

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**VPLIV SPREMEMB DAVKA OD DOHODKOV NA USPEŠNOSTNI IN FINANČNI
POLOŽAJ GOSPODARSKE DRUŽBE V GRADBENIŠTVU**

Ljubljana, september 2006

ANDREJA RETELJ

IZJAVA

Študentka Andreja Retelj izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Majde Kokotec-Novak in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 5.9.2006

Podpis: Andreja Retelj

KAZALO

1. UVOD	1
1.1 Opredelitev problema, namen in cilj dela	1
1.2 Metode proučevanja in zasnova dela.....	4
2. SPREMEMBE NA PODROČJU DAVKOV	6
2.1 Izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji	6
2.2 Značilnosti Zakona o davku od dohodkov ob vstopu Slovenije v EU	10
2.3 Spremembe na področju drugih davkov.....	11
3. SPREMEMBE V SLOVENSkih RAČUNOVODSKIH STANDARDIH (SRS 2006)	14
3.1 SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva.....	15
3.2 SRS 2 - Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	16
3.3 SRS 4 - Zaloge.....	16
3.4 SRS 5 - Terjatve.....	17
3.5 SRS 8 - Kapital.....	17
3.6 SRS 9 - Dolgoročni dolgovi	17
3.7 SRS 10 - Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	17
3.8 SRS 11 - Kratkoročni dolgovi	18
4. ZNAČILNOSTI ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (ZDDPO-1) IN NAJNOVEJŠE SPREMEMBE (ZDDPO - 1B)	18
4.1 Predmet in obdobje obdavčitve - 10. člen	19
4.2 Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih - 11.a člen	20
4.3 Izvzem prihodkov zaradi nepriznanih odhodkov - 19.a člen.....	20
4.4 Amortizacija - 26. člen.....	21
4.5 Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo - 28. člen.....	22
4.6 Izguba in pokrivanje izgube - 29. člen	23
4.7 Zamenjava kapitalskih deležev - 36. člen.....	23
4.8 Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj - 49. člen	23
4.9 Olajšava za donacije - 52. člen	25
4.10 Posebna stopnja - 54. člen.....	25
4.11 Obveznost obračunavanja in plačevanja davka - 61. člen	25
4.12 Uporaba 68. člena ZDDPO-1 - 84. člen	25
4.13 Nova prehodna določba - 17. člen ZDDPO-1B	25
4.14 Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom.....	27
4.15 Odložene obveznosti in odložene terjatve za davek od dohodkov pravnih oseb	30
5. GRADBENIŠTVO V SLOVENIJI	31
5.1 Predstavitev panoge	31
5.2 Položaj panoge v Sloveniji	34
5.3 Prihodnji razvoj gradbeništva v Sloveniji	34

6. VPLIV SPREMEMB ZDDPO NA USPEŠNOSTNI IN FINANČNI POLOŽAJ PODJETJA GRADBENIK.....	35
6.1 Predstavitev podjetja.....	35
6.2 Bruto bilanca podjetja.....	36
6.3 Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2005	39
6.4 Izkaz poslovnega izida podjetja Gradbenik d.o.o. za obdobje od 1.1.2005 do 31.12.2005.....	40
6.5 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1	42
6.6 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb po novem - ZDDPO-1	45
6.7 Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida po SRS 2006.....	48
6.8 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-1B in SRS 2006.....	52
6.9 Razlike pri obračunih, ki vplivajo na uspešnost podjetja in njegov finančni položaj	55
7. OPTIMIRANJE DAVČNE OSNOVE PODJETJA GRADBENIK	55
7.1 Pomen optimiranja davčne osnove	57
7.2 Metode zmanjševanja davčne osnove	59
7.3 Metode povečevanja davčne osnove.....	62
7.4 Predlog optimiranja davčne osnove podjetja.....	64
8. SKLEPNE UGOTOVITVE	65
SLOVAR TUJIH IZRAZOV.....	67
LITERATURA.....	68
VIRI	69

1. UVOD

1.1 Opredelitev problema, namen in cilj dela

Spremembe slovenske davčne zakonodaje so povezane z usmeritvami glede gospodarskega razvoja v okviru Evropske unije. Pri tem je osnovnega pomena Lizbonska strategija. Lizbonska strategija je bila sprejeta marca 2000 na Evropskem svetu in predstavlja strategijo razvoja Evropske unije do leta 2010. Strategija predstavlja program sprememb, s katerimi bi se zagotovilo, da bo Evropska unija do leta 2010 postala najbolj konkurenčna in dinamična ter na znanju temelječa gospodarska sila na svetu (Cvikl, 2005, str. 8). Februarja 2005 je nova Evropska komisija pod predsedstvom Manuela Barrosa izdala dokument Skupna prizadevanja za gospodarsko rast in nova delovna mesta - nov začetek za lizbonsko strategijo. Eden glavnih vzrokov za nastanek prenovljene Strategije pa je pešanje evropskega gospodarstva, slabšanje njegove konkurenčnosti na svetovnih trgih ter veliko večja učinkovitost Severne Amerike ter Azije.

Vlada Republike Slovenije je junija 2005 sprejela Strategijo razvoja Slovenije, ki predstavlja odgovor na izzive in naloge prenovljene Strategije Evropske unije (Strategija razvoja Slovenije, UMAR, 2005). Za doseg ciljev, ki so opredeljeni v Strategiji razvoja Slovenije, mora Slovenija izpeljati korenite reforme, tako na področju gospodarstva, zdravstva, javnega sektorja kot tudi na področju davkov.

V ta okvir sodi tudi davčna reforma, ki je vesplošno kritizirana. Sestavljena je iz dveh vrst ukrepov, in sicer iz tistih, ki jih vlada lahko takoj izvaja in iz tistih, ki zahtevajo spremembo zakonodaje, imajo večji vpliv na več različnih področjih in zahtevajo družbeno soglasje. Zaradi uskladitve slovenske davčne zakonodaje z evropskim pravnim redom pa so bile precejšnje spremembe davčne zakonodaje sprejete že ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo.

Spremembe pa se dogajajo tudi na računovodskem področju. Zaradi potreb po mednarodnem računovodskem usklajevanju se vse bolj uveljavljajo Mednarodni računovodski standardi (MRS). V okvir teh sprememb sodijo tudi prenovljeni Slovenski računovodski standardi, ki so začeli veljati s 1.1.2006 (SRS 2006). Spremembe SRS vplivajo tudi na davčne izkaze in s tem tudi na davčno breme podjetij.

Ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo je bil sprejet Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-1), ki je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb.

ZDDPO-1 je začel veljati s 1.1.2005, nekatere določbe pa že s 1.5.2004. Ta zakon je posledica zaveze Slovenije, da bo do vstopa v Evropsko unijo uskladila obdavčenje pravnih oseb ter v svojo zakonodajo vnesla evropske smernice (90/434/EGS, 90/435/EGS in 2003/49/ES), kakor tudi Kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčenja, na podlagi katerega bi se odpravljale ugodnosti, ki predstavljajo škodljivo davčno konkurenco (Kranjec, 2003, str 243). Tako naj bi bil storjen korak v

smislu harmonizacije slovenske davčne zakonodaje na področju obdavčitve davka od dohodkov, vendar je potrebno poudariti, da je področje harmonizacije neposrednih davkov v Evropi velik problem zaradi davčne suverenosti posameznih držav. Kot ugotavljajo strokovnjaki na področju davkov, je pričakovati razvoj v smeri znižanja davčnih stopenj in širjenja davčnih osnov (Wacker, 2000, str. 131). Takšno smer razvoja je doživel tudi naš Zakon o davku od dohodkov, kjer sicer ni prišlo do znižanja davčne stopnje – ta je ostala nespremenjena – 25 %, se je pa razširila davčna osnova – npr. rezervacije so pri gospodarskih družbah davčno nepriznane, precej so se skrčila davčne olajšave oziroma ugodnosti zlasti na področju investicij. Sprememba Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ob koncu leta 2005 (ZDDPO-1B) vsebuje predvsem davčno obravnavanje spremenjenega načina sestavljanja računovodskih poročil pri prehodih, določenih z zakonom (prehodih na prenovljene SRS ali MRS). Omenjena sprememba pa vsebuje tudi nekoliko večje davčne vzpodbude za vlaganja v raziskave in razvoj glede na ZDDPO-1, kar je v skladu s prizadevanji v okviru Strategije razvoja Slovenije.

Nova davčna zakonodaja pa je prinesla tudi v večji meri možnosti uveljavljanja odloženih davkov oziroma terjatev in obveznosti za odložene davke. Odloženi davki se pojavijo zaradi razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, pri čemer je pri njihovem izkazovanju poleg davčnih določil potrebno upoštevati določila – MRS 12 – Davek od dobička, kakor tudi prenovljenih SRS 2006 (Žuran, 2006, str. 6).

Vse te spremembe bodo imele posledice na izkazovanje in obračunavanje davkov ter na uspešnostni in finančni položaj podjetij.

Posledice vseh naštetih spremembe zakonodaje pa bodo zelo občutila prav podjetja v gradbeništvu, kjer veljajo prav specifični pogoji poslovanja. Ta podjetja se nahajajo v panogi, v kateri velja zelo ostra konkurenca in pa načelo najmočnejšega - kar pomeni, da preživijo le tisti, ki se znajo zelo hitro prilagoditi zahtevam trga, zakonodaje in da so cenovno ter kakovostno najbolj konkurenčni. Kaj to pomeni za njihovo poslovanje samo, zaposlovalno politiko in nenazadnje tudi za investiranje v novo opremo, pa je odvisno predvsem od njih samih, saj so omejeni s sredstvi, ki si jih lahko sposodijo in pa s cenami, ki vladajo na trgu ter jih narekujejo prav velika podjetja kot so SCT, Primorje, itd.

Majhna podjetja, kot je Gradbenik d.o.o., se ponavadi specializirajo za zadovoljevanje lokalnih potreb in se poskušajo prebiti do sodelovanja z velikimi. To je pogosto pogojeno s plačilnimi roki in roki dobave ter količinami dobavljenih proizvodov in opravljenih storitev. Vse to pa vpliva na poslovne odločitve, kakor tudi davčno politiko podjetja, ki se nanaša na uravnavanje davčnih osnov in s tem tudi davčnih obveznosti.

Vsako podjetje bi moralo ugotoviti, kakšne so posledice sprememb zakonodaje na področju davkov od dohodkov pravnih oseb in sprememb zaradi večjega vpliva MRS na računovodsko izkazovanje oziroma sprememb prenovljenih SRS, ki začnejo veljati z letom 2006, na uspešnostni in finančni položaj. Glede na omenjene vplive bo skušalo podjetje opredeliti optimalno davčno politiko ter optimirati svojo davčno

osnovo. Pri optimiranju davčne politike in posledično tudi davčne osnove so vsekakor v slabšem položaju manjša podjetja, saj se s to problematiko ukvarja le računovodstvo, ki je usmerjeno predvsem v knjigovodstvo. Tako se davčne odločitve sprejemajo navadno ob koncu leta, ko se v grobem že vidi, kakšen bo dobiček. Tovrstno ravnanje podjetjem onemogoča boljše izkoriščanje dovoljenih davčnih olajšav (omenjeni problem je izpostavil tudi Poutziouris, 1998). Problematiko davčnega optimiranja in tudi davčnega zaobidenja v velikih podjetjih pa obravnavajo avtorji Plesko (2004), Weisbach (2003) in Slemrod (2004).

Ker je tudi proučevano podjetje v gradbeni dejavnosti manjše podjetje (Gradbenik d.o.o.), mora računovodstvo v podjetju zagotoviti informacije o posledicah sprememb zakonodaje na uspešnostni in finančni položaj podjetja in na podlagi tega ugotoviti možnosti optimiranja davčne osnove. Računovodje si morajo za zasnovo takšnih informacij pridobiti ustrezna znanja ali pa vključiti zunanje strokovnjake.

Namen specialističnega dela je prikazati značilnosti in razloge za spremembo davčne zakonodaje v zvezi z obdavčitvijo dohodkov pravnih oseb ter značilnosti sprememb na področju računovodstva, pri čemer mislim predvsem na prenovu SRS, ki so začeli veljati z letom 2006 in so v pretežni meri usklajeni s MRS. Nadalje je potrebno ugotoviti, kako se omenjene spremembe odražajo na uspešnostni in finančni položaj podjetja v gradbeništvu. Pri tem je treba upoštevati specifičnosti gradbene dejavnosti in dejstvo, da imamo opravka z manjšim podjetjem. Na podlagi teh spoznanj bom skušala za podjetje predlagati možnosti optimiranja davčne osnove. Cilj, ki ga želim doseči v okviru specialističnega dela, je, da predstavim s pomočjo knjigovodskih podatkov oziroma bilanc proučevanega podjetja vpliv Zakona o davku od dohodkov, katerega določila so veljala za leto 2005 in sprememb, ki so začele veljati z letom 2006, na uspešnostni in finančni položaj podjetja. Uspešnostni in finančni položaj podjetja pa bom predstavila tudi ob upoštevanju bilanc, ki jih bom izdelala v skladu s SRS 2006 ter zadnjih sprememb Zakona o davku od dohodkov. Moj končni cilj je, da na podlagi ugotovitev vpliva sprememb zakonodaje na uspešnostni in finančni položaja podjetja izdelam predlog, kako naj podjetje izvaja svojo davčno politiko, da bo možno doseči čim manjšo davčno obremenitev oziroma katere so možnosti ob ugotovljenem uspešnostnem in finančnem položaju za optimalno zniževanje davčne osnove.

Temeljna hipoteza specialističnega dela je, da veljavna davčna zakonodaja na področju davka od dohodkov ob upoštevanju vseh sprememb pomeni za podjetja večanje davčne osnove, saj so glede na evropske usmeritve nekateri davčni odhodki skromneje priznani, manjše pa so tudi davčne olajšave zlasti na področju investicij. Ker so v gradbeništvu, predvsem v manjših podjetjih, zelo težki pogoji zaradi močne konkurence, je potrebno s strokovnim pristopom ugotoviti vse posledice davčne zakonodaje na uspešnostni in finančni položaj, da bo možno ugotoviti, kje so kakršne koli možnosti davčnega optimiranja in s tem ustvarjanja davčnih prihrankov.

1.2 Metode proučevanja in zasnova dela

Glede na izbrano tematsko področje, namen in cilj specialističnega dela, sem uporabila naslednje metode:

- raziskovanje teoretičnih in zakonskih podlag za zakonodajo v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, kakor tudi sprememb na področju SRS,
- prikaz posebnosti delovanja podjetij v gradbeni dejavnosti,
- prikaz poslovnih bilanc na podlagi SRS, ki so veljali do konca leta 2005 in SRS, ki veljajo od leta 2006,
- prikaz posledic najnovejših sprememb Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb na
- uspešnostni in finančni položaj podjetja v gradbeništvu in možnosti davčnega optimiranja.

Pri pisanju sem uporabila tako deskriptivni kot analitični pristop k raziskovanju. V prvem delu sem uporabila deskriptivni pristop, s pomočjo katerega sem na kratko predstavila davčno reformo, pomembne spremembe SRS-jev in najnovejše spremembe v ZDDPO-1B. Z deskriptivnim pristopom sem predstavila tudi značilnosti panoge gradbeništva in možne metode optimiranja davčnih osnov podjetij. Analitični pristop sem uporabila pri izdelavi poslovnih in davčnih bilanc, ki bodo temeljile na že obravnavanih predpisih. Ta pristop sem uporabila tudi pri iskanju razlik med različnimi obračuni, ki bodo narejeni po različnih predpisih, kakor tudi pri sestavitvi lastnega predloga optimiranja davčne osnove podjetja Gradbenik.

V okviru deskriptivnega pristopa sem uporabila metodo kompilacije, kar pomeni, da sem povzemala opazovanja, spoznanja, stališča in sklepe drugih avtorjev. Uporabila sem tudi metodo komparacije, saj sem na podlagi spoznanj, do katerih sem prišla z metodo kompilacije, prikazala učinke sprememb davčne zakonodaje pri podjetju Gradbenik.

Pri analitičnem pristopu sem uporabila metodo indukcije, saj sem prej proučeno teorijo predstavila v praksi, pri čemer sem prikazala posledice različne zakonodaje na finančni in uspešnostni položaj podjetja.

Pri teoretičnem delu se sem naslonila na strokovno domačo in tujo literaturo, ki obravnava tovrstno problematiko. Glede na to, da obravnavam tudi najnovejše spremembe davka od dohodkov pravnih oseb, ki so bile konec decembra 2005 šele objavljene, sem izhajala iz različnih člankov in prispevkov v različnih strokovnih revijah in seminarjih ter študijskega gradiva. Osnova mi bo sam Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, upoštevala pa sem tudi prenovljene SRS, ki so začeli veljati s 1.1.2006. V nalogo pa sem vključila tudi relevantne podatke in informacije iz internih virov podjetja Gradbenik.

Specialistično delo sem razdelila na sedem poglavij, od katerih je prvih pet namenjenih teoretičnemu prikazu, zadnji dve poglavji pa predstavljata praktični del.

Prvo poglavje je uvodno in predstavlja okvir specialističnega dela. Drugo poglavje je namenjeno kratki predstavitvi sprememb davčne zakonodaje v Evropi in Sloveniji ter prikazu ukrepov, ki so s tem povezani.

V posebno poglavje - to je tretje, sem uvrstila spremembe v SRS, ki sicer ne sodijo neposredno v okvir davčne zakonodaje, vendar pa jih je zaradi povezav med poslovno in davčno bilanco potrebno dobro poznati.

V četrtem poglavju sem predstavila sam Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, kjer sem posebej izpostavila njegove zadnje spremembe. V tem okviru sem predstavila tudi odložene davke, ki so nov pojem za podjetja.

Peto poglavje je namenjeno predstavitvi dejavnosti gradbeništva, in sicer njenega sedanjega gospodarskega položaja in bodočega razvoja.

Šesto poglavje je namenjeno praktični predstavitvi v predhodnih poglavjih predstavljene problematike. Izhajala sem iz bruto bilance podjetja, ki sem jo, zaradi lažjega sledenja pri izdelavi izkazov, umestila v samo poglavje in ne med priloge. Na podlagi izdelane bilance stanja in izkaza poslovnega izida sem najprej izdelala davčni obračun po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, veljavnim do konca leta 2005, nato pa še glede na nove spremembe, ki so pričele veljati s 1.1. 2006. Izdelala sem tudi računovodske izkaze v skladu s prenovljenimi SRS in ugotovila davčne posledice, ter na podlagi tako obravnavanih obračunov predstavila razlike med njimi in kritično proučila njihov vpliv na finančni ter uspešnosti položaj proučevanega podjetja v gradbeništvu.

V sedmem poglavju sem predstavila optimiranje davčne osnove podjetja v gradbeništvu. V okviru tega sem predstavila nekatere metode in taktike za zmanjševanje oziroma za povečevanje davčne osnove ter podala predlog za optimiranje davčne osnove v proučevanem podjetju.

V zadnjem poglavju pa sem predstavila ugotovitve, do katerih sem prišla pri obravnavanih temah v specialističnem delu.

Pri pisanju dela sem uporabljala izrazoslovje, ki je značilno tako za panogo, obravnavano področje kot tudi za samo podjetje. Pri strokovnih izrazih sem pripisala tudi angleški prevod izraza, seveda, kjer je to smiselno.

2. SPREMEMBE NA PODROČJU DAVKOV

2.1 Izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji

Lizbonska strategija je bila sprejeta marca 2000 na Evropskem svetu, predstavlja pa strategijo razvoja Evropske unije do leta 2010. Strategija predstavlja program sprememb, s katerimi bi zagotovila, da bo Evropska unija do leta 2010 postala najbolj konkurenčna in dinamična ter na znanju temelječa gospodarska sila na svetu. Sposobna bi bila zagotavljati trajnostni gospodarski razvoj z več in boljšimi delovnimi mesti ter z večjo socialno kohezijo in spoštovanjem okolja (Cvikl, 2005, str. 8).

Februarja 2005 pa je nova Evropska komisija, pod predsedovanjem Manuela Barrosa, izdala dokument Skupna prizadevanja za gospodarsko rast in nova delovna mesta - nov začetek za lizbonsko strategijo¹. Prenova Lizbonske strategije je bila potrebna, ker se je Evropa znaša pred novimi izzivi, ki pa jih stara strategija ni predvidevala ali jim je namenila premalo pozornosti. Eden glavnih vzrokov za nastanek prenovljene strategije je pešanje evropskega gospodarstva, slabšanje njegove konkurenčnosti na svetovnih trgih ter veliko večja učinkovitost Severne Amerike ter Azije. Ti izzivi pa so vse težji, ker je demografska struktura Evrope vse slabša: Evropa se stara, mladih pa je vedno manj, kar pomeni tudi vse večje pritiske na socialno in zdravstveno skrbstvo. Prek teh dveh sistemov pa se stopnjuje pritisk tudi na gospodarstvo, ki mora vzdrževati čedalje več upokojujencev. To pa pomeni, da je delovna sila čedalje dražja, s tem tudi čedalje manj konkurenčna, predvsem, če jo primerjamo z njeno ceno v Aziji ali Ameriki.

Prenovljena strategija je sestavljena iz desetih prednostnih nalog, in sicer (Komisija, 2005)²:

- širitev in poglobitev notranjega trga,
- zagotovitev odprtih in konkurenčnih trgov znotraj in zunaj Evrope,
- izboljšanje evropskih in nacionalnih zakonodaj,
- razširitev in izboljšanje evropske infrastrukture,
- povečanje in izboljšanje naložb v raziskave in razvoj,
- omogočanje inovacij, uporaba informacijskih in komunikacijskih tehnologij ter trajnostna izraba virov,
- prispevanje k močni industrijski bazi Evrope,
- pritegnitev več ljudi v delovno razmerje in posodobitev sistemov socialne varnosti,
- izboljšanje prilagodljivosti delavcev in podjetij ter fleksibilnost trgov delovne sile,
- povečanje vlaganj v človeški kapital z boljšim izobraževanjem, znanjem in spretnostmi.

Z namenom uspešnejšega in učinkovitega uresničevanja prednostnih nalog je Komisija pripravila akcijski program, ki po posameznih nalogah navaja potrebne instrumente, ki jih morajo upoštevati države članice in Komisija.

¹ Working together for growth and jobs - A new start for the Lisbon Strategy.

² SEC (2005), 192.

Vsaka država članica mora sprejeti svojo strategijo razvoja in rasti, ki temelji na zgoraj omenjenih prednostnih nalogah.

Vlada je junija 2005 sprejela Strategijo razvoja Slovenije (v nadaljevanju: strategija Slovenije), ki predstavlja odgovor na izzive in naloge prenovljene strategije.

Namen strategije Slovenije je³:

- oblikovati celovito strategijo, ki bo zagotovila trajnostni gospodarski, socialni in okoljski razvoj, aktivno in enakopravno vključenost v Evropsko unijo, razvoj nacionalne, kulturne in prostorske identitete ter njene prepoznavnosti v svetu,
- zagotoviti institucionalno okolje in organiziranost za uspešnejši družbeni razvoj, ki bo zmanjšal zaostanek za najrazvitejšimi državami Unije in omogočil nov razvojni preboj, večjo kakovost življenja in celovit napredek sedanjih in prihodnjih generacij,
- doseči potrebno stopnjo družbenega soglasja o temeljni razvojni viziji in strateških usmeritvah in s tem okrepiti politično zavezo za uresničevanje strategije s pomočjo razvojnih prioritet, akcijskih načrtov, merljivih ciljev, ukrepov ter z opredelitvijo odgovornih nosilcev.

Temeljni cilji strategije Slovenije so:

- v desetih letih preseči povprečno raven gospodarske razvitosti EU (merjeno z BDP na prebivalca v pariteti kupne moči) in povečati zaposlenost,
- izboljšati kakovost življenja in blaginjo v državi, ki jih merimo s kazalniki človekovega razvoja, zdravja, socialnih tveganj in družbene povezanosti,
- uveljavljanje načela trajnosti kot temeljnega kakovostnega merila na vseh področjih razvoja, posebno na področju obnavljanja prebivalstva,
- postati v svetu prepoznavna in ugledna država.

Za doseg te ciljev pa mora Slovenija izpeljati korenite reforme, tako na področju gospodarstva, zdravstva, javnega sektorja kot tudi na področju davkov.

Za lažje in uspešnejše izvajanje reform ter doseg zastavljenih ciljev je v strategiji Slovenije opredeljenih pet prednostnih razvojnih nalog⁴.

1. Konkurenčno gospodarstvo in hitrejša gospodarska rast, kar pomeni
 - spodbujanje podjetniškega razvoja in povečevanje konkurenčnosti,
 - povečevanje prilivov iz razvojno spodbudnih domačih in tujih naložb,
 - podporo internacionalizaciji gospodarstva,
 - povečevanje konkurenčne sposobnosti storitev,
 - uspešno vključitev v evropski tečajni mehanizem ERM 2 in prevzem evra;

³ Strategija razvoja Slovenije, 2005, str. 14.

⁴ Program reform za izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji, oktober 2005, str. 2.

2. uporaba znanja za razvoj, kar pomeni
 - povečevanje gospodarske učinkovitosti in vlaganj v raziskave in tehnološki razvoj,
 - izboljšanje kakovosti izobraževanja in spodbujanje vseživljenjskega učenja;
3. učinkovita in cenejša država - sem sodijo
 - povečanje institucionalne konkurenčnosti in učinkovitosti države,
 - razvojno prestrukturiranje javnih financ,
 - zagotovitev boljšega delovanja pravosodnega sistema;
4. sodobna socialna država in večja zaposlenost - doseči
 - z izboljšanjem prilagodljivosti trga dela,
 - s posodobitvijo sistemov socialne zaščite,
 - z zmanjševanjem družbene izključenosti in socialne ogroženosti;
5. povezovanje ukrepov za doseganje kontinuiranega razvoja, kar pomeni
 - trajno obnavljanje prebivalstva,
 - skladnejši regionalni razvoj,
 - zagotavljanje optimalnih pogojev za zdravje,
 - izboljšanje gospodarjenja s prostorom,
 - večje vključevanje okoljevarstvenih meril v sektorske politike in potrošniške vzorce,
 - razvoj nacionalne identitete in kulture.

Za dosego oziroma za uspešno opravljene zadane naloge pa mora država določiti ukrepe, s katerimi bo to mogoče.

Ukrepi so razporejeni po petih prednostnih nalogah, in sicer:

1. konkurenčno gospodarstvo in hitrejša gospodarska rast:
 - prestrukturiranje javnih financ,
 - **reforma davčnega sistema,**
 - povečanje konkurenčnosti,
 - učinkovita poraba evropskih sredstev za hitrejši razvoj,
 - privatizacija in razvoj finančnega sistema,
 - liberalizacija in konkurenčnost javnih gospodarskih služb;
2. uporaba znanja za razvoj:
 - reforma visokega šolstva,
 - učinkovita uporaba znanja in inovativnosti,
 - tehnološki in inovativni programi,
 - povezovanje gospodarstva z univerzami,
 - programi za prenos in dvig znanja v gospodarstvu;
3. učinkovita in cenejša država:
 - izboljšave pri postopkih priprave proračuna,
 - racionalizacija delovanja javnega sektorja,

- presoja učinkov predpisov,
 - izboljšanje sistema črpanja evropskih sredstev;
4. sodobna socialna država in večja zaposlenost:
- prilagodljiv trg dela in večja zaposlenost,
 - pravičnejši in bolj motivacijskih sistem socialnih transferov,
 - spremembe in dopolnitve pokojninskega sistema,
 - reforma zdravstva;
5. povezovanje ukrepov za doseganje kontinuiranega razvoja:
- ustanovitev pokrajin z lastnimi pristojnostmi in sredstvi,
 - izvajanje programa za zmanjšanje toplogrednih plinov,
 - boljša izkoriščenost zazidljivih zemljišč,
 - ažurnost katastrov in zemljiške knjige.

V nadaljevanju se bom posvetila reformi davčnega sistema.

Sedaj se jasno vidi razvojna vizija Slovenije, ki je diametralno nasprotna od slike sedanjega stanja. Slovenije želi biti in postati ena najhitreje rastočih in razvijajočih se držav v združeni Evropi. To nasprotje se lahko prikaže tudi s spodnjo tabelo, ker se vidijo vse slabosti sedanjega sistema.

Ta proces pa ni mogoč čez noč niti v enem letu, temveč bo za to potreben daljši čas. Največ pa bo odvisno od vlade oziroma od njene odločenosti ali neodločenosti speljati vse zadane reforme, ne glede na to, ali lahko pri tem izgubi naslednji mandat. Kajti veliko bolj pomembno je, da se reforme izvajajo dosledno in kontinuirano, ne pa glede na trenutno politično situacijo, saj je to za Slovenijo veliko bolj škodljivo, kot pa če teh reform sploh ne bi izpeljali.

V spodnji tabeli so razvidne značilnosti starega in novega razvojnega modela.

TABELA 1: Značilnosti novega in starega razvojnega modela Slovenije.

DOSEDANJI RAZVOJNI MODEL	VIZIJA NOVEGA MODELA DRUŽBENEGA RAZVOJA
regulacija in birokratizacija trgov	deregulacija in liberalizacija trgov
omejevalno podjetniško okolje	spodbujanje nastajanja in rasti podjetij
relativna zaprtost finančnih trgov	odprtost finančnih trgov in konkurence
nezadostna prilagodljivost trga dela	večja prožnost trga dela
kolektivni sistemi socialne varnosti	individualne potrebe in odgovornost
korporativizem velikih socialnih partnerjev	odprto in široko partnersko sodelovanje
birokratsko-hierarhični sistem javne uprave	decentralizacija in javno zasebno partnerstvo
poudarek makroekonomskemu in socialnemu ravnovesju	poudarek trajnostnemu razvoju na temelju strukturnih reform in večje družbene dinamike

Vir: Strategija razvoja Slovenije, 2005, str. 21.

Davčna reforma

Konkurenčno gospodarstvo in hitrejša gospodarska rast je prva prednostna naloga strategije Slovenije. Je tudi ena težjih nalog, saj je veliko različnih interesnih skupin, ki želijo ohraniti sedanje pravice in ugodnosti. Od trenutka ko je bil aprila 2004 sprejet reformni paket, na davčnem področju ni miru, saj se je spremenila obdavčitev vseh prizadetih interesnih skupin - od kmetov, študentov pa do lastnikov kapitala (Stanovnik, 2005, str. 15-16). V ta okvir sodi tudi splošno kritizirana davčna reforma, ki jo predstavljam v nadaljevanju. Še tako dobro pripravljena in zasnovana davčna reforma, bo zelo kratkega trajanja, če ne bo političnega soglasja. Pomembno pa je tudi, da se ne gre v radikalne rešitve, temveč v takšne, ki bodo enostavne tako z vidika zavezancev kot tudi z vidika davčne administracije (Stanovnik, 2005, uvodnik).

Davčna reforma je sestavljena iz dveh vrst ukrepov, in sicer iz tistih, ki jih vlada lahko takoj izvaja ter iz tistih, ki zahtevajo spremembo zakonodaje, imajo večji vpliv na več različnih področjih in zahtevajo družbeno soglasje.

Razdelitev ukrepov je sledeča⁵:

- ukrepi, ki jih vlada lahko izvede takoj, so:
 - poenostavitve davčnega postopka,
 - spremembe davka na promet nepremičnin,
 - spremembe davka na dediščine in darila;
- ukrepi, ki zahtevajo spremembo zakonodaje so:
 - uvedba enotne davčne stopnje na dohodke fizičnih oseb,
 - uvedba enotne stopnje DDV,
 - sprememba Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb,
 - uvedba davka na nepremičnine in premoženje,
 - zagotoviti socialno vzdržnost prehoda na nov davčni sistem.

Kot se vidi iz razporeditve ukrepov, vlado čaka še kar nekaj dela, ker večino od zgoraj naštetih ukrepov še ni izpeljala.

V nadaljevanju bom predstavila nekatere značilnosti na področju davkov.

2.2 Značilnosti Zakona o davku od dohodkov ob vstopu Slovenije v EU

Ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo je bil sprejet Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-1), ki je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb.

ZDDPO-1 je začel veljati s 1.1.2005, nekatere določbe pa že s 1.5.2004. Ta zakon je posledica zaveze Slovenije, da bo do vstopa v Evropsko unijo uskladila obdavčenje pravnih oseb ter v svojo zakonodajo vnesla evropske smernice (90/434/EGS,

⁵ Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji, november 2005, str. 7-9.

90/435/EGS in 2003/49/ES), kakor tudi Kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčenja, na podlagi katerega bi se odpravljale ugodnosti, ki predstavljajo škodljivo davčno konkurenco (Kranjec, 2003, str. 243). Tako naj bi bil storjen korak v smislu harmonizacije slovenske davčne zakonodaje na področju obdavčitve davka od dohodkov, vendar je potrebno poudariti, da je področje harmonizacije neposrednih davkov v Evropi velik problem zaradi davčne suverenosti posameznih držav. Kot ugotavljajo strokovnjaki na področju davkov, je pričakovati razvoj v smeri znižanja davčnih stopenj in širjenja davčnih osnov (Wacker, 2000, str. 131). Spremembe, ki so stopile v veljavo s 1.1.2006, z ZDDPO-1B, pa so naslednji korak na poti harmonizacije slovenske davčne zakonodaje evropski.

2.3 Spremembe na področju drugih davkov

Poenostavitve davčnega postopka

Namen je poenostaviti davčne postopke in s tem posledično zmanjšati administrativna bremena davčnih zavezancev in davčne uprave. To pa naj bi vodilo v povečevanje davčne morale zavezancev.

Za dosego le-tega se bo moral spremeniti Zakon o davčnem postopku, z njegovo spremembo pa bi tudi posodobili sam postopek, da bi bil v skladu z Evropskimi normami.

Vlada predlaga naslednje spremembe - nekatere od njih so že uresničene, druge še čakajo na uresničitev ali preoblikovanje⁶:

- sprememba splošnega dela zakona o davčnem postopku - delno uresničeno z Zakonom o davčnem postopku - uradno prečiščeno besedilo (v nadaljevanju: ZDavP - UPB2),
- uvedba pojmovnika - še ni uresničeno,
- uzakonitev davčne tajnosti do pravnomočnosti davčnega postopka,
- zmanjšanje neučinkovitega administriranja z uvedbo mejnih zneskov, do katerih se davčni postopek ne uvede in davek ne plača - po načelu stroškov in koristi postopka,
- uvedba elektronskega posredovanja podatkov davčnemu organu - ta ima zato manj stroškov - uresničuje z E-davki;
- oddaja napovedi ali popravkov napovedi po izteku roka za vložitev,
- samoprijava - omogočena z ZDavP - UPB2,
- enakopravna obravnava davčnih zavezancev - poskus z ZDavP - UPB2,
- uporaba načela "v dvomu v korist davčnega zavezanca",
- možnost uvedbe davčnega pregleda na zahtevo davčnega zavezanca,
- proučitev možnosti poravnave pri plačilu davčnega dolga,
- obveznost roka trajanja inšpekcijskega pregleda in časa reševanja pritožb,

⁶ Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji, november 2005, str. 29-30.

- razširitev izvršbe na premoženjske pravice, deleže v družbah in vrednostne papirje, ki ne kotirajo na borzi,
- poenostavitev odmere dohodnine - neuspešen poskus s spremembami, ki so bile sprejete v decembru 2005,
- možnost uveljavljanja davčnih olajšav do izdaje odločbe v postopku davčnega nadzora,
- poenostavitev plačila davčnih odtegljajev in določitev roka plačila,
- zakonska ureditev poklica davčnega svetovalca - še čaka na ureditev.

Spremembe davka na promet nepremičnin

Sedanji davek ne sledi sedanjim, spremenjenim pogodbenim odnosom, pa tudi ne obdavčitvi prometov nekaterih inštitutov, uvedenih s strani Obligacijskega zakonika. Posledica tega so številni neobdavčeni prometi, kar pomeni neenaka obravnava subjektov na trgu.

Predlagane spremembe se nanašajo na⁷:

- leasing nepremičnine - kjer se mora določiti pravo davčno osnovo,
- obdavčitve originalnih (izvirnih) načinov pridobitve nepremičnin,
- obdavčitev prometa stavbne pravice, itd.

Predlagane spremembe bi seveda prinesle dodatne prihodke v državno blagajno, vendar je potrebno preveriti učinke predlaganih sprememb, saj lahko pride do večkratnih obdavčitev.

Spremembe davka na dediščine in darila

Sedanji davek je potrebno prilagoditi aktualnim načelom sodobnega davčnega prava, kar pomeni prilagoditev spremenjenim in tudi novim pogodbenim odnosom pri prometu daril in pri dedovanju⁸.

Spremembe naj bi prinesle višje prihodke za državo.

Uvedba enotne davčne stopnje (EDS) na dohodke fizičnih oseb

Z uvedbo EDS se bi ukinila sedanja visoka progresivna obdavčitev dohodkov fizičnih oseb.

Od EDS se pričakuje tudi razbremenitev obdavčitve plač in s tem tudi gospodarstva. To bi delovalo kot spodbujevalec zaposlovanja višje izobraženih ljudi, ki imajo višje dohodke in sedaj predstavljajo velik strošek za podjetja. Znano je, da je Slovenija po stroških dela na enoto BDP na samem vrhu EU (Lah, 2005, str. 43).

⁷ Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji, november 2005, str. 32.

⁸ Prav tam, str. 33.

Spremembe se nanašajo na dohodnino, ki bi bila enostopenjska, in sicer 20 %, za vse neizvzete prihodke. Ukinile bi se vse dosedanje olajšave, razen splošne, ki bi predstavljala 110 % minimalnih življenjskih stroškov. Obstoječa olajšava za vzdrževane družinske člane bi bila nadomeščena z enotnim odbitkom davka.

Obstoječe bruto plače bi se prilagodile tako, da bi se ohranila sedanja raven neto plač. Spremeniti pa bi se morale tudi prispevne stopnje za pokojninsko in zdravstveno zavarovanje, da ne bi prišlo do izpada prihodkov.

Z letom 2009 se bo ukinil davek na izplačane plače, ki se je z 1.1.2006 že zmanjšal za 20 %, 2007 še za 25 %, 2008 za 52 %, s 1.1.2009 pa bo dokončno ukinjen.

Uvedba enotne stopnje DDV

Uvedba bi prinesla poenostavitev sistema DDV ter prenos financiranja javne porabe iz neposrednih davkov (tu mislim na EDS, ukinitev davka na izplačane plače) na posredne.

Predlagane spremembe se nanašajo na⁹:

- uvedbo enotne davčne stopnje - predlagana je 20 %, vendar je lahko drugačna od stopnje pri EDS, in sicer za vse tiste transakcije z blagom in storitvami, ki niso predmet oprostitev ali so izven okvira DDV-ja (sem sodijo izvoz, transakcije med državami članicami EU, druge oprostitve),
- poenostavitve vodenja evidenc za potrebe DDV-ja, kar bi vodilo v zmanjšanje stroškov davčnega administriranja in večjo preglednost izpolnjevanja davčnih obveznosti s strani gospodarskih subjektov,
- povečanje pravne varnosti davčnih zavezancev, saj ni več t. i. "sivih področij",
- večjo nevtralnost obdavčitve z DDV-jem.

Uvedba davka na nepremičnine in premoženje

Tukaj bo vlada naletela na hudo javno kritiko in neodobravanje uvedbe tega davka. Njegov namen pa je enakomerneje porazdeliti javno breme nepremičninskega in drugega premoženja velike vrednosti.

Spremembe so sledeče¹⁰:

- obdavčitev nepremičnine glede na objekt,
- razširitev sedaj obstoječe davčne osnove,
- pobran davek bi pripadal lokalni skupnosti,
- ustrezno vrednotenje nepremičnin,
- obdavčenje drugih oblik nepremičnega in premičnega premoženja velike vrednosti - to se pravi luksuzna potrošnja, s tem bi destimulirali sivo ekonomijo in neproduktivno potrošnjo.

⁹ Prav tam, str. 25-26.

¹⁰ Prav tam, str. 31.

Vlada bo morala pridobiti širši konsenz glede tega zakona, saj je slovenska posebnost velik odstotek lastniških stanovanj, kar je posledica preteklega ekonomskega sistema in pa posledica privatizacije stanovanj.

Zagotovitev socialne vzdržnosti pri prehodu na nov davčni režim

To pomeni, da se pri uvedbi enotne davčne stopnje zagotovi, da se realni dohodek oseb z najnižjimi plačami ne bo realno zmanjšal, preprečiti pa je potrebno tudi nastanek velikih razlik v neto prejemkih. Ob upoštevanju teh omejitev se bodo zmanjšali stroški dela v podjetjih, kar bo posledično prispevalo k večji konkurenčnosti oziroma večji učinkovitosti gospodarskih subjektov, kar bi vodilo v večjo gospodarsko rast in višjo zaposlenost.

Predlagani ukrepi pa so naslednji¹¹:

- prehod na nov plačni sistem v javnem in zasebnem sektorju, in sicer tako, da se ob prehodu na nov davčni sistem ne zmanjšajo neto dohodki zaposlenih,
- splošna olajšava pri dohodnini mora biti že v izhodišču višja od sedanje, in sicer za ocenjeno povečanje cen življenjskih potrebščin - to velja ob prehodu na enotno davčno stopnjo DDV, v nadaljevanju jo usklajevati vsako leto z indeksom življenjskih potrebščin za preteklo leto,
- v predlaganem sistemu so minimalni življenjski stroški hkrati tudi osnova za določanje skupne višine socialnih prejemkov, zato bo z njihovim dvigom (tu mislimo na povišanje splošne olajšave pri dohodnini) avtomatično povečal dohodek nezaposlenih ljudi,
- dogovoriti se za izredno uskladitev plač ali dvig splošne olajšave pri dohodnini, če bi prišlo, ob uvedbi enotne stopnje DDV-ja, do večjega porasta cen, kot je bilo predvideno,
- oblikovanje takšnega plačnega sistema, ki bi omogočil fleksibilno nagrajevanje in uredil udeležbo zaposlenih v dobičku,
- obdavčitev neaktivnega premoženja in s tem stimuliranje vlaganja poslovnih presežkov v razvoj.

3. SPREMEMBE V SLOVENSkih RAČUNOVODSKIH STANDARDIH (SRS 2006)

Prenovljeni SRS so začeli veljati 1.1.2006, prinesli pa so mnogo novosti. Navedla bom le tiste, ki so najpomembnejše. Predstavljene¹² in druge spremembe vplivajo na davčno bilanco ter s tem tudi na obdavčitev podjetja. Zanimarljiv pa ni tudi učinek na uspešnost poslovanja podjetja.

¹¹ Prav tam, str. 34-35.

¹² Povzeto po Odar, 2005, str. 53-67 in 2006, Jerman, 2006, Koritnik Rakela, 2006, in po Hieng at al., 2006.

3.1 SRS 1 - Opredmetena osnovna sredstva

Prva večja sprememba je v začetnem računovodskem merjenju opredmetenih osnovnih sredstev. SRS 1 sedaj pravi, da se v nabavno vrednost lahko všttevajo tudi stroški izposojanja v zvezi s pridobitvijo opredmetenega osnovnega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Stroški izposojanja pa so opredeljeni kot obresti in drugi stroški, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev za pridobitev opredmetenega osnovnega sredstva, predvsem če le-to traja preko obračunskega obdobja.

Na novo je opredeljena nabavna vrednost opredmetenega osnovnega sredstva, ki se sedaj lahko, ob pogoju, da je ta vrednost velika, razporedi na njegove dele. Razdelitev na posamezne dele je priporočljiva zlasti tedaj, kadar imajo ti deli različne dobe uporabnosti ali vzorce uporabe, kar pomeni, da lahko za eno osnovno sredstvo določimo različne dobe koristnosti in načine amortiziranja. V takšnem primeru moramo tudi nabavno vrednost celotnega osnovnega sredstva razdeliti na več funkcionalnih delov.

Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z zamenjavo za kako drugo nedenarno sredstvo ali za delno denarno in delno nedenarno sredstvo, se določi glede na pošteno vrednost, če pa te ni mogoče zanesljivo izmeriti, se vrednoti po knjigovodski vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva. V starih SRS-jih so se tako pridobljena osnovna sredstva vrednotila po neodpisani vrednosti.

Opredmetena osnovna sredstva, pridobljena pri prevzemih drugih podjetij ali delov drugih podjetij, se evidentirajo po pošteni vrednosti na dan prevzema. V starih SRS-jih pa so se evidentirala po knjigovodski vrednosti.

Novi SRS zahteva ločeno evidentiranje zemljišč, tudi če ob nakupu ali pridobitvi nepremičnine to ni ločeno ovrednoteno. Stroški rednih pregledov oziroma popravil opredmetenih osnovnih sredstev se po novem obravnavajo kot del opredmetenih osnovnih sredstev. Standard ne govori več o neodpisani vrednosti, temveč o knjigovodski.

Opredeljene so tri dovoljene metode amortiziranja, in sicer: metoda enakomernega časovnega amortiziranja, metoda padajočega amortiziranja in funkcionalna metoda. Podjetje izbere tisto metodo, ki odseva dobo koristnosti. V kolikor tega ni mogoče določiti se uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja.

Opredmetena osnovna sredstva se prično amortizirati prvi dan v mesecu, ki sledi mesecu, ko so usposobljena za uporabo. Torej ne glede na to, ali se dejansko že uporabljajo ali ne. Stari SRS so pričetek amortizacije pogojevali s pričetkom dejanske uporabe.

Podjetje lahko pri pripoznavanju opredmetenih osnovnih sredstev izbira med modelom nabavne vrednosti in modelom prevrednotenja. Izbor mora uporabljati za celotno skupino opredmetenih osnovnih sredstev.

3.2 SRS 2 - Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve

Spremenil se je naziv standarda, spremenjeno je samo pojmovanje neopredmetenega sredstva, ki je razpoznavno denarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Praviloma se pojavlja kot neopredmeteno dolgoročno sredstvo, sem spadajo: dolgoročno odloženi stroški, razvijanja, usredstveni stroški, naložb v tuja opredmetena sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter dobro ime prevzetega podjetja. Sem ne sodijo več dolgoročno odloženi organizacijski stroški. Standard govori o dolgoročnih aktivnih razmejitvah, ki predstavljajo dolgoročne odložene stroške.

Začetno računovodsko merjenje neopredmetenih sredstev se spremeni. Sedaj se v nabavno vrednost lahko všteto tudi stroški sposojanja v zvezi s pridobitvijo neopredmetenega sredstva do njegove usposobitve za uporabo.

Standard sedaj govori o neopredmetenih sredstvih s končno dobo koristnosti, ki se amortizirajo in od tistih z nedoločeno dobo koristnosti, ki se ne amortizirajo, ampak se prevrednotujejo zaradi oslabitve. Tako se dobro ime ne amortizira, temveč se prevrednotuje zaradi oslabitve.

Neopredmetena sredstva se zaradi okrepitve lahko prevrednotujejo na pošteno vrednost, če zanjo obstaja delujoči trg.

3.3 SRS 4 - Zaloge

Pri začetnem računovodskem merjenju zalog se v vrednost zalog po novem lahko všteto stroški izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge.

Standardi predvidevajo naslednje metode vrednotenja zalog:

- metoda zaporednih cen - FIFO,
- metoda tehtanih povprečnih cen in
- metoda drsečih povprečnih cen.

Standard tudi ne daje več možnosti, da bi podjetje uporabljalo FIFO metodo.

Med zaloge sodi lahko tudi tisti drobn inventar, katerega nabavna vrednost po obračunu dobavitelja ne presega 500 EUR in je doba uporabnosti daljša od enega leta.

Zaloge se vrednotijo po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti. Upošteva pa se manjša izmed njiju. Zaloge se zaradi krepitve ne prevrednotujejo, pri čemer se je spremenil pojem čista iztržljiva vrednost, ki predstavlja ocenjeno prodajno ceno doseženo v rednem poslovanju in znižano za ocenjene stroške dokončanja ter ocenjene stroške povezane s prodajo.

3.4 SRS 5 - Terjatve

Standard deli terjatve na kratkoročne in dolgoročne. Kratkoročne so tiste terjatve, ki se praviloma spremenijo v denar v letu dni, vse ostale pa so dolgoročne.

Nove so terjatve za odložene davke, ki se izkažejo kot dolgoročne terjatve.

Prevrednotovanje terjatev standard opredeljuje spremenjeno.

Terjatve se praviloma merijo po odplačani vrednosti po metodi efektivnih obresti.

Terjatve izražene v tuji valuti se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto, učinek pa vpliva na finančne prihodke ali odhodke.

Potrebno je opredeliti dvomljive in sporne terjatve!

Terjatve se praviloma merijo po odplačani vrednosti po metodi efektivnih obresti.

3.5 SRS 8 - Kapital

Na novo je opredeljen celoten kapital podjetja. Tako standard ne pozna več kategorije splošnega prevrednotevalnega popravka kapitala. Že formirani splošni prevrednotovalni popravki kapitala pa se prenesejo med kapitalske rezerve. Prav tako predstavlja odkup lastnih deležev in delnic odbitno postavko, kar pomeni, da zmanjšuje celotni kapital podjetja.

Pridobljene lastne delnice ali lastni poslovni deleži se odštevajo od kapitala. V izkazu poslovnega izida se ob nakupu, prodaji, izdaji ali umiku ne pripozna dobiček ali izguba iz tega posla oziroma se vse razlike poračunavajo s kapitalom, ker pomeni, da ne bo vpliva na davčno osnovo podjetja, (Odar, 2005, str. 63).

Posebni prevrednotovalni popravek kapitala je namenjen ločenemu izkazovanju presežkov iz prevrednotovanja v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi, neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, naložbenimi nepremičninami, dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami.

3.6 SRS 9 - Dolgoročni dolgovi

Kot posebna kategorija dolgoročnih dolgov se obravnavajo obveznosti za odložene davke. Te obveznosti se izkazujejo za vse obdavčljive začasne razlike.

Dolgoročni dolgovi izraženi v tuji valuti se na dan bilance stanja preračunajo v domačo valuto.

Te spremembe in dopolnitve ne bodo vplivale na ugotavljanje davčne osnove podjetja (Odar, 2005, str. 63).

3.7 SRS 10 - Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve

Standard ne govori več le o dolgoročnih rezervacijah, ampak govori o rezervacijah in o dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitvah, ki se ne prevrednotujejo.

Odpravljene so tudi dolgoročne rezervacije za slabo ime.

Rezervacije se oblikujejo tudi za dolgoročne zasluge, kot so jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, ter za pokojnine. Tu se upoštevata MRS 19 - zasluge zaposlenecv in MRS 26 - obračunavanje in poročanje pokojninskih programov. Podjetja, ki so do 31.12.2001 oblikovala rezervacije za velika popravila, in podjetja, ki so oblikovala rezervacije za sanacijo virov obremenjevanja okolja z nevarnimi odpadki v otvoritveni bilanci stanja za leto 1994, porabljajo te rezervacije za namene, za katere so jih oblikovala.

3.8 SRS 11 - Kratkoročni dolgovi

Kratkoročni dolgovi se praviloma merijo po odplačani vrednosti po metodi efektivnih obresti. Jasneje določena določba nima vpliva na davčno osnovo, (Odar, 2005, str. 64).

Kratkoročne dolgove izražene v tuji valuti na dan bilance stanja preračunamo v domačo valuto.

Njihovo povečanje zvišuje redne finančne odhodke, njihovo zmanjšanje pa redne finančne prihodke.

4. ZNAČILNOSTI ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB (ZDDPO-1) IN NAJNOVEJŠE SPREMEMBE (ZDDPO - 1B)

V tem poglavju bodo predstavljene spremembe le na področju davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO), ki posega predvsem v sfero gospodarskih subjektov, ne pa fizičnih oseb.

Spremembe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-1) so del vladnega paketa sprememb davčne zakonodaje v luči povečevanja slovenske konkurenčnosti. Sam ZDDPO-1 pa je nadomestil Zakon o davku od dobička pravnih oseb.

ZDDPO-1 je začel veljati s 1.1.2005, nekatere določbe pa že s 1.5.2004. Kot sem že navedla, je zakon posledica zaveze Slovenije, da bo do vstopa v Evropsko unijo uskladila obdavčenje pravnih oseb ter v svojo zakonodajo vnesla evropske direktive in smernice iz tega področja. Ta korak ni zahtevala samo Evropska unija, pač pa tudi spremembe na trgu, ki so bile posledica vse večje globalizacije, s tem pa tudi prostega pretoka kapitala, storitev ter delovne sile. Vse to je botrovalo nastanku novih povezav in finančnih produktov, ki pa jih dotedanji zakon ni predvideval. Hkrati pa naj bi ta novelizacija obstoječega zakona spodbudila gospodarsko rast in investicije. Značilnosti ZDDPO-1 (Hieng, 2005, str. 127 - 161 in Kokotec-Novak, 2005, str. 18-25):

- o davka od dohodka ne plačujejo Banka Slovenije, javna podjetja in javni gospodarski zavodi, ki so last Republike ali občin, javni zavodi, razen za

pridobitno dejavnost, invalidska podjetja, investicijski skladi, ustanovljeni na podlagi zakona o investicijskih skladih in družbah za upravljanje, če do 30.11. razdelijo najmanj 90 % dobička preteklega leta ter društva, verske skupnosti, javni in zasebni skladi ter druge organizacije in zavodi, ustanovljeni za ekološke, humanitarne, dobrodelne in druge nepridobitne namene, razen za pridobitno dejavnost;

- stroški reprezentance, upravnega in nadzornega odbora se priznajo le v višini 50 % obračunanih stroškov;
- dejansko obračunana amortizacija se prizna le do velikosti po stopnjah iz 17. člena ZDDPO-1;
- možne davčne olajšave: 10 % splošna - investiranih zneskov v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva ter 10% dodatna olajšava za investicije v raziskave in razvoj, olajšave na podlagi zaposlitve novih delavcev (30 % izplačanih bruto plač pripravnikov ali drugih zaposlenih, ki so prvič sklenili delovno razmerje za najmanj za dve leti in če so bili pred tem najmanj dvanajst mesecev prijavljeni na zavodu za zaposlovanje kot iskalci zaposlitve, 30 % izplačanih bruto plač, za prvih dvanajst mesecev, doktorjev znanosti, ki pred tem niso bili zaposleni v nobeni gospodarski družbi ter so zaposleni za nedoločen čas ali najmanj za dve leti - ta olajšava se izključuje s predhodno), olajšave na podlagi zaposlitve invalidov (50 % izplačanih bruto plač invalidom ne glede na stopnjo invalidnosti, 70 % pa za 100-odstotne invalide), olajšave zaradi oblikovanja rezerv iz dobička, ki se priznajo zavarovalnicam in hranilno-kreditnim službam, dodatne olajšave za uporabnike ekonomskih con, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije (0,3 % obdavčenega dohodka davčnega obdobja);
- prenašanje davčnih izgub je možno pet let vnaprej.

ZDDPO-1B je bil objavljen 2.12.2005 v Uradnem listu, veljati pa je pričel s 1.1.2006. Spremenil pa je zelo strogo davčno ureditev zgoraj predstavljenega ZDDPO-1. Vsaka sprememba, ki jo je prinesel ta zakon, bo predstavljena v posebni točki ter ponazorjena, če je to smiselno, s primerom iz prakse.

4.1 Predmet in obdobje obdavčitve - 10. člen

Prva sprememba novega DDPO se nanaša na izbiro davčnega obdobja, ki je drugačno od poslovnega leta. V starem zakonu je bila omejitev sedem let, sedaj pa lahko davčni zavezanci spremenijo davčno obdobje po petih letih. Vedno morajo o tem obvestiti davčno upravo. Za zavezance je ta ureditev ugodnejša, saj omogoča tudi davčno prilagajanje poslovanja zavezancev, kar pomeni, da zavezanci, če je

zanje tako ugodnejše, spreminjajo poslovno leto v skladu spremenjenimi pogoji poslovanja.

Ta sprememba pa velja tudi za zavezance, ki so davčno obdobje spremenili v letu 2005, ko je še veljal stari zakon.

4.2 Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih - 11.a člen

Ta člen je dodan na novo in je posledica prehoda računovodenja iz starih slovenskih računovodskih standardov na mednarodne računovodske standarde oziroma na nove slovenske računovodske standarde. V ta sklop sodijo tudi napake.

Tako se zahteva, da se vsi zneski, ki so posledica napak ali spremenjenih računovodskih usmeritev, vključijo v davčno osnovo, pri čemer jo povečujejo ali zmanjšujejo, vendar ne sme priti do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja. Tako upoštevane zneske lahko zavezanci vključujejo v svojo davčno osnovo postopoma, to je največ v treh davčnih obdobjih. Omejitev je, da mora biti v prvem letu upoštevana najmanj ena tretjina tako ugotovljenih razlik oziroma napak.

Zgoraj navedene zahteve pa se nanašajo na obdavčljive prihodke in na davčno priznane odhodke.

To lahko nazorneje pojasnim na primeru.

Podjetje je pri prodaji zemljišča, v neto vrednosti 10 milijonov tolarjev, drugi pravni osebi, zavezancu za DDV, obračunalo 2 milijona DDV-ja. Skupaj je kupec plačal 12 milijonov. Podjetje je izdani račun knjižilo kot terjatev do kupca, na drugi strani pa kot obveznost iz naslova zaračunanega DDV-ja in prihodke od prodaje. Vendar je zadnja vknjižba napačna, saj bi moralo knjižiti na konto zmanjšanja zemljišča (torej razred nič) ter morebitni presežek vrednosti na prevrednotovalne poslovne prihodke - v tem primeru je podjetje ustvarilo dobiček pri prodaji, saj je za zemljišče dobilo več, kot je bilo po knjigovodskem stanju vredno. Za namen primera, se je ta prodaja izvršila v letu 2004.

Ta napaka pa je bila odkrita šele naslednje poslovno leto, torej leta 2005. Tako je podjetje v letu 2004 izkazovalo prevelike prihodke od prodaje, na drugi strani pa je še vedno vodilo že prodano zemljišče v svojih evidencah. Zato je leta 2005 popravilo napačno knjižbo, ki pa se bo glede na to, da gre za davčno priznane prihodke, odražala v davčni osnovi, kot zmanjšanje tekočih prihodkov od prodaje, kar posledično pomeni manjša osnova ter manjši davek od dohodkov pravnih oseb.

4.3 Izvzem prihodkov zaradi nepriznanih odhodkov - 19.a člen

Ena večjih novosti predstavlja dodatek k 19. členu, ki predstavlja izenačenje davčno nepriznanih odhodkov in iz njih izviraajočih kasnejših prihodkih. Tu gre za prihodke, ki izvirajo iz davčno nepriznanih odhodkov, ki so naštetih v prvem odstavku 21. člena ZDDPO-1 in sicer v točkah 6, 7 in 9. a. To so stroški iz naslova prisilne izterjave

davkov ali drugih dajatev, kazni, ki jih izrečejo pristojni organi ter za obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov. Ti davčno nepriznani odhodki in stroški pa postanejo prihodki tedaj, ko jih podjetje dobi vrnjene od davčne uprave. Do sedaj so se tovrstna vračila upoštevala pri izračunu davčne osnove za obračun davka od dohodkov od pravnih oseb, ker je davčna uprava to interpretirala kot davčno priznani prihodke, pa čeprav so izvirali iz davčno nepriznanih odhodkov oziroma stroškov. Kar pomeni, da so navedeni odhodki oziroma stroški dvakrat povečevali davčno osnovo. Enkrat kot davčno nepriznani odhodki in stroški in drugič kot davčno priznani prihodki. Ta novost bo prav prišla ravno podjetjem, ki jim je davčna uprava tekom inšpekcijskih pregledov naložila plačilo dodatnih davkov in prispevkov, ta pa so se na odločbe pritožila in pričakujejo pozitivno rešitev svoje pritožbe.

Primer:

Podjetje je bilo v letu 2004 inšpecirano za poslovno leto 2003. Davčna uprava mu je z odločbo naložila plačilo davka od dobička pravnih oseb, skupaj z zamudnimi obrestmi. Podjetje se s to odločbo ni strinjalo, zato je v zakonsko določenem roku vložilo pritožbo na drugo stopnjo. V tem času pa je moralo plačati v odločbi odmerjen mu davek, kajti pritožba na odločbo ne zadrži plačila oziroma izvršbe. Podjetje je tovrstna plačila knjižilo kot terjatev do države, saj utemeljeno pričakuje, da bo dobil plačani znesek, oziroma vsaj glavnico, nazaj.

Če pa podjetje ne bi pričakovalo uspeha, pa bi plačani zneski zmanjševali dobiček podjetja, vendar ti odhodki, po starem ZDDPO, ne bi smeli biti med davčnimi odhodki, ker so bili davčno nepriznani. Zatorej se je pojavila razlika med poslovnim dobičkom in davčnim dobičkom v višini plačane glavnice davka od dobička pravnih oseb. Če pa bi podjetje čez nekaj let vendarle dobilo to glavnico nazaj, pa bi po starem ZDDPO moralo te prihodke prikazati v davčni bilanci.

4.4 Amortizacija - 26. člen

ZDDPO-1B v svojem šestem členu črta besedilo v obračunanem znesku; to pomeni, da novi zakon dopušča upoštevanje vseh stroškov amortizacije sredstev v njihovi celotni amortizacijski dobi. Posledica tega je, da se bodo stroški amortizacije v poslovne in davčne namene razlikovali.

Primer:

Podjetje obračunava za mehanizacijo 50 % amortizacijsko stopnjo. Davčno pa je priznana 25 %. Kar pomeni, da bo podjetje v prvem letu lahko davčno upoštevalo le 25 % amortizacijsko stopnjo. V drugem letu po ravno tako, razlika pa se bo pojavila v tretjem in četrtem letu, ko ne bo imelo več poslovne amortizacije, bo pa imelo davčno priznano amortizacijo.

ZDDPO-1B ukinja tudi do sedaj veljavna sedmi in osmi odstavek, ki sta zelo zagrenila življenje podjetjem.

Sedmi odstavek je določal, da se staro ali rabljeno opredmeteno osnovno sredstvo pridobljeno od povezane osebe, ki ni rezident, šteje za dokončno amortizirano, zato so stroški poslovne amortizacije davčno nepriznani.

V osmem odstavku pa je navedeno, da je amortizacija opredmetenega osnovnega sredstva, pridobljena od osebe, ki je nepovezana in ni rezident, priznana samo, če podjetje dokaže, da sredstvo še ni bilo dokončno amortizirano. To je lahko storilo le z pisnim potrdilom podjetja - prodajalca, da zadevno sredstvo še ni bilo do konca amortizirano, kar je predstavljalo veliko administrativno oviro pri investicijah. Učinek črtanja obeh odstavkov pa velja že za leto 2005, torej za nazaj.

ZDDPO-1B pa dodaja novi sedmi odstavek, ki zahteva, da se prihodki in odhodki pri prodaji ali odtujitvi še ne dokončno amortiziranega sredstva upoštevajo tako, da ne pride do njihovega dvakratnega upoštevanja ali celo do neupoštevanja. To pomeni, da v mesecu prodaje sredstvu zadnjikrat obračunamo amortizacijo. Po prodaji sredstva to še knjigovodsko likvidiramo tako, da zapremo konto popravka vrednosti sredstva in konto, na katerem vodimo to sredstvo po neto vrednosti.

4.5 Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo - 28. člen

Novi zakon spreminja del prvega odstavka 28. člena ZDDPO-1, in sicer tako, da črta naslednji del odstavka: v skladu s kolektivnimi pogodbami na ravni države. Iz tega sledi, na primer, da bodo davčno priznani tisti stroški prehrane in prevoza, ki bodo obračunani, in ne tako kot sedaj ko so bili davčno stroški prevoza na delo in iz dela fiksni in sicer 35 SIT/km, in to ne glede na ceno bencina.

Ta dikcija velja tako za plače, druga nadomestila v zvezi z zaposlitvijo, kot tudi za nadomestila plače za čas letnega dopusta in drugih odsotnosti. Enako velja tudi za poslovodne delavce, prokuriste in delavce s posebnimi pooblastili in odgovornostmi. Sedaj bo merodajna pogodba o zaposlitvi oziroma ustrezen zakon. Če se bo pogodba o zaposlitvi sklicevala na določeno panožno kolektivno pogodbo, bodo na tak način izračunani stroški dela davčno priznani, ne glede na to kolikšna je višina stroškov v sedaj še veljavni Uredbi o višini povračil v zvezi z delom in drugih prihodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

Primer:

Podjetje je zaposlenim do sedaj obračunavalo prevoz iz dela in na delo po 35,00 SIT/km, kot to določa Uredba, saj ni želelo še večjih razlik med poslovno in davčno bilanco. Bencin pa se je v tem času dražil. Tako je njegova cena na dan 31.5.2006 znašala 251,60 SIT. Delavcu se prevoz obračuna v višini 15 % cene bencina na kilometer. Kar pomeni v tem primeru 37,74 SIT/km. Razlika 2,74 SIT/km bi pomenila za podjetje, davčno nepriznane stroške.

Dodan pa je tudi peti odstavek, ki določa, da so odhodki iz plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo davčno nepriznani, če se izplačajo na podlagi udeležbe v dobičku.

Ta odstavek preprečuje izplačilo dobička v obliki plač ali drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo.

Vseeno pa bodo odhodki za regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom (stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje ter povračila stroškov na službenem potovanju - dnevnice, kilometrine, stroški prenočevanja) davčno priznani le v višini, ki bo določena v Zakonu o dohodnini.

4.6 Izguba in pokrivanje izgube - 29. člen

Novi zakon ugodneje ureja pokrivanje izgube z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih zaporednih davčnih obdobjih, in sicer iz petih na sedem. Kar pomeni, da bodo zavezanci lahko v sedmih zaporednih davčnih obdobjih pokrivali izračunano izgubo, vendar le do višine vsakokratne davčne osnove, pokrivali pa se bo morala najprej izguba starejšega datuma. Predlagana sprememba sledi poslovnim ciklom, ki so praviloma daljši od petih let. Dikcija velja tudi za tiste izgube, ki so nastale med 2000 in 2005, vključno s tema letoma.

Primer:

Podjetje je imelo 2000 izgubo v višini 100 milijonov tolarjev, do sedaj pa jo je pokrilo le v višini 60 milijonov. Po sedaj veljavnem zakonu ne bi mogel preostale izgube pokrivali v letu 2007, ker je že minilo pet zaporednih davčnih obdobjih, v katerih je lahko iz tega naslova zmanjševal davčno osnovo. Po povem ZDDPO-1B pa bo to izgubo pokrival še v letih 2007 in 2008, kar je nedvomno ugodneje za podjetje.

4.7 Zamenjava kapitalskih deležev - 36. člen

Tudi ta sprememba predstavlja ugodnost za davčne zavezance, saj določa, da mora družba prevzemnica v letu 2006 imeti najmanj 20 % vrednosti kapitala prevzete družbe ali večino glasovalnih pravic. Prej je bil ta odstotek višji, in sicer 25.

V letu 2007 pa ta odstotek pade na 15, v letu 2009 pa na 10 %. Ta odstotek potem velja za vsa naslednja leta.

4.8 Olajšava za vlaganja, vključno z vlaganji v raziskave in razvoj - 49. člen

Ena večjih sprememb je ravno v tem členu, saj se uvaja nova olajšava za določena področja države, in sicer t. i. regijska razvojna davčna olajšava, ki jo lahko uveljavlja davčni zavezanec kot zmanjšanje davčne osnove v višini 30 % zneska vlaganj v raziskave in razvoj, če ima ta sedež ali opravlja dejavnost na tistih področjih države, ki ima bruto družbeni proizvod (v nadaljevanju: BDP) na prebivalca nižji od povprečja

države do 15 % in do 40 %, če ima sedež ali opravlja dejavnost v tistih delih države, kjer je BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %. V obeh primerih pa je zgornja meja davčna osnova. Če želi davčni zavezanec koristiti tovrstne olajšave, mora vlaganja v raziskave in razvoj opredeliti v poslovnem načrtu ali v posebnem razvojnem projektu oziroma programu. Določeno je tudi pooblastilo vladi, da z uredbo določi shemo za izvajanje regijske olajšave.

V končnih določbah oziroma v prvem odstavku 19. člena ZDDPO-1B je podan začetek uporabe regijske olajšave. Ta se prične uporabljati s 1. januarjem tistega leta, po katerem je le-to potrdila Evropska komisija, veljati pa začne z dnem njene potrditve pri Evropski komisiji. V drugem odstavku pa je podana dolžnost ministra za finance, da v Uradnem listu objavi dan uveljavitve in dan začetka uporabe regijske olajšave.

Zvišala pa se je tudi splošna olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, in sicer iz 10 % na 20 %, vendar največ do višine davčne osnove. Tovrstna vlaganja v raziskave in razvoj pa obsegajo notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca in nakup raziskovalno-razvojnih storitev.

Ena večjih ugodnosti za davčne zavezance je tudi črtanje oziroma odprava četrtega odstavka, ki prepoveduje razporejanje dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh let po letu uveljavitve olajšav. Sedaj lahko davčni zavezanci razdelijo dobiček ne da bi morali zaradi tega povečevati davčno osnovo za izkoriščene olajšave.

Poleg tega je za leti 2006 in 2007 spremenjena splošna olajšava, in sicer 20 % za investiranje v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove, če gre za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v Sloveniji, kar je še ena ugodnost za davčne zavezance.

V prehodnih določbah oziroma v 4. odstavku 17. člena ZDDPO-1B je posebej za leto 2005 določeno, da se dolgoročno odloženi prihodki za prejete državne podpore za nakup osnovnih sredstev in za druge določene stroške obravnavajo tako, da ne povečujejo davčne osnove.

V končnih določbah oziroma v 18. členu ZDDPO-1B je določeno, da z dnem uveljavitve tega zakona preneha veljati Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10 % investiranega zneska v to opremo. Ta pravilnik pa se še uporablja za DDPO za leto 2005.

4.9 Olajšava za donacije - 52. člen

Tu se je dodala še olajšava za plačila v invalidske namene in sicer tovrstno registriranim organizacijam. Odstotek ostane isti, 0,3 % od obdavčenih prihodkov.

4.10 Posebna stopnja - 54. člen

Novi ZDDPO-1B spreminja obdavčenje investicijskih skladov, ustanovljenih po zakonu o investicijskih skladih in družbah za upravljanje. Tako ti plačujejo, v letu 2007, 0-odstotni davek od dohodkov pravnih oseb v primeru, če do najkasneje 30.11.2009 razdelijo najmanj 20 % ugotovljenega dobička iz davčnega obdobja 2006. Za davčna obdobja od 2008 do 2011 pa velja najmanj 35 % razdelitev poslovnega dobička predhodnega davčnega obdobja.

4.11 Obveznost obračunavanja in plačevanja davka - 61. člen

Sprememba tega člena je bila potrebna zaradi tega, ker Banka Slovenije ni več zavezanec za obračunavanje in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb, pa čeprav je zavezanec po tem zakonu.

4.12 Uporaba 68. člena ZDDPO-1 - 84. člen

Črtan je drugi odstavek 84. člena ZDDPO-1, ki je določal, da se podtočka c) 2. točke prvega odstavka 68. člena tega zakona (po kateri se davek ne odtegne od obresti od kreditov, ki jih najemajo banke od drugih bank) ne uporablja za obresti iz pogodb, sklenjenih po dnevu uveljavitve ZDDPO-1B.

4.13 Nova prehodna določba - 17. člen ZDDPO-1B

Peti odstavek te prehodne določbe navaja, da tistim zavezancem, ki jim bo, po uveljavitvi tega zakona - torej po 1.1.2006, še tekel triletni rok po starem ZDDPO-1, se bo ta rok ustavil, ter bo namesto njega začel veljati novi ZDDPO-1B oziroma njegov spremenjeni 49. člen.

To pomeni, da lahko davčni zavezanci že v letu 2006 razporejajo dobiček tudi iz tistih davčnih obdobj, pri katerih še ni poteklo obdobje treh let, ne da bi zaradi tega morali povečevati davčno osnovo za izkoriščene olajšave.

Primer:

V primeru, da se dobiček deli pred 1.1.2006, ta delitev vpliva na koriščenje davčne olajšave. Najprej je potrebno preveriti, iz katerega leta se deli. Kajti leta 2002 je bila v Uradnem listu št. 108/2002 objavljena sprememba Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-C), ki je rok prepovedi razporejanja dobička iz petih let

skrajšala na tri leta. Ta sprememba je začela veljati v letu 2003, kar pomeni, da moramo omenjeno spremembo vzeti na znanje, ko proučujemo posledice delitve dobička iz preteklih let. Sedaj pa pojdimo na primer.

Podjetje ima 100 milijonov nerazporejenega čistega dobička, ta dobiček je bil po posameznih letih naslednji: 1998 je bil 15 milijonov, 1999 je bil 20 milijonov, 2000 je bil 17,5 milijona, 2001 pa 15 milijonov, 2002 13 milijonov, 2003 samo 10,5 milijona, 2004 7 milijonov ter za leto 2005 predvidevajo samo še 2 milijona. Glede na to, da je v teh posameznih letih, kot sem že navedla, veljala različna dolžina prepovedi, pa želi podjetje ugotoviti, iz katerega leta lahko vendarle izplača dobiček, ne da bi mu bilo treba povečevati davčno osnovo iz naslova izkoriščenih davčnih olajšav.

To lahko prikažemo v tabeli.

TABELA 2: Pregled dobička po letih, iz katerega ta izvira, s pripadajočimi leti, ko ne velja več prepoved razporeditve.

Leto iz katerega gre izplačilo dobička	Leto, za katerega ne velja več prepovedi razporejanja dobička	Znesek dobička po posameznih letih v milijonih SIT
1998	2004	15
1999	2005	20
2000	2006	17,5
2001	2007	15
2002	2008	13
2003	2007	10,5
2004	2008	7
2005	2009	2

Vir: ZDDPO-C in ZDDPO-1

Kot se vidi iz tabele, bo lahko podjetje do 31.12.2005 nekaznovano izplačalo le dobiček v višini 35 milijonov, in to iz let 1998 in 1999. Iz vseh preostalih kasnejših obdobj pa tega ne more narediti, če ne želi povečevati davčne osnove.

V primeru, da podjetje izplača dobiček šele po 1.1.2006, pa ga lahko izplača vseh 100 milijonov, saj začne s tem dnem veljati peti odstavek 17. člena ZDDPO-1B, ki določa, da je od tega datuma dalje izplačilo dobička, iz katerega koli leta nekaznovano. To posledično pomeni, odpravo dvojne obdavčitve, saj je po novem, izplačilo dobička fizičnim osebam obdavčeno le s dohodnino.

4.14 Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom

Računovodski dobiček posameznega obdobja (ang. accounting profit) je dobiček, izkazan v računovodskih izkazih po računovodskih standardih in se praviloma razlikuje od obdavčljivega dobička (ang. taxable profit/income), ki predstavlja dobiček, ki je ugotovljen v skladu s veljavnimi davčnimi predpisi.

Pomembno je poznati vpliv poslovne bilance na davčno bilanco in obratno. Možna so naslednja razmerja (Kokotec-Novak, 2005, str. 3):

- davčna bilanca je sestavljena popolnoma neodvisno od poslovne bilance,
- poslovna bilanca je hkrati tudi davčna,
- poslovna bilanca predstavlja osnovo davčne bilance, kajti davčni predpisi določajo, kako je potrebno poslovno bilanco preurediti v davčno.

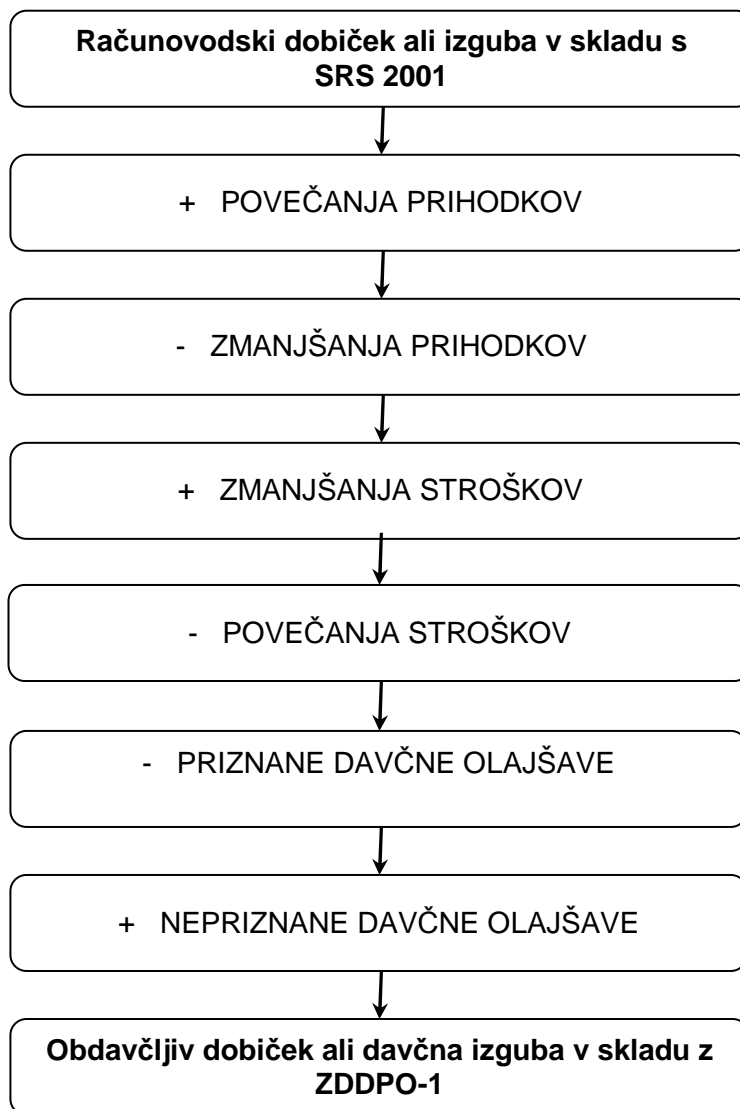
V Sloveniji je v veljavi zadnja možnost, zato podjetja veliko večino poslovnih dogodkov obravnavajo enako za računovodske in davčne namene. Nekaj poslovnih dogodkov pa je takih, ki jih računovodski standardi in davčna zakonodaja obravnavajo različno in so zaradi tega vzrok za nastanek razlik med računovodskim in obdavčljivim dobičkom.

Razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom nastajajo zaradi dveh vzrokov (Žuran, 2006, str. 6):

- nekateri poslovni dogodki so vključeni samo v obračun računovodskega dobička, ne pa v obračun davčnega oziroma so vključeni samo v obračun davčnega dobička, ne pa tudi v obračun računovodskega - to so stalne razlike (ang. permanent differences), ki se ne bodo povrnila ali izginile v naslednjih obdobjih,
- nekateri poslovni dogodki so vključeni tako v obračun računovodskega dobička kot tudi v obračun davčnega, vendar v različnih obdobjih - to so začasne razlike (ang. temporary differences), ki se imajo namen povrniti oziroma izginiti v naslednjih obdobjih.

Postopek ugotavljanja davčne osnove v skladu z ZDDPO-1 za leto 2005 se najlažje ponazori z naslednjo sliko:

SLIKA 1: Postopek ugotavljanja davčne osnove.



Vir: Žuran, 2006, str. 8.

Osnovo za ugotovitev davčne osnove predstavlja računovodski dobiček ali izguba ugotovljena v skladu s SRS iz leta 2001. Računovodski dobiček se lahko poveča za določene prihodke, zmanjša za določene prihodke, nato se poveča zaradi nepriznavanja določenih stroškov ter zmanjša za določena povečanja stroškov. Zmanjša se tudi za priznane davčne olajšave in poveča za nepriznane davčne olajšave. Posledica vseh teh prilagoditev je ugotovitev davčne osnove - torej obdavčljivega dobička ali davčne izgube, v skladu z ZDDPO-1.

Stalne razlike med računovodskim in davčnim dobičkom

Stalne razlike (ang. permanent differences in taxation) nastanejo zaradi davčno nepriznanih odhodkov in prihodkov. Davčno nepriznani odhodki so (Hieng, 2005, str. 125-126):

- tisti, ki niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
- tisti, ki imajo naravo privatnosti (našteti so v 21. členu ZDDPO-1-UPB2) in
- tisti, ki niso skladni z običajno poslovno prakso.

Za leto 2005 pa se pojavijo še naslednje stalne razlike:

- 50 % stroškov reprezentance,
- 50 % stroškov nadzornega sveta,
- odhodki na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe,
- odhodki na podlagi prevrednotenja stroškov amortizacije in stroškov dela,
- odhodki, ki se nanašajo na prihodke od udeležbe v dobičku, ki se ne všteta v davčno osnovo,
- obresti od posojil med povezanimi osebami, kolikor presegajo obresti po priznani obrestni meri,
- obresti od posojila, prejetega od lastnika, kolikor posojilo presega predpisani večkratnik njegovega kapitalskega deleža,
- razlika med transfernimi in tržnimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami,
- donacije, davek, plačan od posameznih dohodkov v tujini, ki presega največji dovoljeni znesek v skladu s 56. členom ZDDPO-1,
- izkoriščene davčne olajšave,
- prejeti deleži v dobičku, ki se ob izpolnitvi pogojev iz 18. člena ZDDPO-1 izključijo iz prihodkov za davčne namene,
- razlike med tržnimi in transfernimi cenami v razmerjih med povezanimi osebami, ki povečujejo prihodke za davčne namene,
- razlike med obrestmi po priznani in dejanski obrestni meri od posojil med povezanimi osebami, ki prav tako povečujejo prihodke za davčne namene,
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let,
- rezervacije za kritje možnih izgub,
- podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje.

Stalne razlike nimajo davčnih učinkov v prihodnosti, ker so po svoji naravi dokončne in se računovodsko ne izkazujejo (Žuran, 2006, str. 16).

Začasne razlike med računovodskim in davčnim dobičkom v skladu z ZDDPO-1 in ZDDPO-1B

So tiste, ki bodo v prihodnjih obdobjih praviloma odpravljene. Sem sodijo (Hieng, 2005, str. 126):

- oblikovane rezervacije (razen v bankah in zavarovalnicah), ki se kot odhodek priznajo ob porabi ali odpravi,

- odhodki zaradi prevrednotenja sredstev (razen odhodkov, nastalih ob prevrednotenju denarnih sredstev, dolgov, terjatev in finančnih naložb zaradi spremembe tečaja tuje valute), ki se kot davčni odhodek priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev,
- oblikovani popravki vrednosti terjatev, ki se kot odhodek priznajo ob odpisu terjatev, če so razlogi zanje utemeljeni,
- obračunani prihodki na podlagi kapitalske metode vrednotenja finančne naložbe v odvisno podjetje, če bodo ob plačilu deleža v dobičku izpolnjeni pogoji za zmanjšanje davčne osnove,
- davčne olajšave, ki jih ni mogoče v celoti izkoristiti v letu, ko je pravica za njih uveljavljanje pridobljena,
- davčne izgube, ki jih je mogoče v naslednjih 7 letih izkoristiti za zmanjšanje davčne osnove.

Začasne razlike se razdelijo na *obdavčljive* (ang. taxable temporary differences) in na *odbitne* (ang. deductible temporary differences).

Obdavčljive začasne razlike sočasne razlike, ki kasneje povečujejo obdavčljive zneske in odložene davčne obveznosti (npr. amortizacija za davčne namene je višja od amortizacije za poslovne namene).

Odbitne začasne razlike sočasne razlike, ki kasneje zmanjšujejo obdavčljive zneske in povečujejo odložene davčne terjatve.

Obe vrsti razlik vodijo do odloženih obveznosti in terjatev za davek od dohodkov pravnih oseb.

4.15 Odložene obveznosti in odložene terjatve za davek od dohodkov pravnih oseb

Odložene obveznosti za davek so zneski davka od dohodkov, ki jih bo potrebno poravnati v naslednjih davčnih obdobjih glede na obdavčljive začasne razlike.

Odložene terjatve za davek so zneski davka od dohodkov, ki bodo v naslednjih davčnih obdobjih povrnjeni glede na odbitne začasne razlike.

Terjatve/obveznosti iz naslova odloženih davkov se izračunajo tako, da se začasne razlike pomnožijo z davčno stopnjo, za katero se pričakuje, da se bo uporabljala v obdobju njihove uporabe in na podlagi davčnih stopenj ter davčne zakonodaje, ki je bila uzakonjena oziroma skoraj uzakonjena na dan bilance stanja.

Terjatve in obveznosti za odloženi davek se v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo za pomembne (bistvene) zneske. Znesek je pomemben, če bi opustitev njegovega pripoznanja lahko vplivala na poslovne odločitve uporabnikov, ki temeljijo na računovodskih izkazih. Višina terjatev in obveznosti za odložene davke naj ustreza davčnim zneskom, od katerih podjetje na dan bilance stanja pričakuje povrnitev ali plačilo v zvezi s svojimi sredstvi in obveznostmi.

Omenjene terjatve in obveznosti se ne diskontirajo.

Pri pripoznavanju odloženih obveznosti velja, da se pripoznajo vse obdavčljive začasne razlike, razen (Žuran, 2006, str. 18):

- obveznosti, ki izhajajo iz naslova dobrega imena, katerega amortizacija ni davčno priznan odhodek,
- obveznosti, ki nastajajo na podlagi začetnega pripoznanja sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček,
- obveznosti, ki nastajajo iz nerazdeljenih dobičkov od naložbe, v kateri ima podjetje možnost nadzorovati trenutek uporabe razlike in je verjetno, da se spreobrnjenje razlike ne bo zgodilo v predvideni prihodnosti.

Odložene terjatve za davek se pripoznajo za odbitne začasne razlike, neizkoriščene davčne izgube in neizkoriščene davčne olajšave, če je verjetno, da bo v prihodnjih obdobjih na razpolago obdavčljivi dobiček, s katerimi se bodo uporabile. To pa ne velja za (Bohorič, 2006, str. 35):

- slabo ime, ki se obravnava kot odloženi prihodek,
- začetno pripoznanje sredstva ali obveznosti v poslu, ki ni poslovna združitev, in v času posla ne vpliva niti na računovodski niti na obdavčljivi dobiček.

Tako terjatve za davek kot tudi obveznosti se v bilanci stanja izkazujejo ločeno od drugih terjatev in obveznosti.

5. GRADBENIŠTVO V SLOVENIJI

"Če je gospodarstvo podvozje in karoserija avtomobila, je gradbeništvo motor, ki ga poganja." (Poslovanje gradbeništva in IGM v letu 2004, 2005, naslovnica)

To pomeni, da je gradbeništvo zelo pomembna gonilna moč gospodarstva in če se le-to nahaja v krizi, to občutijo vsi gospodarski subjekti.

5.1 Predstavitev panoge

Gradbena panoga se deli na:

- gradbeništvo - sem spadajo gradnja in rekonstrukcija stavb, investicijska in redna vzdrževalna dela, gradbeni inženirski objekti, pripravljalna in zaključna dela, itd. Po standardni klasifikaciji dejavnosti spada v skupino F 45.
- IGM - industrija gradbenega materiala - sem spadajo pridobivanje kamna, peska in glin, proizvodnja keramičnih strešnikov, opeke, itd., proizvodnja cementa, apna, mavca, proizvodnja izdelkov iz betona, mavca, cementa, obdelava naravnega kamna. Po standardni klasifikaciji dejavnosti spada v skupino D - predelovalne dejavnosti in podskupine 14.1., 14.2., 26.4 - 26.7.

Značilnosti panoge so predvsem:

- je izredno heterogena in fragmentirana dejavnost, ki je odvisna od velikega števila poklicev,
- večina gradbenih projektov je prototipskih,
- tesno je povezana z gospodarskim ciklom in nanjo vplivajo sezonske klimatske razmere,
- je geografsko najbolj razpršena panoga,
- je izrazito delovno intenzivna, vendar stroji zelo počasi nadomeščajo delovno silo,
- končni proizvodi so večinoma neprenosljivi in predstavljajo fizično infrastrukturo,
- investicije v opremo in delovne stroje imajo krajšo življenjsko dobo, kot v drugih panogah.

Najpogostejše težave, s katerimi se v gradbeništvu (tu mislim celotno panogo) srečujejo, so (Mihelin, 2002, str. 9-11):

- *nezadovoljstvo z makroekonomskimi razmerami* - za gradbeništvu je najboljši vzgon naložbeni cikel. Ta se nadaljuje tako na avtocestnem programu kot pri drugi infrastrukturi. Povečuje se stanovanjska gradnja, industrija se posodablja in potrebuje nove objekte. Veliko se gradi v turizmu, trgovini, šolstvu, pa tudi poslovnih stavb še ni dovolj. Največji generator gradbenih del bo tako tudi v prihodnje avtocestni program, kateremu naj bi se pridružili energetika, železnice, komunikacijska infrastruktura, turistični objekti in stanovanjska gradnja. Nezadovoljstvo se kaže, ker ni državne podpore pri izvajanju investicijskih del, hkrati pa je država slovenski trg odprla za tujce brez vsakršnih omejitev. Torej je slovenski trg za tuje gradbince popolnoma odprt, slovenska podjetja in delavce pa povsod ovirajo z delovnimi in bivalnimi dovoljenji. Slovenska država bi gradbenikom morala omogočiti enake pogoje za nastop v tujini, kot jih imajo tuja podjetja v Sloveniji. Izboriti bi si morala vsaj reciprociteto.
- *ukrepi vlade* - sprejetje zakona o finančnem poslovanju podjetij, ki zaostre pogoje za izvajalce, ki delo dobijo na podlagi javnih naročil. Zahteva namreč dodatna jamstva, po drugi strani pa podaljšuje plačila, kar slabo vpliva na finančno sposobnost podjetij.
- *dolgotrajni in zbirokratizirani postopki za pridobivanje gradbenih dovoljenj in soglasij* - gradbena stroka že dolgo opozarja, da prostorsko-urbanistična politika ne sledi potrebam potencialnih domačih in tujih investitorjev. Izredno počasno urejanje pravnih postopkov glede pridobivanja investicijsko tehnične dokumentacije z vsemi potrebnimi soglasji zavirajo začetek gradbenih del.
- *slaba plačilna disciplina* - neredna plačila in plačevanje s kompenzacijami povzročajo dodatno težavo. Marsikatero podjetje ali obrtnik se pritožuje, da mora na plačilo pravočasno opravljenega dela čakati dva do tri mesece, včasih tudi do pol leta. Nepravočasna plačila pa povzročajo nelikvidnost podjetij in lahko vodijo celo do prisilne poravnave ali stečaja.
- *konkurenčni boj* - problemi, s katerimi se gradbeništvu srečuje in slabo vplivajo na njegov nadaljnji razvoj, so zlasti v pogosto neizprosni konkurenčni borbi, ki bi morala temeljiti na enakih pogojih poslovanja in s tem na pridobivanju prihodka za vse subjekte, ki se pojavljajo na gradbenem tržišču. Včasih se zdi,

da so razni mali inženiringi spretnejši pri pridobivanju poslov pri še vedno nedodelani zakonodaji glede javnih naročil. Problem v slovenskem gradbeništvu je tudi nepreglednost ponudbenih cen, kar pomeni, da ponudbena cena pogosto ni enaka končni ceni, ampak gre za sposobnost izvajalca, da med gradnjo skuša dvigniti ceno prek različnih dodatnih del in pri tem tudi uspe.

- *zaposlovanje na črno* - tu ni tuje zaposlovanje na črno, ki neposredno ruši enake pogoje poslovanja. Zlasti to velja za razna mala gradbena podjetja in podjetnike posameznike, ki pogosto kršijo zakonska določila, ki urejajo to področje, in določila v zvezi z varstvom in zdravjem pri delu. V Državnem zboru so sprejeli Zakon o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (ZPDZC), ki je v uporabo stopil z 12.5.2001 in naj bi celovito uredil to področje. Delavci pogosto nasedajo obljubam in izplačilom na roko, ki se hudo maščujejo, če delavec zboli ali se poškoduje. Delo za določen čas je praksa, ki sama po sebi ni škodljiva, če jo podjetniki ne izkoriščajo na škodo delavcev. Inšpektorjev je premalo, malih gradbenih podjetij pa preveč, da bi jih lahko obvladovali. Delo gradbenega delavca se premalo ceni, zato je slovenske delavce v gradbeništvu težko dobiti, še posebej, ker so pogoji dela težki.
- *pomanjkanje kvalificiranih in visoko kvalificiranih kadrov* - premalo gradbenih delavcev je tudi eden od problemov v gradbeni dejavnosti. Gradbena podjetja čutijo pomanjkanje gradbenih inženirjev za operativno delo. Zazijala je kadrovska luknja, ki je zaradi krize gradbeništvu nastala v začetku devetdesetih let, ko se je vpis na gradbeno fakulteto zelo zmanjšal, potrebe pa so z zaostrovanjem pogojev za vodenje del v gradbeni operativi in povečanjem konjunktura narasle. Slovenska gradbena podjetja se srečujejo s pomanjkanjem delavcev vseh izobrazbenih profilov. Točnih števil, koliko delavcev bi slovenska podjetja ta trenutek potrebovala, ni, vendar pa gradbena dela za slovenske srednješolce in nezaposlene odrasle niso zanimiva. V slovenskem gradbeništvu so bili v vsem povojnem obdobju prisotni delavci iz drugih jugoslovanskih republik. S krizo v začetku devetdesetih let se je njihovo število precej zmanjšalo, vendar je v slovenskih gradbenih podjetjih danes še precej teh delavcev, ki nimajo državljanstva, opravljajo pa operativno-izvajalska dela. Delajo predvsem na nekvalificiranih in priučenih delovnih mestih ter na delovnih mestih, ki zahtevajo poklicno izobrazbo. Poleg delavcev iz držav bivše Jugoslavije se v zadnjem času pojavljajo tudi delavci iz Slovaške, Romunije, Ukrajine in še nekaterih drugih držav. Ti potrebujejo delovna dovoljenja, ki jih podjetja v večini dobijo, vendar morajo včasih zaposlovati tudi nezaposlene domače delavce, ki na gradbiščih ne ostanejo dolgo.
- *nizke plače* - v panogi so plače glede na relativno težke pogoje dela in stalno povečevanje produktivnosti dela, še vedno na nizkem nivoju. Finančni učinki povečevanja produktivnosti dela so se usmerjali v povečevanje poslovnih skladov in tehnične opremljenosti, manj pa v povečevanje plač, če je panoga hotela nadomestiti in obnoviti materialno bazo in ohraniti ter povečati svojo konkurenčno sposobnost, da bi lahko dosegla postavljene cilje.

5.2 Položaj panoge v Sloveniji

V gradbeništvu je bilo leta 2004, po podatkih Gospodarske zbornice¹³, zaposlenih 44.872, od tega 40.711 v gradbeništvu, ostali pa v IGM-u, kar pomeni, da se je tega leta zaposlenost v gradbeništvu povečala za 5,1 % in v IGM zmanjšala za 2,1 % glede na leto 2003.

Skupaj so ustvarili za 934,75 milijard prihodkov, od tega je gradbeništvo ustvarilo 842,67 in IGM 92,08 milijarde tolarjev. Vendar je na koncu bil uspešnejši IGM, ki je ustvaril 6,33 milijarde neto čistega dobička (to je dobiček po plačilu davkov) oziroma kar za 40 % več kot gradbeništvo, ki je pridelalo le 4,52 milijarde.

Splošna klima v panogi se počasi izboljšuje, to pa predvsem zaradi povečanja stanovanjske gradnje in pa gradnje avtocestnega križa. Ta dejavnika bosta potegnili panogo iz recesije v konjunkturo, ob predpostavki, da se ne bodo bistveno poslabšali splošni gospodarski pogoji - tu mislim predvsem na zakonodajo in na cene goriv.

Še vedno pa je pereč problem sive ekonomije oziroma zaposlovanja na črno, saj je bilo leta 2003 kar 17 % BDP-ja ustvarjenega na ta način. Svoje doda tudi članstvo v EU, ki je prineslo omejitev števila delavcev, ki prihajajo iz držav zunaj EU - v našem primeru iz držav bivše Jugoslavije. To pomeni, da naša podjetja teh delavcev ne morejo več v neomejenem številu zaposlovati, temveč se morajo držati kvot oziroma morajo vnaprej zaprositi za dovoljenje za zaposlitev le-teh. Delavci iz drugih držav EU, pa so dražji - tu mislim predvsem na Poljake in Slovake.

Razlogi, ki botrujejo tako velikemu odstotku sive ekonomije so tudi zelo visoka obdavčitev plač, zaradi tega tudi majhne neto plače, nezaupanje v državo in mnogi drugi.

V Sloveniji vlada splošna finančna nedisciplina, ki je najizrazitejša ravno v gradbeni panogi. Podjetja morajo pogosto čakati na plačilo tudi do 180 in celo 210 dni. Neplačevanje pa se začne že pri državi, ki ne izpolnjuje svojih obveznosti pravočasno oziroma samovoljno podaljšuje plačilne roke, kar ima za posledico splošno podaljšanje plačilnih rokov v celotni panogi. Saj podjetja, ki delajo za državo, od nje ne dobijo denarja v razumnem roku, tudi ne morejo poplačati svojih podizvajalcev, ti pa ne svojih. Tako dobimo efekt spirale, ki je vedno širša in čedalje močnejše vpliva na finančno stanje podjetij v panogi.

5.3 Prihodnji razvoj gradbeništva v Sloveniji

Prihodnost¹⁴ te panoge je v povečanju tehnološke opremljenosti podjetij, večji kakovosti in pa v izvozu v članice EU in na ozemlja nekdanje Jugoslavije.

Vsa podjetja v panogi pričakujejo nadaljnjo rast poslov in pa izboljšanje plačilne discipline ter boljše zaposlitveno in davčno politiko.

¹³ Gospodarska zbornica Slovenije, 2005, str. 4-5.

¹⁴ Prav tam, str. 84-85.

Podjetja se bodo morala usmeriti v gradnjo poslovnih in stanovanjskih objektov. Slednjih zelo primanjkuje, tu pa se nahaja priložnost tudi za obrtnike in mala podjetja, da pridobijo več poslov. Pričakuje se nadaljevanje gradnje avtocestnega križa, pospešeno obnavljanje železniške infrastrukture in gradnjo različnih centrov.

6. VPLIV SPREMEMB ZDDPO NA USPEŠNOSTNI IN FINANČNI POLOŽAJ PODJETJA GRADBENIK

V tem poglavju bom na praktičnem primeru prikazala posledice sprememb davčne zakonodaje, in sicer tako, da bom najprej sestavila bilance pred spremembami, torej pred 1.1.2006 - kar pomeni, da predpostavljam, da do sprememb sploh ni prišlo in po njih. Sestavila pa bom tudi izkaze in pa obračun davka od dohodkov na podlagi novih SRS-jev, ki so začeli veljati s 1.1.2006.

6.1 Predstavitev podjetja

Podjetje, katerega bilance bom predstavila, ne dovoli objave pravega imena firme, zato bom uporabila izmišljeno ime Gradbenik d.o.o..

Njegova glavna dejavnost je proizvodnja betona in betonskih izdelkov. Ustanovitelj in lastnik podjetja je hkrati tudi direktor podjetja. Imamo torej opravka z enoosebno družbo.

Gradbenik deluje na področju Dolenjske, Bele Krajine ter Suhe Krajine. Njegov najpomembnejši konkurent je CGP d.d. Novo mesto.

To podjetje zaposluje na dan 31.12.2005 deset ljudi, od katerih so trije v upravi in administraciji - to so direktor, računovodkinja in pa vodja šoferjev, ki je hkrati tudi organizator njihovega dela. Štirje so šoferji in pa ostali trije, ki so proizvodni delavci, ki izdelujejo betonsko galanterijo.

Za potrebe specialističnega dela bom njihove bilance nekoliko spremenila, tako da bom dodala nekaj poslovnih dogodkov, ki pa jih podjetje ni uporabilo.

Gradbenik d.o.o. ne zaposluje študentov niti tujcev. V času sezone zaposluje za določen čas.

Med osnovnimi sredstvi ima dve avtočrpalki (za črpanje betona), tri avtomešalce (za prevoz betona) in osebni avtomobil. Ta se uporablja le v službene namene. Torej za prevoz kakšnih manjših rezervnih delov in podobno.

Zaloge podjetje vrednoti po FIFO, kar pomeni first in first out oziroma prva dobava gre prva v proizvodnjo.

Podjetje obračunava amortizacijo za osnovna sredstva po naslednjih amortizacijskih stopnjah:

- oprema, vozila, mehanizacija: 25 %,
- osebni avtomobili: 12,5 % (podjetje ima samo enega, ki pa je že v celoti amortiziran),

- o računalniki in računalniška oprema: 50 %,
- o drobni inventar: 100 % (torej ga amortizira v enem letu in ga ne odpiše takoj ob nabavi).

V letu 2005 je podjetje nabavilo za 5.970.098,72 tolarjev različnih osnovnih sredstev.

Pri izdelavi poslovnih izkazov pa bo prikazano le leto 2005 in ne tudi na preteklo leto, kot je to običajno. Razlog je v tem, da se bodo delali davčni obračuni za leto 2005.

6.2 Bruto bilanca podjetja

Bruto bilanca ali zaključni list (ang. trial balance) - je preglednica začetnega stanja, prometa in končnega stanja na vseh uporabljenih kontih, na podlagi katere je mogoče, ob koncu obdobja, ugotoviti izenačenost debetnega in kreditnega prometa in s pomočjo katere se sestavi bilanca stanja in izkaz poslovnega izida (Turk, 2002, str. 831). V delu bom uporabila kar izraz bruto bilanca, saj je ta v poslovnem svetu bolj znan. Sestavljena je po davčnih predpisih, ki so veljali za leto 2005 - to je po ZDDPO-1. Ker se bodo spreminjale le določene postavke oziroma konti, je nesmiselno in nepotrebno vsakokratno sestavljanje bruto bilance. Bom pa navedla, kateri konti se spremenijo in na podlagi teh sprememb bom sestavila vsakokratne izkaze ter davčne obračune.

TABELA 3: Bruto bilanca podjetja Gradbenik d.o.o. na dan 31.12.2005.

Št. konta	Naziv konta	Promet		Saldo	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
0201	Zemljišče	62.101.840,88		62.101.840,88	
027	Nepremičnine v gradnji oz. izdelavi	179.786.548,76		179.786.548,76	
02	Skupaj	241.888.389,64		241.888.389,64	
040	Oprema	174.836.714,66	9.265.734,34	165.570.980,32	
041	Drobni inventar	550.223,74		550.223,74	
047	Oprema in druga opred. sred. v izdelavi	190.133,34	190.133,34		
04	Skupaj	175.577.071,74	9.455.867,68	166.121.204,06	
050	Popravek vrednosti opreme	9.265.734,34	77.366.442,34		68.100.708,00
051	Popravek vrednosti drobnega inventarja		259.460,78		259.460,78
05	Skupaj	9.265.734,34	77.625.903,12		68.360.168,78
0	SKUPAJ	426.731.195,72	87.081.770,80	408.009.593,70	68.360.168,78
100	Sredstva v blagajni	51.706.248,24	51.706.248,24		
10	Skupaj	51.706.248,24	51.706.248,24		
110	Denarna sredstva na TRR	300.273.265,96	300.251.996,00	21.269,96	
1109	TRR - prehodni konto	52.708.723,00	52.708.723,00		
11	Skupaj	352.981.988,96	352.960.719,00	21.269,96	
120	Kratkoročne terjatve do kupcev doma	320.800.012,57	255.285.516,18	65.514.496,39	
12	Skupaj	320.800.012,57	255.285.516,18	65.514.496,39	
132	Kratkoročni predujmi, dani za zaloge	2.735.072,01	1.535.822,01	1.199.250,00	
13	Skupaj	2.735.072,01	1.535.822,01	1.199.250,00	
150	Kratkoročne terjatve za obresti	45.846,28		45.846,28	
15	Skupaj	45.846,28		45.846,28	

Št. konta	Naziv konta	Promet		Saldo	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
160001	Terjatev DDV 20 %	34.498.028,65	34.498.028,65		
160002	Terjatev DDV 8,5 %	12.900,83	12.900,83		
160007	Terjatev za vstopni DDV-obračunski kto	34.290.078,23	34.290.078,23		
1601	Kratkor. terjatve do drž. za davke od dobička	3.609.904,86		3.609.904,86	
1602	Kratkoročne terjatve do drž. za DDV	4.205.057,90		4.205.057,90	
160	Skupaj	76.615.970,47	68.801.007,71	7.814.962,76	
165	Ostale kratkoročne terjatve	5.956.026,95	5.956.026,95		
1651	Terjatve do delavcev	368.640,00	368.640,00		
165	Skupaj	6.324.666,95	6.324.666,95		
1	SKUPAJ	811.209.805,48	736.613.980,09	74.595.825,39	
2200	Kratkoročne terjatve do dobaviteljev v državi	209.919.883,67	261.180.451,51		51.260.567,84
22	Skupaj	209.919.883,67	261.180.451,51		51.260.567,84
230	Prejeti predujmi	520.000,00	520.000,00		
23	Skupaj	520.000,00	520.000,00		
250	Obveznosti iz naslova vračunanih plač	21.338.334,09	21.338.334,09		
251	Obveznosti za čiste plače	14.742.711,61	15.840.420,06		1.097.708,45
253	Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač	4.366.607,39	5.524.741,29		1.158.133,90
254	Obveznosti za davke iz kosmatih plač	1.835.228,38	2.314.709,06		479.480,68
255	Druge kratkor. obveznosti do zaposlenih	3.091.529,00	3.329.620,70		238.091,70
2551	Regres za letni dopust		315.076,68		315.076,68
25	Skupaj	45.374.410,47	48.662.901,88		3.288.491,41
260001	Obveznost za DDV 20 %	45.999.505,75	45.999.505,75		
260002	Obveznost za DDV 8,5 %	79.997,15	79.997,15		
260007	Obveznost za plačilo DDV - obračunsko	46.079.502,90	46.079.502,90		
260008	Obveznost za plačilo razlike	10.315.275,64	15.079.431,64		4.764.156,00
260	Skupaj	102.474.281,44	107.238.437,44		4.764.156,00
263	Davek na izplačane plače	320.049,00	397.435,80		77.386,80
263	Skupaj	320.049,00	397.435,80		77.386,80
264	Obveznost za davke od dohodkov pravnih o.		1.037.778,82		1.037.778,82
264	Skupaj		1.037.778,82		1.037.778,82
2651	Obveznosti za prispevke na bruto plače	3.181.100,33	4.024.807,13		843.706,80
2652	Davek od regresa		78.488,32		78.488,32
265	Skupaj	3.181.100,33	4.103.295,45		922.195,12
2703	Kratkoročno posojilo	10.557.503,38	84.354.643,62		73.797.140,24
2704	Kratkoročno posojilo pravne osebe		1.050.380,10		1.050.380,10
270	Skupaj	10.557.503,38	85.405.023,72		74.847.520,34
27201	Kratkoročni kredit banke	4.000.000,00	18.017.457,20		14.017.457,20
272	Skupaj	4.000.000,00	18.017.457,20		14.017.457,20
280	Kratkoročne obveznosti za obresti	976.877,59	1.526.038,21		549.160,62
282	Odtegljaji pri plačah-administrativne prepov.	1.139.034,00	1.235.932,00		96.898,00
2820	Odtegljaji pri plačah-krajevni samoprispev.	24.318,52	26.449,86		2.131,34
2821	Izvršba na plačo delavca - DURS	9.561,00	9.561,00		
28	Skupaj	2.149.791,11	2.797.981,07		648.189,96
2	SKUPAJ	378.497.019,40	529.360.762,89		150.863.743,49
310	Surovine in material v skladišču	123.375.871,95	122.287.630,29	1.088.241,66	
3	SKUPAJ	123.375.871,95	122.287.630,29	1.088.241,66	
400	Stroški materiala	122.287.630,29		122.287.630,29	
4020	Stroški električne energije	514.973,16		514.973,16	
4021	Stroški goriva	16.491.894,53		16.491.894,53	
4022	Bencin	182.096,35		182.096,35	
403	Stroški nadomestnih delov za osnovna sred.	5.439.440,52		5.439.440,52	
406	Stroški pisarniškega materiala in strok.lit.	216.619,02		216.619,02	
407	Drugi stroški materiala	1.800,00		1.800,00	
4070	Drugi stroški materiala - potrošnji material	556.868,63		556.868,63	
40	Skupaj	145.691.322,50		145.691.322,50	

Št. konta	Naziv konta	Promet		Saldo	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
4112	Poštni stroški	73.408,33		73.408,33	
4113	Stroški telefona	1.454.119,74		1.454.119,74	
412	Stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem	11.270,00		11.270,00	
413	Najemnina	57.044,58		57.044,58	
4150	Stroški plačilnega prometa in bančnih stor.	1.619.888,62		1.619.888,62	
4151	Zavarovalne premije	974.107,00		974.107,00	
416	Stroški intelektualnih in osebnih storitev	622.345,58		622.345,58	
4171	Stroški reprezentance	68.766,00		68.766,00	
419	Stroški drugih storitev	15.530.308,74		15.530.308,74	
4191	Stroški komunalnih storitev	25.807,39		25.807,39	
4194	Strošek Igmata, Irme	2.642.629,90		2.642.629,90	
4196	Sodni stroški in upravne takse	804.347,97		804.347,97	
41	Skupaj	23.884.043,85		23.884.043,85	
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	16.320.980,74		16.320.980,74	
433	Amortizacija drobnega inventarja	209.421,55		209.421,55	
43	Skupaj	16.530.402,29		16.530.402,29	
470	Plače zaposlenih	21.339.764,09		21.339.764,09	
4741	Prispevki iz plač in nadomestil	3.435.471,36		3.435.471,36	
475	druge delodajalčeve dajatve od plač	339.630,66		339.630,66	
4760	Prevoz na delo	1.354.204,00		1.354.204,00	
4761	Prehrana	1.662.727,00		1.662.727,00	
47	Skupaj	28.131.797,11		28.131.797,11	
4899	Davčno nepriznani odhodki	4.410,00		4.410,00	
48	Skupaj	4.410,00		4.410,00	
490	Prenos stroškov v zaloge		213.364.451,78		213.364.451,78
491	Prenos stroškov neposredno v odhodke		877.523,97		877.523,97
49	Skupaj		214.241.975,75		214.241.975,75
4	SKUPAJ	214.241.975,75	214.241.975,75	214.241.975,75	214.241.975,75
600	Nedokončana proizvodnja	213.364.451,78	213.364.451,78		
630	Proizvodi iz betona v skladišču	215.177.361,78	213.988.431,78	1.188.930,00	
6	SKUPAJ	428.541.813,56	427.352.883,56	1.188.930,00	
700	Proizvajalni stroški prodanih posl. učinkov	213.988.431,78	213.988.431,78		
703	Drugi poslovni odhodki	877.523,97	877.523,97		
70	Skupaj	214.865.955,75	214.865.955,75		
740	Odhodki od obresti	1.193.846,30	1.193.846,30		
7400	Obresti leasinga	4.263.171,67	4.263.171,67		
7401	Obresti DURS-a od nepravočasno pl. davkov	821.333,55	821.333,55		
742	Odhodki od prevrednotenja dolgov	6.101.070,55	6.101.070,55		
74	Skupaj	12.377.938,07	12.377.938,07		
754	Druge neobičajne postavke	10,76	10,76		
75	Skupaj	10,76	10,76		
760	Prihodki od prodaje proizvodov doma	230.923.751,67	230.923.751,67		
762	Poslovni prihodki	59.920,00	59.920,00		
769	Prevrednotovalni poslovni prihodki	1.510.000,00	1.510.000,00		
76	Skupaj	232.493.671,67	232.493.671,67		
770	Prihodki od obresti	1.679,83	1.679,83		
772	Prihodki od prevrednotenja terjatev	318.921,16	318.921,16		
77	Skupaj	320.600,99	320.600,99		
784	Prejete odškodnine	110.143,00	110.143,00		
785	Druge neobičajne postavke	0,85	0,85		
78	Skupaj	110.143,85	110.143,85		
7	SKUPAJ	460.168.321,09	460.168.321,09		

Št. konta	Naziv konta	Promet		Saldo	
		v breme	v dobro	v breme	v dobro
800	Dobiček ali izguba iz rednega delovanja	232.924.416,51	232.924.416,51		
80	Skupaj	232.924.416,51	232.924.416,51		
810	Davek od dobička iz rednega delovanja	1.037.778,82	1.037.778,82		
815	Čisti dobiček poslovnega leta	4.642.742,80	4.642.742,80		
81	Skupaj	5.680.521,62	5.680.521,62		
821	Čisti dobiček za oblikovanje zakon.rezerv	232.137,14	232.137,14		
829	Prenos ostanka čistega dobička	4.410.605,66	4.410.605,66		
82	Skupaj	4.642.742,80	4.642.742,80		
8	SKUPAJ	243.247.680,93	243.247.680,93		
903	Osnovni kapital		84.117.988,22		84.117.988,22
90	Skupaj		84.117.988,22		84.117.988,22
920	Zakonske rezerve		604.303,72		604.303,72
92	Skupaj		604.303,72		604.303,72
930	Preneseni dobiček iz preteklih let		13.416.455,04		13.469.969,84
932	Ostaneček čistega dobička poslovnega leta	2.081.524,33	6.492.129,99		4.410.605,66
93	Skupaj	2.081.524,33	19.908.585,03		17.880.575,14
940	Spl.prevrednotovalni popravek kapitala		80.390,59		80.390,59
94	Skupaj		133.905,03		80.390,59
9720	Dolgoročni kredit domače banke	3.966.142,60	8.518.184,50		4.552.041,90
9743	Dolgoročni kredit tuje banke s podružnico	5.603.766,38	102.703.430,89		97.099.664,51
97	Skupaj	9.569.908,98	111.221.615,39		101.651.706,41
9848	Dolgoročne obveznosti za leasing-rovokopač	1.851.722,64	5.425.772,89		3.574.050,25
984801	Obresti od finančnega najema - rovokopač	652.844,48	350.427,52	302.416,96	
9849	Dolgoročne obveznosti za leasing-črpalka	14.461.624,00	68.217.345,13		53.755.721,13
984901	Obresti od finančnega najema - črpalka	7.273.186,53	2.731.220,01	4.541.966,52	
9850	Dolgoročne obveznosti za leasing-Actros	5.177.864,72	10.550.219,29		5.372.354,57
985001	Obresti od finančnega najema - Actros	690.568,52	400.503,84	290.064,68	
9851	Dolgoročne obvez. za leasing - stiskalnica	1.199.249,99	5.389.084,12		4.189.834,13
985101	Obresti od finančnega najema - stiskalnica	433.797,52		433.797,52	
98	Skupaj	31.740.858,40	93.064.572,80		61.323.714,40
9	SKUPAJ	43.392.291,71	309.050.970,19		265.658.678,48
	S K U P A J	3.129.405.975,59	3.129.405.975,59	699.124.566,50	699.124.566,50

Vir: Gradbenik d.o.o., 2005.

6.3 Bilanca stanja podjetja na dan 31.12.2005

Na podlagi zgornje bruto bilance bom naredila bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, na podlagi teh pa še davčni obračun.

TABELA 4: Bilanca stanja podjetja Gradbenik d.o.o. na dan 31.12.2005.

v SIT brez stotinov

		Postavka	Tekoče obdobje
		SREDSTVA	422.090.668
A.		STALNA SREDSTVA	345.217.671
	I.	Neopredmetena dolgoročna sredstva	5.568.246
	1.	Dolgoročno odloženi stroški poslovanja in razvoja	5.568.246
	II.	Opredmetena osnovna sredstva	339.649.425
	1.	Zemljišče	62.101.841
	2.	Zgradbe	0
	3.	Proizvajalne naprave in stroji	97.761.035
	4.	Druge naprave in oprema, drobni inventar, večletni nasadi	0
	5.	Osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	179.786.549
B.		GIBLJIVA SREDSTVA	76.872.997
	I.	Zaloge	2.277.172
	1.	Material	1.088.242
	2.	Nedokončana proizvodnja in proizvodi	1.188.930
	II.	Poslovne terjatve	74.574.555
	a)	Kratkoročne poslovne terjatve	74.574.555
	1.	Kratkoročne terjatve do kupcev	65.514.496
	2.	Druge kratkoročne poslovne terjatve	9.060.059
	III.	Dobroimetja pri bankah, čeki in gotovina	21.270
		OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	422.090.668
A.		KAPITAL	102.683.259
	I.	Vpoklicani kapital	84.117.988
	1.	Osnovni kapital	84.117.988
	II.	Kapitalske rezerve	0
	III.	Rezerve iz dobička	604.304
	IV.	Preneseni čisti dobiček / čista izguba	13.469.970
	V.	Čisti dobiček / izguba iz poslovanja	4.410.607
	VI.	Prevrednotovalni popravki kapitala	80.390
	1.	Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	80.390
B.		REZERVACIJE	0
C.		FINANČNE IN POSLOVNE OBVEZNOSTI	319.407.409
	a)	Dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	168.543.666
	1.	Dolgoročne finančne obveznosti do bank	101.651.706
	2.	Dolg.finančne in poslovne obveznosti do podjetij v skupini	0
	3.	Druge dolgoročne finančne in poslovne obveznosti	66.891.960
	b)	Kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	150.863.743
	1.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	14.017.457
	2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	51.260.568
	3.	Druge kratkoročne finančne in poslovne obveznosti	85.585.718

Vir: Gradbenik d.o.o., 2006.

6.4 Izkaz poslovnega izida podjetja Gradbenik d.o.o. za obdobje od 1.1.2005 do 31.12.2005

TABELA 5: Izkaz poslovnega izida podjetja Gradbenik d.o.o. za obdobje od 1.1. do 31.12.2005.

v SIT brez stotinov

		Postavke	Teško obdobje
A.		ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	230.923.752
	I.	Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem trgu	230.923.752
	II.	Čisti prihodki od prodaje blaga in mat.na domačem trgu	0
	III.	Čisti prihodki od prodaj proizvodov in storitev na tujem trgu	0
	IV.	Čisti prihodki od prodaje blaga in mat.na tujem trgu	0
B.		SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG	623.980
C.		USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI	0
D.		SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI, KOMPENZ.	0
E.		DRUGI POSLOVNI PRIHODKI	1.569.920
F.		KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	231.869.692
G.		POSLOVNI ODHODKI	214.241.976
	I.	Stroški blaga, materiala in storitev	169.575.367
	1	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala	0
	2	Stroški porabljenega materiala	145.691.323
	3	Stroški storitev	23.884.044
	II.	Stroški dela	28.131.797
	1	Stroški plač	21.339.764
	2	Stroški pokojninskih in drugih zavarovanj	3.435.471
	3	Drugi stroški dela	3.356.562
	III.	Odpisi vrednosti	16.530.402
	1	Amortizacija	16.530.402
	IV.	Drugi poslovni odhodki	4.410
H.		DOBIČEK/IZGUBA IZ POSLOVANJA	17.627.716
I.		FINANČNI PRIHODKI	320.601
	I.	Finančni prihodki iz obresti in dolgoročnih terjatev	0
	II.	Finančni prihodki iz obresti in kratkoročnih terjatev	320.601
J.		FINANČNI ODHODKI	12.377.938
	I.	Prevrednotovalni finančni odhodki	6.101.071
	II.	Finančni odhodki za obresti in iz drugih obveznosti	6.276.867
K.		DAVEK IZ DOBIČKA IZ REDNEGA DELOVANJA	1.037.779
L.		ČISTI DOBIČEK/IZGUBA IZ REDNEGA DELOV.	4.532.600
M.		IZREDNI PRIHODKI	110.144
	I.	Drugi izredni prihodki	110.144
N.		IZREDNI ODHODKI	0
	I.	Kritje izgube iz prejšnjih let	0
	II.	Drugi izredni odhodki	0
O.		DOBIČEK/IZGUBA ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	110.144
P.		DAVEK IZ DOBIČKA ZUNAJ RED.DEJ.IN DRUGI DAVKI	0
R.		CELOTNI DOBIČEK/IZGUBA	5.680.523
S.		DAVKI SKUPAJ	1.037.779
Š.		ČISTI DOBIČEK/IZGUBA OBRAČ. OBDOBJA	4.642.744
		Število mesecev poslovanja	12

Vir: Gradbenik d.o.o., 2006.

Izkaz poslovnega izida je narejen na podlagi ZDDPO-1B. Tako znaša čisti dobiček podjetja v letu 2005 4,6 milijona tolarjev. Podjetje bo moralo po tem izkazu plačati tudi 1,04 milijona davka od dohodkov pravnih oseb.

6.5 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1

V nadaljevanju bom prikazala obračun davka od dohodkov pravnih oseb po metodologiji, ki je veljala s 1.1.2005 torej po ZDDPO-1.

TABELA 6: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1 brez upoštevanja olajšav po prehodnih določbah.

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	232.300.436
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.7.)	0
2.1.	Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	0
2.2.	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	0
2.3.	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
2.4.	Izvzem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	0
2.5.	Izvzem prihodkov od udeležbe na dobičku	0
2.6.	Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	0
2.7.	Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPod	0
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1. do 3.5.)	0
3.1.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
3.3.	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam	0
3.4.	Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	0
3.5.	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	232.300.436
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	226.621.399
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1. do 6.33.)	860.127
6.1.	Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	0
6.2.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
6.3.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
6.4.	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	0
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	0
6.6.	Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala	0
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za	0

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
	odhodke zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja	
6.8.	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	0
6.9.	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	0
6.10.	Nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe	0
6.11.	Nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku	0
6.12.	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	0
6.13.	Nepriznani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub	0
6.14.	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1. do 6.14.3.)	4.410
6.14.1.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	4.410
6.14.2.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	0
6.14.3.	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	0
6.15.	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	0
6.16.	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	0
6.17.	Nepriznani odhodki za davke	0
6.18.	Nepriznani odhodki za obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev	821.334
6.19.	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9. b t. 7.1. odst. 21. čl.	0
6.20.	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	0
6.21.	Nepriznani odhodki za donacije	0
6.22.	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.	0
6.23.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	34.383
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	0
6.25.	Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let	0
6.26.	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	0
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	0
6.28.	Nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev	0
6.29.	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	0
6.30.	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	0
6.31.	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	0
6.32.	Nepriznani odhodki za plače in nadomestila plač in za nagrade vajencem	0
6.33.	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	0
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1. do 7.4.)	0
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	0
7.2.	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov	0
7.3.	Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani	0
7.4.	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	225.761.272
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	6.539.164
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2. - 11.1.)	0
11.1.	Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek	0
11.2.	Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	0
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1. do 12.4.)	0
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	0
12.2.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	0
12.3.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	0
12.4.	Neporabljeni del investicijskih rezerv	0
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	6.539.164
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1. do 15.13., vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13.)	1.194.020
15.1.	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	0
15.2.	Pokrivanje izgube	0
15.3.	Olajšava za investirani znesek v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	0
15.4.	Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	0
15.5.	Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	1.194.020
15.5.1.	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	597.010
15.5.2.	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	597.010
15.6.	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	0
15.7.	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	0
15.8.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	0
15.9.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	0
15.10.	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	0
15.11.	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	0
15.12.	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	0
15.13.	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	0
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	5.345.144
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 25 odstotkov)	1.336.286
18.	Odbitek tujega davka	0
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 + 19)	1.336.286
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0
22.	Vplačane akontacije	0
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	1.336.286
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	0
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	1.336.286

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
26.	Akontacija	1.336.286
27.	Mesečni obrok akontacije	111.357
28.	Trimesečni obrok akontacije	0

Vir: Gradbenik d.o.o., 2006 in lastni izračuni.

6.6 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb po novem - ZDDPO-1

TABELA 7: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1 z upoštevanjem olajšav po prehodnih določbah.

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	232.300.436
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.7.)	0
2.1.	Izvezem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	0
2.2.	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	0
2.3.	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
2.4.	Izvezem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	0
2.5.	Izvezem prihodkov od udeležbe na dobičku	0
2.6.	Izvezem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	0
2.7.	Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPOd	0
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1. do 3.5.)	0
3.1.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
3.3.	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami	0
3.4.	Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	0
3.5.	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	232.300.436
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	226.621.399
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1. do 6.33.)	860.127
6.1.	Izvezem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	0
6.2.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
6.3.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
6.4.	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	0
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	0
6.6.	Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala	0
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja	0
6.8.	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	0
6.9.	Izvezem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih	0

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
	pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	
6.10.	Nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe	0
6.11.	Nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku	0
6.12.	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	0
6.13.	Nepriznani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub	0
6.14.	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1. do 6.14.3.)	4.410
6.14.1.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	4.410
6.14.2.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	0
6.14.3.	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	0
6.15.	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	0
6.16.	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	0
6.17.	Nepriznani odhodki za davke	0
6.18.	Nepriznani odhodki za obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev	821.334
6.19.	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9. b t. 7.1. odst. 21. čl.	0
6.20.	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	0
6.21.	Nepriznani odhodki za donacije	0
6.22.	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.	0
6.23.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	34.383
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	0
6.25.	Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let	0
6.26.	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	0
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	0
6.28.	Nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev	0
6.29.	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	0
6.30.	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	0
6.31.	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	0
6.32.	Nepriznani odhodki za plače in nadomestila plač in za nagrade vajencem	0
6.33.	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	0
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1. do 7.4.)	0
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	0
7.2.	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov	0
7.3.	Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani	0
7.4.	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	225.761.272
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	6.539.164
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2. - 11.1.)	0
11.1.	Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek	0
11.2.	Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek,	0

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
	vključno z davčnim odtegljajem	
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1. do 12.4.)	0
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	0
12.2.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	0
12.3.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi predčasne prekinitve delovnega razmerja	0
12.4.	Neporabljeni del investicijskih rezerv	0
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	6.539.164
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1. do 15.13., vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13.)	2.388.039
15.1.	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	0
15.2.	Pokrivanje izgube	0
15.3.	Olajšava za investirani znesek v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	0
15.4.	Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	0
15.5.	Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	2.388.039
15.5.1.	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	1.194.020
15.5.2.	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	1.194.019
15.6.	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	0
15.7.	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	0
15.8.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	0
15.9.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	0
15.10.	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	0
15.11.	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	0
15.12.	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	0
15.13.	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	0
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	4.151.125
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 25 odstotkov)	1.037.781
18.	Odbitek tujega davka	0
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 + 19)	1.037.781
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0
22.	Vplačane akontacije	0
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	1.037.781
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	0
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	1.037.781
26.	Akontacija	1.037.781
27.	Mesečni obrok akontacije	86.482
28.	Trimesečni obrok akontacije	0

Vir: Gradbenik d.o.o., 2006 in lastni izračuni.

Gradbenik se je odločil, da bo izkoristil zakonsko dano možnost iz prehodnih določb 80. člena ZDDPO-1, ki mu daje 20 % splošno olajšavo za investicije v Sloveniji v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva ter dodatno 20 % olajšavo za investicije v Sloveniji v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohišstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ v višini davčne osnove. (Hieng, 2006, str.145).

6.7 Bilanca stanja in izkaz poslovnega izida po SRS 2006

S 1.1.2006 so pričeli veljati novi SRS-ji. Pomembne novosti sem predstavila v enem od predhodnih poglavij.

Splošna določba v uvodu k SRS (2006) določa, da podjetje na dan prehoda na nove SRS-je, to je na 1.1.2006, opravi naslednje prilagoditve in preračune (Jerman, 2006, str. 15):

- pripozna vsa sredstva in obveznosti, katerih pripoznanje zahtevajo SRS (2006) - sem spadajo tudi obveznosti in terjatve iz naslova odloženih davkov;
- odpravi pripoznanje sredstev in obveznosti, če SRS (2006) ne omogočajo takega pripoznanja;
- prerazvrsti postavke sredstev in obveznosti, razvrščene v skladu s SRS (2001), če se v skladu s SRS (2006) razvrščajo v druge vrste sredstev oziroma obveznosti;
- uporabi SRS (2006) pri merjenju vseh pripoznanih sredstev in obveznosti.

Navedene prilagoditve in preračuni vključujejo zlasti (Jerman, 2006, str. 16-21):

- preizkus dobrega imena (ang. goodwill, positive goodwill) zaradi oslabitve na dan prehoda na nove SRS-je,
- odpravo celotnega slabega imena (ang. badwill, negative goodwill),
- prerazvrstitev celotnih nepremičnin ali njihovega dela, ki jih podjetje na dan 31.12.2005 v poslovnih knjigah izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi in dolgoročnimi finančnimi naložbami, ki po SRS 6 - Naložbene nepremičnine (2006) izpolnjujejo pogoje za uvrstitev med naložbene nepremičnine,
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb, ki bodo skladno s SRS 3 - finančne naložbe (2006) razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, na njihovo pošteno vrednost na dan 1.1.2006. Že oblikovani posebni prevrednotovalni popravki kapitala v zvezi z dolgoročnimi in kratkoročnimi finančnimi naložbami, ki bodo razvrščene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, se na dan preračuna odpravijo v dobro prenesenega poslovnega izida,

- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb ki bodo skladno s SRS 3 - finančne naložbe (2006) razvrščene med za prodajo razpoložljive finančne naložbe, na njihovo pošteno vrednost na dan 1.1.2006. Za učinke preračuna na večjo pošteno vrednost po stanju na dan 1.1.2006 se oblikuje presežek iz prevrednotenja,
- preračun dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb v odvisna, skupaj obvladovana in pridružena podjetja, ki bodo skladno s SRS 3 - finančne naložbe (2006) izmerjene po nabavni vrednosti na njihovo nabavno vrednost. Za nabavno vrednost se šteje njihova knjigovodska vrednost na dan 1.1.2002 z upoštevanimi potrebnimi oslabitvami finančnih naložb do vključno 31.12.2005 ter z upoštevanimi spremembami zaradi novih pridobitev in odtujitev v obdobju od 1.1.2002 do vključno 31.12.2005,
- saldo splošnega prevrednotovalnega popravka kapitala 31.12.2005 se prenese na dan 1.1.2006 v kapitalske rezerve.

Za podjetje Gradbenik so prilagoditve in spremembe naslednje:

- prevrednotovalni popravek kapitala se prenese iz konta 940 na konto 916 oziroma iz prevrednotovalnih popravkov kapitala v kapitalske rezerve v bilanci stanja,
- pri opredmetenih osnovnih sredstvih se spremenijo amortizacijske stopnje oziroma celotno amortiziranje pri novi avtočrpalki (kupljena je bila leta 2004). Dosedanja stopnja amortiziranja je bila 12,5 % na leto. Po novem pa se avtočrpalka razdeli na tovornjak, ki nosi črpalni del in pa sam črpalni del. Tovornjak se amortizira po 12,5 %, črpalni del pa po 20 %. Slednji predstavlja 60 % vrednosti celotne črpalke.

Njena nabavna vrednost je bila 63.233.650,00 SIT. Neodpisana vrednost na dan 31.12.2005 je znašala 51.377.340,74 SIT. Od tega je vrednost tovornjaka 20.550.936,30 SIT, črpalnega dela pa 30.826.404,44 SIT. Tako znaša letni strošek amortizacije za tovornjak 3.425.156,05 SIT, črpalnega dela pa 6.165.280,89 SIT, kar znese skupaj 9.590.436,94 SIT. Dosedanji strošek amortizacije pa je znašal 7.904.206,20 SIT.

Glede na zgornji spremembi bodo posledice tako na bilanci stanja kot tudi v izkazu poslovnega izida, predvsem pa bo manjši čisti dobiček podjetja.

Pred spremembami je bil dobiček 5.680.521,62 SIT, ki pa se je zaradi povečanja stroškov amortizacije zmanjšal na 3.994.290,88 SIT. Podjetje uveljavlja za 2.388.039,52 SIT olajšav na novo nabavljenih osnovnih sredstev, hkrati pa si mora tudi zmanjšati odhodke za davčno nepriznane, in sicer v višini 860.126,55 SIT.

Bilanca stanja podjetja Gradbenik po SRS 2006

TABELA 8: Bilanca stanja podjetja Gradbenik d.o.o. na dan 31.12.2005 po SRS 2006

v SIT brez stotinov

		Postavka	Tekoče obdobje
		SREDSTVA	420.404.437
A.		DOLGOROČNA SREDSTVA	343.531.440
	I.	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	5.568.246
	1.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	5.568.246
	II.	Opredmetena osnovna sredstva	337.631.194
	1.	Zemljišča in zgradbe	62.101.841
	a)	Zemljišče	62.101.841
	b)	Zgradbe	0
	2.	Proizvajalne naprave in stroji	96.074.804
	3.	Druge naprave in oprema	0
	4.	Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	179.786.549
	III.	Odložene terjatve za davek	0
B.		KRATKOROČNA SREDSTVA	76.872.997
	I.	Sredstva za prodajo	0
	II.	Zaloge	2.277.172
	1.	Material	1.088.242
	2.	Nedokončana proizvodnja in proizvodi	1.188.930
	III.	Kratkoročne poslovne terjatve	74.574.555
	1.	Kratkoročne terjatve do kupcev	65.514.496
	2.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	9.060.059
	III.	Denarna sredstva	21.270
A.		OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	420.404.437
		KAPITAL	101.418.211
	I.	Vpoklicani kapital	84.117.988
	1.	Osnovni kapital	84.117.988
	II.	Kapitalske rezerve	80.390
	III.	Rezerve iz dobička	541.051
	1.	Zakonske rezerve	541.051
	IV.	Presežek iz prevrednotovanja	0
	V.	Preneseni čisti poslovni izid	13.469.970
	VI.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	3.208.812
B.		REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE RAZMEJITVE	0
C.		DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	168.543.666
	I.	Dolgoročne finančne obveznosti	168.543.666
	1.	Dolgoročne finančne obveznosti do bank	101.651.706
	2.	Dolgoročne finančne obveznosti do podjetij v skupini	0
	3.	Druge dolgoročne finančne obveznosti	66.891.960
	II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	0
	1.	Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	0
	2.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	0
	III.	Odložene obveznosti za davek	0
Č.		KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	150.442.560
	I.	Kratkoročne finančne obveznosti	88.864.977
	1.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	14.017.457
	2.	Druge kratkoročne finančne obveznosti	74.847.520
	II.	Kratkoročne poslovne obveznosti	61.998.766
	2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	51.260.568
	3.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti	10.317.015

Vir: Lastni izračuni.

Izkaz poslovnega izida po SRS 2006

TABELA 9: Izkaz poslovnega izida podjetja Gradbenik d.o.o. za obdobje od 1.1. do 31.12.2005 po SRS 2006.

v SIT brez stotinov

		Postavke	Tekoče obdobje
A.		ČISTI PRIHODKI IZ PRODAJE	230.923.752
	1.	Čisti prihodki od prodaje proizvodov in storitev na domačem trgu	230.923.752
	2.	Čisti prihodki od prodaje blaga in mat.na domačem trgu	0
	3.	Čisti prihodki od prodaj proizvodov in storitev na tujem trgu	0
	4.	Čisti prihodki od prodaje blaga in mat.na tujem trgu	0
B.		SPREMEMBA VREDNOSTI ZALOG	623.980
C.		USREDSTVENI LASTNI PROIZVODI	0
D.		DRUGI POSLOVNI PRIHODKI (s prevrednotovalnimi prihodki)	1.569.920
E.		KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	231.869.692
F.		POSLOVNI ODHODKI	215.928.207
	I.	Stroški blaga, materiala in storitev	169.575.367
	1.	Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	145.691.323
	2.	Stroški storitev	23.884.044
	II.	Stroški dela	28.131.797
	1.	Stroški plač	21.339.764
	2.	Stroški pokojninskih in drugih zavarovanj	3.435.471
	3.	Drugi stroški dela	3.356.562
	III.	Odpisi vrednosti	18.216.633
	1.	Amortizacija	18.216.633
	2.	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstvih	0
	IV.	Drugi poslovni odhodki	4.410
G.		POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA	15.941.485
H.		Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	320.601
	1.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	320.601
I.		Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	0
J.		Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	4.263.172
	1.	Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	0
	2.	Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	4.263.172
K.		Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	2.015.180
	1.	Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	1.193.846
	2.	Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	821.334
L.		POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA	9.983.734
M.		Drugi prihodki	110.144
N.		Drugi odhodki	6.101.071
O.		DAVEK IZ DOBIČKA	616.594
P.		Odloženi davki	0
Š.		ČISTI POSLOVNI IZID POSLOVNEGA LETA	3.376.213
		Število mesecev poslovanja	12

Vir: Lastni izračuni.

6.8 Obračun davka od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-1B in SRS 2006

TABELA 10: Obračun davka od dohodkov pravnih oseb po ZDDPO-1B in upoštevanju SRS 2006.

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	232.300.436
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – zmanjšanje (vsota 2.1 do 2.7)	0
2.1.	Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti	0
2.2.	Zmanjšanje prihodkov za odpravo in porabo že obdavčenih rezervacij	0
2.3.	Zmanjšanje prihodkov za že obdavčene prihodke zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
2.4.	Izvzem prihodkov iz naslova odprave oslabitev, če se predhodna oslabitev ni upoštevala	0
2.5.	Izvzem prihodkov od udeležbe na dobičku	0
2.6.	Izvzem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	0
2.7.	Zmanjšanje prihodkov za oblikovane dodatne rezerve po 18. čl. ZFPPOd	0
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov – povečanje (vsota 3.1 do 3.5)	0
3.1.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
3.3.	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam	0
3.4.	Povečanje prihodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno odloženih prihodkov	0
3.5.	Povečanje prihodkov zaradi odprave nepotrebnih rezervacij	0
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1 – 2 + 3)	232.300.436
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	228.306.149
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje (vsota 6.1 do 6.33)	860.127
6.1.	Izvzem odhodkov od nepridobitne dejavnosti	0
6.2.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami	0
6.3.	Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	0
6.4.	Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb	0
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	0
6.6.	Zmanjšanje odhodkov iz naslova splošnega prevrednotenja kapitala	0
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja	0
6.8.	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke od udeležbe na dobičku	0
6.9.	Izvzem odhodkov, ki zadevajo izvzete prihodke na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja	0
6.10.	Nepriznani odhodki za zneske, ki se obravnavajo kot naložbe	0
6.11.	Nepriznani odhodki, ki imajo naravo udeležbe v dobičku	0
6.12.	Nepriznani odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let	0
6.13.	Nepriznani odhodki za rezervacije za kritje možnih izgub	0
6.14.	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje (6.14.1 do 6.14.3.)	4.410
6.14.1.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	4.410

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
6.14.2.	Stroški, ki zadevajo privatno življenje drugih oseb	0
6.14.3.	Stroški ugodnosti, ki jih delavcem zagotavlja delodajalec	0
6.15.	Nepriznani odhodki za stroške prisilne izterjave davkov in drugih dajatev	0
6.16.	Nepriznani odhodki za kazni, ki jih izreče pristojni organ	0
6.17.	Nepriznani odhodki za davke	0
6.18.	Nepriznani odhodki za obresti od nepravčasno plačanih davkov ali drugih dajatev	821.334
6.19.	Nepriznani odhodki za obresti od posojil, prejetih od oseb, določenih v 9. b t. 7.1. odst. 21. čl.	0
6.20.	Nepriznani odhodki za podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi	0
6.21.	Nepriznani odhodki za donacije	0
6.22.	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. čl.	0
6.23.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	34.383
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	0
6.25.	Zmanjšanje odhodkov za učinke pri spremembi izbrane metode vrednotenja zalog pred potekom 5 let	0
6.26.	Nepriznani odhodki za obresti od presežka posojil	0
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	0
6.28.	Nepriznani odhodki za amortizacijo dokončno amortiziranih sredstev	0
6.29.	Nepriznani odhodki za amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev, katerih nabavna vrednost je bila predhodno odpisana in davčno priznana	0
6.30.	Nepriznani odhodki za posebne rezervacije pri bankah, ki presegajo višino, določeno z zakonom, ki ureja bančništvo	0
6.31.	Nepriznani odhodki za zavarovalno-tehnične rezervacije, ki presegajo višino ali zgornjo mejo, določeno z zakonom, ki ureja zavarovalništvo	0
6.32.	Nepriznani odhodki za plače in nadomestila plač in za nagrade vajencem	0
6.33.	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	0
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje (vsota 7.1 do 7.4)	0
7.1.	Povečanje odhodkov za porabo rezervacij	0
7.2.	Povečanje odhodkov za odhodke prevrednotenja, ki se priznajo ob prodaji oziroma odtujitvi sredstev in ob poravnavi oziroma odtujitvi dolgov	0
7.3.	Povečanje odhodkov za predhodne odpise terjatev, ki niso bili davčno priznani	0
7.4.	Povečanje odhodkov za odpis celotne nabavne vrednosti za opredmetena osnovna sredstva	0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5 – 6 + 7)	227.446.022
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4 – 8)	4.854.414
10.	RAZLIKA med davčno priznanimi odhodki in prihodki (8 – 4)	0
11.	Popravek davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek (11.2. - 11.1.)	0
11.1.	Znesek dohodkov iz zap. št. 1, od katerih je bil odtegnjen davek	0
11.2.	Povečanje davčne osnove za dohodke, od katerih je bil odtegnjen davek, vključno z davčnim odtegljajem	0
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1 do 12.4)	0
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi razporeditve dobička za udeležbo v dobičku	0
12.2.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	0
12.3.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za novozaposlene delavce zaradi	0

Zap.št.	ELEMENTI	Znesek
	predčasne prekinitve delovnega razmerja	
12.4.	Neporabljeni del investicijskih rezerv	0
13.	DAVČNA OSNOVA (9 + 11 + 12) ali (11 + 12 – 10), če > 0	4.854.414
14.	DAVČNA IZGUBA (11 + 12 – 10), če < 0	0
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1 do 15.13, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	2.388.039
15.1.	Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev, ki so jih do 8. aprila 1995 izdale Republika Slovenija, občine ali javna podjetja, ki so jih ustanovile Republika Slovenija ali občine	0
15.2.	Pokrivanje izgube	0
15.3.	Olajšava za investirani znesek v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	0
15.4.	Dodatna olajšava do višine 10 odstotkov investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj	0
15.5.	Olajšava za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva, od tega:	2.388.039
15.5.1.	Olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in v neopredmetena dolgoročna sredstva	1.194.020
15.5.2.	Dodatna olajšava za investicije v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	1.194.019
15.6.	Olajšava za zaposlovanje pripravnikov in brezposelnih oseb	0
15.7.	Olajšava za zaposlovanje doktorjev znanosti	0
15.8.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	0
15.9.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	0
15.10.	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	0
15.11.	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	0
15.12.	Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	0
15.13.	Davčna ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni	0
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13 – 15)	2.466.375
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 25 odstotkov)	616.594
18.	Odbitek tujega davka	0
19.	Povečanje davka zaradi sprememb odbitka tujega davka	0
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17 – 18 + 19)	616.594
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	0
22.	Vplačane akontacije	0
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20 – 21 – 22), če > 0	616.594
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20 – 21 – 22), če < 0	0
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	2.466.375
26.	Akontacija	616.594
27.	Mesečni obrok akontacije	51.383
28.	Trimesečni obrok akontacije	0

Vir: Lastni izračuni.

Zgornji obračun davka od dohodkov pravnih oseb nam pokaže, da bi podjetje plačalo za več kot 50 % manj davka od dohodkov, če bi pri sestavljanju poslovnih bilanc upoštevali prenovljene SRS-je in ZDDPO-1B.

6.9 Razlike pri obračunih, ki vplivajo na uspešnost podjetja in njegov finančni položaj

V preteklih poglavjih so bili prikazani davčni obračuni z različnimi davčnimi predpisi - tu se misli predvsem na ZDDPO, ter zadnji, na katerega zelo vplivajo tudi novi SRS-ji.

V spodnji tabeli so prikazane različne postavke davčnih obračunov in kako so se le-te spreminjale glede na trenutno zakonodajo in SRS-je.

TABELA 11: Primerjava davčnih obračunov glede na ZDDPO in SRS.

Postavka	Davčni obračun po ZDDPO-1	Davčni obračun po ZDDPO-1, ob upoštevanju prehodnih določb	Davčni obračun po ZDDPO-1B in SRS 2006
davčno priznani prihodki	232.300.436	232.300.436	232.300.436
vsi odhodki	226.621.399	226.621.399	228.306.149
davčno nepriznani odhodki	860.127	860.127	860.127
davčna osnova	6.539.164	6.539.164	4.854.414
znesek olajšav	1.194.020	2.388.039	2.388.039
osnova za davek	5.345.144	4.151.125	2.466.375
DAVEK	1.336.286	1.037.781	616.594

Vir: Lastni izračuni.

Iz gornje tabele se vidi, da bi podjetje plačalo najmanj davka po zadnjem obračunu, kateremu je podlaga ZDDPO-1B in pa novi SRS-ji. Razlika je v načinu amortiziranja posameznih osnovnih sredstev, saj imajo ti po novem različne amortizacijske stopnje, s tem pa tudi višje mesečne in tudi letne stroške amortizacije, ki zmanjšujejo davčno osnovo podjetja.

Davek od dohodkov pravnih oseb predstavlja za podjetje zmanjšanje sredstev, ničesar pa ne pridobi v zameno. To je tudi razlog, zakaj je tako pomembna optimizacija davčne osnove in pa davčno planiranje nasploh.

7. OPTIMIRANJE DAVČNE OSNOVE PODJETJA GRADBENIK

Za pripravo poslovnega poročila o poslovanju podjetja potrebujemo računovodske informacije, ki pa so odvisne od izbora računovodskih metod. Odkar poznamo obdavčenje dobičkov, obstajajo tudi metode za njihovo izogibanje. Le-te so lahko predpisane oziroma dovoljene in pa nedovoljene.

Podjetja, ki utegnejo izkazati visoke dobičke, se ponavadi poslužujejo obeh vrst metod, pri čemer je z različnimi raziskavami dokazano, da sta obe vrsti metod veliko bolje uporabljeni v velikih podjetjih.

Mala podjetja, v katerih je ponavadi direktor tudi lastnik in ustanovitelj, si pomagajo z predpisanimi metodami zniževanja dobička. V teh podjetjih ponavadi ni posebnega oddelka ali v okviru financ ali v okviru računovodstva, ki bi se ukvarjal samo z uravnavanjem dobička oziroma z proučevanjem in izbiranjem posameznih računovodskih in pa tudi finančnih metod. Velikokrat sta finančna in računovodska funkcija združeni v en oddelek, v katerem je lahko samo ena računovodkinja. Ona je tista, ki informira direktorja o ustreznih računovodskih metodah, ki naj se uporabljajo. Ker pa v teh podjetjih ni posebnega oddelka za planiranje, se tovrstne odločitve sprejemajo ob koncu poslovnega leta, ko se v grobem že vidi, koliko bo dobička. Tovrstno ravnanje pa tem podjetjem onemogoča boljše izkoriščanje dovoljenih davčnih olajšav (ta problem je obravnaval Poutziouris, 1998). Bolje je pri finančnih odločitvah, kjer se takoj vidi njihov učinek v izkazu poslovnega izida. Pri tovrstnih odločitvah ponavadi v podjetju že vnaprej predvidijo njihove posledice, ki pa jih upoštevajo pri izpeljavi finančnih transakcij. Tudi na tem področju obstaja veliko število nedovoljenih oziroma t. i. sivih možnosti. To so tiste, ki so sicer dovoljene, ampak samo v duhu (Šimunaci Boškin, 2005).

Značilnost vseh metod, tako računovodskih kot tudi finančnih, je, da se zelo hitro prilagodijo spremembam v davčni zakonodaji, kajti v Sloveniji so računovodski izkazi podlaga za davčne izkaze. To pa pomeni, da na računovodske izkaze vplivajo davčni predpisi in obratno (Sikavica, 2005, str.30), kar je še dodaten motiv za raznovrstne manipulacije z računovodskimi izkazi oziroma z njegovimi kategorijami.

Veliko raziskav, tako doma kot tudi v tujini, je prišlo do podobnih zaključkov. Skoraj vsa podjetja in pa samostojni podjetniki uporabljajo eno ali drugo vrsto metod za zniževanje ali povečevanje davčnih obveznosti. Izredno redka so podjetja, ki se ne poslužujejo vsaj zakonsko dovoljenih metod oblikovanja davčnih obveznosti.

V razvitih gospodarstvih, kot na primer v Ameriki, pa imajo velika podjetja celo oddelke, ki se ukvarjajo samo z razvijanjem vedno novih oblik izogibanja davkom in pa davčnim utajam. To so med drugimi proučevati tudi Plesko (2004), Gallego (2005), Weisbach (2003) in Slemrod (2004). Po njihovih izsledkih, so podjetja vedno korak pred davčno upravo in se ji izredno hitro prilagajajo. Odzivi davčne uprave so, v bistvu, posledica njenih odkritij pri davčnih pregledih ugotovljenih nepravilnosti in zlorabah.

V Sloveniji pa je tovrstna problematika bolj slabo raziskana. To dejstvo lahko pripišemo temu, da smo še do pred nekaj leti imeli drug družbeni in politični sistem, ki

se s tem problemom ni ukvarjal. Sedaj se davčna uprava in tudi država trudita vzpostaviti red na tem področju, podjetja pa so, kot vedno, vsaj en korak pred njima. Dejstvo je, da neučinkovito pobiranje davkov vpliva na stanje duha v celotni družbi, kajti, če velja prepričanje, da se lahko veliki vedno izogibajo davkom in to brez kazni, se to slej kot prej razširi po celotni gospodarski sferi, saj so vsi prepričani, da se tudi njihovi konkurenti na veliko izogibajo davkom.

7.1 Pomen optimiranja davčne osnove

Osnovni cilj vsakega podjetja je doseganje dobička. V tem okviru pa je pomen optimiranja davčne osnove v ohranitvi in povečanju doseženega dobička, to pa lahko dosežemo s pravilnim in dobrim poznavanjem hitro spreminjajoče se zakonodaje.

Dolgoročni vidik davčnega optimiranja je bogatitev gospodarske družbe oziroma podjetja in šele na to lastnika kapitala. Kratkoročni vidik pa predstavlja le bogatitev lastnikov kapitala.

Cilj optimiranja davčne osnove je zakonito izogibanje plačilu več davka, kot je potrebno. S tem podjetje doseže zadržanje dobička, ki ga nato nameni za reinvestiranje.

Optimiranje davčne osnove poteka na dva načina (Pernarčič, 2005, str. 24):

- z zakonitim in pravočasnim plačevanjem davčnih obveznosti, s katerim se izognemo dodatnemu plačilu davkov. Posledica nepravilnega in nepravočasnega plačevanja davčnih obveznosti so zakonite zamudne obresti, ki jih odmeri davčni organ, te pa ne zmanjšujejo davčne osnove, zmanjšujejo le likvidna sredstva v podjetju.
- z izvajanjem davčnih izogibov, ki jih davčni zavezanec izvede z izrabo davčnih olajšav, s spremembo dejavnosti, sedeža podjetja (npr. preoblikovanje s.p.-ja v d.o.o., prenos sedeža v občino z bolj ugodno podjetniško klimo, ...) in drugo.

Davčni zavezanci imajo na voljo več načinov vplivanja na davčno osnovo, in sicer:

- z utajo davkov (tax evasion, tax fraud), do katere pride, če ne posreduje davčnemu organu pravih in popolnih podatkov ali če si na drugačen način pridobi neupravičene davčne ugodnosti,
- z izognitvijo davkom,
- z davčnim zaobidenjem (tax avoidance), ki je zakonsko dopustno dejanje in je zelo blizu davčnemu izogibu. Če se to dokaže, mora davčni zavezanec plačati zaobideni davek, kaznovan pa ni.

Za optimiranje davčne osnove so pomembni naslednji pogoji (Pernarčič, 2005, str. 24-25):

- makroekonomski - to so davčne olajšave, razvitost in urejenost davčnega svetovanja, pravna urejenost države,

- mikroekonomski - sem spadajo urejenost poslovanja davčnega zavezanca, cilji in želje lastnikov in vodstva podjetja, struktura davčnih obveznosti podjetja, organiziranost poslovnih funkcij, kadrovska struktura zaposlenih, kapitalska povezanost podjetij, davčna morala lastnikov, vodstva in ostalih zaposlenih.

Pogoji za optimiranje davčnih obveznosti

Eden od mikroekonomskih pogojev stabilnega, nekonfliktnega in racionalnega optimiranja davčnih obveznosti je tudi urejenost poslovanja davčnega zavezanca, pri tem pa bi moral izpolnjevati naslednjih deset davčnih zapovedi oziroma pogojev (Kokotec-Novak, 2006, str. 20-21):

- 1. izvajaj samo dovoljeno dejavnost:*
 - dejavnost mora biti vpisana v ustrezni register,
 - za opravljanje dejavnosti naj bo izdana ugotovitvena odločba, da so izpolnjeni pogoji za njeno opravljanje,
 - dejavnost je potrebno izvajati na organiziran in predpisan način;
- 2. o poslovanju si zagotovi potrebne in ustrezne knjigovodske evidence:*
 - urejena knjigovodska evidenca je možna le, če je urejeno samo poslovanje,
 - uredi organizacijo dela v podjetju,
 - sistematično uredi knjigovodske listine in njihovo kroženje v gospodarskem subjektu,
 - opredeli pristojnosti in odgovornosti;
- 3. posluj tako, da si jasno opredeliš poslovne, davčne in finančne cilje:*
 - vsaka dejavnost zahteva specifične evidence, zato je potrebno urediti nadzor nad vsebino plačil (komu, kaj, kdaj, zakaj),
 - poslovne in davčne cilje podredi finančnim ciljem,
 - vsako dejavnost usmeri k profitabilnosti;
- 4. posle sklepaj preudarno in šele potem, ko spoznaš partnerja:*
 - pred sklenitvijo posla se prepričaj, kdo je partner in ali mu je moč zaupati,
 - blago naj se ne izroča brez potrdil,
 - preveri, komu je bilo blago v resnici predano,
 - vsak posel naj spremlja ustrezna dokumentacija o naročilu, podpisana s strani pooblaščenih oseb;
- 5. loči privatne stroške od poslovnih:*
 - stvari, ki so v lasti podjetja, niso osebna lastnina družbenikov ali delničarjev,
 - loči dokumente o poslovnih in zasebnih zadevah,
 - osebnih dokumentov ne hrani v službenih prostorih,
 - službene dokumente ne hrani v zasebnih prostorih;
- 6. skrbi za pravilno knjigovodsko dokumentacijo o poslovanju:*
 - knjigovodska listina mora biti verodostojen zapis poslovnega dogodka,
 - knjigovodska listina je verodostojna, če je v originalu,

- knjigovodska listina mora biti na obstojnem papirju in pisana z obstojnim tiskom,
 - obvezno preveri vsako poslovno listino pred vnosom med poslovne dokumente, kot da bo že jutri sporna na sodišču;
7. *razen dobrega knjigovodje in davčnega svetovalca potrebuješ tudi lastno znanje o finančnem in davčnem poslovanju:*
- če davčni svetovalec govori drugače kot management, sporazumevanje ne bo usklajeno,
 - dober knjigovodja bo koristen le, če management sam razume osnove knjigovodstva in davčnih obračunov,
 - prvi korak k poznavanju knjigovodstva in davkov je pozitiven in odgovoren pristop do davkov in računovodstva;
8. *ne posluj z naglico in od primera do primera:*
- poslovnež, ki nima časa za svoje knjigovodstvo, finance in davke, dela zastonj,
 - kdor hiti, običajno ne pride do cilja,
 - odločitve glede ustvarjanja novih poslovnih razmerij naj ne potekajo na pamet, temveč naj bodo predmet načrtovanja in pričakovane donosnosti,
 - poslovni načrt je osnova za spremljavo donosa in likvidnosti;
9. *ne zamujaj z davčnimi obračuni in plačili davka:*
- načrtovanje zajema tudi rokovnik za oddajo davčnih obračunov,
 - načrtovanje zajema načrt zagotovitve sredstev za plačilo davčnih obveznosti,
 - plačilo davka s posojilom je rentabilnejše kot neplačilo, saj so davčne obresti ter kazni bistveno dražje od posojilnih obresti;
10. *ne poskušaj goljufati pri davkih:*
- izkoristi vse možnosti optimiranja davčnih obveznosti, ki ti jih nudi zakonodaja,
 - podlaga za izdelavo davčnih obračunov so knjigovodske evidence,
 - prilagajanje davčne osnove brez zakonskih možnosti se nikoli ne izide.

Spoštovanje zgoraj navedenih zapovedi vodi do optimizacije davčne osnove in s tem tudi davčnih obveznosti.

7.2 Metode zmanjševanja davčne osnove

Med dovoljene metode zniževanja dobička oziroma t. i. davčne olajšave spadajo olajšave za nakup opredmetenih osnovnih sredstev, za zaposlovanje dalj časa nezaposlenih oseb in oseb z prvo zaposlitvijo, stopnja amortizacije, prispevki v humanitarne namene, stroški zalog.

Amortizacija

Podjetje je pri izboru in načinu amortizacije omejeno z omejitvami pri priznavanju stroškov amortizacije v davčnem obračunu. Najvišje letne amortizacijske stopnje in pa način amortiziranja so predpisane v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). ZDDPO-1 priznava samo enakomerno časovno amortiziranje in pa navedene amortizacijske stopnje.

Gradbenik d.o.o. te omejitve upošteva in amortizira vsa sredstva po najvišjih dovoljenih stopnjah in po enakomernem časovnem amortiziranju. Glede na to, da se podjetje ukvarja s proizvodnjo svežega betona, bi lahko uporabljalo funkcionalno metodo amortiziranja, kar bi pa pomenilo manjše stroške amortizacije in pa posledično večji dobiček. Prav tako bi lahko za nekatera osnovna sredstva uporabilo nižje stopnje amortizacije, kot jih sicer. Posledica višjih stopenj amortizacije je tudi ta, da lahko podjetje, ki hitreje amortizira sredstva, jih tudi hitreje zamenjuje. Pri tem pa mora paziti na to, da od prodaje mine najmanj tri leta oziroma, da sredstvo ne proda prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo (40. člen ZDDPO-1). Tako podjetje amortizira računalniško opremo in drobni inventar po 50 %, ostalo opremo in vozila pa po 25 %. Avtočrpalko in avtomešalce pa po 12,48 % letni stopnji. Glede na to, da na primer avtočrpalka lahko dela tja do 20 ali celo 40 let, bi jo lahko amortizirali na 20 let in ne na osem let kot sedaj, pri čemer se pričakuje, da bo črpalka verjetno po dvajsetih letih uporabe prodana oziroma zamenjana za novo. Gradbenik skuša s stopnjami amortizacije zmanjšati višino prihodkov in s tem znižati davčno osnovo in posledično tudi davek od dohodka pravnih oseb.

Nakup osnovnih sredstev

Za leto 2004 je davčna uprava še znižala olajšave za nakup osnovnih sredstev iz 30 % v letu 2003 na 25 %. Povečala pa se je dodatna davčna olajšava in sicer na 15 %. Za leto 2005 pa ZDDPO-1 daje dve možnosti, in sicer 20 % olajšavo in še dodatno 20 %, brez možnosti prenosa neizkoriščenih olajšav v naslednja davčna obdobja ali 10 % in dodatno 10 % olajšavo in z možnostjo prenosa neizkoriščenih olajšav v prihodnja obdobja.

V letu 2005 je Gradbenik d.o.o. kupil novo stiskalnico za preizkus trdnosti betona v neto vrednosti 4,5 milijona tolarjev, kar predstavlja dve tretjini vse olajšav.

Več kot podjetje nabavi osnovnih sredstev, več ima na razpolago olajšav pri zmanjševanju davčne osnove.

Zaposlovanje

ZDDPO-1 podjetju ponuja možnost, da si davčno osnovo zmanjša, če zaposluje osebe, ki so dalj časa brezposelne ali ki iščejo prvo zaposlitev in so hkrati prijavljene

na zavodu za zaposlovanje več kot šest mesecev. Zakon pa zahteva za priznanje omenjene olajšave tudi sklenitev pogodbe za najmanj dve leti. Če Gradbenik odpove pogodbo pred potekom dveh let, si mora povečati davčno osnovo v letu prekinitve.

Pri takšni olajšavi so po mojem mnenju podjetja zainteresirana, da zaposlujejo dalj časa brezposelne. Dodatni pogoj pa je postavljen za doktorje znanosti, ki pred tem ne smejo biti zaposleni v gospodarstvu. Veliko podjetij po mojem mnenju to zelo izkorišča, saj si lahko zniža davčno osnovo za 30 % bruto plače novo zaposlenega, in sicer za prvo leto zaposlitve.

Še več pa jih to olajšavo izkorišča, saj novo zaposlene delavce po enem letu, ko zanje ne morejo več uveljavljati olajšave, prisilijo na tak ali drugačen način, da podpišejo izjavo o sporazumnem prenehanju delovnega razmerja. Tovrstne odpovedi delovnega razmerja namreč nimajo nobenih posledic za podjetje, saj je delavec tisti, ki je prekinil delovno razmerje in ne podjetje. Tako mu ni potrebno povečati davčne osnove, pa še zaposli lahko novega delavca, od katerega spet lahko uveljavlja 30 % olajšavo na njegovo plačo.

Izplačila v humanitarne in ostale namene

Ta način zniževanja davčne osnove ni velik, je pa vseeno dobrodošel. Podjetje pa mora pri tem paziti, da je društvo ali druga ustanova registrirana za tovrstno dejavnost. Priznana olajšava je v višini 0,3 % ustvarjenih prihodkov.

Sliši se malo, lahko pa je to dovolj velik znesek, da podjetju ni treba plačati davka na dobiček. Na primer, pri 139 milijonih prihodkov, znaša ta olajšava 417.000,00 SIT, kar je precej. Gradbenik v letu 2005 ni namenil nobenih sredstev za te namene.

Vrednotenje zalog

Metoda vrednotenja zalog pomembno vpliva na višino dobička. Gradbenik se je odločil za metodo FIFO, ki jo priporočajo Slovenski računovodski standardi (SRS) 4. Davčna pa prizna odhodke v višini izbrane metode vrednotenja zalog, vendar pa ji moramo razkriti vrednostni učinek spremembe metode.

Zaloga gotovih izdelkov in nedokončane proizvodnje

Eden od začasnih načinov zmanjševanja davčne osnove je tudi zmanjšanje zaloge gotovih izdelkov in nedokončane proizvodnje, kajti razlika med začetnim stanjem in končnim stanjem obeh zalog zmanjšuje višino doseženih prihodkov in s tem tudi obdavčljivo osnovo. Seveda pa ima tak ukrep kratek rok trajanja, saj zaloge ne moremo vsako leto zmanjševati, ampak jo moramo kdaj tudi povečati. V skrajni sili pa je to priročen dovoljen ukrep, ki se ga poslužuje veliko število podjetij, posebej še tista, ki imajo visoki obe zalogi.

Gradbenik tak ukrep uporablja samo takrat, ko ima visoke zaloge in pa prevelik dobiček, drugače ne. V letu 2005 je znižal višino zalog.

7.3 Metode povečevanja davčne osnove

Do sedaj sem predstavila metode, ki se uporabljajo za zniževanje davčne osnove, sedaj pa bom predstavila nekaj metod za povečevanje prihodkov, zaradi skrivanja izgube, tako bom predstavila donacije, usredstvene lastne proizvode in storitve.

Donacije

Z njimi ne mislim tiste, ki jih podjetje da, ampak tiste, ki jih podjetje dobi. Na primer, direktor, ki je hkrati tudi lastnik podjetja, da podjetju denar, in sicer na podlagi sklenjene kreditne pogodbe. Ko se na koncu leta izkaže izguba, se sklene donacijsko pogodbo, s katero se odpove delu denarja, ki ga je dal podjetju preko kredita. Na tak način se povečajo prihodki, ki skrijejo izgubo, pa še izboljša se kreditna sposobnost podjetja, to pa je zelo pomembno pri najemanju kreditov in leasingov.

Donacije po zakonu niso obdavčene in so kot take zelo primerne za skrivanje izgube podjetja ter za zmanjšanje umetno ustvarjene zadolženosti podjetja, je pa to eden od načinov prelevitve izgube v dobiček. Odpoved vračila posojenega denarja je odločitev posameznika, in če se direktor za to odloči, to ni nič narobe, saj je njegov denar in njegovo podjetje.

Zaloga gotovih izdelkov in nedokončane proizvodnje

Pri prikrivanju izgube pomagajo tudi zaloge, kajti njihovo povišanje poveča tudi skupne prihodke in s tem zmanjša izgubo, vendar pa pri tem ne smemo pretiravati, saj lahko postane preveč očitno, kaj hočemo s tem prijemom doseči. Prav tako jih ne smemo vsako leto le povečevati, ampak morajo nihati, kar pomeni, da jih enkrat povečujemo drugič zmanjšujemo. Taka taktika ni nikoli sporna, saj vsak ve, da zaloge ne morejo biti konec vsakega leta enake začetnim zalogam.

Usredstveni lastni proizvodi in storitve

Ena od taktik za povečevanje prihodkov in s tem zniževanje izgube so tudi usredstveni lastni proizvodi in storitve, pri tem pa je pomembno, da imamo vse dobavnice in prevoznice za uporabljeno delo in pa proizvode.

Ta taktika je primerna predvsem za tista podjetja, ki kaj gradijo, prenavljajo ali ki lahko kako drugače uporabljajo svoje lastne izdelke. Pomembno pa je, da to spada v okvir standardne dejavnosti, kar pomeni, da se to počenja v okviru prevladujoče dejavnosti podjetja. Na primer, če se podjetje pretežno ukvarja s proizvodnjo svežega betona, bo za usredstvene lastne proizvode lažje uporabilo sveži beton kot

pa betonske izdelke, ki jih izdeluje relativno malo, glede na proizvedeno količino betona. Ta beton lahko uporabi za izgradnjo betonarne in pripadajočih objektov. Pri čemer ne mislim, da pa se ostalih izdelkov ne more uporabiti za usredstvene lastne proizvode, samo malo težko je recimo škarpnike in cvetlična korita knjižiti med izgradnjo betonarne, kajti to so izdelki, za katere se ve, kam sodijo in kje se morajo nahajati. Predvsem pa se jih vidi, kje stojijo oziroma kje bi morali stati. Pri usredstvenih lastnih storitvah pa je mišljeno predvsem delo, ki ga zaposleni opravijo pri izgradnji betonarne. Pri tem moramo voditi evidenco, kateri zaposleni so delali, datum, koliko ur so delali in kaj so delali. Od nas samih je odvisno, po koliko vrednotimo uro njihovega dela, ne smemo pa preveč odstopati od siceršnjih urnih postavk.

Gradbenik uporablja to metodo za povečevanje prihodkov, že zaradi tega, ker še vedno dograjuje novo betonarno ter pripadajoče objekte, ki jih zahtevajo standardi Evropske unije za področje gradbeništva. V letu 2005 so bila dela v zaključni fazi in zato ni bilo v tem letu realiziranih nič usredstvenih lastnih proizvodov in storitev.

Kalo materiala in izdelkov

Preden pa vknjižimo material in izdelke v kalo, se moramo prepričati o maksimalnem še davčno priznanem odstotku kala, da nimamo ob inšpekciji težav. Dobro je, da imamo, saj kar se nanaša na izdelke, pripravljen nek prostor, kamor odlagamo neustrezne proizvode, pa čeprav jih v resnici uporabljamo za zasipanje pri gradnji ali kot tampon ali pa ga brezplačno dajemo strankam, ki prosijo za take izdelke.

Maksimalen odstotek kala je v gradbeništvu en procent, kar pomeni, da en procent celotne količine nabavljenega cementa predstavlja kalo. Moramo pa vedeti, da če uveljavljamo en procent materiala, ne moremo tudi en procent proizvodov, kajti domneva se, da če odpišemo kot kalo en procent cementa, iz tega procenta nismo mogli narediti ničesar. Lahko pa podjetje odpiše samo en procent celotne količine izdelanih izdelkov. V tem primeru je podjetje na slabšem, saj na tak način odpiše manj materiala, kot bi ga drugače.

Gradbenik upošteva kalo, saj je vedno nekaj izdelkov popolnoma neuporabnih. Enako velja tudi za beton, ki pa ga v takih primerih uporabljamo kot tampon ali pa za utrditev podlage pri gradnji betonarne in ostalih objektov.

Odpisi obveznosti do dobaviteljev

Pri zmanjševanju izgube pridejo prav tudi odpisi zastarelih obveznosti do dobaviteljev. To lahko podjetje naredi, če so odpisane obveznosti zastarane in jih ne terjajo. V tem primeru taki odpisi povečujejo prihodke in zmanjšujejo naše obveznosti.

Gradbenik odpisuje tiste obveznosti, ki jih ne terjajo in ki so hkrati zakonsko zastarane.

7.4 Predlog optimiranja davčne osnove podjetja

Glede na zadnji davčni obračun je najbolje za Gradbenik, da:

- za čim več osnovnih sredstev velikih vrednosti razdeli na več sestavnih delov, ki se različno amortizirajo - posledica je povečanje stroškov amortizacije in prek tega znižanje davčne osnove;
- podjetje donira denarna sredstva v višini 0,3 % ustvarjenih prihodkov tistim ustanovam, ki so navedene v ZDDPO-1 in ZDDPO-1B, saj bodo le takšne donacije bile davčno priznane;
- da na novo zaposli invalida, doktorja znanosti in nasploh zaposluje takšne ljudi, ki so prvi iskalci zaposlitev ali so že dalj časa na Zavodu za zaposlovanje - za slednje mu je priznana olajšava v višini 30 % izplačane bruto plače za prvih 12 mesecev zaposlitve;
- da nabavlja le takšna osnovna sredstva, za katera lahko uveljavlja davčno olajšavo za investicije (10 % + 10 %);
- da začne za delavce plačevati premije za dodatno pokojninsko zavarovanje;
- da nakupi oziroma koristi storitve in opremo za raziskave in razvoj - kar prinese novih 20 % olajšav od nabavne vrednosti opreme ali storitev;
- da pravočasno in pravilno poravnava vse davčne obveznosti, saj na tak način prihrani, da mu ni treba zmanjševati odhodkov za te davčno nepriznane odhodke, kar pomeni, da se zopet zniža davčna osnova.

Samo iz gornjih predlogov bi podjetje nabralo toliko olajšav, da mu ne bi bilo potrebno plačati nikakršnega davka od dohodkov pravnih oseb, pa še prenašal bi lahko jih v naslednja davčna obdobja - to velja le za olajšave za investicije v nova osnovna sredstva (torej za 10 % + 10 %) ter 20 % za raziskave in razvoj.

Proučevala sem podjetje, ki ima takšno strukturo sredstev in obveznosti, če pa bi proučevala drugo, ki bi imelo drugačno strukturo, pa bi bila optimizacija davčne osnove drugačna.

8. SKLEPNE UGOTOVITVE

Sprejem Slovenije v Evropsko unijo leta 2004 je prinesel na zakonodajnem področju veliko novosti, ki pa niso vsem všeč. Posebno velja to za davčno zakonodajo, ki zmanjšuje olajšave in razširja davčno osnovo, hkrati pa obdavčuje tudi tiste skupine, ki do sedaj še niso bile posebej obravnavane - kmetje, študentje.

Največ novosti v gospodarstvu je prinesel spremenjeni in velikokrat popravljen zakon o davku od dobička (dohodkov) pravnih oseb. Spremembe v tem zakonu imajo zelo velik vpliv na finančni in uspešnostni položaj podjetij, kakor tudi na splošno klimo v gospodarstvu.

V specialističnem delu sem se osredotočila na del gospodarstva, ki je najbolj izpostavljen spremembam davčne zakonodaje in je hkrati tudi delovno intenziven - to je gradbeništvo. Glede na to, da nanj zelo vpliva tudi sezonska komponenta in pa močna konkurenca, mu hitro spreminjajoča se davčna zakonodaja ne koristi preveč. Obravnavala sem poslovne izkaze majhnega podjetja v gradbeništvo - Gradbenik d.o.o., in sicer za leto 2005, pri čemer sem bilance nekoliko spremenila, da sem jih lahko uporabila v delu. V osnovi sem izhajala iz njihove bruto bilance, na podlagi katere sem izdelala bilanco stanja in izkaz poslovnega izida ter davčne obračune.

Pri proučevanju sem izhajala iz hipoteze, da nova davčna zakonodaja širi davčno osnovo in hkrati zmanjšuje olajšave. To tezo sem v delu deloma potrdila in sicer skozi izdelavo davčnih obračunov, ki so bili sestavljeni na različnih davčnih predpostavkah, in sicer najprej na podlagi ZDDPO-1, ki je začel veljati s 1.1.2005, nato na podlagi ZDDPO-1, ob upoštevanju prehodnih določb glede investicijskih olajšav, ki so bile značilne za zakon o davku od dobička, ki je veljal do konca leta 2004. Če bi bile investicijske olajšave takšne kot so veljale v zakonu o davku od dobička, bi bila davčna osnova najnižja, z novo davčno zakonodajo pa se je le-ta razširila. Napravila pa sem davčni obračun tudi na podlagi SRS 2006, ob upoštevanju najnovejše davčne zakonodaje, torej ZDDPO-1B. Ugotovila sem, da je davčna osnova za proučevano podjetje najnižja ob uporabi SRS 2006. Razlog je v možnosti amortiziranja posameznih osnovnih sredstev in sicer sprememba je pri amortizaciji osnovnega sredstva avtočrpalka. Večja amortizacija je vplivala na zmanjšanje davčne osnove.

Na koncu dela sem naredila predlog optimiranja za naše podjetje, ki bi mu omogočilo znižanje davčne osnove in s tem tudi obveznosti za davek od dohodkov. Z njim bi lahko v naslednjih letih, ob predpostavki, da bo v veljavi sedanja davčna zakonodaja, zniževal davčno osnovo. Predlagala sem, da naj pravočasno in pravilno plačuje davčne obveznosti, nakupuje tista osnovna sredstva, ki mu prinašajo olajšave, da naj investira v opremo za raziskave in razvoj, zaposluje naj invalide, prične naj plačevati za dodatno pokojninsko zavarovanje, itd.

Cilj vsakega podjetja je, da povečuje svoj dobiček ter ga usmerja v nove investicije in v izboljšave v proizvodnji in v poslovanju. Posledično to pomeni, da želijo podjetja plačevati čim manj davkov, ker ti predstavljajo le odhodke, ne prinašajo pa nikakršnih gospodarskih koristi. Davčne obveznosti vplivajo tudi na uspešnostni in finančni položaj podjetja, ki se z naraščanjem davčnih obveznosti čedalje bolj poslabšuje, to vpliva pa na konkurenčno sposobnost vsakega podjetja. Zaradi tega podjetja iščejo in tudi uporabljajo različne načine zmanjševanja, pa tudi povečevanja davčne osnove (višina zalog in način vrednotenja materiala in proizvodov, amortizacijska, zaposlovalna politika, donacije, itd).

SLOVAR TUJIH IZRAZOV

accounting profit - računovodski dobiček posameznega obdobja

badwill, negative goodwill - slabo ime

deductible temporary differences - odbitne začasne razlike

goodwill, positive goodwill - dobro ime

permanent differences - stalne razlike

permanent differences in taxation - stalne razlike v obdavčitvi

taxable profit/income - obdavčljivi dobiček

taxable temporary differences - obdavčljive začasne razlike

temporary differences - začasne razlike

trial balance - bruto bilanca

LITERATURA

1. BOHORIČ Maja: *Davčni obračun in letno poročilo za leto 2005 za gospodarske družbe*. Gradivo za seminar. Ljubljana, januar 2006. 42 str.
2. CVIKL Milan Martin: *Prenova lizbonske strategije - nov začetek za Evropo?*. Bančni vestnik, Ljubljana, 4/2005. str. 8-13.
3. GALLEGO Isabel: *The application of the interperiod tax allocation method in the Spanish firms*. Managerial Auditing Journal. Vol. 20, No. 2, 2005. Page 145–170.
4. HIENG Romana: *Obračun davka od dobička pravnih oseb za leto 2004*. IKS, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, št. 4-5/05, letnik XXXII, 2005. str. 127-151.
5. HIENG Romana: *Računovodsko obravnavanje davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb*. IKS, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, št. 11/05, letnik XXXII, 2005. str. 125-134.
6. HIENG Romana: *Obračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2005*. IKS, Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, št. 4/06, letnik XXXIII, 2006. str. 142-152.
7. HIENG Romana, Koželj Stanko, Odar Marjan in Zupančič Vera: *Novosti pri obravnavanju in knjiženju poslovnih dogodkov v gospodarskih družbah in zadrugah po SRS 2006*. Gradivo za posvetovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, maj 2006. str.57.
8. JERMAN Saša: *Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice*. Seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 25. april 2006. 23 str.
9. KOKOTEC-NOVAK Majda: *Povezanost davčnih poročil s poslovnimi poročili gospodarskih subjektov*. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, maj 2005. 138 str.
10. KOKOTEC-NOVAK Majda: *Davčno optimiranje pri poslovnih funkcijah*. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, januar 2006. 24 str.
11. KORITNIK RAKELA Silva: *Pomembnejše novosti slovenskih računovodskih standardov in otvoritvena bilanca 2006*. Ljubljana: Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, 12. april 2006. str. 96
12. KRANJEC M.: *Davki in proračun*, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2003. str.243
13. LAH Emil: *Enotna davčna stopnja - pogoj za večjo konkurenčnost gospodarstva?*. Bančni vestnik, Ljubljana, 11/2005. str. 42-44.
14. MIHELIN Mateja: *Celovita ocena podjetja Kovinotehna MKI, d.o.o.*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 46 str.
15. ODAR Marjan: *Primerjalna analiza poslovne in davčne bilance po uveljavitvi prenovljenih SRS*. 11. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 9., 10. in 11.11.2005. str. 53-67.
16. ODAR Marjan: *Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice*. Seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 25. april 2006. 15 str.

17. PERNARČIČ Tina: *Optimiranje davka od dobička oziroma davka od dohodka pravnih oseb*. Diplomsko delo. Maribor: Ekonomsko - poslovna fakulteta, 2005. 40 str.
18. PLESKO George A.: *Corporate tax avoidance and the properties of corporate earnings*. National Tax Journal. Vol. LVII, No. 3, September 2004. Page 729–737.
19. POUTZIOURIS Panikkos, et. al.: *Evidence on the tax and investment affairs of small firms*. Journal of Small business and Enterprise Development, Vol. 6, No. 1, 1999. Page 7–25.
20. SIKAVICA Barbara: *Primerjava med davčnim in poslovnim izkazom v Sloveniji in Avstriji*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 37 str.
21. SLEMROD Joel: *The economics of corporate tax selfishness*. National Tax Journal. Vol. LVII, No. 4, December 2004. Page 877–899.
22. STANOVNIK Tine: *"Reforma" davčne reforme*. Bančni vestnik, Ljubljana, 3/2005. Uvodnik.
23. STANOVNIK Tine: *Davčna reforma v Sloveniji*. 11. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 9., 10. in 11.11.2005. str. 15-23.
24. ŠIMUNACI BOŠKIN Tamara: *Računovodski načini povečevanja dobička - analiza stanja v Sloveniji*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 96 str.
25. TURK Ivan: *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1082 str.
26. WACKER W., Siebold S., Makus O.: *Steuerrecht fuer Betriebswirte*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2000.
27. WEISBACH David A.: *Corporate tax avoidance*. National tax association. 96th Annual conference on taxation. 2003. Page 9–15.
28. ŽURAN Mihaela: *Odloženi davki*. Študijsko gradivo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, marec 2006. 41 str.

VIRI

1. Bilanca stanja 2005. Novo mesto: Gradbenik d.o.o., 2006.
2. Izkaz poslovnega izida 2005. Novo mesto: Gradbenik d.o.o., 2006.
3. *Lisbon Action plan incorporating EU Lisbon programme and recommendations for actions to member states for inclusion in their national Lisbon programmes*. Companion document to the Communication to the Spring European Council 2005 {COM (2005) 24}. Working together for growth and jobs. Brussels: Commission of the European communities. 3.2.2005. SEC (2005) 192.
4. *Okvir gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji*. Ljubljana: Vlada Republike Slovenije, 2. november 2005. 121 str.
5. *Poslovanje gradbeništva in IGM v letu 2004*. Ljubljana: Gospodarska zbornica Slovenije, julij 2005. 85 str.

6. *Program reform za izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji*. Ljubljana: Republika Slovenija, oktober 2005. 65 str.
7. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS št. 107/2002 z vsemi stališči in pojasnili).
8. Slovenski računovodski standardi (SRS 2006) (Uradni list RS št. 118/2005 z vsemi stališči in pojasnili).
9. *Strategija razvoja Slovenije*. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj (UMAR), 2005. 54 str.
10. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB2) (Uradni list RS št. 33/06).
11. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B) (Uradni list RS št. 108/05).
12. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-C) (Uradni list RS št. 108/2002).