob neprimernem času. Razmerje preneha s smrtjo odvetnika ali s prenehanjem pravne osebe, če odvetnik posluje preko odvetniške družbe. Mandat preneha s strankino smrtjo samo, če je tako dogovorjeno ali če je odvetnik prevzel naročilo glede na svoja osebna razmerja s stranko. Odvetnik mora v tem primeru nadaljevati zaupane mu posle, če bi sicer nastala škoda za dediče, vse dotlej, dokler ti niso zmožni sami prevzeti skrbi zanje.¹¹

¹⁰ Odvetniška tarifa, Uradni list RS, 2/2015, člen 13

¹¹ Obligacijski zakonik (OZ), Uradni list RS, št. 97/2007 – UPB1, 784. člen

2.5 Odvetniška zbornica Slovenije

Odvetniška zbornica Slovenije je pravna oseba in poklicna organizacija odvetnikov, ki opravlja z zakonom določene naloge za delovanje in razvoj odvetništva ter zastopa poklicne in socialne interese svojih članov. Naloge zbornice so določene v 7. členu statuta. Odvetniška zbornica Slovenije:

- spremlja in obravnava problematiko dela odvetnikov;
- skrbi za skladen razvoj odvetništva;
- sprejema kodeks odvetniške poklicne etike;
- sprejema odvetniško tarifo v soglasju z ministrom, pristojnim za pravosodje;
- vodi imenik odvetnikov in poseben imenik odvetnikov tujih državljanov, imenik odvetniških kandidatov in imenik odvetniških pripravnikov, odloča o vpisu v te imenike in o izbrisu iz njih ter izdaja izkaznice odvetnikom, odvetniškim kandidatom in odvetniškim pripravnikom;
- vodi sezname izkazanih dokazil o sklenjenih pogodbah o vodenju fiduciarnega računa odvetnika;
- odloča o priznanju statusa odvetnika specialista;
- daje soglasje k prijavi za vpis odvetniške družbe v sodni register in predlaga likvidacijo odvetniške družbe ter sprejema obvestila o ustanovitvi podružnice odvetnika ali odvetniške družbe;
- določi začasnega prevzemnika odvetniške pisarne v primerih, določenih z zakonom in s tem statutom;
- skrbi za strokovno izpopolnjevanje odvetnikov in odvetniških kandidatov;
- zagotavlja odvetniško pripravniško prakso;
- zavaruje odvetnika pred odgovornostjo za škodo, ki bi utegnila nastati stranki v zvezi z opravljanjem njegovega poklica;
- ureja disciplinsko odgovornost odvetnikov, odvetniških kandidatov in odvetniških pripravnikov; določa dejanja, ki pomenijo kršitev dolžnosti pri opravljanju odvetniškega poklica, ter dejanja, ki pomenijo kršitev dolžnosti vestnega opravljanja dela in prakse v odvetniški pisarni, določa razpon, v

mejah katerega se sme izrehati denarna kazen v disciplinskem postopku proti odvetnikom in odvetniškim kandidatom, in ureja postopek pred disciplinsko komisijo;

- zastopa poklicne in socialne interese svojih članov;
- skrbi za pravice in interese upokojenih odvetnikov;
- sklepa kolektivno pogodbo o delovnih razmerjih med delavci in odvetniki;
- voli svoje predstavnike v volilno telo za izvolitev člana državnega sveta – predstavnika samostojnih poklicev in določi kandidata za izvolitev na to funkcijo;
- daje mnenje o vsebini in postopku preizkusa iz poznavanja zakona, ki ureja odvetništvo, odvetniške tarife in Kodeksa odvetniške poklicne etike, ki ga predpiše minister, pristojen za pravosodje;
- opravlja druge naloge, določene z zakonom, s tem statutom in z drugimi splošnimi akti zbornice.¹²

Zbornica se financira preko vpisnin, članarin, denarnih kazni in drugih prispevkov odvetnikov, odvetniških kandidatov in odvetniških pripravnikov.

3. STATUSNE ZNAČILNOSTI GOSPODARSKIH DRUŽB

Gospodarska družba je pravna skupnost ljudi, ki se ustanovi, organizira, deluje in preneha v skladu s pravnimi normami. Po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) so vse oblike družb, razen tihe družbe, pravne osebe. Pri ustanavljanju posameznih družb zakon določa pogoje za ustanovitev družbe in s tem tudi za pridobitev statusa pravne osebe. Temeljni pogoj je vpis družbe v sodni register. Vpis je konstitutivnega značaja, kar pomeni, da šele vpis družbe v sodni register povzroča učinke, ki dajejo določeni družbi lastnost pravne osebe.¹³

Veljavna zakonodaja omogoča ustanavljanje gospodarskih družb in tako odvetniških družb na različne načine. Od njih so odvisni organiziranost, nastopanje v pravnem

¹² Statut Odvetniške zbornice Slovenije, Uradni list RS, št. 15/94, 10/95, 55/96, 4/00, 13/02, 90/03, 131/04, 103/11, 86/13 in 41/14, 7. člen

¹³ IVANJKO Šime et al., Korporacijsko pravo, 2. Dopolnjena in predelana izdaja, Ljubljana 2009, GV Založba, str. 126

prometu, finančni učinki, ipd. Spodnja preglednica prikazuje prednosti in slabosti določene družbe glede na njeno pravnoorganizacijsko obliko.

Tabela 1 - Prednosti in slabosti pravnoorganizacijskih oblik

Pravnoorganizacijska oblika	PREDNOSTI	SLABOSTI
Podjetnik posameznik – Odvetnik zasebnik	<ul style="list-style-type: none"> - Majhen kapital - Večja motivacija - Nedeljivost dobička - Povečanje premoženja 	<ul style="list-style-type: none"> - Neomejena odgovornost - Veliko tveganje
Družabništvo – Civilna odvetniška družba – Odvetniška d.n.o.	<ul style="list-style-type: none"> - Pridobivanje kapitala - Dopolnjujoči partnerji - Delitev odgovornosti - Večje poslovne možnosti 	<ul style="list-style-type: none"> - Neomejena odgovornost - Spori z družbeniki
Družba z omejeno odgovornost	<ul style="list-style-type: none"> - Hitrejša kapitalizacija - Omejena odgovornost - Prilagodljivost - Lažji razvoj - Večje poslovne možnosti 	<ul style="list-style-type: none"> - Deljivost dobička - Manjša motivacija

Vir: Lastna izdelava

Odvetnik lahko svojo dejavnost opravlja v eni od naslednjih pojavnih oblik:

- Odvetnik posameznik,
- zaposleni odvetnik,
- civilna odvetniška družba,
- odvetniška družba z neomejeno odgovornostjo,
- odvetniška družba z omejeno odgovornostjo.

3.1 Odvetnik posameznik

ZGD-1 ureja status gospodarskih subjektov, ki se večinoma ustanavljajo kot družbe, vendar pa kot sistemski zakon ureja tudi pravni položaj fizične osebe, ki samostojno opravlja pridobitno dejavnost v okviru organiziranega podjetja, ne da bi za to ustanovila družbo. (šesti odstavek 3. člena ZGD-1).

Temeljna značilnost takšne oblike organiziranja je samostojnost, ki se odraža v lastnih koristih in v riziku. Poslovanje se opravlja zaradi ustvarjanja dobička. Glede na druge statusne oblike je za samostojnega podjetnika značilno, da ne potrebuje posebnega ustanovitvenega kapitala. Za obveznosti družbe pa odgovarja z vsem svojim kapitalom.¹⁴

Odvetnik posameznik ni podjetnik, temveč sodi med zasebnike (tako kot drugi, t.i. svobodni poklici). Za t.i. svobodne poklice je značilna visoka usposobljenost, osebno opravljanje in osebna odgovornost. Kljub temu, da odvetnik posameznik iz statusno pravnega vidika ni podjetnik, pa šteje za podjetnika iz davčnega vidika. Poklic odvetnika je reguliran z zakonom o odvetništvu, opravlja pa ga lahko le oseba, ki je za ta poklic strokovno usposobljena in v vpisana v register pri odvetniški zbornici Slovenije. Podjetnik lahko začne opravljati svojo dejavnost, ko je pri AJPES vpisan v poslovni register Slovenije (prvi odstavek 74. člena ZGD-1).

3.2 Zaposleni odvetnik

Gre za obliko opravljanja odvetniške dejavnosti, ki je v praksi predvsem v odvetniških družbah, lahko pa je odvetnik zaposlen tudi pri odvetniku posamezniku. Pri obravnavi instituta zaposlenega odvetnika je treba opozoriti na obseg njegovih odgovornosti, te niso enake odgovornostim njegovega delodajalca. Zaposleni odvetnik posluje preko transakcijskega in fiduciarnega računa delodajalca. Odvetnik delodajalec je tisti, ki je

¹⁴ MAURIČ Ervin et al., *Ekonomika podjetja za pravnike*, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, 2003, str. 34

v razmerju do Finančne uprave RS in drugih upravnih organov. Prav tako zaposleni odvetnik praviloma ni stranka mandatnega razmerja, ampak je to njegov delodajalec, zato vse naloge izvaja zgolj po navodilih svojega delodajalca. V sled tega bi moral vedno ko zastopa delodajalca predložiti tudi substitucijsko pooblastilo. Glede na to, da opravlja zaposleni odvetnik odvetniško storitev v imenu in za račun delodajalca, bi zavarovanje odgovornosti moralo bremeniti delodajalca. Ta je namreč odgovoren za morebitno napako zaposlenega odvetnika v skladu z odgovornostjo za druge delavce. Treba pa je opozoriti na sklep Odvetniške zbornice Slovenije (v nadaljevanju OZS) z dne 7. Junija 2007, po katerem zaposleni odvetnik lahko opravlja posle brezplačne pravne pomoči in zastopanje po uradni dolžnosti v kazenskih zadevah. V teh primerih torej vzpostavlja zaposleni odvetnik neposredno mandatno razmerje s stranko, in sicer na podlagi odločbe predsednika sodišča oz. odločbe o brezplačni pravni pomoči.

3.3 Civilna odvetniška družba

Civilna odvetniška družba se ustanovi z družbeno pogodbo, ki ni urejena v ZGD-1, ampak v XXVIII. poglavju Obligacijskega zakonika (v nadaljevanju OZ). 990. člen OZ določa, da se z družbeno pogodbo dve ali več oseb zaveže, da si bodo s svojimi prispevki prizadevale doseči z zakonom dopustni skupni namen, tako kot je določeno s pogodbo. Civilna odvetniška družba tudi nima pravne subjektivitete. Vendar pa civilna odvetniška družba ni prava societeta. Družbena pogodba civilnega prava je namreč uporabna pravna oblika in omogoča najrazličnejše oblike sodelovanja fizičnih oseb zgolj glede uresničevanja osebnih interesov. Za neposredno opravljanje gospodarske dejavnosti pa se družbena pogodba ne sme uporabljati. V slovenski ustavnopravni ureditvi je sprejeto stališče, da se lahko gospodarska dejavnost opravlja le v pravno organizacijskih oblikah, ki so za ta namen določene z zakonom. Te oblike pa so izrecno določene v zakonih in velja torej numerus clausus. Večino oblik določa ZGD-1, ki pa nima izključne pristojnosti. ZOdv je tako določil novo pravno organizacijsko obliko za izvajanje gospodarske dejavnosti, ki dopolnjuje nabor znanih družb. Civilne družbe torej ni mogoče uvrstiti med nobeno izmed statusnopravnih oblik, predvidenih v ZGD-1, prav tako pa je tudi ni mogoče popolnoma izenačiti z družbo civilnega prava, urejeno v OZ. Gre torej za sui generis obliko, ki pa je zakonsko poimenovana kot civilna odvetniška družba. Za vprašanja, ki

niso izrecno urejena v ZOdV, je treba uporabiti določbe OZ, vendar se lahko te uporabljajo zgolj smiselno in ne neposredno.¹⁵

Civilne odvetniške družbe so v Sloveniji izjemno redke, saj iz praktičnega vidika pomenijo le neke povezave med samostojnimi odvetniki, zato je večina odvetniških družb organizirana v družbe z omejeno ali neomejeno odgovornostjo, saj te prinašajo določene razlike na organizacijskem in davčnem področju.

3.4 Odvetniška družba z neomejeno odgovornostjo

Družba z neomejeno odgovornostjo je gospodarska družba s statusom pravne osebe, v katero so vzajemno pogodbeno združene dve ali več pravnih ali fizičnih oseb, ki odgovarjajo z vsem svojim premoženjem. V odvetništvu gre za združitev dveh ali več odvetnikov, torej fizičnih oseb.

Status pravne osebe d.n.o. pridobi z vpisom v register. Firma d.n.o. mora vsebovati priimek vsaj enega družbenika z navedbo, da je družbenikov več in označbo d.n.o. Za oblikovanje firme so v ZOdv določene posebnosti, 38. člen določa, da mora firma odvetniške družbe vsebovati priimek vsaj enega družbenika z navedbo, da je družbenikov več, ter označbo statusne oblike in dodatno označbo, da gre za odvetniško pisarno z okrajšavo »o.p.«. Okrajšava »o.p.« ni obvezna, če vsebuje firma družbe besedi »odvetniška pisarna«. To pomeni, da je primerna firma neke odvetniške d.n.o. npr. "*Novak in odvetniki, d.n.o., o.p.*" ali "*Odvetniška pisarna Novak in odvetniki, d.n.o.*"

D.n.o. je primerna družba za opravljanje različnih gospodarskih dejavnosti, če so vsi družbeniki aktivno vključeni v delo družbe, kar pa za odvetništvo zagotovo drži. Ustanovitev družbe je relativno preprosta, zlasti, ker družbeniki ne potrebujejo posebnega premoženja za njeno ustanovitev. Pogoj za učinkovito delovanje takšne družbe so medsebojno zaupanje družbenikov ter posebna pobuda in zavest o odgovornosti vsakega družbenika.¹⁶

Razmerja med družbeniki do vpisa družbe v register se urejajo v skladu s civilnopravnimi pravili o družbeni pogodbi. Zakon ne določa višine vložkov v družbo, kar pa ne pomeni, da družbeniki niso zavezani ničesar vlagati v družbo. Že po naravi

¹⁵ ILIČ Uroš, Statusnopravne oblike opravljanja odvetništva – odvetniški d.o.o., Revija Odvetnik, št. 39/Junij 2008, str. 4-7

¹⁶ IVANJKO Šime et al., n.d., str. 338

družbenega razmerja morajo družbeniki zagotoviti pogoje za začetek poslovanja družbe. Zakon daje veliko svobodo družbenikom o vrsti in višini vrednosti prispevka, ki ga vložijo v družbo. Prispevek družbenika je lahko v delu, znanju, izkušnjah, denarju, pravicah, stvareh idr. Prispevek družbenika se opredeljuje kot vložek, ki ga s svojim vlaganjem lahko sproti spreminja. Na podlagi vložka pa družbenik pridobi kapitalski delež v družbi. V odvetniški d.n.o. so v skladu z ZOdv lahko družbeniki in poslovodje le odvetniki.¹⁷

Glede na to, da so v odvetniški d.n.o. družbeniki in poslovodje le odvetniki tako poteka tudi zastopanje družbe. Pravica do zastopanja pa je družbeniku oz. odvetniku lahko omejena, če je tako določeno v družbeni pogodbi.

V skladu s splošnim načelom 7. člena ZGD-1, da gospodarske družbe odgovarjajo za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem, tudi d.n.o. odgovarja za svoje obveznosti z vsem svojim premoženjem. Posebnost te ureditve pa se kaže v subsidiarni odgovornosti družbenikov za obveznosti družbe. Družbeniki so polno subsidiarno odgovorni za obveznosti d.n.o.. Subsidiarnost odgovornost pomeni posredno odgovornost za obveznosti družbe, neposredno je odgovorna sama d.n.o.. V tem primeru gre za nekakšno poroštvo družbenikov za obveznosti družbe, primarno mora upnik terjati obveznost od družbe, kasneje pa v primeru neplačevitosti družbe terja plačilo od družbenikov.

Na koncu poslovnega leta ugotavlja družba poslovni uspeh – dobiček. Tega pripiše kapitalskim deležem družbenika. Lahko pa družbeniki z družbeno pogodbo uredijo pravila delitve dobička in izgube. Če to ni urejeno s pogodbo, se po zakonu dobiček deli na dva dela. Prvi del dobička se deli na velikost kapitalskega deleža, in sicer v višini 5% od kapitalskega deleža, drugi del dobička, ki presega izračun po prvem delu, se razdeli med družbenike po enakih delih.¹⁸

3.5 Odvetniška družba z omejeno odgovornostjo – d.o.o.

Družba z omejeno odgovornostjo je zaradi svoje fleksibilne notranje strukture v svetu in tudi pri nas najbolj priljubljena pravnoorganizacijska oblika gospodarske družbe, predvsem zaradi neodgovornosti družbenikov za obveznosti družbe.

¹⁷ IVANJKO Šime et al., n.d., str. 341

¹⁸ MAURIČ Ervin et al., n.d., str.34

Družbo z omejeno odgovornostjo je ustvaril nemški zakonodajalec, z njo je želel zapolniti praznino v takratnem trgovinskem pravu in to s povsem novo vrsto družbe, ki naj bo vmesna oblika med strogo individualističnimi družbami na eni in doslednim kapitalističnim načelom, ki ga uteleša d.d.¹⁹

Možnost opravljanja odvetniške dejavnosti v okviru družbe z omejeno odgovornostjo je prinesla novela ZOdv-B. Ta sprememba je prinesla večjo fleksibilnost opravljanja odvetniških storitev in omogočila globalizacijo odvetništva.

Dotedanja omejenost statusnopravnih oblik je nedvomno v veliki meri posegala tudi v ustavne pravice do svobodne podjetniške pobude. Ob tem velja poudariti, da nasproti velikokrat poudarjeni potrebi po povečani odgovornosti odvetnika za njegovo delo žal drži skoraj nikoli upoštevano dejstvo, da je predpisani statusnopравни okvir, ki odvetniku nalaga osebno odgovornost, glede na poslovno realnost zelo tvegan. Ker odvetniki tako pri individualnem opravljanju odvetništva kot tudi v primeru organiziranosti v obliki družbe z neomejeno odgovornostjo odgovarjajo za vse obveznosti tudi s svojim osebnim premoženjem, je treba poudariti: odgovornost je bistveno večja, kot pa bi bilo potrebno zgolj zaradi zavarovanja interesov strank. Zaradi omejenosti statusnopravnih oblik že sama "dovoljena" oblika povečuje tveganja, na samega odvetnika pa prelaga tudi precejšnja tveganja glede plačilne discipline oziroma solventnosti strank in podobno. Nadalje statusnoppravna oblika narekuje tudi davčni položaj odvetnika, ki je pri individualnem opravljanju enak kot pri podjetniku, kar seveda prinaša bistveno razliko predvsem na področju obdavčenja: za podjetnika se uporablja progresivna lestvica, ki velja za fizične osebe, tako da davek na dobiček neredko dosega 50 odstotkov, pri družbah pa velja enotna 17-odstotna davčna stopnja. Vsekakor gre za davčni prihranek, ki ni zanemarljiv. Če mu dodamo še osebno odgovornost - na primer - za plačilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) na podlagi izstavljenih, vendar še ne plačanih računov, potem se pokaže, da je statusna oblika družbe z omejeno odgovornostjo potrebna predvsem zaradi zavarovanja pred finančnimi tveganji in možnosti izbire davčnega okvirja.²⁰

¹⁹ PRELIČ Saša et al., Družba z omejeno odgovornostjo, Ljubljana 2009, GV Založba, str. 31

²⁰ TEKAVC Janez, Odvetniške družbe, Revija odvetnik, št. 25, december 2004, str. 16

Za d.o.o., kot gospodarsko družbo je značilno, da:

- Nastane na podlagi določenega pravnega posla – družbene pogodbe,
- ima status pravne osebe,
- je registrirana v sodnem registru,
- ima lastno organizacijo delovanja in upravljanja,
- prek svojega podjetja opravlja pridobitno dejavnost na trgu,
- družbeniki delujejo skupno in imajo pravne obveznosti in pravice glede skupnega delovanja,
- obvezno združuje kapital za organiziranje družbinega premoženja.²¹

473. člen ZGD-1 določa, da družbo lahko ustanovi ena ali več fizičnih ali pravnih oseb, ki postanejo z ustanovitvijo družbe družbeniki. V našem primeru lahko d.o.o. ustanovi eden ali več odvetnikov, saj so v skladu z ZOdv, družbeniki lahko le odvetniki.

Osnovni kapital družbe z omejeno odgovornostjo je razdeljen na vložke. Znesek osnovnega kapitala ne sme biti nižji od 7.500 EUR, posamezni vložek, pa ne sme znašati manj kot 50 EUR. Osnovni kapital družbe se lahko poveča ali zmanjša, vendar ne pod 7.500 EUR. V skladu z drugim odstavkom 471. Člena ZGD-1 na podlagi osnovnega vložka in sorazmerno z njegovo vrednostjo v osnovnem kapitalu pridobi družbenik svoj poslovni delež, ki je izražen v odstotkih. Vsak družbenik lahko ob ustanovitvi prispeva le en osnovni vložek in ima le en poslovni delež. Osnovni vložki se vplačujejo v denarju ali kot stvarni vložek oz. stvarni prevzem.

Za ustanovitev in poslovanje odvetniške družbe z omejeno odgovornostjo se uporabljajo določbe ZGD-1, ki pa so regulirane z določbami ZOdv. Omejitve zakon določa v 37. členu:

- Dejavnost odvetniške družbe je omejena na opravljanje odvetniškega poklica,
- združevanje odvetniških družb z namenom skupnega izvajanja odvetniške dejavnosti ni dovoljeno,
- družbeniki odvetniške družbe so lahko samo odvetniki, ki v odvetniški družbi opravljajo odvetniško dejavnost. Družbeniki ne smejo opravljati odvetniške dejavnosti v drugih odvetniških družbah,

²¹ PRELIĆ Saša et al., n.d., str. 34

- vodenja poslov odvetniške družbe ni mogoče zaupati osebi, ki ni odvetnik,
- odvetniška družba z omejeno odgovornostjo mora imeti na svojem sedežu pisarno, v kateri opravlja odvetniško dejavnost vsaj en družbenik,
- odvetniška družba je dolžna Odvetniški zbornici Slovenije sporočiti vsako spremembo družbene pogodbe, družbenika ali osebe, ki je pooblaščen za zastopanje, kot tudi ustanovitev ali ukinitvev podružnice.

Nadalje še zakon določa omejitve glede firme družbe, v 38. členu določa, da mora firma odvetniške družbe vsebovati priimek vsaj enega družbenika z navedbo, da je družbenikov več, ter označbo statusne oblike in dodatno označbo, da gre za odvetniško pisarno z okrajšavo »o.p.«. Okrajšava »o.p.« ni obvezna, če vsebuje firma družbe besedi »odvetniška pisarna«. Ime prejšnjega družbenika lahko ostane z njegovo privolitvijo ali privolitvijo njegovih dedičev v imenu družbe iz prejšnjega odstavka še največ pet let z dodatno oznako pri imenu: "prejšnji".

Družbenik družbe z omejeno odgovornostjo po ustanovitvi le te pridobi določena premoženjska, članska in upravljalna upravičenja.

Premoženjske pravice delimo na:

- Pravico do poslovnega deleža,
- pravico do udeležbe v dobičku,
- pravico do ustreznega dela likvidacijske mase,
- pravico do drugih ugodnosti.

Družba z omejeno odgovornostjo mora imeti poslovodjo oz. direktorja, to je v odvetniški d.o.o. lahko le odvetnik, vendar pa se lahko dogovori tudi skupno zastopanje, npr. v odvetniški d.o.o., kjer sta družbenika dva odvetnika, se lahko dogovorita, da sta direktorja oba in družbo zastopata samo skupaj.

4. OBDAVČITEV ODVETNIKA POSAMEZNIKA

4.1. Dohodnina

4.1.1. Obseg in predmet obdavčitve

Zakon o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh-2) v prvem členu določa, da je dohodnina davek od dohodkov fizičnih oseb. Glede na obseg davčne obveznosti pa ločimo rezidente in nerezidente. Rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, nerezidenti pa so obdavčeni po viru dohodka. Obseg davčne obveznosti je določen v petem členu ZDoh-2 in določa, da so rezidenti zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Nerezidenti pa so zavezani za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Pogoji za status rezidenta in nerezidenta so zapisani v šestem in sedmem členu ZDoh-2.

Uveljavitev načela obdavčitve svetovnega dohodka prinaša novo problematiko. Pri uporabi le-tega prihaja do problematike dvojne obdavčitve. Tako je treba zmeraj, ko imamo opravka z mednarodnim elementom pregledovati tudi določbe sporazumov o izogibanju dvojni obdavčitvi. Omenjeni načeli sta posledica dileme, ki se je pojavila v mednarodnem davčnem pravu, in sicer, ali in kako obdavčiti del dohodka, ki ga je oseba z domicilom na območju ene države opravila v tujini – na območju druge države. Praktično se težišče mednarodnega davčnega prava nahaja v t.i. pravu direktnih davkov na dohodek in premoženje. Če bi bilo v okviru mednarodnega davčnega prava kot splošno veljavno načelo sprejeto načelo obdavčitve po viru, potem tudi v okviru direktnih davkov ne bi prihajalo do številnih kolizij med posameznimi nacionalnimi davčnimi sistemi. V nasprotju s tem pa zporaba načela svetovne obdavčitve povzroča podvajanje nastanka davčne obveznosti, zaradi česar prihaja do večkratne davčne obremenitve.²²

Predmet obdavčitve določa petnajsti člen ZDoh-2. Z dohodnino so obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu. Dohodki so vsi dohodki in dobički, ne glede na vrsto, če ZDoh-2 ne določa drugače. Za dohodek po ZDoh-2 se šteje vsako izplačilo oziroma prejem dohodka, ne glede na obliko, v kateri je izplačan oziroma prejet. Dohodek je

²² ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 151

pridobljen oziroma dosežen v davčnem letu, v katerem je prejet. Šteje se, da je dohodek prejet, ko je izplačan fizični osebi ali je kako drugače dan na razpolago fizični osebi.

Dohodki po ZDoh-2 so:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala,
- drugi dohodki.

Za potrebe te naloge bom podrobneje obravnaval dohodek iz dejavnosti. Dohodki iz kapitala pa se od leta 2006 ne vključujejo več v letno dohodninsko napoved, ker se izračunana in plačana dohodnina od navedenih dohodkov šteje za dokončni davek. ZDoh-2 vključuje med dohodek iz kapitala: obresti, dividende in dobiček iz kapitala.

Davčna stopnja od dobička iz kapitala se izračuna in plača od davčne osnove po 25-odstotni stopnji in se šteje kot dokončen davek. Za vsakih dopolnjenih pet let imetništva kapitala se stopnja davka znižuje, tako da znaša po dopolnjenih: petih letih imetništva kapitala 15 odstotkov, desetih letih imetništva kapitala 10 odstotkov, petnajstih letih imetništva kapitala 5 odstotkov.

4.1.2. Dohodek iz dejavnosti

Dohodek iz dejavnosti je opredeljen v 46. členu ZDoh-2. Za dohodek iz dejavnosti se šteje dohodek, dosežen z neodvisnim samostojnim opravljanjem dejavnosti, ne glede na namen in rezultat opravljanja dejavnosti. Opravljanje dejavnosti pomeni opravljanje vsake podjetniške, kmetijske ali gozdarske dejavnosti, poklicne dejavnosti ali druge neodvisne samostojne dejavnosti, vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic. Glede na dohodek iz dejavnosti je obdavčen tudi odvetnik posameznik, ki opravlja poklic odvetništva, kot svoboden poklic.

4.1.2.1 Davčna osnova

Davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, ZDoh-2 opredeljuje v 48. členu. Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, ki nastanejo v zvezi z opravljanjem dejavnosti v davčnem letu, ki je enako koledarskemu.

Davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti je možno ugotavljati na dva različna načina:

- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov, oz.
- z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, t.i. poenostavljen način.

Odvetnik, ki ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov, v skladu z določbo prvega odstavka 295. člena Zakona o davčnem postopku, sam izračuna akontacijo dohodnine od takega dohodka v davčnem obračunu. V tem primeru govorimo o tako imenovani samoobdavčitvi.²³

4.1.2.1.2. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov

Za ugotavljanje dobička, ki predstavlja davčno osnovo, se priznajo prihodki in odhodki, kot so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki je sestavljen na podlagi ZGD-1, ZDoh-2, Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-2) in na podlagi računovodskih standardov. Odvetnik je torej po davčnem obračunu sicer res obdavčen po ZDoh-2, vendar pa mora za ugotavljanje prihodkov in odhodkov uporabljati predpise ZDDPO-2, če v ZDoh-2 ni drugače navedeno oziroma določeno. S tem je ugotavljanje davčne osnove zelo približano ugotavljanju davčne osnove pri gospodarskih družbah.²⁴

4.1.2.1.2.1 Prihodki

V smislu časovnega upoštevanja poslovnega dogodka oziroma nastanka prihodkov in odhodkov zakon določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove upošteva prihodke

²³ BRADAČ Nataša, Davčno nevtralna obravnava materialnega statusnega preoblikovanja fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, v kapitalsko družbo, Maribor 2012, str.47

²⁴ CEPEC Jaka et al., Pot v podjetništvo s.p. ali d.o.o., Ljubljana 2010, GV Založba, str. 196

in odhodke ob njihovem nastanku, če ni drugače določeno. V skladu s tako oblikovano zakonsko normo, ki pomeni odstopanje od splošnih pravil računovodenja, se poslovni dogodki pripoznajo, ko se pojavijo (načelo obračunane realizacije) in ne šele ob plačilu (načelo plačane realizacije). Evidentirajo se v računovodske razvide in se o njih poroča v računovodskih izkazih obdobja, na katero se nanašajo. Tako se jih torej ne upošteva ob dejanskem prejemu ali plačilu. Pri tem je s plačilom mišljen vsak prejem gotovine, nakazilo na račun, prejem kakšnega drugega nadomestila itd.²⁵

Prihodki so opredeljeni v Slovesnikih računovodskih standardih, (v nadaljevanju SRS) 18.1 določa, da so prihodki povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Preko poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Med prihodke odvetnika zakon uvršča vse prihodke, ki so nastali v zvezi z opravljanjem dejavnosti, kot tudi prihodke, ki niso neposredno povezani z opravljanjem dejavnosti, če opravljanje dejavnosti omogoči nastanek teh poslov.²⁶

V okviru določb, ki se nanašajo na prihodke davčnega zavezanca, ki opravlja dejavnost, kaže izpostaviti predvsem določbe, ki odstopajo od splošnih načel glede ugotavljanja prihodkov. Določbe lahko razdelim na dve vrsti, in sicer na takšne, ki določene prihodke:

- **izključujejo** iz okvira dohodkov iz dejavnosti, kot npr.:
 - prvi in tretji odstavek 47. člena ZDoh-2, ki iz obdavčitve izključujeta dohodke dosežene z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, dohodke iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjskih pravic;
 - določba drugega odstavka 50. člena, da se za prihodek ne šteje stvarno premoženje, preneseno iz gospodinjstva v podjetje ob začetku opravljanja dejavnosti ali po začetku opravljanja dejavnosti, če je bilo to stvarno premoženje pridobljeno oziroma zgrajeno pred začetkom opravljanja dejavnosti;

²⁵ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 201

²⁶ CEPEC Jaka et al., n.d., str. 197

- 54. člen ZDoh-2, ki iz obdavčitve izključuje prihodke v obliki dividend, obresti doseženih na podlagi dolžniških papirjev, izdanih v seriji, za katere so z zakonom, ki ureja trg vrednostnih papirjev določeni pogoji in način poslovanja z njimi in prihodke dosežene na podlagi odsvojitve lastniškega deleža ali na podlagi odsvojitve investicijskih kuponov.
- **vkjučujejo** v davčno osnovo dohodka iz dejavnosti, ne glede na splošna pravila za ugotavljanje prihodkov, kot npr.:
 - 50. člen, ki ureja vprašanje prenosa sredstev med podjetjem in gospodinjstvom in v skladu s katerim se pod določenimi pogoji med prihodke štejejo tudi prenosi sredstev med podjetjem zavezanca in njegovim gospodinjstvom;
 - Med prihodke iz opravljanja dejavnosti se vključujejo tudi prihodki iz poslov, ki neposredno ne pomenijo opravljanja dejavnosti, vendar opravljanje dejavnosti omogoči nastanek takih poslov (52. člen);
 - 51. člen, ki določa davčno obveznost in način obdavčitve v primeru prenehanja opravljanja dejavnosti in izjeme od splošnih pravil. V skladu s splošnim pravilom se kot odtujitev sredstev šteje tudi prenehanje opravljanja dejavnosti.²⁷

Zakon predvideva izjemo od pravkar zapisanega splošnega pravila. Davčni zavezanec ima pravico pri davčnem organu zahtevati, da se kot odtujitev sredstev v smislu prvega odstavka 51. člena ZDoh-2 ne šteje:

- Prenehanje opravljanja dejavnosti s prenosom podjetja ali njegovega dela na drugo fizično osebo;
- Prenehanje opravljanja dejavnosti, ki se izvede v skladu z določbami ZGD-1 o statusnem preoblikovanju podjetnika.

V pravkar zapisanih primerih in ob izpolnjevanju zakonsko določenih pogojev se kot prihodki, tako zasebnika, ki je prenehal, kakor tudi novega zasebnika oziroma pravne osebe, ki je prevzela sredstva, ne štejejo odtujitve oziroma pridobitve sredstev, kot

²⁷ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 203

posledica prenehanja opravljanja dejavnosti. Takšne odtujitve oziroma pridobitve sredstev so z davčnega vidika nevtralne, v nasprotnem primeru, ko ni podlage za uveljavljanje davčne nevtralnosti, oziroma, ko niso izpolnjeni zahtevani pogoji, pa povzročijo nastanek davčne obveznosti. V primerih, ko pride v obdobju petih let do neizpolnjevanja pogojev, ki so bili osnova za priznanje davčne nevtralnosti odtujitev oziroma pridobitev sredstev v primerih prenehanja opravljanja dejavnosti, predvideva zakon t.i. naknadno obdavčitev tovrstnih prihodkov, in sicer tako na ravni zasebnika, ki je prevzel sredstva, kakor tudi na ravni novega zasebnika, ki je prevzel sredstva. V primeru, da pride do neizpolnjevanja pogojev na ravni novega zasebnika, se v letu, v katerem je prišlo do neizpolnjevanja pogojev za višino prihodkov, ki se niso šteli za prihodke, poveča davčna osnova v okviru dohodkov iz dejavnosti. Enako je določeno za davčno osnovo zasebnika, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti. Takšni prihodki predstavljajo za zaebnika, ki je prenehal z opravljanjem dejavnosti, druge dohodke v smislu ZDoh-2.²⁸

4.1.2.1.2.2. Odhodki

Odhodki so tako kot prihodki definirani v računovodskih standardih, 17.1 SRS določa, da so odhodki zmanjšanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki zmanjšanj sredstev (na primer zalog blaga zaradi prodaje) ali povečanj dolgov (na primer zaradi zaračunanih obresti); prek poslovnega izida vplivajo na velikost kapitala.

Delimo jih na tri skupine:

- Davčno priznane odhodke,
- davčno nepriznane odhodke,
- delno davčno priznane odhodke in
- normirane odhodke (upoštevajo se v okviru poenostavljenega ugotavljanja davčne osnove)

ZDDPO-2 določa splošno pravilo za priznanje odhodkov v 29. členu. Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov. Odhodki, ki niso

²⁸ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 205

potrebni za pridobitev prihodkov, so odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:

- niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti;
- imajo značaj privatnosti;
- niso skladni z običajno poslovno prakso. (naravne nesreče, izredni dogodki...).

Davčno nepriznani odhodki so določeni tudi v 55. členu ZDoh-2, to so naslednji plačani davki:

- davki, ki jih je plačal zavezanec kot fizična oseba in niso povezani z opravljanjem dejavnosti (na primer davek od premoženja, davek na dediščine in darila),
- dohodnina po tem zakonu,
- davek na dodano vrednost, ki ga je zavezanec uveljavil kot odbitek davka v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost,
- samoprispevek.

Pri presoji, ali so določeni odhodki davčno priznani ali ne, moramo poleg določb ZDoh-2 upoštevati tudi določbe ZDDPO-2.

Delno priznani odhodki so odhodki, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo v omejeni višini, ki jo določi vlada. To so:

- stroški v zvezi s službenimi potovanji,
- stroški prehrane med delom,
- stroški prevoza na delo in z dela ter
- stroški dela na terenu.

Tudi pri delno priznanih odhodkih moramo prav tako upoštevati določbe ZDDPO-2, npr. rezervacije, amortizacija, preverednotenje in odpis terjatev, stroški reprezentance, plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo.

4.1.2.1.2.3. Izguba in olajšave

Izguba predstavlja negativno razliko med odhodki in prihodki. ZDoh-2 jo kot negativno davčno osnovo opredeljuje v 60. členu.

Zakon za upoštevanje negativnih poslovnih rezultatov predvideva t.i. prenos izgub v breme pozitivnih poslovnih rezultatov prihodnjih poslovnih obdobj. Izgubo lahko torej zasebnik pokriva z zmanjšanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih letih. Pri zmanjšanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti na račun izgub iz preteklih let se davčna osnova od dohodka iz dejavnosti najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma.

Poleg izgube davčno osnovo znižujejo tudi davčne olajšave, ki so navedene v členih od 61 do 66 ZDoh-2. To so:²⁹

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

Prav tako pa ZDoh-2 pozna tudi določene omejitve z olajšavami (glede njihove višine in pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za njihovo priznanje), in sicer do zgoraj navedenih olajšav niso upravičeni zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih stroškov. Prav tako so predpisane tudi omejitve v zvezi z višino olajšav. Davčne olajšave (vključno s prenosom neizkoriščenega dela olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj) se priznajo največ do višine davčne osnove, po opravljenem odbitku izgub iz preteklih let.³⁰

²⁹ Podrobneje so obrazložene v poglavju o Obdavčitvi odvetniških družb

³⁰ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 210

4.1.2.1.2.4. Način izračuna in plačila dohodnine

Davčni zavezanec, ki v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, ugotavlja davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, sam izračunava akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti, v davčnem obračunu.

Obdobje za izračun je enako koledarskemu letu, v kolikor zavezanec preneha oz. začne opravljati dejavnost med letom, izračuna akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje, ki je krajše od koledarskega leta. Davčni zavezanec mora predložiti davčni obračun davčnemu organu najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto.

Preden zavezanec sestavi davčni obračun, mora biti seznanjen s svojim poslovnim rezultatom, saj je ta podlaga za sestavo davčnega obračuna. Prihodke in odhodke, ki jih ugotovi v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, mora v davčnem obračunu ustrezno korigirati glede na zahteve davčnih predpisov. V primeru, da ugotovi pozitivno davčno osnovo od dohodka iz dejavnosti, lahko to zmanjša za v preteklih davčnih obdobjih ugotovljeno davčno izgubo in na račun davčnih olajšav, če zanje izpolnjuje pogoje. Od tako ugotovljene davčne osnove plača akontacijo dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Pri izračunu te akontacije upošteva stopnje dohodnine iz davčne lestvice, ki so določene na letni ravni in so progresivne, v razponu od 16 do 50 odstotkov.³¹

Zavezanec mora med poslovnim letom plačevati akontacijo dohodnine, ki se plačuje mesečno, če znesek akontacije presega 400 EUR, oziroma v treimesečnih obdobjih, če znesek ne presega 400 EUR. Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, se za davčno leto plača v znesku, ki je enak znesku davčnega obračuna predhodnega leta. Posamezen obrok akontacije dohodnine, ki jo mora plačevati zasebnik, znaša mesečno 1/12 lanske končno obračunane dohodnine oziroma v primeru plačevanja na trimesečje $\frac{1}{4}$ lanske končno obračunane dohodnine.³²

Davčni zavezanec, ki začne z opravljanjem dejavnosti ali prehaja z ugotavljanja dačne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov na ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, sam izračuna predhodno akontacijo v

³¹ BRADAČ Nataša, n.d., str. 61

³² CEPEC Jaka et al., n.d., str. 203

znesku glede na višino predvidene davčne osnove davčnega leta za katerega se plačuje predhodna akontacija. Obrazložen izračun predvidene davčne osnove v obračunu akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, višino predhodne akontacije ter obrokov predhodne akontacije predloži davčnemu organu v osmih dneh od vpisa v primarni register oziroma od vpisa v uradno evidenco organa, ob predložitvi prijave za vpis v davčni register oziroma do začetka davčnega leta, v katerem bo ugotavljal davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.³³

4.1.2.1.3. Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov

Ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov velja za poenostavljen način ugotavljanja davčne osnove. Normirani odhodki so odhodki določeni v pavšalu. Na tem področju je v zadnjem času prišlo do zakonskih sprememb. Novela ZDoh-2L je spremenila pogoje, ki jih mora izpolnjevati zavezanec, ki želi davčno osnovo ugotavljati na poenostavljen način. Prej veljavni pogoji za zavezance so bili:

- niso dolžni voditi poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih in ne vodijo poslovnih knjig in evidenc po drugih predpisih,
- Njihovi prihodki iz dejavnosti v zadnjih zaporednih 12 mesecih, z vključno mesecem oktobrom tekočega leta, ne presegajo 42.000 EUR in
- Ne zaposlujejo delavcev – dejavnost opravljajo sami.

Novela ZDoh-2L je spremenila obstoječe pogoje tako, da je ohranila samo drugi pogoj prihodkov in ga dvignila na mejo 50.000 EUR. Prvi pogoj za vodenje poslovnih knjig in evidenc ter tretji pogoj o nezaposlovanju delavcev, pa je črtala.

Nadalje se je spremenil četrti odstavek 48. člena, ki opredeljuje možnosti zavezanca, ki je na novo začel z opravljanjem dejavnosti. Zavezanec, ki je na novo začel z opravljanjem dejavnosti, pri ugotavljanju davčne osnove v prvem davčnem letu in v drugem davčnem letu, če je začel z opravljanjem dejavnosti v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega leta, priglasí upoštevanje normiranih odhodkov v višini 70

³³ CEPEC Jaka et al., n.d., str. 204

odstotkov prihodkov.³⁴ Dodatni pogoji glede začetka opravljanja dejavnosti so določeni v novem osmem odstavku 48. člena.

Nova enajsti in dvanajsti odstavek 48. člena določata, da mora mora v roku, določenim z zakonom, ki ureja davčni postopek, davčni organ obvestiti o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in kasneje je dolžan za davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je potrebno voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Enako velja za zavezanca, ki dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje pogojev za ugotavljanje davčne osnove na poenostavljen način.

Črtan je bil drugi odstavek 49. člena zakona s čimer se ukinja priznavanje prihodkov po principu plačane realizacije (upoštevanje prihodkov ob njihovem plačilu), ki je veljala za davčne zavezance, ki so svojo davčno osnovo ugotavljali na poenostavljeni način. Na podlagi te spremembe bo za vse fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, ne glede na to ali bodo svojo davčno osnovo ugotavljali na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov ali na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, veljalo, da svoje prihodke in odhodke pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo ob njihovem nastanku.³⁵

S spremembo tretjega odstavka 60. člena zakona se davčne izgube iz predhodnih davčnih let lahko pokrivajo le v omejenem obsegu. Omejitev je določena na ravni davčne osnove. Določeno je, da se davčna osnova lahko zmanjšuje na račun davčnih izgub iz predhodnih let, vendar največ v višini polovice (50%) davčne osnove.

Glede davčnega odtegljaja je črtan peti odstavek 68. člena, ki je določal, da se določbe o davčnem odtegljaju ne uporabljajo za zavezanca, ki osnovo ugotavlja na poenostavljen način. Navedena določba je bila črtana zaradi novega 135.b člena, ki izenačuje izračunavanje in plačevanje davčnih obveznosti za zavezance, ki ugotavljajo davčno osnovo na poenostavljen način ali na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov.

³⁴ Novela ZDoh-2N je dvignila upoštevanje odhodkov iz 70 na 80 odstotkov prihodkov.

³⁵ Pojasnilo FURS – Novosti ZDoh-2-L, December 2012

Z novim 135.a členom se določa davčna stopnja, po kateri se obračunava davek od dohodka iz dejavnosti, ki se ne všteva v letno davčno osnovo, in sicer po višini 20%. Za določanje višine davčne osnove se uporabljajo določbe poglavja dohodka iz dejavnosti. Z novim 135.b členom se določata izračun in plačilo dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne všteva v letno davčno osnovo. Določeno je, da se izračun dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne všteva v letno davčno osnovo, torej dohodek iz dejavnosti fizične osebe, ki davčno osnovo ugotavlja z upoštevanjem normiranih odhodkov, opravi z davčnim obračunom na letni ravni, ki ga opravi zavezanec sam. S tem se spreminja dosedanji način izračunavanja davčne osnove za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in svojo davčno osnovo ugotavljajo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, v skladu s katerim se je izračun akontacije dohodnine opravil na podlagi obračuna davčnega odtegljaja, ki ga je opravil plačnik davka, ali pa na podlagi odločbe davčnega organa, ki je bila izdana na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Med letom se bo plačevala tudi akontacija dohodnine od tega dohodka, v kar se bosta štela med letom plačana akontacija dohodnine od tega dohodka, ugotovljena v skladu z novim 135.c členom, in davčni odtegljaj iz 68. člena zakona, kot je to urejeno v drugem odstavku novega 135.b člena. Tretji odstavek določa poračune med letom plačane akontacije dohodnine od tega dohodka z zneskom obračunane dohodnine od tega dohodka na letni ravni, in sicer tako, da zavezanec doplača razliko dohodnine, če je znesek obračunane dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine. Če pa je znesek obračunane dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancu razlika dohodnine vrne. Roki in načini morebitnih vračil in doplačil dohodnine se urejajo z zakonom, ki ureja davčni postopek.³⁶

Akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, od katerega se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, se bo določala ali na podlagi predhodnega obračuna dohodnine od dohodka iz dejavnosti, ki se ne všteva v davčno osnovo, ali na podlagi predhodnega obračuna akontacije dohodnine iz dejavnosti, ki se všteva v letno davčno osnovo. S tem je poenoten način ugotavljanja akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti, od katerega se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih

³⁶ Pojasnilo FURS – Novosti ZDoh-2-L, December 2012

odhodkov, saj se ne glede na to, kako je v preteklem davčnem letu zavezanec ugotavljal davčno osnovo (ali z upoštevanjem dejanskih prihodkov in odhodkov ali z upoštevanjem normiranih odhodkov), ugotavlja akontacija dohodnine od dohodka iz dejavnosti, od katerega se davčna osnova ugotavlja z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov na podlagi predhodnega obračuna dohodka iz dejavnosti. Roki in način plačevanja akontacije dohodnine se določajo z zakonom, ki ureja davčni postopek.³⁷

Naslednja novela, ki je posegla v področje ugotavljanja davčne osnove na poenostavljen način je novela ZDoh-2N. Novela določa spremembo prihodkovnega limita, ki je določen kot pogoj za vstop v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, in sicer iz dosedanjih 50.000 EUR na 100.000 EUR prihodkov, ugotovljenih po predpisih o računovodenju. Določen je dvig davčno priznanih odhodkov iz dosedanjih 70 na 80 odstotkov prihodkov. Pri tem pa je za davčne zavezance, ki bodo priglasili ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in njihovi prihodki ne bodo presegli 100.000 EUR, določen dodatni pogoj. Novela ZDoh-2N določa, da mora biti v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero se ugotavlja davčna osnova z upoštevanjem normiranih odhodkov, pri zavezancu vsaj ena oseba v skladu s pokojninskimi predpisi obvezno zavarovana za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Za osebo, ki je pri zavezancu v skladu z zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (v nadaljevanju ZPIZ-2) obvezno zavarovana za polni delovni čas neprekinjeno pet mesecev, se šteje tudi sam zavarovanec, fizična oseba, ki opravlja dejavnost in tudi vsaka druga oseba, ki je pri zavezancu zaposlena za polni delovni čas, če zavezanec sam ni obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovan za polni delovni čas iz naslova opravljanja te dejavnosti.³⁸

5. OBDAVČITEV ODVETNIŠKIH DRUŽB

Odvetniške družbe delujejo v različnih pravnoorganizacijskih oblikah. Kot civilne družbe, družbe z omejeno odgovornostjo in družbe z neomejeno odgovornostjo. Civilna družba ni pravna oseba, zato so odvetniki, ki delujejo v okviru civilne družbe obdavčeni kot odvetniki posamezniki. Obdavčitev odvetniških družb z omejeno in

³⁷ Pojasnilo FURS – Novosti ZDoh-2-L, December 2012

³⁸ Pojasnilo FURS, Pravna praksa – 2014, številka 37, stran 22, št. 4212-6631/2014-2, 12. Avgust 2014

neomejeno odgovornostjo pa ureja ZDDPO-2. Zavezanec po ZDDPO-2 je vsak subjekt, ki ima lastnost pravne osebe. Nadalje delimo zavezance na rezidente in nerezidente, glede na to, da gre pri odvetniških družbah izključno za rezidente, se bom osredotočil na obdavčitev rezidentov.

Rezidenti so zavezani za davek od celotnih svetovnih dohodkov (načelo obdavčitve svetovnega dohodka), kar pomeni tako od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, kot tudi od dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Ker so rezidenti obdavčeni od celotnega svetovnega dohodka, je zakonska opredelitev kriterijev za kvalifikacijo rezidenta izjemno pomembna.³⁹

5. člen ZDDPO-2 določa, da je rezident je zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

5.1 Davčna osnova

Pravila za ugotavljanje davčne osnove rezidenta so določena v 12. členu ZDDPO-2. Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, je dobiček, ki se ugotovi kot presežek prihodkov nad odhodki.

Izhodiščno davčna osnova temelji na poslovnem izidu, ki ga pravna oseba ugotovi v izkazu poslovnega izida, ki se estavi za poslovne namene. Če ZDDPO-2 ne določa drugače, se dobiček ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki v izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njimi uvedenimi računovodskimi standardi.⁴⁰

Davčna osnova = prihodki – davčno priznani odhodki – davčno priznane olajšave

Tudi pravna oseba lahko svojo davčno osnovo ugotavlja na poenostavljen način, vendar mora za to izpolnjevati enake zakonske pogoje kot fizična oseba. Davčna stopnja pri pravnih osebah znaša 17%, potrebno pa je tudi upoštevati, da v kolikor si

³⁹ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 282

⁴⁰ ŠKOF Bojan et al., n.d., str. 287

družbenik želi izplačati dobiček - dividendo, mora plačati še davek na dobiček, ki je obdavčen s 25%.

Uporaba sistema poenostavljenega ugotavljanja davčne osnove je možna pod naslednjimi pogoji:

- če prihodki zavezanca, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 50.000 eurov, ali
- če prihodki zavezanca ne presegajo 100.000 evrov in če je bila pri njem obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

V praksi se predvsem pojavljajo vprašanja glede druge točke, ki določa obvezno zavarovanje vsaj ene osebe za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. V ta namen je Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) izdala tudi pojasnila⁴¹, ki podrobneje določajo to drugo točko.

Na podlagi navedenega izhodišča se za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za poln delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev, lahko šteje osebo, v zvezi s katero so kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji:

- je v pravnem razmerju z zavezancem (pravno osebo), ki želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, na podlagi katerega je nastalo zavarovalno razmerje po ZPIZ-2,
- je na podlagi tega pravnega razmerja obvezno zavarovan za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev v davčnem letu (koledarskem letu), pred davčnim letom (obdobjem), za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov in
- ima zavezanec v zvezi s tem njenim zavarovanjem v skladu z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, vsaj eno od navedenih obveznosti:

⁴¹ Pojasnilo FURS - Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davek od dohodkov pravnih oseb – Podrobnejši opis, April 2016

- a.) obveznost vlaganja prijave v zavarovanje, odjave iz zavarovanja in sprememb med zavarovanjem – je zavezanec ali zavezanka za vlaganje prijav po zakonu, ki ureja matično evidenco;
- b.) obveznost predlaganja ustreznih obračunov, v katerih se obračunavajo prispevki za socialno varnost, organu pristojnemu za pobiranje prispevkov za socialno varnost (določena v zakonu, ki ureja davčni postopek, na podlagi 159. člena ZPIZ-2);
- c.) obveznost vlaganja prijave podatkov o osnovah, obračunih in plačanih prispevkih ter obdobjih zavarovanja v matično evidenco zavarovancev in uživalcev pravic iz obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja – je zavezanec za vlaganje prijav o osnovah po zakonu, ki ureja matično evidenco;
- d.) obveznost zavezanca za plačilo prispevkov delodajalca (153. člen ZPIZ-2).

Izpolnjevanje dodatnega pogoja (primer):

1. Za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj pet mesecev, se šteje oseba, ki je zaposlena pri zavezancu in nastopi materinski in starševski dopust (porodniški dopust). Pravno razmerje, na podlagi katerega je nastalo zavarovalno razmerje, se z nastopom porodniškega dopusta ne spremeni. Podlaga zavarovanja se ne spremeni, ob tem pa je izpolnjen tudi pogoj, da ima zavezanec v zvezi s tem zavarovanjem v skladu z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo izvajanje, vsaj eno od zgoraj navedenih obveznosti.

Dodatni pogoj ni izpolnjen (primera):

1. Za osebo, ki je pri zavezancu (pravni osebi) v skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2) obvezno zavarovana za poln delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev, se ne šteje oseba, ki je družbenica oziroma delničarka gospodarskih družb, ustanovljenih v skladu s predpisi v Republiki Sloveniji, in je poslovodna oseba pri zavezancu – zavarovanec na podlagi 16. člena ZPIZ-2. Zavezanec v zvezi z obveznim zavarovanjem te osebe, vzpostavljenim na podlagi 16. člena ZPIZ-2, nima z ZPIZ-2 in drugimi predpisi, sprejetimi za njegovo

izvajanje, nobene obveznosti navedene zgoraj, po kateri bi osebo lahko opredelili kot osebo, obvezno zavarovano pri zavezancu. Vse obveznosti so obveznosti zavarovanca samega oziroma davčnega organa. Ob tem pripominjamo, da obravnavano zavarovalno razmerje lahko nastane na podlagi navedenih pravnih razmerij (družbenik in hkrati poslovodja) z večjim številom zavezancev. Poleg navedenega se ti zavarovanci po samem zakonu (ZPIZ-2) vedno zavarujejo za polni delovni čas, razen če niso po drugi zavarovalni podlagi zavarovani za manj kot polni delovni čas. Navedeno omogoča prilagajanja z vidika sistema ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, saj bi tako preko ene obvezno zavarovane osebe na podlagi pravnih razmerij te osebe z večjim številom zavezancev (pravnih oseb) več zavezancev (pravnih oseb) lahko izpolnilo dodatni pogoj za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov.

Ob tem je potrebno opozoriti tudi na drugi odstavek 73. člena Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1), s katerim se daje možnost, da se ne glede na 4. člen Zakona o delovnih razmerjih - ZDR-1 (definicija delovnega razmerja) v primeru, ko se pogodba o zaposlitvi sklene med poslovodno osebo in družbo, katere edini lastnik je ta poslovodna oseba, takšno razmerje šteje kot delovno razmerje. S tem je navedenim osebam z vidika obveznih socialnih zavarovanj dana možnost izbire podlage zavarovanja, in sicer podlaga delovno razmerje ali podlaga družbenik in s tem tudi možnost izpolnitve dodatnega pogoja za ugotavljanje davčne osnove na podlagi normiranih odhodkov brez zaposlitve druge osebe.

2. Za osebo, ki je pri zavezancu obvezno zavarovana za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za polni delovni čas, se ne more šteti:

- zavezanec oziroma oseba, ki je samozaposlena oziroma zaposlena samo za štiri ure, za štiri ure pa prejema pokojnino in
- zavezanec oziroma oseba, ki je upravičena do sorazmernega dela plačila prispevkov za socialno varnost ali do sorazmernega dela delnega plačila za izgubljeni dohodek zaradi dela s skrajšanim delovnim časom zaradi starševstva, saj ni izpolnjen pogoj, da je zavezanec oziroma oseba na podlagi

pravnega razmerja z zavezancem zavarovana za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.⁴²

5.2 Prihodki, odhodki in davčne olajšave

Za določanje davčne osnove so bolj kot prihodki pomembni odhodki, zato bom večji del namenil odhodkom. Prihodek pa je vrednost, ki jo določeno podjetje ustvari v nekem obdobju. Ločimo prihodke od poslovanja, prihodke od financiranja in izredne prihodke. V odvetništvu pomenijo prihodek od poslovanja vse storitve, ki jih odvetniška družba opravi in zaračuna v določenem obdobju. Kot prihodek od financiranja pa se obravnavajo realne obresti pri dolgoročnih terjatvah iz poslovanja in pri finančnih naložbah. Med izredne prihodke pa prištevamo vse neobičajne postavke npr. odpise obveznosti iz preteklih let, prejete kazni, odškodnine. ZDDPO-2 med prihodke družbe s sedežem v Sloveniji všteva vse prihodke družbe, ne glede na vir pridobljenega dohodka.⁴³

Odhodke spet delimo na davčno priznane, davčno nepriznane in delno davčno priznane odhodke. Davčno priznani so tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov po ZDDPO-2. Davčno nepriznani odhodki so tisti, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti, imajo značaj privatnosti in niso skladni z običajno poslovno prakso. ZDDPO-2 jih v 30. členu taksativno našteva:

- dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;

⁴² Pojasnilo FURS - Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davek od dohodkov pravnih oseb – Podrobnejši opis, April 2016

⁴³ CEPEC Jaka et al., n.d., str. 211

- davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja davek na dodano vrednost, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu, ki ureja davek na dodano vrednost;
- obresti:
 - a) od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev;
 - b) od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%;
- donacije;
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje.

Delno priznane odhodke ZDDPO-2 določa v 31. členu. Kot odhodki se priznajo v višini 50%:

- stroški reprezentance (stroški za pogostitev, zabavo ter darila za poslovne partnerje);
- stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora.

V omejeni višini ZDDPO-2, kot odhodke priznava še rezervacije, amortizacijo, obresti od presežka posojil, plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, odhodke iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena, odhodke zaradi prevrednotenja poslovnih terjatev in finančnih naložb.

Davčne olajšave so urejene v osmem poglavju ZDDPO-2, to so:⁴⁴

- **olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj - 55. člen**
- **olajšava za investiranje - 55.a člen** (Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 40% investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva, vendar največ v višini davčne osnove)

⁴⁴ Obrazložil sem samo tiste olajšave, ki so relevantne pri izvajanju odvetniške dejavnosti.

- **olajšava za zaposlovanje - 55.b člen** (Zavezanec, ki na novo zaposli osebo, mlajšo od 26 let, ali osebo, starejšo od 55 let, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje in v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45% plače te osebe, vendar največ v višini davčne osnove)
- **olajšava za zaposlovanje invalidov - 56. člen** (Zavezanec, ki zaposluje invalida, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50% plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100% telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70% plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove)
- **olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju - 57. člen**
- **olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje - 58. člen** (največ do zneska, ki je enak 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca in ne več kot 2.390 eurov letno, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.)
- **olajšava za donacije - 59. člen** (Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, športne in splošno koristne namene, do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja).

5.3 Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb

Splošna davčna stopnja je določena v 60. členu ZDDPO-2 in znaša 17 odstotkov od davčne osnove.

Sistem obračunavanja davka je pri pravnih osebah praktično identičen kot pri fizičnih osebah, zato bom samo na kratko povzel že zapisano. Gospodarske družbe morajo tako kot fizične osebe davek, ki ga morajo plačati, izračunati same. Davčni obračun

je sestavljen iz izkaza poslovnega izida, bilance stanja, izkaza gibanja kapitala in drugih podatkov določenih z zakonom.

Tudi za gospodarske družbe velja, da morajo plačevati akontacijo davka, ki se plačuje mesečno, če znesek akontacije presega 400 EUR, ali v trimesečnih obrokih, če znesek ne presega 400 EUR. Višina akontacije se določi na podlagi davčnega obračuna za predhodno davčno obdobje. Znesek akontacije davka je enak znesku davka, ki se izračuna od davčne osnove, razvidne iz predhodnega davčnega obračuna. Prav tako je davčni organ v roku 30 dni od predložitve zahtevka vrniti preveč plačane akontacije davka. Končni davek od dohodkov pravne osebe se plača na podlagi davčnega obračuna od davčne osnove, ki se ugotavlja za davčno obdobje, ki je enako poslovnemu letu, ki se lahko razlikuje od koledarskega.⁴⁵

5.5 Obdavčitev izplačila dobička družbeniku fizični osebi

Izplačilo dobička družbeniku je najpomembnejša premoženjska pravica družbenika v gospodarski družbi. Obdavčitev izplačila je urejena kot obdavčitev dividende v 90. členu ZDoh-2. Dividende so dohodki, doseženi na podlagi lastniškega deleža. Davčna osnova je izplačana dividenda od katere se plača dohodnina po 25 odstotni davčni stopnji.

Dohodnino od dividend izračuna plačnik davka kot davčni odtegljaj, razen če dividende izplača oseba, ki se ne šteje za plačnika davka. Plačnik davka mora davčni odtegljaj izračunati hkrati z obračunom dividend. Tako obračunan in plačan davek se šteje za dokončnega, kar pomeni, da se izplačana udeležba na bilančnem dobičku ne vključuje več v tako imenovano letno davčno osnovo za dohodnino.⁴⁶

⁴⁵ CEPEC Jaka et al., n.d., str. 219

⁴⁶ PRELIĆ Saša et al., n.d., str. 565

6. PRIMERJAVA UGODNOSTI IZBIRE PRAVNOORGANIZACIJSKE OBLIKE GLEDE NA OBDAVČITEV

V prejšnjih poglavjih naloge sem predstavil posamezne pravnoorganizacijske oblike v katerih se izvaja odvetniška dejavnost, na tem mestu pa bom s primerjavo analiziral ugodnost izbire posamezne pravnoorganizacijske oblike glede na obdavčitev.

Odvetništvo se opravlja kot samostojen poklic ali v obliki odvetniške družbe kot pravne osebe. V naslednji tabeli bom predstavil kratko primerjavo opravljanja odvetniške dejavnosti v navedenih oblikah iz davčnega vidika.

Tabela 2 - Primerjava opravljanja odvetniške dejavnosti v različnih pravnoorganizacijskih oblikah iz davčnega vidika

	Zasebnik	Zasebnik – normiranec	Gospodarska družba	Gospodarska družba – normiranec
Davčna osnova	Dobiček = prihodki – davčno priznani odhodki	20 odstotkov od davčno priznanih prihodkov	Dobiček = prihodki – davčno priznani odhodki	20 odstotkov od davčno priznanih prihodkov
Davčno obdobje	Koledarsko leto	Koledarsko leto	Lahko se razlikuje od koledarskega leta – poslovno leto	Koledarsko leto
Stopnja obdavčitve	Dohodniska lestvica – 16%, 27%, 41%, 50%	20%	17%	17%
Možnost uveljavljanja davčnih	Lahko uveljavlja	Ne more uveljavljati	Lahko uveljavlja	Ne more uveljavljati

olajšav				
Izplačilo dobička družbeniku	Ni posebej obdavčeno	Ni posebej obdavčeno	Obdavčeno s 25%	Obdavčeno s 25%
Ustanovitev	Brez kapitala	Brez kapitala	Osnovni kapital, min 7.500 EUR	Osnovni kapital, min 7.500 EUR
Odgovornost za obveznosti družbe	Osebna z vsem premoženjem	Osebna z vsem premoženjem	Ne odgovarja za obveznosti družbe	Ne odgovarja za obveznosti družbe

Vir: Lastna izdelava

Pravna oblika izvajanja odvetniške dejavnosti nima posebnega vpliva na kakovost izvajanja odvetniških storitev, ima pa vsekakor vpliv na odgovornost odvetnika in pa glede obdavčitve odvetnika posameznika ali odvetniške družbe. Interes posameznega odvetnika je vsekakor v maksimizaciji zaslužka, zato je zelo pomemben pravi izbor pravnoorganizacijske oblike. Izbor same pravnoorganizacijske oblike je odvisen od večih dejavnikov, eden je vsekakor velikost odvetniške pisarne (število zaposlenih, prihodki, stroški). Splošno znano je, da velike odvetniške pisarne svojo dejavnost opravljajo v obliki gospodarske družbe, odvetniki posamezniki pa kot zasebniki. V nadaljevanju sem predstavil konkretne izračune obdavčitve različnih davčnih osnov za posamezne pravnoorganizacijske oblike.

6.1 Primeri izračunov za gospodarske družbe

Stopnja obdavčitve gospodarske družbe je 17%. Po obdavčitvi je izplačilo dobička družbeniku - dividenda, obdavčeno še z dodatnimi 25%. Seveda v kolikor si ima družbenik namen izplačati dobiček.

Izračune sem primerjal med različnimi davčnimi osnovami letnih dobičkov.

Upošteval sem tudi določene davčne olajšave. Vključil sem splošno davčno olajšavo za leto 2016 (3302,7 EUR) in davčno olajšavo za enega vzdrževanega otroka za leto 2016 (2436,92 EUR). Skupni znesek davčnih olajšav je torej znašal 5739,62 EUR.

Primeri izračunov:

1. Dobiček = 25.739,62 EUR

Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane davčna osnova v višini 20.000,00 EUR, ki ga jo je potrebno obdavčiti po 17% stopnji. Po prvem izračunu dobimo vrednost 16.600,00 EUR. V kolikor želimo izplačati dobiček družbeniku na podlagi dividend, navedeni znesek obdavčimo še za 25% in dobimo **12.450,00 EUR**, ki pripadejo družbeniku.

2. Dobiček = 50.739,62 EUR

Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane davčna osnova v višini 45.000,00 EUR, ki ga jo je potrebno obdavčiti po 17% stopnji. Po prvem izračunu dobimo vrednost 37.350,00 EUR. V kolikor želimo izplačati dobiček družbeniku na podlagi dividend, navedeni znesek obdavčimo še za 25% in dobimo **28.012,50 EUR**, ki pripadejo družbeniku.

3. Dobiček = 155.739,62 EUR

, Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane davčna osnova v višini 150.000,00 EUR, ki ga jo je potrebno obdavčiti po 17% stopnji. Po prvem izračunu dobimo vrednost 124.500,00 EUR. V kolikor želimo izplačati dobiček družbeniku na podlagi dividend, navedeni znesek obdavčimo še za 25% in dobimo **93.375,00 EUR**, ki pripadejo družbeniku.

6.2 Primeri izračunov obdavčitve zasebnika

Primeri izračunov obdavčitve z ugotavljanjem davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov:

1. Dobiček = 25.739,62 EUR

Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane dobiček v višini 20.000,00 EUR, ki ga kot davčno osnovo obdavčimo po različnih delih. Do višine 8.021,34 EUR ga obdavčimo po stopnji 16%. To predstavlja vrednost 1283,41 EUR. Preostali znesek, torej 11.978,66 EUR, obdavčimo po višini stopnje 27%. Dobimo davek v vrednosti 3234,24 EUR, ki ga prištejemo prvotnemu znesku. Skupna obdavčitev torej znaša 4517,65 EUR, kar pomeni, da zasebniku ostane **15.482,35 EUR**.

2. Dobiček = 50.739,62 EUR

Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane dobiček v višini 45.000,00 EUR, ki ga kot davčno osnovo obdavčimo po različnih delih. Do višine 8.021,34 EUR ga obdavčimo po stopnji 16%. To predstavlja vrednost 1283,41 EUR. Od 8.021,34 EUR do 20.400,00 EUR ga obdavčimo po stopnji 27%, kar nanese 3342,24 EUR. Preostali znesek, torej 24.600,00 EUR, obdavčimo po višini stopnje 41%. Dobimo davek v vrednosti 10086,00 EUR, ki ga prištejemo preostalim izračunanim zneskom. Skupna obdavčitev torej znaša 14.711,65 EUR, kar pomeni, da zasebniku ostane **30.288,35 EUR**.

3. Dobiček = 155.739,62 EUR

Najprej odštejemo omenjene davčne olajšave v vrednosti 5739,62 EUR. Preostane dobiček v višini 150.000,00 EUR, ki ga kot davčno osnovo obdavčimo po različnih delih. Do višine 8.021,34 EUR ga obdavčimo po stopnji 16%. To predstavlja vrednost 1283,41 EUR. Od 8.021,34 EUR do 20.400,00 EUR ga obdavčimo po stopnji 27%, kar nanese 3342,24 EUR. Od 20.400,00 EUR do 70.907,20 EUR upoštevamo davek v višini 41% in dobimo vrednost 20.707,952 EUR. Preostali znesek, torej 79.092,80 EUR, obdavčimo po višini stopnje 50%. Dobimo davek v vrednosti 39.546,40 EUR, ki ga prištejemo preostalim izračunanim zneskom. Skupna obdavčitev torej znaša 64.880,00 EUR, kar pomeni, da zasebniku ostane **85.120,00 EUR**.

Tabela 3 – Dohodninska lestvica za leto 2016 in 2017

Letna davčna osnova	Stopnja obdavčitve
Do 8.021,34 EUR	16%
Nad 8.021,34 EUR do 20.400,00 EUR	27%
Nad 20.400,0 EUR do 70.907,20 EUR	41%
Nad 70.907,20 EUR	50%

Vir: FURS

6.3 Analiza izračunov

Na prvi pogled se zdi, da je za nižje davčne osnove ugodnejša pravnoorganizacijska oblika zasebnika, za višje pa gospodarska družba. Vendar je potrebno vedeti, da so bila pri izračunih obdavčitve gospodarskih družb kot odhodek upoštevana tudi izplačila plač, ki kot davčno priznan odhodek znižujejo davčno osnovo, hkrati pa

družbeniku, kot zaposlenemu odvetniku pomenijo dohodek. Cilj izvajanja vsake dejavnosti je optimiziranje, to pomeni izbor pravnoorganizacijske oblike, ki bo nudila najugodnejši davčni položaj. Odvetništvo je posebna kategorija, saj je zaradi določil Zakona o odvetništvu podvrženo določenim strogim omejitvam kot so prepoved reklamiranja, družbenik je lahko le odvetnik, opravlja lahko le odvetniško dejavnost. Največji maneverski prostor je zagotovo optimiziranje z odhodki. Na tem mestu bi izpostavil optimalno določeno plačo, ki predstavlja davčno priznan odhodek. Tako bi moral biti cilj vsake odvetniške družbe postaviti optimalno določene plače, ki bi znižale davčno osnovo za kasnejšo obdavčitev. Odvetnik posameznik, ki svojo dejavnost izvaja kot zasebnik si ne izplačuje plače, njegovi dohodki iz dejavnosti, pa so obdavčeni v skladu z dohodninsko lestvico. Prednost izvajanja dejavnosti v odvetniški družbi je tudi, da se družbeniki sami odločijo, če si bodo izplačali dobiček ali ga zadržali v družbi, medtem ko zasebnik te možnosti nima. Družbeniki odvetniki ne odgovarjajo za obeznosti družbe, ob tem pa je njihovo davčno obdobje lahko enako poslovnemu letu in ne koledarskemu. Je pa zasebnik deležen drugih prednosti opravljanja odvetniške dejavnosti, v kolikor ne presega 50.000 EUR obdavčljivega predmeta, se ne rabi identificirati za zavezanca za DDV. Kar pa je glede na to, da opravlja le storitve in nima velikih stroškov z nabavami blaga, zelo verjetno. Zasebnik za ustanovitev ne potrebuje osnovnega kapitala. Poleg navedenega predstavlja prednost tudi optimizacija vodenja računovodstva, saj ima zasebnik ob določenih pogojih možnost vodenja enostavnega računovodstva, kar predstavlja manjši strošek.

6.4 Primer izračuna obdavčitve za normirane zavezance

Posebej za odvetništvo je zanimiva tudi možnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, saj kot storitvena dejavnost operira z višjimi prihodki in nizkimi odhodki (nizki stroški nabave materiala). Vendar za to možnost mora odvetnik zasebnik ali odvetniška družba izpolnjevati zakonsko določene pogoje. V kolikor se odloči za to možnost pa nima možnosti uveljavljanja davčnih olajšav. Odločitev za obliko normiranega zavezanca je smiselna, glede na višino prihodkov, oz. na razmerje med prihodki in odhodki, manjše kot je razmerje, bolj je smotrno imeti biti navaden zasebnik, saj se lahko ugotavljajo davčne olajšave. Prednost za normirane zavezance je vsekakor v tem, da ne potrebujejo računovodstva.

Pri naslednjih izračunih je bila upoštevana splošna davčna olajšava. Kot davčno priznan odhodek pri navadnem d.o.o., pa niso bila upoštevana izplačila plač. Iz preglednice lahko jasno razberemo, da v kolikor imamo nizke prihodke, oz. nizko razmerje med prihodki in odhodki je zaradi uveljavljanja davčnih olajšav najugodnejša oblika opravljanja odvetniške dejavnosti - navaden zasebnik. V kolikor pa imamo visoke prihodke in nižje odhodke, kar je za odvetništvo nekaj značilnega, pa je najugodnejša oblika normirani zasebnik, saj pri normiranem d.o.o. – ju ni bila upoštevana dividenda, ki pa je obdavčena kot kapitalski dobiček s 25%. V kolikor operiramo z višjimi prihodki, nad 100.000 EUR oz. imamo več zaposlenih, pa je zagotovo najugodnejša oblika navadni d.o.o., saj lahko svojo davčno osnovo konkretno znižamo z optimizacijo plač, ob enem pa ne odgovarjamo za obveznosti družbe. Na prvi pogled zglada zelo ugodna pravnoorganizacijska normirani d.o.o., vendar na pram navadnemu d.o.o. ne moremo uveljavljati olajšav, prav tako pa ne moremo preko optimizacije plač regulirati odhodkov. V primerjavi z normiranim zasebnikom, pa je dobiček še dodatno obdavčen s 25% v kolikor si ga družbenik želi izplačati.

Tabela 4 - Primer izračuna obdavčitve za normirane zavezance

Letni prihodki	12.000 EUR	24.000 EUR	48.000 EUR
Letni odhodki	9.000 EUR	9.000 EUR	15.000 EUR
Dohodnina - Navaden zasebnik	0 EUR	2.276 EUR	8.640 EUR
Dohodnina - Normirani zasebnik	480 EUR	960 EUR	1.920 EUR
Obdavčitev - Navadni d.o.o.	0 EUR*	1.988,5 EUR*	5.048,6 EUR*
Obdavčitev - Normirani d.o.o.	510 EUR*	816 EUR*	1.632 EUR*

Vir: Lastna izdelava

* ni upoštevan davek na izplačilo dobička družbeniku – dividende - v višini 25%.

7. SKLEP

Odvetništvo je del pravosodja in je samostojno ter neodvisno. Odvetništvo je regulirano z Zakonom o odvetništvu in s pravili Odvetniške poklicne etike, ki jih je sprejela Odvetniška zbornica Slovenije. V magistrski nalogi pa sem se ukvarjal predvsem s pravnoorganizacijskimi oblikami v katerih je možno opravljati odvetniško dejavnost, to sta opravljanje odvetniške dejavnosti kot svoboden poklic in pa opravljanje odvetniške dejavnosti preko odvetniške družbe. V prvih poglavjih sem na splošno predstavil poklic odvetnika in sistem delovanja v Sloveniji, kasneje sem podrobneje predstavil pravnoorganizacijske oblike v katerih se opravlja odvetniška dejavnost, nato sem se ukvarjal z obdavčitvijo posameznih pravnoorganizacijskih oblik in na koncu s primerjalnimi izračuni prišel do rezultatov ugodnosti izbire posamezne pravnoorganizacijske oblike.

Zanimala me je predvsem optimizacija opravljanja odvetniške dejavnosti v posameznih pravnoorganizacijskih oblikah in dejavniki na podlagi katerih se odvetniki odločajo za posamezno pravnoorganizacijsko obliko.

Po izračunih in analizi sem prišel do rezultata, da so najpomembnejše merilo, odločanja za posamezno pravnoorganizacijsko obliko, prihodki, ki jih dosega odvetnik ali odvetniška družba. Hkrati pa so pomemben element tudi odhodki, ki so po navadi v odvetništvu dokaj nizki, saj odvetnik svoje prihodke dosega s storitvami za katere ne potrebuje materiala kot npr. gradbenik, ki ima visoke stroške z nabavo materiala.

Za višje prihodke, nad 100.000 EUR je po moji analizi najugodnejša oblika opravljanja odvetniške dejavnosti, gospodarska družba, ki svojo davčno osnovo ugotavlja na podlagi dejaskih prihodkov in odhodkov. To pa predvsem zaradi verjetno večjega števila zaposlenih, ki preko plač znižujejo davčno osnovo za izračun davka. Hkrati pa se lahko uveljavljajo posamezne davčne olajšave, davčna stopnja pa znaša 17% za razliko od dohodninske lestvice pri zasebniku, ob enem pa se lahko

družbeniki sami odločijo ali si bodo izplačali dobiček ali ga zadržali v družbi. Cilj izvajanja vsake dejavnosti je optimiziranje, to pomeni izbor pravnoorganizacijske oblike, ki bo nudila najugodnejši davčni položaj. Odvetništvo je posebna kategorija, saj je zaradi določil Zakona o odvetništvu podvrženo določenim strogim omejitvam kot so prepoved reklamiranja, družbenik je lahko le odvetnik, opravlja lahko le odvetniško dejavnost. Največji maneverski prostor je zagotovo optimiziranje z odhodki. Fleksibilnejše je tudi davčno obdobje, ki je lahko enako poslovnemu letu družbe in ne le koledarskemu, kot pri zasebnikih. So pa tukaj še statusno pravne prednosti, da družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe, slabost pa je, da za razliko od zasebnika potrebujejo osnovni kapital. Večje odvetniške družbe z več zaposlenimi odvetniki dosegajo večje prihodke, hkrati pa so zaposleni odvetniki po navadi tudi specializirani za določena pravna področja.

Odvetnik posameznik, ki svojo dejavnost izvaja kot zasebnik si ne izplačuje plače, njegovi dohodki iz dejavnosti, pa so obdavčeni v skladu z dohodninsko lestvico. Dohodninska lestvica je razdeljena v razrede, ki znašajo za leto 2016, 16 odstotkov za davčno osnovo do 8.021,34 EUR, 27 odstotkov za davčno osnovo od 8.021,34 EUR do 20.400,00 EUR, 41 odstotkov za davčno osnovo od 20.400,00 EUR do 70.907,20 EUR in 50 odstotkov za davčno osnovo nad 70.907,20 EUR. Zaradi že zgoraj navedenih visokih prihodkov in nizkih odhodkov je ta pravnoorganizacijska oblika davčno najmanj ugodna v kolikor ta presega prihodke nad 100.000 EUR, v tem primeru je obdavčen v skladu z najvišjim razredom dohodninske lestvice.

Za nižje prihodke odvetnike, in sicer do 100.000 EUR pa je najugodnejša oblika opravljanja odvetniške dejavnosti vsekakor zasebnik, ki svojo davčno osnovo ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov - normiranec. Vendar za to možnost mora odvetnik zasebnik izpolnjevati zakonsko določene pogoje. V kolikor se odloči za to možnost, nima možnosti uveljavljanja davčnih olajšav. Obdavčen pa je po enotni stopnji 20%, za razliko od navadnega zasebnika, ki je obdavčen v skladu z dohodninsko lestvico. Prednost za normirane zavezance je vsekakor tudi v tem, da ne potrebujejo računovodstva, saj ne rabijo oddajati letnih poročil in pojasnil o poslovnem izidu in s tem prihranijo pri stroških. Je pa zasebnik

deležen tudi drugih prednosti opravljanja odvetniške dejavnosti, v kolikor ne presega 50.000 EUR obdavčljivega predmeta, se ne rabi identificirati za zavezanca za DDV. Kar pa je glede na to, da opravlja le storitve in nima velikih stroškov z nabavami blaga, zelo verjetno. Zasebnik za ustanovitev, za razliko od gospodarske družbe, ne potrebuje osnovnega kapitala.

V želji po maksimizaciji zaslужka je zato izjemnega pomena, da je odvetnik dovolj dobro davčno pravno podkovan, da glede na višino njegovih prihodkov in odhodkov izbere pravšnjo pravnoorganizacijsko obliko za izvajanje svoje dejavnosti. Sam izbor pravnoorganizacijske oblike namreč ne vpliva na kvaliteto oziroma strokovnost opravljenih storitev, ima pa velik vpliv na davčnem področju.

8. BIBLIOGRAFIJA

8.1 Viri

1. Kodeks odvetniške poklicne etike, OZS - 09.04.2011
2. Obligacijski zakonik (OZ), Uradni list RS, št. 97/2007 – UPB1
3. Odvetniška tarifa, Uradni list RS, 2/2015
4. Pojasnilo FURS – Novosti ZDoh-2-L, December 2012
5. Pojasnilo FURS - Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davek od dohodkov pravnih oseb – Podrobnejši opis, April 2016
6. Slovenski računovodski standardi (2016) (SRS), Uradni list RS, št. 95/15
7. Statut Odvetniške zbornice Slovenije, Uradni list RS, št. 15/94, 10/95, 55/96, 4/00, 13/02, 90/03, 131/04, 103/11, 86/13 in 41/14
8. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Uradni list RS št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15

9. Zakon o davčnem postopku (Zdavp – 2), Uradni list RS št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15
10. Zakon o delovnih razmerjih (ZDR-1), Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT in 33/16 – PZ-F
11. Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15
12. Zakon o davku na dodano vredost (ZDDV-1), Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15
13. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZdavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15 in 82/15
14. Zakon o odvetništvu (ZOdv) Uradni list RS, št. 18/93, 24/96 – odl. US, 24/01, 54/08, 35/09, 97/14 in 8/16 – odl. US
15. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (ZPIZ-2), Uradni list RS, št. 96/12, 39/13, 99/13 – ZSVarPre-C, 101/13 – ZIPRS1415, 44/14 – ORZPIZ206, 85/14 – ZUJF-B, 95/14 – ZUJF-C, 90/15 – ZIUPTD in 102/15

8.2 Literatura

1. BRADAČ Nataša, Davčno nevtralna obravnava materialnega statusnega preoblikovanja fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, v kapitalsko družbo, Maribor 2012
2. CEPEC Jaka et al., Pot v podjetništvo s.p. ali d.o.o., Ljubljana 2010, GV Založba
3. ČEFERIN Peter, Odvetništvo na Slovenskem: od Habsburške monarhije do neodvisne države, Maribor 2016
4. ILIČ Uroš, Statusnopravne oblike opravljanja odvetništva – odvetniški d.o.o., Revija Odvetnik, št. 39/ Junij 2008, str. 4-7
5. IVANJKO Šime et al., Korporacijsko pravo, 2. Dopolnjena in predelana izdaja, Ljubljana 2009, GV Založba

6. MAURIČ Ervin et al., *Ekonomika podjetja za pravnike*, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, 2003
7. PODLIPNIK Jernej, *Odvetniki in davki*, *Odvetnik*, leto XIII, št. 1, marec 2011
8. PRELIĆ Saša et al., *Družba z omejeno odgovornostjo*, Ljubljana 2009, GV Založba
9. PRODANOVIČ Peter, *Slovensko odvetništvo in celostna podoba odvetnika*, Slovenj Gradec 2005
10. ŠKOF Bojan et al., *Davčno pravo*, *Davčno-finančni raziskovalni inštitut*, Maribor 2007
11. TEKAVC Janez, *Odvetniške družbe*, *Revija odvetnik*, št. 25, december 2004, str. 16