

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA

**ANALIZA UČINKOV REFORME DAVKA OD DOHODKA
PRAVNIH OSEB NA PRIMERU PODJETJA**

**»ANALYSIS OF THE EFFECTS OF REFORM ON CORPORATE
INCOME TAX FOR A COMPANY«**

Ljubljana, junij 2016

PETER ALI UŽMAH

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Peter Ali Užmah, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Analiza učinkov reforme davka od dohodka pravnih oseb na primeru podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Andrejo Cirman.

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 DAVČNI SISTEM	2
2 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	4
2.1 Splošne značilnosti davka od dohodka pravnih oseb	4
2.2 Primerjava ZDDPO-1 in ZDDPO-2	5
2.2.1 Splošna izhodišča pri prenovi zakona	6
3 ANALIZA IN UČINKOVITOST ZDDPO-2.....	7
3.1 Davčna politika na področju ZDDPO-2 v zadnjih letih	7
3.2 Primerjava davčnih stopenj drugih držav	9
4 VPLIV SPREMEMB IN DOPOLNIL ZDDPO-2.....	12
4.1 Primerjava obračuna davka po ZDDPO-1 in ZDDPO-2.....	13
ZAKLJUČEK.....	20
VIRI IN LITERATURA	22
PRILOGE	

KAZALO SLIK

Slika 1: Nominalne mejne davčne stopnje v letu 2014	10
Slika 2: Efektivne povprečne davčne stopnje v letu 2014.....	11
Slika 3: Gibanje deleža DDPO v strukturi davčnih prihodkov RS od 2002 do 2015	12

KAZALO TABEL

Tabela 1: Obračun davka od dohodka pravnih oseb po ZDDPO-1	17
Tabela 2: Obračun davka od dohodka pravnih oseb po ZDDPO-2.....	19

UVOD

Za področje zaključne strokovne naloge sem izbral Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). Ta tema se mi zdi zanimiva, ker je uporabna v praksi.

Cilj vsakega gospodarskega subjekta je doseganje dobička, ki je pomemben za ohranjanje in povečevanje kapitala in je podlaga za financiranje investicij ter s tem rast podjetja. Za uspešno poslovanje gospodarskih subjektov je pomembno ustrezno poslovno okolje, ki ga zagotavlja država, to svojo »uslugo« pa zaračunava z davki. Davek od dohodka pravnih oseb je ena od davčnih oblik, ki jo uporabljajo davčni sistemi vseh sodobnih držav.

Slovenija že od leta 2004 izvaja intenzivne davčne reforme. Prva se je dejansko zgodila z vstopom Slovenije v Evropsko unijo. Vendar je bila dana zakonodaja na mnogih področjih nedorečena in nepopolna, zato jo je bilo potrebno v kratkem roku popraviti. Izhodišče pri pripravi novele zakona so predstavljali ukrepi Vlade v okviru gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji.

Nato je na področju davka od dohodka pravnih oseb prihajalo v letih od 2004 do 2007 do nenehnih sprememb. Tako je leta 2005 (delno že 1.5.2004) vstopil v veljavo Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1), ki je bil že leta 2006 noveliran (ZDDPO-1B). Oktobra 2006 pa je vlada spet sprejela novi zakon (ZDDPO-2), ki je z vstopom v veljavo s 1.1.2007 na to področje še tretje leto zapored prinesel veliko sprememb.

Namen spremembe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) je bil zagotoviti jasen zakonski tekst, brez nesorazmernih posegov v davčno osnovo. To bi rezidentom in tujim vlagateljem omogočalo pregledne davčne pogoje poslovanja in primerno motivacijo za vlaganje kapitala in neposredne investicije. Pregleden davčni zakon naj bi omogočal znižanje stroškov obdavčenja pri zavezancih, znižanje stroškov v nadzornih postopkih in dolgoročno znižanje davčnih sporov na sodiščih. Z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), se je uzakonilo enakovredno upoštevanje Slovenskih računovodskih standardov (odslej SRS) in Mednarodnih računovodskih standardov (odslej MRS). Uzakonila se je tesna odvisnost med računovodskim izkazom in davčnim izkazom poslovnega izida, kar prinaša za zavezance tako pozitivne kot negativne posledice. Med pozitivne vsekakor lahko štejemo razbremenitev gospodarstva pri vodenju računovodstva, kot negativno pa tesna povezava, kar pomeni, da se računovodski izkazi poslovnega izida prilagajajo davčnim in obratno.

Evropska unija je na področju davčnega sistema še precej neuskklajena, kar pomeni, da je vsaka članica popolnoma suverena pri odločanju o svojem davčnem sistemu. Davčni sistem opredeljuje način polnjenja državne blagajne s pobiranjem davčnih in nedavčnih prihodkov. Vendar ne služi le polnjenju proračuna, ampak postaja tudi ena od pomembnih konkurenčnih prednosti, s katero si države prizadevajo privabiti čim več tujega kapitala.

Davki so eden izmed instrumentov davčne politike, ki kot prisilna dajatev predstavlja za državo prihodek. Davek od dohodka pravnih oseb spada med neposredne davke, torej neposredno zmanjšujejo dohodek davčnemu zavezancu. Je eden izmed najpomembnejših davkov, ki vpliva na gospodarsko konkurenčnost države ter na privabljanje tujega kapitala. Čeprav davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji predstavlja le manjši del davčnih prihodkov, je vseeno pomemben za gospodarsko rast, pa tudi za podjetja in tuje investitorje. Slovenija je z zadnjo davčno reformo in z zadnjimi spremembami Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) uspela nekoliko omiliti davčno obremenitev podjetij.

Vrste olajšav in višina davčne stopnje, ki so opredeljene z Zakonom o davku na dohodek pravnih oseb, vplivajo tudi na odločitve vlagateljev o tem, kam bodo investirali svoja sredstva.

Davčna stopnja je eden od pomembnejših kazalnikov, ki vpliva na višino obdavčitve podjetij v posameznih državah in s tem tudi na različne prihodke iz naslova davka od dohodka pravnih oseb. Slovenija ima v primerjavi z članicami EU relativno nizko davčno stopnjo. Vendar v celotni EU prevladuje trend nižanja davčnih stopenj davka od dohodka pravnih oseb v zadnjih letih. V kolikor primerjamo zakonske davčne stopnje davka od dohodka pravnih oseb v državah članicah, prevladuje dejstvo, da so v starih državah članicah precej višje kot v novih državah članicah, kar omogoča novim članicam večjo davčno konkurenčnost, več tujih investicij in s tem višjo gospodarsko rast, a Slovenija kot mlada država članica na žalost ne spada med najbolj priljubljena področja za investiranje. V zaključni strokovni nalogi želim z analizo novega ZDDPO-2 v primerjavi s starim ZDDPO-1 ugotoviti, ali so spremembe pozitivno vplivale na davčno klimo v Sloveniji in kako so se te spremembe odrazile v davčnih obremenitvah podjetij.

Cilj naloge je preučiti davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in učinke, ki so jih prinesle spremembe. Primerjal bom predhodni zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1) z današnjim (ZDDPO-2). Z navedeno primerjavo želim spoznati novosti zadnje davčne reforme in ugotoviti, kako te spremembe vplivajo na gospodarske subjekte. Ali je tako uspela postati gospodarsko bolj konkurenčna in bolj zanimiva za tuje vlagatelje.

V nalogi bom predpostavil, da je nov zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) v Sloveniji boljši in podjetjem prijaznejši v primerjavi s predhodnim zakonom, saj država vendarle teži k temu, da bi se slovensko gospodarstvo čim hitreje razvijalo. Prav tako bom predpostavil, da način obdavčitve močno vpliva na poslovanje gospodarskih subjektov, ki želijo doseči čim večji dobiček, pri tem pa plačati čim nižji davek.

Pri oblikovanju zaključne strokovne naloge sem uporabljal različne vrste literatur in virov. Navedena literatura mi bo omogočila predvsem teoretičen opis delovanja davčnega sistema in osnovne značilnosti davka od dohodka pravnih oseb. Večina teoretičnega dela zaključne strokovne naloge bo napisana na podlagi navedenih virov. Pri proučevanju in primerjavi davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji, sem uporabljal novi in stari zakon o davku od dohodka pravnih oseb ter vse dopolnitve in predpise sprejete k navedenima zakonoma. Na to temo je napisanih tudi kar nekaj prispevkov, ki mi bodo v pomoč.

Zaključno strokovno nalogo sestavlja teoretičen del z razlago pojmov, ki zajemajo področje obravnavane tematike. Sledi kratek opis spremembe zakona in analiza sprememb in dopolnil, ki so sledile reformi obravnavane zakonodaje v naslednjih letih. Nato s pomočjo efektivne in nominalne davčne stopnje delamo primerjavo Slovenije z ostalimi članicami Evropske unije. V zaključku naloge sledi še primerjava obračuna davka od dohodka pravnih oseb na praktičnem primeru podjetja, pred in po reformi zakonodaje. Nalogo pa bo zaokrožil sklep.

1 DAVČNI SISTEM

Davčno pravo je znanost, ki proučuje pravno ureditev ekonomskega področja javnih financ. Je posebni del finančnega prava in tvori celoto pravnih norm, ki urejajo pravice in obveznosti udeležencev v davčno-pravnem razmerju. Predmet proučevanja davčnega prava je davčni sistem, ki pomeni celovitost davčnih oblik določene države. Na oblikovanje

davčnega sistema vplivajo različne determinante, kot so politična ureditev, gospodarski sistem, sistem socialne varnosti, denarna politika ter drugi družbeni dejavniki, ki so s svojim delovanjem tesno povezani z davčnim sistemom. Davčni sistem je ena izmed glavnih značilnosti suverenosti države in se med seboj razlikujejo zaradi različnega zgodovinskega razvoja, zunanjih vplivov, kompromisov in nasprotij (Bohorič & Oštir, 2006).

Davčni sistem predstavlja način financiranja države in lokalne skupnosti za zadovoljevanje potreb v javnem interesu, zato mora biti obdavčitev sprejemljiva tako iz ekonomskega kot iz socialnega vidika. V okviru davčne politike želi država doseči predvsem tri cilje, in sicer: zadovoljiti skupne in javne interese, učinkovito prerazporediti ustvarjeni BDP in doseči enakomeren in stabilen gospodarski položaj (Milost & Milunovič, 2001).

Namen davčnega sistema pa ne temelji le na polnjenju državnega proračuna, ampak postaja ena od vedno bolj pomembnih konkurenčnih prednosti, s katero si države prizadevajo privabiti čim več tujega kapitala. V kolikor je le-ta urejen, pregleden, stabilen in vreden zaupanja, je večja možnost, da se tuji vlagatelji odločijo vlagati svoja sredstva v takšno državo. Če pa so poleg tega davki še občutno nižji kot drugje, bodo podjetniki in varčevalci selili celo svoja podjetja in prihranke v davčno prijazne države. (Manfreda, 2003).

Davčni sistem mora biti (Stanovnik, 2008):

- pravičen, torej vsak davčni zavezanec mora prispevati pravičen delež k financiranju države;
- tak, da čim manj posega v ekonomske odločitve, oz. da povzroča čim manjšo izgubo učinkovitosti. Država preko davčnega sistema prisilno odvzema realni prihodek in tako posega v ekonomske odločitve, pri tem pa mora paziti, da z višino pobranih davkov dosega čim višji output oziroma proizvod družbe;
- tak, da so stroški pobiranja davkov stroški upravljanja in stroški izpolnjevanja davčne obveznosti nizki v primerjavi s celotno vrednostjo pobranih davkov. S to lastnostjo je mišljeno, da mora davčni sistem zagotoviti nizke stroške davčne administracije ter nizke stroške za davčne zavezance pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti, torej čim večjo enostavnost in razumljivost ter čim manjšo porabo časa pri izpolnjevanju obrazcev za izpolnitev svojih davčnih obveznosti.

Pri tem se pojavlja problem medsebojne odvisnosti zelenih lastnosti davčnega sistema. Tako ima, denimo večja pravičnost praviloma za posledico nižjo ekonomsko učinkovitost. Prav tako nižji administrativni stroški povzročijo večjo nepravičnost in posledično z veliko verjetnostjo tudi nižjo ekonomsko učinkovitost.

Cilji davčnega sistema so lahko ekonomske, socialne in politične narave. Ekonomske cilje delimo na mikroekonomske cilje in makroekonomske cilje. Glede na obravnavano temo so za mojo diplomsko nalogo najbolj pomembni mikroekonomski cilji. Ti preko davčnega sistema favorizirajo določene gospodarske veje, povečujejo delovno vsebino pri davčnih zavezancih, stimulirajo tuja vlaganja, povečujejo razvoj nerazvitih delov držav in pospešujejo investicijske primere. Makroekonomski cilji vplivajo na odnose makroekonomskih agregatov (stabilnost cen, zaposlenost,...), socialni cilji pa se nanašajo na odpravljanje razlik v materialnem položaju davčnih zavezancev. Politični cilji se v modernih tržnih gospodarstvih redko formirajo (Kovač 2004, 24).

Davki so obvezne dajatve, ki posredno vplivajo na ekonomsko politiko tako, da neposredno vplivajo na porabo gospodarstva, varčevanje in smer politike podjetij (Bohorič & Oštir).

Davki se med seboj razlikujejo na osnovi predmeta obdavčevanja ter deleža prihodkov, ki ga zavzemajo v strukturi prihodkov javnega značaja. V razvitih državah, kjer je dohodek pravnih oseb načeloma visok, bo delež davka na dohodek pravnih oseb v strukturi vseh pobranih davkov večji kot v državah v razvoju, ki želijo z nižjimi davki postati za tuje vlagatelje bolj zanimive (Kovač, 2004).

V sodobnih davčnih sistemih lahko davkom pripišemo naslednje značilnosti (Bohorič & Oštir, 2006) :

- prisila plačevanja davkov (davčni zavezanec mora plačati davke, saj je v nasprotnem primeru sankcioniran);
- davki so izvedeni prihodki države, saj jih pridobiva na podlagi javnopravnih predpisov (davščine);
- nevračljivost davkov, kar pomeni, da država postane njihov lastnik, ko jih pridobi;
- nedoločenost porabe pobranih davkov;
- so denarni prihodki države;
- teritorialno načelo plačila davka, kar pomeni, da osebe, ki pridobivajo dohodek ali razpolagajo s premoženjem na določenem območju, so davčni zavezanci ne glede na njihovo državljanstvo v tej državi.

2 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

2.1 Splošne značilnosti davka od dohodka pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb se po svojih značilnostih uvršča med neposredne osebne davke. Je temelj obdavčitve dohodka oziroma dobička gospodarskih subjektov. Davčni zavezanci sicer od tega davka nimajo neposredne protidajatve, saj le-ta predstavlja prihodek državnega proračuna, s katerim se financirajo storitve javnega sektorja. Ima pa pomembno vlogo pri odločitvi vlagateljev o tem, kam bodo vlagali svoja sredstva (Grilj, 2000).

Glede na način ugotavljanja in plačevanja davčne obveznosti se uvršča med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve. To pomeni, da je davčni zavezanec dolžan sam opraviti davčni obračun na podlagi podatkov iz svojih poslovnih knjig in z uporabo določb Zakona od dohodka pravnih oseb (Grilj, 2000). Davek od dohodka obdavčuje davčno osnovo oziroma dobiček podjetja, ki ga dobimo tako, da raznovrstne prihodke znižamo za raznovrstne odhodke realizirane v določenem časovnem obdobju enega poslovnega leta.

Obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb je v Sloveniji določena z Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2), ki je začel veljati 1. januarja 2007, vendar je do danes že prišlo do določenih sprememb, oziroma dopolnitev zakona. ZDDPO-2 določa davčne zavezance, izračun davčne osnove za obračunavanje davka, davčno stopnjo, davčne olajšave, oprostitev. Način obračunavanja in plačevanja davka od dohodka pravnih oseb pa, tako kot druge davke, ureja Zakon o davčnem postopku.

Davek od dohodka pravnih oseb spada med kompleksnejše davke, kljub temu pa predstavlja najpomembnejšo vrsto davka iz vidika neposrednega obdavčevanja pravnih oseb. Za podjetja ta davek pomeni neposreden vpliv na uspešnost poslovanja podjetja, za državo pa je le eden izmed ekonomskih instrumentov, ki prinaša javno-finančne prihodke. Iz mednarodnega vidika je ta davek z davčno politiko kazalec mednarodne konkurenčnosti.

Večja mobilnost kapitala in davčno tekmovanje med državami, zato da bi pritegnile čim več tujih investicij, pa bo tudi v prihodnosti povzročilo nižanje davčnih stopenj, večanje različnih davčnih olajšav, v obliki amortizacije, v obliki možnih izgub, itd (Svilar & Šircelj, 1998).

Slovenija je po osamosvojitvi začela uresničevati reformo davčnega sistema, s katero se je prejšnji dolgoletni sistem družbenih financ spremenil v fiskalni sistem, ki je bil primerljiv s fiskalnimi sistemi držav z tržnim gospodarstvom. V začetku leta 1991 je Slovenija uvedla davek od dobička pravnih oseb z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb. S tem zakonom smo dobili novo ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov ter uvedli uporabo Slovenskih računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil. Davčna stopnja je takrat dosegala 40% (Ministrstvo za finance RS, 2004).

Slovenija je morala s časom zakon prilagoditi spremenjenim gospodarskim razmeram. Tako je s 1. januarjem 1994 stopil v veljavo nov Zakon o dobičku pravnih oseb, s katerim se je Slovenija nekoliko bolj približala zahtevam EU. Z novim zakonom se je davčna stopnja znižala na 30%, leto kasneje pa na 25%. Leta 1996 je bil sprejet Zakon o davčni službi, davčnem postopku in carinski zakon. Z Zakonom o davčni službi smo uvedli novo državno službo, tako imenovano Davčno upravo Republike Slovenije (DURS), ki opravlja davčni nadzor nad pravnimi in fizičnimi osebami (Milost & Milutinovič, 2001). Junija istega leta je bil podpisan evropski sporazum o pridružitvi Republike Slovenije in evropskimi državami, ki delujejo v okviru EU. Po ratifikaciji sporazuma je Slovenija začela intenzivno prehajati na davčne oblike, ki so bile značilne za EU (Tičar, 2001).

Slovenija je 1. maja 2004 postala polnopravna članica EU, zato je morala uvesti nekatere določbe in pravila, ki jih narekujejo uredbe in direktive EU. Tako je vstopil v veljavo novi Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1). Po osamosvojitvi je bila to prva večja davčna reforma. S sprejemom ZDDPO-1, je Slovenija v slovenski pravni red prevzela in implementirala direktive Evropske unije s področja obdavčevanja pravnih oseb, istočasno pa v ZDDPO-1 vnesla spremembe, ki so jih zavezanci prvič čutili v davčnem letu 2005, še bolj pa ob spremembi računovodskih standardov v letu 2006.

Poleg rešitev, ki ji poznajo vse tri direktive Evropske unije; direktiva o obdavčitvi dividend med državami članicami, ki jih odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam, direktiva o obdavčitvi obresti in premoženjskih pravic, ki se izplačujejo med zavezancema iz različnih držav članic EU, ter direktiva o davčni ureditvi združitve, delitev, zamenjave kapitalskih deležev in o prenosu dejavnosti v situaciji, ko so v ta materialna statusna preoblikovanja vpletene družbe iz ene ali več držav članic, je ZDDPO-1 prinesel precej institutov, ki do takrat Sloveniji še niso bili znani. Vse rešitve pa so v praksi pomenile povečanje obremenitve pravnih oseb.

ZDDPO-1 je v letu 2006 povzročil nemalo težav, saj ni urejal vrste zadev, ki bi jih spričo novih Slovenskih računovodskih standardov (2006) in Mednarodnih standardov računovodskega poročanja moral urejati, ali pa bi jih moral urejati drugače.

2.2 Primerjava ZDDPO-1 in ZDDPO-2

ZDDPO-2 je bil sprejet 26. oktobra 2006 v državnem zboru, objavljen pa je bil v Uradnem listu RS, št. 117, dne 16.11.2006. V uporabo je stopil 1. januarja 2007, z izjemo nekaterih določb o olajšavah ter oprostivah davka. To so določbe, ki urejajo povečane regijske

olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj ter določbe, ki urejajo oprostitve povezane z družbami tveganega kapitala.

2.2.1 Splošna izhodišča pri prenovi zakona

Predlagatelj je navedel 3 temeljne razloge za spremembo ZDDPO-1 in sprejem novega ZDDPO-2 po zgolj 2-letni uporabi. Ti razlogi so: razvojni cilj Slovenije, izhajajoč iz strateških dokumentov, ki posegajo na področje ekonomske politike, potreba po spremembi določenih rešitev na podlagi spoznanj pri izvajanju z ZDDPO-1 in tudi pripomb strokovne javnosti in zavezancev ter uvedba novih rešitev zaradi sprememb druge zakonodaje, zlasti računovodskih standardov.

Izhodišče pri pripravi novele zakona so predstavljali ukrepi Vlade v Okviru gospodarskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji, ki jih je vlada sprejela v mesecu novembru 2005. Kot izhaja iz dokumenta je bil namen sprememb ZDDPO-1 zagotoviti jasen in določen zakonski tekst, brez nesorazmernih posegov v davčno osnovo, ki bo rezidentom in tujim vlagateljem omogočal pregledne davčne pogoje poslovanja in primerno motivacijo za vlaganje kapitala in neposredne investicije. Pregleden davčni zakon naj bi omogočal znižanje stroškov obdavčenja pri zavezancih, znižanje stroškov v nadzornih postopkih in dolgoročno znižanje pripada davčnih sporov na sodišča.

Najprej je bilo potrebno odgovoriti na vprašanje, katere računovodske standarde upoštevati pri določanju davčne osnove pravnih oseb. Prav tako je bilo potrebno sprejeti določitev, kako tesno bo davčna osnova povezana s poslovnim dobičkom. Povedano drugače, ali bo nov davčni dobiček temeljil na poslovnem dobičku, ali bo davek od dobička pravnih oseb predpisal posebne davčne institute. Slednja rešitev bi bila na prvi pogled za javne finance in proračun manj tvegana, vendar za davčne zavezance izjemno zahtevna, saj bi zahtevala vzporedno davčno knjigovodenje.

Pri pripravi novega ZDDPO-2 je bila sprejeta odločitev, da naj bo davčni dobiček tesno odvisen od poslovnega dobička, razen tistih izjem, kjer je poseg davčne zakonodaje potreben. S tem bo gospodarstvo tudi razbremenjeno spremljanja odloženih davkov, odločitev pa ima tudi širši ekonomski pomen, saj bodo podjetja lahko izbirala svojim razmeram potrebne računovodske usmeritve pri pripravi letnih poročil.

V ZDDPO-2 je bilo potrebno posredno dosledno implementirati vse direktive EU, ki urejajo področje harmonizacije davka od dobička pravnih oseb. Ne glede na dejstvo, da direktive urejajo davčne posledice razmerij med dvema ali več zavezanci, ki so rezidenti različnih držav članic, so z vidika nediskriminatorne obravnave vseh zavezancev, v ZDDPO-2 rešitve iz direktiv implementirane tudi v notranja razmerja med rezidenti Slovenije.

Izhodiščno je bilo potrebno sprejeti tudi odločitev ali bo zakon sploh reguliral področje transference cen med povezanimi osebami in do kakšne mere. Na tej podlagi je bila sprejeta odločitev, da naj zakon natančno ureja povezane osebe v odnosu rezident/nerezident in davčno obravnavo transference cen med njimi. Notranja razmerja med povezanimi osebami naj bodo davčno regulirana samo v primeru, kjer bi pomenila davčno evazijo.

Sprejeta je bila odločitev, da se odpravlja ekonomsko dvojno obdavčevanje na vseh področjih, kjer lahko skladno s trenutnimi rešitvami pride do dvojnega obdavčevanja. Takšno izhodišče je zahtevalo sprejetje ustreznih institutov o odpravi ekonomske dvojne

obdavčitve na nivoju enega davčnega zavezanca, pri transakcijah med povezanimi osebami, pri prejemu dividend in pri realizaciji kapitalskih dobičkov.

V zvezi z obdavčitvijo dohodkov nerezidentov, ki jih dosegajo v Sloveniji, je bila sprejeta predpostavka, da stopnja obdavčitve bruto dohodkov nerezidentov v Sloveniji, od katerih se obračuna davčni odtegljaj, ne sme biti enaka, temveč nižja od stopnje obdavčitve neto dobička rezidentov ali nerezidentov v stalni poslovni enoti. Prav tako je bilo podano jasno izhodišče, da je potrebno, zaradi pravne varnosti plačnikov davka, dohodke pri viru taksativno jasno opredeliti, brez nepotrebne širjenja virov dohodkov na »vse ostale dohodke« tako, kot v predhodni davčni ureditvi.

V primerjavi s prej veljavnimi zakoni sta značilnosti ZDDPO-2 znižana nominalna davčna stopnja davka od dohodka in davčnega odtegljaja ter skrčen obseg davčnih olajšav. Odprava davčne olajšave za investicijska vlaganja, ki jo je nadomestila olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, je pomembno vplivala na prerazporeditev davčnih ugodnosti med davčnimi zavezanci. Prav tako je pomembna odprava ekonomske dvojne obdavčitve pri dividendah in ugodnosti pri kapitalskih dobičkih.

Vendarle niso pomembne le davčna stopnja in davčne olajšave za vprašanje efektivne obdavčitve pravnih oseb, temveč predvsem določbe o davčni osnovi. Davčna osnova je po ZDDPO-2 namreč tesno povezana s poslovnim izidom. Posebne davčne določbe pa urejajo le oslabilne nekaterih gospodarskih kategorij rezervacije in amortizacijo. Sistemsko pa je najpomembnejše, da zakon oba računovodska okvira, to je Slovenske računovodske standarde in Mednarodne standarde računovodskega poročanja, za davčne namene upošteva enakovredno. Pregledneje je urejeno tudi področje davčnega odtegljaja, področje kapitalskih transakcij in materialnih statusnih preoblikovanj. In navsezadnje, zakon zahteva podrobnejšo ureditev določenih zakonskih določb v podzakonskih aktih in vsebuje splošno pooblastilno normo ministru za finance, da lahko v podzakonskem aktu uredi podrobnejša pravila za izvajanje zakona.

3 ANALIZA IN UČINKOVITOST ZDDPO-2

3.1 Davčna politika na področju ZDDPO-2 v zadnjih letih

Najbolj opazne rešitve v ZDDPO-2, ki so tudi v javnosti najbolj odmevale, so določbe o davčnih olajšavah in o nominalni davčni stopnji. Obseg davčnih olajšav se je, zaradi odprave investicijske olajšave za vlaganja v opremo, za večino zavezancev zmanjšal. Nominalna davčna stopnja se je do leta 2010 postopoma znižala na 20%. Ob uveljavitvi ZDDPO-2 v letu 2007, je znašala 23%. Davčne olajšave in nominalna davčna stopnja determinirajo efektivno davčno obremenitev zavezancev, vendar pa so za efektivno obdavčitev posameznega zavezanca velikega pomena tudi tiste določbe ZDDPO-2, ki se nanašajo na sistemska vprašanja, povezana z določanjem davčne osnove. Pomembna novost v ZDDPO-2 je odprava ekonomske dvojne obdavčitve.

V okviru davčne reforme 2006 so bile v ZDDPO-2 uveljavljene tudi ugodnosti za dopustne naložbe tveganega kapitala v obliki ničelne stopnje za družbe tveganega kapitala, ki so ustanovljene po Zakonu o družbah tveganega kapitala (Uradni list RS, št. 92/07 in 57/09), ter izvzem kapitalskih dobičkov od odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala, ki je dopusten v celoti, medtem ko je za druge odsvojitve lastniških deležev možen le v višini 50%. Vendar se navedene ugodnosti niso uveljavljale v znatni meri oziroma se

niso uveljavljale. K temu je pripomogla ekonomska in finančna kriza, ko se niso dosegali občutni dobički.

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 55/2015) se je v slovenski pravni red delno prenesla Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (UL L št. 182 z dne 29. 6. 2013, str. 19). Posledično je bila z navedeno novelo uvedena določba, da se v izjemnih primerih, kadar koristnosti dobrega imena ni mogoče zanesljivo oceniti, dobro ime sistematično odpiše v obdobju petih let, pred tem namreč amortizacija dobrega imena ni bila dovoljena. Določbi sledi tudi ureditev v predlogu novih Slovenskih računovodskih standardov–SRS 2016. Zaradi navedenega bodo v praksi uporabniki SRS po novem za računovodske namene dobro ime smeli amortizirati, uporabnikom MSRP pa to še vedno ne bo dovoljeno. Zaradi povezave med ugotavljanjem davčne osnove po ZDDPO-2 z ugotavljanjem dobička za poslovne namene po računovodskih standardih bi brez spremembe ZDDPO-2 prihajalo tudi do razlik pri ugotavljanju davčne osnove v odvisnosti od uporabljene računovodske pravne podlage.

Pomembnejše spremembe je v letih po sprejetju ZDDPO-2 doživel predvsem 55. člen v segmentu davčnih olajšav. Prva pomembnejša sprememba je vstopila v veljavo 16. avgusta 2007 in je urejala področje olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. Ta ukrep je bil sprejet v smeri stimuliranja podjetij za vlaganje v raziskave in razvoj. Tudi v letu 2008 je z enakim ciljem vlada 55. členu dodala nov 55.-a člen, ki ureja olajšavo za investicije. 22. januarja 2009 se je v 55.-a členu spremenil prvi odstavek, ki je urejal višino olajšave. Z nastopom nove vlade in že v času svetovne gospodarske in finančne krize je bil za podjetja sprejet še ugodnejši ukrep olajšav pri investiranju v opremo in neopredmetena sredstva, ki naj bi preprečil padec proizvodnje in pomagal pri čimprejšnjemu izhodu iz krize. Z dopolnilom ZDDPO-2 se je 28. maja 2010 v 55. členu še dodatno zvišala olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj.

Ker prejšnje olajšave niso imele pričakovanega učinka, je vlada olajšave za raziskave in razvoj zvišala na 100% vloženga zneska, zvišala pa je tudi olajšave za investiranje iz 30% na 40%. Z istim datumom je bil dodan 55.b člen, ki je uvedel olajšavo za zaposlovanje, saj se je v obdobju krize število brezposelnih močno povečalo. Veliko starejših ljudi, ki so bili nekaj let pred upokojitvijo, je ostalo brez službe. Občutno pa so se zmanjšale tudi možnosti za zaposlitev mladih. Ta zakon je bil urejen tako, da so bile posebne olajšave ponujene podjetjem, ki bi zaposlili mlajše od 26 let in starejše od 55. Davčna osnova se lahko zniža v višini 45% izplačane plače te osebe za prvih 24 mesecev zaposlitve, pod pogojem, da je oseba zaposlena za nedoločen čas na podlagi pogodbe o zaposlitvi ter če zavezanec poveča skupno število zaposlenih delavcev v davčnem letu zaposlitve novega delavca.

Z ukrepom povečanja olajšave za raziskave in razvoj iz 20% na 40%, od leta 2012 pa 100% zneska vloženga v razvoj, se je hkrati ukinila dodatna regijska olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj na manj razvitih območjih države. Uveden je bil tudi institut izključevanja olajšave za investiranje in olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj po tem zakonu. S 1. 1. 2012 se je olajšava za investiranje preoblikovala na način, da se je povečal odstotek olajšave s 30 % na 40 % investiranega zneska v opremo in neopredmetena sredstva ter obenem črtal zgornji zneskovni prag koriščenja olajšave.

Tako, kot je vlada ob sprejetju davčne reforme konec leta 2006, sprejela, da se bo do leta 2010 davčna stopnja postopoma znižala iz 25% na 20%, so aprila 2012 sprejeli zakon, ki bi davčno stopnjo postopno znižal na 15% do leta 2015. Namen zakona pa je bila davčna razbremenitev podjetij in s tem spodbujanje prihodnje gospodarske aktivnosti. Septembra 2012 je vlada sprejela predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je stopil v veljavo januarja 2013. V zadnjih letih se je namreč kumulativna davčna izguba na ravni celotnega gospodarstva v Sloveniji povečala. V letu 2012 uvedene spremembe, znižanje splošne stopnje za obdavčitev dohodkov pravnih oseb in zvišanje davčnih olajšav, pa pomenijo dodaten pritisk na javne finance. Zato po novem lahko zavezanci koristijo prenesene (akumulirane) davčne izgube iz minulih davčnih obdobj le v omejenem obsegu, in sicer največ v višini 50% davčne osnove, ki bo realizirana v posameznem davčnem obdobju. Omejen obseg prenašanja davčne izgube pa se je hitro odrazil v dvigu učinkovite davčne stopnje.

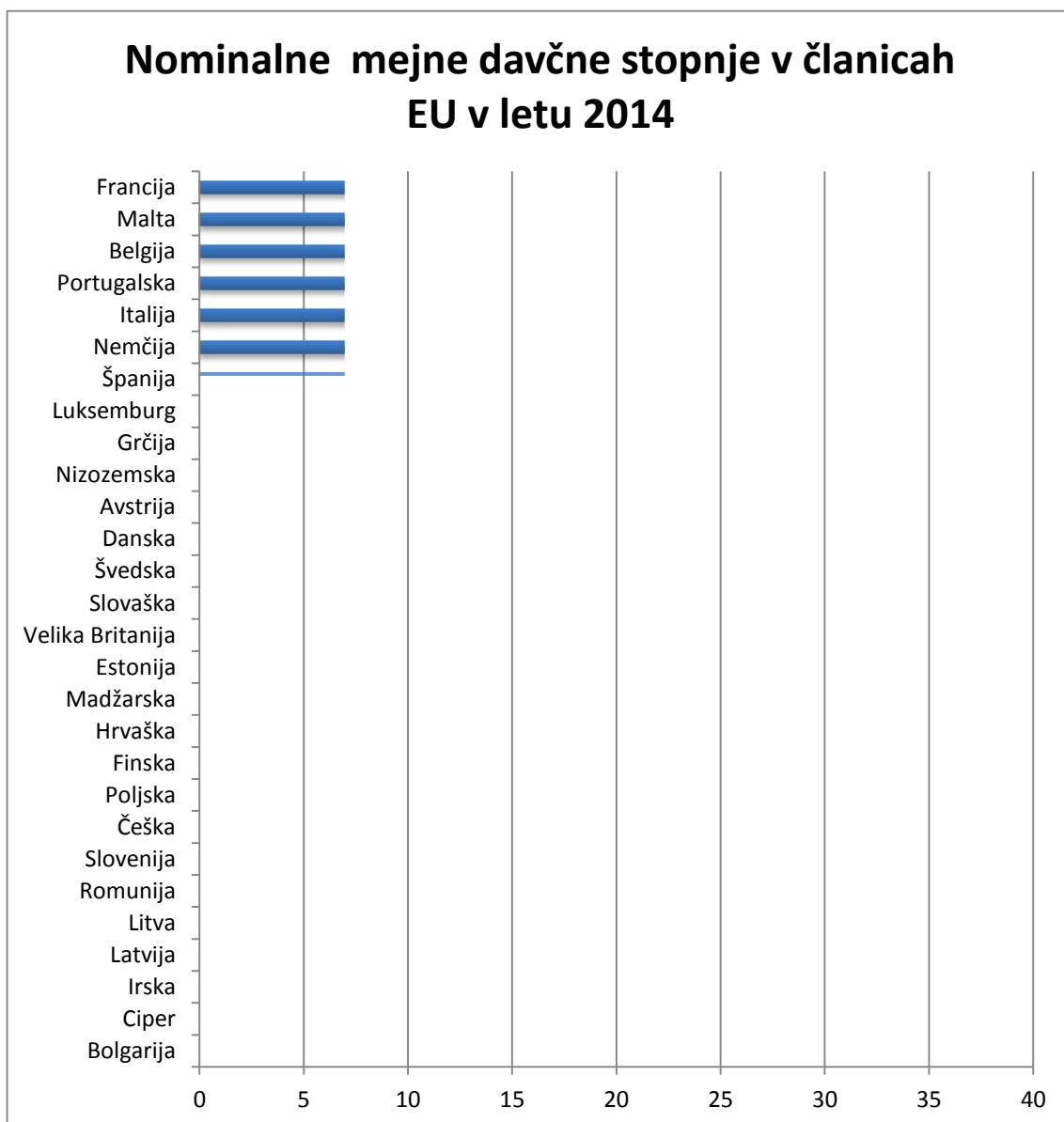
7. decembra 2012 je bila sprejeta še ena pomembnejša novela ZDDPO-2, ki je vstopila v veljavo s 1. 1. 2013. Uvedla je posebno ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. V kolikor izpolnjujejo določene pogoje tega zakona in zakona, ki ureja davčni postopek, je davčnim zavezancem (pravnim osebam) dana možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Nov način obdavčitve je ugodnejši predvsem za tiste podjetnike, ki ne zaposlujejo delavcev in posledično nimajo stroškov dela, ki praviloma predstavljajo velik delež v skupnih stroških. Ter tiste, ki imajo nizke ostale stroške poslovanja in si bodo morda lahko, zaradi doseganja drugih dohodkov, obdavčenih z dohodnino, znižali skupno obdavčitev. Podjetje, ki zaposluje veliko delavcev, pa pride do nižje davčne osnove »pri navadnem načinu obračunavanja davka«. Zato je ta ukrep spodbuda predvsem manjšim podjetjem z manj zaposlenimi, da bi v času krize prevzela večje breme razvoja in novega zaposlovanja.

Zaradi povezave med ugotavljanjem davčne osnove po ZDDPO-2 z ugotavljanjem dobička za poslovne namene po računovodskih standardih, bi brez spremembe ZDDPO-2 prihajalo do razlik pri ugotavljanju davčne osnove, v odvisnosti od uporabljene računovodske pravne podlage. Lahko povzamemo, da se je cilj davčne reforme 2006, to je nizka splošna davčna stopnja brez olajšav, do danes bistveno zrahljal. Stopnja je relativno nizka, olajšave pa znatne.

3.2 Primerjava davčnih stopenj drugih držav

V Sliki 1 so prikazane nominalne mejne davčne stopnje v EU, kot jih določa zakonodaja v posamezni državi.

Slika 1: Nominalne mejne davčne stopnje v letu 2014



Vir: »Taxation trends in the European Union, Data for EU Member States, Iceland and Norway«, Eurostat Statistical books, 2015 edition

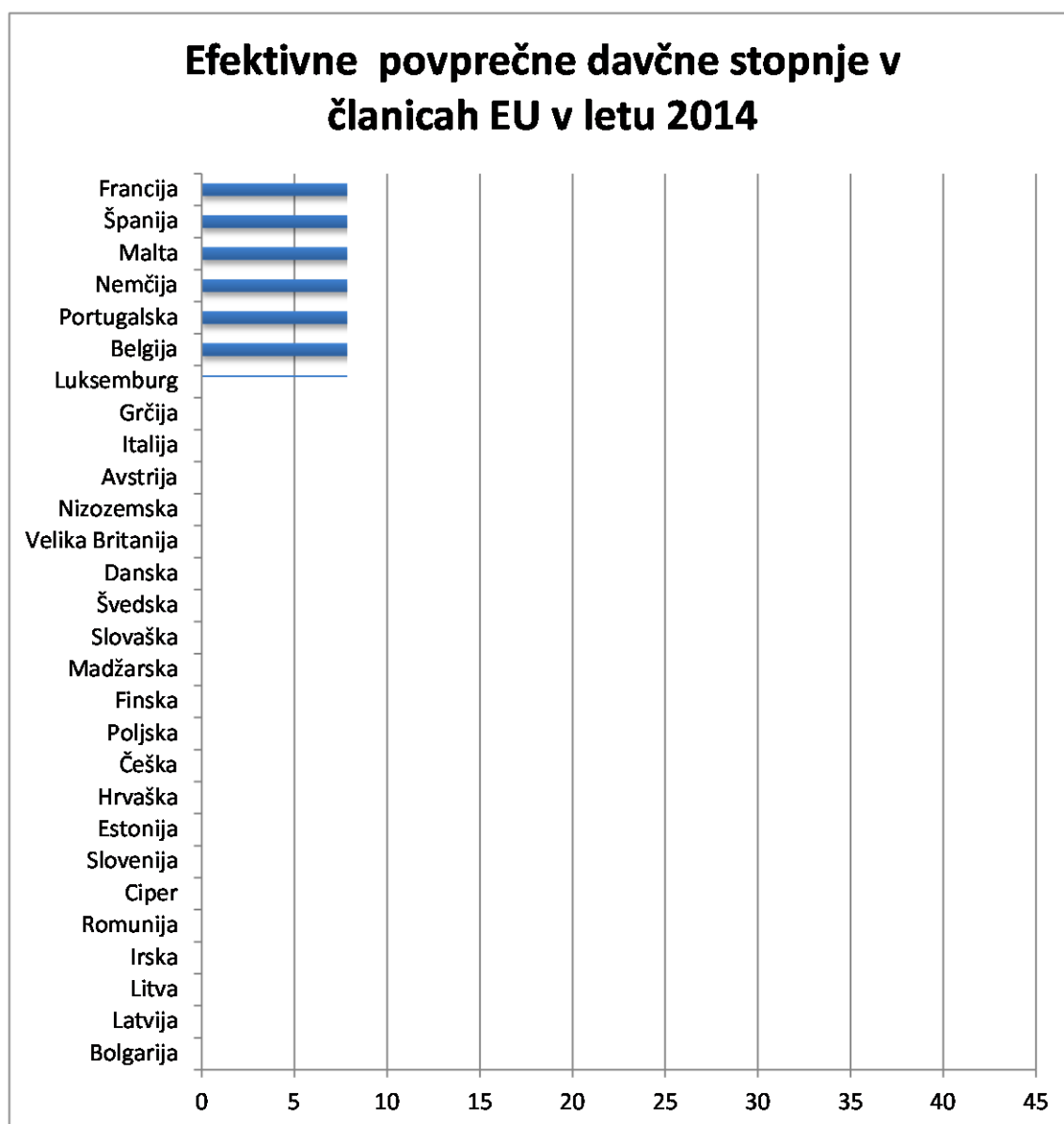
Hitro opazimo, da imajo bolj razvite države občutno višjo davčno stopnjo davka od dohodka pravnih oseb kot nekoliko manj razvite. Lahko sklepamo, da je politika manj razvitih držav manjša davčna obremenitev podjetij. Po drugi strani pa je davčna politika visoko razvitih držav, usmerjena v spodbujanje vlaganja v razvoj. Mednarodna primerjava kaže, da je nominalna stopnja obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji (17% za leto 2014) precej nižja od povprečne nominalne stopnje obdavčitve pravnih oseb v državah članicah EU (22,9% za leto 2014).

Zgolj primerjava najvišjih nominalnih mejnih davčnih stopenj pa nima velike pojasnjevalne moči, saj nam nominalne davčne stopnje ne povedo ničesar o velikosti davčne osnove v smislu uveljavljanja davčnih olajšav ali drugih zmanjšanj davčne osnove. Ob upoštevanju teh zmanjšanj se izračunavajo efektivne povprečne davčne stopnje, ki so prikazane v nadaljevanju. Za podjetja je dejanska ali efektivna davčna stopnja bistveno pomembnejša.

Pove nam, kolikšna je dejanska davčna obremenitev podjetja v neki državi. Efektivna davčna stopnja je definirana kot razmerje med celotnimi plačanimi davki in dohodkom pred obdavčitvijo.

Iz Slike 2 lahko razberemo, da je med državami EU-28 Slovenija, s sedmo najnižjo efektivno povprečno davčno stopnjo 15,5% v letu 2014, pod povprečjem članic Evropske unije. Le šest držav članic ima nižjo efektivno davčno stopnjo. Nizka efektivna davčna stopnja govori v prid vzpodbudni davčni politiki, saj pove kolikšna je dejanska davčna obremenitev dohodka pravnih oseb in pritegne več zanimanja potencialnih vlagateljev.

Slika 2: Efektivne povprečne davčne stopnje v letu 2014



Vir: »Taxation trends in the European Union, Data for EU Member States, Iceland and Norway«, Eurostat Statistical books, 2015 edition

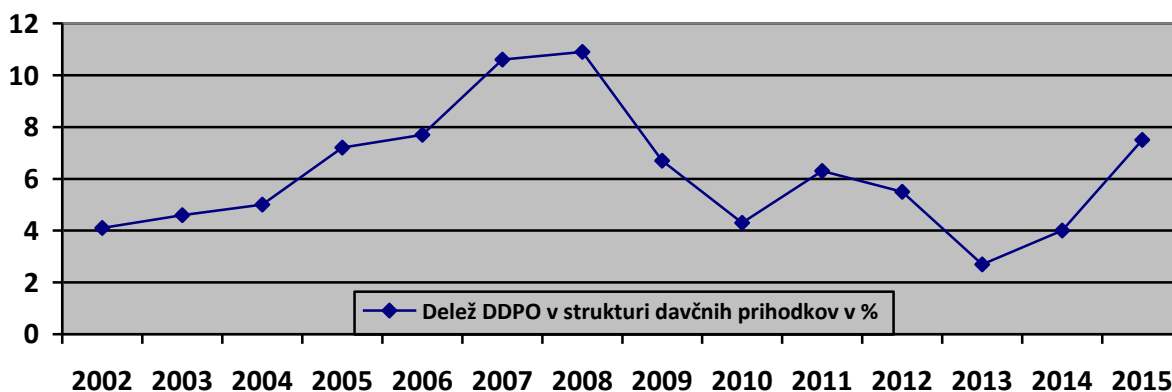
4 VPLIV SPREMEMB IN DOPOLNIL ZDDPO-2

Davčno osnovo, od katere se plačuje davek, dobimo tako, da dobljeno davčno osnovo zmanjšamo za davčne olajšave in davčne izgube. Davčna stopnja nato določi, kolikšen delež davčne osnove znaša plačilo davka. Od leta 1995 do leta 2006 je v Sloveniji znašala davčna stopnja davka od dohodka pravnih oseb 25%. Z sprejetim ZDDPO-2 leta 2007, kasneje pa še s spremembo tega zakona leta 2012 se stopnja postopoma znižuje. Glavni namen pa ostaja ves čas razbremenitve gospodarskih subjektov.

Pri vrednotenju obsega diskriminacije davčnega obsega je potrebno upoštevati davčno stopnjo. Pri tem je boljši pokazatelj razmerje efektivna davčna stopnja. Nanjo namreč poleg splošne davčne stopnje vplivajo predvsem višina davčnih spodbud in olajšav, ker zmanjšujejo dejansko davčno obremenitev podjetij. Lahko nastanejo precejšnje razlike med zakonsko in dejansko davčno stopnjo. Dober primer, kako olajšave vplivajo na davčno osnovo, lahko omenimo dogajanje po sprejetju ZDDPO-2, ko so družbe za leto 2007 izkazale precej višjo davčno osnovo. S 1. 1. 2007, ko so ukinili investicijske olajšave, se je posledično zvišala efektivna davčna stopnja.

V sklopu davčne reforme, ki naj bi prinesla delno razbremenitev gospodarskih subjektov, je bil sprejet Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, ki velja še danes, sicer z že določenimi spremembami in dopolnitvami. Cilji davčnih ukrepov v predlogu zakona so usmerjeni k doseganju javnofinančne konsolidacije, pa tudi zmanjševanje javnofinančnega deficita do leta 2020, ob hkratnem vodenju politike, ki bo izboljšala dejavnike konkurenčnosti in dvignila produktivnost gospodarstva. Iz podatkov obračunov DDPO je razvidno, da predstavljajo največjo izgubo javnofinančnih prihodkov olajšave za investiranje, za vlaganja v raziskave in razvoj ter zmanjšanje davčne osnove zaradi pokrivanja izgub iz preteklih let. Pomemben delež zmanjšanja davčnih prihodkov je tudi posledica uveljavljenih davčnih olajšav za prostovoljno pokojninsko zavarovanje in za zaposlovanje invalidov (Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, 2015).

Slika 3: Gibanje deleža DDPO v strukturi davčnih prihodkov RS od 2002 do 2015



Vir: FURS, 2008a; 2009a; 2010b; 2011c; 2012c; 2013c; 2014; 2015; Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007; 2008; 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014; 2015, 2016, SURS 2008, str. 1, Ministrstvo za finance RS 2008d.

4.1 Primerjava obračuna davka po ZDDPO-1 in ZDDPO-2

Obrazec za obračun Davka od dohodka pravnih oseb je za vsako leto sproti objavljen v Uradnem listu RS. Za ugotavljanje učinkov spremembe zakonodaje, sem primerjal obračuna davka od dohodka pravnih oseb po Zakonu od dohodka pravnih oseb–1 (ZDDPO-1) in Zakonu od dohodka pravnih oseb–2 (ZDDPO-2). Uporabil bom podatke iz enotne bilance stanja in poslovnega izida, nato pa primerjal dobljene rezultate. Za podjetje bom obrazca izpolnil in hkrati poudaril razlike in enakosti pri uporabljenih postavkah v obračunih.

V zaporedno številko **1–Prihodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih** bo podjetje v obeh primerih vpisalo vse prihodke (poslovne, finančne in druge). Ker v izkazu poslovnega izida postavke prihodki ne najdemo, moramo podatek za vpis v to zaporedno številko izračunati. Seštejemo: Čiste prihodke iz podaje (7.040.200,00), Usredstvene lastne proizvode in lastne storitve (16.000,00), Druge poslovne prihodke (6.000,00), Finančne prihodke iz deležev (11.900,00), Finančne prihodke iz danih posojil (10.200,00), Finančne prihodke iz poslovnih terjatev (800,00) in Druge prihodke (20.200,00), ter jih zmanjšamo za Spremembo vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje (98.271,00). Skupaj znašajo prihodki **7.007.029,00 evrov**.

Podjetje iz našega zgleda ima finančne naložbe v delnice in deleže različnih podjetij. Na podlagi teh je prejelo obračune dividende oziroma deleže v dobičku, v znesku 11.900 evrov. V letu 2006 je prejelo 8.000 evrov dividend, razliko 3.900 evrov pa bo prejelo v letu 2007. Med prejetimi dividendami je za 6.000 evrov takih (od domačih in tujih pravnih oseb), pri katerih pri nakazilu ni bil plačan davčni odtegljaj in za 2.000 evrov takih, pri katerih je bil pri nakazilu iz tujine plačan davčni odtegljaj, podjetje pa jih je knjižilo med prihodke v neto znesku. Za obračun po ZDDPO-2, bo prejete dividende v višini 8.000 evrov podjetje vpisalo v zaporedno številko **2.5–Izvem dividend in dohodkov, podobnim dividendam**. Ker predstavljajo dividende delež od dobička, bi enak znesek vpisali tudi pod zaporedno številko **2.5–Izvem prihodkov od udeležbe na dobičku**, v obračunu po ZDDPO-1. Ker bo podjetje iz prihodkov izvzelo prejete dividende, mora odhodke za obračun po ZDDPO-2 zmanjšati za 5% izvzetih dividend, torej za 400 evrov. Znesek bo vpisan v zaporedno številko **12.3–Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov**. Pri obračunu po ZDDPO-1 pa tega izvzetja, oziroma zmanjšanja ne bo.

V obračun davka po ZDDPO-2 bo, pod zaporedno številko **2.10–Izvem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih odhodkov**, podjetje vpisalo znesek 150 evrov, ki mu ga je v imenu bivšega kupca poravnal njegov naslednik. Terjatev do kupca je bila namreč pred leti odpisana, odhodek na tej podlagi pa ni bil davčno priznan, ker za to niso bili izpolnjeni zakonski pogoji. ZDDPO-1 tega izvzema ne predvideva in zmanjšanja ne moremo vpisati, ker ni ustrezne postavke v obračunu.

Podjetje je hčerinski družbi, ki ima nepokrito (davčno) izgubo iz preteklih let, prodalo 100 svojih proizvodov po ceni 8 evrov, primerljiva tržna cena teh proizvodov pa je 10 evrov. Ker gre za povezani osebi, od katerih ima ena davčno izgubo, mora podjetje povečati prihodke in s tem davčno osnovo za razliko med tržno in transferno ceno, torej za 200 evrov. Znesek se v obračun po ZDDPO-2 vpiše v zaporedno številko **3.2.–Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena**. V obračun po ZDDPO-1, pa se enak znesek prav tako vpiše pod zaporedno številko **3.2.–Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti**. V zvezi s to zaporedno številko mora podjetje davčnemu obračunu priložiti ustrezno priložo.

Podjetje je hčerinski družbi, ki ima nepokrito davčno izgubo iz preteklih let, 1. oktobra 2006 dalo tudi enomesečno brezobrestno posojilo 100.000 evrov. Priznana obrestna mera v oktobru je bila 5,088%, povečana za 1 odstotno točko (ker hčerinsko podjetje nima kreditne ocene), skupaj torej 6,088%, zato bo podjetje za znesek sicer neobračunanih obresti po priznani obrestni meri povečala davčno osnovo (Obresti po priznani obrestni meri: 100.000 evrov x 6,088% x 1/12 = 507,33 evrov). Podjetje bo obresti pri obračunu po ZDDPO-2 vpisalo v zaporedno številko **3.4–Povečanje prihodkov od obresti na dan posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena**. V zvezi s to zaporedno številko mora podjetje davčnemu obračunu dodati ustrezno prilogo. V obračunu po ZDPPO-1 se tako povečanje prihodkov ne vpisuje, saj dejansko niso bile obračunane. ZDPPO-1 v 15. členu (obresti med povezanimi osebami), namreč ne definira kategorije neobračunanih obresti na dana posojila.

V zaporedni številki **5–Odhodki, ugotovljeni po računovodskih predpisih**, bo podjetje izkazalo odhodke (poslovne, finančne in druge) iz izkaza poslovnega izida. Odhodki so naslednji: Stroški blaga, materiala in storitev (3,623.300,00), Stroški dela (2,029.650,00), Odpisi vrednosti (z amortizacijo) (307.968,00), Drugi poslovni odhodki (163.760,00), Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb (24.800,00), Finančni odhodki iz finančnih obveznosti (52.060,00), Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti (4.400,00), Drugi odhodki (24.049,00). Skupaj znašajo odhodki: **6,229.987,00 evrov**.

Seštevek davčno nepriznanih odhodkov bo podjetje vpisalo v zaporedno številko **6–Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov–zmanjšanje**. Poglejmo, kakšne davčno nepriznane odhodke ima naše podjetje in kje v obrazcu jih bo prikazalo.

Podjetje je, v breme stroškov, oblikovalo 70.060 evrov rezervacij za reorganizacijo podjetja in za odpravnine ob upokojitvi, katerih polovica je davčno priznanih. Zato v obračun po ZDDPO-2 vpiše znesek 35.030 evrov v zaporedno številko **6.6–Popravek odhodkov na raven odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane**. Prav tako se po 20. členu ZDDPO–1 prizna znesek v višini 50% oblikovanih rezervacij, zato bi enak znesek vpisali tudi v obračunu po ZDDPO-1, pod zaporedno številko **6.5.–Zmanjšanje odhodkov za oblikovane rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov**. V zvezi z rezervacijami mora podjetje davčnemu obračunu dodati ustrezno prilogo.

Podjetje bo odpisalo 12.080 evrov terjatev zaradi stečaja kupca in oblikovalo za 10.000 evrov popravka vrednosti terjatev. Ker v preteklih 3 letih ni odpisalo nobenih terjatev, je ves znesek popravkov vrednosti davčno nepriznan, zato se ga vpiše pod zaporedno številko **6.7–Zmanjšanje odhodkov prevrednotenja terjatev**. Prevrednoteni poslovni odhodek na podlagi odpisa terjatev zaradi stečaja pa je davčno priznan. Zmanjšanje se pod isto točko nahaja v obračunih po ZDDPO-1 in ZDDPO-2, zato ga v obeh obračunih tudi upoštevamo.

Podjetje plačuje najemnino za teniško igrišče, ki ga lastnik uporablja v zasebne namene. Stroški najema znašajo 13.533 evrov in niso davčno priznani. Podjetje jih vpiše v obeh primerih obračuna pod zaporedno številko **6.14.1–Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb**.

Podjetje je oslabilo finančno naložbo v kapital drugega podjetja za 24.800. Ker tovrstni odhodek ni davčno priznan, bo znesek v obračun po ZDDPO-2 vpisalo v zaporedno številko **6.8–Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb**. V obračun po ZDDPO-1, pa zneska ne moremo vpisati, ker v obrazcu take postavke ni.

Podjetje je v letu 2006 nakazalo invalidski organizaciji donacijo 20.300 evrov, kulturnemu društvu 13.500 evrov, za sindikat pa je namenilo 1.000 evrov. Donacija ni davčno priznan strošek, zato bo v obračun po ZDDPO-2 seštevek vseh vpisalo pod zaporedno številko **6.20–Nepriznani odhodki za donacije**, vendar bo (le) za prvi dve lahko uveljavljalo davčni olajšavi v zaporednih številkah 15.13 in 15.14. V obračun davka po ZDDPO-1 bo seštevek vpisalo pod zaporedno številko **6.21–Nepriznani odhodki za donacije**, ki ga bo uveljavilo pod zaporednimi številkami 15.10 in 15.11 kot davčne olajšave. Prva dva zneska se združita v olajšavo pod zaporedno številko 15.10, drugi pa se vpiše pod zaporedno številko 15.11.

Podjetje je za zaposlene plačalo 74.400 evrov premij za dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje, od katerih pa se prispevki delodajalca niso obračunali, ker premije niso presegle predpisanega zneska. Podjetje jih sicer mora izvzeti iz davčno priznanih odhodkov, a zanje lahko uveljavlja davčno olajšavo. Premije za prostovoljno pokojninsko zavarovanje zaposlenih bo, za obračun po ZDDPO-2, vpisalo v zaporedno številko **6.22–Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini**. Ker bi podjetje tudi v obračunu po ZDDPO-1 uveljavljalo olajšavo za premije v zaporedno številko 15.9, jih mora iz davčno priznanih odhodkov izvzeti. Vpisalo bi jih v zaporedno številko **6.33–Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo**.

Med stroški storitev ima podjetje 12.600 evrov stroškov reprezentance in 8.000 evrov sejnin nadzornemu svetu. Ker je le 50% teh stroškov davčno priznanih kot odhodek, bo polovico prvega zneska vpisalo pod zaporedno številko **6.24** v obračunu po ZDDPO-2, v obračunu po ZDDPO-1 pa pod zaporedno številko **6.23–Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance**. Polovico drugega pa v zaporedno številko **6.24** v obračunu po ZDDPO-1 in **6.25–Nepriznani odhodki v višini 50% stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora** v obračunu po ZDDPO-2.

Podjetje obračunava amortizacijo opreme po stopnjah, višjih od zakonsko določenih. Razlika med amortizacijama za poslovne in davčne namene je 75.274 evrov in ni davčno priznana. V obračunu po ZDDPO-2 jo podjetje vpiše pod zaporedno številko **6.27–Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj**. Prav tako bi v obračunu po ZDDPO-1 vpisali pod točko 6.27 znesek razlike, ki ni davčno priznana. Ta je, zaradi višjih amortizacijskih stopenj v letu pred sprejetjem ZDDPO-2, nižji, znaša le 17.179 evrov.

Naše podjetje je ob prehodu na slovenske računovodske standarde povečalo preneseni poslovni izid za 10.431 evrov. Dve tretjini zneska je že vštelo v davčno osnovo leta prenosa, preostalo tretjino pa bo vštelo v davčno osnovo tega leta, zato bo za obračun po ZDDPO-2 znesek 3.477 evrov vpisalo pod zaporedno številko **11.1–Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu**. Tudi v obračunu po ZDDPO-1 bi vpisali enak znesek pod točko 11.1.

V obračunu davka po ZDDPO-2, bo davčno osnovo naše podjetje zmanjšalo za 6.170 evrov v letu 2005 porabljenih rezervacij za odpravnine, ki ob oblikovanju (ob prehodu na SRS 2006) niso bile davčno priznane. Znesek bo vpisalo v zaporedno številko **11.6–Zmanjšanje davčne osnove za že obdavčene dolgoročne rezervacije za pokojnine, jubilejne nagrade in za odpravnine pri prehodu na nov način računovodenja**. Ker stari obračun tega

zmanjšanja ne predvideva, oziroma v obračunu take postavke ni, za obračun po ZDDPO-1 takega zmanjšanja ne bi vpisovali.

Zaporedna številka **12** je seštevek vseh povečanj davčne osnove na podlagi olajšav, izkoriščenih v preteklih letih, če podjetje zanje v obračunskem letu ni izpolnilo predpisanih pogojev. Naše podjetje je pred potekom 3 let od leta pridobitve prodalo osnovno sredstvo, za katero je leta 2004 uveljavljalo davčno olajšavo 10.000 evrov. Zato v obračunu davka po ZDDPO-2 v zaporedni številki **12.1–Znesek za izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje sredstva**, poveča davčno osnovo za ves znesek neupravičeno izkoriščene davčne olajšave. Enako bi storili tudi v obračunu po ZDDPO-1 pod točko 12.1. Kot rečeno, bo podjetje v obračunu davka po ZDDPO-2 v zaporedni številki 12.3 izvzelo nepriznani del odhodkov v višini 5% iz prihodkov izvzetih prejetih dividend, oziroma 400 evrov.

Zaporedna številka 15 je seštevek zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav. V obračun davka po ZDDPO-1 bi, pod zaporedno številko **15.3–Olajšava za investirani znesek v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva**, vpisali znesek 2.712,6, to je 10% zneska investiranja, kot se prizna za olajšavo v obračunu po ZDDPO-1. Obračun po starem zakonu ni omogočal v naslednjih davčnih obdobjih koriščenja neizkoriščenih davčnih olajšav na tem področju, medtem, ko je v novem, ZDDPO–2, to omogočeno. Podjetje je namreč iz let 2004 in 2005 preneslo 50.306,55 evra neizkoriščene olajšave za vlaganje v opremo, ki jo bo lahko po ZDDPO-2 izkoristilo v tem obračunu. Izpolnilo bo zaporedno številko **15.4–Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del olajšave za vlaganja v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva po prvem odstavku 49. člena ZDDPO-1** in ustrezno prilogo.

V obračunu po ZDDPO-2, bo za zaposlene invalide, v zaporedni številki 15.10, uveljavilo olajšavo v velikosti polovice njihovih obračunanih plač, oziroma 5.664,60 evra in izpolnilo ustrezno prilogo. Prav tako bi bilo možno uveljavljanje enake olajšave, pod zaporedno številko 15.8, v obračunu davka po ZDDPO-1.

Napisali smo že, da bo podjetje uveljavilo davčno olajšave za plačane premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje 74.400 evrov ter za donacije invalidski organizaciji 20.300 evrov in kulturnemu društvu 13.500 evrov. Pri obračunu po ZDDPO-1, pa še za izplačilo sindikatu. V zvezi z donacijami bo izpolnilo ustrezno prilogo.

Ker je podjetje v tujini (Avstriji) plačalo davčni odtegljaj od obresti 200 evrov (5% od 4000), lahko, v obeh obračunih davka v zaporedni številki **18–Odbitek tujega davka**, uveljavi pravico do zmanjšanja davčne obveznosti za davek, plačan v tujini. Vendar znesek, ki ga lahko uveljavi kot odbitek, ne sme preseči manjšega od zneskov v tujini dejansko plačanega davka in davka, ki bi ga moralo plačati podjetje, če odbitek ne bi bil možen. Ker je možni odbitek davka večji od v tujini plačanega davka, lahko podjetje svojo davčno obveznost zmanjša za dejanski znesek v tujini plačanega davka, torej za 200 evrov. V zvezi z odbikom tujega davka, pa mora podjetje dodati davčnemu obračunu ustrezno prilogo.

Ko izpolnimo vse zgoraj omenjene postavke v obračunu in obračunamo davek od dohodka pravnih oseb z obračunom po ZDDPO-1 in ZDDPO-2, uporabimo pa enotno bilanco stanja in poslovni izid, pridemo do zaključka, da se višini osnove za obračun davka razlikujeta zgolj za 37.057,18 evra. Višjo osnovo za davek je podjetje izkazalo pri obračunu davka po ZDDPO-2. Ker pa se je davčna stopnja ob uvedbi ZDDPO-2 znižala prvo leto na 23%, pred

uvedbo pa je znašala 25%, bi bila višina obračunanega davka od dohodka pravnih oseb, v primeru, da bi ga izračunali z obrazcem po ZDDPO-1 višja za 8.684,95 evra .

Da na kratko povzamemo, kar smo zgoraj podrobno po postavkah razdelali, kaj je v največji meri vplivalo na razlike v izračunu davčne osnove. Največja razlika se pojavi pri postavki Davčno priznani odhodki, saj je popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov (zmanjšanje), višji v obračunu po ZDDPO-2. Zmanjšanje davčno priznanih odhodkov namreč vpliva, da se davčno priznani odhodki znižajo. Ko jih odštejemo od davčno priznanih prihodkov, pa se davčna osnova poveča. K temu zmanjšanju davčno priznanih odhodkov v našem primeru vplivajo odhodki za prevrednotenje finančnih naložb, ki jih ZDDPO-2 davčno ne priznava in nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo. Ti so, zaradi znižanja najvišjih priznanih letnih amortizacijskih stopenj, s spremembo zakonodaje višji kot po starem ZDDPO-1. Manjše povišanje davčne osnove, pri obračunu po ZDDPO-2, prinese tudi povečanje na raven davčno priznanih prihodkov iz naslova prihodkov od (sicer neobračunanih) obresti povezanim osebam rezidentom po 17. členu ZDDPO-2 ter povečanje davčne osnove iz naslova izvzema odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke podobne dividendam v višini 5% izvzetih dohodkov. Pri obračunu se nato, na področju zmanjšanja davčne osnove in davčnih olajšav, zadeva spremeni v prid obračunu po ZDDPO-2. Zmanjšanje je namreč pri obračunu po ZDDPO-2 večje, predvsem zaradi zmanjšanja davčne osnove za neizkoriščen del olajšave za vlaganja v opremo in neopredmetena osnovna sredstva. Zmanjšanja, ki ju ZDDPO-2 ne dovoljuje, obračun po starem ZDDPO-1 pa dovoljuje, sta izplačilo sindikatu, ki šteje kot olajšava in olajšava v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva (v višini 10%). Vsa ostala zmanjšanja, oziroma olajšave, pa dovoljujeta obračuna tako po starem ZDDPO-1 kot tudi po ZDDPO-2. Torej lahko zaključimo, da bi obračun po starem ZDDPO-1 prinesel nekoliko nižjo davčno osnovo, vendar pa je, zaradi znižanja davčne stopnje ob uvedbi ZDDPO-2, davčna obveznost za plačilo davka nižja po spremembi in uvedbi ZDDPO-2.

Za primerjavo lahko izračunamo še efektivno davčno stopnjo. Izračunamo jo kot razmerje med plačanim davkom v davčnem letu in dobičkom pred obdavčitvijo iz izkaza poslovnega izida (1).

$$\text{efektivna davčna stopnja} = \frac{\text{plačan davek}}{\text{dobiček pred obdavčitvijo}} \quad (1)$$

Ob uporabi izračunane davčne obveznosti po starem ZDDPO-1 bi znašala efektivna davčna stopnja 36%, prvo leto po sprejetju ZDDPO-2 pa 34,5%. Izračunana efektivna davčna stopnja je nižja ob uporabi izračunane davčne obveznosti po ZDDPO-2, kar lahko pripišemo tudi znižanju nominalne davčne stopnje iz 25% na 23% s spremembo ZDDPO. Vendar se je, kljub znižanju nominalna davčna stopnje za 2%, zgolj 1,5% akumuliralo v znižanje efektivne davčne stopnje. Iz tega lahko sklepamo, da se je ukinjanje nekaterih olajšav in znižanje priznanih amortizacijski stopenj v davčni osnovi poznalo v večji meri, kot je nato k nižji davčni obveznosti prispevala znižana davčna stopnja.

Tabela 1: Obračun davka od dohodka pravnih oseb po ZDDPO-1

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	7.007.029,00
1.1.	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	4.000,00

2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov- zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.8.)	8.000,00
2.5.	Izvem prihodkov od udeležbe na dobičku	8.000,00
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov- povečanje (vsota 3.1. do 3.4.)	200,00
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami rezidenti	200,00
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	6.999.229,00
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	6.229.987,00
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-zmanjšanje (vsota 6.1. do 6.35.)	195.262
6.5.	Zmanjšanje odhodkov za oblikovanje rezervacije na račun dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov	35.030,00
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja sredstev in dolgov (razen odhodkov prevrednotenja dolgov, terjatev, finančnih naložb, denarnih terjatev, ki se po SRS prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja) in za odhodke zaradi uporabe kapitalne metode vrednotenja	10.000,00
6.14.1.	Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	13.553,00
6.21.	Nepriznani odhodki za donacije	34.800,00
6.22.	Drugi odhodki, ki se ne priznajo v skladu z 20. členom	
6.23.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	6.300,00
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta	4.000,00
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj, oziroma celotni znesek davčno priznane amortizacije	17.179
6.33.	Nepriznani odhodki za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	74.400,00
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5-6+7)	6.034.725,00
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	964.504,00
11.	Sprememba davčne osnove pri prehodu na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1.-11.2.+11.3.-11.4.+11.5.)	3.477,00
11.1.	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	3.477,00
12.	Povečanje davčne osnove za predhodno uveljavljene davčne olajšave (vsota 12.1.-12.3.)	10.000,00
12.1.	Znesek izkoriščene olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	10.000,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9+11+12) ali (11-12-10), če > 0	977.981,00
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1. do 15.13, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	117.576,6
15.3.	Olajšava za investiran znesek v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva	2.712,6
15.8.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	5.664,00
15.9.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	74.400,00
15.10.	Olajšava za donacije- izplačila za humanitarne, invalidske, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene	33.800,00
15.11.	Izplačila političnim strankam in reprezentativnim sindikatom	1.000,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13-15)	860.405,00
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 25 odstotkov)	215.101,25
18.	Odbitek tujega davka	200,00
20.	DAVČNA OBBVEZNOST (17-18+19)	214.901,25
22.	Vplačane akontacije	201.060,00
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20-21-22) če > 0	13.841,25
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20-21-22) če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	860.405,00
26.	Akontacija	215.101,25
27.	Mesečni obrok akontacije	17.925,10

Povzeto in prirejeno po DURS

Tabela 2: Obračun davka od dohodka pravnih oseb po ZDDPO-2

Zap. št.	Postavka	Znesek
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih, od tega:	7.007.029,00
1.1.	Dohodki, od katerih je bil odtegnjen davek na viru, vključno z davčnim odtegljajem	4.000,00
2.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov- zmanjšanje (vsota 2.1. do 2.11.)	8.150,00
2.5.	Izvem dividend in dohodkov, podobnim dividendam	8.000,00
2.10.	Izvem prihodkov zaradi predhodno nepriznanih dohodkov	150,00
3.	Popravek prihodkov na raven davčno priznanih prihodkov- povečanje (vsota 3.1. do 3.5.)	707,33
3.2.	Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena	200,00
3.4.	Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena	507,33
3.5.	Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripišejo poslovni enoti	
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI (1-2+3)	6.999.586,33
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	6.229.987,00
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov-zmanjšanje (vsota 6.1. do 6.36.)	278.157,00
6.6.	Zmanjšanje odhodkov v znesku 50 odstotkov oblikovanih rezervacij, ki niso davčno priznane	35.030,00
6.7.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja terjatev (razen odhodkov prevrednotenja terjatev, ki se po računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja), ki se po prvem odstavku 21. člena ne priznajo	10.000,00
6.8.	Zmanjšanje odhodkov za odhodke prevrednotenja finančnih naložb, ki se po 22. členu ne priznajo	24.800,00
6.14.1.	Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	13.553,00
6.20.	Nepriznani odhodki za donacije	34.800,00
6.22.	Nepriznani odhodki za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z nepriznitvijo, ki niso obdavčeni po Zakonu o dohodnini	74.400,00
6.24.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	6.300,00
6.25.	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov nadzornega sveta oz. drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora	4.000,00
6.27.	Nepriznani odhodki za obračunano amortizacijo, ki presega amortizacijo, obračunano po metodi enakomernega časovnega amortiziranja in na podlagi predpisanih stopenj	75.274,0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI (5-6+7)	5.951.830,00
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki (4-8)	1.047.756,33
11.	Sprememba davčne osnove pri prehodu na nov način računovodenja, pri spremembah računovodskih usmeritev, popravkih napak in prevrednotenjih (11.1.-11.2.+11.3.-11.4.+11.5.)	3.477,00
11.1.	Povečanje davčne osnove za znesek razlik zaradi prehoda na spremenjen način sestavljanja računovodskih poročil, ki se vključi v davčno osnovo v tem obračunu	3.477,00
12.	Povečanje davčne osnove (vsota 12.1.-12.7.)	10.400,00
12.1.	Znesek izkoriščene davčne olajšave za znesek investicij, zaradi prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstev izven RS ali zaradi izgube pravice do uporabe opredmetenega osnovnega sredstva pri finančnem najemu	10.000,00
12.3.	Izvem odhodkov, ki zadevajo izvzete dividende in dohodke, podobne dividendam, v višini 5 odstotkov izvzetih dohodkov	400,00
13.	DAVČNA OSNOVA (9+11+12) ali (11-12-10), če > 0	1.061.633,33
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave (vsota 15.1. do 15.17, vendar največ do višine davčne osnove iz zap. št. 13)	164.171,15
15.4.	Zmanjšanje davčne osnove za neizkoriščen del olajšave za vlaganja v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva po prvem odstavku 49. člena ZDDPO-1	50.306,55
15.10.	Olajšava za zaposlovanje invalidov	5.664,00
15.12.	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	74.400,00
15.13.	Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in	

	religiozne namene	20.300,00
15.14.	Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami	13.500,00
16.	OSNOVA ZA DAVEK (13-15)	897.462,18
17.	DAVEK (zap. št. 16 krat 23 odstotkov)	206.416,30
18.	Odbitek tujega davka	200,00
20.	DAVČNA OBVEZNOST (17-18+/-19)	206.216,30
21.	Zmanjšanje davčne obveznosti za plačani znesek odtegnjenega davka	
22.	Vplačane akontacije	201.060,00
23.	OBVEZNOST ZA DOPLAČILO DAVKA (20-21-22) če > 0	5.156,3
24.	PREVEČ VPLAČANE AKONTACIJE (20-21-22) če < 0	
25.	OSNOVA ZA DOLOČITEV AKONTACIJE DAVKA	897.462,18
26.	Akontacija	197.441,68
27.	Mesečni obrok akontacije	16.453,47

Povzeto in prirejeno po DURS

Bilanca stanja, poslovni izid ter izračun odloženih davkov, na podlagi katerih je bila narejena primerjava, se zaradi obsežnosti tabel nahajajo v poglavju Priloge.

ZAKLJUČEK

Sklepamo lahko, da so bili ukrepi davčne politike na področju obdavčitve pravnih oseb v zadnjih letih iz vidika podjetij korak v pravo smer. Ugodno so vplivali predvsem na mala podjetja, saj spodbujajo investicijska vlaganja ter posledično konkurenčno sposobnost podjetij. Višanje olajšav in hkratno zniževanje davčne stopnje pozitivno vplivata na učinkovito davčno stopnjo. Znižujeta jo, kar posledično pomeni manjšo davčno obremenitev podjetij. Vendar pa kljub spremembam davčne politike in pozitivnim učinkom, težko ocenimo, ali je Slovenija postala bolj gospodarsko konkurenčna ter bolj privlačna za tuje finančne vlagatelje v primerjavi z ostalimi državami članicami. V vseh državah članicah namreč zadnja leta prevladuje trend nižanja učinkovitih davčnih stopenj. Kljub temu, da ima Slovenija eno izmed najnižjih učinkovitih davčnih stopenj, ostaja manj zanimiva za podjetja in tuje investitorje.

Pri sprejemanju zakonodaje so bili željeni učinki reforme povečanje gospodarske aktivnosti, povečanje konkurenčnosti ter zmanjšanje brezposelnosti. Vendar je, glede na to, da davek od dohodka pravnih oseb predstavlja vedno manjši delež v strukturi pobranih davkov, težko pričakovati, da bi zakonodajalec še nižal davčne stopnje. To bi namreč pomenilo še večji pritisk na javne finance. Ta trend se sicer počasi obrača, ker se količina pobranih davkov iz naslova DDPO v zadnjih dveh letih viša. Za večjo mednarodno konkurenčnost bo morala Slovenija razmisliti v smeri drugačnih vzpodbud in znižati obremenitev dela, ki je med višjimi. Država se mora namreč zavedati, da davčni sistem, ki ga uporablja pri polnjenju svojega državnega proračuna ne sme biti samo sredstvo za črpanje denarja iz podjetij. Postati mora orodje s katerim država spodbuja konkurenčnost in privablja čim več tujih investicij, ker šele tako lahko potem stremi k doseganju gospodarske rasti.

Država je s svojimi ukrepi na področju davka od dohodka pravnih oseb v zadnjih letih res delovala v smislu spodbujanja gospodarske rasti, vendar dejanske učinkovitosti ni dosegla. Zgolj z nižanjem obdavčitve kapitala Slovenija ne bo postala konkurenčna v primerjavi z drugimi državami. Ima namreč močno obremenjeno delovno silo s prispevki in davki, zato bi morala država razmisliti tudi o nižanju obdavčitve delovne sile, ki je ena izmed višjih v Evropi. S konkurenčnejšo davčno politiko na tem področju bi lahko uspeli pridobiti visoko izobražen tuj kader, ali pa vsaj obdržati in zaposliti domačega. Visoko izobražen kader je v kombinaciji s kapitalom temelj za razvoj gospodarstva. Morda bi bilo smiselno, da bi vlada,

po zniževanju nominalne davčne stopnje in višanju olajšav, ki so razbremenile kapital, razmislila o znižanju davčne obremenitve delovne sile, izpad prihodkov pa nadomestila z drugimi davki, kot na primer z davki na luksuzne dobrine in še vedno nedorečenim davkom na nepremičnine. Ker menim, da bi se višji dohodki delavcev hitro pretvorili v večjo potrošnjo, tudi luksuznih dobrin, z višjimi dohodki pa bi tudi nakup nepremičnin postal bolj dosegljiv. Delovna sila namreč še vedno v mnogih gospodarskih subjektih predstavlja glavnino stroškov poslovanja. Spremembe so pozitivno vplivale predvsem na mala in mikro podjetja, so pa ta podjetja mali zaposlovalci. Država pa bi morala poskrbeti tudi za ustrezno razbremenitev velikih zaposlovalcev, ki jim stroški dela poberejo večji del prihodkov in imajo posledično na voljo manj sredstev za vlaganje v razvoj.

Na gospodarstvo in razvoj podjetij vpliva veliko dejavnikov, zato samo sprememba davčne zakonodaje na področju pravnih oseb ni zagotovilo za povečano gospodarsko aktivnost. Je pa pomemben del s katerim lahko država pozitivno vpliva na usmeritev podjetij v racionalno in razvojno usmerjeno poslovanje. ZDDPO-2 je davčnim zavezancem prinesel jasnejši zakonski tekst in s tem omogočil preglednejše davčne pogoje poslovanja. Preglednejši davčni zakon naj bi znižal davčne spore na sodiščih in zmanjšal stroške obdavčenja. Z jasnejšim zakonskim tekstom pa se je poenostavilo poslovanje podjetij. Sprememba je prinesla nemalo zmede med pravnimi osebami, saj se postopek obračunavanja davka od dohodka pravnih oseb spremenil. To je vodilo k uvedbi novih računovodskih standardov. Podatki poslovanja domačih podjetij so mnogo lažje primerljivi z evropskimi. Takšen je tudi bil namen države, da zakonodajo približa tej, ki jo uporabljajo države članice Evropske unije. Hkati se je poenostavilo poslovanje vsem tujim podjetjem, saj je stara zakonodaja nemalokrat omejevala in odvrčala tuja podjetja od vstopa na slovensko tržišče. Seveda pa ni popolna in se bo zagotovo še spreminjala in dopolnjevala. Ob napredku in spreminjanju poslovanja pravnih oseb, se bodo vedno znova odpirala področja, ki jih zakonodaja ne bo natančno definirala in pri katerih bo prihajalo do nejasnosti. Spreminjanje zakonodaje pa je le sledenje toku spreminjanja gospodarstva in ekonomskih subjektov.

VIRI IN LITERATURA

1. Bohorič M. & Oštir D. (2006). *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance Ljubljana
2. Čaplo R. (2005). *Računovodski vidik zakona o davku od dohodka pravnih oseb in njegova uporaba pri davčnem poslovanju podjetij* (magistersko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
3. Čertanec B., Kozina L. & Bajželj M. (2011a). *Gospodarska gibanja v Sloveniji skozi prizmo poslovnih tendenc*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije
4. Čertanec B., Kozina L. & Bajželj M. (2011b). *Stopnja registrirane brezposelnosti in pričakovane brezposelnosti v prihodnjih 12 mesecih, Slovenija 2007 –2012*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije
5. Davčna uprava Republike Slovenije (2003). *Novosti pri obdavčitvi z davkom na dodano vrednost ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo* (brošura). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije
6. Davčna uprava Republike Slovenije (2012). *Brošura ZDDPO-2* (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije
7. Davčna uprava Republike Slovenije (2006). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2005*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004
8. Davčna uprava Republike Slovenije (2007). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004
9. Davčna uprava Republike Slovenije (2008). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2007*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004
10. Davčna uprava Republike Slovenije (2009). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2008*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004
11. Davčna uprava Republike Slovenije (2010). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2009*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004
12. Davčna uprava Republike Slovenije (2011). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2010*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15. decembra

2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004

13. Davčna uprava Republike Slovenije (2012). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2011*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15.decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/o_financni_upravi/#c139 v arhivu letnih poročil: DURS 2011-2004

14. Davčna uprava Republike Slovenije (2013). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2012*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15.decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/DURS/Letno_porocilo_DURS_2012.pdf

15. Davčna uprava Republike Slovenije (2014). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2013*. Ljubljana. Davčna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15.decembra 2015 na spletni strani FURSa: http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/DURS/Letno_porocilo_DURS_2013.pdf

16. Davčni bilten (2003, št.3). *Povzetek predloga novega zakona o davku od dohodka pravnih oseb*. Ljubljana: Davčni bilten

17. Davčni bilten (2005št.10). Spremembe ZDavP-1, ZDoh-1, ZDDPO-1 in ZDDPO-2. Ljubljana: Davčni bilten

18. Davčni bilten (2006, št.2). *Obračun davka od dohodka pravnih oseb za leto 2005 – ugotavljanje davčne obveznosti v obrazcu DDPO*. Ljubljana: Davčni bilten

19. Davčni bilten (2006, št.2). *Pojasnila v zvezi z izvajanjem 25.člena ZDDPO-1 – tanka kapitalizacija*. Ljubljana: Davčni bilten

20. Davčni bilten (2006, št.2). *Davek od dobička pravnih oseb–sodba Upravnega sodišča RS, št. U 252/2003, z dne 30.1.2006 (povzetek)*. Ljubljana: Davčni bilten

21. Davčni bilten (2006, št.3). *Davek od dobička pravnih oseb–sodba Upravnega sodišča RS, št. U 61/2004 z dne 28.3.2006*. Ljubljana: Davčni bilten

22. Davčni bilten (2006a, št.1). *Davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti*. Ljubljana: Davčni bilten

23. Davčni bilten (2006b, št.1). *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: Davčni bilten

24. Fajdiga L. (2005). *Davčna obremenitev dohodka iz zaposlitve, premoženja in dobička iz kapitala po Zdoh-1* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta

25. Finančna uprava Republike Slovenije (2015). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2014*. Ljubljana. Finančna uprava Republike Slovenije. Najdeno 15.decembra na spletni strani FURSa:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/DURS/Letno_porocilo_DURS_2014.pdf

26. Finančna uprava Republike Slovenije (2016). *Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2015*. Ljubljana: Finančna uprava Republike Slovenije. Najdeno 30.aprila 2016 na spletni strani FURSa:

http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/O_financni_upravi/Letna_porocila/FURS/LP_FURS_2015.pdf

27. Fiskalni svet (2011, str. 79). Letno poročilo fiskalnega sveta 2011. Najdeno 12.decembra 2012 na spletnem naslovu: <http://www.fiskalnisvet.si/fs/fs-si.nsf/fiskalni-svet/letno-porocilo-2011>

28. Grilj S. (2000). *Izkušnje DURS –a na področju nadzora davka od dohodka pravnih oseb* (Zbornik referatov). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo

29. Jerman S. & Odar M. (2008). *Zakon o davku od dohodka pravnih oseb ZDDPO –2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba

30. Jolič D. (2002, št.4). *Olajšave pri davku od dobička*. Ljubljana: Iteo relacije

31. Komisija Evropske skupnosti (2015). *Taxation trends in the European Union*. Najdeno 15.aprila 2016 na spletnem naslovu:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2015/report.pdf

32. Kovač M. (2004). *Obdavčenje svetovnega dohodka*. Maribor: Davčni inštitut v Mariboru

33. Kovač M. (2008). *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Založniška hiša Primath

34. Krek A. (2005). *Razvoj davčnega svetovanja v Sloveniji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta

35. Mervič N. (2013). *Nadzor davčnih obračunov pravnih oseb na davčnem uradu Novo Mesto (magistrska naloga)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta

36. Milost F. & Milunovič V. (2001). *Obdavčitev podjetij*. Koper: Fakulteta za management

37. Ministrstvo za javno upravo *Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodka pravnih oseb*. Najdeno 10.decembra 2012 na spletnem naslovu: <https://e-uprava.gov.si/download/edemokracija/datotekaVsebina/226457?disposition=inline>

38. Odar M. (2011) *Davčno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta

39. Paterson B. & Serrano A.M. (2000) *Tax co-ordination in the European Union*. Luksemburg: Luxemburg Office for Official Publications of the European Communities

40. Pavšič M. (2009) *Davek od dohodka pravnih oseb ter primerjava davčnih stopenj znotraj EU* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomska-poslovna fakulteta

41. Petkovič D. (2005a) *Kaj bo prinesla reforma davčne zakonodaje*. Ljubljana: Iteo relacije

42. Petkovič D. (2005b) *Nekateri pomembnejši učinki nove davčne zakonodaje*. Ljubljana: Iteo relacije
43. Pravno-informacijski sistem (b.l.). Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 109/13, 83/14 in 101/15). Najdeno 30.aprila 2016 na spletnem naslovu: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV11756#>
44. Radanovič V. (2004). *Primerjalna analiza davka od dohodka pravnih oseb v izbranih evropskih državah* (diplomska naloga). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
45. Seršen V. (2013). *Obdavčitev Dejavnosti samostojnega podjetnika v Republiki Sloveniji v primerjavi z Evropsko Unijo* (diplomska naloga). Maribor: Ekonomsko–poslovna fakulteta
46. Stanovnik T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta
47. Svilar & Šircelj (1998). *Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana: Gospodarski vestnik
48. Šircelj A. (2002). *Davek od dobička pravnih oseb*. Maribor: Davčni inštitut v Mariboru
49. Tičar B. (2000). Finančnopavni vidik obdavčitve dobička gospodarskih družb. Ljubljana: *Podjetje in delo* 24(6-7, 1249-1260)
50. Tičar B. (2001). *Uvod v korporacijsko davčno pravo*. Ljubljana: Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani
51. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12 in 81/13
52. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS* št 17/05 UPBI
53. Zakon o davku od dobička pravnih oseb. *Uradni list RS* št 72/1993, 20/1995, 18/1996, 34/1996, 82/1997, Odl. US: U-I- 296/1995, 27/1998, Odl. US: U-I- 81/1996, 1/2000, Odl. US: U-I- 332/1997, 50/2002, Odl. US: U-I- 108/2003, 14/2003
54. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 40/2004, 54/2004, 139/2004, 17/2005, 33/2006
55. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15
56. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 30/1999, 29/1994, 82/1994, 20/1998, 84/1998, 6/1999, 54/1999, 36/2000, 45/2001, 59/2001, 50/2002, 93/2002, 108/2002

PRILOGE

Priloga 1: Zgled izkaza poslovnega izida družbe »XYW« za leto 2006

Priloga 2: Zgled bilance stanja konec leta 2006

Priloga 3: Odloženi davek v bilanci stanja konec leta 2006

Priloga 1: Zgled izkaza poslovnega izida družbe »XYW« za leto 2006

<i>Družba ABC, d.o.o. Ljubljana</i>	
1. Čisti prihodki od prodaje	7,040.200
2. Spremembe vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	(98.271)
3. Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	16.000
4. Drugi poslovni prihodki (s prevrednotenimi poslovnimi prihodki)	6.000
5. Stroški blaga, materiala in storitev	3,623.300
a) Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	2,635.300
b) Stroški storitev	988.000
6. Stroški dela	2,029.650
a) Stroški plač	1,519.600
b) Stroški socialnih zavarovanj	342.260
c) Drugi stroški dela	167.790
7. Odpisi vrednosti	217.968
a) Amortizacija	280.869
b) Prevrednoteni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	5.019
c) Prevrednoteni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	22.080
8. Drugi poslovni odhodki	163.760
9. Finančni prihodki od deležev	11.900
a) Finančni prihodki iz deležev v družbah v skupini	10.300
b) Finančni prihodki iz deležev v pridruženih družbah	-
c) Finančni prihodki iz deležev v drugih družbah	1.600
d) Finančni prihodki iz drugih naložb	-
10. Finančni prihodki iz danih posojil	10.200
a) Finančni prihodki iz posojil, danih družbam v skupini	6.200
b) Finančni prihodki iz posojil, danih drugim	4.000
11. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	800
a) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini	-
b) Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	800
12. Finančni odhodki iz oslabitve in odpis finančnih naložb	24.800

13. Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	52.060
a) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini	-
b) Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	52.060
c) Finančni odhodki iz izdanih obveznic	-
d) Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	-
14. Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	4.400
a) Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini	3.200
b) Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti	1.200
c) Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	-
15. Drugi prihodki	20.200
16. Drugi odhodki	24.049
17. Davek iz dobička	210.080
18. Odloženi davki	(30.237)
19. Čisti poslovni izid obračunskega obdobja	<u>597.199</u>

Priloga 2: Zgled bilance stanja konec leta 2006

	2006	2005
SREDSTVA	5,120.205	5,090.068
A. Dolgoročna sredstva	2,840.005	2,795.927
I. Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve	28.935	26.705
1. Dolgoročne premoženjske pravice	14.330	10.012
4. Dolgoročni odloženi stroški razvijanja	14.605	16.693
II. Opredmetena osnovna sredstva	2,051.921	1,970.825
1. Zemljišča in zgradbe	976.111	802.588
a) Zemljišča	270.406	270.406
b) Zgradbe	705.705	532.182
2. Proizvodna oprema	237.150	214.342
3. Proizvodne naprave in stroji	633.313	621.340
4. Druge naprave in stroji	43.155	30.155
5. Opredmetena osnovna sredstva, ki se pridobivajo	162.192	302.400
a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	62.192	220.400
b) Predujemi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	100.000	82.000
III. Naložbene nepremičnine	56.661	37.553
IV. Dolgoročne finančne naložbe	490.093	625.916
1. Dolgoročne finančne naložbe, razen posojil	383.893	487.916
a) Delnice in deleži v družbah v skupini	114.993	139.793
b) Delnice in deleži v pridruženih družbah	-	15.023
c) Drugi delnice in deleži	268.900	333.100
2. Dolgoročna posojila	106.200	138.000
a) Dolgoročna posojila družbam v skupini	66.000	102.000
b) Dolgoročna posojila drugim	40.200	36.000
V. Dolgoročne poslovne terjatve	70.200	24.000
1. Dolgoročne poslovne terjatve do družb v skupini	40.200	-
2. Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev	30.000	24.000
VI. Odložene terjatve za davek	142.195	110.928
B. Kratkoročna sredstva	2,264.000	2,272.541

I. Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	-	14.060
II. Zaloge	897.000	1,037.321
1. Material	186.000	228.050
2. Nedokončana proizvodnja	320.400	420.249
3. Proizvodi in trgovsko blago	390.600	389.022
III. Kratkoročne finančne naložbe	146.000	84.400
1. Kratkoročne finančne naložbe, razen posojil	-	-
2. Kratkoročna posojila	146.000	84.400
a) Kratkoročna posojila družbam v skupini	40.000	64.000
b) Kratkoročna posojila drugim	80.000	20.000
c) Kratkoročno nevplačani vpoklicani kapital	26.000	-
IV. Kratkoročne poslovne terjatve	1,138.160	1,013.560
1. Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini	83.000	96.000
2. Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	924.560	796.600
3. Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	130.600	120.000
V. Denarna sredstva	82.840	123.200
<i>C. Kratkoročne časovne razmejitve</i>	16.200	21.600
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	5,120.205	5,090.068
<i>A. Kapital</i>	2,758.523	2,258.514
I. Vpoklicani kapital	726.000	625.939
1. Osnovni kapital	726.000	625.939
II. Kapitalske rezerve	42.724	33.383
III. Rezerve iz dobička	166.386	165.515
1. Zakonske rezerve	42.600	41.729
2. Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže	2.000	12.000
3. Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)	(2.000)	(12.000)
4. Druge rezerve iz dobička	123.786	123.786
IV. Presežek iz prevrednotenja	(7.180)	99.412
V. Preneseni čisti poslovni izid	1,144.265	810.835
VI. Čisti poslovni izid poslovnega leta	686.328	523.430
<i>B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve</i>		

1. Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	64.020	62.130
2. Druge rezervacije	66.000	8.020
3. Dolgoročne pasivne časovne razmejitve	40.200	-
C. Dolgoročne obveznosti	1,118.600	1,449.613
I. Dolgoročne finančne obveznosti	1,040.600	1,350.060
1. Dolgoročne finančne obveznosti do bank	840.600	1,160.060
2. Druge dolgoročne finančne obveznosti	200.000	190.000
II. Dolgoročne poslovne obveznosti	78.000	74.700
1. Dolgoročne obveznosti do dobaviteljev	78.000	74.700
III. Odložene obveznosti za davek	-	24.853
Č. Kratkoročne obveznosti	1,062.802	1,309.191
I. Kratkoročne finančne obveznosti	84.200	68.140
1. Kratkoročne finančne obveznosti do bank	80.200	66.080
2. Druge kratkoročne finančne obveznosti	4.000	2.060
II. Kratkoročne poslovne obveznosti	978.602	1,241.051
1. Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	20.200	42.000
2. Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	627.252	839.231
3. Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujemov	20.000	14.020
4. Druge kratkoročne poslovne obveznosti	311.150	345.800
D. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	10.060	2.600

Priloga 3: Odloženi davek v bilanci stanja konec leta 2006

Zap. št.	Vsebina		Izračun terjatev za odloženi davek
1.	Davčno nepriznani odhodki iz oslabitev sredstev v letih 2005 in 2006	337.017	20% od 337.017 = 67.403
2.	Davčno nepriznani odhodki iz prevrednotenja terjatev: - iz leta 2005 - iz leta 2006	107.025 10.000	20% od 117.025 = 23.405
3.	Davčno nepriznani odhodki iz oslabitve finančnih naložb, merjenih po nabavni vrednosti	24.800	20% od 24.800 = 4.960
4.	Davčno nepriznani odhodki amortizacije - iz leta 2004 - iz leta 2005 - iz leta 2006	35.470 35.000 79.800	20% od 150.270 = 30.054
5.	Davčno nepriznane rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine : - iz leta 2004 - iz leta 2005 - iz leta 2006	11.960 22.000 4.030	20% od 37.990 = 7.598
6.	Davčno nepriznane rezervacije za reorganizacijo	31.000	20% od 31.000 = 6.200
7.	V letu 2006 obračunane, a ne plačane dividende	3.900	20% od 3.900 = 780
			Skupaj = 140.400
8.	Negativni presežek iz prevrednotenja delnic	8.975	20% od 8.975 = 1.795
	Terjatve za odloženi davek (skupaj)		142.195