

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRENOS LASTNIŠTVA INFRASTRUKTURNIH OBJEKTOV IZ
JAVNIH PODJETIJ NA OBČINO: PRIMER OBČINE KOČEVJE**

Ljubljana, september 2011

SONJA MOVRIN

IZJAVA

Študentka Sonja Movrin izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 16. 9. 2011

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB	4
1.1 Zakonske opredelitve gospodarskih družb	4
1.1.1 Gospodarske javne službe	5
1.1.2 Storitve gospodarske javne službe kolektivne komunalne rabe	5
1.1.3 Storitve gospodarske javne službe individualne komunalne rabe	6
1.2 Oblike izvajanja gospodarskih javnih služb	6
1.2.1 Izvajanje gospodarske javne službe v režijskem obratu	7
1.2.2 Izvajanje gospodarske javne službe v javnem gospodarskem zavodu	7
1.2.3 Izvajanje gospodarske javne službe v javnem podjetju	7
1.2.4 Izvajanje gospodarske javne službe z dajanjem koncesij	8
1.3 Javno-zasebno partnerstvo	8
1.3.1 Koncesija za izvajanje gospodarske javne službe	10
1.3.2 Koncesija gradnje	10
1.4 Lastniška in statusnopravna ureditev gospodarskih javnih služb v Sloveniji	11
1.5 Lastniška in statusna ureditev gospodarskih javnih služb v nekaterih drugih evropskih državah	13
1.6 Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb v Sloveniji	13
1.6.1 Slovenski računovodski standard 35	13
1.6.2 Najnovejše uskladitve mednarodnih računovodskih standardov	14
2 GOSPODARSKA JAVNA INFRASTRUKTURA	16
2.1 Opredelitev gospodarskih javnih infrastrukturnih objektov	16
2.2 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture	18
2.2.1 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture v Sloveniji	18
2.2.2 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture v izbranih treh evropskih državah	18
2.3 Gospodarjenje z gospodarsko javno infrastrukturo v Sloveniji	20
2.4 Razlogi za prenos javne infrastrukture v poslovne knjige občin v Sloveniji	21
3 PRENOS INFRASTRUKTURNIH OBJEKTOV IZ PREMOŽENJA IZVAJALCEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB V PREMOŽENJE OBČINE	22
3.1 Prenos infrastrukture, ki je bila vložena kot stvarni vložek, v poslovne knjige občine	23
3.2 Prenos infrastrukture, ki je bila dana v upravljanje javnim podjetjem, v poslovne knjige občine	24
3.2.1 Računovodsko evidentiranje prenosa sredstev gospodarske infrastrukture v poslovne knjige občine	25

3.2.1.1	Izkazovanje terjatev iz uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja.....	28
3.2.1.2	Izkazovanje obveznosti iz uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju	28
4	MOŽNE OBLIKE NOVE PRAVNE UREDITVE RAZMERIJ MED LASTNIKOM GOSPODARSKE JAVNE INFRASTRUKTURE IN IZVAJALCEM GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE.....	29
4.1	Finančni najem	29
4.2	Prenos lastništva na izvajalca gospodarske javne službe v obliki stvarnega vložka....	31
4.2.1	Splošno o stvarnem vložku.....	31
4.2.2	Gospodarska javna infrastruktura kot stvarni vložek v javnem podjetju	32
4.2.3	Računovodsko evidentiranje stvarnega vložka	34
4.3	Poslovni najem	35
4.3.1	Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem na bilance stanja	37
4.3.2	Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem z vidika davka od dohodkov pravnih oseb	40
4.3.3	Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem z vidika davka na dodano vrednost	42
4.3.3.1	Davek na dodano vrednost v povezavi s prenosom infrastrukture	43
4.3.3.2	Davek na dodano vrednost v povezavi z oddajanjem objektov v najem.....	44
4.3.3.3	Davek na dodano vrednost v povezavi z investiranjem v gospodarsko javno infrastrukturo	45
4.4	Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem na občinski proračun	47
4.4.1	Prihodkovna stran proračuna.....	48
4.4.2	Odhodkovna stran proračuna.....	49
4.4.3	Financiranje obnovitvenih in razširitvenih investicij v gospodarsko javno infrastrukturo po prenosu sredstev v knjige občine.....	50
5	PRIKAZ UREDITVE PRENOSA JAVNE INFRASTRUKTURE V OBČINI KOČEVJE.....	52
5.1	Predstavitev organiziranosti Občine Kočevje	52
5.2	Izvajanje gospodarskih javnih služb v Občini Kočevje	53
5.2.1	Komunala Kočevje, d. o. o.	53
5.2.2	Hydrovod Kočevje, d. o. o.	55
5.3	Prenos infrastrukturnih objektov in naprav iz poslovnih knjig javnih podjetij v poslovne knjige občine	56
5.4	Prenos infrastrukturnih objektov in naprav v poslovni najem.....	59
5.4.1	Dogovor glede najemnine	60
5.4.2	Dogovor glede določanja cene storitev javnih služb.....	61
5.4.3	Dogovor glede subvencioniranja cene	63
5.4.4	Dogovor glede obveznosti najemnika za vzdrževanje infrastrukture	64

5.4.5 Dogovor glede zagotavljanja obnovitvenih in razširitvenih investicij.....	64
5.5 Spremembe v postavkah občinskega proračuna in bilanci stanja po prenosu	
lokalne javne infrastrukture v knjige Občine Kočevje.....	65
5.5.1 Spremembe v postavkah občinskega proračuna.....	65
5.5.2 Spremembe v bilanci stanja.....	67
5.6 Davčne spremembe za občino, ki so bile posledica prenosa gospodarske javne	
infrastrukture	68
SKLEP	69
LITERATURA IN VIRI.....	72

KAZALO SLIK

Slika 1: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture iz poslovnih knjig javnega podjetja.	25
Slika 2: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v poslovne knjige države	
oziroma občine	26
Slika 3: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v obliki stvarnega vložka pri	
državi oziroma občini.....	34
Slika 4: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v obliki stvarnega vložka pri	
javnem podjetju	35
Slika 5: Knjiženje poslovnega najema pri javnem podjetju.....	37
Slika 6: Knjiženje poslovnega najema pri državi/občini.....	38
Slika 7: Sprememba bilance stanja izvajalca gospodarske javne službe ob uvedbi	
izkazovanja poslovnega najema	39
Slika 8: Grafični prikaz lastniških deležev v Javnem komunalnem podjetju	
Komunala Kočevje, d. o. o., 31. 12. 2009.....	54
Slika 9: Lastniški deleži posameznih družbenikov v osnovnem deležu javnega	
podjetja Hydrovod Kočevje, d. o. o.	55

KAZALO TABEL

Tabela 1: Povišanje davčne osnove za uveljavljene olajšave glede na leto prenosa	
gospodarske javne infrastrukture iz poslovnih knjig gospodarske javne službe	
v poslovni najem	41
Tabela 3: Lastniški deleži v Javnem komunalnem podjetju Komunala Kočevje, d. o. o.,	
31. 12. 2009.....	53
Tabela 4: Vrednost osnovnih sredstev v letu 2009, glede na lastništvo (v EUR).....	56
Tabela 5: Prikaz gibanja sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih po posameznih	
prejemnikih v letu 2009 (v EUR).....	57
Tabela 6: Vrednost infrastrukture, ki se prenaša iz poslovnih knjig Hydrovoda, d. o. o.....	57

Tabela 7: Vrednost infrastrukture, ki se prenaša iz poslovnih knjig Komunale Kočevje, d. o. o.	58
Tabela 8: Vrednost infrastrukture, ki je bila dana v poslovni najem po posameznih izvajalcih gospodarskih javnih služb.	60
Tabela 9: Cena najemnine za gospodarsko javno infrastrukturo v letu 2010, ki je bila dana v najem Hydrovodu, d. o. o.	61
Tabela 10: Cene najemnin po posameznih vrstah gospodarske javne infrastrukture v letu 2010, ki je bila dana v najem Komunalni Kočevje, d. o. o.	61

UVOD

Oprelitev raziskovalnega problema. Odločitev, da sem si za magistrsko delo izbrala ravno temo s področja gospodarskih javnih služb, ni bila težka in se je ponudila kar sama od sebe, ko sem se s proučevano tematiko pred nekaj več kot enim letom prvič sama srečala tudi v praksi. Zaposlena sem namreč v finančnem oddelku ene večjih slovenskih občin, ki so jo tako kakor tudi vse ostale slovenske občine zaradi spremembe slovenskih računovodskih standardov in zakona o javno-zasebnem partnerstvu v preteklem letu doletele velike spremembe glede upravljanja z gospodarsko javno infrastrukturo, katere lastnica je.

Da se bo moralo na novo urediti računovodsko izkazovanje sredstev gospodarske javne infrastrukture, je bilo znano že leta 2005, ko so bili sprejeti novi Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) in znotraj njih tudi posebni standard 35 (v nadaljevanju SRS 35), ki ureja posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Sprememba SRS je bila potrebna zaradi uskladitve z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. SRS 35 (2002) je določal, da javno podjetje izkazuje opredmetena osnovna sredstva, ki jih dobi v upravljanje od države ali občin in jih lastnica izkazuje kot terjatev v čisti vrednosti teh sredstev, danih v upravljanje, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi. SRS 35 (2006) je računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju odpravil, pri tem pa je bilo določeno prehodno obdobje, v katerem je bilo pri javnih podjetjih še mogoče računovodsko izkazovati sredstva v upravljanju, ki se je izteklo 31. 12. 2009.

Poleg spremembe SRS 35 je pomembne spremembe v odnosu med državo oziroma občinami in javnimi podjetji prinesla tudi uvedba zakona o javno-zasebnem partnerstvu (v nadaljevanju ZJZP), ki je prinesel zakonske spremembe v opredelitvi lastniške strukture javnega podjetja, saj je bila z njim ponovno uzakonjena ureditev, po kateri lahko javno podjetje ustanovi in je tudi njegova edina lastnica le država ali občina. Do uvedbe ZJZP v letu 2006 so javno podjetje lahko ustanovile država ali občine, zakon pa je dopuščal tudi ustanovitev podjetja v mešani lasti, z vložki zasebnega kapitala. Po 141. členu ZJZP so se skladno z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, javna podjetja v 100-odstotni javni lasti, ki opravljajo gospodarske javne službe, lahko preoblikovala v navadno gospodarsko družbo ali pa so se odločila za ohranitev statusa javnega podjetja. O vrsti preoblikovanja so se morala javna podjetja odločiti v treh letih od uveljavitve ZJZP, to je najpozneje do marca 2010. Naj poudarim, da je v magistrskem delu obravnavano le javno podjetje v 100-odstotni javni lasti.

Pri opredelitvi infrastrukture zaradi pomanjkljivih zakonskih predpisov še danes obstaja mnogo nejasnosti. Infrastruktura je še najbolj jasno opredeljena s posameznimi področnimi predpisi. Lastništvo nad gospodarsko infrastrukturo je urejeno z zakonom o gospodarskih javnih službah (v nadaljevanju ZGJS) iz leta 1993, ki v 76. členu določa, da postanejo z dnem uveljavitve zakona vsa infrastrukturna omrežja, objekti in naprave, ki so bili zgrajeni z javnimi sredstvi, lastnina Republike Slovenije (v nadaljevanju RS), občin in mestne občine

Ljubljana. Razmerja med lastniki infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb, ki to infrastrukturo uporabljajo, so v različnih državah urejena različno, največkrat pa je tako, da je gospodarska javna infrastruktura v javni lasti, tj. v lasti države ali občin.

Ker storitve gospodarskih javnih služb po spremembi SRS še vedno opravljajo javna podjetja, morajo le-ta imeti možnost uporabe infrastrukture, katere lastnica pa je po ZGJS država oziroma občina. Država oziroma občina in izvajalci gospodarskih javnih služb so morali zato po prenehanju računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju urediti nova medsebojna pravna razmerja, in sicer so lahko gospodarsko javno infrastrukturo prenesli izvajalcu gospodarske javne službe v last kot stvarni vložek ali so jo oddali bodisi v finančni bodisi poslovni najem. V magistrskem delu proučujem različne možnosti nove pravne ureditve med lastnikom infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb, pri čemer skušam poiskati prednosti in pomanjkljivosti vsake od možnih ureditev ter zakonske in druge omejitve, ki veljajo za posamezno obliko novega pravnega razmerja.

Ukinitev računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju je poleg že omenjenega prinesla pomembne davčne spremembe, tako za občine kot tudi za izvajalce gospodarskih javnih služb. Ob prenehanju računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju se je pojavilo vprašanje, ali se prenehanje pogodbe o upravljanju in prenos infrastrukture v poslovne knjige občine štejeta za obdavčljiv promet. Javna podjetja so opravila prenos pravice do uporabe infrastrukture v celoti na občine, s čimer so le-te postale tudi nosilke posledic davka na dodano vrednost v nadaljnjem razpolaganju z infrastrukturo. V magistrskem delu proučujem še vlogo davka na dodano vrednost pri oddajanju objektov v najem in pri investiranju v gospodarsko javno infrastrukturo. Pri davku od dohodkov pravnih oseb so bile spremembe predvsem pri uveljavljanju investicijskih olajšav, saj so javna podjetja lahko kljub temu, da niso bila lastniki sredstev v upravljanju, uveljavljala davčno olajšavo za investicije v sredstva v upravljanju.

Prenos sredstev javne infrastrukture iz poslovnih knjig javnih podjetij v knjige občin in nove ureditve pravnih razmerij so zahtevale tudi nekatere spremembe na postavkah občinskih proračunov, saj občine poslovanje javnih podjetij, ki izvajajo gospodarske javne službe, aktivno vključujejo v svoj proračun. Občine morajo največjo pozornost v svoji proračunski sestavi na prihodkovni strani posvečati prihodkom od najemnin za javno infrastrukturo, ki so po svoji naravi namenski prihodki, ter na odhodkovni strani izdatkom za subvencioniranje najemnine, ki ni pokrita s cenami storitev, in investicijskim odhodkom, katerih načrtovanje mora biti še skrbnejše in natančnejše.

Namen in cilji magistrskega dela. Namen magistrskega dela je preveriti, katera izmed možnih rešitev za zagotovitev uporabe infrastrukturnih objektov za izvajanje gospodarskih javnih služb bi bila najboljša, tako na splošno kot tudi z vidika Občine Kočevje, ter na podlagi ugotovitev občini predlagati, kako urediti gospodarjenje z infrastrukturnimi objekti, da bodo rešitve z računovodskega, davčnega in poslovnega vidika najbolj ustrezne za občino in javno

podjetje. Končni namen je na primeru iz prakse prikazati posledice prenosa javne infrastrukture iz poslovnih knjig gospodarskih javnih služb v knjige občine.

Cilji magistrskega dela so:

- proučiti razpoložljivo domačo in tujo literaturo o izbranem proučevanem področju;
- opredeliti osnovne pojme, povezane z javno infrastrukturo in gospodarskimi javnimi službami;
- proučiti SRS 35 pred spremembo (2002) in po njej (2006) ter zakonodajo, ki ureja gospodarske javne službe;
- analizirati različne možnosti nove ureditve izvajanja gospodarskih javnih služb po ukinitvi računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju;
- na primeru iz prakse prikazati posledice prenosa javne infrastrukture iz poslovnih knjig gospodarskih javnih služb v knjige občine.

Metode proučevanja. Glede na izbrano tematiko, namen in cilje magistrskega dela, uporabljam metode dela, ki temeljijo predvsem na raziskovanju teoretičnih in zakonskih podlag. Zaradi specifičnosti proučevanega področja v največji meri uporabljam domačo literaturo, interna gradiva Občine Kočevje in zakonske predpise, nekaj teoretičnih razlag pa povzemam tudi iz razpoložljive tuje literature. Pri pisanju magistrskega dela se zanašam tudi na znanja, pridobljena z izkušnjami pri opravljanju svojega dela ter z obiski strokovnih seminarjev o proučevanem področju. V teoretičnem delu uporabljam deskriptivni pristop, s katerim opišem že dognana dejstva proučevanega področja, osnovne pojme definiram z metodo klasifikacije, v največji meri pa uporabljam metodo kompilacije, tj. metodo povzemanja opazovanj, stališč, spoznanj sklepov in rezultatov drugih avtorjev. Zadnji del magistrskega dela predstavlja empirični del s primerom iz prakse, ki pa se ga lotevam bolj analitično. Svoje ugotovitve na koncu z metodo sinteze le še strnem v celoto.

Vsebinska zasnova magistrskega dela. V magistrskem delu zaradi navezave na nadaljnja poglavja v začetnem poglavju najprej opredelim pojem gospodarskih javnih služb, njihove zakonske opredelitve, oblike, v katerih se lahko izvajajo, in njihovo lastniško ureditev. Posebna točka v prvem poglavju je namenjena tudi javno-zasebnemu partnerstvu, katerega pomen in uporabnost v praksi vse bolj naraščata. Predstavim tudi posebnosti računovodskega spremljanja gospodarskih javnih služb. V drugem poglavju opredelim pojem gospodarske javne infrastrukture, ki so si ga zaradi pomanjkljive opredelitve v slovenski zakonodaji izvajalci gospodarskih javnih služb v preteklosti različno razlagali, in vrste infrastrukturnih objektov. Znotraj tega poglavja opišem tudi lastniško ureditev javne infrastrukture v Sloveniji in nekaterih drugih evropskih državah. Poglavje vsebuje tudi predstavitev računovodskih in zakonskih sprememb, zaradi katerih je bil sploh potreben prenos gospodarske javne infrastrukture v poslovne knjige občin. V tretjem poglavju opišem prenos sredstev javne infrastrukture iz poslovnih knjig javnih podjetij v knjige občine, kar dopolnim še s ponazoritvijo računovodskega evidentiranja. Posebej je prikazan prenos sredstev, ki so jih imela javna podjetja v lasti kot stvarni vložek, in sredstev, ki so jih imela v upravljanju, pri

čemer je poudarek na slednjih. Četrto poglavje predstavlja največji del magistrskega dela ter je namenjeno predstavitvi vseh možnih oblik nove pravne ureditve razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe. Na tem mestu s primerjavo vseh treh možnih oblik nove pravne ureditve, tj. prenos lastništva na izvajalca gospodarske javne službe v obliki stvarnega vložka, finančni in poslovni najem, ugotavljam, ali je poslovni najem res najboljša izbira ureditve pravnih razmerij pri prenosu javne infrastrukture. S ponazoritvami računovodskega evidentiranja nato prikažem, kako je prenos sredstev javne infrastrukture v premoženje občine vplival na bilance stanja. Z davčnega vidika je vpliv ukinitve sredstev v upravljanju viden predvsem na dveh področjih, in sicer pri davku na dodano vrednost in davku od dohodkov pravnih oseb. Zadnji del četrtega poglavja zajema vpliv prenosa infrastrukturnih objektov na občinski proračun. V petem poglavju, ki je tudi zadnje, teoretična spoznanja povežem še s prakso. Prikažem namreč, na kakšen način so bila sredstva javne infrastrukture prenesena iz poslovnih knjig dveh javnih podjetij v poslovne knjige Občine Kočevje ter kakšna je bila nadaljnja medsebojna ureditev razmerij. Pri tem zajamem tako računovodski, davčni kakor tudi proračunski vidik oziroma posledice prenosa sredstev ter izpostavim nekatere probleme, ki so pri tem nastali. Svoje ugotovitve na koncu povzamem še v sklepu, s katerim delo tudi zaključim.

1 OPREDELITEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB

1.1 Zakonske opredelitve gospodarskih družb

Poslovanje organizacij je v slovenskem pravnem sistemu urejeno s številnimi zakoni, ki se med seboj nemalokrat tudi dopolnjujejo. Osnovni zakon, ki opredeljuje pravno organizacijske oblike **gospodarskih družb**, je Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011; v nadaljevanju ZGD-1), katerega namen je določiti temeljna statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja gospodarskih družb, samostojnih podjetnikov posameznikov, povezanih oseb, gospodarskih interesnih združenj, podružnic tujih podjetij in njihovega statusnega preoblikovanja. Usklajen je z direktivami in uredbami Evropske skupnosti. Po ZGD-1 je gospodarska družba pravna oseba, ki na trgu samostojno opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost, pridobitna dejavnost pa je pri tem definirana kot vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička. Gospodarske družbe se lahko organizirajo kot osebne družbe (družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba in tiha družba) ali kot kapitalske družbe (družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba, komanditna delniška družba in evropska delniška družba). Voditi morajo poslovne knjige po SRS ali mednarodnih standardih računovodskega poročanja, če zakon ne določa drugače. SRS ne smejo biti v nasprotju z ZGD-1 in drugimi zakoni, ki urejajo pravila o računovodenju posameznih pravnih oseb, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi, ter morajo povzemati vsebino Direktive 78/660/EGS in Direktive 83/349/EGS ter v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

1.1.1 Gospodarske javne službe

Posebna oblika organizacij so **gospodarske javne službe**, katerih poslovanje ureja ZGJS (Ur. l. RS, št. 32/1993, 30/1998-ZZLPP0, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011). ZGJS opredeljuje način in oblike izvajanja gospodarskih javnih služb ter v 1. členu določa, da so gospodarske javne službe namenjene zagotavljanju materialnih javnih dobrin, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja RS oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb. Gospodarske javne službe se določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva, gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva in varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture, financirajo pa se lahko s ceno javnih dobrin, iz proračunskih sredstev in iz drugih virov, ki so določeni z zakonom ali odlokom občine. Država zagotavlja sredstva iz proračuna za financiranje republiških gospodarskih javnih služb, občina pa za financiranje izbirnih lokalnih javnih služb. Proračunsko financiranje obveznih lokalnih gospodarskih javnih služb se razdeli na državo in občino na način, ki ga določa zakon.

Po podatkih Jagodiča (2008, str. 20) se pojem javnih služb uporablja predvsem v celinski Evropi, kjer pravna tradicija razlikuje med zasebnim in javnim pravom. Po definiciji je javna služba takšna dejavnost, ki sodi v javni interes, določajo, ustvarjajo in nadzirajo pa jo oblasti s predpisi, ki so zunaj zasebnega prava in tako sodijo v okvir javnega prava, ne glede na to, ali dejavnost javne službe opravlja javna ali zasebna oseba. Kot pojasnjuje Bovis (2010, str. 380), se pojem javna storitev najpogosteje nanaša na storitve, ki so namenjene splošni javnosti oziroma jim je bila dodeljena posebna vloga v javnem interesu, ali pa na lastništvo oziroma poseben status podjetja, ki storitev opravlja. Več o vrstah gospodarskih javnih služb in oblikah njihovega izvajanja je napisano v nadaljevanju.

1.1.2 Storitve gospodarske javne službe kolektivne komunalne rabe

Gospodarske javne službe kolektivne komunalne rabe, kakor jih opredeljuje Jereb (2009a, str. 17), so tiste, ki so namenjene vsem prebivalcem, pri čemer ni mogoče spremljanje količine uporabe teh javnih dobrin po posameznem uporabniku, ali pa se spremljanje ne izvaja. Stroške izvajanja tovrstnih gospodarskih javnih služb zato plačuje država oziroma občina. Ker je razmejitev nalog in odgovornosti povsem jasna, država oziroma občina je namreč lastnica infrastrukture, naročnica del in plačnica opravljenih storitev, lastništvo nad infrastrukturo v primerih izvajanja gospodarskih javnih služb kolektivne komunalne rabe že pred spremembo SRS večinoma ni bilo problematično. Infrastruktura je bila v celoti izkazana v poslovnih knjigah države oziroma občin, javna podjetja pa so le izvajala naročena dela, za katera so prejela plačila. Med izvajanje gospodarskih javnih služb kolektivne komunalne rabe sodi čiščenje javnih površin, urejanje zelenic in parkov, vzdrževanje javnih cest in javnih poti, vzdrževanje javne razsvetljave, vzdrževanje in upravljanje parkirišč, vzdrževanje in upravljanje tržnic itd.

1.1.3 Storitve gospodarske javne službe individualne komunalne rabe

Razmerja med državo oziroma občino in javnim podjetjem pa so bila pri gospodarski javni službi individualne komunalne rabe nekoliko bolj nejasna. Kot je v nadaljevanju še večkrat omenjeno, naj bi bila infrastruktura po 76. členu ZGJS v lasti države in občin, vendar v praksi obstajajo tudi izjeme, saj niti ZGJS niti noben kasnejši zakon ni striktno prepovedal stvarnega vložka infrastrukture v javno podjetje. Ker se storitve gospodarske javne službe individualne komunalne rabe opravljajo za znane uporabnike, ki so tudi plačniki storitev, država oziroma občina ni naročnica del, temveč s tem, ko predpisuje način izvajanja posamezne gospodarske javne službe, nastopa predvsem v vlogi regulatorja (Jereb, 2009a, str. 17). Med izvajanje gospodarske javne službe individualne komunalne rabe sodijo dejavnosti oskrbe s pitno vodo, odvajanja in čiščenja odpadnih voda, ravnanja z odpadki, daljinsko ogrevanje, pokopališka in pogrebna dejavnost, oskrba z električno energijo, oskrba s plinom itd.

1.2 Oblike izvajanja gospodarskih javnih služb

ZGJS deli gospodarske javne službe na republiške in lokalne. Lahko so obvezne ali izbirne; obvezna se določi z zakonom. Način opravljanja republiške gospodarske javne službe predpiše Vlada RS z uredbo, občina pa z odlokom tako, da je zagotovljeno njihovo izvajanje v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženih oskrbovalnih sistemov. Izvajanje gospodarske javne službe se v Sloveniji razlikuje od občine do občine. V kakšni obliki se bo izvajala v posamezni občini, je v veliki meri odvisno od organizacijske oblike njenih izvajalcev. Različnost oblik in načini izvajanja pa so poleg tega odvisni še od števila in obsega gospodarske javne službe, naravnih in zgodovinskih danosti občin, uporabljene tehnologije izvajanja storitev in drugih okoliščin.

Gospodarske javne službe se lahko izvajajo le v zakonsko določenih oblikah, ki so določene v 6. členu ZGJS in 153. členu ZJZP (Ur. l. RS, št. 127/2006):

- v režijskem obratu,
- v javnem gospodarskem zavodu,
- v javnem podjetju,
- z dajanjem koncesij.

Bistvena razlika med oblikami možnih pravnih statusov izvajalcev gospodarskih javnih služb je po mnenju Kulašiča (2007, str. 29) v usposobljenosti občinskih uprav in zmožnostih financiranja poslovanja teh pravnih oseb na eni strani ter v regulaciji posameznih gospodarskih javnih služb na drugi strani. Izvajanje gospodarske javne službe v režijskem obratu na primer zahteva visoko strokovno in operativno usposobljenost občinskih uprav ter manjšo regulacijo. Bolj ko se pomikamo proti drugim naštetim oblikam, bolj se manjša potreba po usposobljenosti, povečuje pa se potreba po regulaciji.

1.2.1 Izvajanje gospodarske javne službe v režijskem obratu

Režijski obrat se organizira, kadar bi bilo zaradi majhnega obsega ali značilnosti službe negospodarno ali nesmotrno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo, in sicer se lahko po predpisih, ki urejajo upravo oziroma službe občin, organizira kot nesamostojen ali samostojen režijski obrat. Režijski obrat ni pravna oseba, zato se kot oseba pravnih poslov pojavlja občina. Glede na to, da je režijski obrat organizacijski del občinske uprave, veljajo za računovodsko obravnavanje poslovnih dogodkov oziroma prihodkov in odhodkov, ki jih doseže, pravila, ki veljajo pri vodenju poslovnih knjig in izkazovanju poslovnih dogodkov za druge uporabnike enotnega kontnega načrta. Zanj je značilno tudi, da vodi ločeno računovodsko evidenco, ki omogoča obračunavanje stroškov, prihodkov in odhodkov po načelih, ki veljajo za gospodarske družbe (Štrekelj & Čižman, 2009, str. 45).

1.2.2 Izvajanje gospodarske javne službe v javnem gospodarskem zavodu

Javni gospodarski zavod je pravna oseba, ki je ustanovljena na podlagi zakona o zavodih in opravlja gospodarsko dejavnost kot nepridobitno dejavnost, katere izvajanje zahteva samostojno organizacijo zunaj državne ali občine. Ustanovljen je, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb, ki jih zaradi njihove narave ni mogoče opravljati kot pridobitne oziroma to ni njihov cilj. Kot določa 24. člen ZGJS, se za vprašanja, ki se nanašajo na ustanovitev javnega gospodarskega zavoda, njegovo ime in sedež, dejavnost, splošne akte, organizacijo, sredstva za delo in odgovornost za obveznosti, nadzor, statusne spremembe, povezovanje ter njegovo prenehanje in vpis v sodni register, uporabljajo določbe Zakona o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/91, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000, 45I/1994 Odl. US: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998 Odl. US: U-I-34/98, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP). Za to obliko je značilno, da so lahko soustanovitelji javnega gospodarskega zavoda tudi druge pravne in fizične osebe, z omejitvijo, da njihovi ustanoviteljski deleži skupaj ne smejo presegati 49 %.

1.2.3 Izvajanje gospodarske javne službe v javnem podjetju

Gospodarska javna služba se v javnem podjetju izvaja, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot gospodarska javna služba. Gre za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot pridobitno. Spiller in Tommasi (2005, str. 518) sta izpostavila tri lastnosti, ki so značilne za javna podjetja, in sicer je prva ta, da so za njihovo tehnologijo potrebne velike investicije, kot drugo, da so za tehnologijo, ki jo uporabljajo, značilne ekonomije obsega (angl. *economies of scope*) in ekonomije povezanosti (angl. *economies of scale*), ter kot tretje, da imajo njihovi proizvodi in storitve širok krog uporabnikov. Po oceni mnogih strokovnjakov se gospodarske javne službe v Sloveniji v največji meri izvajajo ravno v javnih podjetjih. Oblika izvajanja gospodarske javne službe v javnem podjetju, oziroma natančneje prenos javne gospodarske infrastrukture, ki je bila dana javnim podjetjem v upravljanje, iz poslovnih knjig javnih podjetij v poslovne knjige občine, je tudi osrednja tema magistrskega dela.

1.2.4 Izvajanje gospodarske javne službe z dajanjem koncesij

Naslednja možna oblika je dajanje koncesij osebam zasebnega prava. Koncesionirano gospodarsko javno službo opravlja koncesionar (oseba zasebnega prava, ki izvaja javno službo) v svojem imenu in za svoj račun na podlagi pooblastila koncudenta (tisti, ki podeli koncesijo – država ali občina). Taka pravna oseba je ustanovljena v skladu z ZGD-1. S koncesijo država oziroma občina javnemu podjetju podeli izključno pravico za opravljanje gospodarske dejavnosti na temelju ekskluzivnosti, s čimer takšno podjetje pridobi prevladujoč položaj. Če pa je dana pravica več konkurenčnim podjetjem na enem območju, ne govorimo več o izključni, temveč o posebni pravici. Po besedah Aljančičeve (2009, str. 94) je koncesijsko razmerje mešano razmerje, saj se v njem prepletajo elementi javnega in zasebnega prava. Pravno se ta mešana narava razmerja kaže s tem, da je javni interes zaščiten z javnopravnimi akti, koncesionarjev pa s pogodbo, ki zavezuje obe strani, tudi koncudenta.

Koncudent se za podelitev koncesije odloči največkrat, ko oceni, da bo z vzpostavitvijo konkurence v fazi izbire koncesionarja mogoče zagotoviti cenejše in bolj kakovostno izvajanje javne službe kot v javnem podjetju ali lastni režiji. Pogost razlog za tako izbiro je tudi pomanjkanje proračunskih sredstev za investicije v gospodarsko javno infrastrukturo. V tem primeru je namen koncudenta ta, da pridobi nekoga, ki bo v izgradnjo infrastrukture vložil lastna sredstva, pri tem pa slednji pričakuje, da se mu bo vložek investicije z zaračunavanjem storitev uporabnikom javne infrastrukture v določenem času poplačal. V Sloveniji se po besedah Lozeja (2006, str. 56) koncesijske pogodbe za izvajanje gospodarske javne službe največkrat sklepajo zaradi oddajanja v izvajanje posameznih gospodarskih javnih služb le v primerih, ko za njihovo izvajanje ni potrebna infrastruktura ali pa je infrastruktura že zgrajena. Redkejši so primeri koncesijskih pogodb za izvajanje gospodarske javne službe, ko je treba infrastrukturo šele zgraditi.

1.3 Javno-zasebno partnerstvo

Ker javno-zasebno partnerstvo igra vse večjo vlogo na področju gospodarskih javnih služb, se mi zdi pravilno, da tej temi namenim točko v poglavju. Bovis (2010, str. 381) je javno-zasebno partnerstvo označil kot prefinjeno obliko posredovanja med javno oblastjo in podjetji iz zasebnega sektorja, katerega cilj je zagotavljanje tako infrastrukturnih projektov kakor tudi javnih storitev. Po ugotovitvah strokovne javnosti in navedbah Plavšiča (2009, str. 33) se model javno-zasebnega partnerstva v praksi uporablja vse pogosteje. Pri tem so oblike sodelovanja javnega in zasebnega sektorja različne, njihov namen je financiranje, upravljanje, vzpostavitev, izgradnja, prenova, vodenje ali vzdrževanje javne infrastrukture oziroma izvajanje dejavnosti javnih služb.

Teccova (2008, str. 138) opozarja, da so uspešna medsebojna razmerja med javnim in zasebnim partnerjem vzpostavljena takrat, kadar partnerski dogovori temeljijo na pozitivnih lastnostih, ki jih javno-zasebno partnerstvo prinaša vsakemu od partnerjev. Sodelovanje med javnim in zasebnim partnerjem mora po njenem mnenju prinašati koristi, ki omogočajo

izvajanje takšnih projektov, ki zagotavljajo nižje stroške, izpolnjujejo cilje javnega interesa in omogočajo dodano vrednost. Beecherjeva (2009, str. 786) je odnos med javnim in zasebnim partnerjem bolj natančno opisala kot odnos med principalom in agentom, pri čemer ima javni partner vlogo principala, ki prenaša svoja pooblastila na zasebnega pogodbenega partnerja oziroma agenta. Pri tem se morata oba partnerja zavedati, da končno odgovornost nosi principal, tj. javni partner.

Komisija za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, 2008, str. 3) meni, da uporaba dogovorov o javno-zasebnem partnerstvu tako pri izgradnji in obnovitvi javnih infrastrukturnih objektov kakor tudi pri izvajanju gospodarskih javnih služb po celem svetu čedalje bolj narašča. Država oziroma občina model javno-zasebnega partnerstva najpogosteje uporabi, kadar je njen namen prikrito zadolževanje, saj se v tem primeru namesto nje zadolži zasebni partner. Vendar Plavšić (2009, str. 33) pri vsem tem opozarja še, da je investicija, če se izpelje kot javno-zasebno partnerstvo, že v samem začetku za 20 % dražja. Po enem od načel Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*; v nadaljevanju OECD) (2007, str. 12) mora odločitev javne oblasti o obliki javnega in zasebnega izvajanja storitev temeljiti predvsem na analizi stroškovne učinkovitosti, pri čemer mora proučiti vse alternativne možnosti izvajanja storitve, celoten sistem zagotavljanja infrastrukture ter predvidene stroške in koristi skozi celoten življenjski cikel projekta.

V slovenski zakonodaji je razmerje javno-zasebnega partnerstva urejeno z ZJZP, ki v 23. členu določa, da se javno-zasebno partnerstvo lahko izvaja kot:

- **razmerje pogodbenega partnerstva,**
- **razmerje statusnega (institucionalnega, angl. *equity*) partnerstva.**

Pogodbeno partnerstvo se izvaja skladno z ZJZP in zakonom o javnem naročanju ter/ali ZGD-1. 26. člen ZJZP z vidika porazdelitve tveganja, ki ga nosi posamezen pogodbeni partner, opredeljuje dve vrsti pogodbenega javno-zasebnega partnerstva:

- **koncesijsko partnerstvo**, pri katerem gre za dvostransko razmerje med državo oziroma občino ali drugo osebo javnega prava kot koncendentom in pravno ali fizično osebo kot koncesionarjem, v katerem koncendent podeli koncesionarju izključno pravico izvajati gospodarsko javno službo ali drugo dejavnost v javnem interesu; koncesijska pogodba lahko vključuje tudi zgraditev objektov in naprav, ki so deloma ali v celoti v javnem interesu;
- **javno-naročniško partnerstvo**, pri katerem gre za odplačno razmerje med naročnikom in dobaviteljem blaga, izvajalcem gradenj ali izvajalcem storitev, katerega predmet je naročilo blaga, izvedba gradnje ali storitve.

Temeljni razlikovalni element med obema vrstama pogodbenega javno-zasebnega partnerstva je po 27. členu ZJZP predvsem poslovno tveganje, ki mora biti v celoti ali vsaj v večini na koncesionarju, da se razmerje lahko opredeli kot koncesijsko in ne javno-naročniško. Pogodbeni model javno-zasebnega partnerstva se po navedbah Bovisa (2010, str. 388) od tradicionalnih javnih naročil za izvedbo storitve razlikuje v mehanizmu delitve dobička in učinkovitosti, ter tudi v porazdelitvi tveganja med javnim in zasebnim partnerjem.

Statusno partnerstvo je razmerje med javnim in zasebnim partnerjem, pri katerem ne gre zgolj za pogodbeno sodelovanje partnerjev, temveč za spremembe v pravnem statusu ali lastninski strukturi enega od partnerjev (Železnik, 2009, str. 92). Izvaja se skladno z ZJZP, zakonom, ki ureja gospodarske javne službe, in zakonom, ki ureja javne finance.

1.3.1 Koncesija za izvajanje gospodarske javne službe

Koncesija je ena izmed štirih zakonsko dovoljenih oblik izvajanja gospodarske javne službe. Pojem »koncesija« ima lahko v praksi zelo veliko pomenov, z vidika gospodarskih javnih služb pa jo Jagodič (2009c, str. 79) opredeljuje kot:

- pravico oziroma pooblastilo za izvajanje gospodarske javne službe po določbah ZGJS ter
- pravico oziroma pooblastilo za izvajanje gospodarske javne službe in predhodno izgradnjo infrastrukture ter morebitni prenos lastninske pravice na infrastrukturi.

V prvem primeru gre torej za podelitev koncesije, ki jo država oziroma občina (koncedent) podeli gospodarski družbi (koncesionarju) za izvajanje gospodarske javne službe. Kadar se podeli koncesija za obstoječo infrastrukturo, ki je v lasti občine, takšna koncesija velja hkrati tudi kot najemna pogodba, koncesnina, ki predstavlja povračilo stroškov za uporabo infrastrukture, pa je v tem primeru dejansko najemnina. Koncesija lahko vsebuje tudi pravico oziroma obveznost izgradnje infrastrukture, o čemer je več napisano v naslednjem poglavju.

1.3.2 Koncesija gradnje

Kadar je namen koncesije izgradnja objektov in naprav ali njihovih posameznih delov, katerih koncesionar ima med trajanjem razmerja pravico do njihove uporabe, upravljanja oziroma izkoriščanja, se po 79. členu ZJZP za ravnanje pri nastajanju in izvajanju razmerja javno-zasebnega partnerstva uporabljajo pravila, ki urejajo koncesije gradenj. Koncesije gradenj se uporabljajo tudi, kadar se pravica do uporabe, upravljanja oziroma izkoriščanja objektov in naprav kombinira s plačilom za izvedbo gradnje, pri čemer mora vrednost gradenj, ki preide v last javnega partnerja, ocenjena skladno s predpisi o javnih naročilih, znašati najmanj 5.278.000 €. Če koncesionar v prej opisanem razmerju ne nosi večine poslovnega tveganja projekta, mora koncedent za izbiro koncesionarja uporabiti pravila, ki urejajo oddajo javnih naročil gradenj. Tudi OECD (2007, str. 14) je v enem od svojih načel zapisal, da je stopnja porazdelitve tveganja med zasebnim in javnim partnerjem, vključno s porazdelitvijo odgovornosti, v veliki meri določena z izbranim modelom vpletenosti zasebnega sektorja. Pri

tem bi morala izbira določenega modela in z njim povezane porazdelitve tveganja temeljiti na oceni javnega interesa.

ZJZP z vidika lastninske pravice v 80. členu opredeljuje naslednje **modele koncesij gradnje**:

- objekti in naprave koncesije postanejo takoj lastnina javnega partnerja – **model BTO** (angl. *Build-Transfer-Operate*);
- objekti in naprave koncesije postanejo lastnina javnega partnerja po preteku določenega obdobja – **model BOT** (angl. *Build-Operate-Transfer*);
- objekti in naprave koncesije postanejo lastnina zasebnega partnerja, če prenos ni mogoč oziroma ekonomsko upravičen – **model BOO** (angl. *Build-Operate-Own*).

Za vsak model mora biti ugotovljena ekonomska upravičenost, ta pa mora biti predmet presoje v predhodnem postopku. Aralica, Račić in Šišinački (2007, str. 66) opredeljujejo dva osnovna kriterija, po katerih lahko razvrstimo modele javno-zasebnega partnerstva; to sta lastništvo nad objektom po izteku koncesijske pogodbe in izgradnja novega infrastrukturnega objekta (v nasprotju od vlaganja v obstoječi objekt). Računsko sodišče RS (2010, str. 4) v svojem mnenju poudarja, da so pri gospodarskih javnih službah uporabni le modeli koncesij, pri katerih javni partner prej ali slej postane tudi pravni lastnik izgrajene infrastrukture. Najbolj primerna sta modela BTO in BOT, ter tudi vse druge oblike, pri katerih se najpozneje ob koncu koncesijske dobe infrastruktura prenese v last javnega partnerja. OECD (2007, str. 13) v svojem priporočilu opozarja, da se noben infrastrukturni projekt, ne glede na stopnjo vpletenosti zasebnega sektorja, ne bi smel začeti brez predhodne realistične ocene, do katere mere bodo stroške projekta povrnili končni uporabniki storitev ter kateri drugi možni viri financiranja obstajajo ob morebitnem primanjkljaju.

Udeleženosť zasebnega sektorja pri gradnji, upravljanju in vzdrževanju infrastrukturnih objektov se lahko kaže v različnih oblikah: od bolj tradicionalnega sistema javnega naročanja in koncesij pa vse do bolj kompleksnih oblik partnerskih dogovorov, v katerih so posamezne faze postopkov, kot so oblikovanje, načrtovanje, financiranje, gradnja, upravljanje in vzdrževanje, razdeljene med javnim in zasebnim partnerjem (Stevens & Schieb, 2007, str. 31). V praksi obstajajo različni poslovni modeli, ki vsebujejo različna razmerja med zasebnim in javnim sektorjem. Palaniappan, Cooley, Gleick in Wolff (2007, str. 270) pojasnjujejo, da se razlike med modeli kažejo z lastništvom, ki je lahko popolnoma zasebno, mešano javno-zasebno ali pa popolnoma javno.

1.4 Lastniška in statusnopravna ureditev gospodarskih javnih služb v Sloveniji

Kar se tiče statusnopravne opredelitve, je javno podjetje v Sloveniji v gospodarski praksi in tudi v zakonodaji opredeljeno zelo različno. V najširšem smislu je javno podjetje vsak javni podjem (angl. *public undertaking*), praviloma pridobiten. Ožje gledano, pa je javno podjetje

posebna pravno organizacijska oblika, oseba javnega prava, ki izvaja gospodarsko javno službo na pridobiten način. Znotraj ozke opredelitve pa zakonodaja različno razlaga javno podjetje: enkrat kot javnopravno organizacijsko obliko in zopet drugič kot javno podjetje v obliki gospodarske družbe. Za slednjo obliko je značilno, da se v njej prepletajo elementi javnega in zasebnega prava, medtem ko je javno podjetje kot pravno organizacijska oblika čista pravna oseba javnega prava (Jagodič, 2008, str. 23). Tudi Brezovnik (2009b, str. 4) ugotavlja, da po veljavni slovenski pravni ureditvi javno podjetje nima lastne statusne oblike, zato jo neposredno črpa iz ureditve gospodarskih družb, tako da se lahko ustanovi le v eni od statusnih oblik pravnih oseb, ki jih predvideva ZGD-1. Javno podjetje se tako lahko organizira v eni od oblik kapitalskih družb (d. o. o. ali d. d.), pri tem pa ima država ali občina kot ustanoviteljica posebne ustanoviteljske pravice. V Sloveniji po podatkih Jagodiča (2007, str. 57) prevladujejo podjetja v 100-odstotni lasti občin, med komunalnimi podjetji pa jih je približno 20 v mešani lasti. Primeri, ko gospodarske javne službe opravljajo zasebne gospodarske družbe, so zelo redki. Po podatkih Vlade RS (2009, str. 7) analiza stanja glede lastništva države v gospodarskih družbah kaže, da le-to še vedno prevladuje v panogah, ki opravljajo javne storitve, v infrastrukturnih panogah, kot so energija, transport in telekomunikacije, ter v finančnem sektorju.

Virant (2001, str. 17) pojasnjuje, da so javna podjetja, kot jih poznamo danes, nastala v postopku lastninskega in statusnega preoblikovanja nekdanjih t. i. organizacij združenega dela, ki so izvajale dejavnosti posebnega družbenega pomena. Meni, da je sedanje stanje na področju izvajanja javnih služb, ki temelji na javnem podjetju kot prevladujoči obliki izvajanja, predvsem posledica ureditve pred uveljavitvijo ZGJS. Poleg tega omenja še, da so javna podjetja po definiciji nastala v primerih, ko je bil ugotovljen večinski delež države oziroma občine, kar pomeni, da so bila ob svojem nastanku v večinski javni lasti.

Javno podjetje po veljavni zakonodaji ustanovi država oziroma občina kot podjetje v lasti RS ali občine. Pred uveljavitvijo ZJZP ga je bilo mogoče ustanoviti tudi z vložki zasebnega kapitala, če to ni bilo v nasprotju z javnim interesom, zaradi katerega je bilo ustanovljeno. Po 141. členu omenjenega zakona so se skladno z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, javna podjetja v 100-odstotni javni lasti, ki opravljajo gospodarsko javno službo, lahko preoblikovala v navadno gospodarsko družbo ali pa so se odločila za ohranitev statusa javnega podjetja. O vrsti preoblikovanja so se morala odločiti v treh letih od uveljavitve ZJZP, to je najpozneje do marca 2010. Po ZJZP so kot javna podjetja priznana le tista, ki so kot izvajalci gospodarske javne službe v 100-odstotni lasti države ali občine. Na tem mestu naj poudarim, da v magistrskem delu obravnavam le javna podjetja v 100-odstotni javni lasti, kot jih opredeljuje ZJZP. Javna podjetja, ki so bila ustanovljena tudi z vložki oseb zasebnega prava, so imela po navedbah Čižmanove in Prisanove (2009, str. 8) na izbiro dve možnosti nove ureditve, ki so jo morala izvesti najpozneje v enem letu po uveljavitvi tega zakona, in sicer so se lahko:

- skladno z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, preoblikovala v navadno gospodarsko družbo;

- ali pa so skladno z zakonom ohranila status javnega podjetja, vendar pod pogojem, da so se vložki oseb zasebnega prava prenesli v last RS ali občine oziroma so vložki oseb zasebnega prava prenehali na drug način.

1.5 Lastniška in statusna ureditev gospodarskih javnih služb v nekaterih drugih evropskih državah

V tujini je javno podjetje največkrat definirano kot vsako podjetje, v katerem ima javni partner prevladujoč vpliv. V svetu se opredelitev pojma »javno podjetje« razlikuje od avtorja do avtorja in od države do države, zato je težko podati enotno definicijo. To ugotavljajo tudi Hinds, Sanchez in Schap (2005, str. 279), ki so predstavili opredelitve javnega podjetja, kot jih uporabljajo nekatere evropske države. Za Francijo po podatkih avtorjev tako velja strogo pravilo večinskega kapitalskega deleža, kar z drugimi besedami pomeni, da mora biti večina delnic v javni lasti, da je podjetje definirano kot javno. V Nemčiji velja enako pravilo, vendar z nekaj izjemami, saj so znani tudi primeri, ko podjetje ni v večinski javni lasti, pa je kljub temu obravnavano kot javno (primer takega kvazi javnega podjetja je tudi znan avtomobilski koncern Volkswagen AG). Bolj stroga pravila veljajo v Italiji, ki med javna podjetja vključujejo le podjetja iz neemetijskih in nefinančnih sektorjev, v katerih pa sta prisotna tako javni kot zasebni sektor. V Veliki Britaniji je pojem javno podjetje omejen v glavnem na javne družbe (angl. *public corporations*), to so nacionalizirane industrije.

V preteklosti je v Evropi po navedbah Cerkvenikove (2008, str. 5) prevladovala tradicija monopolnih javnih podjetij v državni lasti, ko so države s svojimi institucijami zagotavljale vse javne dobrine in storitve ter omejevale vsakršno konkurenco. Zaradi tehnoloških, političnih in gospodarskih sprememb v zadnjih nekaj desetletjih pa se vse bolj spodbuja liberalizacija javnih služb, ki z uveljavljanjem privatizacije ter vzpostavljanjem partnerskega odnosa med javnim in zasebnim sektorjem prinaša širitev konkurence tudi na to področje. Z vidika lastništva so izvajalci javnih služb bodisi javni bodisi zasebni ali pa gre za mešano javno-zasebno lastništvo. Izmed vseh naštetih oblik v večini evropskih držav še najbolj prevladuje javno lastništvo izvajalcev, razen v Angliji in Franciji, kjer je prevladujoča oblika zasebno lastništvo, ki pa ima različne oblike upravljanja. Zasebno lastništvo ima po podatkih Cerkvenikove (2008, str. 10) pomemben delež tudi v Španiji, na Danskem in v Italiji, nekoliko manj pa je ta oblika prisotna v Avstriji, Belgiji, Grčiji, na Irskem in Portugalskem. V Evropi večino prebivalstva oskrbujejo javna podjetja, v 55-odstotnem deležu. Sledijo jim zasebna podjetja s 35 %, preostali del prebivalstva pa oskrbujejo izvajalci v mešani lasti.

1.6 Računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb v Sloveniji

1.6.1 Slovenski računovodski standard 35

Po ZGJS morajo gospodarske javne službe tako kot navadne gospodarske družbe voditi poslovne knjige po SRS ali mednarodnih standardih računovodskega poročanja, če zakon ne

določa drugače. Poleg splošnih zanje velja še posebni računovodski standard, ki obravnava računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb, to je SRS 35. SRS 35 je poseben računovodski standard, ki obravnava posebnosti računovodskega spremljanja gospodarskih javnih služb. Ureja le tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Po tem standardu so javna podjetja mišljena kot pravne osebe, ki v skladu s predpisi opravljajo gospodarske javne službe, ne glede na organizacijsko obliko (javna podjetja ali javni gospodarski zavodi) in ne glede na to, ali so te službe njihova edina dejavnost ali le del dejavnosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 282).

SRS 35 (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 283) določa, da mora javno podjetje izkazovati posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb, po posameznih javnih službah, in posebej sredstva, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti. Javno podjetje tudi posebej izkazuje vsa brezplačno pridobljena opredmetena osnovna sredstva po vrstah. Če javno podjetje poleg gospodarskih javnih služb opravlja tudi druge dejavnosti, mora izkazovati posebej opredmetena osnovna sredstva za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb in posebej opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Če ista osnovna sredstva uporablja za opravljanje več dejavnosti, mora v posebnih razkritjih prikazati sodila, po katerih osnovna sredstva razporeja na posamezne dejavnosti, in deleže sredstev, namenjene opravljanju posameznih dejavnosti. Pravilen prikaz deležev ima izjemno velik pomen predvsem pri razporejanju amortizacije in učinkov prevrednotenja. Javno podjetje mora ločeno izkazovati posamezne vrste finančnih naložb in terjatev do države ali občine. Po SRS 35.9 mora javno podjetje osnovni kapital razčlenjevati tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, občin in drugih.

Za javna podjetja po SRS 35 veljajo tudi nekatere posebnosti glede obračunavanja amortizacije, in sicer jo mora javno podjetje obračunavati za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, ali so kupljena z njegovim denarjem ali brezplačno pridobljena iz proračuna ali od drugih. Posebnost je tudi, da javno podjetje ločeno izkazuje obračunano amortizacijo in njeno uporabo za opredmetena osnovna sredstva za opravljanje gospodarskih javnih služb ter ločeno za opredmetena osnovna sredstva za opravljanje drugih dejavnosti. Poleg omenjenih posebnosti za obračunavanje in izkazovanje amortizacije javno podjetje uporablja še SRS 1 in 2.

1.6.2 Najnovejše uskladitve mednarodnih računovodskih standardov

Medtem ko smo v Sloveniji šele pred kratkim izpeljali uskladitve z mednarodnimi standardi tudi v praksi, mednarodni računovodski strokovnjaki že usklajujejo računovodske rešitve za primere koncesij storitev. Pri teh rešitvah se je izoblikovalo strokovno stališče, da se tudi infrastruktura, ki jo je v celoti financiral koncesionar, kot pravna oseba zasebnega prava, in jo tudi sam uporablja za izvajanje koncesionirane gospodarske javne službe ter je v času

izvajanja lastnik infrastrukture, računovodsko izkaže kot osnovno sredstvo v poslovnih knjigah javnega partnerja (Jereb, 2008, str. 39). Rešitev je predstavil Odbor za pojasnjevanje mednarodnih standardov računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*), ki je za ta namen izdal Pojasnilo 12 – Dogovori o koncesijah (v nadaljevanju OPMSRP 12). Pojasnilo je objavljeno v Uradnem listu Evropske unije kot Uredba Evropske komisije številka 24/2009.

Dogovor v pojasnilu OPMSRP 12 praviloma vključuje osebo zasebnega sektorja (upravljavca), ki gradi ali posodablja infrastrukturo, ki se uporablja za opravljanje javne storitve (na primer s povečanjem zmogljivosti infrastrukture), ter to infrastrukturo upravlja in vzdržuje za določeno obdobje. Upravljavca je za svoje storitve plačan v obdobju dogovora. Po OPMSRP 12 zasebni partner ob izpolnjevanju pogojev infrastrukture ne sme pripoznati med lastnimi opredmetenimi osnovnimi sredstvi, saj se šteje, da ima nadzor nad temi sredstvi dajalec koncesije. Računsko sodišče RS (2009a, str. 16) prednosti nove ureditve v mednarodnih računovodskih standardih vidi predvsem z vidika izogibanja omejitvam pri zadolževanju javnih partnerjev, saj bo moral le-ta izkazovati infrastrukturo med svojimi opredmetenimi sredstvi, ne glede na opredelitev lastništva v pravnem pogledu, kar pa pomeni, da bo moral skladno s tem javni partner izkazati tudi obveznost za pridobitev teh sredstev, to pa v celoti izniči učinke morebitnega izogibanja omejitvam pri zadolževanju javnih partnerjev.

Pojasnilo 12 določa tudi, kako naj bo infrastruktura pripoznana v finančnih izkazih izvajalca koncesije storitev. Infrastruktura je del vsebine OPMSRP 12, če javni partner kontrolira ali regulira storitve, ki jih zasebnik izvaja z uporabo te infrastrukture, in če ima javni partner pravico do uporabe infrastrukture po izteku obdobja izvajanja koncesije storitev. Prav tako je infrastruktura del vsebine OPMSRP 12, če zasebni partner osnovno sredstvo sicer uporablja v celotnem času življenjske dobe, javna oblast pa določa, komu se zagotavljajo storitve in po kakšni ceni. V tem primeru infrastruktura ni last zasebnika, ki z njo izvaja storitve.

Če je infrastruktura izključena iz vsebine OPMSRP 12, jo zasebnik pripozna kot lastno premoženje. Finančna sredstva zasebnik v tem primeru pripozna, če ima brezpogojno pravico prejemanja denarja od javnega partnerja, ko mu na primer garantira določeno raven prihodkov skozi celotno obdobje izvajanja koncesij storitev. Nematerialna sredstva zasebnik pripozna, če so prihodki vezani na obseg koriščenja, zasebnik pa ima pravico zaračunavati storitve končnim uporabnikom, vendar pa ob nizkih prihodkih nima jamstva za povračilo. Glede na visoko stopnjo aktivnosti evropskih strokovnjakov pri predlaganju in usklajevanju novih mednarodnih računovodskih standardov, se pričakuje, da bodo zahteve po novih uskladitvah kmalu dosegle tudi Slovenijo.

2 GOSPODARSKA JAVNA INFRASTRUKTURA

2.1 Opredelitev gospodarskih javnih infrastrukturnih objektov

Stopnja razvitosti gospodarske javne infrastrukture je po mnenju Rakarja, Mesnerja, Mlinarja, Šarlaha in Šubic – Kovača, (2010, str. 242) eden izmed pomembnejših kazalcev gospodarskega in družbenega razvoja posamezne države in tudi ožjih delov države, kot so občine. Stevens in Schieb (2007, str. 20) poudarjata, da je osnovni namen infrastrukture zagotavljanje blaga in izvajanje storitev, ki spodbujajo razvoj in rast ter hkrati prispevajo k bolj kakovostnemu življenju, izboljšujejo socialno blaginjo, zdravje in varnost prebivalcev ter omogočajo kakovostno življenjsko okolje. Milunovičeva (2000, str. 177 – 178) je mnenja, da lahko učinkovita in dobro razvita javna infrastruktura bistveno zniža stroške izvajanja javnih služb, kar prinese s seboj tudi nižje stroške poslovanja gospodarskega sektorja. Pri tem navaja še, da sta razpoložljivost infrastrukture, kot so na primer prometni vodi, električna napeljava, vodovod, bližina objektov družbene dejavnosti, na določenem območju ter osnovna namembnost prostora podlagi za določitev vrednosti zemljišč ter osnova za dajatve in prihodke od premoženja.

Pri opredelitvi infrastrukture zaradi pomanjkljivih predpisov še danes obstaja mnogo nejasnosti, zato ne preseneča dejstvo, da so imele nekatere gospodarske javne službe v upravljanju tudi osnovna sredstva, ki niso infrastruktura. Nekateri izvajalci gospodarske javne službe še danes nimajo definirano, kaj je infrastruktura, na primer v pokopališki dejavnosti (Jagodič & Lončner, 2009, str. 31). Lozej (2009, str. 41) razlog za takšno stanje vidi predvsem v dejstvu, da infrastruktura, ki je leta 1993 postala last občin in države, na začetku ni bila enotno opredeljena s tehničnega vidika, temveč bolj z vidika virov financiranja, in da so se že takrat pojavljale razlike med posameznimi okolji, kjer so se enaka sredstva razvrščala različno: ena med infrastrukturo, druga med sredstva podjetja.

Pri infrastrukturi pogosto obstaja že dilema, kaj so zgradbe in kaj je oprema. Po Zakonu o graditvi objektov (Ur. l. RS, št. 102/2004-UPB1 (14/2005 popr.), 92/2005-ZJC-B, 93/2005-ZVMS, 111/2005 Odl. US: U-I-150-04-19, 120/2006 Odl. US: U-I-286/04-46, 126/2007, 57/2009 Skl.US: U-I-165/09-8, 108/2009, 61/2010-ZRud-1 (62/2010 popr.), 20/2011 Odl. US: U-I-165/09-34) je objekt s tlemi povezana stavba ali gradbeni inženirski objekt, narejen iz gradbenih proizvodov in naravnih materialov, skupaj z vgrajenimi inštalacijami in tehnološkimi napravami, objekt gospodarske javne infrastrukture pa je tisti gradbeni inženirski objekt, ki tvori omrežje, ki služi določeni vrsti gospodarske javne službe državnega ali lokalnega pomena, ali tvori omrežje, ki je v javno korist. Rakar et al. (2010, str. 244) gradnjo in vzdrževanje omrežij, objektov in naprav državne in lokalne gospodarske javne infrastrukture na podlagi gradbene zakonodaje poenostavljeno razumejo kot gradnjo objektov, za kar so potrebna ustrezna dovoljenja. Omrežja, objekti in naprave gospodarske javne infrastrukture se praviloma uporabljajo za izvajanje gospodarskih javnih služb, ki jih poleg resornih zakonov opredeljujejo še podzakonski predpisi, to so praviloma odloki.

Infrastrukturalna omrežja, objekti in naprave se uvrščajo med nepremičnine ali njihove sestavine (Rakar et al., 2010, str. 247).

Kavčičeva in Mörečeva (2002, str. 158) sta na podlagi rezultatov raziskovalne naloge, ki sta jo s sodelavci opravili v letu 2000, opredelili infrastrukturne objekte in naprave kot tista osnovna sredstva, ki so nujna za opravljanje gospodarskih javnih služb. Opredelitev velja za infrastrukturne objekte in naprave v dejavnostih oskrbe s pitno vodo, odvajanja odpadnih voda, čiščenja odpadnih voda, ravnanja s komunalnimi odpadki in odlaganja komunalnih odpadkov. Zanje veljajo naslednje značilnosti:

- praviloma so grajena, z drugimi besedami: vezana so na zemljo, in so zato nepremična sredstva;
- prirejena so za opravljanje ene vrste dejavnosti, zato se lahko uporabljajo le za to določeno dejavnost;
- njihov sestavni del so tudi zemljišča, na katerih so grajena, in zemljišča, ki so namenjena funkcionalni rabi;
- vključujejo tudi naprave, ki so vgrajene in omogočajo delovanje sistema;
- imajo značaj funkcionalne celote, kar pomeni, da k njim sodi tudi ustrezna vgrajena oprema.

Po Zakonu o urejanju prostora (Ur. l. RS, št. 110/2002 (8/2003 popr.), 58/2003-ZZK-1, 33/2007-ZPNačrt, 108/2009-ZGO-1C, 79/2010 Odl. US: U-I-85/09-8, 80/2010-ZUPUDPP (106/2010 popr.)) je komunalna infrastruktura opredeljena kot objekti oziroma omrežja lokalne gospodarske javne infrastrukture ter grajeno javno dobro lokalnega pomena, gospodarska javna infrastruktura pa so omrežja, ki so neposredno namenjena izvajanju gospodarskih javnih služb s področja prometa, energetike, komunalnega gospodarstva, upravljanja z vodami in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva ali varstva okolja, kakor tudi druga omrežja in objekti v javni rabi. Gospodarska javna infrastruktura je državnega in lokalnega pomena. Infrastruktura je najbolj jasno opredeljena s predpisi na področju varstva okolja. Po Pravilniku o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Ur. l. RS, št. 63/2009) je **infrastruktura javne službe** opredeljena kot infrastruktura za izvajanje naslednjih javnih služb:

- oskrbe s pitno vodo: javni vodovodi v skladu s predpisom, ki ureja oskrbo s pitno vodo;
- odvajanja in čiščenja komunalne in padavinske odpadne vode: javna kanalizacija v skladu s predpisom, ki ureja naloge, ki se izvajajo v okviru obvezne občinske gospodarske javne službe odvajanja in čiščenja komunalne in padavinske odpadne vode;
- zbiranja in prevoza komunalnih odpadkov: sistem zbiralnic, zbirnih centrov, sortirnic mešanih komunalnih odpadkov in malih komunalnih kompostarn, namenjenih zbiranju in obdelavi komunalnih odpadkov pred oddajo v nadaljnjo predelavo ali odstranjevanje; in
- odlaganja ostankov komunalnih odpadkov po predelavi ali odstranjevanju: odlagališča nenevarnih odpadkov in naprave za obdelavo mešanih komunalnih odpadkov pred odlaganjem.

2.2 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture

2.2.1 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture v Sloveniji

Ureditev novih razmerij med občinami in izvajalci gospodarskih javnih služb je po mnenju Lozeja (2009, str. 37) obojim ponudila priložnost, da se s prenosom infrastrukture uredijo računovodske evidence infrastrukture, saj ni bilo malo primerov, ko so javna podjetja v svojih knjigah izkazovala tudi infrastrukturo kolektivne komunalne rabe, kot so ceste, javna razsvetljava, javne poti in druge javne površine. Ker so to osnovna sredstva, s katerimi javna podjetja ne opravljajo dejavnosti javnih služb, temveč jih le vzdržujejo (na njih opravljajo gospodarske javne službe), ne bi smela biti nikoli vodena v knjigah javnih podjetij, temveč v knjigah občin. Lastništvo nad gospodarsko javno infrastrukturo je bilo zakonsko urejeno v ZGJS iz leta 1993, ki je v 76. členu določil, da postanejo z dnem uveljavitve zakona vsa infrastrukturna omrežja, objekti in naprave, ki so bili zgrajeni z javnimi sredstvi, lastnina RS, občin in mestne občine Ljubljana. Kljub jasni zakonski določitvi pa se občine še do pred kratkim niso zavedale, da so formalno lastnice lokalne gospodarske javne infrastrukture vse od leta 1993 in da morajo z njo ravnati kot dober gospodar, kar pomeni, da morajo zagotavljati njeno funkcionalno in obratovalno sposobnost ter zamenjavo dotrajanih omrežij in naprav po preteku amortizacijske dobe (Rakar et al., 2010, str. 247).

Po podatkih raziskave, ki so jo v letu 2000 opravile Kavčičeva, Klobučarjeva, Mörečeva in Vidičeva (2002, str. 24), je velika večina javnih podjetij dejavnosti čiščenja odpadnih voda in odlaganja komunalnih odpadkov opravljala v največ dveh občinah. Tako je v letu 2000 le 23 podjetij oziroma 32,8 % anketiranih javnih podjetij oskrbovalo eno samo občino, največ oziroma 42,9 % pa jih je delovalo najmanj v dveh in ne več kot petih občinah. Kavčič et al. (2002, str. 35) so ugotovili tudi, da je bilo leta 2000 največ takšnih podjetij, ki so za opravljanje dejavnosti uporabljala infrastrukturne objekte, ki so bili v lasti ene same občine. Takih podjetij je bilo kar 40 %. Zaradi narave svoje dejavnosti so imela več lastnikov infrastrukturnih objektov najpogosteje podjetja, ki so opravljala dejavnost oskrbe s pitno vodo, medtem ko v dejavnostih odvajanja odpadnih voda in odlaganja komunalnih odpadkov praktično ni bilo primera, da bi se na primer čistilna naprava ali deponija nahajali v več občinah hkrati. Razmerja med lastniki infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb, ki to infrastrukturo uporabljajo, so v različnih državah urejena različno. Za primerjavo sem si izbrala tri države: Hrvaško, ki ima podobno ureditev kot Slovenija, ter Veliko Britanijo in Francijo, ki imata nekoliko posebni ureditvi lastništva nad javno infrastrukturo.

2.2.2 Lastniška ureditev gospodarske javne infrastrukture v izbranih treh evropskih državah

Podobne težave kot v Sloveniji imajo glede zakonske ureditve lastništva nad javno infrastrukturo tudi na Hrvaškem, saj je po navedbah Đerđe (2009, str. 168) vprašanje lastništva nad javnimi infrastrukturnimi objekti in napravami aktualno že več kot 15 let. Kljub temu da je gradnja javnih infrastrukturnih objektov in naprav na Hrvaškem skrb države

oziroma občin, to ne pomeni nujno tudi, da so le-te vedno hkrati tudi lastniki objektov in naprav. Đerđa (2009, str. 169) omenja še dve možni obliki lastništva nad javno infrastrukturo, ki se v praksi pojavljata na Hrvaškem, in sicer so lahko lastniki javne infrastrukture podjetja, ki opravljajo določene javne storitve, obstajajo pa tudi stališča, da so določeni infrastrukturni objekti in naprave javno dobro. Največje število javnih služb se na Hrvaškem izvaja v za ta namen ustanovljenih gospodarskih družbah, po pravni naravi javnih podjetjih, katerih delovanje nadzirajo državni organi oziroma organi občine, namen njihove ustanovitve pa je opravljanje dejavnosti v splošnem javnem interesu. Da bi imela gospodarska družba status javnega podjetja, mora imeti država oziroma občina v njej večinski delež.

V Veliki Britaniji je bilo gospodarjenje s sredstvi (angl. *asset management*) v javnem sektorju uvedeno v poznih devetdesetih letih v sklopu širših reform javnega sektorja. Ne glede na sistem gospodarjenja s sredstvi, v Veliki Britaniji nimajo posebnih zakonskih določil, ki bi opredeljevala premoženje. Javno in zasebno premoženje sta obravnavana enako, z izjemo posebnih predpisov, ki se nanašajo na varstvo javnega interesa in javno odgovornost za zagotavljanje gospodarskih javnih služb, ne poznajo pa termina »javno premoženje« v smislu državnega in občinskega premoženja (Duhovnik, 2009, str. 6). V Veliki Britaniji je lastništvo nad sredstvi v javnem sektorju zelo raznoliko, saj so lastnice šol, knjižnic, izobraževalnih centrov in domov za ostarele pretežno občine, lastnica glavnih avtocest je Agencija za avtoceste, lastnice bolnišnic so varstvene ustanove, lastniki sredstev za oskrbo in ravnanje z vodo pa so javne gospodarske službe (angl. Water Utilities). Sredstva se izkazujejo kot stalna sredstva v računovodskih izkazih organizacije – lastnice – in se amortizirajo v pričakovani dobi koristnosti. Za nemoteno in usklajeno računovodenje organizacij javnega sektorja skrbi Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo (angl. Chartered Institute of Public Finance and Accountancy – CIPFA). Z vidika oblike upravljanja, kot jo je opredelila Cerkvénikova (2008, str. 17), gre v primeru Velike Britanije za neposredno zasebno upravljanje, ki je posebnost Velike Britanije, saj ni prisotno v nobeni drugi državi. Za to obliko je značilno to, da sta izvajanje dejavnosti in lastništvo nad infrastrukturo preneseni na zasebna podjetja, skrb za nadzor nad cenami, učinkovito izvajanje dejavnosti in zaščito javnega interesa pa na neodvisnega regulatorja. Po navedbi Hrovatinove (2002, str. 114) je Velika Britanija družbeno priznala sistem ekonomske regulacije na podlagi omejevanja dovoljene rasti cen (angl. price cap) relativno glede na inflacijo.

V francoski zakonodaji so sredstva javnega sektorja pogosto obravnavana kot javna domena (angl. public domain), ki vključuje premoženje, ki pripada državi, občinam in javnim ustanovam, ter premoženje, ki je namenjeno za javno korist. V Franciji obstaja posebna oblika poslovnega modela (fra. affermage), za katero je značilno javno lastništvo in zasebno upravljanje sredstev. S tem modelom je zasebnemu podjetju dodeljena skrb za tekoče delovanje sistema, upravljanje in vzdrževanje, lastnik pa ostaja občina, ki skrbi tudi za investicije. Pri tem izvajalec plačuje pristojbino za uporabo sredstev, stroške katere si povrne z zaračunavanjem storitve končnim uporabnikom (Palaniappan et al., 2007, str. 280). Hrovatinova (2001, str. 82) ugotavlja, da je francoski sistem lastništva primerljiv s slovenskim, saj so tako kot v Sloveniji tudi v Franciji občine lastniki infrastrukture. Za

Francijo je značilna posredna zasebna oblika upravljanja, za katero je po navedbah Cerkvénikove (2008, str. 16) karakteristično vključevanje zasebnih podjetij v izvajanje gospodarske javne službe na podlagi časovno omejenih pogodb, kot sta na primer lizing ali koncesija. Pri tej obliki upravljanja ostaja infrastruktura v lasti občin, regulacija cen pa zaradi podeljevanja koncesij, ki zagotavljajo konkurenčnost, ni potrebna. Pri tem je treba poudariti, da konkurenčnost med izvajalci nastopi le ob potegovanju za izbor, medtem ko je za pogodbeno obdobje še vedno značilno monopolno izvajanje storitev. Kar se tiče upravljanja z vodami, imajo po besedah Hrovatinove (2002, str. 111) občine v Franciji popolno svobodo pri izbiri upravljanja na svojem območju. Izbor načina upravljanja z vodami po posvetovanju z občinskim svetom opravi župan, na odločitev katerega ne more vplivati nobeno ureditveno telo, ki je nad občino. Vendar pa so, da bi bila omejena popolna svoboda pri določanju cen vode in financiranju dejavnosti, kljub temu zakonsko določeni predpisi.

2.3 Gospodarjenje z gospodarsko javno infrastrukturo v Sloveniji

Ureditev razmerij med državo ali občinami in izvajalci gospodarskih javnih služb nima ustrezne zakonske podlage, še najbolj je urejeno z Zakonom o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin (Ur. l. RS, št. 14/2007, 55/2009 Odl. US: U-I-294/07-16, 86/2010-ZSPDSLS; v nadaljevanju ZSPDPO), ki je bil sprejet leta 2007. Vendar tudi ta zakon ureja predvsem razmerja pri uporabi oziroma upravljanju gradbenih objektov za potrebe delovanja državnih organov, medtem ko infrastrukturni objekti in naprave za izvajanje gospodarskih javnih služb niso posebej opredeljeni. ZSPDPO ureja tri vrste razmerij, vezanih na stvarno premoženje, in sicer upravljanje s stvarnim premoženjem, uporabo stvarnega premoženja in najem stvarnega premoženja (Jereb, 2009b, str. 26).

Po ZSPDPO upravljanje s stvarnim premoženjem pomeni predvsem skrb za pravno in dejansko urejenost, investicijsko vzdrževanje, oddajanje v najem, obremenjevanje s stvarnimi pravicami, dajanje stvarnega premoženja v uporabo in podobno. Upravljavca premoženja je državni organ, uprava občine ali oseba javnega prava (država, občine, javni zavod, javni gospodarski zavod, javna agencija, javni sklad in javno podjetje), pristojna za ravnanje s stvarnim premoženjem države in občin. Pojem upravljanje iz ZSPDPO ni enak pojmu upravljanja iz SRS 35, zato uporaba le-tega v ZSPDPO ne spremeni obveznosti prenehanja računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju pri izvajanju gospodarske javne službe, kot to določa SRS 35 (2006). ZSPDPO namreč ne ureja računovodskega izkazovanja sredstev, zato v njem tudi ne najdemo odgovora na vprašanje, kako naj se izkazuje infrastruktura, ki je v upravljanju pri javnih podjetjih.

Druga beseda za upravljanje je tudi gospodarjenje. Gospodarjenje z objekti in napravami javne infrastrukture je, kakor navaja Kavčičeva (2001, str. 51), potrebno ne glede na to, kdo je njihov ekonomski in kdo pravni lastnik. Dejstvo je namreč, da so objekti in naprave javne infrastrukture v pravnem lastništvu občin, medtem ko ekonomsko lastništvo lahko pripada bodisi občinam bodisi javnim podjetjem. V obeh primerih je treba z njimi gospodariti tako, da so doseženi cilji gospodarjenja.

Gospodarjenje s komunalnimi objekti in napravami Kavčičeva (2001, str. 53) obravnava s treh zornih kotov:

- s komunalnimi objekti in napravami dosežemo največji možni učinek v dobi koristnosti;
- ta sredstva morajo biti stalno pripravljena za proizvodjalni proces;
- v času njihove uporabe akumuliramo dovolj denarja, da lahko izrabljeno sredstvo nadomestimo z novim.

2.4 Razlogi za prenos javne infrastrukture v poslovne knjige občin v Sloveniji

Razlog za prenos javne infrastrukture v poslovne knjige občin je bila sprememba SRS, natančneje SRS 35, ter uvedba ZJZP, ki sta zakonsko in računovodsko neurejeno področje uskladila z zakoni Evropske unije ter mednarodnimi računovodskimi standardi. Brezovnik (2009a, str. 187) v svojem delu glede določitve korporacijskopravne oblike javnih podjetij zakonodajalcu očita, da ZGJS sicer ureja vprašanja, ki se nanašajo na ustanovitev javnega podjetja, pravice ustanovitelja, določanje posebnih pogojev izvajanja dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin, odločanje o cenah za uporabo javnih dobrin, sprejem poslovnega poročila, obračuna in zaključnega računa podjetja ter imenovanja direktorja, vse ostalo pa pojasnjuje ZGD-1. Pomembne spremembe za lastniško strukturo javnega podjetja je prinesel šele ZJZP, saj je bila z njim ponovno uzakonjena ureditev, po kateri lahko javno podjetje ustanovi in je tudi njegova edina lastnica le država ali občina. Ob tem naj pojasnim, da so do uvedbe ZJZS v letu 2006 javno podjetje lahko ustanovile država ali občine (podjetje v državni lasti ali v lasti občine), zakon pa je dopuščal tudi ustanovitev podjetja v mešani lasti, z vložki zasebnega kapitala. Nenavadna lastniška struktura javnih podjetij, ki je pomešala javni in zasebni kapital, ni bila več vzdržna, zato je bila sprememba zakona neizogibna.

Potrebna je bila tudi računovodska uskladitev, saj so se od leta 2002, ko so se nazadnje spremenili SRS, spremenili tudi mednarodni računovodski standardi. Vstop Slovenije v Evropsko unijo je imel za posledico prilagoditev nacionalne zakonodaje evropski, tako je bilo treba uskladiti tudi domačo in mednarodno računovodsko zakonodajo, predvsem z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja in direktivami Evropske unije. V ta namen so bili v letu 2005 sprejeti SRS (2006), ki so začeli veljati 1. 1. 2006 in temeljijo na ZGD-1. Razlog za spremembo SRS tako lahko najdemo v 54. členu ZGD-1, ki navaja, da SRS ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi.

Spremembe je doživel tudi posebni SRS 35, ki ureja posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega izida, ki so značilne za podjetja, ki opravljajo gospodarske javne službe. Prvi SRS 35, ki je bil sprejet leta 1997, je omogočal, da se je infrastruktura izkazovala poenoteno kot sredstva v upravljanju, kot vir financiranja pa so bile izkazane obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Eden izmed glavnih namenov takega izkazovanja je bil po

mnenju Jereba (2009b, str. 30) omogočiti vključitev stroška amortizacije infrastrukture v ceno izvajanja gospodarske javne službe na način, da se zbrana denarna sredstva za obnovo infrastrukture ne nakazujejo v proračun, temveč ostajajo na računu izvajalca gospodarske javne službe, vendar morajo biti izkazana ločeno od njegovih ostalih sredstev.

SRS 35 (1997) je omogočal, da se, če prihodki od izvajanja gospodarske javne službe ne zadostujejo za kritje stroškov amortizacije infrastrukture, stroški amortizacije znižajo, tako da se odpišejo v breme obveznosti do lastnika infrastrukture. To je pomenilo neposredno zmanjšanje premoženja lastnika, poleg tega je bila višina nepokrite amortizacije oziroma izguba, ki je nastala pri izvajanju gospodarske javne službe, nepregledno izkazana ali sploh ni bila izkazana. S sprejemom SRS 35 (2002) je bilo razmerje glede stroškov amortizacije prikazano pregledneje, tako da je bil med stroški izvajanja dejavnosti izkazan celoten obračunani strošek amortizacije infrastrukture, kar je omogočilo prikaz izgube iz poslovanja, vendar se je za nepokriti del stroška amortizacije infrastrukture iz prihodkov od izvajanja gospodarske javne službe še vedno zmanjšala obveznost do lastnika infrastrukture, sedaj v dobro izrednih prihodkov.

SRS 35 (2006) je zaradi uskladitve z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja dokončno odpravil računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju, kar pomeni, da stroška amortizacije infrastrukture ni več mogoče izkazovati med stroški izvajanja gospodarske javne službe. Prehodno obdobje, v katerem je bilo pri javnih podjetjih še mogoče računovodsko izkazovati sredstva v upravljanju, se je izteklo 31. 12. 2009. Groff - Ferjančičeva (2009, str. 5) poudarja, da obstaja razlika med pojmovanjem upravljanja gospodarske javne infrastrukture z računovodskega in pravnega vidika; SRS 35 (2006) ukinja le pojem upravljanja gospodarske javne infrastrukture z računovodskega vidika, tj. z vidika vodenja računovodskih evidenc. Ker sredstva v upravljanju kot postavka v računovodskih evidencah organizacij, ki opravljajo javne službe, v zakonodaji po mnenju strokovnjakov nimajo ustrezne pravne podlage, novi SRS 35 (2006) sredstev v upravljanju ne obravnava več. Za javne infrastrukturne objekte v SRS 35 (2006) ni nekih posebnih določil, razen tega, da jih izvajalci gospodarskih javnih služb ne morejo več izkazovati med sredstvi podjetja. Sprememba SRS 35 je sicer navidezno vsebinsko majhna, vendar je prinesla velik preobrat v poslovanju tako gospodarskih javnih služb kakor tudi občin. Posledica uvedbe SRS 35 (2006) so tudi nove pogodbene ureditve razmerij med lastniki javne infrastrukture in njihovimi upravljavci, ki jih podrobneje predstavljam v nadaljevanju.

3 PRENOS INFRASTRUKTURNIH OBJEKTOV IZ PREMOŽENJA IZVAJALCEV GOSPODARSKIH JAVNIH SLUŽB V PREMOŽENJE OBČINE

Kljub jasnim določilom ZGJS so občine z javno infrastrukturo, namenjeno izvajanju dejavnosti lokalnih gospodarskih javnih služb, upravljale na različne načine, ki so bili odvisni od oblik izvajanja lokalnih gospodarskih javnih služb v občini. ZSPDPO v 9. členu določa, da

so upravljavci stvarnega premoženja občine uprava občine in osebe javnega prava, kar pomeni, da so upravljavci lahko tudi javna podjetja, ki jih za upravljavce določi organ, pristojen za izvrševanje proračuna, s svojim aktom (Brezovnik, 2009b, str. 5). Predstojniki občin so v večini sledili določilom ZSPDPO, vendar pa ni bilo malo primerov, ko so občine bodisi vlagale infrastrukturne objekte in naprave, namenjene izvajanju javnih služb, kot stvarne vloške v javna podjetja ali v druge gospodarske družbe, sicer izvajalce dejavnosti lokalnih gospodarskih javnih služb, katerim pa po večini niso dodelile posebne in izključne pravice za izvajanje javne službe v skladu z veljavnimi določili ZGJS. To je v nasprotju z Zakonom o javnih financah (Ur. l. RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDT-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010-ZUKN, 107/2010, 11/2011-UPB4; v nadaljevanju ZJF), ki v 76. členu določa pridobitev kapitalskih naložb občine v gospodarskih družbah z vplačilom kapitala s stvarnim vložkom z vložitvijo premičnin in nepremičnin, razen nepremičnin, ki se uporabljajo za izvajanje javnih služb. Ohranitev lastništva nad infrastrukturo je znotraj istega zakona poleg omenjenega 76. člena predvideval tudi 80.j člen, ki je določal, da javna infrastruktura, ki služi za izvajanje javne službe, ni v pravnem prometu, razen če gre za prenos na drugo osebo javnega prava. Ta člen je bil razveljavljen s sprejetjem ZJZP leta 2006.

Ker je bilo upravljanje z gospodarsko javno infrastrukturo v preteklosti urejeno na različne načine, so tudi ureditve po spremembi SRS različne. V nadaljevanju je prikazano, kakšne so posledice prenosa javne infrastrukture v poslovne knjige občine na višino sredstev glede na to, ali so imeli pred spremembo izvajalci gospodarskih javnih služb infrastrukturo v upravljanju ali pa je bila vložena kot stvarni vložek. Najpogostejša oblika ureditve med državo oziroma občino in izvajalci gospodarskih javnih služb pred spremembo zakonodaje in SRS je bil prenos sredstev izvajalcem gospodarskih javnih služb v upravljanje, bilo pa je tudi nekaj primerov, ko je bila infrastruktura dana v poslovni najem ali vložena kot stvarni vložek. V Sloveniji je bilo po podatkih raziskave iz leta 2000 gospodarjenje z infrastrukturnimi objekti najpogosteje, v kar 71,4 % podjetij, urejeno s prenosom infrastrukturnih objektov na podjetje v upravljanje. V vzdrževanju je imelo infrastrukturne objekte in naprave 14,3 % podjetij, v najemu ni imelo infrastrukture nobeno podjetje, sama pa je skrbela za infrastrukturne objekte in naprave le ena občina (Kavčič et al., 2002, str. 41).

3.1 Prenos infrastrukture, ki je bila vložena kot stvarni vložek, v poslovne knjige občine

Po mnenju Brezovnika (2009b, str. 6) z uveljavitvijo ZJZP za večino infrastrukture ni pravnih omejitev za prenos infrastrukture v last izvajalcem gospodarskih javnih služb, hkrati pa opozarja na določilo istega zakona, v katerem je določen postopek za vrnitev infrastrukture, ki je bila pred uveljavitvijo ZJZP kot stvarni vložek vložena v javno podjetje. Omenjeni postopek je določen v 145. členu ZJZP, in navaja, da se infrastruktura, ki skladno z zakonom ni v pravnem prometu, v breme kapitala prenese v last občine, če javno podjetje ali druga pravna oseba izvaja samoupravno lokalno javno službo. Kljub določilu zakona zaradi njegove zapletenosti in številnih pogojev v praksi do prenosa infrastrukture v last občin v nekaterih

primerih ni prišlo, kar je povzročilo kar nekaj problemov. Najbolj znana izjema pri tem je Mestna občina Ljubljana, ki je pri lastninskem preoblikovanju leta 1993 celotno premoženje, ki je prišlo z ZGJS v njeno last, vložila nazaj v Javni holding Ljubljana kot kapitalski vložek. Računsko sodišče RS (2009b, str. 67) navaja, da je v revizijskem poročilu o poslovanju Mestne občine Ljubljana v letu 2004 ugotovilo, da občina v letu 2004 še ni imela urejenega evidentiranja infrastrukturnih objektov gospodarskih javnih služb kot občinskih sredstev, danih v upravljanje, saj so ti objekti kot osnovni vložek občine vključeni v osnovni kapital javnih podjetij in osnovni kapital Holdinga, kar pomeni neskladje s 76. členom ZJF. Računsko sodišče je ugotovilo, da občina tudi v letih 2007 in 2008 ni uredila evidentiranja infrastrukturnih objektov gospodarskih javnih služb kot občinskih sredstev, danih v upravljanje.

V nasprotju z infrastrukturo, ki je bila dana v upravljanje, in je družba izkazovala obveznost do občine za sredstva, dana v upravljanje, se je v primeru stvarnega vložka infrastruktura izkazovala kot sredstva v lasti družbe, pri tem pa je bila protipostavka kapital (Jereb, 2006a, str. 91). Kar se tiče izkazovanja poslovnega izida izvajalca gospodarske javne službe, ima prenos infrastrukture to pozitivno značilnost, da onemogoča skrivanje dejanske izgube, ki se ustvarja pri izvajanju gospodarskih javnih služb, ter prikazuje dejanski poslovni izid in tako tudi bolj pošteno sliko poslovnega izida pri izvajanju gospodarskih javnih služb. Celoten znesek nepokritih stroškov amortizacije infrastrukture tako predstavlja izgubo izvajalca gospodarske javne službe. Nastalo izgubo je možno pokriti s subvencioniranjem cene izvajanja gospodarskih javnih služb iz proračuna, vendar ne zgolj na računovodski način z odpisom obveznosti do občin.

Računovodski prenos infrastrukture nazaj na občino, ki je bila vložena v javno podjetje kot stvarni vložek, se v bilanci stanja države oziroma občine izkazuje z zmanjšanjem dolgoročnih kapitalskih naložb v kapital izvajalca gospodarske javne službe in s povečanjem sredstev. V javnem podjetju pa se na aktivni strani bilance za vrednost stvarnega vložka zmanjšajo sredstva in hkrati na pasivni strani postavke kapitala. Ker je primerov, ko je bila gospodarska javna infrastruktura vložena kot stvarni vložek pri izvajalcu gospodarske javne službe, malo, tej obliki v magistrskem delu ne posvečam veliko pozornosti in zato tudi podrobnejšega opisa v nadaljevanju ne podajam. Ker je bila infrastruktura pred novo ureditvijo večinoma prenesena izvajalcem gospodarskih javnih služb v upravljanje, večjo pozornost namenjam omenjeni obliki prenosa infrastrukture nazaj v poslovne knjige občine.

3.2 Prenos infrastrukture, ki je bila dana v upravljanje javnim podjetjem, v poslovne knjige občine

Država in občina sta morali prenos sredstev urediti z ustreznimi pogodbami. Prvi korak pri tem je bila odpoved pogodbe o upravljanju, ki je bila obvezna po starem SRS 35 (2002). Temu je sledila pogodba o prenosu, s katero sta pogodbenata partnerja prenesla osnovna sredstva v poslovne knjige občine, določila naziv posameznega osnovnega sredstva, njegovo nabavno vrednost, odpisano in neodpisano vrednost ter datum začetka njegove uporabe, nato

pa ta ista osnovna sredstva z ustrežno pogodbo prenesla javnemu podjetju bodisi v poslovni ali finančni najem bodisi kot stvarni vložek v njegovo last.

3.2.1 Računovodsko evidentiranje prenosa sredstev gospodarske infrastrukture v poslovne knjige občine

Prenesena opredmetena osnovna sredstva so se v glavni knjigi občine evidentirala po Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004, 141/2004, 117/2005, 138/2006, 120/2007, 124/2008, 112/2009). Čižmanova in Prislanova (2009, str. 16) sta opozorili tudi na pomen pravih evidenc pri občini, ki so ob prenosu zagotavljale ustrezne podatke za obračunavanje amortizacije in so bile podlaga tudi za prihodnje evidentiranje. Sliki 1 in 2 prikazujeta knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture pri javnem podjetju in občini¹.

Prenos infrastrukture, ki je bila dana izvajalcem gospodarskih javnih služb v upravljanje, v poslovne knjige občine se je v poslovnih knjigah javnega podjetja odrazil kot zmanjšanje osnovnih sredstev v upravljanju in tudi obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje (glej Sliko 1).

Slika 1: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture iz poslovnih knjig javnega podjetja

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Začetno stanje			
	- nepremičnine	02	6.000.000	
	- oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	04	3.500.000	
	- dolgoročne poslovne obveznosti – obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje	98		5.000.000
	- popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin	03		3.000.000
	- popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	05		1.500.000
2.	Prenos sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju lastniku – državi/občini			
	- dolgoročne poslovne obveznosti – obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje	98	5.000.000	
	- popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin	03	3.000.000	
	- popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	05	1.500.000	
	- nepremičnine	02		6.000.000
	- oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	04		3.500.000

Vir: M. Čižman in B. Prislana, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 17.

¹ Številke so ilustrativne in so namenjene le ponazoritvam knjiženj.

Pri državi ali občini pa sta se zmanjšala terjatev za sredstva, dana v upravljanje, in splošni sklad za ta sredstva (glej Sliko 2). Država ali občina sta morali poleg tega v svojih poslovnih knjigah evidentirati še opredmetena osnovna sredstva in splošni sklad za lastna opredmetena osnovna sredstva (Čižman & Prisljan, 2009, str. 16).

Slika 2: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v poslovne knjige države oziroma občine

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Začetno stanje			
	- terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem	092	5.000.000	
	- splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje	9003		5.000.000
2.	Prenos sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju lastniku – državi/občini			
	- nepremičnine	02	6.000.000	
	- oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	04	3.500.000	
	- splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva	9000		5.000.000
	- popravek vrednosti nepremičnin	03		3.000.000
	- popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	05		1.500.000
3.	Razknjiženje sredstev, danih v upravljanje			
	- splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje	9003	5.000.000	
	- terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem	092		5.000.000

Vir: M. Čižman in B. Prisljan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 17.

Javna podjetja so do začetka leta 2010 po SRS 35 (2002) izkazovala sredstva in obveznosti v dveh ločenih podbilancah: v posebni podbilanci sredstev in obveznosti do virov sredstev v upravljanju – **podbilanca sredstev v upravljanju** – ter v posebni podbilanci sredstev in obveznosti do virov sredstev samega podjetja – **podbilanca sredstev podjetja**. Bilanca stanja javnega podjetja je predstavljala seštevek podbilance sredstev javnega podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, pri čemer so bila razmerja med obema podbilancama izključena.

Podbilanca sredstev podjetja in obveznosti do njihovih virov ter podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, iz katere so bili razvidni sredstva v upravljanju po posameznih lastnikih in obveznosti do posameznih lastnikov iz sredstev v upravljanju, sta bili sestavni del pojasnil k računovodskim izkazom. V podbilanci sredstev v upravljanju je bila zajeta vsa infrastruktura, ki je največkrat predstavljala več kot polovico sredstev javnega podjetja. Izločitev infrastrukture iz bilanc javnih podjetij je le-tem prinesla močno skržitev

vrednosti bilanc stanja (Lozej, 2009, str. 44). Javno podjetje po izločitvi infrastrukture v svoji bilanci stanja na strani sredstev izkazuje le še svoja osnovna sredstva in vsa obratna sredstva, na strani obveznosti pa se med obveznostmi do virov sredstev pojavljajo postavke kapitala, obveznosti za najete kredite in razne kratkoročne obveznosti. Postavke, ki jih je morala vsebovati podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov, so razvidne iz Priloge 1.

Med postavkami obveznosti do virov sredstev je moralo javno podjetje posebej izkazovati obveznost iz porabe denarnih sredstev v upravljanju za financiranje sredstev javnega podjetja, ki je pomenilo obračunsko razmerje do podbilance sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov. Iz pojasnila SRS 35.58 (2002) izhaja, da je postavka terjatve iz uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja znesek sredstev v upravljanju, ki je porabljen za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v lasti javnega podjetja. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju in vsoto vseh sredstev v upravljanju. Postavka obveznosti iz uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju pa je znesek, ki ga javno podjetje zagotovi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju iz lastnih virov. Ugotovi se kot razlika med vsoto vseh sredstev v upravljanju in vsoto vseh obveznosti do virov sredstev v upravljanju.

V podbilanci sredstev v upravljanju so se na dan prehoda na novo ureditev pokazale terjatve in obveznosti med občino in javnim podjetjem, kar je povzročilo nastanek medsebojnih terjatev in obveznosti kot posledico razlik med izkazanimi obveznostmi upravljavca do lastnika in izkazano vrednostjo sredstev, ki so bila dana v upravljanje (Čižman, 2006, str. 71). Če so imeli izvajalci gospodarskih javnih služb pred prenosom tudi obveznosti do dobaviteljev za investicije v infrastrukturo, so jih morali pred prenosom ali poplačati ali z upnikovim soglasjem prenesti na občine. Če je izvajalec gospodarske javne službe za investicije v gospodarsko javno infrastrukturo najel posojilo, je moral na občino prenesti tudi obveznost za odplačevanje posojila, za kar pa je potrebno soglasje posojilodajalca.

Če je javno podjetje na dan prenehanja uporabe sistema sredstev v upravljanju med gibljivimi sredstvi v podbilanci sredstev v upravljanju izkazovalo vrednosti denarnih sredstev, jih je moralo v skladu z dogovorom nakazati občini. Enako je veljalo za naložbe prostih denarnih sredstev, običajno so to vezani depoziti pri bankah, za katera sta se javno podjetje in občina morala dogovoriti, ali bo javno podjetje po sprostitvi sredstev le-ta skupaj z obrestmi nakazalo občini ali bo prišlo do spremembe pogodbene stranke v razmerju do banke. Z računovodskega vidika je Jereb (2009b, str. 6) nakazilo prostih denarnih sredstev lastniku opredelil kot zmanjšanje vrednosti na kontih denarnih sredstev in obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, v javnem podjetju, pri občini pa kot povečanje vrednosti denarnih sredstev in zmanjšanje terjatev za sredstva, dana v upravljanje.

3.2.1.1 Izkazovanje terjatev iz uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja

Večina javnih podjetij po navedbah Jereba (2009b, str. 6) zaradi težav pri spremljanju pretoka denarnih sredstev, ki jih je povzročala predpostavka glede trenutka, ko se obračunana amortizacija prek terjatev spremeni v dejanska denarna sredstva, dejansko ni izkazovala prostih denarnih sredstev, temveč je razliko med izkazanimi obveznostmi do virov sredstev v upravljanju in vrednostjo infrastrukture izkazovala v točki C na aktivni strani podbilance podjetja. Terjatve iz uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja so dejansko pomenile, da je imelo podjetje v svoji lasti neporabljen denarna sredstva za investicije v neopredmetena osnovna sredstva. Z drugimi besedami pomeni to, da je nastala razlika med večjimi izkazanimi obveznostmi do virov sredstev v upravljanju in vrednostjo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, kar pomeni, da mora javno podjetje ta sredstva vrniti lastniku (Čižman, 2006, str. 71). V tem primeru se je na aktivni strani podbilance sredstev v upravljanju v postavki C izkazala terjatev do javnega podjetja, v podbilanci sredstev podjetja pa na pasivni strani podbilance znotraj postavke C obveznost do občine.

Ob prenosu osnovnih sredstev infrastrukture na občino je moralo javno podjetje neporabljen denarna sredstva vrniti občini, pri čemer sta se občina in javno podjetje po navedbah Lozeja in Jekovčeve (2007, str. 122) lahko dogovorila, ali bo ta obveznost javnega podjetja poravnana ob samem prenosu infrastrukture ali bosta sklenila poseben dogovor bodisi o postopnem odplačevanju obveznosti, o poravnanju obveznosti z dokončanjem še nedokončanih investicij in njihovim kasnejšim prenosom bodisi na kak drugačen način. Na dan prenosa je moralo biti zaradi pravilnega računovodskega izkazovanja že znano, ali je obveznost dolgoročna ali kratkoročna. Če se je izkazalo, da je dolgoročna, jo je javno podjetje v svoji bilanci na prvi dan po prenosu infrastrukture izkazalo na kontih skupine 98, če je bila kratkoročna, pa na kontu 285.

3.2.1.2 Izkazovanje obveznosti iz uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju

Obveznosti iz uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju so se pojavile, kadar je javno podjetje že investiralo v opredmetena osnovna sredstva v lasti občine, ki so bila pri njem v upravljanju, občina pa še ni zagotovila ustreznih finančnih sredstev za pokritje investicije. V tem primeru nastane terjatev javnega podjetja do občine za nakazilo sredstev, na drugi strani pa obveznost občine za prejeta opredmetena osnovna sredstva, ki jih še ni plačala (Čižman, 2006, str. 71). Pojav te postavke z drugimi besedami pomeni, da je bila že izgrajena infrastruktura, za katero pa občina še ni zagotovila finančnih virov, zato je izgradnjo začasno financiralo javno podjetje s svojimi sredstvi. V tem primeru se je na pasivni strani podbilance sredstev v upravljanju v postavki C izkazala obveznost do javnega podjetja, v podbilanci sredstev podjetja pa na aktivni strani podbilance znotraj postavke C terjatev do občine za nakazilo manjkajočih denarnih sredstev (Lozej, 2009, str. 22). Tudi tukaj velja, da je izkazovanje terjatev na dan prenosa infrastrukture odvisno od

dogovora o tem, ali bodo obveznosti poravnane ob prenosu ali se bosta občina in javno podjetje dogovorila za dolgoročno obliko poravnania obveznosti. Če bo terjatev kratkoročna, bo v bilanci javnega podjetja izkazana na ustreznem kontu skupine 16, če bo dolgoročna, pa na ustreznem kontu skupine 08.

4 MOŽNE OBLIKE NOVE PRAVNE UREDITVE RAZMERIJ MED LASTNIKOM GOSPODARSKE JAVNE INFRASTRUKTURE IN IZVAJALCEM GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE

Ker storitve gospodarskih javnih služb po spremembi SRS še vedno opravljajo javna podjetja, morajo le-ta imeti možnost uporabe infrastrukture, katere lastnica pa je po 76. členu ZGJS država oziroma občina. Država oziroma občina in izvajalci gospodarskih javnih služb so morali zato po prenehanju računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju urediti nova razmerja, in sicer so lahko prenesli gospodarsko javno infrastrukturo izvajalcu gospodarske javne službe **kot stvarni vložek v last** ali so jo oddali v **finančni** oziroma **poslovni najem**.

Glede na tveganja pri prenosu gospodarske javne infrastrukture v last izvajalca gospodarske javne službe ter zaradi neizpolnjevanja pogojev za finančni najem se je v praksi za najprimernejšo in največkrat uporabljeno obliko zakonske ureditve med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe izkazal poslovni najem, ki ga je v svojem priporočilu občinam predlagalo tudi ministrstvo za finance. Kljub temu v nadaljevanju raziskujem vse tri možnosti nove ureditve, s čimer skušam ugotoviti, ali je predlagana rešitev ministrstva res najboljša ali obstajajo alternative.

4.1 Finančni najem

Finančni najem je najem, pri katerem gre za prenos vseh pomembnih oblik tveganja in koristi, povezanih z lastništvom nad najetim sredstvom. Zanj je značilno, da lastninska pravica lahko preide na drugo stran ali pa tudi ne. To pojmovanje se razume kot prenos ekonomskega lastništva, ki daje imetniku neomejeno pravico do uporabe oziroma izkoriščanja predmeta najema. Pri tem ekonomski lastnik nima pravice do prometa s stvarjo, ki je predmet najema. V pogodbi se lahko pogodbeni stranki dogovorita, da se ob izteku pogodbe sredstvo odkupi, s čimer pride do prenosa pravnega lastništva. Finančni najem pomeni posebno obliko financiranja pravice uporabe najetih sredstev, lahko pa je istočasno tudi oblika financiranja pridobitve. Finančni najem ni najem in ne zakup, je pa blizu obema (Mayr & Zupanič, b.l., str. 2–3).

Za ureditev razmerij v obliki finančnega najema bi morali biti izpolnjeni pogoji iz SRS 1.57 ali SRS 1.58 (2006), vendar so po mnenju Jereba (2008, str. 42) ti pogoji pri izvajanju gospodarskih javnih služb izpolnjeni le v redkih primerih. Po SRS 1.57 (2006) namreč o finančnem najemu govorimo, če so izpolnjeni naslednji pogoji (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 40):

- na koncu najema se lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika; šteje se, da je ta pogoj izpolnjen, če je to nedvoumno določeno v najemni pogodbi;
- najemnik ima možnost kupiti sredstvo po ceni, ki naj bi bila po pričakovanju precej nižja od poštene vrednosti na dan, ko to možnost lahko izrabi, na začetku najema pa je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izrabil;
- trajanje najema se ujema z večjim delom dobe koristnosti sredstva, na koncu pa se lastništvo lahko prenese ali tudi ne;
- na začetku najema je sedanja vrednost najmanjše vsote najemnin skoraj enaka pošteni vrednosti najetega sredstva;
- najeta sredstva so tako posebne narave, da jih lahko brez večjih sprememb uporablja le najemnik.

V SRS 1.58 (2006) so določeni še nekateri dodatni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni za finančni najem, in sicer velja, če najemnik lahko odpove najem, najemodajalčeve izgube zaradi odpovedi bremenijo najemnika; dobički ali izgube zaradi spreminjanja poštene preostale vrednosti pripadajo najemniku in najemnik lahko podaljša najem v naslednje obdobje za najemnino, ki je bistveno manjša od tržne. Poleg neizpolnjevanja zgoraj naštetih pogojev je svoje negativno mnenje glede finančnega najema izdalo še ministrstvo za finance, ki pravi, da finančni najem oziroma kreditni posli niso v pristojnosti občin, saj ne sme biti sporno, da področje dela kreditnih inštitucij sodi v pristojnost inštitucij, ki so ustanovljene za ta namen, in ne občin (Čižman & Prislan, 2009, str. 23).

Duhovnikova (2006, str. 77) v zvezi s finančnim najemom infrastrukturnih objektov meni, da je le-ta lahko primeren tedaj, ko je na dolgi rok predvidena odtujitev tovrstnega premoženja države oziroma občin, kar pa je zaradi določil v ZJF, ki določa, da se stvarno premoženje lahko pridobiva z nakupom samo v obsegu, ki je potreben za izpolnjevanje nalog neposrednega uporabnika državnega oziroma občinskega proračuna, brez nepotrebnih zalog, zelo malo verjetno. Finančni najem bi bil lahko po svoji vsebini, če bi država ali občina načrtovala dolgoročno prodajo infrastrukturnega objekta, možna oblika obročne prodaje. Vendar pa, kot sem že omenila, obstaja zelo malo primerov, ko bi država oziroma občina želeli dolgoročno odtujiti zemljišče ali zgradbo, še posebno, kadar je le-ta pogoj za učinkovito izvajanje gospodarske javne službe.

Nasprotno pa bi bil lahko za infrastrukturno opremo finančni najem možna oblika nadomestitve opreme v upravljanju, saj država ali občina po preteku ustrezno ocenjene dobe gospodarne uporabe opreme in po prenosu lastništva na najemnika ne bi utrpela škode, ker bi najemnina in morebitno odplačilo ob koncu najema v celoti nadomestilo pošteno vrednost v najem danega sredstva (Duhovnik, 2006, str. 75). Finančni najem opreme je v tujini precej pogost v podjetjih, ki opravljajo gospodarske javne službe.

Duhovnikova (2006, str. 72) je finančni najem infrastrukturnih objektov prikazala tudi z vidika računovodskega evidentiranja, in sicer navaja, da najemnik v svoji bilanci v začetku

finančnega najema prizna najeta osnovna sredstva in dolg v znesku, ki je enak poštenu vrednosti najetega sredstva, ali če je ta nižja, sedanji vrednosti najmanjše vsote najemnin. Obe vrednosti se določita v začetku najema, pri tem pa vsi začetni neposredni stroški najemnika povečujejo vrednost najetega sredstva. Po začetnem računovodskem evidentiranju je treba najmanjša plačila najemnin razdeliti na stroške financiranja in odplačilo dolga iz najema na vsa obdobja v času trajanja najema tako, da je obrestna mera od preostalega dolga iz obdobja v obdobje enaka. Pri finančnem najemu v vsakem obračunskem obdobju poleg stroškov amortizacije opredmetenih osnovnih sredstev nastajajo še stroški financiranja. Najemodajalec v svoji bilanci prizna sredstva, ki jih je dal v finančni najem, kot terjatev v znesku, enakem neto vrednosti naložbe. Začetni neposredni stroški najemodajalca so vključeni v izmero začetne terjatve iz najema in znižujejo znesek dobička v času najema.

Mayr in Zupaničeva (b.l., str. 6) dodajata še, da pride po sklenitvi pogodbe do izročitve stvari, ki je predmet finančnega najema, kar pomeni, da dajalec finančnega najema ni več ekonomski lastnik predmeta finančnega najema, zato predmeta ne more več imeti izkazanega v svojih poslovnih knjigah. Jemalec finančnega najema na drugi strani postane ekonomski lastnik predmeta najema, zato mora sredstvo izkazati med svojim premoženjem, obveznosti iz pridobitve pa med svojimi viri sredstev. Zaradi določbe iz SRS 1.57 (2006), da se na koncu najema lastništvo nad sredstvom prenese na najemnika, ta oblika ureditve razmerja med občino kot lastnikom javne infrastrukture in javnim podjetjem torej ni dopustna, zato ji v nadaljevanju ne posvečam večje pozornosti.

4.2 Prenos lastništva na izvajalca gospodarske javne službe v obliki stvarnega vložka

4.2.1 Splošno o stvarnem vložku

Tako kot vsaka druga kapitalska družba mora imeti tudi javno podjetje, ki posluje kot družba z omejeno odgovornostjo oziroma delniška družba, po ZGD-1 zakonsko določeno višino osnovnega kapitala. Jagodič (2008, str. 68) našteva tri načine zagotovitve osnovnega kapitala, in sicer ga lahko družbeniki zagotovijo z denarnimi vložki, stvarnimi vložki v ožjem smislu ali stvarnim prevzemom družbe. Pri stvarnih vložkih gre za to, da delničarji oziroma družbeniki pridobijo del osnovnega kapitala oziroma poslovni delež na osnovnem kapitalu, pri čemer delničar namesto denarnega vložka v družbo vложи neko stvar oziroma drugo pravico, t. i. stvarni vložek, ali pa družba prevzame določeno stvar ali drugo premoženjsko pravico od tretje osebe, ki jo bo plačal oziroma zanjo založil sredstva delničar, t. i. stvarni prevzem.

Zakonsko je stvarni vložek urejen v ZGD-1, ki v 187. členu navaja, da se lahko kot stvarni vložek ali stvarni prevzem štejejo le tisti predmeti ali pravice, katerih gospodarska vrednost je ugotovljiva, ter da mora biti stvarni vložek predviden v aktu o ustanovitvi, sicer so vsa ravnanja za izvedbo stvarnega vložka ali stvarnega prevzema neveljavna, delničar pa mora v

takšnem primeru vplačati emisijski znesek delnic v denarju. Objekti stvarnega vložka so po navedbah Jereba (2008, str. 69) lahko kateri koli premoženjski predmeti, kot so stavbe, proizvodne dvorane itd., ali pravice, kot na primer pravice intelektualne, še posebej pa industrijske lastnine. Pri tem je pomembno to, da imajo pravno naravo premoženjskih predmetov oziroma pravic le tisti objekti, ki so brez bremen v obliki hipotek, licenc in podobno.

4.2.2 Gospodarska javna infrastruktura kot stvarni vložek v javnem podjetju

Ministrstvo za finance v priporočilu občinam za ureditev razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe (2009, str. 2) kot možno obliko ureditve opisuje tudi prenos gospodarske javne infrastrukture v last izvajalcu gospodarske javne službe, vendar opozarja, da mora biti pri tem izpolnjen osnovni pogoj, to je sposobnost izvajalca gospodarske javne službe, da bo sam in z najetimi viri financiral tudi razširitvene investicije v gospodarsko javno infrastrukturo ter da bo s ceno za izvajanje gospodarske javne službe zagotavljal sredstva za poplačilo vseh stroškov in dolgov. Občine se morajo pri tem zavedati, da v primeru slabega poslovanja izvajalca gospodarske javne službe izgubijo možnost zagotavljanja gospodarske javne službe na drug, učinkovitejši in gospodarnejši način. Država oziroma občina ima v primeru d. o. o. po ZGD-1 sicer možnost izstopa iz družbe in bi lahko ponovno pridobila lastništvo nad gospodarsko javno infrastrukturo, ki je bila v družbo vložena kot stvarni vložek, vendar pa pri tem ne bi mogla zahtevati tistih investicij, ki jih je družba ustvarila s svojim poslovanjem. Drugače pa je, če država oziroma občina stvarni vložek vložiti v delniško družbo, saj se s tem dokončno odreče stvarnemu vložku, saj ZGD-1 ne ureja pravice delničarja, da zahteva stvarne vloške nazaj.

Jereb (2006a, str. 83–84) eno najpomembnejših razlik, ki izhaja iz lastništva nad infrastrukturo, vidi v pristojnostih za upravljanje z infrastrukturo ter meni, da imajo občine, dokler ohranjajo lastništvo nad infrastrukturo, možnost sprotnega ukrepanja in odločanja o posegih v infrastrukturo tako z vidika načrtovanja novih investicij kakor tudi zamenjave obstoječe infrastrukture. Občina ima s tem tudi večji vpliv na izvajanje gospodarskih javnih služb, ki ga lahko izvaja ne le z regulatornimi upravičenji, temveč tudi z lastništvom nad infrastrukturo. Če bi se občina ali država odločila za prenos infrastrukture v last izvajalca gospodarske javne službe, bi ohranila vpliv na izvajanje gospodarske javne službe in na investicije v infrastrukturo predvsem z regulatornimi upravičenji, z lastništvom družbe pa ima občina oziroma država, tudi če je večinska lastnica, zaradi določb ZGD-1 omejeno pravico do odločanja o sredstvih družbe.

Vprašanje prenosa infrastrukture v last izvajalca gospodarske javne službe je obravnavalo tudi Računsko sodišče RS (2010, str. 4), ki je na seji aprila 2010 tudi sprejelo mnenje o javnofinančnem vprašanju o tem, ali lahko RS oziroma občina kot lastnica prenese izgrajeno infrastrukturo za izvajanje gospodarskih javnih služb v last izvajalca gospodarske javne službe. Po mnenju Računskega sodišča RS je prenos obstoječe infrastrukture v last koncesionarja za javnega partnerja nesmotrn, poleg tega pa je to tudi ravnanje, ki v primeru

prenosa v osnovni kapital ni skladno s 76. členom ZJF, ki določa, da je ena izmed oblik pridobitve kapitalskih naložb države oziroma občine v gospodarskih družbah z vplačilom kapitala s stvarnim vložkom tudi vložitev premičnin in nepremičnin, razen nepremičnin, ki se uporabljajo za izvajanje javnih služb.

Izvajanje gospodarskih javnih služb, pri katerih je lastništvo nad infrastrukturo preneseno na izvajalca gospodarske javne službe, sicer v Sloveniji ni novost, saj so nekatere dejavnosti gospodarskih javnih služb, kot na primer energetska dejavnost, večinoma urejene na način, da je bila infrastruktura vložena kot stvarni vložek v javna podjetja. Prednosti, ki jih pri prenosu infrastrukture v last izvajalca gospodarske javne službe, ob predpostavki, da je ustrezno urejen tudi način financiranja, vidi Jereb (2009b, str. 9), so:

- ločeno odločanje o izvajanju investicij od proračunskega načrtovanja finančnih virov, kar bi omogočilo bolj smotrno izvajanje investicij;
- omogočeno odločanje o tehničnih rešitvah, ki bi bile bolj odvisne od strokovnih in manj od političnih odločitev občin;
- lažje regijsko povezovanje med izvajalci gospodarskih javnih služb.

Prenos infrastrukture ima po mnenju Jereba (2008, str. 42) določene prednosti, vendar pa hkrati opozarja, da so z njim povezane tudi resne nevarnosti izgube javnega nadzora nad infrastrukturo in s tem pri izvajanju gospodarskih javnih služb možnost prehoda iz javnega monopola v zasebni monopol. Enako menita tudi Kluge in Scheele (2008, str. 211), ki poleg tega opozarjata še, da imajo država in občine z lastništvom neposreden vpliv na zagotavljanje storitev, kar jim omogoča, da zaščitijo javni interes. V prispevku, v katerem predstavlja pomembnejše ugotovitve Računskega sodišča RS pri izvajanju revizij izvajalcev gospodarskih javnih služb, Jereb (2006b, str. 54) opozarja, da če bi država oziroma občine prenesle infrastrukturo v last izvajalcev gospodarskih javnih služb, bi s tem omogočile povsem monopolno izvajanje dejavnosti, saj bi bile določene družbe usposobljene izvajati gospodarske javne službe, medtem ko drugi morebitni ponudniki ne bi imeli dostopa do infrastrukture.

Naslednja težava pri tej obliki prenosa infrastrukture, ki se pojavi, je financiranje infrastrukture. Vir za financiranje gospodarske javne infrastrukture je namreč po 84. členu Zakona o prostorskem načrtovanju (Ur. l. RS, št. 33/2007, 70/2008-ZVO-1B, 108/2009, 80/2010-ZUPUDPP (106/2010 popr.); v nadaljevanju ZPNačrt) komunalni prispevek, ki je namenski vir financiranja gradnje komunalne opreme in je torej namenski prihodek občine. Sredstva, zbrana s komunalnimi prispevki, lahko občina po ZPNačrt porablja samo za namen gradnje komunalne opreme, skladno z načrtom razvojnih programov občinskega proračuna. Tudi SRS 35 (2006) v točki 35.20 določa, da prispevki, takse oziroma druga plačila, ki jih javno podjetje na podlagi zakona pobira za državo ali občino, niso prihodki tega podjetja. Računsko sodišče RS (2010, str. 7) v svojem mnenju opozarja na nesmiselnost prenosa virov financiranja ali že izgrajenih novih infrastrukturnih objektov na javno podjetje, saj pri tem ne

vidi pomena zbiranja teh virov kot dajatev v proračunu, če jih občina potem prepusti javnemu podjetju.

Dokler se bo infrastruktura financirala z obračunanim komunalnim prispevkom, ki predstavlja namenski prihodek občine, izvajalci gospodarskih javnih služb infrastrukture ne bodo mogli izkazovati v svojih bilancah. Občine k zagotovitvi komunalne infrastrukture zavezuje Zakon o urejanju prostora (Ur. l. RS, št. 110/2002, 8/2003 popr., 58/2003-ZZK-1, 33/2007-ZPNačrt, 108/2009-ZGO-1C, 79/2010 Odl. US: U-I-85/09-8, 80/2010-ZUPUDPP (106/2010 popr.), v nadaljevanju ZUreP) in jim med drugim tudi dovoljuje, da vire financiranja te infrastrukture zberejo s komunalnim prispevkom. Če bi zakon predvideval, da je na tem področju mogoč tudi stvarni vložek infrastrukture, bi moral po mnenju Jereba (2006a, str. 92) kot alternativni vir financiranja določiti tudi povprečni strošek priključitve, ki bi ga imel pravico pobirati izvajalec gospodarske javne službe. Glede na navedeno, bi bil prenos infrastrukture v last izvajalca gospodarske javne službe smiseln le v primeru javnih podjetij, ki so v 100-odstotni lasti države ali občine, in ob hkratni vzpostavitvi ustreznega sistema financiranja.

4.2.3 Računovodsko evidentiranje stvarnega vložka

Računovodsko gledano, je prenos lastništva nad infrastrukturo, ki je bila dana v upravljanje, na izvajalca gospodarske javne službe najenostavnejša rešitev. Prenos bi v bilanci stanja občine ali države pomenil prenos terjatev za sredstva, dana v upravljanje, v vrednosti dolgoročne finančne naložbe v kapital izvajalca gospodarske javne službe (glej Sliko 3).

Slika 3: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v obliki stvarnega vložka pri državi oziroma občini

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Začetno stanje			
	- terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem	092	5.000.000	
	- splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje	9003		5.000.000
2.	Prenos terjatev za sredstva v upravljanju v kapitalski vložek v javnem podjetju			
	- splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje	9003	5.000.000	
	- dolgoročne kapitalne naložbe v državi	062	5.000.000	
	- terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem	092		5.000.000
	- splošni sklad za finančne naložbe	9001		5.000.000

Vir: M. Čižman in B. Prislan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 22.

Pri izvajalcu gospodarske javne službe pa bi se za vrednost stvarnega vložka povečala vrednost osnovnih sredstev, na pasivni strani bilance stanja pa postavke kapitala (glej Sliko 4). Pri tem bi se za vrednost stvarnega vložka povečal osnovni kapital, razlika do vrednosti stvarnega vložka pa bi povečala vplačani presežek kapitala med kapitalskimi rezervami (Jereb, 2006a, str. 94).

Slika 4: Knjiženje prenosa gospodarske infrastrukture v obliki stvarnega vložka pri javnem podjetju

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Začetno stanje			
	- nepremičnine	02	6.000.000	
	- oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	04	3.500.000	
	- dolgoročne poslovne obveznosti – obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje	98		5.000.000
	- popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin	03		3.000.000
	- popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	05		1.500.000
2.	Prenos obveznosti za sredstva v upravljanju na kapital javnega podjetja			
	- dolgoročne poslovne obveznosti – obveznost za sredstva, prejeta v upravljanje	98	5.000.000	
	- osnovni kapital – kapitalski deleži	902		5.000.000

Vir: M. Čižman in B. Prislan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 22.

Prenos se po mnenju Čižmanove (2009, str. 22) lahko knjiži kar neposredno s prenosom v razredu 9, kljub določitvi ZJZP, da je treba državi oziroma občini vrniti stvarne vložke, če gre za gospodarsko infrastrukturo, saj se predpostavlja, da je prenos urejen z ustrezno pogodbo.

4.3 Poslovni najem

Najeme, ki niso finančni najemi, Mayr in Zupaničeva (b.l., str. 7) opredeljujeta kot poslovne najeme in pri tem poudarjata, da gre pri tej obliki najema običajno za uporabo stvari, ne pa tudi za njeno uživanje v smislu izkoriščanja njenih donosov. Najemno razmerje se uredi v najemni pogodbi, po izteku najema pa se predmet najema vrne najemodajalcu. Kar se tiče knjigovodskega evidentiranja, ima najemodajalec sredstvo, ki je predmet poslovnega najema, še naprej evidentirano v svojih knjigah med premoženjem, do najemodajalca pa vsak mesec izkaže terjatev v znesku mesečne najemnine. Najemodajalec izkazuje le stroške najemnine in v zvezi s predmetom najema nima drugih stroškov. Značilno je tudi, da najemodajalec še naprej ostaja tako ekonomski kakor tudi pravni lastnik sredstva, ki je predmet najema.

Pri poslovnem najemu gre za to, da država ali občina, ki je lastnica gospodarske infrastrukture, da to infrastrukturo v poslovni najem javnemu podjetju. Najem je dovoljen po Zakonu o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti (Ur. l. RS, št. 86/2010, v nadaljevanju ZSPDLS). Po 587. členu Obligacijskega zakonika (Ur. l. RS, št. 97/2007-UPB1) se z zakupno (najemno) pogodbo zakupodajalec (najemodajalec) zavezuje, da bo zakupniku (najemniku) izročil določeno stvar v rabo, ta pa se zavezuje, da mu bo za to plačeval določeno zakupnino (najemnino). Pojem najema se v Sloveniji obravnava tako kot določajo mednarodni računovodski standardi, ki določajo, da kdor obvladuje sredstva oziroma nosi tveganja, ima lahko sredstva v svojih knjigah (Center za razvoj financ, 2009, str. 6). Težava, ki se pojavi pri poslovnem najemu, je, da je za najem ali uporabo obvezna javna dražba ali javno zbiranje ponudb, iz česar javno podjetje ni izvzeto. Vendar to težavo odpravlja ZJZP, ki dovoljuje sklenitev neposredne pogodbe z javnim podjetjem (Čižman & Prisljan, 2009, str. 24). Pri poslovnem najemu je treba upoštevati, da se lahko najemnina od oddaje stvarnega premoženja v najem po 80. členu ZJF uporabi le za gradnjo, nakup in vzdrževanje stvarnega premoženja ter je namenski prihodek proračuna države oziroma občine.

Jereb (2009b, str. 25) je glede poslovnega najema opozoril na dve tveganji, in sicer, da občine sredstev od najemnine ne bodo porabile namensko, to je za investicije v infrastrukturo, ter da bodo zaradi manjšega pomena amortizacije v sistemu računovodenja po načelu denarnega toka pri evidentiranju poslovnih dogodkov manj pozorne in bodo vrednosti infrastrukture sčasoma, zaradi nepopolnega izkazovanja vseh investicij in neustreznega vrednotenja infrastrukture, ponovno izgubile svojo informacijsko vrednost. Kot slabo stran te rešitve Groff - Ferjančičeva (2009, str. 12) dodaja še dvig cene storitev, saj analiza dosedanjih cen po navedbah avtorice kaže, da cene storitev po Sloveniji zelo variirajo ter so pogosto oblikovane tako, da pokrivajo le neposredne stroške in del posrednih stroškov.

Kljub bojznim nekaterih avtorjev, ki so področje proučevali, glede tveganj pri ureditvi odnosov po prenosu infrastrukturnih objektov s poslovnim najemom pa je Marija Janc z Ministrstva RS za finance na okrogli mizi, ki jo je organiziral Center za razvoj financ (2009, str. 2), poudarila svojo ugotovitev, da je oddaja v najem pravzaprav edina rešitev, ki še zagotavlja ohranjanje lastništva in ki ne dopušča, da bi sredstva prešla v last zasebnih podjetij. Vendar pa pri tem meni, da je oddaja gospodarske javne infrastrukture v najem le začasna rešitev in bodo v prihodnosti potrebne drugačne rešitve. Po njenem mnenju bodo morale država in občine kot lastniki stvarnega in finančnega premoženja z vso skrbnostjo, gospodarnostjo in učinkovitostjo pretehtati, ali je obstoj javnih podjetij sploh še smiseln in ali ne bi bilo bolje izvajanje gospodarskih javnih služb zagotavljati v režijskem obratu ali s podelitvijo koncesije.

Glede na priporočila ministrstva za finance in ugotovitve strokovnjakov, ki so proučevali izbrano problematiko, da je poslovni najem najbolj priporočljiva in tudi najpogostejša oblika nove ureditve med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe, ter na podlagi lastnih ugotovitev v nadaljnji obravnavi zanemarjam ostale oblike

pravne ureditve prenosa sredstev in velja predpostavka, da je infrastruktura prenesena s poslovnim najemom.

4.3.1 Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem na bilance stanja

Najemodajalec v primeru poslovnega najema obdrži predmet najema v svojih knjigah, najemodajalec, ki predmet najema uporablja in praviloma tudi vzdržuje, pa za njegovo uporabo plačuje najemnino. Pri izkazovanju poslovnega najema občina infrastrukturo izkazuje med svojimi osnovnimi sredstvi, izvajalec gospodarske javne službe pa v svojih poslovnih knjigah evidentira le pogodbeno dogovorjene tekoče stroške, medtem ko infrastrukturo izkazuje zgolj v svoji zunajbilančni evidenci kot sredstva, ki jih uporablja na podlagi poslovnega najema.

Prejem računa od občine za najem gospodarske infrastrukture se v javnem podjetju evidentira na kontih 410 – stroški storitev in 220 – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev (glej Sliko 5). Javno podjetje v skladu s pogodbo o poslovnem najemu infrastrukture poleg stroškov tekočega in investicijskega vzdrževanja skrbi tudi za stroške, ki se nanašajo na dejavnost gospodarskih javnih služb, kot so proizvodjalni in splošni stroški izvajanja ter donos na vložena sredstva izvajalca. Med proizvodjalne stroške sodijo stroški, ki jih je mogoče neposredno ali posredno povezati z ustvarjanjem poslovnih učinkov, kot splošni stroški so mišljeni stroški uprave in nabave. Donos na vložena sredstva se nanaša na lastna sredstva javnega podjetja, ki jih vložijo v izvajanje gospodarske javne službe, in se knjižijo na kontih stroškov javnega podjetja (Čižman, 2009, str. 24).

Slika 5: Knjiženje poslovnega najema pri javnem podjetju

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Evidentiranje gospodarske infrastrukture v poslovnih knjigah javnega podjetja			
	- aktivni zunajbilančni konti	990	5.000.000	
	- drugi pasivni zunajbilančni konti	999		5.000.000
2.	Račun za najemnino, prejet od občine (DDV ni upoštevan)			
	- stroški storitev	410	6.500	
	- kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	220		6.500
3.	Obračuni proizvodjalnih in splošnih stroškov			
	- kratkoročne obveznosti	2	150.000	
	- stroški	4		150.000

Vir: M. Čižman in B. Prislan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 24.

V bilanci stanja najemodajalca se sredstva, dana v poslovni najem, izkazujejo kot njegova lastna opredmetena osnovna sredstva, v vrednosti enaki njegovi dejanski nabavni vrednosti

(glej Sliko 6). Pri poslovnem najemu najemodajalec vpiše predmet najema kot pravni in ekonomski lastnik. Pogodbeni predmet aktivira kot svoje osnovno sredstvo in ga amortizira na običajen način.

Račun za najem gospodarske javne infrastrukture, ki ga izda občina javnemu podjetju, vsebuje najmanj stroške zavarovanja, stroške amortizacije, stroške, povezane z odškodninami za infrastrukturo, in tudi stroške obresti, če je predmet najema financiran s posojilom (Čižman, 2009, str. 24). Za znesek zaračunane najemnine se pri občini vknjiži kratkoročna terjatev do najemnika na kontih skupine 120. Plačani računi za najemnino predstavljajo za najemodajalca prihodek, za najemnika pa je plačevanje računov za najemnino v celoti strošek.

Slika 6: Knjiženje poslovnega najema pri državi/občini

Zap. št.	Opis poslovnega dogodka	Konto	V breme (v €)	V dobro (v €)
1.	Stanje sredstev in obveznosti za sredstva v upravljanju pri lastniku – državi/občini – po prenosu			
	- nepremičnine	02	6.000.000	
	- oprema in druga opredmetena osnovna sredstva	04	3.500.000	
	- splošni sklad za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva	9000		5.000.000
	- popravek vrednosti nepremičnin	03		3.000.000
	- popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	05		1.500.000
2.	Obračunani stroški, ki se nanašajo na gospodarsko infrastrukturo			
	- tekoči odhodki – zavarovanje	180	1.000	
	- splošni sklad – amortizacija	900	5.000	
	- plačila domačih obresti – obračun obresti	180	500	
	- kratkoročne obveznosti do dobaviteljev v državi	220		1.000
	- popravek vrednosti nepremičnin ter popravek vrednosti opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	03, 05		5.000
	- kratkoročne obveznosti iz financiranja	260		500
3.	Zaračunana najemnina (DDV ni upoštevan)			
	- kratkoročne terjatve do kupcev v državi	120	6.500	
	- nedavčni prihodki	281		6.500

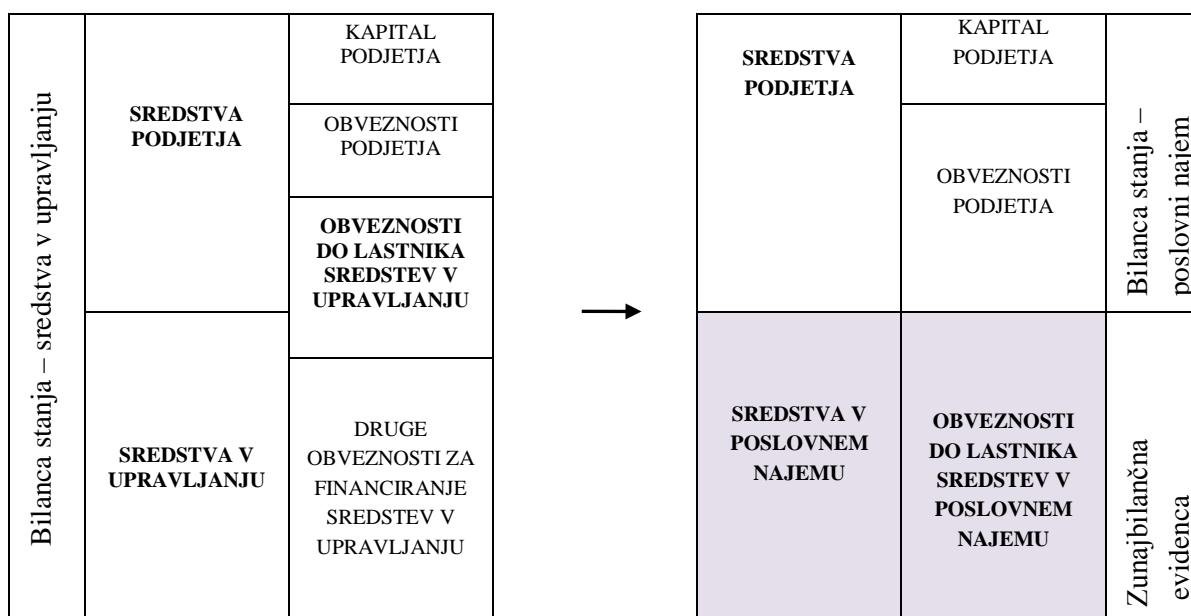
Vir: M. Čižman in B. Prisljan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 25.

Podbilanco sredstev v upravljanju pri poslovnem najemu nadomesti zunajbilančna evidenca, ki je v nasprotju s podbilanco sredstev v upravljanju izravnana, saj so vrednost izkazanih opredmetenih osnovnih sredstev, prejetih v poslovni najem, ter obveznosti zanje enake. Tudi vsi prihodnji poslovni dogodki bodo po spremembi bilance stanja v enakih zneskih spremljali tako aktivne kot pasivne konte v zunajbilančni evidenci. Na primer: obračun amortizacije

infrastrukture bo oba konta v enaki višini zmanjšal, prejem nove infrastrukture v poslovni najem pa povečal.

Zunajbilančno evidenco predvideva tudi SRS (2006) (Slovenski inštitut za revizijo, 2011, str. 181), ki v SRS 22.15 določa, da se v zunajbilančni razvid glave knjige zajemajo poslovni dogodki, ki sicer ne vplivajo neposredno na postavke v bilanci stanja in/ali izkazu poslovnega izida, vendar pa so pomembni za ocenjevanje uporabljanja tujih sredstev, ocenjevanje morebitnih prihodnjih obveznosti, kontroliranje poslovnih procesov in informiranje. Na Sliki 7 je v poenostavljeni obliki prikazana sprememba bilance stanja izvajalca gospodarske javne službe ob uvedbi izkazovanja poslovnega najema.

Slika 7: Sprememba bilance stanja izvajalca gospodarske javne službe ob uvedbi izkazovanja poslovnega najema



Vir: S. Jereb, Dogovori glede infrastrukture med lastniki infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb, 2008, str. 52.

Jereb (2008, str. 52) meni, da bo posledica prenosa sredstev še posebno vidna na bilančnih kontih, ki bodo šele sedaj razkrili pravi finančni položaj posameznega izvajalca gospodarske javne službe. Pri marsikaterem izvajalcu gospodarske javne službe se bo namreč po pričakovanjih pokazala neustrezna struktura virov financiranja, saj imajo predvsem izvajalci gospodarskih javnih služb na lokalni ravni velikokrat premajhno vrednost kapitalskih ali vsaj dolgoročnih virov financiranja svojega poslovanja. V sistemu uporabe sredstev v upravljanju so namreč to uspešno nadomeščali z nepravilno porabo sredstev amortizacije za investicije v infrastrukturo, na način, da so svoje poslovanje financirali z obveznostmi do lastnika sredstev v upravljanju. Taka oblika financiranja pa s sprotim plačevanjem najemnine za infrastrukturo v državni oziroma občinske proračune ne bo več mogoča, zato se pričakujejo likvidnostne težave pri marsikaterem izvajalcu gospodarske javne službe.

4.3.2 Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem z vidika davka od dohodkov pravnih oseb

V preteklosti je bilo v strokovni javnosti mnogo dilem, ali se javno podjetje obravnava kot zavezanec za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) ali ne. Po takrat veljavnem Zakonu o davku od dobička pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 14/2003-UPB1, 40/2004-ZDDPO-1 (70/2004 popr.), 107/2005 Odl. US: U-I-225/03-11; v nadaljevanju ZDDPO) je zavezanec za davek pravna oseba, ki dosega dobiček z opravljanjem dejavnosti in ima sedež na območju RS. Temeljni cilj vsake gospodarske družbe je doseganje dobička, kar velja tudi za javna podjetja, pri čemer pa je pridobivanje dobička podrejeno cilju zadovoljevanja javnih potreb v smislu ZGJS. Poleg tega imajo vsa javna podjetja registriran sedež v RS, kar izpolnjuje oba pogoja, po katerih je javno podjetje treba šteti za davčnega zavezanca. V ureditvi, ki je veljala do 1. 1. 2005, javna podjetja niso bila dolžna plačevati DDPO, kakor tudi ne akontacij tega davka, vendar so morala kljub temu predlagati davčni obračun. Z uveljavitvijo novega spremenjenega zakona, ki je začel veljati 1. 1. 2005, je bila razveljavljena določba, ki je urejala oprostitev plačila DDPO za javna podjetja, s čimer so leta postala zavezana plačevati tudi ta davek. S tem je bila po mnenju Jagodiča (2008, str. 34) odpravljena diskriminacijska določba, ki je omogočala davčno ugodnost glede na formalni status in lastništvo nad javnim kapitalom ter s tem cenejše opravljanje gospodarskih javnih služb in drugih tržnih dejavnosti v primerjavi s koncesionarji oziroma družbami, ki niso imele urejenega statusa javnega podjetja.

Davčna osnova je dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu, ki se ugotovi tako, da se od ustvarjenih prihodkov odštejejo davčno priznani odhodki in davčne olajšave (Čok, Stanovnik, Cirman, Prevolnik - Rupel in Mrak, 2007, str. 37). Davčne olajšave, ki jih je v preteklosti urejal ZDDPO, so bile oblika davčnih spodbud, ki so omogočale velike davčne prihranke oziroma ugodnejšo davčno osnovo, sam davek in tudi akontacijo. Med najbolj pogosto uporabljenimi davčnimi olajšavami sta ZDDPO in poznejši ZDDPO-1 urejala investicijske olajšave, to so olajšave za investicije v opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva, z nekaterimi predpisanimi omejitvami.

Ker so bila sredstva v upravljanju posebna računovodska kategorija, pri tem pa je šlo za sredstva, ki dejansko niso bila niti v lasti niti v finančnem najemu pri javnem podjetju, se je mnogokrat pojavila dilema, ali lahko javno podjetje sploh uveljavlja davčno olajšavo za investicije v takšna sredstva. Dilema je bila odpravljena z ZDDPO-1, ki je omogočil davčne olajšave za investicije v sredstva v upravljanju, ter s Pojasnilom Davčne uprave RS št. 4201-12/2005 z dne 7. 3. 2006, ki na kratko pravi, da če so izpolnjeni pogoji za pripoznavo opredmetenega osnovnega sredstva, so izpolnjeni tudi pogoji za davčno olajšavo za investiranje. Jagodič (2008, str. 38) ne vidi ovir, da se investicijske olajšave v preteklosti ne bi mogle priznavati javnemu podjetju, kljub dejstvu, da je bil lastnik javnega dobra oziroma infrastrukture občina, ki investicijska sredstva zagotavlja v obliki namenskih sredstev iz proračuna ali iz amortizacije. To utemeljuje s pojasnilom, da javno podjetje z infrastrukturo opravlja tudi pridobitno dejavnost, ki pa je temelj za ustvarjanje obdavčenih dohodkov in

dobička. Uveljavljanje olajšave je bilo omogočeno tudi na podlagi določila SRS (2002) 35.8, ki je predvidevalo izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev, pridobljenih v upravljanje od občine, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi javnega podjetja. Javno podjetje za že zgrajeno infrastrukturo, ki jo je dobilo v upravljanje, ni moglo uveljavljati davčne olajšave, saj ni izvajalo investicij. Nasprotno pa je za infrastrukturo v upravljanju, ki jo je izgradilo s tujimi sredstvi, olajšavo lahko uveljavljalo.

Odtujitev sredstev v upravljanju in začetek uporabe pogodbe o poslovnem najemu pomenita prenehanje pravne podlage za izkazovanje infrastrukture v knjigah javnega podjetja, kar prinese tudi določene spremembe v obračunu DDPO. Predvsem ima sprememba posledice pri uveljavljanju investicijskih olajšav. Eden izmed pogojev v vsakokratnem predpisu o obdavčitvi pravnih oseb v zvezi z davčnimi olajšavami je tudi ta, da davčni zavezanec sredstev ne sme odtujiti v treh letih po letu, ko je uveljavil olajšavo (Jagodič, 2008, str. 88). Pred prenosom infrastrukture je bilo zato treba ugotoviti, za katera infrastrukturna sredstva je bila uveljavljena olajšava, v kakšni višini je bila uveljavljena in ali je potekel triletni rok, ki določa veljavnost olajšave.

Tabela 1: Povišanje davčne osnove za uveljavljene olajšave glede na leto prenosa gospodarske javne infrastrukture iz poslovnih knjig gospodarske javne službe v poslovni najem

Leto prenosa gospodarske javne infrastrukture iz poslovnih knjig gospodarskih javnih služb	Leto in odstotek uveljavitve davčne olajšave		
	2004 25 % + 15 %	2005 20 % + 20 %	2006 20 %
2007	povišanje	povišanje	povišanje
2008	ni povišanja	povišanje	povišanje
2009	ni povišanja	ni povišanja	povišanje

Vir: Prirejeno po B. Jagodič, Davčni vidiki ukinitve sredstev v upravljanju v javnih podjetjih in obdavčitev lokalnih skupnosti, 2008, str. 89.

Tabela 1 prikazuje potrebo po povišanju davčne osnove v odvisnosti od leta, ko je bila uveljavljena davčna olajšava, in od leta prenosa infrastrukturnih objektov iz poslovnih knjig izvajalca gospodarske javne službe, glede na pretečeno triletno obdobje v primeru poslovnega najema. Kot najbolj optimalno se je izkazalo leto 2009, saj so imela javna podjetja, ki so sredstva v upravljanju prenesla v letu 2009, najmanjše tveganje in tudi manjše finančne posledice, ker je olajšava, ki jo je omogočal davčni predpis iz leta 2006, znašala le 20 %, poleg tega pa jo je bilo možno upoštevati zgolj od investicij v opremo, kar je pomenilo neprimerno manjše zneske davčnih olajšav. Večino davčnih olajšav so javna podjetja uveljavila v letih 2004, z namenom znižanja akontacij, in 2005, da bi znižala dejansko davčno osnovo. Leta 2004 je ZDDPO določal, da se davčnemu zavezancu prizna davčna olajšava v višini 25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva ter dodatna davčna olajšava v višini 15 %

investiranega zneska v opremo, razen v pohištvo in pisarniško opremo, brez računalniške opreme, ter neopredmetena dolgoročna sredstva. Za leto 2005 so lahko zavezanci uveljavljali znižanje davčne osnove za 20 % investiranega zneska v opredmetena osnovna in neopredmetena dolgoročna sredstva, pri čemer olajšava ni bila omejena na sredstva v lasti ali finančnem najemu javnega podjetja. Možno je bilo še dodatno znižanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila, pohištvo in pisarniško opremo, brez računalniške opreme, ter neopredmetena osnovna sredstva. Investicijske olajšave so bile možne še v letu 2006, vendar le še za investicije v opremo in neopredmetena sredstva, v višini 20 % od vrednosti investicije.

4.3.3 Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem z vidika davka na dodano vrednost

Sistem davka na dodano vrednost niti v enem členu ni vezan na pravila računovodenja, zato spremenjen SRS 35 sam po sebi nima davčnih posledic, so pa davčne posledice nastale zaradi spremenjenih pravnih razmerij, ki so posledica spremembe SRS 35 (Jerman, 2009, str. 1). Veliko občin vse do preteklega leta sploh še ni bilo registriranih za namene davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) in niso imele identifikacijske številke za DDV, saj niso opravljale ekonomskih dejavnosti. Po 5. odstavku 5. člena Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/06, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011; v nadaljevanju ZDDV-1) se občine namreč ne obravnavajo kot davčni zavezanci, če izvajajo dejavnosti ali transakcije kot organi oblasti, čeprav v zvezi s temi dejavnostmi pobirajo takse, prispevke in druge dajatve ter plačila. Ker takšne transakcije ne sodijo v sistem DDV, se DDV od teh transakcij ne obračunava, prav tako pa občina nima pravice do odbitka vstopnega DDV v zvezi s temi transakcijami. Če pa občina premoženje izkorišča tako, da ga za plačilo daje v uporabo, najem ali podeljuje druge stvarne pravice v zvezi z njim, sodi takšno izkoriščanje premoženja v sistem DDV (Jagodič, 2009a, str. 64 – 65).

Jagodič (2009b, str. 4) je zaradi lažjega razumevanja na strokovnem seminarju naštel nekaj dejavnosti občin, ki se štejejo med **oblastne naloge**:

- vodenje katastrov gospodarske javne infrastrukture,
- vodenje registrov,
- skrb za organizacijo gospodarskih in negospodarskih javnih služb,
- prostorsko načrtovanje,
- zakonodajna, izvršilna in prekrškovna oblast za območje občine,
- pobiranje raznih dajatev, kot so na primer komunalni prispevek, okoljske dajatve, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča;

in tiste, ki so opredeljene kot **ekonomska dejavnost**:

- gradnja infrastrukturnih objektov, tako komunalnih kot nekomunalnih,

- razpolaganje s premoženjem, kot na primer prodaja, oddaja, najem, ustanavljanje stavbnih pravic,
- prodaja stavbnih zemljišč,
- izvajanje gospodarske javne službe v okviru občinske uprave ali z drugo besedo režijskega obrata itd.

4.3.3.1 Davek na dodano vrednost v povezavi s prenosom infrastrukture

Da pride do obdavčljive transakcije na področju prenosa blaga, v konkretnem primeru infrastrukturnih objektov, z vidika ZDDV-1, morajo biti kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji (Jagodič, 2008, str. 54):

- promet mora izvirati iz ekonomske dejavnosti;
- subjekt mora biti registriran za namene DDV;
- promet mora biti opravljen na območju RS;
- priti mora do prenosa pravice do razpolaganja;
- promet mora biti opravljen za plačilo, razen v primerih, ko ZDDV-1 brezplačen prenos šteje kot promet proti plačilu.

S prenehanjem računovodskega izkazovanja sredstev v upravljanju se je v strokovni javnosti pojavilo vprašanje, ali se prenehanje pogodbe o upravljanju in prenos infrastrukture v poslovne knjige občine štejeta za obdavčljivo dejavnost. Javna podjetja so opravila prenos pravice do uporabe infrastrukture v celoti na občine, s čimer so le-te postale tudi nosilke posledic DDV v nadaljnjem razpolaganju z infrastrukturo. Pri prenosu infrastrukture je zaradi različne davčne obravnave treba razlikovati med več možnimi opredelitvami prenosa sredstev, in sicer je prenos lahko odplačen, brezplačen ali pa gre za prenos podjetja (Čižman & Prislan, 2009, str. 30). Pri tem velja:

- Odplačni prenos sredstev je v praksi redko verjeten, saj se na tak način prenašajo sredstva, ki jih javno podjetje financira izključno z lastnimi sredstvi in jih evidentira kot svoja osnovna sredstva. Odplačni prenos bi pomenil, da se sredstva prodajo, morebitne obveznosti pa se pokrijejo iz kupnine. Glede na dejstvo, da prenosi infrastrukture na občine niso bili opravljeni za plačilo, s tem ni izpolnjena ena temeljnih opredelitvenih lastnosti obdavčljive transakcije po ZDDV-1.
- Brezplačni prenos sredstev se v ureditvi DDV po 7. členu ZDDV-1 obravnava kot obdavčljiv promet. Pri brezplačnem prenosu sredstev iz javnega podjetja na občino bi bilo javno podjetje dolžno obračunati DDV od osnove, to je od nabavne cene prenesenih sredstev v trenutku brezplačnega prenosa. Tako obračunani DDV se evidentira kot povečanje vrednosti osnovnih sredstev in ga ne bi bilo več mogoče uveljavljati kot odbitnega ne pri javnem podjetju ne pri občini. Če bi občina pozneje to osnovno sredstvo prodala, bi nastal obdavčljiv promet, v davčno osnovo pa bi bil posredno všteti tudi DDV,

ki ga je obračunalo javno podjetje ob brezplačnem prenosu. Ker tako ravnanje ni v skladu z davčnim načelom nevtralnosti DDV, ga občine in javna podjetja ne bi smeli uporabljati.

- Prenos podjetja je lahko odplačen ali neodplačen, odvisno od tega, ali je javno podjetje za infrastrukturo imelo terjatve do občine ali ne. Prenos podjetja je urejen v 10. členu ZDDV-1 in 8. členu Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 17/2004, 45/2004, 84/2004, 122/2004, 60/2005, 117/2005, 1/2006 in 10/2006, v nadaljevanju P-ZDDV-1), ki določata, da če gre za odplačni ali neodplačni prenos vsega ali dela podjetja na drugega davčnega zavezanca, se šteje, da ni bila opravljena dobava, obdavčljiva z DDV. Pri tem je pomembno, da se prenesejo sredstva in vse obveznosti, ki se nanašajo na preneseni del sredstev, saj ob prenosu samo sredstev ne moremo govoriti o neobdavčenem prenosu podjetja, temveč gre za obdavčljivo dobavo blaga, ne glede na to, ali se sredstva prenesejo odplačno ali neodplačno.

4.3.3.2 Davek na dodano vrednost v povezavi z oddajanjem objektov v najem

Oddajanje stvari v najem se obravnava kot ekonomska dejavnost, ki ima ustrezne davčne posledice. Občine, ki še niso bile registrirane za DDV, so morale registracijo opraviti pred prvim opravljenim prometom, to je pred prvo zaračunano najemnino javnemu podjetju. Oddajanje objektov v najem je po 2. točki 44. člena ZDDV-1 oproščena dejavnost, vendar pa se po 45. členu ZDDV-1 davčni zavezanec, ki opravlja oproščene transakcije oddajanja v najem, lahko z najemnikom dogovori, da mu bo zaračunaval izstopni DDV. To davčna zavezanca storita tako, da vsak na svoj davčni urad še pred prvo opravljeno transakcijo podata skupno izjavo, ki mora biti sestavljena po 78. členu P-ZDDV-1. Poleg tega morata biti za obračun izstopnega DDV od najemnine izpolnjena še dva pogoja, in sicer mora biti izvajalec gospodarske javne službe zavezanec za DDV in mora imeti pravico do odbitka celotnega vstopnega DDV. Skupna izjava o zaračunavanju obdavčenega najema je potrebna predvsem zaradi pravice do odbitka vstopnega DDV, ki je s prenosom sredstev prešla na občino. Če do podpisa izjave ne bi prišlo, bi bilo treba pri občini že ob prvi zaračunani oproščeni transakciji popraviti že odbiti vstopni DDV glede na preostalo obdobje popravka. Po podatkih Zalokarjeve (2011, str. 38) so izjavo po 45. členu ZDDV-1 posredovali vse občine in javna podjetja, in sicer vsak svojemu davčnemu uradu.

Ko cene storitev gospodarske javne službe ne pokrivajo vseh stroškov teh storitev, mora občina izvajalcu storitev gospodarske javne službe iz proračuna nakazati subvencijo. O vlogi in pomenu subvencij podrobneje pišem v nadaljevanju, na tem mestu pa na kratko predstavljam le davčni vidik subvencije. ZDDV-1 pozna neprave oziroma cenovne in prave subvencije, osredotočam pa se le na prve. Ker so cenovne subvencije povezane s ceno dobavljenega blaga in opravljenih storitev, se po 36. členu ZDDV-1 všttevajo v davčno osnovo. Cenovne subvencije so delno plačilo tretje osebe za dobavljeno blago oziroma opravljeno storitev, ki so lahko obdavčene ali oproščene plačila DDV. Obdavčene so po enaki stopnji kot blago ali storitve, na katere se nanašajo (Čižman & Prislan, 2009, str. 41).

4.3.3.3 Davek na dodano vrednost v povezavi z investiranjem v gospodarsko javno infrastrukturo

Pred novo ureditvijo se je za državo oziroma občine, v primeru, ko so same financirale gradnjo infrastrukture in jo nato dale v upravljanje javnemu podjetju, štelo, da same z njo ne opravljajo obdavčljivega prometa, in zato tudi niso imele pravice do odbitka vstopnega DDV. Ker javnemu podjetju najpogosteje niso bile izdane pravilne listine, tj. račun po 82. členu ZDDV-1, to prav tako ni imelo pravice do odbitka DDV (Čižman & Prislan, 2009, str. 30). Občina sme DDV odbijati od investicij le, če z infrastrukturo sama opravlja obdavčljivo dejavnost ali jo daje v najem, od katerega obračunava DDV.

Za uporabo davčne ugodnosti v obliki odbitka vstopnega DDV za investicije je po navedbah Jagodiča (2009a, str. 63) občina v preteklosti pooblastila javno podjetje. To je v skladu z vsakokrat veljavnimi računovodskimi standardi sredstva infrastrukture izkazalo v svojih poslovnih knjigah kot sredstvo in kot dolgoročno obveznost do občine za sredstva, prejeta v upravljanje, kljub temu da so bila v lasti občine. To je pomenilo, da so se sredstva amortizirala v javnem podjetju, ki je te stroške amortizacije vključevalo v cene svojih storitev in jih je tudi zaračunalo končnemu uporabniku. Načelo nevtralnosti z vidika predpisov o DDV tako ni bilo kršeno. V novi ureditvi se še vedno ohranja načelo nevtralnosti, saj občina z določeno infrastrukturo, ko jo oddaja v najem, izvaja obdavčeno dejavnost in ima v zvezi z nabavami, ki se nanašajo na obdavčeno dejavnost, pravico do odbitka vstopnega DDV, ki ga lahko uveljavi preko davčnega obračuna. Načelo nevtralnosti tako dejansko pomeni, da občina strošek amortizacije vključuje v najemnino, ki jo zaračunava izvajalcu gospodarske javne službe, na to najemnino pa zaračunava DDV.

Kadar infrastrukturo zgradi ter redno in investicijsko vzdržuje javno podjetje samo, te storitve zaračuna občini, vendar po 76.a členu ZDDV-1 od zaračunane vrednosti ne obračuna DDV, temveč obveznost za DDV prevale na občino z ID-številko. Občina je namreč dolžna opraviti samoobdavčitev, saj zgraditev in vzdrževanje infrastrukture naroča za potrebe svoje obdavčene dejavnosti. Kadar pa javno podjetje gradbeno storitev naroči v imenu in za račun občine pri drugem davčnem zavezancu z ID-številko, nabave in zaračunavanje le evidentira na prehodnih kontih glavne knjige ter jih ne vpisuje v evidenco prejetih in izdanih računov, ki se vodita za potrebe obračunavanja DDV (Zalokar, 2011, str. 39).

Opremljanje zemljišč za gradnjo novih infrastrukturnih objektov za izvajanje storitev gospodarskih javnih služb in obnove komunalnih sistemov občina izvede sama ter je pri teh investicijah tudi upravičena do odbitka vstopnega DDV. Pri tem Kozlarjeva (2009, str. 30) pojasnjuje, da je pri investiranju v komunalno infrastrukturo, z izjemo cest, po veljavni zakonodaji upravičeno odbijati vstopni DDV, ne glede na to, kdo bo izvajal storitve gospodarskih javnih služb. Storitve, ki jih bo izvajalec gospodarske javne službe opravljal na izgrajeni komunalni infrastrukturi, so opredeljene kot tržne. Pomembno je le, da občina obračuna izstopni DDV, kar lahko stori na dva načina:

- s prodajo komunalne infrastrukture (če ni omejitvenega obdobja petih let pri projektih, ki jih sofinancira Evropska unija);
- z najemno pogodbo med občino in izvajalcem gospodarske javne službe ter zaračunavanjem najemnine najmanj v višini amortizacije komunalne infrastrukture.

S tem dejanjem v obeh primerih v občini nastopi poslovni dogodek, ki mu sledi račun z izstopnim DDV. Ker gre za izvedbo projekta, ki bo tako ali drugače končal na trgu, je odbijanje vstopnega davka povsem upravičeno. S tem se v obliki amortizacije ali najemnine tudi ohrani neto vrednost investicije v strukturi cene storitve gospodarske javne službe.

Ali je odbitek vstopnega DDV pri investiranju v infrastrukturo možen ali ne, je odvisno tudi od namena uporabe izgrajene komunalne infrastrukture, saj z vsako infrastrukturo občina ne opravlja ekonomske dejavnosti. Pri izgradnji infrastrukture za individualno komunalno rabo načelo davčne nevtralnosti ni kršeno, saj se v skladu s predpisi storitve gospodarske javne službe izvajajo za končne uporabnike, ki se jim v večjem delu tudi zaračunavajo. Sem sodi komunalna infrastruktura za namene izvajanja gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo, odvajanja padavinskih in odpadnih voda, čiščenje padavinskih in odpadnih voda ter deponije. Po drugi strani je pri izgradnji infrastrukture za kolektivno komunalno rabo, kot so ceste, javna razsvetljava, javne površine itd., po trenutno normativni ureditvi težko popolnoma legalno doseči odbitek vstopnega DDV, saj se takšna infrastruktura ne more uporabljati za namene izvajanja obdavčljive dejavnosti.

Za prejeta sredstva iz proračuna Evropske unije za sofinanciranje razvojnih projektov velja, da če DDV ni odbiten, predstavlja za občino upravičen strošek, ki se ji ga po pravilih črpanja sredstev iz skladov Evropske unije povrne. Služba Vlade Republike Slovenije za lokalno samoupravo in regionalni razvoj (2009, str. 3) pojasnjuje, da je na podlagi Spremembe navodil organa upravljanja o upravičenih stroških za sredstva evropske kohezijske politike za programsko obdobje 2007–2013 z dne 10. 6. 2009 uvedena tudi možnost uveljavljanja DDV kot upravičenega stroška. Za uveljavljanje pravice DDV kot upravičenega stroška občine potrebujejo potrdilo, iz katerega je razvidno, da v delu, ki se nanaša na izvajanje projektov, financiranih iz skladov Evropske unije, nimajo pravice do odbitka DDV. Za občine, pri katerih je izgradnja nepremičnin sofinancirana iz sredstev kohezijske ali strukturne politike Evropske unije, je pomembno, da opredelijo namen oziroma predvidijo nadaljnje transakcije z nepremičninami, saj bodo le tako lahko opredelile, ali je DDV, zaračunan pri nabavi teh nepremičnin, odbitni ali za njih predstavlja strošek oziroma povečano nabavno vrednost nepremičnine in s tem upravičen strošek v okviru sofinanciranja (Služba Vlade Republike Slovenije za lokalno samoupravo in regionalni razvoj, 2009, str. 8).

4.4 Posledice prenosa infrastrukture v poslovni najem na občinski proračun

Proračun je sestavljen iz splošnega dela, ki vsebuje bilanco prihodkov in odhodkov, račun finančnih terjatev in naložb ter račun financiranja, posebnega dela, ki ga sestavljajo finančni načrti vseh neposrednih uporabnikov, ter načrta razvojnih programov (Čok et al., 2007, str. 5). Voljč in Pogačar (2009, str. 11) pojasnjujeta, da se pri pripravi, izvrševanju in spremljanju proračuna uporablja več vrst klasifikacij, ki omogočajo preglednost proračuna in s katerimi dobimo odgovore na vprašanja, kdo, kako in zakaj se porabljajo javnofinančna sredstva. Na vprašanje, kdo porablja javnofinančna sredstva, odgovarja enovita institucionalna klasifikacija, kaj se plačuje iz javnofinančnih virov, nam pove ekonomska klasifikacija, zaradi izvajanja katerih funkcij oziroma programov se porabljajo javnofinančni viri, pa je razvidno iz programske in funkcionalne klasifikacije. Programska klasifikacija javnofinančnih izdatkov je določena s Pravilnikom o programski klasifikaciji izdatkov občinskih proračunov. Uporablja se za pripravo proračunov občin od leta 2006 dalje. V njej so določena področja proračunske porabe in glavni programi, za občine pa še podprogrami (Ministrstvo za finance RS, 2010, str. 12). Funkcionalna klasifikacija, ki je določena z Odredbo o funkcionalni klasifikaciji javnofinančnih izdatkov, pa je namenjena prikazu razdelitve celotnih javnofinančnih izdatkov po posameznih funkcijah države oziroma občine. Skladna je z mednarodno klasifikacijo COFOG, ki omogoča mednarodne primerjave (Ministrstvo za finance RS, 2010, str. 12).

Prenos osnovnih sredstev gospodarske infrastrukture v knjige občin po navedbah Lozeja (2006, str. 63) pomeni, da se bodo evidence in obračuni amortizacije za tako infrastrukturo začeli voditi po predpisih za neposredne proračunske uporabnike, ki se precej razlikujejo od računovodskih predpisov, ki jih uporabljajo javna podjetja. Ključna razlika je v tem, da občina osnovnih sredstev ne amortizira, temveč jih le odpisuje v breme trajnih virov. To pa pomeni, da v okviru proračunskega računovodskega sistema ni predvideno, da se iz prihodkov proračuna pokriva strošek amortizacije, temveč je v proračunskem sistemu predvideno, da se potrebna sredstva za vlaganja v nadomeščanje iztrošenih osnovnih sredstev zagotovijo tedaj, ko so pač potrebna.

V proračunskem knjigovodstvu se prihodki in odhodki izkazujejo po načelu denarnega toka oziroma plačane realizacije ter je zato treba ločiti knjiženja v izkazu prihodkov in odhodkov od knjiženj v bilanci stanja, v kateri velja načelo nastanka poslovnega dogodka. Pridobitev novega osnovnega sredstva v proračunskem knjigovodstvu ne predstavlja le knjiženja na kontih bilance stanja, temveč se ob plačilu računa za nabavljeno osnovno sredstvo izkažejo tudi odhodki, investicijski odhodki se na primer izkažejo na kontih skupine 420 (Lozej, 2006, str. 64). V bilanci stanja občine se pridobitev vsakega novega osnovnega sredstva knjiži v aktivi v breme kontov osnovnih sredstev in v dobro kontov sklada osnovnih sredstev v pasivi. Obračunani popravek vrednosti pa se knjiži v dobro popravka vrednosti in v breme sklada osnovnih sredstev.

4.4.1 Prihodkovna stran proračuna

Občina poslovanje javnega podjetja aktivno vključuje v svoj proračun. Infrastrukturni objekti in naprave, katerih nakup financira občina iz sredstev proračuna, postanejo last občine in so izkazani v občinski premoženjski bilanci. Ker je večina prihodkov občin natančno predpisana z javnofinančnimi predpisi, občine na njihovo višino nimajo velikega vpliva. Za povečanje proračunskih sredstev po navedbi Božičeve (2004, str. 4) lahko občina po predpisih, ki urejajo financiranje javne porabe, predpiše t. i. davek za financiranje lokalnih javnih služb, kar dovoljuje tudi 61. člen ZGJS, in si tako ustvari namenski prihodek v svojem proračunu. K povečanju prihodkov proračuna ustanovitelja lahko prispeva tudi javno podjetje, in sicer tako, da ob poslovanju z dobičkom ustvarjeni dobiček odvede v proračun občine. To lahko razberemo tudi iz 54. člena Zakona o lokalni samoupravi (Ur. l. RS, št. 94/2007-UPB2, 27/2008 Odl. US: Up-2925/07-15, U-I-21/07-18, 76/2008, 100/2008 Odl. US: U-I-427/06-9, 79/2009, 14/2010 Odl. US: U-I-267/09-19, 51/2010, 84/2010 Odl. US: U-I-176/08-10), ki v 4. točki navaja, da so dohodki od premoženja občine med drugim tudi dohodki od rent, dobička javnih podjetij in koncesij.

Vpliv na ureditev razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture in izvajalcem gospodarske javne službe ima tudi Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 53/2007, 65/2008, 33/2011-ZPFOLERD-1; v nadaljevanju ZPFOLERD), predvsem pri določitvi višine najemnine. Da bo zagotovljena preglednost finančnih odnosov po ZPFOLERD, mora biti višina najemnine izračunana vsaj v višini amortizacije in obresti za posojila, če je bila infrastruktura financirana z najemom posojila, pri čemer mora biti amortizacija izračunana skladno s predpisi in v celoti vključena v lastno ceno storitev gospodarskih javnih služb. Po ZPFOLERD bo preglednost izkazana le, če bodo vsi stroški izvajanja gospodarske javne službe izkazani v polni višini, morebitna izguba pa se bo pokrivala s subvencijami iz proračuna. Na prihodkovni ravni proračuna bo občina izkazovala prihodke od najemnine za gospodarsko javno infrastrukturo. S tem je v občini zagotovljen vir za financiranje obnovitvenih investicij v gospodarsko javno infrastrukturo (Ministrstvo za finance RS, 2009).

Kot izhaja iz 10. člena Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Ur. l. RS, št. 63/2009), je najemnina za uporabo javne infrastrukture namenski prihodek občine ter se namensko uporablja za investicije in investicijska vzdrževalna dela na tisti javni infrastrukturi, za katero je bila zaračunana. Nadalje pravilnik določa tudi, da se, če znesek zaračunane najemnine presega potrebni znesek investicij in investicijskih vzdrževalnih del na tisti javni infrastrukturi, za katero je bila zaračunana, lahko uporabi za investicije in investicijska vzdrževalna dela na drugi javni infrastrukturi, ki se uporablja za izvajanje javnih služb.

Dolžnost upravljavca infrastrukture je po navedbah Jereba (2009b, str. 27) zgolj investicijsko vzdrževanje, za nadomestitvene in razširitvene investicije je zadolžen lastnik. Ker so stroški investicijskega vzdrževanja stroški poslovanja, sredstva amortizacije pa so namenjena

financiranju nadomestitvenih investicij, sredstva amortizacije pripadajo lastniku, ki ima obveznost zagotavljanja nadomestitvenih investicij. To ne pomeni nič drugega kot to, da morajo izvajalci gospodarske javne službe sredstva amortizacije, zbrana prek cene izvajanja gospodarskih javnih služb, kot najemnino nakazovati lastniku infrastrukture.

Prihodki občine od najemnin za infrastrukturo so po navedbi Lozeja (2009, str. 32) namenjeni financiranju nadomestitvenih investicij v infrastrukturo in ne smejo biti porabljeni za noben drug namen, kot na primer za dajanje subvencij za nepokrito najemnino najemjemalcu. Subvencija mora biti po opozorilu Jereba (2011, str. 7) opredeljena kot proračunska postavka, ki se napaja iz nenamenskih virov proračuna. Računsko sodišče RS (2009, str. 16) pri tem opozarja, da je treba najemnikom infrastrukture zaračunati polne zneske najemnine in odobriti subvencije, saj sklepanje pogodb, v katerih je določen prenizek znesek najemnine, ni v skladu s predpisi.

Občine sestavljajo proračune za dve leti vnaprej, zato je pripoznavanje predvidenih prihodkov zelo pomemben element sestavljanja proračuna. Po podatkih Lozeja (2009, str. 26) utegne prihodek od najemnin v nekaterih okoljih predstavljati precejšen delež proračunskih prihodkov, tudi do 10 %, zato je pomembno, da občine čim bolj natančno ocenijo znesek prihodkov od najemnin za prvo prihajajoče leto, saj je ta podatek podlaga za določitev prihodkov tudi v naslednjem letu.

4.4.2 Odhodkovna stran proračuna

Ker morajo občine načrtovati tudi odhodkovno stran proračuna, morajo oceniti tudi odhodke zaradi morebitnih subvencij, ki jih bodo morale nakazati izvajalcem gospodarskih javnih služb, če cene storitev gospodarskih javnih služb ne bodo pokrivala vseh stroškov teh storitev, kakor tudi investicijske odhodke iz porabe zbranih sredstev najemnin za investicije v infrastrukturo. Hrovatinova (2001, str. 73) navaja, da cene le v redko kateri državi pokrivajo stroške, vključno s stroški investicij, tam, kjer pa cena pokriva tekoče stroške, so subvencije potrebne za izgradnjo infrastrukture. Takšne subvencije so tudi najpogostejše.

Občine lahko po navedbi Čoka et al. (2007, str. 8) lokalne zadeve javnega pomena financirajo iz lastnih virov, odstopljenih virov (dohodnina, ki jo centralna država odstopa občinam), sredstev RS (predvsem sredstva za finančno izravnavo) in zadolžitev. Odhodkovna stran priprave proračuna občine po mnenju Božičeve (2004, str. 4) ni mogoča brez informacij o tem, kako se bo oblikovala cenovna politika za javna podjetja in kolikšna bo posledično višina subvencij iz proračuna za javna podjetja. V enaki meri je pomemben tudi podatek o tem, kakšna je razvojna politika občine na področju javnih služb, ki jih izvajajo njena javna podjetja. Od tega so odvisne proračunske postavke za investicijske izdatke in tudi sestava načrta razvojnih programov (v nadaljevanju NRP) občine. NRP občine je pomemben še posebej takrat, ko občina kandidira za sredstva države za sofinanciranje investicij v gospodarsko infrastrukturo in naprave. Še celo bolj pomemben pa je v primeru vračila pobranih okoljskih dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odvajanja odpadnih voda in

okoljskih dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov iz državnega proračuna v občinski proračun. Velik pomen je NRP v svojem poročilu pripisalo tudi Računsko sodišče RS (2009a, str. 11), saj po njegovem mnenju predstavlja dolgoročno komponento, ki občinam omogoča načrtovanje porabe za več kot eno leto in celo za več kot dve leti, kot to dopušča dvoletni proračun. Večletno načrtovanje je nujno predvsem pri dolgoročnem načrtovanju večjih investicij, ki ne morejo biti zaključene v enem proračunskem letu. Ker morajo biti občinski proračuni za prihodnji dve leti sestavljeni do jeseni tekočega leta, javna podjetja pa še nimajo sestavljenih načrtov za naslednje leto, bo morala biti ocena proračunskih prihodkov in odhodkov narejena na podlagi razpoložljivih podatkov o dejanskih vlaganjih v tekočem letu in predvidenih podatkov o vlaganjih do konca tekočega leta.

4.4.3 Financiranje obnovitvenih in razširitvenih investicij v gospodarsko javno infrastrukturo po prenosu sredstev v knjige občine

Proračunski način financiranja razvoja gospodarske javne infrastrukture po navedbi Jereba (2011, str. 8) predpostavlja, da se sredstva za financiranje investicij zagotavljajo v proračunu. Vir financiranja je tako lahko ali proračun Evropske skupnosti, proračun RS ali občinski proračun. Proračuna Evropske skupnosti in RS igrata pomembno vlogo predvsem pri večjih investicijah, za katere občine brez sofinanciranja ne bi mogle zbrati zadostnih sredstev, primarni vir financiranja pri investicijah v infrastrukturo za izvajanje gospodarskih javnih služb je občinski proračun.

Večina virov katerega koli proračuna so davčni viri. Poleg teh je pomemben vir proračunskega financiranja tudi komunalni prispevek, ki je ena izmed vrst dajatev, ki jo končni uporabniki plačujejo v proračun. Treba je poudariti, da to ni splošni davčni vir, temveč gre za namensko dajatev, ki jo občina sme pobirati izključno za potrebe komunalnega opremljanja stavbnih zemljišč. Eden izmed pomembnejših virov financiranja na področju infrastrukturnih omrežij, objektov in naprav gospodarskih javnih služb so tudi okoljske dajatve, še posebej okoljska dajatev za onesnaževanje okolja zaradi odlaganja odpadkov na odlagališčih in okoljska dajatev zaradi onesnaževanja odpadnih voda. Okoljske dajatve sicer predstavljajo namenski davčni vir prihodkov proračuna za odpravo posledic določenih okoljevarstvenih dejanj, a so kljub temu del virov, ki jih občina nameni za financiranje izgradnje komunalne infrastrukture (Jereb, 2011, str. 11). Viri za financiranje komunalne opreme so v 77. členu določeni tudi v ZPNačrt, in sicer lahko občina zagotavlja gradnjo komunalne opreme iz komunalnega prispevka, proračuna občine, proračuna države in drugih virov.

Lozej (2011, str. 45) glede na to, ali neka občina že ima vso potrebno javno infrastrukturo ter jo mora le še obnavljati in posodabljati ali pa vse infrastrukture še nima, loči dve vrsti investicij v javno infrastrukturo:

- nove oziroma razširitvene investicije v infrastrukturo in
- obnove oziroma nadomestitvene investicije v infrastrukturo.

Financiranje obnovitvenih in razširitvenih investicij v infrastrukturne objekte za opravljanje gospodarske javne službe je v praksi večinoma neločljivo povezano, saj se pri nadomestitvenih investicijah običajno uporabljajo novi materiali, večji premeri cevovodov in podobno, zaradi česar investicije nimajo le obnovitvenega, temveč tudi razširitveni oziroma razvojni značaj (Jereb, 2011, str. 5). Na tem mestu je treba poudariti še razlike med viri za financiranje ene in druge vrste investicij. Investicije v obnovo infrastrukture ali t. i. obnovitvene investicije se po pojasnilu Lozeja (2009, str. 38) praviloma financirajo iz zbrane najemnine za infrastrukturo in deloma tudi iz proračunskih sredstev, kadar prodajne cene storitev gospodarske javne službe ne pokrivajo vseh stroškov poslovanja in s tem tudi ne stroškov najemnine, investicije v izgradnjo nove infrastrukture ali t. i. razširitvene investicije pa se praviloma financirajo iz sredstev proračuna, natančneje iz zbranega komunalnega prispevka in davkov, okoljskih dajatev, sredstev Evropske unije, nepovratnih sredstev zasebnikov in kreditov.

Poudariti je treba, da je gradnja komunalne infrastrukture del dejavnosti opremljanja stavbnih zemljišč, kar je naloga občine, in ne del izvajanja gospodarske javne službe. Izvajalec gospodarske javne službe tako zgolj uporablja infrastrukturo za opravljanje storitev gospodarske javne službe, pri čemer je njegova obveznost le tekoče in investicijsko vzdrževanje te infrastrukture, ne pa tudi zagotavljanje nadomestitvenih ali razširitvenih investicij. Ker je občina lastnica infrastrukture, jo bremenijo vse naloge pri izvedbi tako obnovitvene kot razširitvene investicije.

Da gradnja gospodarske javne infrastrukture ni del izvajanja gospodarske javne službe, je razvidno že iz 1. člena ZGJS, ki določa, da se z gospodarskimi javnimi službami zagotavljajo materialne javne dobrine, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja RS ali občina. Po prenosu stvarnega infrastrukturnega in drugega premoženja nazaj k lastniku je javnemu podjetju tudi dejansko dano le izvajanje javne službe, zaradi česar je bilo javno podjetje tudi ustanovljeno (Janc, 2009, str. 7). Izvajalec gospodarske javne službe pri razširitvenih in obnovitvenih investicijah tako nima nikakršnih obveznosti. Njegova edina obveznost je le, da omogoči izvedbo obnovitvenih investicij na delu omrežja, ki ga ima v najemu, da redno plačuje najemnino, ki občini omogoča financiranje obnovitvenih investicij, ter da izgrajeno oziroma obnovljeno infrastrukturo prevzame v upravljanje.

Tako izvajalec gospodarske javne službe v okviru dejavnosti gospodarske javne službe skrbi le za vzdrževalna dela na infrastrukturi, da je omogočena nemotena uporaba le-te. Pri tem se kot redno vzdrževanje po navedbah Lozeja (2009, str. 35) štejejo vzdrževalna dela, ki se praviloma pojavljajo vsako leto in se ponavljajo v bolj ali manj enakomernih časovnih presledkih; to so barvanje, mazanje, košenje, čiščenje, redno letno zamenjavanje delov in podobno. Kot občasno ali investicijsko vzdrževanje pa Lozej opredeljuje vzdrževalna dela, ki se pojavljajo občasno, če taka dela po računovodskih predpisih ne predstavljajo povečanja koristnosti ali podaljšanja dobe koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, ter ki se po računovodskih predpisih za gospodarske družbe izkazujejo kot strošek in ne kot investicije v povečanje vrednosti osnovnih sredstev.

Vzdrževanje po navedbah Kavčičeve (2001, str. 57) lahko obravnavamo v širšem in ožjem smislu. V ožjem smislu je vzdrževanje opredeljeno kot opravljanje tistih dejavnosti, ki omogočajo, da sredstvo normalno deluje. To je redno vzdrževanje, pri čemer so stroški, ki pri tem nastajajo, stroški rednega vzdrževanja osnovnih sredstev in se pokrijejo iz prihodkov v tistem poslovnem letu, ko so nastali. Bolj problematično kot redno vzdrževanje je po mnenju Kavčičeve investicijsko vzdrževanje, ki pa ga moramo ločiti od rekonstrukcije. Rekonstrukcija je namreč vlaganje v obstoječa sredstva z namenom, da se spremeni ali obseg poslovanja ali predmet poslovanja ali kakovost proizvodov oziroma storitve ali pa se podaljša doba koristnosti posameznega sredstva. Našteto ima za posledico vedno tudi spremembo v amortizaciji. Investicijsko vzdrževanje pa zajema velika popravila, med katera Kavčičeva uvršča predvsem zamenjavo posameznih sestavnih delov, ki imajo različno življenjsko dobo, kar pomeni, da jih je treba večkrat zamenjati, da bi osnovno sredstvo lahko opravljalo funkcijo kot tehnična celota.

SRS (2006) sicer neposredno ne opisujejo pojma investicijskega vzdrževanja, je pa iz točke 1.16 SRS (2006) mogoče razbrati, da se popravila in vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, ki so namenjena obnavljanju in ohranjanju prihodnjih gospodarskih koristi, ki se pričakujejo na podlagi prvotno ocenjene stopnje učinkovitosti sredstev, obravnavajo kot stroški. Zopet po drugi strani pa je v računovodskih predpisih za neposredne proračunske uporabnike investicijsko vzdrževanje mišljeno bolj kot investicijski izdatek, kar vnaša dodatno zmedo pri opredeljevanju pojma. V Pravilniku o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004, 141/2004, 117/2005, 138/2006, 120/2007, 124/2008, 112/2009) so ti stroški namreč navedeni v 42. členu med investicijskimi odhodki, skupaj z rekonstrukcijami, adaptacijami in obnovami.

5 PRIKAZ UREDITVE PRENOSA JAVNE INFRASTRUKTURE V OBČINI KOČEVJE

5.1 Predstavitev organiziranosti Občine Kočevje

Odlok o notranji organizaciji in delovnem področju občinske uprave Občine Kočevje (Ur. l. RS, št. 71/2007) določa štiri oddelke, to so Oddelek za upravne in družbene dejavnosti, Oddelek za proračun, finance in upravljanje premoženja, Oddelek za okolje, infrastrukturo in regionalne razvojne projekte ter Oddelek za investicije in gospodarstvo. Občinski svet je najvišji organ odločanja o vseh zadevah v okviru pravic in dolžnosti občine. Ima 25 članov, ki svojo funkcijo opravljajo nepoklicno. Predstavlja ga župan, ki ga tudi sklicuje in vodi njegovo delo. Odločitve občinskega sveta izvajata župan in občinska uprava. Občina je po Statutu Občine Kočevje (Ur. l. št. 23/1999) razdeljena na šest krajevnih skupnosti.

5.2 Izvajanje gospodarskih javnih služb v Občini Kočevje

Dejavnosti gospodarskih javnih služb v Občini Kočevje in način njihovega opravljanja so določeni z Odlokom o gospodarskih javnih službah v občini Kočevje (Ur. l. RS, št. 37-30/1995). Tudi načini izvajanja gospodarskih javnih služb so določeni s tem odlokom, in sicer lahko občina zagotavlja izvajanje gospodarskih javnih služb neposredno, z ustanavljanjem režijskih obratov ali javnih podjetij, ali z dajanjem koncesij pravnim ali fizičnim osebam. V Občini Kočevje se obvezne in izbirne gospodarske javne službe izvajajo v dveh javnih podjetjih: Javnem komunalnem podjetju Komunala Kočevje, d. o. o. (skrajšana firma Komunala Kočevje, d. o. o.), in Hydrovodu Kočevje, d. o. o. Poleg tega so podeljene še tri koncesije za opravljanje dejavnosti javne službe, in sicer za opravljanje dimnikarskih storitev, za urejanje in vzdrževanje javne tržnice ter za izgradnjo kanalizacijskega omrežja s čistilno napravo in izvajanje gospodarske javne službe odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda.

5.2.1 Komunala Kočevje, d. o. o.

Komunalno podjetje Kočevje je bilo ustanovljeno leta 1951 in je v tistem času upravljalo z vsemi takratnimi objekti in napravami. Od ustanovitve je doživelo še nekaj pomembnih reorganizacij. Večje spremembe so se zgodile leta 1997, ko se je preoblikovalo v Javno komunalno podjetje Komunala Kočevje, d. o. o., leta 2002, ko je na osnovi sporazuma o razdelitvi skupnega premoženja med Občino Kočevje in Občino Kostel slednja vstopila v lastništvo družbe. V letu 2004 je podjetje doživelo novo reorganizacijo na osnovi Odloka o spremembah in dopolnitvah odloka o ustanovitvi Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o. (Ur. l. RS, št. 73/04) in Družbene pogodbe z dne 9. 7. 2004, ko je v lastniško strukturo z dokapitalizacijo v vrednosti 524.259,77 € ali 45,97 % vstopila RS. Po spremembi je tako osnovni kapital v celotni vrednosti znašal 273.303.476,20 SIT (1.140.475,00 €).

Tabela 3: Lastniški deleži v Javnem komunalnem podjetju Komunala Kočevje, d. o. o., 31. 12. 2009

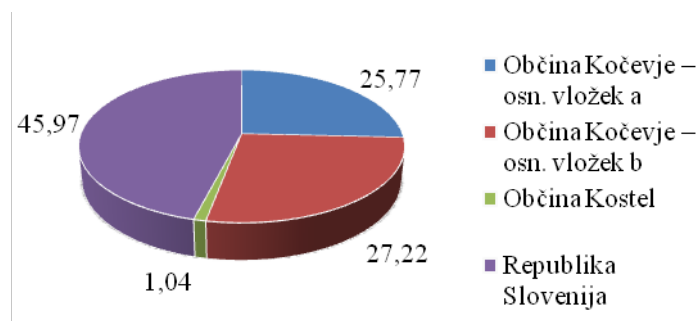
Naziv družbenika	Delež v €	Delež v %
Občina Kočevje – osn. vložek a	293.917,08	25,77
Občina Kočevje – osn. vložek b	310.465,64	27,22
Občina Kostel	11.832,51	1,04
Republika Slovenija	524.259,77	45,97
Skupaj	1.140.475,00	100,00

Vir: Komunala Kočevje, d. o. o., Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2009, 2010, str. 4.

Po podatkih iz Letnega poročila Komunale Kočevje, d. o. o., za leto 2009 je osnovni kapital, ki je ob ustanovitvi pripadal Občini Kočevje, znašal 70.434.300,27 SIT (293.917,13 €),

Občini Kostel pa 2.835.542,93 SIT (11.832,51 €). Lastniški deleži 31. 12. 2009 so bili naslednji:

Slika 8: Grafični prikaz lastniških deležev v Javnem komunalnem podjetju Komunala Kočevje, d. o. o., 31. 12. 2009



Vir: Povzeto po Komunala Kočevje, d. o. o., Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2009, 2010, str. 4.

Javno komunalno podjetje Komunala Kočevje, d. o. o., je organizirano kot gospodarska družba z omejeno odgovornostjo, katere osnovni namen delovanja, vse od ustanovitve leta 1951 dalje, je izvajanje javnih služb. Le-te opravlja v občinah Kočevje in Kostel ter delno v občini Osilnica. Večino svojega dela opravi na področju izvajanja obveznih in izbirnih gospodarskih javnih služb. Obvezne javne službe so določene z zakonom o varstvu okolja in ZGJS, izbirne pa na osnovi Odloka o javnih gospodarskih službah v Občini Kočevje (Ur. l. RS, št. 37/95).

Obvezne lokalne javne službe:

- odvajanje in čiščenje komunalnih odpadnih in padavinskih voda;
- ravnanje s komunalnimi odpadki, odvoz in odlaganje ostankov komunalnih odpadkov;
- javna snaga in čiščenje javnih površin;
- urejanje javnih poti, površin za pešce in zelenih površin.

Izbirne lokalne javne službe:

- pregledovanje, nadzorovanje in čiščenje komunalnih naprav;
- urejanje pokopališč in oddajanje prostorov za grobove v najem;
- pogrebne storitve;
- oskrba s toplotno energijo iz lokalnega omrežja, ki zajema proizvodnjo in distribucijo toplotne energije;
- urejanje javnih parkirišč in garažnih hiš, upravljanje, vzdrževanje in obnova kanalizacijskih in ostalih objektov in naprav, namenjenih opravljanju javnih služb.

Po ZGJS in Odloku o ustanovitvi Javnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., lahko opravlja še druge dejavnosti, kadar so le-te pogoj za izvajanje nalog občine ter gospodarskih, socialnih in ekoloških funkcij ter zagotavljajo racionalno in nemoteno opravljanje komunalne dejavnosti. Te dejavnosti so:

- pripravljalna dela;
- gradnje, rekonstrukcije, popravila in vzdrževanje komunalnih objektov in naprav;
- opravljanje storitev drugim z gradbenimi stroji, vozili in aparati;
- vzdrževanje in popravila motornih vozil;
- občasna prodaja gradbenega materiala;
- občasna prodaja cvetja in sveč;
- pridobivanje in prodaja peska in gramoza;
- prevozi, plakatiranje in izobešanje zastav.

Dejavnosti javnega podjetja, ki niso obvezne in izbirne javne službe, se financirajo s cenami storitev po tržnih načelih. Z ustanovitvijo javnega podjetja so določene tudi ustanoviteljske pravice, ki jih v obeh občinah ustanoviteljicah preko nadzornega sveta izvršujeta njuna občinska sveta.

5.2.2 Hydrovod Kočevje, d. o. o.

Hydrovod Kočevje, d. o. o., je javno podjetje, ki izvaja oskrbo s pitno vodo v petih občinah: Kočevje, Ribnica, Loški Potok, Sodražica in Kostel. V sedanji organizacijski obliki deluje od 30. 6. 2000, ko je bilo na podlagi sprejetih občinskih odlokov Javno komunalno podjetje Hydrovod Kočevje - Ribnica, p. o., preoblikovano v Hydrovod, d. o. o., družbo za komunalno dejavnost. Lastniški deleži posameznih družbenikov v osnovnem kapitalu javnega podjetja po podatkih iz letnega poročila javnega podjetja Hydrovod, d. o. o., za leto 2009 znašajo: delež Občine Kočevje je 60,68 %, Občine Ribnica 24,80 %, Občine Loški Potok 6,23 %, Občine Sodražica 5,85 % in Občine Kostel 2,44 %. V letnem poročilu za leto 2010 Občina Kočevje izkazuje vrednost dolgoročnih naložb v javno podjetje Hydrovod, d. o. o., v višini 353.774,11 €

Slika 9: Lastniški deleži posameznih družbenikov v osnovnem deležu javnega podjetja Hydrovod Kočevje, d. o. o.

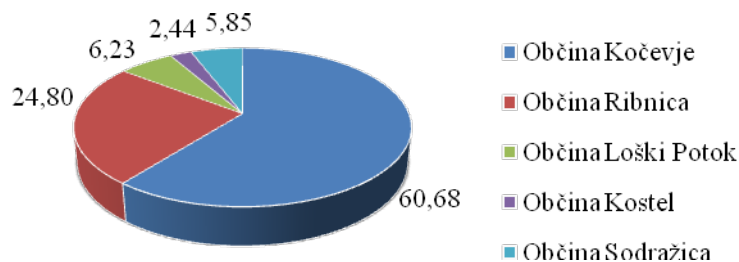


Tabela 4: Vrednost osnovnih sredstev v letu 2009, glede na lastništvo (v EUR)

Lastnik	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Sedanja vrednost	Lastniški delež v %
Hydrovod, d. o. o.	1.166.383,16	691.519,81	474.863,35	6,02
Občina Kočevje	10.543.258,81	4.963.204,00	5.580.054,82	54,44
Občina Ribnica	4.370.911,30	2.081.523,51	2.289.387,71	22,57
Občina Loški Potok	1.428.571,21	698.743,69	729.827,52	7,38
Občina Kostel	880.515,13	506.058,18	374.456,95	4,55
Občina Sodražica	975.583,17	462.188,50	513.394,67	5,04
Skupaj	19.365.222,78	9.403.237,77	9.961.985,01	100

Vir: Letno poročilo javnega podjetja Hydrovod, d. o. o., za leto 2009, 2010, str. 4 in lasten izračun lastniških deležev.

Poleg računovodskih zahtev po preoblikovanju razmerij med lastniki javne infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb je nove zahteve po uskladitvi oblike izvajanja gospodarskih javnih služb podal tudi ZJZP, ki pa ni imel nikakršnega vpliva na obliko izvajanja gospodarskih javnih služb v Občini Kočevje, saj niti Komunala Kočevje, d. o. o., niti Hydrovod Kočevje, d. o. o., nista imela zasebnega kapitala v svoji lastniški strukturi, zato preoblikovanje ni bilo potrebno.

5.3 Prenos infrastrukturnih objektov in naprav iz poslovnih knjig javnih podjetij v poslovne knjige občine

V Občini Kočevje je bila infrastruktura, ki sta jo imeli javni podjetji v upravljanju, v njene poslovne knjige prenesena na podlagi pogodb o prenosu sredstev v upravljanju, s katerimi so prenehale veljati vse pogodbe o vzpostavitvi sredstev v upravljanju. Prenos je zajemal tudi sredstva, ki predstavljajo sredstva v upravljanju in niso bila prenesena na upravljavca s posebno pogodbo. Pri tem gre za sredstva, za prenos katerih pogodbe niso bile dovolj ažurno pripravljene, ki pa so bila pravilno izkazovana v podbilanci sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih.

Sredstva, ki so bila predmet prenosa, so bila opredeljena v Zapisniku o prenosu sredstev v upravljanju iz poslovnih knjig upravljavca v poslovne knjige Občine Kočevje (v nadaljevanju Zapisnik o prenosu), ki je bil tudi sestavni del pogodbe o prenosu. Zapisnik o prenosu je zajemal stanje sredstev v upravljanju na dan 31. 12. 2009, ki ga je ugotovila in potrdila inventurna komisija, sestavljena iz predstavnikov lastnika sredstev in upravljavca.

Tabela 5 prikazuje gibanje sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih, kot ga je v letu 2009 izkazovala Občina Kočevje.

Tabela 5: Prikaz gibanja sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih po posameznih prejemnikih v letu 2009 (v EUR)

Naziv pravne osebe	Stanje 1.1.2009	Znesek povečanja v letu 2009 *	Znesek zmanjšanja v letu 2009**	Poveč. in zmanjš., ki so zajeta v celotnem znesku uskl.	Stanje 31. 12. 2009	Indeks (31.12. 2009/ 1.1. 2009)
Terjatve za sred., dana v upravljanje javnim podj.	12.111.068,80	1.410.624,52	36.809,81	0,00	13.484.883,51	111,34
Komunala Kočevje	6.779.190,59	1.176.635,78	0,00	0,00	7.955.826,37	117,36
Hydrovod Kočevje	5.331.878,21	233.988,74	36.809,81	0,00	5.529.057,14	103,70

Legenda: * nove nabave, prevrednotenje vrednosti sredstev, presežek prihodkov nad odhodki

** amortizacija, odpisi, prevrednotenje sredstev, prodaja sredstev, presežek odhodkov nad prihodki

Vir: Občina Kočevje, Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2009,2010, str. 204.

Točne vrednosti, po katerih je Hydrovod, d. o. o., 31. 12. 2009 izkazoval sredstva v upravljanju, so prikazane v Tabeli 6. Hydrovod, d. o. o., je izkazoval obveznost iz sredstev v upravljanju v celotni vrednosti 5.529.794,89 €, na drugi strani pa je Občina Kočevje 31. 12. 2009 izkazovala terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnemu podjetju Hydrovod, d. o. o., v vrednosti 5.529.057,14 € (glej Tabelo 5), kar pomeni, da je izkazovala kratkoročno obveznost do Hydrovoda, d. o. o., ki je nastala kot razlika med celotno vrednostjo osnovnih sredstev, ki so bila predmet prenosa iz upravljanja, ter vrednostjo celotne obveznosti upravljavca iz sredstev v upravljanju, v višini 737,75 €

Tabela 6: Vrednost infrastrukture, ki se prenaša iz poslovnih knjig Hydrovoda, d. o. o.

Infrastruktura, ki se prenaša	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
Infrastruktura Kočevje	9.990.927,86 €	4.582.226,11 €	5.408.701,75 €
Infrastruktura - mešana last (60%) *	399.137,00 €	310.712,60 €	88.424,40 €
Infrastruktura na območju občine Črnomelj**	42.996,52 €	29.430,40 €	13.566,12 €
Investicije v teku	0,00 €	0,00 €	19.102,62 €
Skupaj	10.433.061,38 €	4.922.369,11	5.529.794,89 €

Legenda: * Vodovodni sistem Obrh - Občina Kočevje 60 %, Občina Ribnica 40 %

** Infrastruktura občine Kočevje, ki leži na območju občine Črnomelj

Vir: Zapisnik o prenosu sredstev v upravljanju iz poslovnih knjig javnega komunalnega podjetja Hydrovod, d. o. o. v poslovne knjige Občine Kočevje.

S podpisom pogodbe o prenosu sredstev v upravljanju, oziroma 31. 12. 2009, sta prenehali terjatev lastnika do upravljavca ter obveznost upravljavca do lastnika iz sredstev v

upravljanju. Hydrovod, d. o. o., je v svojih poslovnih knjigah na dan prenosa izkazoval tudi vrednost investicij v teku, ki so bile računovodsko evidentirane kot sredstva v upravljanju, v višini 19.102,62 € in so tudi vsebovane v Zapisniku o prenosu. Javno podjetje ni izkazovalo nikakršnih terjatev iz vložka upravljavca za investicije v teku. Glede nedokončanih investicij je bilo v pogodbi dogovorjeno, da jih bo do zaključka posamezne investicije izvajal upravljavec, vodene in razvidovane pa bodo na strani Občine Kočevje.

Kot je razvidno iz Tabele 7, izkazuje javno podjetje Komunala Kočevje, d. o. o. v svojih knjigah 31. 12. 2009 sredstva, pridobljena v upravljanje, v celotni vrednosti 7.230.697,51 € Lastnik, Občina Kočevje, v svojih knjigah izkazuje terjatev do upravljavca za sredstva, dana v upravljanje, v vrednosti 7.955.826,37 € (glej Tabelo 5), na drugi strani ima upravljavec, Komunala Kočevje, d. o. o., izkazano obveznost iz sredstev, pridobljenih v upravljanje, le v vrednosti 7.671.148,30 € (glej Prilogo 3).

Tabela 7: Vrednost infrastrukture, ki se prenaša iz poslovnih knjig Komunale Kočevje, d. o. o.

Sredstva, ki se prenašajo	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost
Osnovna sredstva v uporabi	7.228.901,28 €	1.771.030,68 €	5.408.701,75 €
Osnovna sredstva v pridobivanju	1.772.826,91 €	0,00 €	1.772.826,91 €
Skupaj	9.001.728,19 €	1.771.030,68 €	7.230.697,51 €

Vir: Zapisnik o prenosu sredstev v upravljanju iz poslovnih knjig Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o. v poslovne knjige Občine Kočevje.

Stranki sta se s pogodbo dogovorili, da 1. 1. 2010 lastnik sredstev v upravljanju zmanjša terjatev do upravljavca sredstev za 269.132,00 €, upravljavec sredstev pa poveča svojo obveznost za razliko 15.546,07 €, ki izhaja iz preteklih let (od leta 1992 do 2004) in je ni mogoče natančneje opredeliti. Po uskladitvi, tj. zmanjšanju/povečanju, vrednost terjatve za sredstva v upravljanju tako na koncu znaša 7.686.694,37 €. Zmanjšanje terjatev je bilo opravljeno na osnovi sklepov skupščine upravljavca, ki predstavljajo pravno podlago za to dejanje, in v skladu z računovodskimi standardi, katerih lastnik sredstev v upravljanju ni realiziral, tj. ni zmanjševal vrednosti terjatev do upravljavca za sredstva v upravljanju.

Za znesek razlike 455.996,88 € med celotno vrednostjo osnovnih sredstev 7.230.697,49 € ki so bila predmet prenosa, in vrednostjo celotne obveznosti upravljavca iz sredstev v upravljanju 7.686.694,37 € oblikuje Občina Kočevje dolgoročno terjatev iz osnovnih sredstev infrastrukture do Komunale Kočevje, d. o. o. Stranki se o načinu poravnave obveznosti s pogodbo o prenosu nista dogovorili, sta pa sklenili, da to storita naknadno, s posebnim aktom.

Po SRS 35 (2006) mora javno podjetje med dolgoročnimi dolgovi izkazovati vse obveznosti za prejeta sredstva v upravljanje in vse dotacije, namenjene za nabavo, razširitev ali obnovo sredstev v upravljanju. Dolgoročni dolgovi so se po podatkih iz Letnega poročila Komunale

Kočevje, d. o. o., v letu 2009 zmanjšali za pokrivanje stroškov amortizacije sredstev, prejetih v upravljanje, ki jih ni bilo mogoče vključiti v ceno za 66.859 €, in sicer 64.951,00 € do Občine Kočevje in 1.908,00 € do Občine Kostel (Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2009, 2010, str. 81).

Ob prenosu sredstev gospodarske infrastrukture je bilo treba v občini za potrebe kalkulacij popravkov vrednosti ustvariti dve dodatni ločeni analitični evidenci osnovnih sredstev, za vsako javno podjetje svojo. To je bilo potrebno, saj se občini z javnima podjetjema ni uspelo dogovoriti, da bi le-ti v njenem imenu še naprej vodili analitično evidenco, temveč je vodenje evidence prevzela občina. Pri prenosu ji je pomagal zunanji partner, ki je podatke za prenos uredil in jih pripravil za prenos, le-te pa je nato programski operater prenesel v obliki dveh ločenih analitičnih evidenc osnovnih sredstev.

5.4 Prenos infrastrukturnih objektov in naprav v poslovni najem

Občina Kočevje je po prenosu osnovnih sredstev v upravljanju v svoje poslovne knjige upoštevala priporočila ministrstva za finance ter je infrastrukturne objekte in naprave s pogodbo o najemu in uporabi javne infrastrukture za izvajanje posamezne gospodarske javne službe dala v poslovni najem. S poslovnim najemom infrastrukture je najemniku še naprej omogočeno opravljanje gospodarske javne službe, s katero lahko ustvarja prihodek, občini pa ostane možnost nadzora nad ceno in kakovostjo storitev.

Z javnima podjetjema je Občina Kočevje sklenila štiri ločene pogodbe o najemu in uporabi javne infrastrukture, in sicer za:

- izvajanje gospodarske javne službe oskrbe s pitno vodo (Hydrovod);
- izvajanje gospodarske javne službe ravnanja s komunalnimi odpadki (Komunala Kočevje);
- izvajanje gospodarske javne službe odvajanja in čiščenja komunalne odpadne in padavinske vode (Komunala Kočevje);
- izvajanje izbirne gospodarske javne službe – oskrba s toplotno energijo iz lokalnega omrežja, ki zajema proizvodnjo in distribucijo toplotne energije (Komunala Kočevje).

Ker so imeli izvajalci gospodarskih javnih služb v svojih knjigah infrastrukturo tako kolektivne kot tudi individualne komunalne rabe, je Občina Kočevje v svoje knjige prevzela vso infrastrukturo, nazaj v poslovni najem je s pogodbo predala le tisto, ki se uporablja za izvajanje dejavnosti individualne komunalne rabe. S pogodbo sta stranki opredelili predmet najema, ravnanje ob dodatnem najemu, elemente cene za uporabo javne infrastrukture, določanje najemnine, plačilo najemnine, določanje cene storitev javnih služb, subvencioniranje cene, obveznosti najemnika in prehodne določbe, ki veljajo za leto 2010.

Sestavni del posamezne pogodbe je tudi zapisnik o najemu, ki vsebuje sezname infrastrukturnih objektov in naprav, za katere sta se občina in javno podjetje dogovorila, da

bodo dane v najem in uporabo za izvajanje gospodarskih javnih služb. Javna infrastruktura je v zapisniku o najemu razčlenjena na način, da je mogoče ugotoviti njeno nahajališče, namen uporabe, starost, nabavno vrednost, odpisano vrednost, preostalo vrednost in letno stopnjo odpisa v višini amortizacije, ki je hkrati tudi višina letne najemnine.

Tabela 8: Vrednost infrastrukture, ki je bila dana v poslovni najem po posameznih izvajalcih gospodarskih javnih služb

Izvajalec GJS	Nabavna vrednost	Popravek vrednosti	Neodpisana vrednost	Letna amortizacija = najemnina
Komunala Kočevje, d. o. o.	10.166.679,42 €	1.331.920,65 €	8.834.758,76 €	474.747,37 €
Hydrovod Kočevje, d. o. o.	10.168.340,79 €	4.785.944,88 €	5.382.395,92 €	263.039,59 €
Skupaj	20.335.020,21 €	6.117.865,53 €	14.217.154,68 €	737.786,96 €

Vir: Zapisnik o najemu javne komunalne infrastrukture za izvajanje javne službe oskrbe s pitno vodo v lasti Občine Kočevje in Zapisnik o najemu javne komunalne infrastrukture v lasti Občine Kočevje za izvajanje javne službe odvajanja in čiščenja komunalne odpadne in padavinske vode ter ravnanja s komunalnimi odpadki.

Dogovarjanja in pogajanja o sestavi najemnih pogodb z javnima podjetjema so bila zelo dolgotrajna in zahtevna, kar je tudi razlog za to, da so bile pogodbe sklenjene šele v avgustu leta 2010, vendar z začetkom veljavnosti 1. 1. 2010. Največ težav je bilo pri določitvi višine najemnine, pri kateri so nastale dileme glede politike oblikovanja cen, subvencioniranja cen storitev ter namembnosti virov proračuna za investicije in kritja subvencij. Pri določitvi višine najemne so poleg že obstoječih težav dodatno zmedo in nezadovoljstvo tako na strani občin kot tudi javnih podjetij povzročile še zamrznitve cen komunalnih storitev, ki jih je sprejela Vlada Republike Slovenije na redni seji 26. 8. 2010.

5.4.1 Dogovor glede najemnine

Določitev višine najemnine je bilo tako kot v večini drugih občin tudi v Občini Kočevje najzahtevnejše področje, saj so obstajale in še vedno obstajajo dileme, ki so povezane s politiko oblikovanja cen, subvencijami ter namembnostjo virov proračuna za investicije in kritja subvencij. Najemnina za infrastrukturo za izvajanje posamezne javne službe predstavlja element cene uporabe javne infrastrukture. Poleg najemnine so elementi cene uporabe javne infrastrukture, ki se kot omrežnina upoštevajo pri izračunu cene storitve javne službe, še stroški zavarovanja infrastrukture javne službe in stroški odškodnin. Najemnina za javno infrastrukturo se skladno s pogodbo določi v višini polne letne amortizacije javne infrastrukture, ki je obračunana po metodi enakomernega časovnega amortiziranja, in sicer po amortizacijskih stopnjah, ki so določene v Prilogi 1 Pravilnika o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja.

Vrednost javne infrastrukture se določa po stanju, ki je izkazano v poslovnih knjigah najemodajalca, najemnina pa se letno ugotavlja po stanju 31. 12. preteklega leta. Višino najemnine za najeto infrastrukturo za tekoče leto mora najemnik vključiti v kalkulacijo cene storitve najpozneje do 31. 3. tekočega leta, ko mora Občini Kočevje v soglasje tudi predložiti elaborat cene. V prehodni določbi sta se stranki dogovorili, da najemnik izvede poplačilo računov za najemnino za prehodno leto 2010 v akontaciji polovice vrednosti posameznega računa v 60 dneh od prejema računa, plačilo druge polovice računa pa se izvede po ugotovitvi celotnega poslovnega rezultata najemnika.

V prehodnih določbah najemnih pogodb so bile za prvo leto najema določene cene najemnine za javno infrastrukturo za izvajanje posamezne gospodarske službe, kot je razvidno iz Tabel 9 in 10.

Tabela 9: Cena najemnine za gospodarsko javno infrastrukturo v letu 2010, ki je bila dana v najem Hydrovodu, d. o. o.

Vrsta infrastrukture v najemu	Letna najemnina	Mesečna najemnina
GJI za oskrbo s pitno vodo	263.039,59 €	21.919,97 €

Tabela 10: Cene najemnin po posameznih vrstah gospodarske javne infrastrukture v letu 2010, ki je bila dana v najem Komunalni Kočevje, d. o. o.

Vrsta infrastrukture v najemu	Letna najemnina	Mesečna najemnina
GJI za odlaganje komunalnih odpadkov	47.974,05 €	3.997, 84 €
GJI za zbiranje, prevoz in obdelavo odpadkov	10.775,42 €	897,95 €
GJI za odvajanje odpadne vode	93.132,65 €	7.761,05 €
GJI za čiščenje odpadne vode	333.640,67 €	27.803,39 €
GJI za oskrbo s toplotno energijo	26.013,87 €	2.167,82 €
Skupaj	511.536,66 €	42.628,05 €

Občina Kočevje je z javnim podjetjem Komunala Kočevje, d. o. o., v začetku leta 2011 podpisala aneksa k pogodbama o najemu in uporabi javne infrastrukture za izvajanje obveznih gospodarskih javnih služb, s katerima sta na novo uredili del določbe glede prehodnega obdobja, tj. leto 2010. Z aneksoma sta občina in javno podjetje podaljšala rok za poplačilo prve polovice zaračunane najemnine do 31. 8. 2011. To je bilo potrebno zaradi preprečitve likvidnostnih težav v poslovanju Komunale Kočevje, d. o. o., ki bi nastale zaradi poplačila najemnine najemodajalcu. Javno podjetje Hydrovod, d. o. o., je prvo polovico najemnine poravnalo v roku, zato z njimi ni bilo treba skleniti aneksa za podaljšanje roka.

5.4.2 Dogovor glede določanja cene storitev javnih služb

Podlaga za določanje in zaračunavanje cene letnega najema infrastrukture, potrebne za izvajanje gospodarskih javnih služb, je od občinskega sveta potrjen elaborat cene. Poleg osnutka elaborata cene morajo izvajalci javne službe najpozneje do 31. 3. Občini Kočevje

predložiti tudi poročilo o izvajanju javne službe za preteklo leto. Poročilo mora vsebovati opis stanja, ključne medletne dogodke, povezane z izvajanjem javne službe, podatke o finančnih kazalnikih izvajanja posamezne gospodarske javne službe, stanje vzdrževalnih del in obnovitvenih investicij, navedbo pomanjkljivosti ter predloge za izboljšanje delovanja sistema.

Eno izmed določil v pogodbi o najemu je tudi to, da ceno omrežnine, ki jo najemnik plačuje za najem javne infrastrukture, najemodajalec zaračuna v mesecu, ko se vračuna v ceno, ki jo plačujejo končni uporabniki po uveljavitvi cene komunalnih storitev. Problem, s katerim so se že srečale občine in ki trenutno še ni razrešen, je v tem, da so cene storitev javnih služb zamrznjene, kar pomeni, da izvajalci gospodarskih javnih služb najemnine, ki je določena kot obveznost za leto 2011, ne morejo vračunati v ceno, medtem ko morajo lastnikom infrastrukture obveznost kljub temu poravnati. To avtomatično pomeni, da bi bila občina v tem primeru dolžna zagotoviti sredstva za subvencioniranje, saj cena omrežnine ne pokriva cene najemnine.

Novi Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Ur. l. RS, št. 63/2009), ki je bil sprejet sredi avgusta leta 2009, ima namen zagotoviti ekonomsko izvajanje storitev na področju gospodarskih javnih služb. Z njim naj bi se zadostilo evropski direktivi, da porabniki pokrivajo celotne stroške posamezne javne službe. Poleg drugačnega oblikovanja posamezne cene gospodarske javne službe zahteva tudi postavljanje le-teh v polnem obsegu (formiranje stroškovnih cen za posamezne komunalne storitve, torej polnih cen), na način, kot je predpisan v pravilniku. Če zaračunana cena posamezne storitve porabnikom ne zadošča za pokrivanje vseh stroškov, dopušča možnost v prehodnem obdobju, da občina skladno z določbami omenjenega pravilnika subvencionira ceno storitve posamezne javne službe v tistem delu, ki se nanaša na ceno uporabe javne infrastrukture.

Vlada Republike Slovenije je na redni seji 26. 8. 2010 sprejela Uredbo o določitvi najvišjih cen komunalnih storitev (Ur. l. RS, št. 69/10), s katero je s 27. 8. 2010 zamrznila najvišje cene komunalnih storitev. Uredbo, katere veljavnost se je iztekla 28. 2. 2011, naj bi pripravilo okoljsko ministrstvo, ki naj bi določilo tudi standarde upravičenosti stroškov in nadzor nad izvajanjem zakonodaje, predvsem pa določilo sankcije, ki jih v sedanjem sistemu ni. Ministrstvo za gospodarstvo bo odstopilo od ukrepa določitve cen takoj, ko bo Vlada Republike Slovenije sprejela uredbo o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja (Ministrstvo za gospodarstvo RS, 2011). V času pisanja magistrskega dela uredba še ni bila sprejeta.

Blokada cen komunalnih storitev odvajanja in čiščenja odpadnih voda ter odpadkov je po podatkih Komunale Kočevje, d. o. o. (Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., 2011, str. 22) preprečila vzpostavitev stroškovne cene in povzročila, da družba ni imela edinega pomembnega mehanizma za zmanjševanje izgube posamezne dejavnosti.

5.4.3 Dogovor glede subvencioniranja cene

Najemodajalec lahko subvencionira ceno storitve posamezne javne službe v tistem delu, ki se nanaša na ceno javne infrastrukture, ne more pa subvencionirati cene storitve, s katero se pokrivajo stroški izvajalca storitve in javnih dajatev. Občina Kočevje lahko subvencionira le ceno uporabe javne infrastrukture v delu, ki odpade na gospodinjske uporabnike. Ker morajo biti občinski proračuni za prihodnji dve leti sestavljeni do jeseni tekočega leta, je najemnik najemodajalcu dolžan najpozneje do 31. 10. predložiti oceno vrednosti najema javne infrastrukture, ki je predmet subvencioniranja, in preliminirani izračun cene storitve javne službe, saj lahko le tako najemodajalec sredstva za subvencioniranje tudi umesti v proračun.

Višino subvencije določa najemodajalec s sklepom, ki ga sprejme skupaj s potrditvijo elaborata cene. Višina subvencije se določi za tri leta, vendar se le-ta lahko s sklepom občinskega sveta tudi spreminja. Kadar med letom pride do znatnejših dodatnih najemov ali sprememb v vrednosti infrastrukture, ki povečujejo vrednost najemnine, se subvencija določi ponovno. Najemnik subvencijo obračuna v letnem znesku, najemodajalcu pa nato zahtevke za izplačilo subvencij izstavlja mesečno. Subvencija je tudi predmet obdavčitve z DDV. Občina Kočevje je z najemniki infrastrukturnih objektov za izvajanje gospodarske javne službe sklenila dogovor, da se lahko terjatve iz najemnine v ustreznem znesku pobotajo z obveznostjo iz dolžnosti plačila subvencije.

Po podatkih iz Revidiranega letnega poročila Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o. (2011, str. 18) je plačilo dela najemnin za podjetje predstavljalo dodatno likvidnostno obremenitev. Podjetje je največjo izgubo doseglo na področjih ravnanja z odpadno vodo in ravnanja z odpadki, ki se je v letu 2010 kazala tudi po pokritju izgube iz dobička dopolnilne dejavnosti ter subvencije za najemnino. Komunala Kočevje, d. o. o., je zato od Občine Kočevje zahtevala povračilo akontacije preveč vplačane najemnine.

Likvidnostne težave, povzročene s prenosom infrastrukture iz svojih poslovnih knjig v poslovne knjige občin, ki so se izrazile tudi v bilanci stanja konec leta 2010, so doživeli tudi v Hydrovodu, d. o. o. V skladu z najemnimi pogodbami za vodovodno infrastrukturo je podjetje oblikovalo in razmejilo prihodke od subvencije za najemnino v vrednosti izgube osnovne dejavnosti, zmanjšane za dobiček dopolnilnih dejavnosti. Subvencija je bila skladno s pogodbami občinam zaračunana po potrditvi letnega poročila. Čisti poslovni izid poslovnega leta je bil tako v letu 2010 v javnem podjetju Hydrovod, d. o. o., enak 0,00 € (Letno poročilo Hydrovoda Kočevje, d. o. o., za leto 2010, 2011, str. 5).

Ker najemnine, ki je bila zaračunana v vrednosti amortizacije infrastrukture, v obeh javnih podjetjih zaradi prenizkih cen storitev končnim potrošnikom niso mogli v celoti poravnati, sta v letu 2011 Občini Kočevje že naslovili zahtevka za subvencioniranje cene uporabe infrastrukture. Komunala Kočevje, d. o. o., je tako izstavila zahtevke za subvencijo v vrednosti 356.060,54 € brez DDV in Hydrovod Kočevje, d. o. o., v vrednosti 168.037,15 €

brez DDV. Občina se je z javnima podjetjema že dogovorila za poravnanje subvencije z medsebojnim poravnanjem obveznosti.

5.4.4 Dogovor glede obveznosti najemnika za vzdrževanje infrastrukture

Najemnik je dolžan infrastrukturo, ki je predmet najema, vzdrževati na način, da ohranja njeno funkcionalnost, ki je potrebna za izvajanje gospodarskih javnih služb. Najemnik skrbi za tekoče vzdrževanje infrastrukture. To je tisto vzdrževanje, ki ne povečuje vrednosti ali podaljšuje življenjske dobe koristnosti javne infrastrukture in ki po računovodskih predpisih, ki veljajo za gospodarske družbe, ne predstavljajo naložbe ali investicije, pač pa strošek. Strošek tekočega vzdrževanja javne infrastrukture pa se pokriva iz cene storitve posamezne javne službe. Da v prihodnosti med pogodbenima partnerjema ne bi prihajalo do neljubih nesoglasij, sta napravila popis tipičnih vzdrževalnih del na infrastrukturi, ki je tudi sestavni del pogodbe o najemu in se lahko po potrebi tudi dopolnjuje. Predviden obseg in aktivnosti tekočega vzdrževanja so tudi sestavni del elaborata cene.

Če se med letom ugotovijo potrebe po večjem obsegu tekočih vzdrževalnih del, kot je predviden v elaboratu cene, je za izvedbo teh del potrebno predhodno soglasje Občine Kočevje. Ker stroška tekočega vzdrževanja javne infrastrukture v vrednosti, ki presega znesek, predviden v izračunu cene v tekočem letu, ni mogoče vključiti v ceno storitve javne službe v tekočem letu, se le-ta upošteva pri izračunu v prihodnjem letu. Pri tem strošek povečanja obsega tekočega vzdrževanja, do vključitve stroška v ceno storitve javne službe, začasno financira najemodajalec. Ta znesek pa je najemnik dolžan vrniti, in sicer v obliki mesečnih nakazil, v vrednosti, ki je bila v predhodnem mesecu v strukturi cene obračunana končnim uporabnikom.

Najemnik je pooblaščen tudi za izvedbo vzdrževalnih del, popravil in nadomestitve v primerih, ko je to nujno potrebno za nemoteno delovanje gospodarske javne službe. To velja za dela, ki jih je treba neizogibno izvesti, iz razlogov, ki jih ni bilo mogoče predvideti in jih ni mogoče pripisati najemnikovemu ravnanju. Stroške za izvedbo tovrstnih popravil najemnik zaračuna najemodajalcu, ki mu jih, če oceni da so upravičeni, poravna v 45 dneh.

5.4.5 Dogovor glede zagotavljanja obnovitvenih in razširitvenih investicij

Obnovitvene in razširitvene investicije so investicije, ki povečujejo vrednost javne infrastrukture ali podaljšujejo njeno življenjsko dobo koristnosti, njihovo izvajanje pa je v pristojnosti najemodajalca, Občine Kočevje. Dolžnost najemnika pri tem je le, da pripravi letni načrt obnovitvenih investicij za prihodnje leto, v katerem opredeli razloge za obnovitvena dela ter finančni in časovni obseg investicije, in ga predloži občini najpozneje do 31. 10. tekočega leta.

Z ločenimi pogodbami o najemu in uporabi gospodarske javne infrastrukture je Občina Kočevje pooblastila najemnika, Komunalo Kočevje, d. o. o., in Hydrovod Kočevje, d. o. o.,

da lahko izvajata obnovitvene investicije, ki po posamezni potrjeni obnovitveni investiciji ne presegajo vrednosti 40.000,00 € brez DDV. Pooblastilo ima obliko ti. »in house« oziroma notranje pogodbe. Mužina (2008, str. 70) pojasnjuje, da »in house« razmerja oziroma notranja razmerja v širšem smislu predstavljajo situacije, ko javni naročnik sklene pogodbo z osebami, ki imajo pravno osebnost, vendar jih javni naročnik kontrolira. Obnovitvene investicije, ki presegajo navedeni znesek, bo po pravilih notranjega naročanja izvajal bodisi najemnik z »in house« pogodbo bodisi bodo dela oddana tretjim izvajalcem po pravilih javnega naročanja. Razširitvene investicije pa mora voditi občina v skladu z zakonodajo in s svojim razvojnim načrtom ter v proračunu zagotovljenimi sredstvi. Na pobudo najemodajalca je pri načrtovanju razširitvenih investicij in razvoja infrastrukture dolžan sodelovati tudi najemnik, s strokovno in logistično podporo.

5.5 Spremembe v postavkah občinskega proračuna in bilanci stanja po prenosu lokalne javne infrastrukture v knjige Občine Kočevje

5.5.1 Spremembe v postavkah občinskega proračuna

Da bi ugodili zahtevi po preglednosti računovodskih izkazov, so bila v občinskem proračunu na prihodkovni in odhodkovni strani odprta nova stroškovna mesta po posameznih dejavnostih javnih služb. Zaradi zakonske opredelitve, da je najemnina za infrastrukturo namenski prihodek občine ter se namensko uporablja za investicije in investicijska vzdrževalna dela na tisti infrastrukturi, za katero je bila zaračunana, oziroma za druge investicije na področju gospodarske javne službe, je občina vse načrtovane prihodke od najemnin na ravni proračunske vrstice, tj. postavke – podkonta, razporedila po posameznih gospodarskih javnih službah. Proračunske postavke so oblikovane po posameznih namenih, tj. po posameznih investicijah oziroma vrstah investicij.

V proračunu Občine Kočevje so prihodki od najemnine knjiženi na kontih 7103041– prihodki od najemnin za infrastrukturo – oskrba z vodo, 7103042 – prihodki od najemnin za infrastrukturo – oskrba s toplotno energijo, 7103043 – prihodki od najemnin za infrastrukturo – zbiranje in ravnanje z odpadki ter 7103044 – prihodki od najemnin za infrastrukturo – ravnanje z odpadno vodo. Takšno razčlenjevanje je pomembno zaradi zagotavljanja porabe sredstev iz prihodkov od najemnine posamezne dejavnosti za investiranje v isto dejavnost. Poraba teh prihodkov je na odhodkovni strani proračuna v skladu z NRP, v katerem so planirane investicije v komunalno infrastrukturo, razdeljena po področjih proračunske porabe 15 – varovanje okolja in naravne dediščine ter 16 – prostorsko planiranje in stanovanjsko komunalna dejavnost. Odhodki so nadalje izkazani na kontih 4202 – nakup opreme, 4204 – novogradnje, rekonstrukcije in adaptacije ter 4208 – študije o izvedljivosti projektov, projektna dokumentacija, nadzor in investicijski inženiring.

Ker je v Občini Kočevje obstoječa cena ravnanja z odpadki manjša od stroškov, je treba do njene uveljavitve zagotoviti ustrezno subvencioniranje cene. Na odhodkovni strani proračuna je zato na kontu 410000 Subvencioniranje cen javnim podjetjem in drugim izvajalcem

gospodarskih javnih služb za leto 2011 planirano 679.000,00 € sredstev. Planirana sredstva so razdeljena po posameznih področjih izvajanja obveznih gospodarskih javnih služb, in sicer na naslednjih stroškovnih mestih (Proračun Občine Kočevje za leto 2011, 2011, str. 247, 250 in 255):

- 5215020 – subvencioniranje cen iz naslova zbiranja in ravnanja z odpadki: 48.000,00 €
- 5215021 – subvencioniranje cen iz naslova ravnanja z odpadno vodo: 426.000,00 €
- 5216052 – subvencioniranje cen iz naslova oskrbe z vodo: 205.000,00 €

Poleg novih stroškovnih mest za izkazovanje plana porabe za subvencioniranje cen iz dejavnosti izvajanja gospodarskih javnih služb je morala Občina Kočevje v proračun za leto 2010 vpeljati tudi nova stroškovna mesta za izkazovanje načrtovane porabe sredstev za investicijsko vzdrževanje gospodarske javne infrastrukture. Nastala so tri nova stroškovna mesta, to so 5215022 – investicijsko vzdrževanje infrastrukture na področju zbiranja in ravnanja z odpadki, 5215023 – investicijsko vzdrževanje infrastrukture na področju ravnanja z odpadno vodo ter 5216053 – investicijsko vzdrževanje infrastrukture na področju vodooskrbe. Pred tem so sredstva za investicijsko vzdrževanje zagotavljala javna podjetja, ki so imela sredstva v upravljanju.

Znatna sprememba v sestavi proračuna, ki je posledica prenosa sredstev javne infrastrukture v poslovne knjige občine, je nastala tudi na postavkah investicijskih odhodkov in investicijskih transferov. Za začetek naj pojasnim razliko med obema vrstama izdatkov. Med investicijske odhodke se štejejo plačila za nakup ali drugo pridobitev opredmetenih in neopredmetenih sredstev, kot so nepremičnine, oprema, napeljave in vozila, pa tudi plačila za načrte, novogradnje, investicijsko vzdrževanje in obnove zgradb in drugih pomembnih naprav. Med investicijske transfere pa se štejejo izdatki, ki so praviloma nepovratna sredstva in so namenjeni plačilu investicijskih odhodkov prejemnikov sredstev. Sredstva investicijskih transferov so torej namenjena za nakup ali gradnjo osnovnih sredstev, nabavo opreme ali drugih opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki bodo v lasti ali upravljanju prejemnikov teh sredstev, ter za investicijsko vzdrževanje, obnove in drugo pri prejemnikih teh sredstev.

Do konca leta 2009 je veljala praksa, da so se stroški investicij izkazovali pri javnem podjetju kot vlaganja v osnovna sredstva, nakazila javnemu podjetju iz proračuna pa so bila v knjigah občine prikazana kot investicijski transfer in v njeni bilanci stanja izkazana kot terjatev za sredstva, dana v upravljanje. Javno podjetje pa je prejela nakazila transferov knjižilo kot prejeta denarna sredstva in kot dolgoročno obveznost do občine (Lozej, 2011, str. 48). S prenosom sredstev v upravljanju, ko so odgovornost za investicijsko vzdrževanje infrastrukture v celoti prevzele občine, je prišlo tudi do spremembe na omenjenih proračunskih postavkah, kar se jasno vidi tudi iz postavk proračuna Občine Kočevje. V letu 2010 je prišlo do zmanjšanja načrtovanih investicijskih transferov javnim podjetjem in družbam, ki so v lasti občine, s predvidenih 6.014.653,60 € v letu 2009 na le 46.950,18 € v letu 2010. Ravno nasprotno pa so se investicijski odhodki, ki, mimogrede, predstavljajo

največji obseg sredstev v proračunu, z načrtovanih 9.613.570,81 € v letu 2009 povečali na 14.019.002,91 € v letu 2010.

Evropska unija preko strukturnih in kohezijskega sklada namenja razvojno pomoč državam članicam. V Sloveniji se ta sredstva zagotavljajo različnim upravičencem, med katerimi so tudi občine, ministrstva in druge pristojne institucije v skladu s strateškimi usmeritvami Evropske unije in RS preko različnih razpisov in programov (Služba Vlade Republike Slovenije za lokalno samoupravo in regionalno politiko, 2009, str. 3). Občina Kočevje se redno prijavlja na razpise za pridobitev sredstev iz proračuna Evropske unije. V letu 2011 je načrtovano, da bo občina iz sredstev proračuna Evropske unije za strukturno in kohezijsko politiko prejela 5.858.309,73 € kar predstavlja 23 % prihodkov v bilanci prihodkov in odhodkov (Proračun Občine Kočevje za leto 2011, 2011, str. 87). Iz sredstev Evropske unije za **strukturno politiko** so v Občini Kočevje načrtovana sredstva 3.469.581,73 €, od tega je za sofinanciranje investicij v infrastrukturo za opravljanje gospodarskih javnih služb namenjeno 376.504,95 €. Iz sredstev Evropske unije za **kohezijsko politiko** pa so načrtovani prihodki 2.388.728,00 €, ki bodo v celoti namenjeni sofinanciranju dveh večjih investicij v infrastrukturo za opravljanje gospodarskih javnih služb.

5.5.2 Spremembe v bilanci stanja

Bilanca stanja je računovodski izkaz, sestavni del letnega poročila, ki mora prikazovati resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov. Občina jo pripravlja po navodilih o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. Občine so po 93. členu ZJF kot neposredni proračunski uporabniki občinskih proračunov dolžne pripraviti tudi premoženjsko bilanco na dan 31. 12. Premoženjsko bilanco bi lahko po vsebini opredelili kot računovodski izkaz, ki je po vsebini enak bilanci stanja ter je namenjen tako predstavitvi podatkov o stvarnem in finančnem premoženju občine kakor tudi prikazu obveznosti, ki jih ima občina do drugih.

Posledica prenosa sredstev v upravljanju pri javnih podjetjih v poslovne knjige občine je povečanje nabavne in neodpisane vrednosti stvarnega premoženja. Neodpisana vrednost opredmetenih osnovnih sredstev (nepremičnine, oprema in druga opredmetena osnovna sredstva) je 31. 12. 2010 znašala 49.332.155,91 € in se je glede na preteklo leto povečala za 14.116.582,26 € oziroma za kar 40,09 %. Največje povečanje vrednosti lahko opazimo v vrednosti zgradb, katerih neodpisana vrednost je 31. 12. 2010 znašala 38.269.644,11 € in je bila za 20.384.456,73 € večja glede na vrednost 31. 12. 2009. Povečanje v vrednosti 10.137.030,52 € je nastalo zaradi prenosa zgradb v upravljanju pri javnih podjetjih, ki je bil opravljen 1. 1. 2010. Ostalo povečanje pa je nastalo zaradi aktiviranja zgradb, tj. prenosa s kontov nepremičnin v gradnji. K slednjemu je največ prispevalo aktiviranje centralne čistilne naprave Kočevje (Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2010, 2011, str. 253). Točni podatki iz bilance stanja na dan 31. 12. 2010, ki omogočajo tudi primerjavo s predhodnim letom, tj. letom 2009, so razvidni iz Priloge 2.

Na kontih 09 se izkazujejo terjatve za sredstva, ki jih je občina dala v upravljanje. Terjatve se izkazujejo v vrednosti enaki čisti vrednosti sredstev, danih v upravljanje. Po pravilniku o načinih in rokih usklajevanja terjatev in obveznosti po 37. členu Zakona o računovodstvu se višina le-teh izkaže na osnovi od prejemnikov teh sredstev predloženih podatkov. Po podatkih iz Letnega poročila Občine Kočevje za leto 2010 (2011, str. 258) so se terjatve za sredstva, dana v upravljanje javnim podjetjem, 1. 1. 2010 zmanjšale za 13.484.883,57 €, kar je posledica prenosa sredstev gospodarske javne infrastrukture iz poslovnih knjig javnih podjetij v poslovne knjige občine. Na drugi strani se je v isti višini povečal splošni sklad za terjatve za sredstva, dana v upravljanje.

Sprememba je nastala tudi znotraj skupine dolgoročnih terjatev iz poslovanja, ki se v poslovnih knjigah izkazuje na kontih skupine 08. Prišlo je do povečanja dolgoročnih terjatev iz poslovanja zaradi nastanka terjatve do javnega podjetja Komunala, d. o. o., za razliko med celotno vrednostjo osnovnih sredstev, ki so bile predmet prenosa sredstev v upravljanju, ter vrednostjo celotne obveznosti upravljavca iz sredstev v upravljanju (Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2010, 2011, str. 260). Že v prvem letu po prenosu sredstev v poslovne knjige občine so se le-ti močno povečale kratkoročne terjatve na kontih skupine 12, skupaj kar za 108,66 %. Največji razlog za povečanje je nezmožnost plačevanja najemnin za gospodarsko javno infrastrukturo s strani javnih podjetij, ki sta v skladu s pogodbami o najemu izvajali poplačila računov za leto 2010 v akontaciji $\frac{1}{2}$ vrednosti posameznih računov, zaradi česar so ostale odprte terjatve (Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2010, 2011, str. 15). Pri prenosu sredstev v upravljanju pa so kot razlika med celotno vrednostjo osnovnih sredstev, ki so bila predmet prenosa iz upravljanja, ter vrednostjo celotne obveznosti upravljavca iz sredstev v upravljanju nastale kratkoročne obveznosti do Hydrovoda, d. o. o., v vrednosti 737,75 €

5.6 Davčne spremembe za občino, ki so bile posledica prenosa gospodarske javne infrastrukture

Obe javni podjetji opravljata obdavčljivo dejavnost in sta obe zavezanki za DDV, kar pomeni, da si lahko vstopni DDV od nabav za potrebe vzdrževanja in investicij v javno infrastrukturo poračunavata z zaračunanim izstopnim DDV. Tudi Občina Kočevje je davčna zavezanka za DDV ter opravlja neobdavčljivo in obdavčljivo dejavnost. Pred prenosom infrastrukture v svoje računovodske evidence je občina pretežni del obdavčljivih dejavnosti opravljala brez pravice do odbitka plačanega vstopnega DDV (investicijski odhodki). Po prenosu sredstev javne infrastrukture v poslovne knjige občine pa se je situacija nekoliko spremenila, saj zaračunavanje najemnine javnim podjetjem predstavlja kar precejšen delež obdavčljive dejavnosti, ki jo izvaja Občina Kočevje.

Najemnina za nepremičnine je sicer po 44. členu ZDDV-1 oproščena plačila DDV in ne prinaša pravice do odbitka DDV, vendar pa so občina in javni podjetji na davčni urad podali izjavo, da bodo zaračunane najemnine obdavčene z DDV. Občina Kočevje kot najemodajalec in posamezno javno podjetje kot najemodajalec sta morala v zvezi z nepremičninami, ki so

bile predmet najema, pred prvim opravljenim prometom vsak svojemu davčnemu uradu podati skupno izjavo v skladu z 2. odstavkom 45. člena ZDDV-1, s čimer sta podala soglasje, da bo najemodajalec v skladu s pogodbo o najemu pri oddajanju javne komunalne infrastrukture najemniku obračunaval DDV po 1. odstavku 45. člena ZDDV-1. Po moji oceni je Občina Kočevje na podlagi opisanih sprememb pridobila pravico do odbitka vstopnega DDV za velik del proračunskih postavk investicijskih odhodkov.

Poleg davčnih sprememb, ki jih je za občino prinesel že prenos javne infrastrukture, je prišlo hkrati v istem obdobju tudi do novosti na področju DDV glede obdavčitve gradbenih storitev, za katere velja, da prejemnik gradbene storitve, ki mu jo je opravil davčni zavezanec iz Slovenije, opravi samoobdavčitev. Pogoj, ki mora biti pri tem izpolnjen, je, da je tudi prejemnik storitve davčni zavezanec. Z začetkom leta 2010 je bila za potrebe obračuna DDV v Občini Kočevje zato vzpostavljena ločena evidenca za prejete račune za gradbene storitve, od katerih mora občina po 76.a členu ZDDV-1 izvesti samoobdavčitev. Od večine tovrstnih prejetih računov si občina sme odbijati vstopni DDV, saj gre večinoma za gradbene storitve na infrastrukturi individualne komunalne rabe, ki bo po dokončanju investicije s pogodbo prenesena v poslovni najem. Če pa se gradbena storitev izvaja na infrastrukturi kolektivne komunalne rabe (ceste, meteorna kanalizacija), občina izvajalcu še pred začetkom del poda izjavo, da gradbeno storitev naroča za svojo neoddavčljivo dejavnost, po kateri ni zavezanka za plačilo DDV po 76.a členu ZDDV-1. Izvajalec gradbenih del v takem primeru davčne obveznosti ne prevali na občino in izstavi standarden račun, na katerem sam obračuna DDV.

SKLEP

Nova določila SRS 35 (2006) in ZJZP so na področje izvajanja gospodarskih javnih služb prinesla spremembe, ki so od občin in javnih podjetij zahtevale, da na novo uredijo medsebojna pravna razmerja. Pri tem je SRS 35 (2006) na novo uredil računovodsko evidentiranje gospodarske javne infrastrukture, ZJZP pa področje lastništva javnih podjetij. Odprava odpisovanja stroškov amortizacije, ki jo je določal stari SRS 35 (2002) in ki je prikazovala nerealno sliko poslovanja gospodarske javne službe, ter usklajitev z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja sta bila glavna razloga, da se s sprejetjem novih SRS 35 (2006) dokončno odpravi računovodsko izkazovanje sredstev v upravljanju. Prehodno obdobje, v katerem je bilo pri javnih podjetjih še mogoče računovodsko izkazovati sredstva v upravljanju, se je izteklo 31. 12. 2009.

Po preteku prehodnega obdobja je bilo treba na novo urediti razmerja med izvajalci gospodarskih javnih služb in občinami. Uredila so se tako, da so se najprej razveljavile sklenjene pogodbe o upravljanju, istočasno pa so se sklenile nove, s katerimi so se sredstva, ki so bila dana v upravljanje javnim podjetjem, prenesla nazaj v poslovne knjige občin. Ker storitve gospodarskih javnih služb po spremembi SRS še vedno opravljajo javna podjetja, morajo le-ta imeti možnost uporabe infrastrukture, katere lastnica je država oziroma občina. Država oziroma občina in izvajalci gospodarskih javnih služb so morali zato po prenosu sredstev v poslovne knjige občin urediti nova razmerja, in sicer so lahko prenesli gospodarsko

javno infrastrukturo izvajalcu gospodarske javne službe v last kot stvarni vložek ali so jo oddali v finančni oziroma poslovni najem.

Po proučitvi vseh treh oblik nove pravne ureditve sem prišla do ugotovitve, da finančni najem zaradi določila v SRS, da predmet najema po koncu obdobja finančnega najema preide v last najemojemalca, ni primerna oblika, saj bi bila s tem kršena zakonska določitev iz 76. člena ZGJS. Za prenos lastništva nad infrastrukturo na izvajalca gospodarske javne službe v obliki stvarnega vložka sicer obstajajo določene možnosti za uresničitev, vendar pod pogojem, da se spremeni način financiranja in da je javno podjetje v 100-odstotni lasti ene ali več občin, ki morajo obvezno obdržati vpliv in nadzor nad izvajanjem gospodarske javne službe. Ta rešitev v Sloveniji ne bi bila nekaj novega, saj so na ta način že urejena sredstva infrastrukture za oskrbo z električno energijo, ki so vložena kot stvarni vložek v javna podjetja. Pri proučitvi posledic prenosa javne infrastrukture v poslovni najem sem prišla do ugotovitve, da oddaja v najem edina zagotavlja ohranjanje lastništva in ne dopušča, da bi sredstva prešla v last zasebnih podjetij, zaradi česar so izpolnjene zakonske zahteve glede lastništva nad javno gospodarsko infrastrukturo. Najemodajalec pri poslovnem najemu namreč obdrži predmet najema v svojih knjigah, najemojemalec, ki predmet najema uporablja in praviloma tudi vzdržuje, pa za njegovo uporabo plačuje najemnino.

Tudi Občina Kočevje se je odločila za prenos infrastrukture individualne komunalne rabe v poslovni najem javnim podjetjem. Dogovarjanja in pogajanja o sestavi najemnih pogodb z javnimi podjetji so bila zelo dolgotrajna in zahtevna, največ težav pa je bilo pri določitvi višine najemnine, pri čemer so poleg že obstoječih težav dodatno zmedo in nezadovoljstvo tako na strani občin kot tudi javnih podjetij povzročile še zamrznitve cen komunalnih storitev.

Glede na ugotovljeno dejstvo, da je nova ureditev javnim podjetjem, ki že prvo leto niso mogla poravnati zneskov zaračunane najemnine za javno infrastrukturo, prinesla velike likvidnostne težave, in ker se pričakuje, da se bodo te težave ponavljale ali celo stopnjevale iz leta v leto, bi bilo treba proučiti smiselnost zaračunavanja visokih najemnin javnim podjetjem najmanj v višini amortizacije infrastrukture, ki jih mora občina nato vsako leto subvencionirati. Sama rešitev računovodskega evidentiranja vidim tudi v novih oblikah sodelovanja med javnim in zasebnim partnerjem, to je podeljevanje koncesij za izvajanje gospodarskih javnih služb. Primernost te oblike poleg tega vidim še v novih virih za financiranje investicij, in sicer na način podeljevanja koncesij gradenj.

Mogoče bi bilo za občino in javno podjetje smiselno, da razmislita o tem, da se javno podjetje preoblikuje v navadno gospodarsko družbo, da se mu torej odvzame status javnega podjetja, za izvajanje storitev javne službe pa se mu podeli koncesija. S tem bi bila rešena računovodska obravnava javne infrastrukture, saj bi namesto sredstev, ki jih mora sedaj javni partner izkazovati v svojih knjigah, zasebni partner pripoznal finančno sredstvo do pogodbeno določene višine plačil za opravljene storitve, ki jih bo zaračunaval javnemu partnerju, ali pa neopredmeteno osnovno sredstvo do višine dovoljenih terjatev do uporabnikov storitev. To sedaj omogočajo tudi nove določbe OPMSRP 12, ki urejajo storitveno-koncesijska razmerja,

vendar pa po SRS še niso obvezne. Koncesijsko razmerje bi bilo poleg že obstoječe infrastrukture primerno tudi pri gradnji nove infrastrukture, pri čemer bi se lahko uporabile oblike koncesij gradenj, ki bi po preteku trajanja koncesije izgrajeno infrastrukturo prenesle nazaj v lastništvo občine. Kot sem lahko ugotovila pri pisanju magistrskega dela, je najpomembnejše dejstvo, da gospodarska javna infrastruktura v vsakem primeru ostane v pravnem lastništvu države oziroma občine, kar pa se tiče ekonomskega lastništva in gospodarjenja z infrastrukturo, ostaja na voljo kar nekaj različnih možnosti, za katere pa verjamem, da se bodo z morebitno spremembo zakonodaje v prihodnosti le še razširile.

LITERATURA IN VIRI

1. Aljančič, M. (2009). Neposredna podelitev koncesije preoblikovanemu javnemu podjetju. V *Prenos javne infrastrukture v knjige občin in izvajanje gospodarskih javnih služb v letu 2010* (seminarsko gradivo) (str. 93–105). Ljubljana: LM Veritas.
2. Aralica, Z., Račić, D., & Šišinački, J. (2007). Projektno financiranje infrastrukture. V *Privredna kretanja i ekonomska politika*, 17 (112), 53–87.
3. Beecher, J. A. (2009). Private Water and Economic Regulation in the United States. V Bausch, A., & Schwenker, B. (ur.), *Handbook Utility Management* (str. 779–801). Berlin/Heidelberg: Springer.
4. Božič, D. M. (2004). Nadzor občin nad izdelavo kalkulacij cen storitev izvajalcev gospodarskih javnih služb. V *Aktualni finančni in pravni problemi v javnih podjetjih*. Ljubljana: LM Veritas.
5. Bovis, C. (2010). Public-private Partnerships in the 21st Century. *ERA Forum* 11(3), (str. 379–398). Berlin/Heidelberg: Springer.
6. Brezovnik, B. (2009a). Topical Issues on the Legal Regulation of the Public Enterprise in Slovenia. *Lex Localis– Journal Of Local Self-Government*, 7(2). Najdeno 23. februarja 2011 na spletnem naslovu <http://pub.lex-localis.info:60/index.php/LexLocalis/article/view/80>
7. Brezovnik, B. (2009b). Problematika preoblikovanja javnih podjetij. *Časopis, časopis Skupnosti občin Slovenije*, 70/71(2009/2010), 2–7.
8. Center za razvoj financ (2009, 15. oktober). *Upravljanje s sredstvi in njihovo računovodenje*. Najdeno 18. aprila 2011 na spletnem naslovu http://www.crf.si/index.php?location=1227&range=N1_1&sublocation=860&nId=162
9. Cerkvjenik, S. (2008). Lastniška razmerja v zvezi z javno infrastrukturo v državah Evropske unije. V *Zbornik referatov XI. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 5–18). Ljubljana: LM Veritas.
10. Čižman, M. (2006). Prehod na SRS 35 – računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, 8(06), 66–72.
11. Čižman, M., & Prisljan, B. (2009). Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, 10(09), 7–45.
12. Čok, M., Stanovnik, T., Cirman, A., Prevolnik Rupel, V., & Mrak, M. (2007). *Javne finance v Sloveniji* (9. izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Duhovnik, M. (2006). Ekonomski in računovodski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o finančnem najemu infrastrukture. V *Zbornik referatov IX. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 69–78). Ljubljana: LM Veritas.
14. Duhovnik, M. (2009). Računovodska pravila za spremljanje gospodarskih javnih služb. V *Zbornik referatov XII. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 5–12). Ljubljana: LM Veritas.
15. Đerđa, D. (2009). Problematika vlasništva objekata i uređaja komunalne infrastrukture u Republici Hrvatskoj. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 46 (1), 167–187.
16. Groff - Ferjančič, M. (2009). Priporočila Ministrstva za finance za ureditev razmerij med občinami in izvajalci GJS. V *Prenos javne infrastrukture v knjige občin in*

- izvajanje gospodarskih javnih služb v letu 2010* (seminarsko gradivo) (str. 5–13). Ljubljana: LM Veritas.
17. Hinds, S., Sanchez, N., & Schap, D. (2005). Public Enterprise: Retrospective Review and Prospective Theory. V Backhaus, J. G., & Wagner, R. E. (ur.), *Handbook of Public Finance* (str. 277–300). US: Springer.
 18. Hrovatin, N. (2001). Sistemi preoblikovanja cen komunalnih proizvodov in storitev v državah Evropske unije z aplikacijo na razmere v Sloveniji. V Ramšak, V. (ur.), *Strokovni posvet o gospodarskih javnih službah varstva okolja na lokalni in regionalni ravni* (str. 67–89). Ljubljana: Svetovalni center, d. o. o.
 19. Hrovatin, N. (2002). Regulacija lokalnih gospodarskih javnih služb varstva okolja v državah Evropske unije z aplikacijo na razmere v Sloveniji. V *Zbornik referatov: Strokovni posvet o uresničevanju državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda EU na področju varstva okolja, prostorskega in regionalnega razvoja ter gospodarskih javnih služb* (str. 111–129). Ljubljana: Svetovalni center, d. o. o.
 20. Hydrovod, d. o. o. (2010). Letno poročilo javnega podjetja Hydrovod, d. o. o., za leto 2009. Kočevje: Hydrovod, d. o. o.
 21. Hydrovod, d. o. o. (2011). Letno poročilo javnega podjetja Hydrovod, d. o. o., za leto 2010. Kočevje: Hydrovod, d. o. o.
 22. International Public Sector Accounting Standards Board (2008). *Accounting and Financial Reporting for Service Concession Arrangements*. Consultation Paper. NY: International Federation of Accountants.
 23. Janc, M. (2009). *Ureditev sredstev v državni lasti in v lasti lokalnih skupnosti v Sloveniji*. Center za razvoj financ: Okrogla miza 15. oktober 2009.
 24. Jagodič, B. (2008). *Davčni vidiki ukinitve sredstev v upravljanju v javnih podjetjih in obdavčitev lokalnih skupnosti*. Maribor: Davčno – finančni raziskovalni inštitut.
 25. Jagodič, B. (2009a). Davčni položaj občin z vidika DDV po ukinitvi sredstev v upravljanju in prenosu javne infrastrukture v knjige občin. V *Prenos javne infrastrukture v knjige občin in izvajanje gospodarskih javnih služb v letu 2010* (seminarsko gradivo) (str. 63–76). Ljubljana: LM Veritas.
 26. Jagodič, B. (2009b). *DDV v občinah v povezavi s komunalno infrastrukturo in sredstvi v upravljanju* (seminarsko gradivo). Ljubljana: LM Veritas.
 27. Jagodič, B. (2009c). Koncesijska pogodba o izvajanju gospodarskih javnih služb med občino in izvajalcem. V *Zbornik referatov XII. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 77–102). Ljubljana: LM Veritas.
 28. Jagodič, B. & Loncner, M. (2009). *DDV in knjigovodstvo komunalne infrastrukture* (seminarsko gradivo). Ljubljana: LM Veritas.
 29. Jereb, S. (2006a). Izvajanje gospodarske javne službe, če se infrastruktura vloži kot stvarni vložek. V *Zbornik referatov IX. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 79–96). Ljubljana: LM Veritas.
 30. Jereb, S. (2006b). Smiselnost privatizacije javnih podjetij. V *Zbornik referatov. Konferenca o učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi* (str. 47–55). Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.

31. Jereb, S. (2008). Dogovori glede infrastrukture med lastniki infrastrukture in izvajalci gospodarskih javnih služb. V *Zbornik referatov XI. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 37–56). Ljubljana: LM Veritas.
32. Jereb, S. (2009a). Ekonomska načela (in pravne podlage), ki jih je treba upoštevati pri vzpostavljanju prihodnje ureditve izvajanja gospodarskih javnih služb. V *Zbornik referatov XII. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 13–34). Ljubljana: LM Veritas.
33. Jereb, S. (2009b). Ureditev razmerij med državo/občinami in izvajalci javnih služb. *Gospodarske javne službe: Ureditev razmerij med državo, občinami in izvajalci javnih služb – infrastruktura; davki, javna naročila, graditev objektov* (seminarsko gradivo). Ljubljana: Nebra.
34. Jereb, S. (2011). Viri financiranja gospodarske javne infrastrukture s posebnim ozirom na komunalni prispevek. V *Finančni, davčni in računovodski vidiki investiranja v gospodarsko javno infrastrukturo* (str. 5–24). Ljubljana: LM Veritas.
35. Jerman, S. (2009). Možnosti obračunavanja DDV na občinah pri izvajanju investicij v infrastrukturo po odpravi sredstev v upravljanju. V *Ureditev razmerij med občinami in izvajalci GJS po odpravi izkazovanja infrastrukture kot sredstev v upravljanju* (seminarsko gradivo) (str. 1–13). Ljubljana: Agencija za kadre.
36. Kavčič, S. (2001). Gospodarjenje s komunalnimi objekti in napravami lokalnih skupnosti. V Ramšak, V. (ur.), *Strokovni posvet o gospodarskih javnih službah varstva okolja na lokalni in regionalni ravni* (str. 51–65). Ljubljana: Svetovalni center, d. o. o.
37. Kavčič, S. (ur.), Klobučar, N., Mörec, B., & Vidic, D. (2002). *Amortizacija v obveznih lokalnih gospodarskih javnih službah varstva okolja*. Ljubljana: Svetovalni center, d. o. o.
38. Kavčič, S., & Mörec, B. (2002). Novosti v računovodskem poročanju javnih podjetij. V *Zbornik referatov: Strokovni posvet o uresničevanju državnega programa Republike Slovenije za prevzem pravnega reda EU na področju varstva okolja, prostorskega in regionalnega razvoja ter gospodarskih javnih služb* (str. 141–167). Ljubljana: Svetovalni center d. o. o.
39. Kluge, T., & Scheele, U. (2008). Private Sector Participation in Water Supply and Sanitation: A Contribution to Attaining the Millenium Development Goals or Merely the Export of Old Solutions. V Scheumann, W., Neubert, S., & Kipping, M. (ur.), *Water Politics and Development Cooperation: Local Power Plays and Global Governance* (str. 205–226). Berlin, Heidelberg: Springer.
40. Komunala Kočevje, d. o. o. (2010). Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2009. Kočevje: Komunala Kočevje, d. o. o.
41. Komunala Kočevje, d. o. o. (2011). Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2010. Kočevje: Komunala Kočevje, d. o. o.
42. Kozlar, V. (2009). Problematika obračuna DDV pri investiranju občin v komunalno infrastrukturo. *Glas občin Slovenije, glasilo Združenja občin Slovenije*, 4, 29–30.

43. Kulašič, S. (2007). Preoblikovanje javnih podjetij – prilika za povečanje učinkovitosti izvajanja GJS. V *Zbornik referatov X. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 23–42). Ljubljana: LM Veritas.
44. Lozej, M. (2006). Ekonomski in računovodski vidik izvajanja gospodarske javne službe na podlagi pogodbe o poslovnem najemu infrastrukture. V *Zbornik referatov IX. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 53–68). Ljubljana: LM Veritas.
45. Lozej, M. (2009). Pogodba o poslovnem najemu javne infrastrukture in izvajanju gospodarskih javnih služb. V *Zbornik referatov XII. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 35–76). Ljubljana: LM Veritas.
46. Lozej, M. (2011). Računovodski vidiki vodenja investicij v javno infrastrukturo. V *Finančni, davčni in računovodski vidiki investiranja v gospodarsko javno infrastrukturo* (str. 45–72). Ljubljana: LM Veritas.
47. Lozej, M., & Jekovec, V. (2007). Računovodski obračuni v javnem podjetju po izločitvi infrastrukture. V *Zbornik referatov X. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 119–162). Ljubljana: LM Veritas.
48. Mayr, B., & Zupanič, N. (b.l.). *Finančni in poslovni najem*. Najdeno 11. julija 2011 na spletnem naslovu <http://www.vsr.si/clanki/FINANncni%20in%20poslovni%20najem.pdf>
49. Milunovič, V. (2000). Partnerstvo med javnim in zasebnim sektorjem na lokalni ravni ob vstopu v Evropsko unijo. V *Management v evropskem okolju: Zbornik 1. strokovnega posveta Visoke šole za management v Kopru*, (str. 173–189). Bernardin: Visoka šola za management v Kopru.
50. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2009). *Priporočila za ureditev razmerij med lastnikom gospodarske javne infrastrukture – občino in izvajalcem gospodarske javne službe*.
51. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2010). *Proračunski priročnik za pripravo občinskih proračunov za leti 2011 in 2012*. Najdeno 11. julija 2011 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Lokalne_skupnosti/Priprava_prora%C4%8Dunov_in_zaklju%C4%8Dnih_ra%C4%8Dunov/Prora%C4%8Dunski_priro%C4%8Dnik/Prora%C4%8Dunski_priro%C4%8Dnik_za_pripravo_prora%C4%8Dunov/v/pror-prir-obcine-11-12.pdf
52. Ministrstvo za gospodarstvo Republike Slovenije. (24. februar 2011). Vlada izdala Uredbo o določitvi najvišjih cen komunalnih storitev. Najedeno 1. junija 2011 na spletni strani <http://www.mg.gov.si/nc/si/splosno/cns/novica/article/11987/7692/>
53. Mužina, A. (2008). Postopki pri podelitvi koncesij gospodarskih javnih služb. V *Zbornik referatov XI. Posvetovanje Računovodstvo v javnih podjetjih* (str. 65–78). Ljubljana: LM Veritas.
54. Občina Kočevje (2010). Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2009. Kočevje: Občina Kočevje.
55. Občina Kočevje (2011). Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2010. Kočevje: Občina Kočevje.
56. Obligacijski zakonik. *Uradni list RS* št. 97/2007-UPB1.
57. Odlok o gospodarskih javnih službah v občini Kočevje. *Uradni list RS* št. 37/1995.

58. Odlok o notranji organizaciji in delovnem področju občinske uprave Občine Kočevje. *Uradni list RS* št. 71/2007.
59. Odlok o statusnem preoblikovanju javnega komunalnega podjetja Hydrovod Kočevje-Ribnica p.o. v Hydrovod, d. o. o., družbo za komunalno dejavnost. *Uradni list RS* št. 84/2001.
60. Odlok o ustanovitvi Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o. *Uradni list RS* št. 8/2003, 44/2003 popr., 73/2004 spr.
61. OECD (2007). *OECD Principles for Private Sector Participation in Infrastructure*. Najdeno 17. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.oecd.org/dataoecd/41/33/38309896.pdf>
62. Palaniappan, M., Cooley, H., Gleick, P. H., & Wolff, G. (2007). Water Infrastructure and Water-related Services: Trends and Challenges Affecting Future Development. V *Infrastructure to 2030: Mapping Policy for Electricity, Water and Transport* (str. 269–336). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
63. Plavšič, S. (2009). Javno–zasebno partnerstvo v praksi. *Časopis, časopis Skupnosti občin Slovenije*, 64/65, str. 33.
64. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 54/2002, 117/2002, 58/2003, 134/2003, 34/2004, 75/2004, 117/2004, 141/2004, 117/2005, 138/2006, 120/2007, 124/2008, 112/2009.
65. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 17/2004, 45/2004, 84/2004, 122/2004, 60/2005, 117/2005, 1/2006, 10/2006.
66. Pravilnik o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja. *Uradni list RS* št. 63/2009.
67. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. *Uradni list RS* št. 45/2005, 138/2006, 120/2007, 48/2009, 112/2009, 58/2010 48/09.
68. Proračun Občine Kočevje za leto 2009 (2009).
69. Proračun Občine Kočevje za leto 2010 (2010).
70. Proračun Občine Kočevje za leto 2011 (2011).
71. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2009a). *Poročilo o regijskih posvetih Računskega sodišča s predstavniki občin v obdobju 2007–2008*, številka 3105-1/2009-1. Najdeno 17. junija 2011 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KC89EF3BE10E91900C125756200408B78/\\$file/Regijski_posveti_07-08.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KC89EF3BE10E91900C125756200408B78/$file/Regijski_posveti_07-08.pdf)
72. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2009b). *Revizijsko poročilo: Poslovanje Mestne občine Ljubljana*. Najdeno 11. julija 2011 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K47F5C6622DBD91C5C125768D00308FAA/\\$file/MO_Ljubljana_d elno.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K47F5C6622DBD91C5C125768D00308FAA/$file/MO_Ljubljana_d elno.pdf)
73. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2010). *Mnenje o javnofinančnem vprašanju: Ali lahko Republika Slovenija/lokalna skupnost prenese izgrajeno infrastrukturo za izvajanje gospodarskih javnih služb, ki je v lasti Republike Slovenije/lokalne skupnosti, v last izvajalcu gospodarske javne službe?* Najdeno 12. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K6E720143F3DFC35AC1257664001E4CB2/\\$file/Mnenje_senata_20100413.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/K6E720143F3DFC35AC1257664001E4CB2/$file/Mnenje_senata_20100413.pdf)

74. Rakar, A., Mesner, A., Mlinar, J., Šarlah, N., & Šubic – Kovač, M. (2010). Zaščita in ohranjanje vrednosti gospodarske javne infrastrukture. *Geodetski vestnik*, 54(2), 242–252.
75. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Slovenski računovodski standardi 2006* (6. izdaja). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
76. Slovenski računovodski standardi 2002. *Uradni list RS* št. 107/2001.
77. Služba Vlade Republike Slovenije za regionalni razvoj. (2009). *Pojasnila občinam za obravnavo DDV pri prijavi in izvajanju operacij, sofinanciranih iz sredstev kohezijske politike*. Ljubljana: Svilar – Bohorič & partnerji, d. o. o.
78. Spiller, P. T., & Tommasi, M. (2005). The Institutions of Regulation: An Application to Public Utilities. V Menard, C., & Shirley, M. (ur.), *Handbook of New Institutional Economics* (str. 515–843). US: Springer.
79. Statut Občine Kočevje. *Uradni list RS* št. 23/1999.
80. Stevens, B., & Schieb, P. A. (2007). Infrastructure to 2030: Main Findings and Policy Recommendations. V *Infrastructure to 2030: Mapping Policy for Electricity, Water and Transport* (str. 19–102). Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
81. Štrekelj, V., & Čizman, M. (2009). Knjigovodstvo prihodkov in odhodkov ter posebnosti knjiženja za proračunske sklade in režijske obrate. V S. Koželj (ur.), *7. šola poglobljenega knjigovodstva drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta* (gradivo za računovodske šole). Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
82. Tecco, N. (2008). Financially sustainable investments in developing countries water sectors: what conditions could promote private sector involvement? *International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics*, 8(2), 129–142.
83. Uredba o določitvi najvišjih cen komunalnih storitev. *Uradni list RS* št. 69/2010.
84. Uredba o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin. *Uradni list RS* št. 84/2007, 94/2007, 55/2009 *Odl. US*: U-I-294/07-16, 100/2009, 49/2010.
85. Virant, G. (2001). Javno podjetje in koncesija – problemi iz prakse. V Ramšak, V. (ur.), *Strokovni posvet o gospodarskih javnih službah varstva okolja na lokalni in regionalni ravni* (str. 15–27). Ljubljana: Svetovalni center, d. o. o.
86. Vlada Republike Slovenije. (23. julij 2009). Politika upravljanja podjetij v državni lasti. Najdeno 7. maja 2011 na spletni strani http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/politika_upravljanja_podjetij_v_drz._lasti.pdf
87. Voljč, M., & Pogačar, B. (2009). Načrtovanje proračunov in finančni načrti. V S. Koželj (ur.), *7. šola poglobljenega knjigovodstva drugih uporabnikov enotnega kontnega načrta* (gradivo za računovodske šole). Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
88. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/06, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011.
89. Zakon o davku od dobička pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 14/2003-UPB1, 40/2004-ZDDPO-1 (70/2004 popr.), 107/2005 *Odl. US*: U-I-225/03-11.
90. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010.

91. Zakon o financiranju občin. *Uradni list RS* št. 32/2006-UPB1, 132/2006, 57/2008.
92. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009 *Odl. US*: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
93. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/1993, 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011.
94. Zakon o graditvi objektov. *Uradni list RS* št. 102/2004-UPB1, 14/2005 popr., 92/2005-ZJC-B, 93/2005-ZVMS, 111/2005 *Odl. US*: U-I-150-04-19, 120/2006 *Odl. US*: U-I-286/04-46, 126/2007, 57/2009 *Sk. US*: U-I-165/09-8, 108/2009, 61/2010-ZRud-1, 62/2010 popr.
95. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 79/1999, 124/2000, 79/2001, 30/2002, 56/2002-ZJU, 110/2002-ZDT-B, 127/2006-ZJZP, 14/2007-ZSPDPO, 109/2008, 49/2009, 38/2010-ZUKN, 107/2010, 11/2011-UPB4.
96. Zakon o javno–zasebnem partnerstvu. *Uradni list RS* št. 127/06.
97. Zakon o lokalni samoupravi. *Uradni list RS* št. 94/2007-UPB2, 27/2008 *Odl. US*: Up-2925/07-15, U-I-21/07-18, 76/2008, 100/2008 *Odl. US*: U-I-427/06-9, 79/2009, 14/2010 *Odl. US*: U-I-267/09-19, 51/2010, 84/2010 *Odl. US*: U-I-176/08-10.
98. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. *Uradni list RS* št. 53/07, 65/08.
99. Zakon o prostorskem načrtovanju. *Uradni list RS* št. 33/2007, 70/2008-ZVO-1B, 108/2009, 80/2010-ZUPUDPP (106/2010 popr.).
100. Zakon o stvarnem premoženju države in samoupravnih lokalnih skupnosti. *Uradni list RS* št. 86/2010.
101. Zakon o stvarnem premoženju države, pokrajin in občin. *Uradni list RS* št. 14/2007, 55/2009 *Odl. US*: U-I-294/07-16, 86/2010.
102. Zakon o urejanju prostora. *Uradni list RS* št. 110/2002, 8/2003 popr., 58/2003-ZZK-1, 33/2007-ZPNačrt, 108/2009-ZGO-1C, 79/2010 *Odl. US*: U-I-85/09-8, 80/2010-ZUPUDPP (106/2010 popr.).
103. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/91, 17/91, 55/92, 66/93, 8/96, 36/2000, 45/1994 *Odl. US*: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998 *Odl. US*: U-I-34/98, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP.
104. Zalokar, N. (2011). DDV - nekaj o vzdrževanju komunalnega omrežja. *IKS Revija za računovodstvo in finance*, 5(11), 38–40.
105. Železnik, M. (2009). A Procedure for Entering into a Public-Private Partnership. *Lex Localis – Journal Of Local Self-Government*, 7(1). Najdeno 23. februarja 2011 na spletni strani <http://pub.lex-localis.info:60/index.php/LexLocalis/article/view/68>

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov v javnem podjetju	1
Priloga 2: Bilanca stanja Občine Kočevje na dan 31. 12. 2010	2
Priloga 3: Podbilanca stanja sredstev v upravljanju pri Komunali Kočevje, d. o. o., na dan 31. 12. 2009	4

Priloga 1: Podbilanca sredstev v upravljanju in obveznosti do njihovih virov v javnem podjetju

SREDSTVA	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV
<p>A. Stalna sredstva</p> <p>Opredmetena osnovna sredstva</p> <p>1. Zemljišča in zgradbe</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Zemljišča</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Zgradbe</p> <p>2. Proizvajalne naprave in stroji</p> <p>3. Druge naprave in oprema</p> <p>4. Osnovna sredstva, ki se pridobivajo</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji ali izdelavi</p> <p>B. Gibljiva sredstva</p> <p>1. Denarna sredstva</p> <p>2. Naložbe prostih denarnih sredstev</p> <p>C. Terjatve iz naslova uporabe sredstev v upravljanju za financiranje sredstev v lasti javnega podjetja</p>	<p>A. Dolgoročne obveznosti</p> <p>Dolgoročne finančne obveznosti</p> <p>1. Dolgoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju</p> <p>2. Druga dolgoročna posojila za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju</p> <p>3. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države</p> <p>4. Dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine</p> <p>5. Druge dolgoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih</p> <p>B. Kratkoročne obveznosti</p> <p>Kratkoročne finančne obveznosti</p> <p>1. Kratkoročna bančna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju</p> <p>2. Druga kratkoročna posojila za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju</p> <p>3. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od države</p> <p>4. Kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od občine</p> <p>5. Druge kratkoročne obveznosti za sredstva, dobljena v upravljanje od drugih</p> <p>C. Obveznosti iz naslova uporabe sredstev v lasti javnega podjetja za financiranje sredstev v upravljanju</p>

Vir: M. Čižman in B. Prislan, Prenehanje sredstev v upravljanju v javnih podjetjih – računovodski in davčni vidik, 2009, str. 15.

Priloga 2: Bilanca stanja Občine Kočevje na dan 31. 12. 2010

BILANCA STANJA
na dan 31. 12. 2010

(v Evrih, brez centov)

ČLENITEV SKUPINE KONTOV	NAZIV SKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	A) DOLGOROČNA SREDSTVA IN SREDSTVA V UPRAVLJANJU (002-003+004-005+006-007+008+009+010+011)	001	58.343.103	55.856.075
00	NEOPREDMETENA SREDSTVA IN DOLGOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	002	90.097	24.295
01	POPRAVEK VREDNOSTI NEOPREDMETENIH SREDSTEV	003	45.856	20.045
02	NEPREMIČNINE	004	58.738.440	41.217.038
03	POPRAVEK VREDNOSTI NEPREMIČNIN	005	13.208.792	6.133.242
04	OPREMA IN DRUGA OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	006	6.153.386	581.317
05	POPRAVEK VREDNOSTI OPREME IN DRUGIH OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	007	2.350.878	449.539
06	DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	008	1.236.628	26.880
07	DOLGOROČNO DANA POSOJILA IN DEPOZITI	009	69.715	69.717
08	DOLGOROČNE TERJATVE IZ POSLOVANJA	010	501.341	67.331
09	TERJATVE ZA SREDSTVA DANA V UPRAVLJANJE	011	7.159.022	20.472.323
	B) KRATKOROČNA SREDSTVA; RAZEN ZALOG IN AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (013+014+015+016+017+018+019+020+021+022)	012	7.519.487	6.957.632
10	DENARNA SREDSTVA V BLAGAJNI IN TAKOJ UNOVČLJIVE VREDNOSTNICE	013	0	0
11	DOBROIMETJE PRI BANKAH IN DRUGIH FINANČNIH USTANOVAH	014	753.717	513.904
12	KRATKOROČNE TERJATVE DO KUPCEV	015	792.394	379.746
13	DANI PREDUJMI IN VARŠČINE	016	196	0
14	KRATKOROČNE TERJATVE DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	017	143.101	28.995
15	KRATKOROČNE FINANČNE NALOŽBE	018	2	852.005
16	KRATKOROČNE TERJATVE IZ FINANCIRANJA	019	339	1.138
17	DRUGE KRATKOROČNE TERJATVE	020	247.559	270.437
18	NEPLAČANI ODHODKI	021	1.692.170	2.363.427
19	AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	022	3.890.009	2.547.980
	C) ZALOGE (024+025+026+027+028+029+030+031)	023	0	0
30	OBRAČUN NABAVE MATERIALA	024	0	0
31	ZALOGE MATERIALA	025	0	0
32	ZALOGE DROBNEGA INVENTARJA IN EMBALAŽE	026	0	0
33	NEDOKONČANA PROIZVODNJA IN STORITVE	027	0	0
34	PROIZVODI	028	0	0
35	OBRAČUN NABAVE BLAGA	029	0	0
36	ZALOGE BLAGA	030	0	0
37	DRUGE ZALOGE	031	0	0
	I. AKTIVA SKUPAJ (001+012+023)	032	65.862.590	62.813.707
99	AKTIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	033	574.740	2.899.379

se nadaljuje

nadaljevanje

(v Evrih, brez centov)

ČLENITEV SKUPINE KONTOV	NAZIV SKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	D) KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IN PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE (035+036+037+038+039+040+041+042+043)	034	7.139.209	6.148.483
20	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA PREJETE PREDUJME IN VARŠČINE	035	30.106	31.983
21	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO ZAPOSLENIH	036	73.588	69.237
22	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO DOBAVITELJEV	037	1.002.453	1.930.514
23	DRUGE KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	038	182.568	161.571
24	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI DO UPORABNIKOV ENOTNEGA KONTNEGA NAČRTA	039	319.856	332.155
25	KRATKOROČNO OBVEZNOSTI DO FINANCERJEV	040	299.455	299.455
26	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	041	5.980	12.251
28	NEPLAČANI PRIHODKI	042	1.308.713	439.207
29	PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	043	3.916.490	2.872.110
	E) LASTNI VIRI IN DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (045+046+047+048+049+050+051+052-053+054+055+056+057+058-059)	044	58.723.381	56.665.224
90	SPLOŠNI SKLAD	045	53.548.672	51.304.087
91	REZERVNI SKLAD	046	48.273	42.273
92	DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	047	66.372	88.359
93	DOLGOROČNE REZERVACIJE	048	0	0
940	SKLAD NAMENSKEGA PREMOŽENJA V JAVNIH SKLADIH	049	0	0
9410	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	050	0	0
9411	SKLAD PREMOŽENJA V DRUGIH PRAVNIH OSEBAH JAVNEGA PRAVA, KI JE V NJIHOVI LASTI, ZA FINANČNE NALOŽBE	051	0	0
9412	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	052	0	0
9413	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	053	0	0
96	DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	054	3.732.192	4.043.577
97	DRUGE DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	055	1.327.872	1.186.928
980	OBVEZNOSTI ZA NEOPREDMETENA SREDSTVA IN OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA	056	0	0
981	OBVEZNOSTI ZA DOLGOROČNE FINANČNE NALOŽBE	057	0	0
985	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	058	0	0
986	PRESEŽEK ODHODKOV NAD PRIHODKI	059	0	0
	I. PASIVA SKUPAJ (034+044)	060	65.862.590	62.813.707
99	PASIVNI KONTI IZVENBILANČNE EVIDENCE	061	574.740	2.899.379

Vir: Občina Kočevje, Letno poročilo Občine Kočevje za leto 2010, 2011.

Priloga 3: Podbilanca stanja sredstev v upravljanju pri Komunali Kočevje, d. o. o., na dan 31. 12. 2009

**PODBILANCA STANJA SRETEV V UPRAVLJANJU
na dan 31. 12. 2010
OBČINA KOČEVJE**

(v evrih)

		2009	2008	1 09/08
	SREDSTVA (A+B+C)	7.671.148	6.561.106	116,92
A.	DOLGOROČNA SREDSTVA (1+2+3+4)	7.230.697	6.278.112	115,17
1.	ZEMLIŠČA IN ZGRADBE (a+b)	4.821.104	4.515.763	106,76
a.	ZEMLIŠČA	0	0	
b.	ZGRADBE	4.821.104	4.515.763	106,76
2.	PROIZVAJALNE NAPRAVE IN STROJI	518.391	641.238	80,84
3.	DRUGE NAPRAVE IN OPREME, DROBNI INVENTAR	118.375	73.778	160,45
4.	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA V GRADNJI IN IZDELAVI (a+b)	1.772.827	1.047.333	169,27
a.	PREDUJMI ZA PRIDOBLENA OSNOVNA SREDSTVA	0	0	
b.	OPREDMETENA OSNOVNA SREDSTVA V GRADNJI IN IZDELAVI	1.772.827	1.047.333	169,27
B.	KRATKOROČNA SREDSTVA (1+2)	182.577	0	
1.	DENARNA SREDSTVA	0	0	
2.	KRATKOROČNE TERJATVE ZA NEPLAČANE INVESTICIJE	182.577	0	
C.	TERJATVE IZ NASLOVA UPORABLJENIH SREDSTEV V UPRAVLJANJU ZA FINANCIRANJE SREDSTEV V LASTI PODJETJA	257.874	282.994	91,12
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (A+B+C)	7.671.148	6.561.106	116,92
A.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (1+2)	7.671.148	6.561.106	116,92
1.	DOLGOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	0	0	
2.	DOLG. BANČNA POSOJILA ZA NAB. OS V UPRAVLJANJU (a+b+c+d)	7.671.148	6.561.106	116,92
a.	DRUGA DOLGOROČNA POSOJILA ZA OBNAVLJANJE OS V UPRAVLJANJU	0	0	
b.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA DOBČLJENA V UPRAVLJ. OD DRŽAVE	0	0	
c.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA DOBČLJENA V UPRAVLJ. OD OBČINE	7.671.148	6.561.106	116,92
d.	DRUGE DOLG. OBV. ZA SREDSTVA DOBLJENA V UPRAVLJ. OD DRUGIH	0	0	
B.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	0	0	
1.	KRATKOROČNE FINANČNE OBVEZNOSTI	0	0	
2.	KRATK. BANČNA POSOJILA ZA NAB. OS V UPRAVLJANJU (a+b+c+d)	0	0	
a.	DRUGA KRATKOROČNA POSOJILA ZA OBNAVLJANJE OS V UPRAVLJANJU	0	0	
b.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA DOBČLJENA V UPRAVLJ. OD DRŽAVE	0	0	
c.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI ZA SREDSTVA DOBČLJENA V UPRAVLJ. OD OBČINE	0	0	
d.	DRUGE KRATK. OBV. ZA SREDSTVA DOBLJENA V UPRAVLJ. OD DRUGIH	0	0	
C.	OBVEZNOSTI IZ NASLOVA UPORABLJENIH SREDSTEV V LASTI PODJETJA ZA FINANCIRANJE SREDSTEV V UPRAVLJANJU	0	0	

Vir: Komunala Kočevje, d. o. o., Revidirano letno poročilo o poslovanju Javnega komunalnega podjetja Komunala Kočevje, d. o. o., za leto 2009,2010, str. 100.