

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**VPLIV SPREMEMB DAVČNIH OLAJŠAV NA
USPEŠNOST MALIH PODJETIJ V SLOVENIJI**

Ljubljana, avgust 2009

MAJA KRAUTBERGER

IZJAVA

Študentka Maja Krautberger izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 20. 8. 2009

Podpis: _____

Kazalo

UVOD	1
1 DAVKI IN NJIHOV POMEN V SLOVENIJI	2
1.1 Pomen davkov za državo.....	2
1.2 Davki v Sloveniji.....	3
2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB	4
2.1 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb.....	4
2.2 Splošno o davku od dobička/dohodkov pravnih oseb v Sloveniji	5
2.2.1 Predpisi pri obdavčitvi dohodkov pravnih oseb	5
2.2.2 Davčni zavezanec	5
2.2.3 Davčna osnova	6
2.2.4 Davčna stopnja	7
2.2.5 Obračunavanje in plačevanje davka	7
2.3 Davčne reforme v Sloveniji pri obdavčitvi dobička.....	8
3 DAVČNE OLAJŠAVE	9
3.1 Splošno o davčnih olajšavah	9
3.1.1 Pomen davčnih olajšav kot oblike davčne spodbude	9
3.1.2 Pojem davčne olajšave	9
3.1.3 Vrste davčnih olajšav pri izračunu davka od dobička/dohodkov pravnih oseb	10
3.2 Davčne olajšave pri malih in mikro podjetjih	11
3.2.1 Uveljavljanje posameznih vrst olajšav pri malih in mikro podjetjih	11
3.2.2 Značilnosti olajšav na področju investicij	11
3.3 Zgodovina davčnih olajšav, pomembnih z vidika malega in mikro podjetja.....	12
3.3.1 Davčne olajšave v letih od 1991 do 1993	12
3.3.2 Davčne olajšave v letih od 1994 do 1996	13
3.3.3 Davčne olajšave v letih od 1997 do 2002	15
3.3.4 Davčne olajšave v letih 2003 in 2004	15
3.3.5 Davčne olajšave v letu 2005.....	16
3.3.6 Davčne olajšave v letu 2006.....	18
3.3.7 Davčne olajšave v letu 2007.....	19
3.3.8 Davčne olajšave v letu 2008.....	19
3.3.9 Ugotovitve.....	21
4 POJEM »MALO PODJETJE«	22
4.1 Pomen malega podjetja	22
4.2 Definicija malega podjetja	23
4.3 Značilnosti in posebnosti malega podjetja	26
4.4 Pravnoorganizacijska oblika malega podjetja	27
5 VPLIV SPREMEMB DAVČNIH OLAJŠAV NA USPEŠNOST MALEGA PODJETJA ..	28
5.1 Predstavitev problema	28
5.2 Osnovne predpostavke	29
5.3 Analiza davčnih olajšav na podlagi sprejetih predpostavk	32

5.3.1 Podjetje posluje v pogojih predpisanih davčnih olajšav	32
5.3.2 Podjetje posluje po davčnih predpisih, ki so bili sorazmerno ugodni z vidika davčnih olajšav	35
5.3.3 Podjetje posluje pod pogoji, ko ni predpisanih davčnih olajšav	37
5.3.4 Zaključek analize.....	38
SKLEP	40
LITERATURA IN VIRI	42

UVOD

Davek odraža ekonomsko, družbeno in politično ureditev določene države. Tako kot so se razvijali gospodarstvo in politični sistemi, so se vzporedno oblikovali tudi davki in davčni sistem. Z razvojem tržnega gospodarstva in davčne politike se je spreminjala tudi davčna zakonodaja, kar je povzročilo odpravljanje določenih davčnih oblik in uvajanje novih.

Z osamosvojitvijo in prehodom v tržno gospodarstvo leta 1991 je tudi mlada država Slovenija potrebovala vir finančnih sredstev za zadovoljevanje javnih potreb. Eden izmed glavnih virov teh sredstev pa so ravno davki. Tako je začela država krogiti svojo davčno politiko in sprejemati številne davčne zakone, kot so zakoni o davku od dobička, o dohodnini, o prometnem davku ... Pri oblikovanju le-teh so ji bile vzor številne države Zahodne Evrope. Vendar pa za vsako državo ni primerna enaka davčna zakonodaja. Tako tudi za Slovenijo ni bila primerna takšna zakonodaja, kot je veljala v razvitih državah Zahodne Evrope. To je povzročilo, da se je le-ta venomer spreminjala in se še do danes ni ustalila, saj se interesi države pogosto razlikujejo od interesov in potreb podjetij.

V diplomskem delu se osredotočam na davek od dohodkov pravnih oseb, ki sicer ni najpomembnejši vir dohodka za davčni proračun. Vseeno pa je med pomembnejšimi davki, saj z njim država z raznimi omejitvami in ugodnostmi vpliva na poslovanje podjetij. Eden izmed glavnih davčnih instrumentov, ki državi omogočajo s tem davkom vplivati na poslovanje podjetij, pa so davčne olajšave. Z njimi država vpliva na investicijske in zaposlitvene odločitve, na organiziranost podjetij, na vire financiranja podjetij ... Poznamo več vrst davčnih olajšav, kot so investicijske, zaposlitvene, olajšave za donacije, olajšave za rezerve ... Namen diplomskega dela je prikazati vpliv teh olajšav v Sloveniji na višino čistega dobička in posledično na uspešnost, likvidnost ter rast malega in mikro podjetja.

Diplomsko delo obsega pet poglavij in sklep. Začne se z uvodom, nadaljuje pa s predstavitvijo davkov in njihovega pomena za državo. Včasih so bili le-ti zgolj vir financiranja države, danes pa so tudi sredstvo za doseganje različnih ciljev le-te. Z davčno politiko lahko država vpliva na ekonomsko regulacijo, učinkovitost, hkrati pa zagotavlja tudi pravičnost davčnega sistema.

V drugem poglavju so predstavljeni davek od dohodkov pravnih oseb, njegov pomen, posamezni elementi in davčne reforme na tem področju. Tretji poglavje pa zajema davčne olajšave. Z davčnimi reformami so se le-te najbolj spreminjale. To pa je podjetjem povzročalo probleme tako z vidika vedno novih pogojev kot tudi z vidika spremljanja in razumevanja vedno nove davčne zakonodaje. Še posebej velik problem pri tem so imela in še vedno imajo mala in mikro podjetja, katerih opredelitev in značilnosti sem predstavila v četrtem poglavju.

Zadnje poglavje diplomskega dela sem namenila praktični analizi vpliva sprememb davčnih olajšav na uspešnost malega in mikro podjetja, pri čemer sem s podatki povprečnega malega

slovenskega trgovinskega podjetja izvedla analizo poslovanja tega podjetja ob različnih pogojih davčnih olajšav.

1 DAVKI IN NJIHOV POMEN V SLOVENIJI

1.1 Pomen davkov za državo

Državni in drugi organi javnega sektorja potrebujejo za zadovoljevanje javnih potreb finančna sredstva. Ta sredstva pridobijo na podlagi javnih prihodkov. Najpomembnejša oblika javnih prihodkov pa so danes davki. Davek je v bistvu ponavljajoča se prisilna denarna dajatev, ki jo država na podlagi zakona pobere od pravnih in fizičnih oseb, ne da bi zanjo dajala neposredno protidajatev. Te prihodke država uporablja za javne potrebe in intervencije na gospodarskem in socialnem področju (Škof et al., 2007, str. 115; Žibert, 2003, str. 33).

Davki so torej središče nacionalne suverenosti posamezne države. So njen glavni vir prihodkov, saj brez njih ne bi mogla funkcionirati in voditi politike. Poleg tega so tudi eden izmed ključnih instrumentov ekonomske regulacije, s katerim država vpliva tako na potrošnjo in varčevanje v gospodinjstvih kot tudi na organizacijo in investicije v podjetjih (European Commission, 2000, str. 3–5).

Davčna politika je tipična oblastna dejavnost urejanja in odločanja o davkih in obdavčitvi. Njena vloga v posamezni državi je izvajanje treh glavnih funkcij. Najpomembnejša med njimi je prerazdelitvena oziroma distributivna, s katero država skrbi za prerazdeljevanje dohodka prebivalcev od premožnejših k revnejšim. Cilj te funkcije je doseči večjo socialno pravičnost in manjšo dohodkovno neenakost. To dosega z uporabo progresivnih davčnih lestvic. Druga funkcija davčne politike je alokacijska, s katero država zagotavlja razporejanje produkcijskih faktorjev na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin. S to funkcijo dosega zadovoljevanje človekovih potreb, ki so v javnem interesu. Tretja funkcija je stabilizacijska, s katero država skrbi za razvoj in stabilnost gospodarstva, predvsem nizko inflacijo, nizko brezposelnost, visoko gospodarsko rast ... Poleg teh treh funkcij mora država vzdrževati tudi pravni red in mir v državi (regulatorna funkcija države) ter skrbeti za pospeševanje družbene in gospodarske blaginje. Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo pa je postala pomembna funkcija tudi usklajevanje davčne politike z ostalimi članicami (Škof et al., 2007, str. 26; Bohorič & Oštir, 2006, str. 11 in 12; Nightingale, 2002, str. 3–4).

Z davčno politiko in oblikovanimi davčnimi predpisi država določi davčni sistem. Davčni sistem v državi naj bi bil zasnovan tako, da bi zagotavljal čim večjo ekonomsko učinkovitost in bil hkrati tudi družbeno pravičen. Z razvojem gospodarstva je kljub teženju k temu, da mora biti davčni sistem učinkovit, le-ta postajal vse bolj zapleten. Vse večje potrebe države po javnih prihodkih so povečale število davkov in povzročale številne spremembe davčnih stopenj. Še večjo kompleksnost davčnega sistema so povzročile davčne spodbude, kot so olajšave in oprostitve, s katerimi država dosega vsaj neko raven davčne pravičnosti. Vendar

se je tudi na tem področju zakonodaja ob razvoju gospodarstva zelo pogosto spreminjala, zato se je kompleksnost slovenske davčne zakonodaje povečevala (Škof et al., 2007, str. 27; Klun, 2008, str. 1–2).

1.2 Davki v Sloveniji

Slovenija je z vstopom v Evropsko unijo leta 2004 postala del velikega evropskega trga. V svetu lahko Evropsko unijo kot celoto uvrstimo v visoko obdavčeno območje. Zadnji razpoložljivi podatki iz leta 2006 za Evropsko unijo (27 držav članic) kažejo, da so znašali celotni davčni prihodki, med katere štejemo davke in prispevke za socialno varnost, 37,1 odstotka (aritmetično povprečje) bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP), kar je veliko več kot v Ameriki in na Japonskem. Iz tega lahko sklepamo, če gledamo samo Slovenijo, da jo lahko prav tako uvrstimo v visoko obdavčeno območje, saj so njeni davčni prihodki v letu 2006 predstavljali kar 39,1 odstotka slovenskega BDP (European Commission, 2008b, str. 3–5).

Glede na višino davčnih prihodkov, poznamo v Sloveniji veliko vrst davkov. Najpogostejša delitev davkov, ki jo uporablja tudi Davčna uprava Republike Slovenije, je delitev na podlagi tega, kdo dejansko nosi davčno breme, in sicer na neposredne in posredne davke. Neposredni so tisti, katerih breme nosi neposredno davčni zavezanec; torej zmanjšujejo dohodek zavezanca (se prevaljujejo nazaj). V Sloveniji so to na primer dohodnina, davek od dohodkov pravnih oseb in premoženjski davki. Posredni davki pa so tisti, katerih breme ne nosi neposredno davčni zavezanec, temveč nekdo drug, navadno končni potrošnik; torej povečujejo cene (se prevaljujejo naprej). Med njimi je najpomembnejši davek na dodano vrednost. Sem pa spadajo tudi carine, trošarine, davek na promet nepremičnin ... Iz tega lahko sklepamo, da so z neposrednimi davki obdavčeni posamezniki in podjetja, s posrednimi pa blago in storitve (Kranjec, 2003, str. 57; Stanovnik, 2008, str. 53).

V Tabeli 1 sem predstavila gibanje posrednih in neposrednih davkov v Sloveniji v odstotku od slovenskega BDP. Razvidno je, da se večja pomembnost neposrednih davkov, saj se je delež le-teh v BDP od leta 2003 do leta 2006 povečal za 1,2 odstotne točke, medtem ko se je delež posrednih davkov zmanjšal.

Tabela 1: Delež posrednih in neposrednih davkov v Sloveniji od leta 2003 do leta 2006, v % BDP

	2003	2004	2005	2006
Posredni davki	16,3	16,1	16,0	15,5
Neposredni davki	8,1	8,4	8,9	9,3

Vir: European Commission, Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway, 2008, str. 200.

Tudi Evropska unija uporablja delitev davkov na posredne in neposredne. Posredni davki Evropske unije (EU27) so se v letih od 2003 do 2006 gibal okrog 14 odstotkov evropskega BDP, neposredni pa okrog 12 odstotkov evropskega BDP (European Commission, 2008b, str. 216). Iz tega sklepam, da se Slovenija tudi v tej smeri počasi približuje evropskim davčnim trendom.

V Tabeli 2 je predstavljena struktura vseh davčnih prihodkov v Sloveniji. Razvidno je, da največji delež davčnih prihodkov predstavljajo posredni davki in prispevki za socialno varnost. Vendar lahko opazimo tudi, da se povečujejo prihodki od določenih posrednih davkov, še posebej davka od dohodkov pravnih oseb, katerega delež se je v zadnjih petih letih povečal kar za 3,9 odstotne točke.

Tabela 2: Struktura davčnih prihodkov v Sloveniji v % od leta 2004 do leta 2008

	2004	2005	2006	2007	2008
Dohodnina	15,6	15,1	15,2	14,1	15,7
Davek od dohodkov pravnih oseb	5,1	5,5	8,0	8,7	9,0
Prispevki za socialno varnost	36,8	36,6	36,0	36,0	36,6
Davki na plačilno listo in delovno silo	4,8	4,8	4,0	3,3	1,9
Davki na premoženje	1,6	1,6	1,6	1,6	1,5
Domači davki na blago in storitve	35,0	36,0	31,2	35,3	34,5
Davki na mednarodno trgovino in transakcije	0,8	0,4	0,4	0,9	0,9
Drugi davki	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0

Vir: Ministrstvo za finance, Bilten javnih financ, 2009, str. 11–12.

2 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

2.1 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb ne spada v veliko trojico davkov, ki prinašajo največ prihodkov v državni proračun. Kot je vidno tudi iz Tabele 2, je nekje na četrtem mestu. Vendar pomen tega davka v Sloveniji na področju javnih financ narašča. Povečujeta se tako delež davka od dohodkov pravnih oseb v BDP kot delež v vseh javnofinančnih prihodkih. Prav tako se povečuje tudi nominalni znesek tega davka. Ker je že od osamosvojitve Slovenije do danes trend padanja davčne stopnje, je bilo višanje davčnih prihodkov na račun tega davka možno le z višanjem davčne osnove oziroma ukinjanjem in zniževanjem davčnih olajšav in oprostitev (Jerman & Odar, 2008, str. 19; Stanovnik, 2008, str. 152).

Je pa davek od dohodkov pravnih oseb vseeno ena izmed najpomembnejših vrst davkov, saj z njim država s pomočjo davčnega sistema in davčne politike neposredno posega v poslovne odločitve, kar pa ima posreden vpliv na naravnost gospodarskih družb in tudi gospodarsko učinkovitost. Davek od dohodkov pravnih oseb je torej kljub majhni teži z vidika davčnih

prihodkov zelo pomemben davek, saj ima neposreden vpliv na odločitve o organiziranosti podjetja, odločitve o virih financiranja podjetja, še posebej pa na investicijske odločitve, ki pa so danes tudi gonilo razvoja gospodarstva (Kostanjevec, 2002, str. 223; Kranjec, 2003, str. 154, 156).

2.2 Splošno o davku od dobička/dohodkov pravnih oseb v Sloveniji

Davek od dohodkov pravnih oseb oziroma korporacijski davek (kot je poznan v tujini) je sistem obdavčitve dobička oziroma dohodka vseh gospodarskih družb (pravnih oseb). Kot sem že omenila, spada med neposredne davke, saj neposredno znižuje čisti dobiček pravne osebe (Mott, 2005, str. 273; Škof et al., 2007, str. 270–271).

2.2.1 Predpisi pri obdavčitvi dohodkov pravnih oseb

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb je v Sloveniji urejena z zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb. Od osamosvojitve Slovenije do danes so veljali kar štirje zakoni o davku od dobička oziroma dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju zakon). Vsak zakon je imel vsaj eno spremembo in dopolnitev. Poleg veljavnega zakona in njegovih sprememb v posameznem letu pa mora davčni zavezanec pri obračunu davka od dobička upoštevati še vrsto drugih pravilnikov, uredb, odločb in dodatnih zakonov, ki so bodisi sprejeti na podlagi tega zakona bodisi ga dopolnjujejo. Pri tem velja omeniti zakon o davčnem postopku, ki ureja obračunavanje in plačevanje tega davka.

V nadaljevanju na kratko pojasnujem osnovne pojme, ki so pomembni z vidika malega podjetja pri obračunu tega davka. Glede na številne spremembe tega zakona, so se tudi opredelitve teh osnovnih pojmov spreminjale, zato jih bom v večini primerov pojasnila na podlagi zadnjega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (2006; v nadaljevanju ZDDPO-2), ki se uporablja od leta 2007, in njegovih novel.

2.2.2 Davčni zavezanec

Zavezanci za obračun in plačilo davka od dohodkov pravnih oseb so tako pravne osebe domačega prava (rezidenti) kot tudi pravne osebe tujega prava (nerezidenti). Rezidenti so zavezani k plačilu davka tako od dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji, kot tudi od tistih, ki imajo svoj vir izven Republike Slovenije. Nerezidenti pa so zavezani k plačilu davka le od dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji (ZDDPO-2, 2006, 3. in 4. člen).

Zavezanci za ta davek po 3. členu ZDDPO-2 (2006) niso Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti. Po 70. členu istega zakona pa tudi Banka Slovenije ne izračuna in tudi ne plača davka od svojih dohodkov, čeprav je davčna zavezanka.

Plačila tega davka so oproščeni tudi zavezanci, kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice in sindikati, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Če se ukvarjajo tudi s pridobitno dejavnostjo, morajo davek plačati le od dohodkov, katerih vir je pridobitna dejavnost (ZDDPO-2, 2006, 9. člen). Kaj se šteje za pridobitno, kaj za nepridobitno dejavnost, je določeno s Pravilnikom o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (2007).

2.2.3 Davčna osnova

Davčna osnova je dobiček, ki se ugotovi v posebnem davčnem obračunu tako, da se od davčno priznanih prihodkov odštejejo davčno priznani odhodki in davčne olajšave.

Vsaka različica zakona o davku od dohodkov pravnih oseb opredeljuje številne posebnosti pri vključevanju prihodkov in odhodkov v davčno osnovo. V nadaljevanju sem opisala tiste, ki so veljale pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2008. Po ZDDPO-2 se z vidika prihodkov večina posebnosti nanaša na povezane osebe, z vidika odhodkov pa bi na tem mestu omenila kar nekaj posebnosti, ki so pomembne tudi za mala podjetja.

Med odhodke se po 29. členu ZDDPO-2 (2006) štejejo le tisti, ki so potrebni za pridobitev prihodkov. To so tisti odhodki, ki so neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti, ki nimajo značaja zasebnosti in so skladni z običajno poslovno prakso. Torej se med odhodki davčno ne priznajo (ZDDPO-2, 2006, 30. člen):

- odhodki, podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje;
- stroški prisilne izterjave davkov in drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- davek na dodano vrednost, ki si ga zavezanec po zakonu o davku na dodano vrednost ni uveljavil kot odbitek, čeprav je imel to pravico;
- obresti od nepravočasno plačanih davkov;
- obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem (razen države članice EU);
- donacije;
- podkupnine.

Delno se kot odhodki priznajo **stroški reprezentance ter stroški nadzornega sveta**, in sicer v višini 50 % (ZDDPO-2, 2006, 31. člen).

Kot odhodek se prizna(jo) tudi (ZDDPO-2, 2006, 20., 21., 33. in 35. člen):

- **Oblikovane rezervacije** za dana jamstva, pokojnine, jubilejne nagrade ter odpravnine ob upokojitvi, in sicer v višini 50 % oblikovanih rezervacij.
- **Odpis terjatev**, in sicer v naslednjih primerih:
 - na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku ali prisilni poravnavi, v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti;
 - če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma če dokaže, da je opravil vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik za dosego poplačila terjatev.
- **Amortizacija osnovnih sredstev** v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in z uporabo amortizacijskih stopenj, določenih z zakonom.
- **Plače in druga izplačila v zvezi z delom** (nadomestila, nagrade, prevoz na delo, prehrana, dnevnice ...), in sicer v obračunanem znesku.

Na tem mestu naj omenim še **davčno izgubo**, to je presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki. Davčni zavezanec lahko davčno izgubo po 36. členu ZDDPO-2 (2006) pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, pri čemer se davčna osnova najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma.

2.2.4 Davčna stopnja

Davčna stopnja davka od dobička/dohodkov pravnih oseb se je od osamosvojitve Slovenije do danes kar pogosto spreminjala. Od leta 1991 do leta 1993 je bila 30-odstotna, od leta 1994 pa vse do vključno z letom 2006 pa 25-odstotna. ZDDPO-2 (2006, 60. in 97. člen) pa je opredelil davčne stopnje kar za naprej, in sicer je bila davčna stopnja v letu 2007 23-odstotna, v letu 2008 22-odstotna, za leto 2009 je predvidena 21-odstotna, od leta 2010 naprej pa 20-odstotna.

V prejšnjem odstavku omenjena davčna stopnja je splošna davčna stopnja, ki naj bi veljala za vse davčne zavezance. ZDDPO-2 (2006, 61. člen) pa opredeljuje še posebno davčno stopnjo 0 %, ki naj bi pod določenimi pogoji in za določene dejavnosti veljala za investicijske sklade, pokojninske sklade, določene zavarovalnice in družbe tveganega kapitala.

2.2.5 Obračunavanje in plačevanje davka

Po Zakonu o davčnem postopku (2006, 354., 355., 357. in 358. člen) temelji davčna obveznost davka od dohodkov pravnih oseb na načelu samoobdavčitve, saj zavezanec sam obračunava in plačuje davek. Ta obračun zavezanec sestavi v posebej predpisanem obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb ter ga skupaj z izkazom poslovnega izida, bilanco

stanja in drugo potrebno dokumentacijo predloži davčnemu organu do 31. marca za preteklo davčno obdobje. Zavezanec se lahko odloči tudi za davčno obdobje, ki ni enako koledarskemu letu.

Med davčnim obdobjem davčni zavezanec plačuje akontacijo davka v mesečnih ali trimesečnih obrokih. Višina akontacije se določi na podlagi plačanega davka za preteklo davčno obdobje. Ob obračunu davka pa mora zavezanec ob premalo plačani akontaciji doplačati razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom, ob preveč plačani akontaciji pa le-to dobi vrnjeno (Zakon o davčnem postopku, 2006, 370. in 371. člen).

2.3 Davčne reforme v Sloveniji pri obdavčitvi dobička

Z osamosvojitvijo Slovenije se je temeljito reformiral njen davčni sistem, in sicer se je uvedel sistem, ki je bil primerljiv z razvitimi državami. Zmanjšalo se je število davkov in prispevkov.

Do vključitve Slovenije v Evropsko unijo je bila obdavčitev dobička v Sloveniji urejena z zakonom o davku od dobička pravnih oseb. Prvi tak zakon je bil uveden leta 1990 in uveljavljen s 1. januarjem 1991. Že decembra leta 1991 je bila sprejeta in tudi uveljavljena prva novela tega zakona. Z uvedbo tega zakona smo uskladili slovensko davčno politiko z davčnimi instrumenti v tržnih gospodarstvih.

Po letu 1991 so sledile razne spremembe na področju gospodarskega sistema, kot so uporaba računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig, izdelava letnih poročil, ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov. Te spremembe so povzročile, da je bil leta 1993 sprejet nov zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki se je začel uporabljati 1. januarja 1994. Ta zakon je bil dopolnjen s tremi novelami, ki so bile sprejete leta 1995, 1996 in 2002 (Kovač, 2008, str. 15).

Leta 1996 je bil sprejet zakon o davčnem postopku, ki je vplival praktično na celotno davčno zakonodajo, saj je razveljavil nekatere določbe posameznih zakonov. Z njim se je uredilo vse v zvezi s pobiranjem in plačevanjem davkov, tudi na področju obdavčitve dobička.

Do velike spremembe v slovenskem gospodarstvu je prišlo leta 2004, ko je Slovenija vstopila v Evropsko unijo. S tem korakom je bilo treba postopno preiti na pravni red Evropske unije tako na področju javnih financ kot tudi na področju davčnega prava. Takrat je bil na področju obdavčitve dobička sprejet nov zakon z novim imenom, in sicer zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Ta zakon se je začel uporabljati 1. januarja leta 2005 in je z določenimi pomanjkljivostmi že prevzel vse tri direktive Evropske unije s področja obdavčitve povezanih družb iz različnih držav članic (Škof et al., 2007, str. 276). Tudi ta zakon je bil dopolnjen z dvema novelama, pri čemer je bila prva sprejeta že leta 2004, torej preden je zakon sploh stopil v veljavo, druga pa leta 2005.

Leta 2006 je sledila še ena reforma slovenskega davčnega sistema, katere posledica je bil ponovno nov zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. S to reformo smo slovenski pravni red še bolj približali evropskemu, saj smo dokončno implementirali direktive Evropske unije (Jerman & Odar, 2008, str. 16). Dve noveli tega zakona sta bili sprejeti leta 2008, ena pa leta 2009.

Vse davčne reforme od osamosvojitve pa so močno botrovale tudi spremembam davčnih olajšav pri obdavčitvi dobička, kar je podrobneje predstavljeno v poglavju o davčnih olajšavah.

3 DAVČNE OLAJŠAVE

3.1 Splošno o davčnih olajšavah

3.1.1 Pomen davčnih olajšav kot oblike davčne spodbude

Eno izmed načel dobrega davčnega sistema je, da se vsi davki pobirajo po pravičnem merilu, kar pomeni, da je vsak državljan obdavčen v skladu s svojimi gospodarskimi in davčnimi sposobnostmi. To je v preteklosti pripeljalo do tega, da so države uvedle različne davčne olajšave in davčne oprostitve. Dandanes pa država ne dovoljuje davčnih olajšav in oprostitvev, le da bi zadostila davčnemu načelu pravičnosti, ampak jih uporablja tudi za doseganje najrazličnejših političnih in gospodarskih ciljev (Murko, 1937, str. 3 in 4).

Davčne olajšave torej danes niso več le instrument za doseganje cilja pravičnosti obdavčevanja, ampak so tudi oblika davčne spodbude. Davčne spodbude kot ena izmed zelo učinkovitih oblik vplivanja države na gospodarstvo so instrument davčne politike, ki pomaga državi dosegati cilje ekonomske in socialne politike. Z njimi država spodbuja razvoj določenih gospodarskih dejavnosti, panog in strok ter usmerja investicije v manj razvita območja. S tem vpliva na višino razpoložljivega dohodka in njegovo pravilno razporeditev tako na strukturnem kot tudi na teritorialnem področju (Žibert, 2003, str. 43; Kostanjevec 2002, str. 7).

3.1.2 Pojem davčne olajšave

Eden izmed pomembnih osnovnih pojmov v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki ga v prejšnjem poglavju nisem omenila, je torej tudi davčna olajšava. Davčna olajšava v bistvu pomeni vse metode znižanja siceršnje davčne obveznosti določenega zavezanca, ki jih dopuščajo predpisi (Kostanjevec, 2002, str. 8).

V sodobni davčnih sistemih najdemo več različnih oblik davčnih olajšav, najpogosteje pa se pojavljajo v naslednjih (Škof et al., 2007, str. 125):

- davčna olajšava v ožjem smislu – pomeni odbitek pred izračunom obdavčljive osnove;

- znižanje davka – pomeni dejansko znižanje davka, ko je ta že izračunan; ter
- nižja davčna stopnja – se uporablja takrat, ko država z namenom stimulacije razvoja določenih dejavnosti zanje predpiše nižjo davčno stopnjo.

Za izračun davka od dohodkov pravnih oseb zakon predpisuje uporabo metode odbitka pred izračunom obdavčljive osnove, na podlagi določenih kriterijev. Davčna olajšava je v tem primeru torej znesek, s katerim nam država omogoča ob določenih pogojih zmanjšati davčno osnovo, na podlagi katere nato z uporabo davčne stopnje izračunamo davčno obveznost.

3.1.3 Vrste davčnih olajšav pri izračunu davka od dobička/dohodkov pravnih oseb

Z novimi zakoni in s spremembami le-teh so se spreminjale tudi davčne olajšave. Od leta 1991, ko se je začel uporabljati prvi zakon o davku od dobička, in vse do danes smo se srečali v različnih letih z različnimi olajšavami na različnih področjih:

1. olajšave na področju investicij:

- olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv,
- olajšava za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva,
- olajšava za investiranje v opremo za raziskave in razvoj,
- olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj;

2. olajšave na področju zaposlovanja:

- olajšava za novozaposlene delavce;
- olajšava za zaposlene invalide;
- olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;

3. druge olajšave:

- olajšava za novoustanovljena podjetja (posebej za tista v demografsko ogroženih območjih),
- olajšava za delodajalca, ki financira pokojninski načrt,
- olajšava za donacije in izplačila političnim strankam,
- olajšava za investicije in za zaposlovanje za podjetja, ki poslujejo v ekonomskih conah,
- olajšave za določene vrste oblikovanih rezerv pri bankah, drugih finančnih institucijah, zavarovalnicah in hranilno-kreditnih družbah.

Pri tem moram povedati, da vse te olajšave niso veljale v enem letu, ampak so se dodajale, ukinjale, spreminjale, kar je vplivalo tudi na poslovanje podjetij. Problem pa niso predstavljale le spremembe, ampak tudi razumevanje, za kaj se v bistvu olajšava lahko

uveljavi. Tako se je pojavil problem pri razlikovanju olajšave za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva ter opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva. Kot je natančneje razloženo v nadaljevanju, sta se ti dve olajšavi pojavljali v istih letih. Tako je moralo biti podjetje pozorno, da je lahko prvo olajšavo uveljavilo za vsa opredmetena osnovna sredstva, drugo dodatno pa le za opremo, saj je le-ta podpomenka opredmetenih osnovnih sredstev (Slovenski računovodski standard 1 (2006) opredeljuje pod točko 1.2. opredmetena osnovna sredstva kot zemljišča, zgradbe, proizvodna opremo, drugo opremo in biološka sredstva). Vsem olajšavam pa je skupno to, da niti posamično niti skupno ne smejo presegati davčne osnove v posameznem davčnem obdobju.

3.2 Davčne olajšave pri malih in mikro podjetjih

3.2.1 Uveljavljanje posameznih vrst olajšav pri malih in mikro podjetjih

Vse navedene vrste davčnih olajšav se ne uveljavljajo pri malih, še manj pa pri mikro podjetjih. Glede na temo diplomskega dela, velja izpostaviti tiste, ki jih uveljavljajo mala in mikro podjetja ter ki imajo nanje največji vpliv.

Pri obračunu davka od dobička/dohodkov pravnih oseb malih in mikro podjetij najpogosteje zasledimo uveljavljanje olajšave na področju investicij, in sicer v opremo in opredmetena osnovna sredstva. Te olajšave so za mala in mikro podjetja bistvene, saj imajo tudi največji vpliv na razvoj in uspešnost teh podjetij. V letih, ko je veljala olajšava za novoustanovljena podjetja, je imela tudi ta zelo pomembno vlogo, saj se je mnogim na novo ustanovljenim podjetjem pomagala postaviti na lastne noge. Poleg teh pri malih in mikro podjetjih zasledimo tudi olajšave s področja zaposlovanja.

3.2.2 Značilnosti olajšav na področju investicij

Kot sem omenila, so pri malih in mikro podjetjih najpogostejše olajšave na področju investiranja. Te olajšave se pojavljajo v treh oblikah, in sicer (Kostanjevec, 2002, str. 40):

- kot pospešena amortizacija, bodisi v obliki skrajšane dobe koristnosti bodisi kot izdatnejši začetni odpisi;
- kot znižanje davčne osnove za določen odstotek investicije;
- kot znižanje davka od dohodka za določen odstotek investicije.

Slovenska zakonodaja že od osamosvojitve pri obdavčitvi dobička predpisuje olajšave na področju investiranja kot znižanje davčne osnove za določen odstotek investiranega zneska. Ta oblika ima pred drugimi številne prednosti, kot so (Kostanjevec, 2002, str. 40):

- spodbuja neposredno usmerjenost na želeno aktivnost, saj je podjetje upravičeno do olajšave le, če investicijo realizira;
- je za državo cenejša kot oprostitev plačila davkov ali znižanje davčne stopnje, saj z usmerjanjem tekoče kapitalske porabe povzroča manjši izpad državnih dohodkov;

- podjetje spodbuja k novim investicijam;
- zmanjšuje izogibanje plačilu davka.

Omenjena oblika ima tudi nekatere omejitve in slabosti, kot so (Kostanjevec, 2002, str. 40):

- zakonodaja veliko držav dovoljuje le olajšavo za investicije v določene vrste sredstev, kar pomeni, da za določeno vrsto sredstev ne velja in je zato diskriminatorna do tistih podjetij, ki ta sredstva intenzivno uporabljajo;
- večjo ugodnost predstavlja za tista podjetja, ki morajo sredstva, za katera se lahko uveljavlja olajšava, pogosteje nadomeščati.

3.3 Zgodovina davčnih olajšav, pomembnih z vidika malega in mikro podjetja

3.3.1 Davčne olajšave v letih od 1991 do 1993

V prvih treh letih po osamosvojitvi sta se pri obračunu davka od dobička upoštevala prvi zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki je izšel decembra 1990, in njegova prva sprememba, ki je izšla decembra 1991 (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb). Tako zakon kot tudi njegova sprememba sta se uporabljala pri obračunu davka od dobička za leta 1991, 1992 in 1993.

Glede na to, da je leto 1991 prineslo osamosvojitve Slovenije in s tržnim gospodarstvom tudi privatizacijo, so se začela ustanavljati številna nova podjetja. Tem podjetjem je bila najugodnejša olajšava za novoustanovljena podjetja, ki jo je država tudi predpisala z namenom, da bi spodbudila samozaposlovanje in ustanavljanje novih podjetij. Za mala podjetja, ki so poslovala že dalj časa, pa je bila najugodnejša olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv. Poleg teh dveh olajšav je zakon predpisoval tudi olajšavo za podjetja, ki so na novo zaposlovala delavce, in olajšavo za podjetja, ki imajo zaposlene invalide.

Olajšava za novoustanovljena podjetja se je priznala davčnim zavezancem, ki so na novo ustanovili podjetje. Tem davčnim zavezancem se je plačilo obračunanega davka znižalo v prvem letu poslovanja za 100 %, v drugem za 66 % in v tretjem za 33 %. Še večjo ugodnost so imeli tisti davčni zavezanci, ki so ustanovili podjetje na demografsko ogroženih območjih, in sicer se je tem davčnim zavezancem plačilo obračunanega davka v prvih treh letih znižalo za 100 %, v četrtem za 66 % in v petem za 25 %. Pri tem se za leto šteje 12 mesecev nepretrganega poslovanja od dneva vpisa družbe v register. Olajšava pa se je začela uveljavljati s poslovnim letom, ko je davčni zavezanec izkazal dobiček. Za novoustanovljeno podjetje se ni štelo podjetje, ki je nastalo zaradi statusnih sprememb oziroma je spremenilo katerokoli lastnost svoje firme (dejavnost, sedež, lastnika ali ime) (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1990, 21. člen).

Olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv se je priznala davčnim zavezancem, ki so oblikovali investicijske rezerve za vlaganja v materialne in nematerialne naložbe ter dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji, in sicer v višini oblikovanih rezerv, vendar ne več kot 10 % davčne osnove. Priznala se je za dobo dveh let. Če davčni zavezanec v teh dveh letih ni porabil vseh investicijskih rezerv, je moral za ta neporabljeni znesek ob koncu drugega leta povečati davčno osnovo (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1990, 20. člen).

Sprememba tega zakona je ugodnost te olajšave za davčne zavezance še povečala, saj je povišala davčno olajšavo z 10 % davčne osnove na največ 20 % davčne osnove. Hkrati se je podaljšala ugodnost te olajšave, in sicer z dveh na štiri leta (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 1991, 18. člen).

Olajšava za novozaposlene delavce se je priznala tistim davčnim zavezancem, ki so zaposlili pripravnike, delavce, ki prvič sklepajo delovno razmerje, in tiste delavce, ki so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja vsaj dve leti prijavljeni pri službi za zaposlovanje. Tem davčnim zavezancem se je pri zaposlitvi teh delavcev priznala davčna olajšava v višini 15 % izplačanih plač tem delavcem, vendar največ za prvih 12 mesecev zaposlitve (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1991, 22. člen).

Olajšava za zaposlene invalide se je priznala tistim davčnim zavezancem, ki so imeli zaposlene invalide, in sicer v višini 15 % izplačanih plač invalidom v tekočem davčnem obdobju. Ta olajšava pa ni veljala le za prvih 12 mesecev, temveč je bila trajna, ne glede na kategorijo invalida (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 1991, 22. člen).

Sprememba tega zakona je tudi pri obeh olajšavah na področju zaposlovanja povečala ugodnosti za davčne zavezance, in sicer se je odstotek izplačanih plač, za katerega se je znižala davčna osnova, tako v primeru novozaposlenih delavcev kot tudi v primeru zaposlenih invalidov, povišal s 15 % na 23 % izplačanih plač. Prav tako se je iz zakona črtala časovna omejitev prijavljenosti delavca pri službi za zaposlovanje (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb, 1991, 20. člen).

3.3.2 Davčne olajšave v letih od 1994 do 1996

Decembra 1993 je bil sprejet drugi zakon o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO), ki se je začel uporabljati za obračun davka od dobička za leto 1994. Že marca 1995 pa je izšla prva sprememba tega zakona (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb; v nadaljevanju ZDDPO-A), ki se je prav tako že upoštevala pri obračunu davka od dobička pravnih oseb v letu 1994. Po zakonu naj bi se obračun tega davka oddal do 31. marca za preteklo leto. Za leto 1994 pa se je zaradi spremembe ZDDPO, ki jo je vlada sprejela 28. marca in jo objavila šele 7. aprila, rok za oddajo obračuna podaljšal do 15. aprila 1995.

ZDDPO skupaj s spremembo ZDDPO-A je priznaval vse olajšave, primerne za mala podjetja, ki jih je priznaval že zakon iz leta 1991, vendar pa so se spremenile višine in pogoji teh olajšav. Poleg teh je nov zakon predpisal še novo olajšavo za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Z novim zakonom se je **olajšava za oblikovanje investicijskih rezerv** priznala tistim davčnim zavezancem, ki so oblikovali rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva, razen osebnih motornih vozil, v neopredmetena dolgoročna sredstva in v dolgoročne naložbe v druge osebe v Republiki Sloveniji. Tem davčnim zavezancem se je davčna osnova znižala v višini teh oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10 % davčne osnove. Prav tako se je priznala za dobo štirih let in z enako omejitvijo, da mora davčni zavezanec ob neporabljenih investicijskih rezervah konec četrtega leta povečati davčno osnovo za znesek teh neporabljenih rezerv (ZDDPO, 1993, 41. člen).

Pri **olajšavi za novozaposlene delavce** se je z novim ZDDPO (1993, 42. člen) ponovno dvignil odstotek izplačanih plač, za katerega se je znižala davčna osnova, in sicer na 30 % izplačanih plač. Ponovno pa se je določila omejitev, da se davčna olajšava prizna le, kadar je bil delavec pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi vsaj šest mesecev prijavljen pri službi za zaposlovanje. Ta zakon pa je še bolj zaščitil novozaposlene delavce, saj je določil, da v primeru, če davčni zavezanec prekine delovno razmerje delavcu prej kot v dveh letih od njegove zaposlitve, mora za izkoriščeno olajšavo za tega delavca povečati davčno osnovo v letu prekinitve delovnega razmerja.

Prav tako se je povišala tudi **olajšava za zaposlovanje invalidov**, in sicer ravno tako na 30 % izplačanih plač invalidom v obračunskem obdobju (ZDDPO, 1993, 42. člen).

Sprememba ZDDPO-A pa je olajšavo za zaposlovanje invalidov še povečala, in sicer s 30 % na 50 % izplačanih plač invalidom, pri zaposlitvi invalidov s 100-odstotno telesno okvaro in gluhonemih oseb pa kar na 70 % izplačanih plač tem osebam v letu obračuna (ZDDPO-A, 1995, 14. člen).

Nova **olajšava za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva** (ZDDPO, 1993, 39. in 40. člen) pa se je priznala tistim davčnim zavezancem, ki so investirali v opredmetena osnovna sredstva, razen v osebna motorna vozila, in neopredmetena dolgoročna sredstva, in sicer v višini 20 % investiranega zneska. Pri tem je bila postavljena še omejitev, da davčni zavezanec ni smel odtujiti ali prodati osnovnega sredstva, v katerega je investiral, prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil olajšavo. V nasprotnem primeru je moral v letu odtujitve ali prodaje povečati davčno osnovo za znesek prej izkoriščene davčne olajšave.

Sprememba tega zakona je priznala enake možnosti tudi davčnemu zavezancu, ki je sredstvo pridobil s finančnim najemom (ZDDPO-A, 1995, 12. in 13. člen).

Davčni zavezanci, ki so ustanovili podjetje do konca leta 1993 (so ga vpisali v register, čeprav še niso začeli poslovati in niso sestavljali obračuna za leto 1993), pa so lahko po 64. členu ZDDPO (1993) uveljavljali tudi **olajšavo za novoustanovljena podjetja** vse do konca poteka dobe.

3.3.3 Davčne olajšave v letih od 1997 do 2002

Tudi za obračune davka od dobička za leta od 1997 do 2002 sta se uporabljala ZDDPO in njegova prva sprememba ZDDPO-A. Že v začetku leta 1996 pa je izšla druga sprememba tega zakona (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb; v nadaljevanju ZDDPO-B). Ta sprememba se je v večini členov začela uporabljati šele pri obračunu davka od dobička za leto 1997 (tudi člen, ki je prinesel spremembe v olajšave).

Sprememba ZDDPO-B je **olajšavo za investiranje v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva** povečala z 20 % na 40 % investiranega zneska. Poleg tega je to isto olajšavo tudi dodatno omejila. Davčni zavezanec, ki je izkoristil to davčno olajšavo, ni smel v naslednjih petih letih razporejati dobička za udeležbo v dobičku. V nasprotnem primeru se mu je v letu razporejanja dobička za udeležbo v dobičku davčna osnova povečala za znesek prej izkoriščene davčne olajšave (ZDDPO-B, 1996, 2. člen).

3.3.4 Davčne olajšave v letih 2003 in 2004

Decembra 2002 je izšla še tretja sprememba ZDDPO (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb; v nadaljevanju ZDDPO-C), ki se je začela uporabljati leta 2003.

Sprememba ZDDPO-C (2002) je v olajšave na področju investicij prinesla zelo velike spremembe. V 5. členu je najprej določila, da se **olajšava za investiranje v opredmetena osnovna sredstva** (razen v osebna motorna vozila) **in neopredmetena dolgoročna sredstva** v Republiki Sloveniji ponovno zniža s 40 % investiranega zneska na 20 % investiranega zneska.

Poleg tega je dodala olajšavo **za investiranje v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva**. Ta olajšava se je priznala davčnim zavezancem, ki so investirali v opremo (razen v osebna motorna vozila), tudi računalniško, vendar pa brez povišanja in pisarniške opreme, ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji v višini 20 % investiranega zneska.

Obe olajšavi sta veljali tudi za pridobitev sredstva s finančnim najemom.

V prehodnih določbah (9. člen) pa je sprememba ZDDPO-C (2002) te olajšave za leti 2003 in 2004 ovrгла ter določila naslednje:

- V letu 2003 sta se davčnemu zavezancu priznali prej omenjeni olajšavi v naslednji višini: 30 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji ter 10 % investiranega zneska v opremo (razen v osebna motorna vozila), tudi računalniško, vendar brez pohištva in pisarniške opreme, ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji.
- V letu 2004 pa v višini: 25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji ter 15 % investiranega zneska v opremo (razen v osebna motorna vozila), tudi računalniško, vendar brez pohištva in pisarniške opreme, ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji.

Poleg te ključne spremembe je bila v 5. členu (ZDDPO-C, 2002) zmanjšana tudi omejitev razporejanja dobička za udeležbo v dobičku, in sicer s petih let na tri. Torej po tej spremembi davčni zavezanec ni smel razporejati dobička za udeležbo v dobičku, za katerega je izkoristil prej omenjeni olajšavi za investicije, tri leta po tem, ko je izkoristil ti olajšavi. V nasprotnem primeru se mu je v letu razporejanja dobička za udeležbo v dobičku davčna osnova povečala za znesek prej izkoriščene davčne olajšave.

V 6. členu je sprememba ZDDPO-C (2002) dodala še eno omejitev: davčni zavezanec, ki je izkoristil olajšavo za investicije, ne samo da ni smel tega sredstva odtujiti ali prodati prej kot po treh letih, ampak ga v teh treh letih tudi ni smel prenesti izven Republike Slovenije. V tem primeru so veljala enaka pravila kot za odtujitev oziroma prodajo sredstva.

Dve spremembi sta bili tudi pri **olajšavi za oblikovanje investicijskih rezerv**. Ponovno se je skrajšala doba priznavanja te olajšave na dve leti. Poleg tega je moral davčni zavezanec, ki je uveljavljal to olajšavo, voditi evidenco s podatki o namenu oblikovanja posamezne investicijske rezerve, njeni porabi in stanju investicije (ZDDPO-C, 2002, 7. člen).

Za davčne zavezance, katerim so na dan začetka uporabe spremembe ZDDPO-C še tekli roki v zvezi z olajšavami, ki so bili določeni z ZDDPO, je po 8. členu ZDDPO-C veljalo, da so ti roki veljali do poteka.

3.3.5 Davčne olajšave v letu 2005

Aprila leta 2004 je izšel tretji zakon na področju obdavčitve dobička. V skladu s smernicami Evropske unije je poleg vseh ostalih sprememb dobil tudi novo ime, in sicer zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO-1). Ta zakon se je v večini začel uporabljati šele z obračunom leta 2005. S tem zakonom je tudi prenehal veljati stari zakon od dobička pravnih oseb (ZDDPO), ki je s svojimi spremembami veljal kar 11 let.

Kot pri prvih dveh zakonih je tudi pri tem kar hitro po sprejetju izšla prva sprememba (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004, v nadaljevanju ZDDPO-1A), vendar le-ta ni predpisala nobene spremembe pri davčnih olajšavah.

ZDDPO-1 (2004) je na novo predpisal olajšavo za zavezance, ki so financirali pokojninski načrt (veljala že v letu 2004), in olajšavo za donacije (za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, športne, kulturne ... namene ter za izplačila političnim strankam). Na novo pa je opredelil tudi olajšave na področju investiranja in zaposlovanja.

Na področju investiranja je ZDDPO-1 (2004, 49. člen) priznaval naslednji olajšavi:

- **Olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva** se je priznala zavezancu, ki je investiral v opremo, tudi računalniško, vendar brez povišanja, pisarniške opreme in osebnih motornih vozil, ter neopredmetena dolgoročna sredstva, če gre za investicije v Republiki Sloveniji, in sicer v višini 10 % investiranega zneska.
- **Olajšava za investiranje v opremo za raziskave in razvoj** se je priznala zavezancu, ki je investiral v to opremo (kaj je takšna oprema, je določeno v Pravilniku o določitvi opreme za raziskave in razvoj – UL 77/2005), če gre za investicije v Republiki Sloveniji, in sicer v višini 10 % investiranega zneska.

Obe olajšavi sta se priznali tudi ob pridobitvi opreme s finančnim najemom.

Za obe olajšavi je ZDDPO-1 predpisoval enake omejitve glede razporejanja dobička in za primer odtujitve, prodaje ali prenosa sredstva, za katerega je bila izkoriščena davčna olajšava izven Republike Slovenije, kot jo je predpisoval ZDDPO-C.

Ta sprememba pri olajšavah na področju investiranja je bila za mala podjetja zelo neugodna, ker večina malih in mikro podjetij malo ali pa sploh ne vloga v raziskave in razvoj, saj nima ustreznih kadrovskih in finančnih virov.

49. člen (ZDDPO, 2004) pa je dodal še eno ugodnost davčnemu zavezancu. Ker so se vse davčne olajšave skupaj lahko uveljavljale le do višine davčne osnove, je lahko zavezanec za neizkoriščeni del davčne olajšave na področju investicij zmanjševal davčno osnovo v naslednjih petih letih. Pri tem se je v naslednjih letih davčna osnova najprej zmanjšala za neizkoriščeni del davčne olajšave starejšega datuma in prav tako le do višine davčne osnove.

Vse določbe 49. člena pa niso veljale v letu 2005, ampak je že isti zakon v prehodnih določbah (ZDDPO, 2004, 80. člen) določil, da se, ne glede na 49. člen, za leto 2005 ne prizna olajšava za investicije v opremo, tudi računalniško, vendar brez povišanja, pisarniške opreme in osebnih motornih vozil, ter neopredmetena dolgoročna sredstva, če gre za investicije v Republiki Sloveniji, v višini 10 % investiranega zneska, ampak v višini 20 % investiranega zneska. Poleg tega je bila dodana olajšava, ki je veljala že v letih 2003 in 2004, za investicije v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) ter neopredmetena

dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji, in sicer v višini 20 % investiranega zneska v ta sredstva. Ti dve olajšavi sta bili za mala, še bolj pa za mikro podjetja veliko bolj ugodni. Vendar v tem primeru ni bilo ugodnosti za koriščenje neizkoriščenega dela davčne olajšave v naslednjih davčnih obdobjih.

Olajšava za novozaposlene delavce se je po novem zakonu ZDDPO-1 (2004, 50. člen) glasila enako kot po ZDDPO, le da se je podaljšala doba, za katero je moral biti delavec, s katerim se je sklenila nova pogodba o zaposlitvi, prijavljen pri Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje. Ta je bila najmanj 12 mesecev.

Prav tako tudi ni bilo bistvenih sprememb pri **olajšavi za zaposlene invalide**. Dodala se je le še olajšava za tiste zavezance, ki zaposlujejo invalide nad predpisano kvoto, in sicer v višini 70 % plač za te osebe (ZDDPO-1, 2004, 50. člen).

3.3.6 Davčne olajšave v letu 2006

Decembra 2005 je izšla druga sprememba ZDDPO-1 (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2004; v nadaljevanju ZDDPO-1B), ki je vplivala na obračun tega davka v letu 2006. Ta sprememba je prinesla le spremembe na področju olajšav za investicije.

Davčnemu zavezancu se je po ZDDPO-1B (2005, 10. člen) namesto olajšave za investicije v opremo za raziskave in razvoj priznala **olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj**, in sicer v višini 20 % zneska, ki je predstavljal vlaganja v raziskave in razvoj bodisi v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca bodisi nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Kako se je uveljavljala ta olajšava, je bilo natančneje določeno v Pravilniku o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (2006).

Poleg tega je sprememba dodala tudi posebne **regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj** za podjetja, ki so opravljala svojo dejavnost v manj razvitih regijah države, in sicer v višini 30 % oziroma 40 % investiranega zneska (odvisno od razvitosti regije). Katere regije v Republiki Sloveniji so lahko uveljavljale te olajšave, vrste vlaganj, ki se štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh olajšav ter vse druge podrobnosti za izvajanje davčne regijske olajšave v letu 2006 je bilo določeno z Uredbo o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (2006).

Tudi pri olajšavi za vlaganja v raziskave in razvoj je sprememba ZDDPO-1B ohranila ugodnost za neizkoriščene davčne olajšave, ki se lahko uporablja v naslednjih petih davčnih obdobjih. Črtala pa se je omejitev glede razporejanja dobička za udeležbo v dobičku tako pri olajšavi za investicije v osnova sredstva kot tudi pri olajšavi za vlaganja v raziskave in razvoj.

Ta sprememba ni imela bistvenega pomena za mala podjetja, saj je le malo malih podjetij, še manj pa mikro podjetij, lahko uveljavilo katerokoli izmed teh olajšav.

Sprememba ZDDPO-1B (2005, 16. člen) je prinesla tudi ugodnost za mala in mikro podjetja, in sicer je spremenila **olajšavo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva**, če je šlo za investicije v Republiki Sloveniji, z 10 % investiranega zneska, kot jo je predpisoval ZDDPO-1, na 20 % investiranega zneska. Takšna olajšava je po 16. členu ZDDPO-1B veljala tako v letu 2006 kot tudi v letu 2007.

3.3.7 Davčne olajšave v letu 2007

Novembra 2006 je bil ponovno sprejet nov zakon o davku od dohodov pravnih oseb (2006, v nadaljevanju ZDDPO-2), ki se je začel uporabljati z davčnim obračunom za leto 2007.

Ta zakon malim in mikro podjetjem ni prinesel nič dobrega, saj je na področju investicij priznal le olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj. Na področju zaposlovanja pa je priznal le olajšavo za zaposlovanje invalidov. Popolnoma na novo je uvedel olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, še vedno pa je predpisoval olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje in olajšavo za donacije.

Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj (ZDDPO-2, 2006, 55. člen) je bila opredeljena popolnoma enako, kot jo je opredelil 10. člen ZDDPO-1B. Enako je veljala tudi ugodnost za neizkoriščene olajšave, da se lahko uporablja v naslednjih petih davčnih obdobjih. Zavezanec pa te olajšave ni mogel uveljavljati v delu, ki je bil financiran iz sredstev proračuna bodisi Republike Slovenije bodisi Evropske unije. Enake pogoje je nov zakon predpisal tudi za regijske olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj.

Prav tako se je tudi **olajšava za zaposlene invalide** (ZDDPO-2, 2006, 56. člen) priznala davčnim zavezancem pod enakimi pogoji, kot jo je opredelil ZDDPO-1.

Na novo predpisana **olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju** (ZDDPO-2, 2006, 57. člen) se je priznala tistim zavezancem, ki so sprejeli vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, in sicer v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Republiki Sloveniji za vsak mesec izvajanja tega dela.

3.3.8 Davčne olajšave v letu 2008

Za obračun davka od dohodkov za leto 2008 so izšle kar tri spremembe. Prva je izšla junija 2008 (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2008; v nadaljevanju ZDDPO-2A), ki je prinesla le spremembe v olajšave za donacije.

Druga sprememba je izšla julija 2008 (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb; v nadaljevanju ZDDPO-2B). Ta sprememba je bila zelo pomembna za podjetja, ki investirajo, saj je ponovno omogočila olajšavo za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Sprememba ZDDPO-2B (2008) je dodala v ZDDPO-2 nov člen 55.a, ki je opredelil, da se je **olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva** priznala tistim davčnim zavezancem, ki so investirali v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva v višini 20 % investiranega zneska, vendar ne več kot 20.000 evrov. Od tega je zavezanec lahko uveljavil 10.000 evrov v davčnem obdobju vlaganja, 10.000 evrov pa v naslednjem davčnem obdobju po vlaganju. To je veljalo tudi za pridobitev sredstev s finančnim najemom. Za uveljavljanje te olajšave je zakon predpisal določene pogoje, in sicer:

- Kot oprema se ne štejejo pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme. Prav tako tudi ne motorna vozila, razen osebni avtomobili in avtobusi na hibridni ali električni pogon ter tovorna vozila z motorjem najmanj EURO VI.
- Kot neopredmetena dolgoročna sredstva se ne štejejo dobro ime in usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva.
- Olajšavo lahko uveljavlja le zavezanec, ki ima nepretrgoma v celotnem davčnem obdobju zaposlena dva delavca za polni delovni čas.
- Zavezanec v treh letih oziroma pred dokončanim amortiziranjem (v skladu z ZDDPO-2) ne sme prodati ali odtujiti osnovno sredstvo, za katerega je izkoristil olajšavo (npr. računalniška oprema se amortizira dve leti, torej jo lahko proda ali odtuji po dveh letih). V nasprotnem primeru se mu v letu prodaje oziroma odtujitve davčna osnova poveča za prej izkoriščeno davčno olajšavo.
- Zavezanec ne sme uveljavljati te olajšave za investicije v delu, ki so bile financirane iz sredstev proračuna bodisi Republike Slovenije bodisi Evropske unije.

Poleg teh omejitev je imel davčni zavezanec tudi eno ugodnost, in sicer bo lahko neizkoriščen del olajšave izkoristil pri zniževanju davčne osnove v naslednjih petih letih, vendar prenesena olajšava skupaj z olajšavo v tekočem obdobju ne sme presegati 10.000 evrov.

Že druga sprememba je omogočila boljšo davčno situacijo podjetjem, ki so investirala, tretja, ki je izšla januarja 2009 (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2009; v nadaljevanju ZDDPO-2C), pa je to še izboljšala. V člen 55.a je prinesla naslednje spremembe:

1. Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo ne le v višini 20 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva, ampak v višini 30 % investiranega zneska v opremo in vsa neopredmetena sredstva, tako dolgoročna kot tudi kratkoročna, vendar pa ne več kot 30.000 evrov, oziroma največ v višini davčne osnove.
2. Odstrani se omejitev o zaposlitvi dveh delavcev za nedoločen čas v celotnem davčnem obdobju.

3. Prav tako se lahko tudi po ZDDPO-2C neizkoriščeni del olajšave prizna v naslednjih petih letih, vendar ne več kot 30.000 evrov na leto.

3.3.9 Ugotovitve

Od osamosvojitve Slovenije, ko se je uvedla obdavčitev pravnih oseb, in vse do danes je postala slovenska davčna zakonodaja vse bolj zapletena. Skoraj z vsakim letom se je pri obračunu davka od dobička nekaj spremenilo, kar za podjetja, še posebej mala in mikro, ki nimajo posebej urejene pravne in računovodske službe, pomeni naporno spremljanje, prebiranje in razumevanje vedno nove zakonodaje.

Že od sprejetja prvega zakona o davku od dobička pravnih oseb je država sprejemala popravke in spremembe višine davčne stopnje (leto 1991 – sprememba davčne stopnje s 40 % na 30 % davčne osnove) ter višine davčnih olajšav. To se je nadaljevalo tudi z novim zakonom leta 1993 in novelo leta 1994, ki je celo podaljšala rok oddaje obračuna davka (leto 1994 – rok se podaljša za 15 dni). Z vstopom v Evropsko unijo leta 2004 je bil v skladu s priporočili iz Evropske unije sprejet nov zakon na področju obdavčitve pravnih oseb, ki naj bi prinesel več reda na področju stabilnosti in jasnosti davčne zakonodaje in davčnih postopkov. Pri tem zakonu je država, še preden je sprejela prvo novelo, že v predhodnih določbah spremenila višino in pogoje za uveljavljanje določenih olajšav (leto 2005 – olajšave na področju investicij). Omenjeni zakon niti ni zaživel v svojem izvirnem besedilu, ko je konec leta 2006 država zopet sprejela nov zakon, ki je naredil revolucijo na področju olajšav, saj je ukinil olajšave za investicije v osnovna sredstva. Tako pri obračunu tega davka v letu 2007 ni bilo teh olajšav. To je povzročilo veliko negodovanje podjetij, zato je država postopoma z več spremembami zakona (pogajanje z Gospodarsko zbornico Slovenije) ponovno uvedla davčne olajšave za investicije, ki so veljale v letu 2008 in naj bi veljale tudi v letu 2009.

Gledano v celoti, so bili vsi poskusi znižanja ali ukinitve davčnih olajšav z novimi zakoni nesmiselni, saj so se potem z novelo tega istega zakona bodisi ponovno uvedle bodisi omogočile na kakšen drug način. Vendar včasih drug način ni bil za vsa podjetja enako primeren kot prejšnji. Tako je na primer v letu 2007 na področju investicij veljala le olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, ki pa za večino malih in mikro podjetij ni bila najbolj primerna, saj se podjetja takšne velikosti navadno dodatno ne ukvarjajo še z raziskavami in razvojem. To bi prineslo previsoke dodatne stroške, tako na področju sredstev, potrebnih za to dejavnost, kot tudi na področju kadra, ki bi zadevo izpeljal in tudi vodil vso dokumentacijo, ki je za koriščenje olajšave potrebna. Ta olajšava je bila torej bolj primerna za srednja in velika podjetja ter za mala in mikro podjetja, ki se ukvarjajo izključno z raziskovalno dejavnostjo. To je povzročilo, da je večina malih in mikro podjetij v letu 2007 namesto, da bi investirala v osnovna sredstva in se posodabljala, morala privarčevati denar in plačati davek. Vendar je pri tem tudi država videla, da to zavira rast in konkurenčnost malih in mikro podjetij, zato so se v letu 2008 ponovno uvedle davčne olajšave za investicije v opremo in neopredmetena sredstva.

Menim, da gospodarstvo pričakuje od izvoljenih predstavnikov, da bodo sprejemali takšne zakone, ki se ne bodo spreminjali za potrebe dnevne politike, ki bodo nediskriminatorni in da bodo razumljivi tudi ljudem, ki vodijo mikro in mala podjetja. Država bi se morala zavedati, da mala in mikro podjetja ne delujejo pod enakimi pogoji kot srednja in velika, zato je treba tudi zakone prilagoditi njihovim posebnostim. Z davčnimi olajšavami za investicije v osnovna sredstva država spodbuja mala in mikro podjetja, da težijo k posodabljanju in modernizaciji svojega poslovanja ter si s tem omogočajo rast in obstoj na trgu. Vendar pa glede na to, da se delež davka od dohodkov pravnih oseb v davčnih prihodkih države povečuje, davčna stopnja pa se znižuje, lahko pričakujemo, da se bodo olajšave v prihodnosti še zniževale in pogoji zanje zaostrovali.

4 POJEM »MALO PODJETJE«

4.1 Pomen malega podjetja

Danes v tržnih gospodarstvih številčno prevladujejo mala in mikro podjetja. Pomen teh podjetij je za razvite države vedno večji. Član Evropske komisije, pristojen za podjetništvo in industrijo, Günter Verheugen (European Commission, 2006), pravi, da so mikro in mala (pa tudi srednje velika) podjetja gonilo evropskega gospodarstva. Ta podjetja so pomemben vir podjetniškega znanja, zaposlitve in inovativnosti v vsaki posamezni državi. Še posebej pomembna pa so z vidika pospeševanja konkurenčnosti, tako v posamezni državi kot tudi pri mednarodnem poslovanju.

Mnogi avtorji, ki so raziskovali pomen mikro, malih in pa tudi srednje velikih podjetij, trdijo, da so to najpomembnejši sektor državne ekonomije. Država se z raznimi pomočmi zavzema za obstoj teh podjetij, saj le-ta s svojim obstojem ustvarjajo nova delovna mesta, še posebej v času recesije, so vir novosti in podjetniškega duha, dodajajo lastni ustvarjalni trud, so sredstvo rasti in ustvarjajo konkurenco. Skratka, so seme za poslovanje v prihodnosti (Hillary, 2000, str. 11; Karmel & Byron, 2002, str. 14).

Poleg tega naj bi ta podjetja prispevala tudi pri številnih pomembnih poteh v razvojnem procesu, kot so (Liedholm & Mead, 1999, str. 7 in 8):

- prispevek k družinskemu prihodku in blaginji,
- prispevek k samozaposlovanju in ustvarjanju individualnosti,
- prispevek k socialnim spremembam, politični stabilnosti in demokraciji,
- prispevek k razdeljevalni ali razvojni objektivnosti ter
- prispevek na področju demografskih sprememb.

Z osamosvojitvijo Slovenije, leta 1991, se je začela privatizacija družbene lastnine, kar je povzročilo razpad velikih socialističnih družbenih podjetij. Pri tem je ostalo veliko ljudi brez zaposlitve. Mnogi izmed njih so bili izobraženi in so imeli ideje, ki pa jim jih stari sistem

gospodarstva ni omogočal uresničiti. Z novim sistemom in novo zakonodajo pa so se tem ljudem odprle nove možnosti. To je povzročilo vse večje ustanavljanje novih podjetij.

Novoustanovljena podjetja so se znašla na trgu, ki je bil v primerjavi z drugimi državami zelo majhen in omejen, zato ni odražal prave dimenzije tržne sposobnosti posameznega podjetja, saj bi na večjem trgu imelo večje možnosti za rast. Leta 2004 je Slovenija vstopila v Evropsko unijo in postala del velikega evropskega trga. To je omogočilo rast in širjenje podjetij tudi na to področje, in sicer brez carinskih omejitev, dvojnega obdavčevanja ... Vendar se s tem ni spremenil pomen malih podjetij za Slovenijo. Veliko novoustanovljenih malih podjetij je tako dobilo možnost neposrednega sodelovanja z velikimi korporacijami po Evropi.

Iz Tabele 3 je razvidno, da je bilo, po zadnjih podatkih Statističnega urada Republike Slovenije, leta 2007 v Sloveniji 103.666 mikro in malih podjetij kar je 98,47 odstotka vseh podjetij v Sloveniji. Torej srednja in velika podjetja v Sloveniji predstavljajo le 1,53 odstotka vseh podjetij.

Tabela 3: Delež mikro in malih podjetij v Sloveniji 31. 12. 2007

	Število podjetij 31. 12. 2007	Delež v %
Mikro podjetja v Sloveniji	97.649	92,76
Mala podjetja v Sloveniji	6.017	5,72
Mikro + mala podjetja v Sloveniji	103.666	98,47
Vsa podjetja v Sloveniji	105.272	100,00

Vir: Statistični urad Republike Slovenije, 2009.

Vendar tudi pri drugih bolj razvitih državah pomembnost teh podjetij ni nič manjša. V Evropski uniji in Združenih državah Amerike predstavljajo mikro, mala in srednje velika podjetja preko 95 odstotkov vseh podjetij (Karmel & Byron, 2002, str. 14).

Mala in mikro podjetja so še posebej pomembna v državah v razvoju, saj poleg ustvarjanja novih delovnih mest blažijo tudi revščino. Njihova pomembnost ni nič manjša v razvitih državah, kjer se je njihov prispevek povečeval s časom. V teh državah ta podjetja pogosto sledijo strategiji tržne niše, uporabljajo visokokakovostne proizvode ter so fleksibilnejša in lažje dostopna do kupčevih potreb v primerjavi z veliko masovno proizvodnjo (Helberg, 2000, str. 4; Liedholm & Mead, 1999, str. 1).

4.2 Definicija malega podjetja

Poznamo več definicij malega podjetja. Kot prvo naj omenim ekonomsko definicijo, ki jo je opredelil Odbor za preiskave malih podjetij pod vodstvom Johna Boltonona in opredeljuje malo podjetje kot podjetje, ki ima majhen tržni delež, kot podjetje, ki ga upravljajo in vodijo lastniki, ter kot podjetje, ki je v neodvisni lasti (Bannock, 2005, str. 2). Ta definicija torej

določa splošne značilnosti malega podjetja, ki jih podrobneje opisujem v naslednjem podpoglavju.

Ekonomska definicija se ne uporablja za statistične namene, saj poslovna statistika ni narejena na podlagi terminov, kot so tržni delež, razmerje lastnik – poslovodja in neodvisnost. Tako so za statistične in tudi druge podobne namene mala in mikro podjetja pogosto definirana na podlagi števila zaposlenih. Ta opredelitev pa povzroča težave pri določanju praga malega oziroma mikro podjetja, saj prag, ki se zdi primeren za eno dejavnost, ni vedno primeren tudi za drugo. Tako lahko na primer proizvodno podjetje, ki ima malo manj kot 250 zaposlenih, štejejo za malo podjetje, trgovsko podjetje, ki ima prav tako malo manj kot 250 zaposlenih, pa lahko brez težav uvrstimo med velika podjetja. Skratka, definiranje velikosti podjetja na podlagi števila zaposlenih je navadno boljše za statistične namene, saj se podatki lažje zberejo in niso občutljivi na promet niti prizadeti od inflacije (Bannock, 2005, str. 2).

Vlade posameznih držav tako zaradi enostavnosti težijo k eni definiciji za statistične namene in k drugi sektorski, posebej za politične namene. Vendar se prag za določitev velikosti posameznih podjetij razlikuje tudi med posameznimi državami. V Evropski uniji je za velika podjetja to več kot 250 zaposlenih, podjetje v Združenih državah Amerike pa se šteje za veliko šele pri 500 zaposlenih. Japonska pa celo uporablja različne pragove za proizvodnjo (299 zaposlenih), za veleprodajo (99 zaposlenih) in maloprodajo (49 zaposlenih) (Bannock, 2005, str. 2).

Poleg števila zaposlenih se pogosto kot kriterij za določanje velikosti podjetja uporabljajo še letni prihodki od prodaje in bilančna vsota oziroma vrednost aktive podjetij. Na podlagi teh kriterijev so določeni tudi pragovi med malim in srednjim ter srednjim in velikim podjetjem za obveznosti računovodskega poročanja in razkrivanja podatkov o poslovanju podjetja. Ti pragovi so bili prvič zapisani v direktivi Evropske gospodarske skupnosti leta 1978. Direktiva predpisuje, da naj bi Evropska komisija proučila te mejne vrednosti vsakih pet let in jih prilagodila gospodarskim trendom v Evropski uniji. Zadnje tako petletno obdobje je preteklo leta 2003. Takrat je Evropska komisija z novo direktivo (Direktiva 2003/98/ES) opredelila malo podjetje kot podjetje, ki ima do 50 zaposlenih, podjetje, katerega čisti prihodki od prodaje ne presegajo 7.300.000 evrov in katerega letna vrednost aktive ne presega 3.650.000 evrov. Že leta 2006 pa je sprejela novo direktivo (Direktiva 2006/46/ES), po kateri lahko čisti prihodki od prodaje malega podjetja segajo do 8.800.000 evrov, vrednost aktive pa lahko znaša vse do 4.400.000 evrov, vendar te vrednosti za države članice niso obvezujoče.

Podobna opredelitev je tudi v priporočilu Evropske komisije, ki je izšlo maja 2003, uporabljati pa se je začelo s 1. januarjem 2005. V tem priporočilu so opredeljene mejne vrednosti za mikro, mala in srednja podjetja, ki se prijavljajo za pomoč Evropske unije na področju regionalnega razvoja, financiranja raziskav in drugih finančnih pomoči (subvencije in posojila Evropske unije). To priporočilo vpeljuje tudi pojem mikro podjetja, saj po vsej Evropski uniji nastaja vedno več takih podjetij. Po tem priporočilu je mikro podjetje

opredeljeno kot podjetje, ki zaposluje manj kot 10 oseb in katerega letni promet ali letna bilančna vsota ne presega 2.000.000 evrov. Malo podjetje pa je opredeljeno kot podjetje, ki ne zaposluje manj kot 50 zaposlenih in katerega letni promet ali letna bilančna vsota ne presega 10.000.000 evrov (European Comission, 2006, str. 10–14).

Pri obeh evropskih opredelitvah malega podjetja se pojmi, ki predstavljajo kriterije, rahlo razlikujejo. Vendar nadaljevanje priporočila pojasni, da se letni promet določi z izračunom prihodkov od prodaje. Letna bilančna vsota pa se nanaša na vrednost premoženja podjetja, kar je v bistvu vrednost aktive (European Comission, 2006, str. 15).

V Sloveniji je velikost podjetja opredeljena z zakonom o gospodarskih družbah. Prvi zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) iz leta 1993 je postavil merila za opredelitev velikosti podjetja, in sicer število zaposlenih, prihodke in povprečno vrednost aktive. Prav tako je razvrstil družbe na male, srednje in velike ter na podlagi meril postavil meje za posamezno velikost družbe. Do danes so se te meje spremenile šestkrat. Prav tako so se rahlo spremenila tudi merila, in sicer od leta 2004, ko je Slovenija vstopila v Evropsko unijo, upoštevajo povprečno število delavcev v poslovnem letu, čiste prihodke od prodaje ter vrednost aktive. Razvrstitev pa se naredi na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan letne bilance stanja. Poleg malih, srednjih in velikih družb pa se je z novim zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1) leta 2006 vključila še kategorija mikro družbe (ZGD, 1993, 51. člen; ZGD-1, 2006, 55. člen).

Novi zakon je upošteval meje, ki jih je določila Evropska komisija z direktivo leta 2003, s tem da je opredeljeval tudi kategorijo mikro podjetja. Za mikro podjetja pa je določil enake mejne vrednosti, kot jih določa priporočilo Evropske komisije za opredelitev mikro, malih in srednjih podjetij.

Zadnja sprememba zakona o gospodarskih družbah (Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah, 2008, 3. člen), ki velja od julija 2008 in upošteva Evropsko direktivo iz leta 2006, podaja naslednje opredelitve mikro in malih podjetij:

1. Mikro družba je družba, ki ne presega dve od naslednjih meril:
 - povprečno število delavcev v poslovnem letu je manjše od 10,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 evrov,
 - vrednost aktive ne presega 2.000.000 evrov.
2. Mala družba pa je družba, ki ne presega dve od naslednjih meril:
 - povprečno število delavcev v poslovnem letu je manjše od 50,
 - čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 evrov,
 - vrednost aktive ne presega 4.400.000 evrov.

Pri tem velja opozoriti, da se v vsakem primeru kot velike družbe štejejo banke, zavarovalnice, borze vrednostnih papirjev ter družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano letno poročilo.

4.3 Značilnosti in posebnosti malega podjetja

Napredek v tehnologiji, ki dovoljuje fleksibilnejše produkcijske metode, reorganizacija, racionalizacija, zunanje izvajanje pri velikih podjetjih, rast samozaposlovanja in franšizinga vodijo do vse večjega števila mikro in malih podjetij. Velika podjetja imajo v primerjavi z malimi večjo tržno moč, večje možnosti za inovacijsko dejavnost, lažje razpršijo tveganje pri inovacijah ..., vendar imajo tudi mala in mikro podjetja določene prednosti. Navadno so veliko manj birokratsko urejena, inovacije uspevajo v manjšem, začetnem okolju, pogosto predstavlja inovacija center strategije napredka, so bolj prilagodljiva vedno večjim zahtevam kupcev ... Poleg tega imajo tudi vedno večjo naklonjenost trga, saj jim novi mehanizacijski produkti in računalništvo omogočajo večjo raznolikost in specializiranost proizvodov (Hillary, 2000, str. 11; Karmel & Byron, 2002, str. 27 in 28).

Prav tako se mala in mikro podjetja spopadajo z določenimi problemi v primerjavi z velikimi, saj so veliko bolj podvržena stečaju, težje se prilagodijo večjim tržnim spremembam, imajo več finančnih problemov, kot so pozna plačila računov, dostop do finančnih posojil, prav tako pa se srečujejo s pomanjkanjem kadrovskih in finančnih virov na področju inovativnosti (Hillary, 2000, str. 11).

Splošne značilnosti malega in mikro podjetja so najboljše opisane v že omenjeni ekonomski definiciji, ki definira tri osnovne značilnosti malega podjetja (Bannock, 2005, str. 2):

1. ima majhen tržni delež, s katerim ne more vplivati na državne cene in kakovost;
2. upravljajo in vodijo ga lastniki, kar pomeni, da lastniki sodelujejo v vseh dejavnostih, zato ni ločenosti med poslovoilstvom in lastništvom kot pri velikih podjetjih;
3. so navadno v neodvisni lasti (niso del nobenega večjega podjetja).

Mednarodni standard finančnega poročanja za mala in srednje velika podjetja (2009, str. 10) poudarja še dve značilnosti malih in mikro podjetij, in sicer, da mala in mikro podjetja nimajo javne odgovornosti ter niso zavezana k objavljanju splošnih ciljev finančnega poročila za zunanje uporabnike, kot so lastniki, ki niso vključeni v poslovanje, obstoječi in potencialni posojilodajalci ter kreditne agencije.

V Sloveniji so mala in mikro podjetja na vseh področjih dejavnosti. Iz Tabele 4 je razvidno, da se največ malih podjetij ukvarja s predelovalno dejavnostjo, največ mikro pa s poslovnimi storitvami na področju nepremičnin in trgovinsko dejavnostjo. Mala in mikro podjetja skupaj, pa prevladujejo v poslovnih storitvah na področju nepremičnin in trgovinski dejavnosti. Najmanj malih in mikro podjetij je na področju rudarstva ter oskrbe z električno energijo, plinom in vodo.

Tabela 4: Število in delež malih in mikro podjetij po dejavnostih v Sloveniji leta 2007

Dejavnosti	Število malih podjetij	v %	Število mikro podjetij	v %	Skupaj	v %
C RUDARSTVO	25	0,42	94	0,10	119	0,11
D PREDELOVALNE DEJAVNOSTI	1.623	26,97	15.852	16,23	17.475	16,86
E OSKRBA Z ELEKTRIČNO ENERGIJO, PLINOM IN VODO	30	0,50	331	0,34	361	0,35
F GRADBENIŠTVO	1.094	18,18	17.184	17,60	18.278	17,63
G TRGOVINA, POPRAVILA MOTORNIH VOZIL IN IZDELKOV ŠIROKE PORABE	1.300	21,61	22.002	22,53	23.302	22,48
H GOSTINSTVO	426	7,08	7.292	7,47	7.718	7,45
I PROMET, SKLADIŠČENJE IN ZVEZE	460	7,65	8.998	9,21	9.458	9,12
J FINANČNO POSREDNIŠTVO	80	1,33	1.362	1,39	1.442	1,39
K POSLOVANJE Z NEPREMIČNINAMI, NAJEM IN POSLOVNE STORITVE	979	16,27	24.534	25,12	25.513	24,61
SKD (C-K) - Skupaj	6.017	100,00	97.649	100,00	103.666	100,00

Vir: Statistični urad Republike Slovenije, 2009.

4.4 Pravnoorganizacijska oblika malega podjetja

Vsako podjetje, ki želi nastopati na trgu, mora biti organizirano v neko pravno obliko. Zakon o gospodarskih družbah pri tem ločuje gospodarske družbe in podjetnike. Po tem zakonu je razlika med gospodarsko družbo in podjetnikom v tem, da je gospodarska družba opredeljena kot pravna oseba, ki na trgu opravlja pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost. Podjetnik pa je fizična, ki v organiziranem podjetju opravlja pridobitno dejavnost (ZGD-1, 2006, 3. člen).

Statistični urad Republike Slovenije tako deli podjetja na pravne in fizične osebe. Pri podjetjih pravnih osebah ločuje gospodarske družbe, ki so lahko organizirane kot družba z omejeno odgovornostjo, družba z neomejeno odgovornostjo, delniška in komanditna delniška družba ter komanditna družba, ter druga podjetja, ki so organizirana kot zavodi, društva in zadrage. Med podjetja fizične osebe pa spadajo samostojni podjetniki.

Iz tabele 5 je razvidno, da je v Sloveniji največ podjetij organiziranih v obliki samostojnega podjetnika, sledi pa mu družba z omejeno odgovornostjo. Tudi mikro podjetja so daleč največ organizirana kot samostojni podjetniki, pri malih podjetjih pa že prevladuje oblika pravne osebe, in sicer družba z omejeno odgovornostjo.

Tabela 5: Število malih in mikro podjetij po posameznih organizacijskih oblikah v Sloveniji 31. 12. 2007

	Vse velikosti skupaj	Mikro podjetje (0-9)	Malo podjetje (10-49)
Družba z omejeno odgovornostjo, d. o. o.	37.803	32.337	4.434
Družba z neomejeno odgovornostjo, d. n. o.	1.797	1.763	34
Delniška in komanditna delniška družba, d. d. , k. d. d.	933	271	184
Komanditna družba, k.d.	745	727	14
Podjetja - družbe, skupaj	41.278	35.098	4.666
Zavodi	497	393	74
Društva in zveze društev	0	0	0
Zadruge	155	113	27
Preostala podjetja - pravne osebe, skupaj	328	297	25
Druga podjetja - pravne osebe, skupaj	980	803	126
Podjetja - pravne osebe, skupaj	42.258	35.901	4.792
Samostojni podjetnik posameznik, s. p.	61.142	59.887	1.214
Druge fizične osebe	1.872	1.861	11
Podjetja - fizične osebe, skupaj	63.014	61.748	1.225
Vsa podjetja skupaj	105.272	97.649	6.017

Vir: Statistični urad Republike Slovenije, 2009.

Ker sem se v diplomskem delu osredotočila na davek od dohodkov pravnih oseb ter ker med temi oblikami podjetij pri malih in mikro podjetjih zdaleč prevladuje družba z omejeno odgovornostjo, se bom osredotočila na to organizacijsko obliko.

5 VPLIV SPREMEMB DAVČNIH OLAJŠAV NA USPEŠNOST MALEGA PODJETJA

5.1 Predstavitev problema

Vsako podjetje, ki si želi rasti in iti korak s časom, potrebuje ne le tekoča finančna sredstva, ki mu omogočajo sprotno vzdrževanje podjetja, ampak še dodatna finančna sredstva, ki mu omogočajo nakup novih osnovnih sredstev, širjenje prodaje ali proizvodnje, zaposlovanje novih delavcev... Lastniki velikih korporacij, ki so večinoma organizirane kot delniške družbe in v katerih velikokrat število lastnikov ni znano, težijo k čim večjemu dobičku in k čim večjim dividendam. Ta podjetja dodatna finančna sredstva dobijo s posojili, zadržanjem dela visokega dobička, izdajo novih delnic ...

Pri malih in mikro podjetjih, ki so v večini organizirana kot družbe z omejeno odgovornostjo in v katerih je poslovanje tesno povezano z lastništvom, lastništvo pa je navadno omejeno le na eno ali dve osebi, pa ni več takšne težnje po visokih dobičkih. Takrat stopi v ospredje zmožnost obstanka na trgu ter konkurirati velikim in močnim korporacijam. Za to tudi mala podjetja potrebujejo dodatna finančna sredstva. Tu se pojavi problem, saj malo podjetje veliko

težje pridobi dodatna finančna sredstva z najemom posojila. Poleg tega se tudi boji ustvarjati visoke dobičke, saj mora potem plačati visok davek na ta dobiček. To lahko vpliva na njegovo gospodarsko uspešnost in rast, posredno pa tudi na denarni tok in plačilno sposobnost.

Slovenska država se je tega zavedala, zato je uvedla številne davčne olajšave, kar je povzročilo, da je postala slovenska davčna zakonodaja zelo zapletena. Sledile so številne reforme, ki so zniževale davčno stopnjo in ukinjale davčne olajšave. To je vplivalo na poslovanje malih in mikro podjetij, saj znižanje davčne stopnje ni odtehtalo posledic, ki so jih prinesle nižje davčne olajšave. Le-te imajo za mala in mikro podjetja večji pomen, saj jih stimulirajo in jim omogočajo da svoj dobiček in dodatno ustvarjena finančna sredstva vložijo v rast in uspešnost podjetja.

V nadaljevanju diplomskega dela sem z ustreznimi podatki prikazala, kako se vpliv sprememb teh olajšav odraža na čistem dobičku. Spremembe čistega dobička pa vplivajo na kapital podjetja, denarni tok, njegovo plačilno sposobnost ter tudi na bonitetno oceno podjetja. Izračunala sem tudi dejansko oziroma efektivno davčno stopnjo, s katero sem prikazala stopnjo, po kateri je davčni zavezanec dejansko plačal davek.

Ker na področju malih in mikro podjetij prevladujejo podjetja s predelovalno in trgovinsko dejavnostjo ter poslovnimi storitvami na področju nepremičnin, sem iskala ustrezno podjetje, ki se ukvarja s katero od teh dejavnosti. Ker je zelo težko izpostaviti eno podjetje, saj le-ta poslujejo z zelo različno uspešnostjo, sem kot najprimernejše izbrala računovodske podatke iz povprečja izkazov poslovnih izidov trgovinske dejavnosti na drobno (G/52.4) in predpostavila, da je to podjetje X, katerega gibanje celotnih prihodkov, odhodkov in dobička pred obdavčitvijo je razvidno v Tabeli 6.

Tabela 6: Gibanje vseh prihodkov in odhodkov ter dobička pred obdavčitvijo podjetja X (v EUR)

	2004	2005	2006	2007	2008
Prihodki skupaj	313.651	359.200	378.361	4.360.958	4.285.626
Odhodki skupaj	312.257	357.956	369.514	4.123.383	4.186.530
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096

Vir: Podatkovna baza Ibon, 2008.

5.2 Osnovne predpostavke

1. Dobiček pred obdavčitvijo

Kot sem omenila že v prvem delu, davčna osnova ni enaka čistemu dobičku, ki ga podjetje izračuna v izkazu poslovnega izida tako, da od vseh prihodkov odšteje vse odhodke, ampak se ta davčna osnova oziroma davčni dobiček izračuna v posebnem obrazcu, ki ga predpisuje zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Ta zakon določa številne omejitve in posebnosti, kateri prihodki in kateri odhodki se priznajo pri obračunu davčnega dobička. Ker so se tudi te

omejitve v posameznih letih obračuna spreminjale ter ker te spremembe niso bistvene za predstavitev in analizo izbranega problema, bi pri tem predpostavila naslednje:

- davčno priznani prihodki so enaki celotnim prihodkom podjetja;
- davčno priznani odhodki so enaki celotnim odhodkom podjetja;
- davčni dobiček je enak dobičku v izkazu poslovnega izida;
- podjetje ne prodaja ali odtuji osnovnega sredstva, za katerega je izkoristilo olajšavo;
- podjetje ne razporeja dobička za udeležbo v dobičku.

2. Investicije v osnovna sredstva

Predpostavljam, da podjetje X investira v:

- neopredmetena dolgoročna sredstva, in sicer v letu 2004 (4.200 evrov – programska oprema) in 2007 (7.200 evrov – programska oprema);
- opredmetena osnovna sredstva – nepremičnine v letu 2007 (400.000 evrov – nakup poslovnega prostora);
- opredmetena osnovna sredstva – opremo v vseh petih letih (5 % celotnih prihodkov – trgovinska, računalniška oprema, tovorna vozila ...);
- opredmetena osnovna sredstva – opremo v letu 2007 (2 % celotnih prihodkov – pisarniška oprema) in 2008 (29.000 evrov – osebno vozilo).

V raziskave in razvoj podjetje ni investiralo.

Tabela 7 prikazuje gibanje investicij podjetja X od leta 2004 do leta 2008.

Tabela 7: Gibanje investicij podjetja X (v EUR)

	2004	2005	2006	2007	2008
Prihodki skupaj	313.651	359.200	378.361	4.360.958	4.285.626
Investicije v neopredmetena dolgoročna osnovna sredstva	4.200	0	0	7.200	0
Investicije v opredmetena osnovna sredstva	15.683	17.960	18.918	705.267	243.281
- zgradbe in zemljišča	0	0	0	400.000	0
- oprema (trgovinska, računalniška; tovorna vozila)	15.683	17.960	18.918	218.048	214.281
- oprema (pisarniška, pohištvo, osebna vozila ...)	0	0	0	87.219	29.000

3. Zaposlovanje

Predpostavljam, da je podjetje X glede na višino celotnih prihodkov tudi na novo zaposlovalo. Tabela 8 prikazuje gibanje števila zaposlenih in števila zaposlenih invalidov od leta 2004 do leta 2008.

Tabela 8: Gibanje števila zaposlenih podjetja X

	2004	2005	2006	2007	2008
Povprečno število zaposlenih	4	5	6	17	17
Število zaposlenih invalidov	0	0	0	1	1

Pri zaposlovanju sem predvidela naslednje predpostavke:

- 1. julija leta 2004 je podjetje X zaposlilo trgovca, ki je bil predhodno dve leti prijavljen pri zavodu za zaposlovanje in katerega bruto plača je znašala 800 evrov na mesec.
- 1. marca leta 2005 je podjetje zaposlilo poslovodjo prodajalne, ki je bil predhodno sedem mesecev prijavljen pri zavodu za zaposlovanje in katerega bruto plača je znašala 1.100 evrov na mesec.
- 1. oktobra leta 2006 je podjetje zaposlilo enega pisarniškega delavca, ki je bil predhodno 13 mesecev prijavljen pri zavodu za zaposlovanje in katerega bruto plača je znašala 950 evrov.
- 1. februarja leta 2007 je podjetje zaposlilo 11 novih delavcev:
 - tri skladiščnike, katerih bruto plača je znašala po 850 evrov na mesec;
 - vodjo skladišča, katerega bruto plača je znašala 1200 evrov;
 - štiri trgovce, katerih bruto plača je znašala po 900 evrov;
 - enega poslovodjo, katerega bruto plača je znašala 1300 evrov; in
 - dva pisarniška delavca, katerih bruto plača je znašala po 1000 evrov, od katerih je bil eden invalid.

Od vseh na novo zaposlenih v letu 2007, so bili pri zavodu za zaposlovanje prijavljeni več kot dvanajst mesecev dva skladiščnika in trije trgovci, med šest in dvanajst mesecev en skladiščnik, en trgovec, vodja skladišča in en pisarniški delavec, do šest mesecev pa en pisarniški delavec. Poslovodja pri zavodu za zaposlovanje ni bil prijavljen.

Tabela 9 prikazuje bruto plače novozaposlenih od leta 2004 do leta 2008.

Tabela 9: Bruto plače novozaposlenih od leta 2004 do 2008 (v EUR)

	2004	2005	2006	2007	2008
Število novozaposlenih	1	1	1	11	0
Bruto plače novozaposlenih, ki so bili prej na zavodu za zaposlovanje do 6 mesecev	0	0	0	11.000	0
Bruto plače novozaposlenih, ki so bili prej na zavodu za zaposlovanje od 6 do 12 mesecev	0	11.000	0	43.450	0
Bruto plače novozaposlenih, ki so bili prej na zavodu za zaposlovanje nad 12 mesecev	4.800	0	2.850	48.400	0
Bruto plače novozaposlenih, ki niso bili prej na zavodu za zaposlovanje	0	0	0	14.300	0
Bruto plače zaposlenih invalidov	0	0	0	11.000	12.000

5.3 Analiza davčnih olajšav na podlagi sprejetih predpostavk

V nadaljevanju je prikazana primerjava poslovanja omenjenega podjetja od leta 2004 do leta 2008 v treh različnih okoljih:

1. podjetje posluje po veljavnih predpisih, ki so veljali v tistih obračunskih obdobjih, na katera se nanaša poslovanje;
2. predpostavljam, da podjetje posluje po davčnih predpisih, ki so bili sorazmerno ugodni z vidika davčnih olajšav;
3. predpostavljam, da zakon ne predpisuje nobenih davčnih olajšav.

5.3.1 Podjetje posluje v pogojih predpisanih davčnih olajšav

Tabela 10 prikazuje povzetek olajšav na področju investicij od leta 2004 do leta 2008.

Tabela 10: Olajšave na področju investicij od leta 2004 do leta 2008

Olajšave na področju investicij	
2004	25 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. 15 % investiranega zneska v opremo (razen v osebna motorna vozila, pohoštvo in pisarniško opremo, brez računalniške) ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. 10 % davčne osnove za oblikovane investicijske rezerve.
2005	20 % investiranega zneska v opredmetena osnovna sredstva (razen osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. 20 % investiranega zneska v opremo (razen v osebna motorna vozila, pohoštvo in pisarniško opremo, brez računalniške) ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. 10 % investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji.
2006	20 % investiranega zneska v opremo (razen v osebna motorna vozila, pohoštvo in pisarniško opremo, brez računalniške) ter neopredmetena dolgoročna sredstva v Republiki Sloveniji. 20 % investiranega zneska v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji.
2007	20 % investiranega zneska v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji.
2008	30 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 evrov. 20 % investiranega zneska v raziskave in razvoj v Republiki Sloveniji.

Vir: Davčna zakonodaja.

V Tabeli 11 so izračunane olajšave na področju investicij podjetja X na podlagi omenjenih predpostavk in veljavnih davčnih predpisov v obračunskem obdobju. Zakon je v teh letih predpisoval dve vrsti olajšav, ki so bile ugodne in smiselne za mala in mikro podjetja. Prva, t. i. olajšava 1, je bila olajšava za investicije v opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena

dolgoročna sredstva, druga, t. i. olajšava 2, pa je bila olajšava za investicije v opremo in neopredmetena dolgoročna osnovna sredstva.

Tabela 11: Priznane olajšave na področju investicij za podjetje X (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Vrednost investicije	19.883	17.960	18.918	712.467	243.281
Vrednost priznane investicije - olajšava 1	19.883	17.960	0	0	0
Olajšava 1	25 %	20 %	0	0	0
Višina olajšave 1	4.971	3.592	0	0	0
Vrednost priznane investicije - olajšava 2	19.883	17.960	18.918	0	214.281
Olajšava 2	15 %	20 %	20 %	0	30 %
Višina olajšave 2	2.982	3.592	3.784	0	30.000 *
Skupaj olajšave	7.953	7.184	3.784	0	30.000 *

*Po ZDDPO-2C lahko zavezanec uveljavlja 30 % olajšave v opremo in neopredmetena sredstva, vendar ne več kot 30.000 evrov in največ v višini davčne osnove.

Zakon je v različnih letih predpisoval različen odstotek olajšav za investicije, kar je povzročalo težave tako pri koriščenju olajšav kot tudi sledenju zakona. V letih 2004, 2005 in 2006 so bile investicije približno enako visoke, vendar se je zaradi spreminjanja višine odstotka olajšav znesek priznanih olajšav zelo spreminjal. Tako se je v letu 2006 kljub rahlo višji investiciji podjetju priznala nižja olajšava kot v letu 2005. Največ pa je podjetje investiralo v letu 2007, ko je razširilo svoj trg in odprlo novo trgovino. Vendar je zakon v tistem letu popolnoma ukinil olajšave za investicije v osnovna sredstva. V letu 2008 so bile olajšave ponovno omogočene, vendar enako kot v letu 2006 samo v opremo in neopredmetena sredstva. Poleg tega je bila v letu 2008 dodana še omejitev glede maksimalnega zneska olajšave, in sicer v višini 30.000 evrov. Zanimivo je to, da država ponovno spodbuja investicije, vendar ne v nepremičnine in pohištvo, ampak le striktno v opremo, ki je potrebna za opravljanje dejavnosti.

Iz Tabeli 12 sem predstavila, kako so investicije omogočile podjetju zmanjšati davčno osnovo, plačati manj davka od dobička in povečati čisti dobiček. Dejansko obdavčenje podjetja X se je gibalo sorazmerno z olajšavami. Efektivna davčna stopnja je bila najvišja v letu 2007, ko ni bilo predpisanih olajšav na področju investicij, najnižja pa v letih 2004 in 2005, ko podjetje sploh ni plačalo davka, saj je bila olajšava višja od dobička. Resda je bil v teh dveh letih tudi dobiček razmeroma majhen, vendar je treba upoštevati, da tudi če bi podjetje doseglo dobiček, višji od 7.000 evrov, ne bi plačalo davka.

Tabela 12: Čisti dobiček z upoštevanjem priznanih olajšav na področju investicij (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Olajšava za investicije	7.953	7.184	3.784	0	30.000
Davčna osnova	0	0	5.063	237.575	69.096
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	0	1.266	54.642	15.201
Čisti dobiček	1.394	1.244	7.581	182.933	83.895
Efektivna davčna stopnja	0 %	0 %	14 %	23 %	15 %

V Tabeli 13 je prikazan povzetek olajšav na področju zaposlovanja od leta 2004 do leta 2008.

Tabela 13: Olajšave na področju zaposlovanja od leta 2004 do leta 2008

Olajšave na področju zaposlovanja	
2004, 2005 in 2006	30 % izplačanih plač novozaposlenim delavcem v obračunskem obdobju, ki so bili vsaj 6 mesecev prijavljeni pri zavodu za zaposlovanje (v letih 2005 in 2006 pa vsaj 12 mesecev). 50 % izplačanih plač zaposlenim invalidom v obračunskem obdobju (v letih 2005 in 2006 še 70 % plač zaposlenih invalidov nad kvoto). 70 % izplačanih plač zaposlenim 100-odstotnim invalidom in gluhonemim v obračunskem obdobju.
2007 in 2008	50 % izplačanih plač zaposlenim invalidom v obračunskem obdobju. 70 % izplačanih plač zaposlenim 100-odstotnim invalidom in gluhonemim v obračunskem obdobju.

Vir: Davčna zakonodaja.

Podobno kot na področju investicij so se spreminjale tudi olajšave na področju zaposlovanja, vendar spremembe višine le-teh niso bile tako izrazite. Do spremembe je prišlo le pri olajšavah za novozaposlene, ki so se v letu 2007 ukinile, in tako je veljalo tudi v letu 2008. Probleme so podjetjem povzročale omejitve, pod katerimi pogoji lahko olajšavo za novozaposlenega sploh izkoristijo. Ti pogoji so bili diskriminatorni, saj so določenim delodajalcem onemogočili koriščenje te olajšave. Delodajalec je bil prisiljen izbirati med pogoji dolžine statusa delavca na zavodu za zaposlovanje, kvalifikacijo in nujnostjo potrebe po delavcu. V večini primerov je moral upoštevati kvalifikacijo in nujnost zaposlitve. Le naključje je lahko privedlo do tega, da je bil izbran delavec z dovolj dolgim stažem na zavodu za zaposlovanje.

Podjetje X v letih od 2004 do 2006 vsako leto zaposlilo poenega dodatnega delavca, vendar je olajšavo za novozaposlene lahko koristilo le v letih 2004 in 2006, saj je bil novozaposleni leta 2005 predhodno prekratek čas prijavljen pri zavodu za zaposlovanje (Tabela 14). Tabela 14 pa pokaže tudi, da zaposlenost enega invalida pri povprečnem malem podjetju vpliva na efektivno obdavčitev dobička.

Tabela 14: Čisti dobiček z upoštevanjem priznanih olajšav na področju zaposlovanja (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Priznane plače za olajšavo za novozaposlene	4.800	0	2.850	0	0
Odstotek olajšave za novozaposlene	30 %	30 %	30 %	0	0
Višina olajšave za novozaposlene	1440	0	855	0	0
Priznane plače za olajšavo za zaposlene invalide	0	0	0	11.000	12.000
Odstotek olajšave za invalide	50 %	50 %	50 %	50 %	50 %
Višina olajšave za invalide	0	0	0	5.500	6.000
Davčna osnova	0	1.244	7.992	232.075	93.096
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	311	1.998	53.377	20.481
Čisti dobiček	1.394	933	6.849	184.198	78.615
Efektivna davčna stopnja	0 %	25 %	23 %	22 %	21 %

Tabela 15 prikazuje izračun čistega dobička v primeru, ko podjetje X koristi dejansko predpisane olajšave tako na področju investicij kot tudi na področju zaposlovanja.

Tabela 15: Čisti dobiček z upoštevanjem priznanih olajšav na področju investicij in na področju zaposlovanja (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Olajšava za investicije	7.953	7.184	3.784	0	30.000
Olajšava za novozaposlene	1440	0	855	0	0
Olajšava za zaposlene invalide	0	0	0	5.500	6.000
Davčna osnova	0	0	4.208	232.075	63.096
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	0	1.052	53.377	13.881
Čisti dobiček	1.394	1.244	7.795	184.198	85.215
Efektivna davčna stopnja	0 %	0 %	12 %	22 %	14 %

5.3.2 Podjetje posluje po davčnih predpisih, ki so bili sorazmerno ugodni z vidika davčnih olajšav

V drugem delu je predstavljeno poslovanje podjetja v idealiziranem okolju.

Predpostavljam, da je podjetje X v celotnem obravnavnem obdobju poslovalo pod pogoji olajšav, ki so bile predpisane v letu 2005, s tem da pri olajšavi za novozaposlene ni bilo časovne omejitve prijavljenosti zaposlenega pri zavodu za zaposlovanje. Naj omenim še, da se davčne stopnje obdavčitve dobička vseeno spreminjajo v skladu z davčno zakonodajo, saj je Slovenija članica Evropske unije, katere trend je znižanje davčnih stopenj.

V Tabeli 16 so izračunane olajšave podjetja X na področju zaposlovanja na podlagi navedenih predpostavk in predpisov, ki so veljali v letu 2005. Zakon je sicer predpisoval boljše razmerje

odstotkov olajšav v letih 2004, 2003 in 2002, saj je omogočil višji odstotek olajšave za vsa opredmetena sredstva (tudi zemljišča in zgradbe) ter nižjega le za opremo. Od leta 2002 dalje pa se je odstotek olajšave za investicije v vsa opredmetena sredstva z leti zmanjševal in se leta 2006 popolnoma ukinil. Tudi v letu 2008, ko so se olajšave na področju investicij v osnovna sredstva ponovno uvedle, so se le za investicije v opremo in neopredmetena sredstva. Tako lahko sklepam, da v interesu države ni več tolikšno spodbujanje investicij v zgradbe in zemljišča, temveč le v opremo za poslovanje. Vendar pa mala podjetja, še bolj pa mikro, težijo k rasti in za to potrebujejo tudi nove poslovne prostore. Tako menim, da je bila najbolj idealna in ugodna olajšava, tako z vidika podjetij kot tudi z vidika države, ki je znižala davčno osnovo za 20 % investiranega zneska v opredmetena in neopredmetena dolgoročna sredstva ter 20 % v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva.

Tabela 16: Olajšave za investicije, izračunane v skladu z veljavnimi predpisi iz leta 2005 (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Vrednost investicije	19.883	17.960	18.918	712.476	243.281
Vrednost priznane investicije olajšava 1	19.883	17.960	18.918	712.467	214.281
Olajšava 1	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Višina olajšave 1	3.977	3.592	3.784	142.493	42.856
Vrednost priznane investicije olajšava 2	19.883	17.960	18.918	225.248	214.281
Olajšava 2	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
Višina olajšave 2	3.977	3.592	3.784	45.050	42.856
Skupaj olajšave	7.953	7.184	7.567	187.543	85.713

Torej, če bi enaki predpisi kot v letu 2005 veljali skozi celotno obravnavano obdobje, bi podjetje lahko izkoristilo olajšavo v opredmetena sredstva tudi v letih 2006 in 2008. V letu 2007 pa bi lahko izkoristilo obe olajšavi, tako za investicije v opredmetena osnovna sredstva kot tudi za investicije v opremo. To bi bistveno izboljšalo uspešnost poslovanja podjetja, kar je razvidno iz Tabele 17. Znižal bi se odstotek dejansko plačanega davka, še posebej v letu 2007. V primeru podjetja X bi se tako v letu 2007 efektivna davčna stopnja znižala celo za 18 odstotnih točk, čisti dobiček podjetja pa bi bil za 43.135 evrov višji, kot je bil v resnici.

Tabela 17: Čisti dobiček z upoštevanjem olajšav na področju investicij, ki so veljale v letu 2005 (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Olajšava za investicije	7.953	7.184	7.567	187.543	85.713
Davčna osnova	0	0	1.280	50.032	13.383
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	0	320	11.507	2.944
Čisti dobiček	1.394	1.244	8.527	226.068	96.152
Efektivna davčna stopnja	0 %	0 %	4 %	5 %	3 %

Tudi pri izračunu čistega dobička v primeru koriščenja le olajšav na področju zaposlovanja v pogojih, ki so veljali v letu 2005, s tem da ni bilo časovne omejitve za prijavljenost pri zavodu za zaposlovanje, lahko vidimo, da je le-ta višji. Kot prikazuje Tabela 18, bi tudi že samo

olajšava na področju novozaposlenih v letu 2007 dvignila dobiček, v primeru podjetja X za 7.096 evrov v primerjavi s čistim dobičkom, izračunanim po dejanskih predpisih.

Tabela 18: Čisti dobiček z upoštevanjem olajšav na področju zaposlovanja, ki so veljale v letu 2005, in brez časovne omejitve prijavljenosti pri zavodu za zaposlovanje (v EUR).

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Priznane plače za olajšavo za novozaposlene	4.800	11.000	2.850	102.850	0
Odstotek olajšave za novozaposlene	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %
Višina olajšave za novozaposlene	1.440	3.300	855	30.855	0
Priznane plače za olajšavo za zaposlene invalide	0	0	0	11.000	12.000
Odstotek olajšave za invalide	50 %	50 %	50 %	50 %	50 %
Višina olajšave za invalide	0	0	0	5.500	6.000
Davčna osnova	0	0	7.992	201.220	93.096
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	0	1.998	46.281	20.481
Čisti dobiček	1.394	1.244	6.849	191.294	78.615
Efektivna davčna stopnja	0 %	0 %	23 %	19 %	21 %

Ker zakon predpisuje tako olajšave na področju investicij kot tudi na področju zaposlovanja, pogledjmo še, kakšen bi bil rezultat čistega dobička, izračunanega ob upoštevanju obeh vrst olajšav ob omenjenih pogojih iz leta 2005. Iz Tabele 19 je razvidno, da bi se čisti dobiček v letih 2006, 2007 in 2008 znatno dvignil, dejanski odstotek plačanega davka pa bi v primeru podjetja X v letu 2007 padel na le 1 %.

Tabela 19: Čisti dobiček z upoštevanjem olajšav na področju investicij in na področju zaposlovanja, ki so veljale v letu 2005, in brez časovne omejitve prijavljenosti pri zavodu za zaposlovanje (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Olajšava za investicije	7.953	7.184	7.567	187.543	85.713
Olajšava za novozaposlene	1.440	3.300	855	30.855	0
Olajšava za zaposlene invalide	0	0	0	5.500	6.000
Davčna osnova	0	0	425	13.677	7.383
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	0	0	106	3.146	1.624
Čisti dobiček	1.394	1.244	8.741	234.429	97.472
Efektivna davčna stopnja	0 %	0 %	1 %	1 %	2 %

5.3.3 Podjetje posluje pod pogoji, ko ni predpisanih davčnih olajšav

Država že od leta 2007 želi popolnoma ukiniti davčne olajšave. Le vztrajno nasprotovanje gospodarske zbornice in gospodarskih subjektov jo prepričuje v ponovno uvajanje le-teh. Zato si v zadnjem delu pogledjmo še, kakšno bi bilo poslovanje podjetja, če bi poslovalo v pogojih, ko ne bi bilo predpisanih davčnih olajšav.

Takšni pogoji bi zelo znižali uspešnost poslovanja podjetja, kar je razvidno iz Tabele 20. Poleg tega bi podjetje imelo manjšo motivacijo in manjše možnosti tako za investicije kot tudi za zaposlovanje novih delavcev. Kar pa bi lahko povzročilo, da bi mnoga mala in mikro podjetja stagnirala, saj si rasti zaradi visokih obdavčitev ne bi mogla privoščiti.

Tabela 20: Čisti dobiček z upoštevanjem pogojev brez olajšav (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Dobiček pred obdavčitvijo	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Davčna osnova	1.394	1.244	8.847	237.575	99.096
Davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %
Plačilo davka	349	311	2.212	54.642	21.801
Čisti dobiček	1.046	933	6.635	182.933	77.295
Efektivna davčna stopnja	25 %	25 %	25 %	23 %	22 %

5.3.4 Zaključek analize

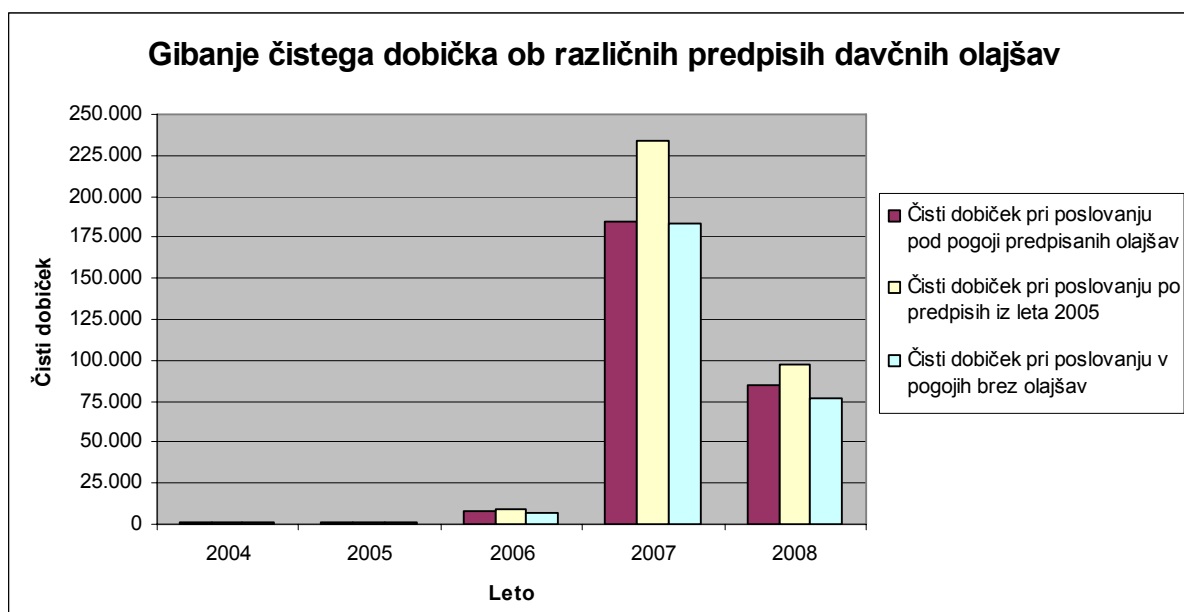
V svoji analizi vpliva davčnih olajšav na poslovanje malih in mikro podjetij sem namenoma predstavila samo davčne olajšave na področju investicij v osnovna sredstva in na področju zaposlovanja, izpustila pa vse ostale možne olajšave, kot so olajšave na področju raziskav in razvoja, rezervacij, donacij ..., ker te mala in mikro podjetja izkoriščajo v minimalnem obsegu.

Tabela 21 in Slika 1 predstavljata gibanje čistega dobička v letih od 2004 do 2008. V prvem primeru (vijoličasta barva na sliki) predstavlja čisti dobiček, ki ga podjetje doseže pri poslovanju pod pogoji davčne zakonodaje. Drugi stolpec (rumena barva na sliki) prikazuje čisti dobiček, ki ga podjetje doseže pri poslovanju po predpisih iz leta 2005. Tretji stolpec (zelena barva na sliki) pa prikazuje čisti dobiček pri poslovanju brez davčnih olajšav. Iz tabele vidimo, da v prvih dveh letih podjetje ob obstoju olajšav doseže enako višino čistega dobička. To je posledica dovolj visokih investicij ter tudi ugodno predpisanih olajšav v letih 2004 in 2005. Brez olajšav bi podjetje v teh dveh letih doseglo nižji čisti dobiček, saj bi moralo plačati davek. V letih 2006, 2007 in 2008 pa izstopa primer, ko je podjetje v vseh letih poslovalo pod pogoji, predpisanimi v letu 2005. Olajšave so v tem primeru pomembno vplivale na čisti dobiček, saj so znatno znižale davčno osnovo. Višji čisti dobiček po eni strani povečuje vrednost podjetja, po drugi pa omogoča podjetju, da se tudi v naslednjem letu širi, investira, zaposluje in raste.

Tabela 21: Čisti dobiček ob različnih višinah davčnih olajšav (v EUR)

Leto	2004	2005	2006	2007	2008
Čisti dobiček pri poslovanju pod pogoji predpisanih olajšav	1.394	1.244	7.795	184.198	85.215
Čisti dobiček pri poslovanju po predpisih iz leta 2005	1.394	1.244	8.741	234.429	97.472
Čisti dobiček pri poslovanju v pogojih brez olajšav	1.046	933	6.635	182.933	77.295

Slika 1: Gibanje čistega dobička ob različnih predpisih davčnih olajšav.



Na investicijske in zaposlitvene odločitve vplivajo poslovna politika podjetja, možnosti, ki se pojavljajo na trgu, in pogoji, ki jih predpisuje država. Pri podjetjih, ki imajo sorazmerno nizke poslovne prihodke, dostikrat na te odločitve odločilno vpliva višina dobička pred obdavčitvijo, ki ga podjetje doseže v tekočem letu. Če država od podjetja zahteva plačilo davka na dobiček, poleg tega pa še akontacijo davka na dobiček, podjetje pogosto ni v stanju zbrati dovolj sredstev za dodatno investiranje in zaposlovanje. Da bi podjetje plačalo čim manj davka, se pogosto odloči višati stroške, ki pa dostikrat niso nujni za samo poslovanje.

Plačilo davka in akontacij pa ne omejuje podjetja samo pri zbiranju sredstev za investicije, ampak lahko tudi zamaje njegovo plačilno sposobnost. Na to dodatno vplivajo na eni strani problemi z izterjavo dolgov od naročnikov, ki so navadno velika podjetja, na drugi pa podjetje ne more plačati svojih dobaviteljev in izkoristiti raznih popustov za takojšnje plačilo. Problemi izterjave terjatev do kupcev pogosto podjetje prisilijo poiskati sodno varstvo, kar pa mu prinese še dodatne izdatke in še večje likvidnostne težave. Ko podjetje enkrat zaide v likvidnostne težave, je pot nazaj zelo težka. To lahko privede tudi do tega, da se je prisiljeno zadolžiti pri banki, kar pa mu naloži še dodatne stroške plačila obresti. Tako se marsikatero

podjetje znajde v začaranem krogu, iz katerega je izhod pogosto težak, še posebej v trenutku, ko se gospodarstvo nahaja v recesiji.

Če pa podjetje ve pravočasno, da mu ni treba skrbeti za plačilo visokega davka od dobička, če točno ve, kakšne olajšave so mu na razpolago, denarja ne varčuje za plačilo davka, ampak ga porabi za investicije, zaposluje nove ljudi in raste. Pri tem pa država prav tako ni prikrajšana. Resda ne dobi toliko prihodkov v proračun na račun davka od dohodkov pravnih oseb, vendar se pri tem povečajo prihodki od drugih davkov. Podjetje, ki raste, ima zaposlenih več delavcev, več proizvede in več proda, tako zrastejo prihodki v proračunu zaradi davka na dodano vrednost, dohodnine in prav tako prispevkov.

SKLEP

Tako kot vsa podjetja tudi država za svoje delovanje potrebuje finančna sredstva. Glavni vir teh sredstev so davki in prispevki, ki jih na podlagi zakona pobere od pravnih in fizičnih oseb. Vendar pa davki danes ne predstavljajo več le enega od osnovnih virov financiranja države, ampak so glavni predmet davčne politike, s katero država vpliva na poslovanje podjetij in obnašanje potrošnikov. Davčni sistem v posamezni državi mora biti torej zasnovan tako, da omogoča državi z davčno politiko izvajati vse potrebne funkcije, hkrati pa mora biti učinkovit in družbeno pravičen.

Eden izmed najpomembnejših davkov, s katerimi država uravnava poslovanje podjetij, je davek od dohodkov pravnih oseb. V strukturi davčnih prihodkov sicer predstavlja zelo majhen delež, vendar pa lahko z njim država vpliva na odločitve glede organiziranosti podjetja, odločitve o virih financiranja podjetja, na investicijske in zaposlitvene odločitve ..., skratka, na celotno poslovanje podjetja.

Glavni instrument, s katerim z davkom od dohodkov pravnih oseb država regulira poslovanje podjetij, pa so davčne olajšave. Davčne olajšave pri davku od dohodkov pravnih oseb so bile predpisane že s prvim zakonom o davku od dobička pravnih oseb, ki ga je sprejel slovenski parlament 1990, malo pred osamosvojitvijo Slovenije. S spremembami in novimi zakoni so se med drugim najbolj spreminjale ravno davčne olajšave, saj je država sledila trendu razvitega sveta, kjer so zaradi zapletenosti davčne zakonodaje nižali davčne stopnje in ukinjali davčne olajšave. Vendar so mnoga podjetja potrebovala te olajšave, tako so se le-te venomer ukinjale, spreminjale, ponovno uvajale. To pa je povzročilo, da davčne olajšave v letih, ko so veljale, tudi niso prinesle pravega učinka, saj mnoga, še posebej pa mala in mikro, podjetja niso niti dohajala sprememb niti imela kadra in finančnih sredstev, ki bi spremljal venomer spreminjajočo se davčno zakonodajo.

Glavni vir zaposlovanja in konkurenčnosti v majhnem gospodarstvu, kot je Slovenija, pa so ravno takšna majhna in mikro podjetja. Tudi ta podjetja, če se želijo širiti in rasti, poleg tekočih finančnih sredstev potrebujejo dodatna finančna sredstva, ki jih morajo dobiti na trgu.

Ker je pridobivanje kapitala na trgu za mala in mikro podjetja dražje in težje kot za velika, ta podjetja nujno potrebujejo davčne olajšave, da lahko vsaj tista finančna sredstva, ki jih sama ustvarijo, namenijo za investicije in zaposlovanje novih ljudi, namesto za plačilo davka od dobička.

V praktičnem delu diplomskega dela sem s podatki povprečnega slovenskega trgovskega podjetja prikazala, da so olajšave zelo pomembne za mala in mikro podjetja. Iz analize se vidi, da bi podjetje veliko bolje poslovalo ob višjih in konstantnih davčnih olajšavah, kot pa je dejansko poslovalo, saj bi bil čisti dobiček tega podjetja v posameznem letu višji. Višji čisti dobiček po eni strani povečuje vrednost podjetja, po drugi pa mu omogoča, da se širi, investira, zaposluje in raste. Tako kot sem napisala že v zaključku analize, tudi država pri tem ne bi bila prikrajšana, saj bi več finančnih sredstev pridobila od drugih davkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Bannock, G. (2005). *The economics and management of small business: an international perspective*. London: Routledge.
2. Bohorič, M. & Oštir, D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
3. European Commission (2000). *Tax policy in the European Union*. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities.
4. European Commission. (2006). *The new SME definition*. Publication Office. Najdeno 31. januarja 2009 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf.
5. European Commission (2008a). *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway*. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities. Najdeno 4. januarja 2009 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008.pdf.
6. European Commission (2008b). *Taxation trends in the European Union – Main results*. Luxembourg: Office for official Publications of the European Communities. Najdeno 15. decembra 2008 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008_main_results.pdf.
7. Direktiva 2003/98/ES Evropskega parlamenta in sveta. (2003). *Uradni list Evropske unije*. Najdeno 4. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:17:01:32003L0038:SL:PDF>.
8. Direktiva 2006/46/ES Evropskega parlamenta in sveta. (2006). *Uradni list Evropske unije*. Najdeno 4. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:224:0001:0007:SL:PDF>.
9. Halberg, K. (2000). *A market-oriented strategy for small and medium scale enterprises*. Washington: The World bank.
10. Hillary, R. (2000). *Small and medium-sized enterprises and the environment: business imperative*. Sheffield: Greenleaf Publishing.

11. *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. (2009)* London: International Accounting Standards Board.
12. Jerman, S. & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: GV Založba.
13. Karmel, S. M. & Bryon J. (2002). *A comparison of small and medium sized enterprises in Europe and in the USA*. London: Routledge.
14. Klun, M. (2008). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
15. Kostanjevec, B. (2002). *Davčne spodbude in harmonizacija mednarodnega davčnega prava*. Maribor: Pravna fakulteta, Inštitut za finančno pravo in javne finance.
16. Kovač, M (2008). *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Primath.
17. Kranjec, M. (2003). *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
18. Liedholm, C. & Mead, D. C. (1999). *Small enterprises and economic development: the dynamics of micro and small enterprises*. London: Routledge.
19. Ministrstvo za finance (2009, maj). *Bilten javnih financ, letnik XI, št. 5*. Najdeno 25. maja 2009 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/tekzib/bilten/Maj_2009.pdf.
20. Mott, G. (2005). *Accounting for Non Accountants*. London: Kogan Page.
21. Murko, V. (1937). *Davčne oprostitve in davčne olajšave*. Ljubljana: Univerzitetna tiskarna in litografija d.d.
22. Nightingale, K. (2002). *Taxation: theory and practice*. B.k.: Pearson Education.
23. Pravilnik o določitvi opreme za raziskave in razvoj za uveljavljanje dodatnega zmanjšanja davčne osnove v višini 10% investiranega zneska v to opremo. (2005). *Uradni list RS*. (št. 77/2005, 16. avgust 2005).
24. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. (2007). *Uradni list* (št. 109/2007, 30. november 2007).
25. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. (2006). *Uradni list RS*. (št. 79/2006, 27. julij 2006).

26. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Statistični urad Republike Slovenije. Najdeno 23. januarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/pxweb/Database/Ekonomsko/Ekonomsko.asp>.
28. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A. & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta.
29. Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 136/2006, 22. december 2006).
30. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
31. Zakon o davku od dobička pravnih oseb. (1990). *Uradni list RS*. (Št. 48/1990, 27. december 1991).
32. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). (1993). *Uradni list RS*. (Št. 72/1993, 22. december 1993).
33. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). (2004). *Uradni list RS*. (Št. 40/2004, 20. april 2004).
34. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. november 2006).
35. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD). (1993). *Uradni list RS*. (Št. 30/1993, 10. junij 1993).
36. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. april 2006).
37. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb. (1991). *Uradni list RS*. (št. 32/1991, 20. december 1991).
38. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-A). (1995). *Uradni list RS*. (št. 20/1995, 7. april 1995).
39. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-B). (1996). *Uradni list RS*. (št. 34/1996, 29. junij 1996).

40. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-C). (2002). *Uradni list RS*. (št. 108/2002, 12. december 2002).
41. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1A). (2004). *Uradni list RS*. (št. 139/2004, 28. december 2004).
42. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B). (2005). *Uradni list RS*. (št. 108/2005, 2. december 2005).
43. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2A). (2008). *Uradni list RS*. (št. 56/2008, 6. junij 2008).
44. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B). (2008). *Uradni list RS*. (št. 76/2008, 25. julij 2008).
45. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C). (2008). *Uradni list RS*. (št. 5/2009, 23. januar 2009).
46. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1B). (2008). *Uradni list RS*. (št. 68/2008, 8. julij 2008).
47. Žibert, F. (2003). *Davčna teorija in politika*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.