

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
visokošolskega programa**

**PRIMERJAVA OLAJŠAV OD DAVKA OD
DOHODKA PRAVNIH OSEB MED
SLOVENIJO IN ITALIJO**

Tina Kristančič

Ljubljana, december 2008

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

**PRIMERJAVA OLAJŠAV OD DAVKA OD DOHODKA
PRAVNIH OSEB MED SLOVENIJO IN ITALIJO**

Kandidat: Tina Kristančič
Številka indeksa: 04024465

Mentor: dr. Maja Klun

Ljubljana, december 2008

POVZETEK

Država za opravljanje svoje funkcije potrebuje proračunska denarna sredstva, ki so davčni in nedavčni prihodki. Davčni prihodki so prevladujoč vir državnega proračuna in predstavljajo prisilni odvzem realnega dohodka prebivalstva. Glede na navedeno je zato pomembno poznavanje davčne zakonodaje, in s tem možnosti, ki jih ponujajo davčne olajšave. Davčne olajšave namreč zmanjšujejo davčno obveznost, zato so v številnih državah priljubljeno sredstvo, za doseganje političnih ciljev. Namen davčnih olajšav je spodbujati in pospeševati določeno dejavnost in razvoj le te. Zato lahko država z določitvijo davčnih olajšav, razbremeni gospodarske subjekte in vpliva na gibanje kapitala v državi. Obdavčitev dobička pravnih oseb, pomembno vpliva na odločitve davčnih zavezancev o mednarodnem pretoku kapitala. Na odločitev nekega investitorja, da bo v določeno državo investiral svoj vložek, vpliva davčna politika te države, vendar ne samo višina davčne stopnje, temveč tudi širina davčne osnove, metode vrednotenja gospodarskih kategorij in legalne možnosti koriščenja davčnih olajšav. S primerjavo davčnega sistema v Sloveniji in Italiji, lahko ugotovimo nekaj bistvenih razlik: davčna osnova je v Italiji bolj točno določena, v Italiji je pomemben t.i. regionalni davek temelječ na dohodku produkcijskih dejavnosti, ki pa ga Slovenija ne pozna, Italija ima višjo splošno davčno stopnjo, ima obdavčitve z različnimi stopnjami itd. Pomembna značilnost davčnega sistema v Italiji je nenehno spreminjanje davčne zakonodaje ter številni vidiki davčnih olajšav. Za razliko od Italije, Slovenija uporablja relativno nizko davčno stopnjo in priznava pomembne davčne olajšave na področju novih investicij. Omeniti velja, da obe državi obdavčujeta rezidente za svetovni vir dobička in nerezidente za teritorialni vir dobička.

Ključne besede: davčne olajšave, davčni zavezanec, davčni sistem, davčno priznani odhodki, investicije.

SUMMARY

Every state needs its own budgetary monetary means in the form of tax and no tax revenues. Tax revenues are a dominant source of the national budget. At the same time, they also act as a coercive measure when dispossessing of the inhabitants' actual income. In connection with the above stated it is of a great importance to be constantly well-informed with the laws of tax legislation. Moreover, by taking an interest in this sphere of activity, you are given further opportunities to know more about tax reliefs as well. It is commonly known that tax reliefs reduce tax obligation and as a consequence, they are quite favorite as a means of achieving political goals in numerous states. What is more, the basic aim of tax reliefs is to encourage, foster and also develop a specific business venture or any other business activity. It is due to the latter that a state when providing, by law, tax reliefs it simultaneously relieves economic subjects of a burden and thus influences the movement of capital within a state. Furthermore, by imposing taxes on profit the corporations make, we thus exert a heavy influence upon decisions taxpayers make in the vast international capital flow. When an investor decides to invest his or her own share in a certain country, he is influenced by the fiscal policy of a specific country, its tax rate, taxation, the methods used when assessing business categories and legal options that offer eventual tax reliefs. When bearing a comparison of the tax systems between Slovenia and its neighboring state, Italy, we soon establish and come across a number of basic and essential differences, such as: the Italian taxation is more accurate, and for them the regional tax based on income earned by the production sector plays a vital importance, while in Slovenia the latter is unknown. Moreover, in Italy you will find a much higher level of general tax, different taxation rates and other regulations. What is more, another important feature of the Italian system is its constantly changing nature of tax legislation. Last but not the least, they also dispose of a high number of different views of the tax relief system as well. On the other hand, Slovenia uses a relatively low tax rate and it, at the same time, acknowledges vital tax reliefs, especially in the field of new invention policy. It is herewith worthwhile mentioning that both countries, Slovenia and Italy, impose duty on their residents for the world's profit source, while the non-residents have to pay tax on the territorial source of profit.

KEY WORDS: tax reliefs, taxpayer, tax system, tax charges, investments.

KAZALO

POVZETEK	ii
SUMMARY	iii
1 UVOD.....	1
1.1 OPREDELITEV PREDMETA PROUČEVANJA	1
1.2 NAMEN, CILJ IN OSNOVNE TRDITVE.....	1
1.3 TEŽAVE IN OMEJITVE PREDMETA PROUČEVANJA	2
2 DAVČNE OLAJŠAVE OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI	3
2.1 SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DAVČNIH OLAJŠAVAH V REPUBLIKI SLOVENIJI	3
2.2 PRAVNA OSEBA.....	4
2.2.1 Pojem pravne osebe.....	4
2.2.2 Vrste pravnih oseb	5
2.3 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB.....	6
2.3.1 Davčni zavezanec.....	7
2.3.2 Davčne oprostitve	7
2.3.3 Davčna osnova	8
2.3.4 Davčno priznani prihodki in odhodki	8
2.3.5 Davčna stopnja.....	11
2.3.6 Davčni obračun.....	12
2.3.7 Davča izguba	13
2.3.8 Vir dohodkov	13
2.3.9 Davčno obdobje.....	14
2.4 OBRAČUNAVANJE DAVKA IN DAVČNI OBRAČUN ZA LETO 2007	14
2.5 PLAČEVANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V LETU 2007 .	16
2.6 DAVČNE OLAJŠAVE	16
2.6.1 Olajšava za raziskave in razvoj.....	17
2.6.2 Olajšava za zaposlovanje invalidov	18
2.6.3 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	19
2.6.4 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	19
2.6.5 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, športne, ekološke in religiozne namene	19
2.6.6 Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljenih za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami.....	20
2.6.7 Olajšava za izplačila političnim strankam.....	20
2.6.8 Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva	21
2.6.9 Davčno ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni.....	21
2.7 Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave.....	23
3 DAVČNE OLAJŠAVE OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V ITALIJI	26

3.1	SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DAVČNIH OLAJŠAVAH V REPUBLIKI ITALIJI IN DAVČNE REFORME V REPUBLIKI ITALIJI V LETIH 1997-2007	26
3.2	Davek na dohodek	28
3.3	Davek na dobiček podjetij.....	29
3.4	Davek na storitve	29
3.5	Splošno IRES in IRAP	30
3.5.1	Ires.....	30
3.5.2	IRAP	32
3.6	DAVČNE OLAJŠAVE V ITALIJI.....	34
3.6.1	Finančne olajšave	34
3.6.2	Davčne olajšave.....	35
3.6.3	Tremonti olajšave	36
3.6.4	Davčne olajšave in državne stimulacije za demografsko ogrožena področja in območja južne Italije	37
3.6.5	Davčna olajšava za novo zaposlene na nerazvitih območjih Italije .	38
3.6.6	Davčne olajšave za podjetja, ki zaposlijo zapornike	38
3.6.7	Davčne olajšave za nakup softwara.....	39
3.6.8	Davčne olajšave pri obdavčitvi dividend.....	39
4	PRIMERJAVA DAVČNIH OLAJŠAV OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB MED SLOVENIJO IN ITALIJO	41
5	ZAKLJUČEK.....	43
	LITERATURA	46
	VIRI.....	47
	SEZNAM TABEL IN GRAFOV	49
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA.....	50

1 UVOD

1.1 OPREDELITEV PREDMETA PROUČEVANJA

Osnovna značilnost davkov je, da se z davki financira javna poraba in da davki predstavljajo prisilni odvzem realnega dohodka prebivalstva. Davčne olajšave in spodbude zmanjšujejo davčno obveznost. Njihov namen je spodbujati in pospeševati določeno dejavnost in razvoj te panoge. Države jih uporabljajo za doseganje najrazličnejših političnih ciljev. Višina davčnih olajšav ali davčnih razbremenitev gospodarskih subjektov v posamezni državi je eden najpomembnejših pogojev za optimiranje davčnih obveznosti na osnovi davčnih izogibov.

Davčne olajšave in spodbude namreč zmanjšujejo davčno obveznost. Danes živimo v času globalizacije, ko podjetja poslujejo v različnih državah; v takih okoliščinah lahko razlike v davčnem bremenu popačijo pogoje tekmovanja in povzročijo, da poslovne odločitve ne temeljijo na gospodarskem vidiku, temveč samo ali pretežno na davčnih premislekih. Država lahko z višino uzakonjenih davčnih olajšav in razbremenitev gospodarskih subjektov vpliva na gibanje kapitala in tako z ugodno davčno politiko skuša privabiti čim več vlagateljev.

1.2 NAMEN, CILJ IN OSNOVNE TRDITVE

Namen diplomskega dela je predstavitev in primerjava davčnih olajšav davka od dohodka pravnih oseb med Slovenijo in Italijo. Namen diplomske naloge je spoznati davčni sistem v Italiji in ugotoviti, katere so temeljne razlike davčnih olajšav in spodbud med obema državama. Nadalje je cilj spoznati zakonsko podlago davčnih olajšav in spodbud v Sloveniji in Italiji, katere oblike davčnih olajšav in spodbud za gospodarske družbe poznata Slovenija in Italija ter njihove posebnosti. Podana bo tudi analiza vzrokov in dimenzij davčnih olajšav in spodbud v proučevanih državah.

Osnovne trditve:

- davčne olajšave imajo velik pomen pri načrtovanju davčnih obveznosti;
- neracionalno bi bilo plačati več obveznosti, kot jih zakoni zahtevajo, zato je pomembno poznati davčne olajšave in spodbude ter možnosti, ki jih ponujajo, tudi izkoristiti;
- nejasno definirana zakonodaja povzroča probleme pri določanju olajšav. Davčni zavezanci bodo težili k maksimizaciji davčnih olajšav, davčna uprava pa k minimizaciji le-teh;

- za sprejemanje ekonomskih odločitev mora podjetje podrobno poznati davčno zakonodajo v državi, kjer posluje in/ali kjer želi investirati. S tem je povezan tudi pojem davčnega optimiranja;
- davčne olajšave v posameznih državah imajo svoje specifičnosti, pogojene s kulturnimi razlikami in drugimi okoliščinami;
- v Italiji se zaradi pogostega menjavanja vlad in političnega delovanja tudi davčne olajšave in spodbude pogosto spreminjajo.

Diplomsko delo je razdeljeno na štiri temeljna poglavja. V drugem poglavju sem na splošno govorila o davčnem sistemu v Sloveniji, definirala pojem in značilnosti pravne osebe ter podrobneje predstavila davčne olajšave od davka od dohodkov pravnih oseb. V tretjem poglavju sem na splošno predstavila davčni sistem v Italiji in podrobneje predstavila ureditev davčnih olajšav od davka od dohodkov pravnih oseb. V četrtem poglavju sem predstavila analizo in primerjavo davčnih olajšav v proučevanih državah in podala bistvene razlike med davčnimi sistemi obeh držav, predvsem z vidika davčne olajšave od davkov od dohodkov pravnih oseb.

1.3 TEŽAVE IN OMEJITVE PREDMETA PROUČEVANJA

Omejitev pri pisanju te naloge je vsekakor pomanjkanje literature o davčnih olajšavah v Italiji v slovenskih knjižnicah. Prav zaradi tega sem se pri pisanju dosti opirala na podatke, dostopne preko interneta in uporabila tujo literaturo, izposojeno v Italiji. Kot temeljno omejitev pa je seveda potrebno omeniti tudi pogosto spreminjanje davčne zakonodaje v Italiji in s tem težave pri dostopu do ažurne literature.

Pri pisanju diplomske naloge sem izvedla poslovno raziskavo. Metoda raziskovanja je statična. Osredotočila sem se na davčne spodbude ob davčni zakonodaji z ugodnimi in neugodnimi stranmi v določenem trenutku. Analitičen pristop raziskovanja sem uporabila v sklepnem delu, ko sem na osnovi ugotovitev davčnih olajšav v posameznih državah skušala odgovoriti na vprašanje, katera država ima večje davčne olajšave in spodbude. Za ta namen sem izvedla deduktivno sklepanje. Podatke sem zbirala preko interneta, z iskanjem literature v knjižnicah, tudi v italijanskih knjižnicah, vendar je ostal še vedno internet kot prevladujoč vir informacij.

2 DAVČNE OLAJŠAVE OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

2.1 SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DAVČNIH OLAJŠAVAH V REPUBLIKI SLOVENIJI

V Sloveniji govorimo o davčni reformi po letu 1990, ko smo sprejeli Zakon o dohodnini (ZDoh) (Ur. l. RS št. 48/90), Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO) (Ur. l. RS št. 71/93) in Zakon o carinski službi (Ur. l. RS št. 1/91). V istem obdobju je začel veljati Zakon o prispevkih za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zaposlovanje. S temi zakoni se je slovenska struktura davčnega sistema uskladila z davčnimi instrumenti v drugih državah. Sledile so še spremembe ZDoh in ZDDPO, z letom 1999 pa se je začel uporabljati še Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV), ki upošteva tudi temeljno evropsko smernico za področje DDV, t.i. šesto smernico EU. Za vključitev v EU je morala Slovenija uspešno speljati določeno število ključnih reform.

Republika Slovenija se je v okviru pogajalskih izhodišč za področje 10-obdavčitev podjetij zavezala, da bo notranjo zakonodajo na področjih obdavčevanja podjetij uskladila s pravnim redom Evropske unije ter jo uveljavila z vstopom RS v EU.

Pri usklajevanju se je navezovala na 3 direktive in sicer (Galun, 2008, str. 12)

- Direktiva Sveta 90/434-EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitev, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic;
- Direktiva Sveta 90/435- EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic;
- Direktiva 2003/49/ES o skupinskem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic.

Direktive so bile vnesene v zakonodajo RS že z Zakonom o dohodku pravnih oseb ZDDPO-1. Iz teh Direktiv izhaja skupno načelo, da davčni režim ne sme predstavljati ovir pri pretoku kapitala med članicami Evropske unije.

Zaradi globalizacije in vse večjega pretoka kapitala je bilo potrebno zakonodajo na področju obdavčitve dohodka pravnih oseb prilagoditi novo nastalim razmeram, poleg tega pa je bilo potrebno upoštevati tudi druge dejavnike, in sicer (Galun, 2008, str. 14):

- obvezo RS, da bo svojo zakonodajo uskladila s pravnim redom EU;
- nove rešitve na osnovi spoznanj pri izvajanju do tedaj veljavnega sistema;
- odpravo ovir pri pretoku kapitala med članicami EU;
- vzpostavitev sistema odprave dvojnega obdavčevanja dohodka;
- oblikovanje konkurenčnega davčnega okolja;
- ureditev poslovanja med povezanimi osebami;
- posebno obravnavanje posebnih davčnih zavezancev – zavarovalnice, pokojninski skladi;
- širše opredelitve davčnih zavezancev;
- inštitut tanke kapitalizacije – nepriznavanje dela obresti, če so izplačane posojilodajalcem, ki imajo sedež v davčnih oazah.

Zaradi tega je bil konec leta 2006 v skladu z davčnimi reformami sprejet Zakon od dohodka pravnih oseb ZDDPO-2, katerega osnovni cilj je (Galun, 2008, str. 16):

- zagotoviti obdavčitev, ki bo zavezancem omogočala primerno motivacijo za vlaganje kapitala;
- odpraviti dvojne obdavčitve;
- odpraviti davčne ovire za prost pretok kapitala med različnimi državami članicami EU;
- odpraviti pomanjkljivosti, ki so se pokazale skozi prakso;
- zagotoviti pravno varnost davčnih zavezancev.

2.2 PRAVNA OSEBA

2.2.1 Pojem pravne osebe

Pravna oseba je organizacija ali skupina ljudi ali druga družbena tvorba, ki jo pravni red priznava kot nosilca civilno pravnih pravic in obveznosti (ji priznava pravno in poslovno sposobnost). Pravne osebe so bile ustanovljene zato, da so že v zgodovini ugotovili, da se v življenju dogajajo projekti, ki so tako pomembni, dolgotrajni, obsežni, da ni dovolj dobro, da so vezani na pravno subjektiviteto fizične osebe, ki izgine s smrtjo posameznika (Ivanjko, 2004, str. 2).

Pravna oseba mora imeti organizacijsko enotnost v pravni osebi združenih ljudi, premoženjsko samostojnost (določena skupna funkcionalna organiziranost premoženja), samostojno odgovornost za obveznosti, nastopanje v pravnem prometu v lastnem imenu in za lasten račun ter izveden pravni postopek, na

podlagi katerega je v skladu z zakonom možno pridobiti status pravne osebe. Pravna oseba mora biti registrirana v sodnem registru in registru družb.

2.2.2 Vrste pravnih oseb

Glede na sistem prava ločimo (po Pavčniku, 2001, str. 108-122)

- **pravne osebe javnega prava:** so ustanovljene z zakonom ali drugim oblastnim aktom, izvajajo javna pooblastila, delujejo v javnem interesu, država ima večji vpliv – nadzira premoženje preko računskega sodišča. Pravne osebe javnega prava ne plačujejo davkov in se financirajo iz javnih sredstev (državni, občinski proračun). Organe imenuje in razrešuje država oz. ustanovitelj, izjema so le univerze, ki so avtonomne. Zaposlovanje in plače javnih uslužbencev so omejene in enotno urejene za celotni javni sektor.

Pravne osebe javnega prava se delijo na:

- a) korporacije (javne območne – države, občine, krajevne skupnosti, osebne – zbornice, akademije ter drugo – cerkve),
 - b) javni zavodi: bolnišnica, univerza, gledališče,
 - c) javni skladi: javni finančni sklad, javni nepremičninski sklad ter javne ustanove,
 - d) javne agencije: agencija za trg vrednostnih papirjev, agencija za zavarovalni nadzor.
- **pravne osebe zasebnega prava:** so ustanovljene z zasebno pravnimi akti (pogodbo, statutom), delno izvajajo v širšem smislu tudi javne naloge preko gospodarskih družb, društev, ustanov.

Pravne osebe zasebnega prava so:

- a) korporacije: društvo, delniška družba, družba o omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba, zadruga, GIZ, d.v.z.,
- b) pravne osebe societetnega tipa: družba z neomejeno odgovornostjo in komanditna družba,
- c) ustanove.

Poznamo različne tipe pravnih oseb in sicer:

- **Osebne:** tu gre za združevanje določenih oseb, ki se med seboj združujejo s svojim premoženjem zaradi opravljanja določene dejavnosti. Družbeniki pri osebnih družbah odgovarjajo za obveznosti družbe. Med družbeniki velja načelo enakopravnosti in osebne povezanosti. Osebne družbe so: družba z neomejeno odgovornostjo (d.n.o.), komanditna družba (k.d.), dvojna družba in tiha družba (t.d.).

- **Kapitalske:** za te družbe je značilno, da gre za združevanje kapitala v smislu namembnega premoženja za opravljanje gospodarske dejavnosti. Družbeniki ne odgovarjajo za obveznosti družbe, ampak odgovarjajo družbe samo s svojim premoženjem. Kapitalske družbe prevzamejo v pravnem prometu obveznosti, pravice in odgovornosti neodvisno od članov oz. družbenikov, ki so združili kapital v družbo. Kapitalske družbe so: delniška družba (d.d.), družba z omejeno odgovornostjo (d.o.o.) ter komanditna delniška družba (k.d.d.).

2.3 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja od 1. januarja 2005 dalje (pred njim se je uporabljal Zakon o davku od dobička pravnih oseb). ZDDPO-1 je bil s 1. 1. 2006 noveliran v Uradnem listu RS, št. 108/2005 (ZDDPO-1B). Od 1. 1. 2007 pa velja nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/2006) – ZDDPO-2 ter Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 76/2008) – ZDDPO-2B, ki ponovno ureja investicijsko olajšavo pod drugačnimi pravili.

Glavna značilnost ZDDPO-2, v primerjavi s prej veljavnimi zakoni, je znižana nominalna davčna stopnja ter skrčen obseg davčnih olajšav. Odpravljena je namreč davčna olajšava za investicijska vlaganja, ki je po podatkih iz obračunov DDPO za leto 2006 predstavljala kar 36 odstotni delež v vseh zmanjšanih davčne osnove in davčnih olajšavah. Nadomestila jo je olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, ki pa je ob upoštevanju vseh določil, ki jih nalaga zakon precej zahtevna. Davčna osnova je po novem tesno povezana s poslovnim izidom, posebne davčne določbe urejajo le rezervacije, oslabitve nekaterih gospodarskih kategorij ter amortizacijo.

Pomen davka od dohodkov pravnih oseb z vidika javnih financ v Sloveniji narašča. Davek od dohodkov pravnih oseb v letu 2007 predstavlja 10,6 odstotni delež v strukturi celotnih davčnih prihodkov (10.597.800 tisoč €), ki jih je v letu 2007 pobrala Davčna uprava RS. Delež v celotnih davčnih prihodkih se je v primerjavi z letom 2006, ko je znašal 9,5 odstotkov povečal za 1,1 odstotno točko. V strukturi davkov na dohodek in dobiček pa dosega davek od dohodkov pravnih oseb 38,3 odstotni delež, kar je 3,8 odstotne točke več kot v letu 2006 (Poročilo o delu DURS v letu 2007).

2.3.1 Davčni zavezanec

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb je pravna oseba domačega (razen RS in lokalnih skupnosti) in tujega prava ter družba oz. združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki nima pravne osebnosti in ni zavezanec za dohodnino (ZDDPO-2, 3. člen).

Poseben status ima Banka Slovenije, ki je sicer davčna zavezanka, vendar po posebni določbi davka niti ne izračunava niti ne plačuje. Med davčne zavezance štejemo tudi zavode, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativne sindikate in druge pravne osebe, ustanovljene za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, ki davka za nepridobitno dejavnost sicer ne plačujejo, morajo pa ga plačati za opravljanje pridobitne dejavnosti. Pridobitna in nepridobitna dejavnost sta določeni s Pravilnikom o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/2007).

Posebna obravnava je določena tudi za pravno osebo, javni zavod, ustanovljeno za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve. Le-ta ne plača davka od dejavnosti zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov, četudi ta šteje kot pridobitna dejavnost.

Poleg tega imajo investicijski skladi, ki do 30. novembra razdelijo najmanj 90% dobička prejšnjega leta, pokojninski skladi in zavarovalnice, ki izvajajo pokojninske načrte ter družbe tveganega kapitala za dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala, poseben položaj. Kot davčni zavezanci sestavljajo davčne obračune, v katerih ugotovijo davčno osnovo, vendar davka ne plačujejo, ker je zanje predpisana davčna stopnja 0 odstotkov. Prav zaradi slednjega povprečna davčna stopnja, izračunana na podlagi podatkov iz predloženih obračunov na nivoju države za leto 2007 ni enaka 23 odstotkom.

Rezident je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Za rezidenta šteje tisti zavezanec, ki ima ali sedež v Sloveniji ali pa kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji. Nerezident pa je zavezanec, ki ne izpolnjuje nobenega od teh dveh pogojev.

2.3.2 Davčne oprostitve

Davčne oprostitve za pravne osebe po ZDDPO-2 so določene v 9. čl. zakona. Oprostitev davka je določena le za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu, kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati. Temeljna zahteva za oprostitvev plačila davka od dobička je, da je posamezna organizacija

v svojem aktu o ustanovitvi opredelila nepridobitno dejavnost kot svojo temeljno dejavnost.

Te pravne osebe po zakonu ne plačujejo davka od dobička, vendar pa morajo davčni upravi vseeno predložiti davčni obračun na predpisanem obrazcu in v predpisanem roku. V davčnem obračunu sicer izkažejo znesek obračunanega davka, vendar neplačanega davka. Kadar davčni zavezanci kot so društva, verske skupnosti, javni in zasebni skladi ter druge organizacije, opravljajo pridobitno in nepridobitno dejavnost, morajo predložiti poleg obračuna davka za nepridobitno dejavnost, tudi podatke o pridobitni dejavnosti, saj je dobiček pridobitne dejavnosti obdavčljiv.

Poseben položaj glede dohodka od pravnih oseb imajo tudi pokojninski skladi, investicijski skladi in zavarovalnice, ki izvajajo pokojninske načrte. Kot davčni zavezanci sicer ugotavljajo davčno osnovo in sestavijo davčni obračun, vendar pa davka ne plačajo, ker je za te davčne zavezance predpisana stopnja davka 0 odstotkov.

2.3.3 Davčna osnova

Določitev davčne osnove je pogojena z določitvijo davčnega zavezanca in davčne stopnje. Davčna osnova je dobiček, ki je ugotovljen v skladu z določbami zakona. Tu ne gre za dobiček, ki je izkazan iz poslovnega izida, ampak gre za tako imenovani davčni dobiček, ki ga dobimo tako, da od davčnih prihodkov odštejemo davčne odhodke.

Po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove je osnova za dobiček ugotovljena kot presežek prihodkov nad odhodki pri opravljanju dejavnosti rezidenta in nerezidenta v poslovni enoti v Sloveniji. Davčna osnova je torej znesek, od katerega se z uporabo davčne stopnje ugotovi višina davčne obveznosti. Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti se prihodki iz opravljanja dejavnosti, izvamejo iz davčne osnove (DURS, 2007, str. 7).

2.3.4 Davčno priznani prihodki in odhodki

Pri sestavljanju davčne bilance je potrebno upoštevati določila glede priznavanja prihodkov in odhodkov, na podlagi določil ZDDPO-2 ter Slovenskih računovodskih standardov (SRS 2006) (Ur. list RS št. 118/2005 do 112/2006). Priznavanje prihodkov je neposredni pogoj za priznavanje z njimi povezanih odhodkov, če je dokazljivo, da so neposredni pogoj za opravljanje dejavnosti, nimajo značaja privatnosti in so skladni z običajno poslovno prakso (ZDDPO-2, 29. člen).

Pri priznavanju in vključevanju prihodkov v davčno bilanco je potrebno posebno pozornost nameniti zakonskim določilom glede (ne)priznavanja prihodkov iz naslova:

1. **dividend:** prejete dividende in drugi deleži iz dobička ter dividendam podobni dohodki, ki niso predmet obdavčitve pri izplačevalcu, se izvamejo iz davčne osnove prejemnika, če je izplačevalec dividend zavezanec za davek po ZDDPO-2, rezident države članice EU ali nerezident EU in ne gre za izplačevalca na področju države z ugodnejšim davčnim položajem;
2. **dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev:** v višini 50 odstotkov in pod pogoji, da je udeležba v kapitalu oziroma v upravljanju v višini najmanj 8 odstotkov, v času najmanj 6 mesecev in če zavezanec v tem obdobju zaposluje najmanj eno osebo, ter ne gre za naložbo v družbo v državi z ugodnejšim davčnim položajem. V primeru, da pride v 10 letih od odsvojitve deleža do likvidacije družbe, se v davčnem obračunu davčna osnova poveča za izvzeti del dobička za zadnjih pet davčnih obdobj. V primeru ustvarjenega dobička iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala se celotni dobiček izvame iz davčne osnove zavezanca, ki ustvari dobiček z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v zameno za izdajo ali prenos lastnih lastniških deležev ali delnic druge družbe, se dobiček ali izguba iz te zamenjave izvame iz davčne osnove zavezanca.

Pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti se upoštevajo transferne cene, kar pomeni, da se prihodki upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen med povezanimi osebami, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen (ZDDPO-2, 17. člen).

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi, se le v situacijah, ko ima en rezident ugodnejši davčni položaj kot drugi, poveča davčna osnova zaradi prenizko izkazanih prihodkov ali previsoko izkazanih odhodkov zavezanca. Pri tem se za ugodnejši davčni položaj šteje, ko eden od rezidentov izkazuje nepokrito izgubo iz preteklih let ali plačuje davek po stopnji 0 odstotkov ali nižji od splošne stopnje ali je oproščen plačevanja davka (ZDDPO-2, 17. člen).

V primeru poslovanja med povezanima osebama, rezidentom in fizično osebo, ki opravlja dejavnost, se prihodki upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen med nepovezanimi osebami, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen (ZDDPO-2, 16. člen).

Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov od obresti na posojila med povezanimi osebami se prihodki upoštevajo najmanj, odhodki pa največ do

višine, obračunane ob upoštevanju priznane obrestne mere. Pri določanju obresti med povezanimi osebama se zavezanec lahko odloči, da upošteva v času odobritve posojila priznano obrestno mero ali pa v času obračuna obresti priznano obrestno mero (ZDDPO-2, 19. člen).

Odhodki, ki se ne priznavajo pri ugotavljanju davčne osnove so po splošnem načelu tisti odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po tem zakonu. Odhodki, ki se v celoti ne priznajo so naslednji (ZDDPO-2, 30. člen):

- izplačila dohodkov, ki so podobi dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- stroški, ki se nanašajo na privatno življenje;
- stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- davek na dodano vrednost, če ga zavezanec ni uveljavljal kot odbitek, čeprav je imel pravico;
- obresti od nepravočasno plačanih davkov;
- obresti od posojil, prejetih od oseb iz držav, kjer je stopnja davka od dobička nižja od 12,5 odstotka;
- donacije;
- podkupnine.

Novi ZDDPO-2 prinaša tudi določene posebnosti glede določenih vrst odhodkov in sicer:

Priznani odhodki so naslednji (ZDDPO-2, 31-35. člen):

- **rezervacije:** oblikovane v skladu s standardi, se priznajo v višini 50 odstotkov vrednosti;
- **odhodki zaradi oslabitev terjatev:** se priznajo kot odhodek na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o zaključenem stečajnem postopku, sklepa prisilne poravnave ali neuspešno zaključenega izvršilnega postopka;
- **prevrednotenje finančnih naložb:** ne prizna se kot posledica oslabitve podjetja, prizna pa se le kot valutno prevrednotenje;
- **odhodki od prevrednotenja dobrega imena:** se priznajo do največ zneska, ki ustreza 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena;
- stroški v zvezi z delom in delovnim razmerjem zaposlenih (plače, bonitete, povračila stroškov dela)
- **stroški reprezentance in nadzornega sveta:** se priznajo v višini 50 odstotkov
- **stroški amortizacije:** se kot odhodek prizna v obračunani višini z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, razen če bo

obračunana po višji stopnji kot so določene v zakonu. V tem primeru se bo više obračunana amortizacija kot odhodek priznala v kasnejših davčnih obdobjih, saj zakon dopušča možnost priznavanja celotnih stroškov amortizacije kot davčni odhodek, če zavezanec sredstva prej ne odtuji. Amortizacija, obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katerega so oblikovane rezervacije, se prizna v višini 50 odstotkov. Najvišje letne amortizacijske stopnje so: za gradbene objekte vključno z naložbenimi nepremičninami 3 odstotke; za dele gradbenih objektov vključno z naložbenimi nepremičninami 6 odstotkov; za opremo, vozila in opremo za raziskovalno dejavnost 33,3 odstotka; za računalniško strojno in programsko opremo 50 odstotkov; za večletne nasade 10 odstotkov, za osnovno čredo 20 odstotkov ter za druga vlaganja 10 odstotkov.

- **davčna izguba:** se prizna in pokriva v naslednjih davčnih obdobjih, vendar le če se v zadnjih 2 letih ne spremeni lastništvo za več kot 50 odstotkov oz. se bistveno spremeni dejavnost oz. se le ta ne opravlja več.

Pri ugotavljanju davčne osnove velja omeniti še druge posebnosti predvsem pri (DURS, 2007, str. 12) :

- spremembi računovodske usmeritve in popravkih napak (preračuna preneseni poslovni izid);
- presežku iz prevrednotenja (pri sredstvih, ki se amortizirajo, se mora prenašati v davčno osnovo v davčnem obdobju v enakem znesku kot je obračunan znesek amortizacije od prevrednotenega dela teh sredstev);
- odpravi dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve, je določeno tako, da se prihodki in odhodki, ki so bili že upoštevani pri ugotavljanju davčne osnove, ne upoštevajo ponovno;
- v postopku prisilne poravnave se prihodki iz odpisa dolgov izvzamejo v znesku, v katerem je zavezanec oblikoval rezerve v skladu z Zakonom o finančnem poslovanju podjetij.

2.3.5 Davčna stopnja

Splošna, nominalna davčna stopnja je 20 odstotnih točk (ZDDPO-2, 60. člen) in je v primerjavi s prej uveljavljenimi davčnimi stopnjami nižja za 5 odstotnih točk. Vendar splošna, 20 odstotna davčna stopnja ni uveljavljena že v prvem letu uporabe ZDDPO-2, temveč se v prehodnem obdobju do leta 2010 postopoma znižuje. Davčna stopnja za leto 2007 znaša 23 odstotkov in se letno znižuje za eno odstotno točko (do leta 2010).

Posebna stopnja davka 0 odstotkov je določena za (ZDDPO-2, 61. člen):

- investicijske sklade, ki so bili ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 odstotkov poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun;
- družbe tveganega kapitala od dejavnosti izvajanja dopustnih naložb tveganega kapitala, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni obračun.

Stopnja za davčni odtegljaj od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji je 15 odstotna.

2.3.6 Davčni obračun

Davčni zavezanec sestavi davčni obračun (v nadaljevanju DDPO) na podlagi ZDDPO-2 ter Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. list RS št. 46/07), ki jih predpiše minister pristojen za finance.

Zavezanci za predložitev davčnega obračuna so pravne osebe tujega in domačega prava, četudi so davka oproščene ali se obdavčijo s stopnjo 0 odstotkov. To velja tudi za poslovne enote pravnih oseb tujega prava ter za združenje oseb po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti in niso zavezanci za dohodnino. Rezidenti so obdavčeni po svetovnem dohodku in morajo v davčni obračun vključiti vse dohodke, nerezidenti pa so obdavčeni samo po tistih dohodkih, ki jih dosegajo v Sloveniji. Rok za predložitev davčnega obračuna je 31. 3. za preteklo leto oziroma tisti davčni zavezanci, ki imajo davčno obdobje drugačno od koledarskega, predložijo davčni obračun v treh mesecih po zaključku posameznega davčnega obdobja.

Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS št. 46/07) določa obrazec DDPO, ki je strukturiran tako, da zavezanci v obrazcu najprej izkažejo prihodke in odhodke, ugotovljene v izkazu poslovnega izida, kar pomeni, da se neposredno iz izkaza poslovnega izida v davčnem obračunu upoštevajo vsi prihodki in odhodki, iz celotne dejavnosti zavezanca v davčnem obdobju. K obrazcu davčnega obračuna je potrebno obvezno priložiti naslednje priloge oziroma podatke, in sicer: podatke v zvezi z razkritjem skritih rezerv, podatke v zvezi z izvzetjem prihodkov na podlagi mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, podatke v zvezi s pokrivanjem davčne izgube, podatke v zvezi z olajšavo za investiranje, podatke v zvezi z olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, podatke v zvezi z regijsko olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj, podatke v zvezi z olajšavo za zaposlovanje, podatke v zvezi z olajšavo za donacije, podatke v zvezi z odbitkom tujega davka, podatke v zvezi z povečanjem ali zmanjšanjem zaradi sprememb odbitega tujega davka,

podatki v zvezi z vrednostnimi papirji, drugimi deleži in investicijskimi kuponi, podatki v zvezi z dolgoročnimi rezervacijami, podatki v zvezi z opravljenimi nabavami storitev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev z območij oz. držav z davčno ugodnejšim režimom ter podatke v zvezi s prometom med povezanimi osebami, ki so povezani s posojili in transfernimi cenami.

Velike in srednje velike gospodarske družbe morajo davčni obračun predložiti v elektronski obliki preko sistema eDavki ali po drugih elektronskih medijih. Mikro in male gospodarske družbe imajo do konca leta 2008 prehodno obdobje, tako da bodo predložile davčne obračune elektronsko z začetkom leta 2009.

2.3.7 Davča izguba

Izgubo, ki jo davčni zavezanec izkaže v davčnem izkazu, ne gre enačiti z izgubo oziroma poslovnim rezultatom, ki ga je davčni zavezanec ugotovil z izkazom poslovnega izida, saj davčna izguba temelji na določilih ZDDPO, medtem ko izguba v smislu prikazanega izkaza poslovnega izida temelji na Slovenskih računovodskih standardih (SRS, Ur.l. RS 118/2005) in Zakonu o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999).

Davčni zavezanec, ki v davčnem izkazu izkaže izgubo, lahko to izgubo pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih. To pomeni, da bo davčni zavezanec v naslednjih petih letih pokrival izgubo tako, da bo zmanjšal dobiček, ki ga bo v naslednjih petih letih izkazal v davčnem izkazu, pri tem pa ne bo mogel

upoštevati odhodkov iz naslova pokrivanja izgube iz preteklih let, kot odhodek za znižanje davčne osnove. Pokrivanje izgube ne sme presegati višine tekoče ugotovljene davčne osnove davčnega zavezanca (Bratina in Jovanovič, 2000, str. 175).

2.3.8 Vir dohodkov

ZDDPO-2 v 8. členu taksativno našteva dohodke z virom v Sloveniji. To so:

- dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji,
- dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah, če gre za nepremičnine v Sloveniji in dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti, če se dejavnost
- opravlja na zemljiščih v Sloveniji,
- dohodek od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva, če se nahajališče nahaja v Sloveniji,

- dividende, vključno z dohodki, podobnimi dividendam, in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov, katerih izdajatelji so ustanovljeni v skladu s predpisi v Sloveniji,
- obresti, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji,
- dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in dohodki od drugih podobnih pravic, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji,
- dobiček od odsvojitve nepremičnin in nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva, ter dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji,
- dobiček od odsvojitve finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb,
- dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, če so storitve opravljene v Sloveniji.

V novem zakonu je kot dohodek z virom v Sloveniji določen tudi dobiček od odsvojitve poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, ki se nahajajo v Sloveniji. Bistvena novost pa je, da so kot dohodek, ki ima vir v Sloveniji, določeni dohodki od storitev vseh vrst, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja poslovodstva v državah s stopnjo obdavčitve dobička nižjo od 12,5%, pri tem pa to niso države članice EU.

2.3.9 Davčno obdobje

Davčno obdobje je lahko koledarsko leto ali poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega leta, pri čemer davčno obdobje ne sme presegati obdobja 12 mesecev. V novem zakonu je skrajšano obdobje, v katerem zavezanec ne sme spreminjati izbranega davčnega obdobja obdavčenja, in sicer iz petih na najmanj tri leta (ZDDPO-2, 10. člen).

2.4 OBRAČUNAVANJE DAVKA IN DAVČNI OBRAČUN ZA LETO 2007

Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb v skladu z ZDDPO-2 in Zakonom o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 117/2006) sam izračuna in plača davek za davčno obdobje v davčnem obračunu, katerega sestavni del so:

- obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb (obrazec DDPO in obrazec SDDPO),

- izkaz poslovnega izida ali drugo poročilo, ki ustreza izkazu poslovnega izida,
- bilanca stanja ali drugo poročilo, ki ustreza bilanci stanja,
- izkaz gibanja kapitala ali drugega poročila, ki ustreza izkazu gibanja kapitala,
- drugi podatki določeni z ZDavP-2 in ZDDPO-2.

Podatke, ki so sestavni del davčnega obračuna, lahko davčni zavezanci od leta 2005 dalje posredujejo le Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES), davčni upravi pa le-to potrdijo s posebno izjavo, ki je sestavni del obračuna, ob predložitvi obračuna DDPO.

Davčni obračun morajo predložiti davčni zavezanci rezidenti in nerezidenti od dohodkov, ki jih dosegajo z opravljanjem dejavnosti oz. poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v RS. Davčni obračun morajo predložiti tudi davčni zavezanci, ki so po 9. členu ZDDPO-2 oproščeni plačila davka ter zavezanci, ki plačujejo davek po 0% stopnji, v skladu z 61. členom ZDDPO-2.

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb so za leto 2007 lahko predložili davčni obračun na treh različnih obrazcih (v nadaljevanju: obr. DDPO), v katerih so izračunali davčno obveznost za leto 2007 in akontacije davka, ki jih plačujejo v letu 2008, in sicer (DURS, 2008):

- od 1. 1. 2007 do 6. 2. 2007 ni bilo s pravilnikom predpisanega obrazca za obračun davka, ki bi bil usklajen z določbami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ZDDPO-2. Zato so morali zavezanci, ki so pripravili davčni obračun v prvem mesecu leta 2007 predložiti davčni obračun na obrazcu DDPO, ki je bil predpisan še s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005 in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 18/06). Med letom 2007 so predložili obračun davka trije zavezanci, pri katerih so bile izvršene statusne spremembe ali pa so spremenili davčno obdobje. Davčno obdobje, za katerega so predložili davčni obračun ti zavezanci, je bilo krajše od 12 mesecev (statusne spremembe in prehod na novo davčno obdobje) ali enako poslovnemu letu, ki je različno od koledarskega leta;
- od 6. 2. 2007 do 29.5.2007 se je za predložitev uporabljal obrazec DDPO, ki je bil predpisan s Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 in načinu predložitve obrazca davčnemu organu (Uradni list RS, št. 10/07). Na slednjem obrazcu ni davčnega obračuna za leto 2007 predložil noben davčni zavezanec;
- Od 30. 5. 2007 pa se za predložitev davčnega obračuna uporablja obrazec DDPO, ki je predpisan s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list, št. 46/07). Pravilnik je prilagojen novemu Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2; davčni obračun pa je na omenjenem obrazcu predložilo preostalih 75.642 zavezancev.

2.5 PLAČEVANJE DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V LETU 2007

Davek od dohodkov pravnih oseb se plačuje na podlagi davčnega obračuna, od davčne osnove, ki se ugotavlja za davčno obdobje, ki je enako koledarskemu letu oziroma poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta. zavezanci morajo razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna, razen v primerih, ko zakon določa drugače. davčni organ vrne preveč plačan znesek davka najkasneje v roku 30 dni od predložitve zahtevka.

Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka, ki se plačuje v mesečnih ali trimesečnih obrokih. V mesečnih obrokih se plačuje, če znesek akontacije presega 400 €, v trimesečnih obrokih pa kadar znesek akontacije ne presega 400 €. V plačilo dospejo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, plačani pa morajo biti najkasneje v 10 dneh po dospelosti (ZDavP-2, 371. člen).

2.6 DAVČNE OLAJŠAVE

Ob spremembah zakonodaje na področju davka od dohodkov pravnih oseb, ki je v zadnjih letih postala že kar stalnica, so bile vedno veliko sprememb deležne tudi davčne olajšave. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2 je odpravil 10% olajšavo za investicije v opremo, ki je v obračunih za leto 2006 predstavljala kar 36,33% delež. Ohranja oz. na novo pa ureja le še olajšave za zaposlovanje invalidov, za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, za donacije ter za vlaganja v raziskave in razvoj. Ukinjena je olajšava plačila reprezentativnemu sindikatu, ohranja pa se zmanjšanje davčne osnove za plačila političnim strankam.

ZDDPO-2 omogoča uveljavljanje zgolj sledečih davčnih olajšav, in sicer: olajšavo v višini 20% vlaganj v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in nakup raziskovalno-razvojnih storitev ter dodatno olajšavo v višini 10% oz. 20% vlaganj v raziskave in razvoj za zavezance, ki opravljajo svojo dejavnost na manj razvitih področjih države. V okviru olajšav za zaposlovanje ostaja zgolj olajšava za zaposlovanje invalidov, na novo pa je uvedena olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju. Nespremenjena ostaja olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, olajšava za donacije pa poleg

olajšave v višini 0,3% obdavčenega prihodka, vključuje še novo olajšavo v višini do 0,2% obdavčenega prihodka (znesek izplačil za kulturne namene ter izplačila prostovoljnim društvom, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami).

2.6.1 Olajšava za raziskave in razvoj

Olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj po 1. odstavku 55. člena

Olajšavo so zavezanci za leto 2007 lahko uveljavljali v višini 20% vlaganj v notranje raziskovalno – razvojne dejavnosti in nakup raziskovalno – razvojne opreme in storitev, ki jih izvajajo druge osebe. Zavezanci, ki so uveljavljali tovrstno olajšavo so morali v skladu s Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 79/06) osnovnemu obračunu DDPO in prilogi 7a predložiti še obrazec, v katerem so ločeno prikazali podatke o stroških vlaganj v notranje raziskovalne dejavnosti, podatke o stroških vlaganj v notranje razvojne dejavnosti, zneskih vlaganj v opremo, ki jo uporablja zavezanec pri notranji raziskovalni in razvojni dejavnosti ter stroške za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Zavezanci so morali za vsak posamezen projekt oz. program predložiti svoj obrazec. Poleg tega so morali zavezanci vlaganja opredeliti v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu. Neizkoriščen del olajšave se v skladu z 2. odstavkom 55. člena ZDDPO-2 lahko prenaša v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Novost pri tej olajšavi je, da je ni mogoče uveljavljati za vlaganja v raziskave in razvoj, ki so financirana z nepovratnimi sredstvi proračuna RS ali proračuna EU.

Za leto 2007 je olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj uveljavljalo 461 zavezancev, kar je 0,01% vseh zavezancev, ki so za leto 2007 predložili obračun davka od dohodkov pravnih oseb. Največ zavezancev, ki je uveljavljalo tovrstno olajšavo je opravljajo dejavnost D – predelovalne dejavnosti (238 zavezancev) ter dejavnost K – poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve (148 zavezancev). Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj je za leto 2007 znašala 60.666 tisoč €, davčno osnovo je zmanjšala za 7,05%, v skupnem znesku zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav pa predstavlja 1% delež (DURS, 2008).

Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po 3. odstavku 55. člena

Olajšavo za tovrstna vlaganja lahko uveljavljajo podjetja na slabše razvitih območjih države, in sicer znaša olajšava 10% vlaganj v raziskave in razvoj za zavezance, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na področjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države do 15%. Olajšava v višini

20% vlaganj v raziskave in razvoj pa velja za zavezance, ki imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na področjih države, ki imajo BDP na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15%. Podlaga za uveljavljanje olajšave je Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 136/06), ki predpisuje podrobnosti, njej sestavni del pa je tudi obrazec, ki ga mora zavezanec, ki uveljavlja tovrstno olajšavo predložiti poleg osnovnega obračuna DDPO in priloge 7b. Neizkoriščen del olajšave se v skladu z 2. odstavkom 55. člena ZDDPO-2 lahko prenaša v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Olajšava letos velja za vsa podjetja (za leto 2006 je veljala zgolj za mikro, majhna in srednja podjetja), vendar se lahko uveljavlja zgolj za vlaganja od 16. avgusta 2007 dalje.

Za leto 2007 je regijsko olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj uveljavljalo 164 zavezancev. Olajšavo v višini 20% vlaganj je koristilo 89 zavezancev iz Pomurske, Podravske, Koroške, Zasavske, Sp. Posavske in Notranjo-Kraške regije ter 75 zavezancev iz Savinjske, JV Slovenije, Gorenjske in Goriške (10% vlaganj). Največ zavezancev, ki so uveljavljali tovrstno olajšavo je opravljajo dejavnost D – predelovalne dejavnosti (105 zavezancev). Regijska olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj je za leto 2007 znašala 5.658 tisoč €, davčno osnovo je zmanjšala za 0,66%, v skupnem znesku zmanjšanje davčne osnove in davčnih olajšav pa je predstavljala zanemarljiv delež (DURS, 2008).

Razlika med zneskom davka, ki bi ga moral plačati zavezanec, če ne bi bil upravičen do uveljavljanja omenjene olajšave in zneskom davka, ki ga plača zavezanec, ki je do slednjega upravičen ter olajšavo tudi uveljavlja, predstavlja državno pomoč.

2.6.2 Olajšava za zaposlovanje invalidov

Zavezanci, ki zaposlujejo invalide po zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov, lahko vpišejo 50% obračunanih bruto plač invalidov ne glede na stopnjo invalidnosti ter 70% plač, izplačanih invalidom s 100% telesno okvaro in gluhonemim osebam. Zmanjšanje davčne osnove je trajno, zato tudi ni pomembno, kdaj so se invalidi zaposlili pri davčnem zavezancu. Zavezanec, ki zaposluje invalide v večjem številu, kot je predpisano v zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov, lahko za zaposlene, ki presegajo predpisano kvoto, uveljavlja olajšavo v višini 70% obračunanih bruto plač, vendar le če invalidnost ni posledica nesreče pri delu ali poklicne bolezni (ZDDPO-2, 56. člen).

Olajšavo za zaposlene invalide je za leto 2007 uveljavilo 2.305 zavezancev (3% vseh zavezancev, ki so za leto 2007 predložili obračun DDPO) v skupnem znesku 89.209 tisoč €. Olajšava se je v primerjavi z letom 2006 povečala za

13%. V skupnem znesku davčnih olajšav predstavlja 10,37% delež, davčno osnovo pa je zmanjšala za 1,47% (DURS, 2008).

2.6.3 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

Zavezanci, ki sprejmejo vajenca, dijaka ali študenta po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavljajo znižanje davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20% povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec izvajanja praktičnega dela posamezne osebe v strokovnem izobraževanju (ZDDPO-2, 57. člen).

Olajšavo za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju je za leto 2007 uveljavilo 373 zavezancev, v skupnem znesku 1.137 tisoč €. V skupnem znesku davčnih olajšav je predstavljala 0,13% delež in ni imela večjega vpliva na zmanjšanje davčne osnove (DURS, 2008).

2.6.4 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Davčni zavezanci – delodajalci, ki so financirali pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in so izpolnjevali pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, so lahko uveljavili zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki so jih delno ali v celoti plačali v korist delojemalcev, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali državi članici EU. Znesek zmanjšanja ni smel preseči 24% obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca in ne več kot 2.390 € letno. Zavezanci so lahko uveljavljali olajšavo največ do višine davčne osnove.

Uveljavljanje te olajšave je bilo prvič uvedeno za leto 2000. Za leto 2007 jo je uveljavilo 2.487 zavezancev, kar je 9% več kot za leto 2006. Znesek uveljavljene olajšave je za leto 2007 znašal 106.670 tisoč € in se je v primerjavi z predhodnim letom povečal za 9%. V skupnem znesku davčnih olajšav predstavlja 12,4% delež, davčno osnovo pa je zmanjšala za 1,75% (DURS, 2008).

2.6.5 Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, športne, ekološke in religiozne namene

Olajšavo so zavezanci - donatorji za leto 2007 lahko uveljavljali le za izplačila v denarju ali v naravi rezidentom Slovenije in drugih držav članic EU, ki so po

posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti. Takšna izplačila se v davčnem obdobju priznajo kot donacija največ do zneska, ki ustreza 0,3% obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju (ZDDPO-2, 59. člen).

Olajšavo za donacije je za leto 2007 uveljavilo 8.946 davčnih zavezancev, v skupnem znesku 31.332 tisoč €. Olajšava za donacije predstavlja 3,64% delež, davčno osnovo pa je zmanjšala za 0,52% (DURS, 2008).

2.6.6 Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami

Zavezanci, ki so uveljavljali olajšave za donacije, so lahko uveljavljali dodatno zmanjšanje davčne osnove vendar največ do zneska, ki ustreza 0,2% obdavčenega prihodka v davčnem obdobju, in sicer za znesek izplačil za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenim za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami. Tudi slednja olajšava se lahko uporablja le za izplačila v denarju ali v naravi rezidentom Slovenije in drugih držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti (ZDDPO-2, 59. člen).

Neizkoriščen del te olajšave lahko zavezanci koristijo še v naslednjih 3 letih, vendar največ do višine 0,5% obdavčenega prihodka zavezancev.

Olajšavo za donacije je za leto 2006 uveljavilo 1.844 davčnih zavezancev, v skupnem znesku 3.819 tisoč €. V skupnem znesku davčnih olajšav, olajšava za donacije predstavlja 0,44% delež, davčno osnovo pa je zmanjšala za 0,06% (DURS, 2008).

2.6.7 Olajšava za izplačila političnim strankam

Zavezanci so lahko za leto 2007 uveljavljali olajšavo tudi za znesek izplačila v denarju ali naravi političnim strankam vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu in največ do višine davčne osnove (ZDDPO-2, 59. člen).

Olajšavo za izplačila političnim strankam je za leto 2007 uveljavilo 214 zavezancev. Tovrstna olajšava je za leto 2007 znašala 539 tisoč €. V skupnem znesku davčnih olajšav predstavlja 0,06% delež, na zmanjšanje davčne osnove pa ni imela večjega vpliva (DURS, 2008).

2.6.8 Davčna ugodnost za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva

Zakon o ekonomskih conah (Ur. list RS št. 45/1998 – ZEC) je uvedel dodatne davčne olajšave za uporabnike ekonomskih con, a jih zavezanci lahko uveljavljajo le na podlagi odločbe davčnega organa. Na podlagi odločbe lahko uporabnik ekonomske cone uveljavlja davčne ugodnosti tako, da se mu zniža stopnja davka od dohodkov pravnih oseb na najmanj 10%. Uporabnik ekonomske cone pa lahko v posameznem koledarskem letu za vlaganja v nova osnovna sredstva uveljavlja znižanja davčne osnove v višini 50% vlaganj v koledarskem letu. Slednje pa ne velja za majhna in srednje velika podjetja ter za prevzeme.

Za leto 2007 sta dva uporabnika ekonomske cone predložila pisni zahtevek za pridobitev pravice do uveljavljanja dodatnih ugodnosti po 20. členu ZEC, glavna odločba pa je bila izdana zgolj enemu uporabniku ekonomske cone. Odločbo, s katero se je pravni osebi priznala pravica do uveljavljanja dodatnih davčnih ugodnosti za poslovanje v ekonomski coni Koper, je izdal Posebni davčni urad (DURS, 2008).

Zavezanec, ki je v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2007 uveljavljal dodatne davčne ugodnosti za investicijska vlaganja v ekonomski coni Koper, je po standardni klasifikaciji dejavnosti razvrščen v področje dejavnosti I – Promet, skladiščenje in zveze.

Davek od dohodka pravnih oseb, ki ga je za leto 2007 plačal zavezanec, je bil zaradi uveljavljenih dodatnih davčnih ugodnosti po ZEC za 2.977 tisoč € manjši, kot bi bil, brez pridobitve odločbe davčnega organa za poslovanje v ekonomski coni. V davčnem obračunu za leto 2007 je zavezanec namreč uveljavljal davčno olajšavo za začetno investicijo v ekonomski coni – vlaganja v osnovna sredstva v vrednosti 12.945 tisoč €. Olajšava se je v primerjavi z letom 2006 povečala za 72%. V skupnem znesku davčnih olajšav predstavlja 1,51% delež, davčno osnovo pa je zmanjšala za 0,21% (DURS, 2008).

2.6.9 Davčno ugodnost za odpiranje novih delovnih mest v ekonomski coni

Uporabnik ekonomske cone lahko v posameznem koledarskem letu uveljavlja znižanja davčne osnove tudi za znesek izplačanih plač zaposlenih pripravnikov in drugih delavcev, ki jih je zaposlil v koledarskem letu in so bili pred sklenitvijo delovnega razmerja najmanj 6 mesecev prijavljeni pri Zavodu RS za zaposlovanje, vendar največ v višini 50% tega zneska.

Tabela 1: Pregled uveljavljanja olajšav za leto 2007

Olajšava	Št. Zavezancev	Znesek v tisoč €	Delež olajšave v skupnem zmanjšanju celotne davčne osnove (v %)		Indeks za višino olajšav 2007/2006
			2007	2006	
Olajšava za vlaganja in razvoj po 1. odst. 55. čl.	461	60.666	7,05	12,2	173
Olajšava za vlaganja in razvoj po 3. odst. 55. čl.	164	5.658	0,66	0,4	165
Olajšava za zaposlovanje invalidov	2305	89.209	10,37	6,90	150
Olajšava za izv. prakt. dela v strok. izobr.	373	1.137	0,13	/	/
Olajšava za prost. dod. pokoj. zav.	2487	106.670	12,4	8,56	145
Olajšava za donacije po 1. in 2. odst. 59. čl.	10790	35.151	4,08	2,33	175
Olajšava za izplačila političnim strankam	214	539	0,06	0,12	50

Vir: DURS, 2008

2.7 ZMANJŠANJE DAVČNE OSNOVE IN DAVČNE OLAJŠAVE

Davčni zavezanci so lahko tudi za leto 2007 zmanjševali davčno osnovo in uveljavljali davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove. Za leto 2007 je davčno osnovo zmanjševalo 18.850 zavezancev oz. četrtnina vseh davčnih zavezancev, ki so predložili obračune DDPO za leto 2007, kar je 25 odstotkov manj kot za leto 2006 (DURS, 2008).

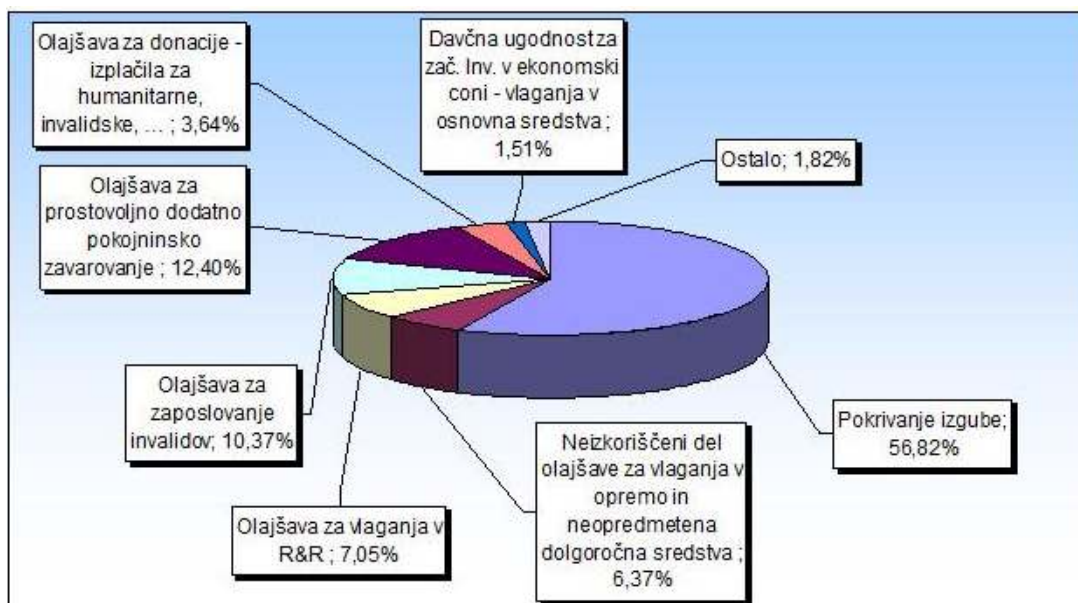
Povečanje zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav so za leto 2007 zabeležili le v dejavnosti B – ribištvo, in sicer za 4,63 odstotkov ter v dejavnosti H – gostinstvo, za 16 odstotkov. Največji padec zmanjšanja davčne osnove in davčnih olajšav je bil zabeležen v dejavnosti C – rudarstvo, in sicer za 88 odstotkov.

Največji delež in sicer 33,42 odstotkov v skupnem številu uveljavljenih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav, so za leto 2007 zabeležili v dejavnosti D – predelovalne dejavnosti, sledi jim dejavnost K – poslovanje z nepremičninami, najem in poslovne storitve s 14,78 odstotkom.

Zmanjšanja davčne osnove in davčne olajšave so za leto 2007 zmanjševale davčno osnovo za 14,14 odstotkov, kar je za 8 odstotnih točk manj kot za leto 2006.

Zavezanci so za leto 2007 skupaj uveljavljali za 859.902 tisoč € zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav. V grafu je predstavljen pregled posameznih zmanjšanj in davčnih olajšav. Pod oznako »Ostalo« so zajeta vsa tista zmanjšanja in davčne olajšave, ki so vsaka zase, v celotnem znesku, dosegle manj kot 1% delež.

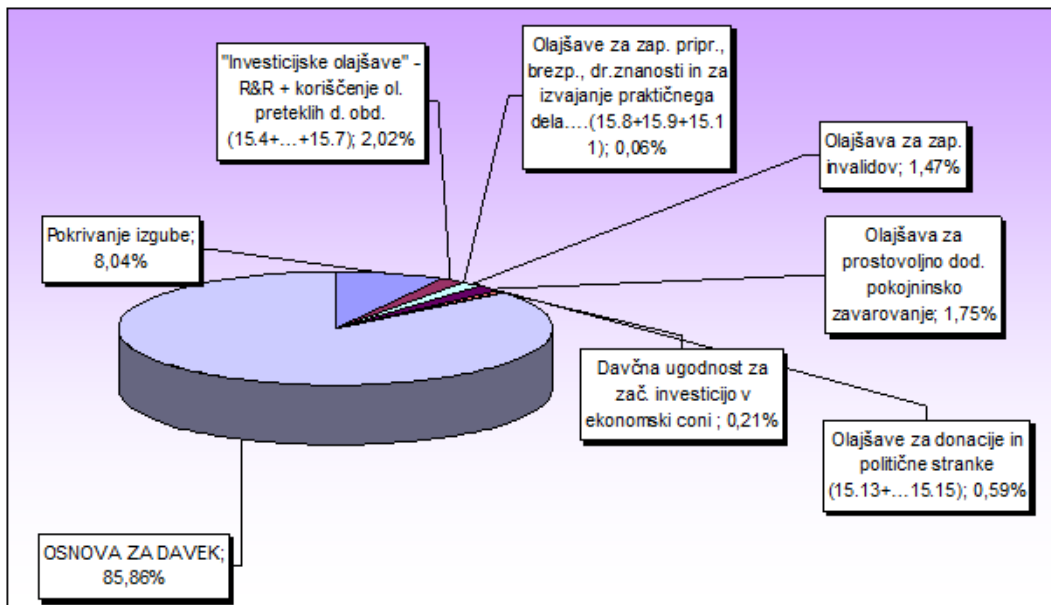
Graf 1: Pregled posameznih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav za leto 2007



Vir: DURS (2008, str. 39)

V skupnem znesku zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav za leto 2007 skoraj 57% delež pripada pokrivanju izgub. Pokrivanje izgube je tudi v obračunih DDPO za leto 2006 dosegla najvišji delež, a se je le-ta v letošnjem letu povečal za skoraj 18 odstotnih točk. Sledi olajšava za prostovoljno pokojninsko zavarovanje z 12,4% deležem in olajšava za zaposlovanje invalidov, z 10,37% deležem. Olajšava za investirani znesek v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki je v obračunih za leto 2006 predstavljala 36,33% delež, je z novim zakonom ukinjena, vendar pa lahko zavezanci neizkoriščen del te olajšave koristijo v naslednjih davčnih obdobjih. Ta delež je v letošnjem letu znašal 6,37%.

Graf 2: Pregled osnove za davek z deleži zmanjšanj za leto 2007



Vir: DURS (2008, str. 40)

Iz grafa je razvidno, da so za leto 2007 zmanjšanja davčne osnove in davčne olajšave – skupaj zmanjšale davčno osnovo za 14,14%, kar je skoraj 8 odstotnih točk manj kot za leto 2006. Davčno osnovo je najbolj zmanjšalo pokrivanje izgub iz preteklih davčnih obdobj, in sicer za 8,04%. Sledile so t.i. »Investicijske olajšave«, ki za leto 2007 poleg olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, vključujejo tudi koriščenje v preteklih davčnih obdobjih še neizkoriščene davčne olajšave za investicijska vlaganja. Te so davčno osnovo za leto 2007 zmanjšale za 2,02%. Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje je zmanjšala davčno osnovo za 1,75%, olajšava za zaposlovanje invalidov pa za 1,47%. Ostala zmanjšanja in davčne olajšave niso imele večjega vpliva na zmanjšanje davčne osnove (DURS, 2008).

3 DAVČNE OLAJŠAVE OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V ITALIJI

3.1 SPLOŠNO O DAVČNEM SISTEMU IN DAVČNIH OLAJŠAVAH V REPUBLIKI ITALIJI IN DAVČNE REFORME V REPUBLIKI ITALIJI V LETIH 1997-2007

Davčni sistem, uveden v začetku 70 let, je bil v zadnjih dvajsetih letih deležen samo določenih manjših pripomb, zato sta bili v letih 1997 in 2004 sprejeti dve temeljiti davčni reformi. Medtem, ko je večina industrijskih držav v 80 letih sprejela reforme, ki so ali zmanjševale davčno osnovo ali pa istočasno povečale davčno osnovo (Messere, 2003), je Italija z uvedenimi popravki povečala davčno osnovo za obdavčevanje družb.

V letih 1997 so bile kapitalske družbe podvržene davku na dobiček pravnih oseb v višini 37 odstotkov (imposta sui redditi delle persone giuridiche) – IRPEG, davku na lokalne dohodke (ILOR) v višini 16,2 odstotka in davku na neto premoženje družbe v višini 0,72 odstotka, kar pomeni, da je višina teh odstotkov med najvišjimi v Evropi.

Obe davčni reformi, ki sta vezani na delo finančnih ministrov Visco in Tremonti, sta predlagali poenostavitev davčnega sistema ter istočasno zmanjšanje davkov za družbe. Zmanjšanje dajatev je namreč zaželen ukrep za spodbude med družbami, v okviru spodbujanja davčne konkurence med državami, za pritegnitev multinacionalnih družb in za preprečitev, da bi domače družbe lokalizirale svojo proizvodnjo v državah, ki imajo nižji odstotek davkov. Kot bomo videli v nadaljevanju, temeljita ti dve reformi na povsem drugačnih pogledih.

Bistveno načelo Visco reforme iz leta 1997 je zasledovati nevtralnost davčnega sistema ter spoštovati izbrani sistem financiranja družbe, istočasno zniževati družbene dajatve.

Bistvena novost reforme je uvedba sistema dvojne obdavčitve, kjer so bila lahko podjetja, ki so ustvarila rast proizvodnje, deležna zmanjšanja deleža davka.

Sistem, imenovan Dual Income Tax (DIT), povzet po Allowance for Corporate Equity (ACE), je bil predlagan v začetku 90-ih s strani Inštituta za davčne študije iz Velike Britanije. DIT je določal tako zakonsko davčno osnovo obdavčitve spremenjenih družb, kot tudi delež odvedenega davka za dobiček.

Bistvo DIT olajšav je bila stimulacija podjetij za povečanje premoženja, upoštevajoč razmerje dolg/pravičnost (debt/equity) in sicer za vsa italijanska podjetja, ne glede na regije, zato je bil in je sistem DIT med pomembnejšimi v evropskem prostoru (Ferario, 2001).

Cilj povečanja davčne nevtralnosti je bil povod za uvedbo druge velike reforme iz leta 1997, uvedbo regionalnega davka za pridobitne dejavnosti – IRAP (Imposta regionale sulle attività produttive).

Sistem, ki ga je uvedel minister Tremonti v letu 2004, temelji na hipotezi, da bodo posegi, ki se nanašajo na spremembe finančnih poslovanj podjetij, povzročili nepravilnosti. Reforma Tremonti se ni ozirala na odpravo nepravilnosti v finančnem poslovanju podjetij, temveč je jemala finančne odločitve podjetij, kot ekonomske posebnosti.

Sistem DIT je bil aboliran (razveljavljen), vpeljan je bil nov sistem z enotno davčno osnovo v višini 33 odstotkov, ki je predvidel nekatere spremembe z uvedbo nekaterih institutov, že prisotnih v davčnih sistemih drugih evropskih držav, in sicer:

- pravilo proti tanki kapitalizaciji (thin capitalization),
- pravilo neobdavčitve prihodkov pri prodaji deležev (participation exemption).

Zakonadajalec je s konsolidirano obdavčitvijo podjetij želel ustvariti enoten davčni sistem, za razliko od davčnih sistemov drugih evropskih držav.

Sedanji davčni sistem izhaja iz reforme iz leta 1972/1973 in temelji na naslednjih davkih (Gangemi, 2000, str. 9):

dohodnina (IRPEF), ki se pobira po progresivnih stopnjah;

- davek od dobička pravnih oseb (IRES), ki se pobira po fiksni stopnji;
- regijski davek (IRAP);
- davek na dodano vrednost (IVA).

Ti zakoni so bili velikokrat temeljito spremenjeni in dopolnjeni s številnimi odredbami, zakoni in pravili, kar je pomenilo za večino Italijanov zapleten in nerazumljiv davčni sistem. Po drugi strani pa mora davčni sistem slediti razvoju dejavnosti na področju industrije, trgovine, globalizacije in evropskemu povezovanju, kar vpliva tudi na socialno strukturo države in na davčno moralo. V Italiji je bila včasih davčna utaja kot nekakšen nacionalni šport. Danes je stanje boljše, saj je le-ta omejena bolj na mala podjetja ter na sivo ekonomijo. Po drugi strani je izogibanje davčnim obveznostim ter davčno planiranje uspešno predvsem zaradi uspešnih davčnih strokovnjakov.

Če poenostavimo kompleksno davčno zakonodajo, je glavni razvoj davčnega sistema naslednji (Gangemi, 2000, str. 9):

- trend v smeri sistema, ki je občutljiv na mednarodni davčni nadzor;
- boj proti davčnim utajam in davčnemu izogibanju ter
- spodbude sistema za pospeševanje finančne sanacije in investicije italijanskih podjetij.

3.2 DAVEK NA DOHODEK

Davčni zavezanci davka na dohodke so fizične osebe, družbe z neomejeno odgovornostjo (d.n.o.), komanditne družbe (k.d.) in vse ostale oblike osebnih družb ter nekomercialne ustanove, ki ustvarjajo (JAPTI, 2008):

- zemljiške dohodke,
- kapitalske dohodke,
- dohodke iz delovnih razmerij,
- dohodke iz samostojne dejavnosti,
- dohodke iz podjetniške dejavnosti in
- druge obdavčljive dohodke.

Za osebe s stalnim prebivališčem v Republiki Italiji so obdavčljivi vsi dohodki, kjerkoli so le-ti ustvarjeni (world wide principle), medtem ko se osebam brez stalnega prebivališča v Italiji obdavčijo samo dohodki, prejeti na ozemlju Republike Italije.

Davčna osnova je obračunana kot seštevek vseh obdavčljivih dohodkov in odbitkov morebitnih izgub pri podjetniški in samostojni dejavnosti ter z odbitkom davčno priznanih stroškov.

Zakon, ki je bil odobren v letu 2007, predvideva sledeče odmere (JAPTI, 2008):

- 23% za davčno osnovo do 15.000 EUR
- 27% za davčno osnovo od 15.000 do 28.000 EUR
- 38% za davčno osnovo od 28.000 do 55.000 EUR
- 41% za davčno osnovo od 55.000 do 75.000 EUR
- 43% za davčno osnovo nad 75.000 EUR

Za fizične osebe zakon predvideva tudi območje neobdavčljivosti (no tax area).

3.3 DAVEK NA DOBIČEK PODJETIJ

Davčni zavezanci davka na dobiček podjetij so vse kapitalske družbe, (družba z omejeno odgovornostjo, delniško komanditna družba, delniška družba, zadruga) komercialne ustanove s sedežem v Republiki Italiji in kapitalske družbe, ki nimajo sedeža v Italiji in dosegajo obdavčljive dohodke na ozemlju Italije. Davčna stopnja je določena v višini 33% davčne osnove. Davčna osnova je določena kot seštevek vseh obdavčljivih prihodkov, od katerih je treba odšteti vse davčno priznane odhodke.

Zakon predvideva tudi določene posebnosti in sicer (JAPTI, 2008):

- Participation exemption; prihodki pri prodaji deležev niso obdavčeni v zakonsko določenih primerih;
- Obračun dela davčno priznanih finančnih odhodkov; zakon predvideva način preračunavanja davčno odbitnih finančnih odhodkov. Ta sistem ne velja za podjetja, ki so izbrala davčno konsolidirani izkaz ali podjetja, ki so izbrala sistem davčne transparentnosti;
- Pravilo tanke kapitalizacije - Thin capitalisation rule; z namenom, da bi preprečili mehanizem transfera dobičkov iz ene povezane osebe na drugo v obliki finančnih odhodkov, zakon predvideva posebno davčno obravnavanje prejetih obresti ali prejetih dividend;
- Consortium relie; tudi kapitalska podjetja lahko izberejo proceduro, ko se dobički porazdelijo med družbenike glede na odstotek lastništva, ne glede na to, ali so bili dobički tudi dejansko izplačani. Obdavčitev preide direktno na družbenike.

3.4 DAVEK NA STORITVE

Sprememba davčnega sistema predvideva tudi poenostavitev procedur in zmanjšanje števila taks in posrednih davkov. V pripravi je zakonodaja za uveljavitev enotne davčne obremenitve, ki bo zamenjala sledeče takse in davke (JAPTI, 2008):

- katastrski in hipotekarni davki,
- koleki,
- taksa na državne koncesije,
- taksa na borzno posredniške operacije,
- davek od prometa zavarovalnih poslov in
- davek na zabavne prireditve.

3.5 SPLOŠNO IRES IN IRAP

Pri mednarodnem pretoku kapitala davčni sistem pri obdavčitvi dobička pravnih oseb določenih držav pomembno vpliva na odločitve davčnih zavezancev. Obdavčitve davčnih zavezancev se razlikujejo v širini davčne osnove, z davčno stopnjo, z davčnimi olajšavami, z dvojno obdavčitvijo ter z odpravo le te na meddržavni ravni. V svojem davčnem sistemu pozna Italija višjo splošno davčno osnovo, obdavčevanje z različnimi stopnjami davka ter Regionalni davek od dohodka iz pridobitnih dejavnosti – IRAP in Davek na dohodek pravnih oseb – IRES.

3.5.1 Ires

Z zakonom št. 80 z dne 07. 04. 2003 je bilo italijanski vladi naloženo, da izpelje reforme za celoten državni davčni sistem. Tako je ta dne 12. 12. 2003 sprejela zakon št. 344, s katerim je od dne 01. 01. 2004 Davek na dobiček pravnih oseb – IRPEG (imposta sui redditi delle persone giuridiche) preimenovala tako, da se le-ta sedaj imenuje Davek na dohodek družb – IRES (imposta sul reddito delle società).

Posebna značilnost reforme davka na dohodek družb je harmonizacija italijanskega davčnega sistema z drugimi industrijskimi državami. Glavni elementi davka IRES so (Saviano, 2005, str. 1):

- skupinsko konsolidirano obdavčevanje z vpeljavo konsolidirane fiskalne politike, tako državne kot tudi svetovne;
- uvedba dodatnih norm za preprečevanje netransparentne kapitalizacije družb;
- nov sistem dividend (odprava sorazmernega dela davka) in primanjkljaja oziroma povečanja vrednosti pri udeležbi;
- sistem transparentnosti kapitalskih družb;
- revizija kreditov za družbe, ki so plačani v tujini in zunanja revizija družb (Controlled Foreign Companies);
- predvidevanje sistema udeležbe za oprostitev sistema pri davkih za povečano vrednost (Participation exemption);
- uvedbo alternativne obdavčitve za določene pomorske družbe (Tonnage Tax).

3.5.1.1 Davčni zavezanci

Davčni zavezanci so gospodarski subjekti in negospodarski subjekti, ki opravljajo pridobitno dejavnost in so rezidenti Italije. Rezidenti Italije so pravne osebe, ki imajo večino davčnega obdobja sedež v Italiji in tam opravljajo svojo glavno dejavnost. Davčni zavezanci so tudi podružnice tujih podjetij – nerezidentov, in sicer za dobiček, ki ga dosegajo na območju Italije. Ta dobiček

je obdavčen enako kot dobiček rezidentov. Za doseženi dobiček se šteje: dobiček iz naslova poslovanja stalnih poslovnih enot v Italiji; dividende in obresti, izplačane s strani rezidentov; patenti, licence, blagovne znamke, druge premoženjske pravice, izplačane s strani rezidentov. Da ima podjetje lahko poslovno enoto, mora izpolniti dva pogoja in sicer: namestitve v tehničnem smislu (prostor, material, oprema) in opravljanje dejavnosti na podlagi te namestitve.

3.5.1.2 Akontacija, davčno obdobje in davčna osnova

Akontacija davka je uživanje dohodka v denarju ali v blagu. Dohodek je torej pridobivanje dobička, saj se ta dohodek obračuna drugače po vrstah pasivnih davkov. Obstajajo namreč različni normativi za družbe, ki nimajo izključno ali glavno lastnost komercialne družbe ter za nerezidenčne družbe.

Davčno obdobje je odvisno od obdobja poslovanja pravne osebe. Kadar trajanje poslovanja pravne osebe ni zakonsko določeno, ali pa je trajanje določeno nad dve leti, se davčno obdobje obračuna letno. V primeru, ko je poslovanje pravne osebe več kot eno leto ali manj kot 12 mesecev, je potrebno, odvisno od trajanja poslovanja družbe, primerjati nekatere pozitivne in negativne dohodke. Davčna osnova je določena na 27,5 odstotkov, kar pomeni, da se je le ta zmanjšala za 6 odstotkov, glede na prejšnji Davek na dobiček pravnih oseb – IRPEG.

Davčna osnova v zakonu ni opredeljena z definicijo, ampak predstavlja samo normo za uvedbo določenih navodil za posamezne družbe. Navodila namreč določajo, da se davek uporabi za skupne neto dohodke, sestavljene iz skupne vsote vseh neto dohodkov v davčnem obdobju. Ti različni dohodki se upoštevajo pri določenih družbah, in sicer (Saviano, 2005, str. 4) pri:

- rezidenčnih komercialnih družbah in pravnih osebah;
- rezidenčnih nekomercialnih družbah;
- nerezidenčnih komercialnih družbah in pravnih osebah;
- nerezidenčnih nekomercialnih družbah;
- pomorskih družbah.

Poglavje, ki je namenjeno pomorskim družbam, predstavlja popolno novost novega Davka na dohodek družb. Celotni dohodki so namenjeni za prinašanje donosa ali pa za prikaz izgube na zaključnem obračunu v davčnem obdobju, s povečanjem oziroma zmanjšanjem sredstev, ki so knjižena direktno na premoženje družbe.

3.5.1.3 Prihodki in odhodki

Kot prihodek je najbolj pomembna davčna olajšava, ki pomeni odlog plačila davka. Na pet let se lahko razmeji dobiček pri prodaji osnovnih sredstev. Gre za dobiček, ki je bil v lasti davčnega zavezanca najmanj tri leta.

Kot davčno nepriznani odhodki se štejejo: denarne kazni, zamudne obresti od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov, odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let, rezervacije za kritje možnih izgub, izplačila političnim strankam, obresti za prejeta posojila od delavcev, lastnikov ali povezanih oseb.

Amortizacija se opravi po metodi enakomerne časovne amortizacije, po zakonsko predpisanih stopnjah, ki temeljijo na osnovi normalne dobe uporabe in ob upoštevanju dejavnosti podjetja. V prvem letu amortizacije se upoštevajo le polovične stopnje amortizacije.

Rezervacije stroškov se priznajo v višini 5 odstotkov od vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev za investicijsko vzdrževanje. Stroški reprezentance se priznajo v višini ene tretjine obračunanih stroškov, ki se jih razdeli na dobo pet let. Stroški popravil in vzdrževanja se priznajo v višini 5 odstotkov stroškov amortizacije, ki jih je imelo podjetje na začetku obračunanega obdobja. Stroški raziskovanja se lahko v celoti priznajo le v letu nastanka. Donacije podjetij so priznane v višini 2 odstotkov. Plače zaposlenih se priznajo v celoti. Za pokrivanje dvomljivih terjatev se lahko na koncu davčnega leta rezervira največ 0,5 odstotka od celotnih nezavarovanih terjatev, dokler le te ne dosežejo 5 odstotkov celotnih nezavarovanih terjatev (ZRFR in ZBT, 2000).

3.5.1.4 Davčna izguba

Davčno izgubo se lahko pokriva v naslednjih petih letih. Pokrivanje davčne izgube pa ni mogoče v primeru, ko je večinski delež družbe prodan osebi, ki ni članica skupine, kateri družba pripada, ali pa v primeru, ko je družba spremenila glavno dejavnost (Jerman, 2000, str. 65-85).

3.5.2 IRAP

Regionalni davek na proizvodne dejavnosti, t.i. I.R.A.P (l'imposta regionale sulle attività produttive) je pričel veljati 1. januarja 1998 leta, z zakonskim odlokom št. 446, sprejetim dne 15. 12. 1997, opisan pa je v 3. členu, v 143, 144 in 147 odstavku, zakona št. 662, ki je bil sprejet dne 23. 12. 1996.

Regionalni davek na proizvodne dejavnosti (IRAP) je stvarni davek, ki bremeni čisti donos, ki ga zavezanci ustvarijo v posamezni regiji. Namenjen je vsem, ki na določenem regijskem območju, samostojno opravljajo dejavnost.

3.5.2.1 Davčni zavezanci

Davčni zavezanci so naslednji (Zakonodajni dekret št. 446, 3. člen):

- Kapitalske družbe s sedežem v Italiji
- osebne in ladjarske družbe
- enostavne družbe, ki ne opravljajo podjetniške dejavnosti
- samostojni podjetniki, ki ne prejemajo podobnih prihodkov
- država in pripadajoče uprave
- pravne osebe, ki ne opravljajo pridobitne dejavnosti
- nerezidenčne družbe za dohodke dosežene v Italiji.

3.5.2.2 Davčna osnova

Za ugotovitev davčne osnove je zakonodajalec določil različne načine, glede na način vodenja knjigovodstva in glede na zavezance. Za podjetja, ki vodijo redno knjigovodstvo, je potrebno izhajati iz bilančnih postavk o vrednosti proizvodnje, od katere se lahko odštejejo le določeni stroški, in sicer za (Zakonodajni dekret št. 446, 4. člen):

- surovine, pomožni in potrošni material ter blago
- najemnine
- amortizacijo
- povečanje vrednosti zalog surovin ter pomožnega in potrošnega materiala
- različne obveznosti iz poslovanja.

Za ugotovitev davčne osnove je potrebno odbiti še nekatere splošne postavke, ki vplivajo na dobiček, in sicer (Zakonodajni dekret št. 446, 5-12. člen):

odštejejo se vsi prispevki za obvezna zavarovanja za nesreče pri delu;
odštejejo se stroški za vajence;
do 100 odstotkov se odštejejo stroški za pripravnike, ki so bili sprejeti na podlagi posebnih pogodb, t.i. contratto di formazione.

Na splošno velja pravilo, da pridemo do davčne obveznosti tako, da davčno osnovo množimo s 4,5 odstotno stopnjo.

Iz navedenega sledi, da bi davčno osnovo lahko ugotovili že z upoštevanjem postavk iz bilance poslovnega izida, vendar pa morajo zavezanci upoštevati pravilo, da je za potrebe izračunavanja regionalnega davka potrebno upoštevati tudi določila za izračunavanje davka od dobička in dohodnine.

Tabela 2: Odbitki za leto 2007

Davčna osnova v €	Odbitki v €
do 180.759,91	8.000
od 180.759,91 do 180.839,91	6.000
od 180.839,91 do 180.919,91	4.000
od 180.919,91 do 180.999,91	2.000

Vir: Legge Finanziaria, 2008

Družbe, ki zaposlujejo delavce in imajo vse pomembne postavke za davek IRAP ter ne presegajo 400.000 €, se prizna odbitek v višini 2.000 € za vsakega zaposlenega do največ 5 zaposlenih. Ta olajšava pa ne velja za pripravnike, invalide in druge zaposlene, ki so zaposleni s posebno pogodbo.

3.6 DAVČNE OLAJŠAVE V ITALIJI

Italijanska ekonomska teorija je opredelila tri glavne vrste olajšav za podjetja, in sicer (Volpi, 2002):

- finančne olajšave
- davčne olajšave ter
- druge olajšave in direktne intervencije.

3.6.1 Finančne olajšave

Za podporo malim in srednjim podjetjem imajo pomemben delež finančne olajšave, ki se izražajo preko direktnega in indirektnega zmanjšanja investicijskih stroškov, stroškov kapitala in enostavnejšega dostopa do kreditov. Finančne olajšave so lahko na nacionalni ravni, na regijski ravni in sredstva, ki jih namenja EU za manj razvita območja, kot so npr. Sardinija, Sicilija in druge manj razvite regije na jugu Italije. Primer takih finančnih olajšav sta npr. spodbude za žensko podjetništvo, ki je urejeno v zakonu št. 215/92 in se razlikuje od regije do regije, ter spodbude za podjetništvo mladih na zaostalih območjih, ki je urejeno v zakonu št. 95/95. V tem zakonu je opredeljeno, da mora biti podjetje, ki je ustanovljeno na podlagi tega zakona, sestavljeno izključno iz oseb starih med 18 in 35 let, ali pa, da mora biti večina oseb starih med 18 in 29 let in imeti morajo večino deleža v kapitalu.

Vsako leto se s finančnim zakonom (t.i. Legge Finanziaria) določi proračunska vsota, ki bo namenjena takim spodbudam. Med finančne olajšave spadajo tudi spodbude, ki so namenjene za določene investicije na zaostalih področjih. Podjetnik, ki dela na področju industrije, turizma in trgovine, mora za pridobitev te olajšave podati vlogo ter priložiti podjetniški načrt (»business plan«), v

katerem podrobno opiše investicijo, podjetje in tržišče, na katerem deluje. Za uresničitev investicije potrebuje podjetnik tudi overjen notarskih zapis, ki jamči uresničitev investicije. Stroške, ki jih bo država pomagala kriti, in vse ostale podrobnosti, določa zakon.

3.6.2 Davčne olajšave

Davčne olajšave omejujejo davčni pritisk in so naklonjene ekonomskemu rezultatu. Lahko se obravnavajo kot nekakšne indirektno oblike denarne podpore določenemu podjetju, določenemu specifičnemu sektorju ali investicijskemu programu (po Bevčiču, 2000).

Delimo jih na tri oblike in sicer (Soranzo, 2003):

- davčne oprostitve
- zmanjšanje davka
- preložitev oz. odlog plačila davka.

Poznamo dve obliki zmanjšanja davka:

- direktno zmanjšanje davčne osnove in
- določitev določenega bonusa ali kredita davkov, ki se lahko uporabi za kompenzacijo davkov.

»Credito d`imposta« (kredit davka) se uporablja v skladu s kriteriji in obliko, ki jo določa zakon št. 317/91 ter zakonski dekret št. 241/97, in velja za davek na dodano vrednost (imposta sul valore aggiunto – IVA), davek na dohodek pravnih oseb (IRPEG) in dohodnino (imposta sui redditi delle persone fisiche – IRPEF). (Soranzo, 2003).

V Italiji zakonodajalec zelo niha glede davčnih olajšav. Sledijo si obdobja z zelo veliko davčnimi ugodnostmi za različne priložnosti in obdobja, ko je prevladujoče mnenje, da davčne olajšave kršijo principe splošnosti, enakosti in progresivnosti davkov, ali pa se davčne olajšave obravnavajo kot fenomeni davčne utaje in davčnega izogibanja. V primeru davčne utaje in davčnega izogibanja se uveljavijo težki in vprašljivi postopki revizije in/ali drastičnih rezanj davčnih olajšav. Področje davčnih olajšav je zelo občutljivo, ker nujno vodi do neenakosti pri obravnavanju davčnih zavezancev v podobnih situacijah in razmerjih. Zakonodajalec pokaže izjemno negotovost, ko uporabi nedosledno in nejasno terminologijo. Upoštevati je potrebno še neprestano evolucijo zakonov in številne vidike olajšav. Rezultat je kompleksna slika davčnih olajšav, kar predstavlja pojasnjevalcu precejšnje težave pri pravi oceni in sistematični obnovi zakonskih predpisov (Guidara, 1997, str. 7).

Davčne olajšave so skupek številnih heterogenih oblik: oprostitev, odbitek davčne osnove, odbitek davka, odlog izterjave, vrnitev davka, nadomestni davčni sistem itd.

V praksi se pogosto dogaja, da se govori o dodeljevanju davčnih olajšav s strani finančne administracije, kar pa ni dopustno, saj je osnova za davčne olajšave zakon.

3.6.3 Tremonti olajšave

Zakon 383/2001 v 4. členu uvaja tri različne tipologije davčnih olajšav, ki so jih poimenovali po italijanskemu finančnemu ministru Giuliu Tremontiju in sicer:

- **Tremonti–investicije:** namerava nagraditi investicije v proizvodna sredstva, materialna in nematerialna sredstva, vključno z nepremičnimi sredstvi, v tem kontekstu je predmet olajšave realizacija novih investicij na območju Republike Italije, dokončanje nedokončanih del, razširitev, obnovitve, modernizacija obstoječih naprav in nakup novih proizvodnih sredstev, tudi preko pogodbe o finančnem najemu;
- **Tremonti–izobraževanje:** namerava nagraditi podjetje za stroške, ki jih je imelo za izobraževanje in izpopolnjevanje zaposlenih, všteto s stroški osebja, ki je bilo zaposleno v procesu izobraževanja in izpopolnjevanja;
- **Tremonti–jasli:** namerava nagraditi za stroške, ki jih je imelo podjetje za osebe, ki v jaslih nudi pomoč otrokom mlajšim od treh let.

Olajšave Tremonti-investicije in Tremonti-jasli so veljavne pri investicijah začelih po 8. juliju 2002. Davčni zavezanci, ki želijo koristiti te davčne olajšave, morajo obstajati že od datuma, ko je zakon začel veljati, in sicer od 25. oktobra 2001. Vse tri olajšave pa lahko koristijo subjekti, ki imajo podjetniški dobiček, ne glede na to, kakšno dejavnost opravljajo, tudi banke in zavarovalnice, ki so bile leta 1994 izključene iz takratnih podobnih olajšav. Te olajšave lahko koristijo tudi tisti, ki dosegajo dohodke od opravljanja samostojnega dela. Tremonti olajšave so namenjene izključno za IRES (davek na dohodke pravnih oseb) in IRPEF (davek na dohodke fizičnih oseb) in niso dovoljene za regionalni davek – IRAP.

Tremonti olajšave imajo obliko davčne oprostitve in sicer:

- za 50 odstotkov investicij v proizvodna sredstva, ki presegajo povprečje investicij uresničenih v preteklih petih davčnih obdobjih, z možnostjo izključitve tistega leta, v katerem je bila največja investicija, kar pomeni, da pride v poštev povprečje 4 let;

- 50 odstotkov stroškov za izobraževanje, brez primerjave s preteklimi leti;
- 50 odstotkov stroškov za storitve v jasljih, brez primerjave s preteklimi leti.

Tabela 3: Primer Tremonti – investicij za podjetje X

LETO	INVESTICIJE (v EUR)
2001	150.000
2002	250.000
2003	450.000
2004	200.000
2005	100.000
2006	500.000

Vir: Studio Luciani, 2008

Primer povprečja investicij izračunamo tako, da vzamemo povprečje štirih let, s tem da izvzamemo leto 2003, ker je bil tistega leta znesek investicije največji, tako da sledi izračun:

$$150.000 + 250.000 + 200.000 + 100.000 / 4 = 175.000.$$

Presežek povprečja investicij znaša 325.000 (500.000 - 175.000 = 325.000).

Predpostavimo, da podjetje X izkaže davčno osnovo v višini 250.000 €, brez uveljavljanja davčne olajšave, bi znašal davek 34 odstotka od 250.000 €, kar znaša 85.000 €.

Olajšava Tremonti – investicije omogoča davčnemu zavezancu, da si od davčne osnove odbije 50 odstotkov od izračunanega presežka. V našem primeru bi tako 50 odstotkov odbil od presežka povprečja investicij v višini 325.000 €, kar znaša 162.500 €. Davčni zavezanec bi izkoristil davčno olajšavo in si od davčne osnove v višini 250.000 € odbil 162.500 €, kar pomeni, da nova davčna osnova znaša 87.500 €. Na tako novo davčno osnovo izračunamo davek v višini 34 odstotkov, kar znaša 29.750 €. Davčni prihranek bi v tem primeru znašal 55.250 € (85.000 – 29.750 = 55.250).

3.6.4 Davčne olajšave in državne stimulacije za demografsko ogrožena področja in območja južne Italije

K večji nagnjenosti k investiranju pripomorejo raznorazne olajšave, do katerih so upravičena majhna in tudi druga italijanska podjetja, ki investirajo na manj razvitih področjih, na območju južne Italije in v dejavnosti, ki so v krizi. Takih področij je v Italiji kar veliko. V teh dejavnostih in na teh lokacijah so oproščeni plačevanja socialnih dajatev, upravičeni so do subvencioniranja obresti za namenske kredite, zagotovljeno imajo delno pokritje stroškov oglaševanja in

reprezentance in v nekaterih primerih so upravičeni celo do nepovratnih sredstev (Arcari, 1999, str. 144).

Za demografsko ogrožena področja so predvidene olajšave pri plačilu davkov, za prvega novo zaposlenega delavca 5175 € in za vsakega naslednjega po 4140 €. Predvidena je tudi za 18 odstotnih točk nižja prispevna stopnja za davek IRAP. Poleg tega je na območju južne Italije še za eno odstotno točko nižja prispevna stopnja za pokojninsko zavarovanje. In vse to na domačem pragu brez nepotrebnih tveganj v tujem okolju.

3.6.5 Davčna olajšava za novo zaposlene na nerazvitih območjih Italije

Davčna zakonodaja je uvedla davčne olajšave za podjetja, ki v času od 01. 01. 2008 do 31. 12. 2008 zaposlijo nove delavce za nedoločen čas na nerazvitih območjih južne Italije kot so Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo in Molise. Ta davčna olajšava je priznana za leto 2008, 2009 in 2010 v višini 333 € na mesec, za vsakega novo zaposlenega delavca. V primeru, ko se zaposlitev nanaša na zaposlitev delavca, ki ima status prikrajšanega delavca, se prizna davčna olajšava v višini 416 eurov na mesec, za vsakega takšnega zaposlenega delavca (Zakonodajni dekret št. 289, 63. člen).

3.6.6 Davčne olajšave za podjetja, ki zaposlijo zapornike

Podjetja, ki zaposlijo zapornike za najmanj 30 dni ali pa opravijo vzgojno dejavnost za zapornike (zlasti mlade), lahko uveljavijo to kot davčno olajšavo. Pri vzgojni dejavnosti za zapornike mora biti izpolnjen pogoj, da se zapornik po končanem izobraževanju zaposli. S to davčno olajšavo se utemeljuje potrebo po pospeševanju organiziranja del v poboljševalnicah z namenom, da se zaporniki vključijo v svet dela. Zakon tudi določa, da zaporniki ne smejo biti plačani manj, kot je določeno s kolektivno pogodbo.

Podjetja, ki zaposlijo delavce, ki so bili zaprti ali internirani, preko poboljševalnih institutov oziroma jim je bilo dovoljeno delati na prostosti v skladu z 21. členom Zakonodajnega dekreta št. 354 z dne 26. 07. 1975, je dovoljena mesečna davčna olajšava v višini 516,46 € za vsakega zaposlenega delavca, proporcionalno s številom delovnih dni oziroma delovnih ur, ki jih je delavec opravil.

Davčna olajšava velja še 6 mesecev po prenehanju statusa zapornika.

3.6.7 Davčne olajšave za nakup softwara

Ta olajšava velja za naslednje tipe softwara, in sicer (Soranzo, 2003):

- Software »customizzato«, to je tisti software, ki je bil posebej narejen za stranko, ki postane njegova edina lastnica;
- Standardizirani software, za katerega s plačilom pridobimo pravico do njegove neomejene uporabe.

Davčna olajšava se prizna tako, da se jo izzvame iz prihodka in se davčna osnova zmanjša za 50 odstotkov presežka v investicije in sredstva, vložena v času obdavčitve, glede na povprečje opravljenih investicij v zadnjih petih letih. Davčni zavezanci imajo možnost izbire, katero leto bodo uveljavljali kot davčno olajšavo. Tu se kot metoda izračuna uporablja ista logika kot za izračun olajšav Tremonti.

Amortizacija softwara, je odvisna od tega, v katero bilančno postavko je bil software vpisan. Če je bil vpisan v postavko »pravice iz industrijskih patentov in pravice uporabe izumov«, se amortizacija odtegne v maksimalni višini 1/3 stroška. Če pa je bil vpisan v bilančno postavko »koncesije, licence, blagovna znamka in podobne pravice«, se amortizacija odtegne v taki meri, ki se ujema z dobo uporabe po pogodbi oziroma zakonu.

Pri tej davčni olajšavi je potrebno upoštevati tudi druge instrumente fiskalne politike, ki se opravljajo na regionalni ravni.

3.6.8 Davčne olajšave pri obdavčitvi dividend

Kadar davčni zavezanec izplača dividende drugemu rezidentu, mu ni potrebno obračunati davka po odbitku. Dividende, ki jih prejemajo nerezidenti, so v celoti obdavčljive. Razen v primeru, ko je rezidenčna družba lastnica vsaj 20 odstotkov nerezidenčne družbe, oziroma 10 odstotkov, če nerezidenčna družba ne kotira na borzi. V tem primeru je mogoče uveljaviti olajšavo v višini 60 odstotkov prejetih dividend po metodi izvzema (Jerman, 2000, str. 72).

Pri izplačilu dividend nerezidentom, se obračuna in plača davek po odbitku v višini 27 odstotkov, razen kadar bilateralni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ne določa drugače. Pri dividendah na podlagi delnic brez glasovalne pravice oziroma na podlagi prednostnih delnic, znaša davek po odbitku 25 odstotkov. Če prejemnik dokaže, da je od prejetih dividend v svoji državi plačal davek, lahko v Italiji zahteva povračilo, ki pa ne sme presegati štirih devetin plačanega davka po odbitku.

Za dividende, ki jih izplačujejo rezidenčne družbe, ki so plačale davek od dobička v višini 33 odstotka, lahko prejemnik uveljavlja davčno olajšavo po metodi oprostitve, ki znaša 95 odstotkov (Ramovš, 2004, str. 118).

Če je bil davek od dobička plačan po stopnji 27 odstotkov nadomestnega davka, ki velja za dividende iz EU, lahko davčna olajšava znaša toliko kolikor plačan davek. Če izplačevalec dobička davka ni plačal, davčne olajšave ni mogoče uveljaviti (Jerman, 2003, str. 202-203).

4 PRIMERJAVA DAVČNIH OLAJŠAV OD DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB MED SLOVENIJO IN ITALIJO

V davčnem sistemu Italije so raznolike davčne olajšave in spodbude namenjene gospodarskim družbam. Zelo razširjen je t.i. davčni kredit, ki se uporablja za razne namene: za dividende, za podjetja, ki zaposlijo zapornike, za novo zaposlene, za investicije v manj razvita območja ... Značilno za davčni sistem Italije je, da so davčnih olajšav deležne določene pravne osebe, ki se ukvarjajo s specifičnimi panogami, pomembnimi za rast produktivnosti bruto domačega proizvoda, med temi velja omeniti pravne osebe in družbe, ki se ukvarjajo s kmetijsko dejavnostjo. Te pravne osebe in družbe so deležne plačevanja znižane davčne stopnje IRAP-a, oproščene so plačila trošarine za plinsko olje uporabljeno v rastlinjakih ipd. Glede trošarin naj omenimo še, da so gospodarske družbe, ki za industrijske namene na leto porabijo več kot 1.200.000 kubičnih metrov metanskega plina, oproščene plačila 40% zneska trošarine. Pomembne so investicijske olajšave, in sicer Tremonti olajšave in olajšave v sklopu DIT. Davčna izguba se lahko prenese vnaprej za pet let.

Zakonski predpisi podrobno določajo pogoje za pridobitev davčnih razbremenitev; ministrski odloki, okrožnice in drugi normativni ukrepi pa sproti spreminjajo in dopolnjujejo zakone, rezultat tega je zelo nejasna predstava o davčnih olajšavah in spodbudah. Nema lokrat so postopki za pridobitev davčnih olajšav zapleteni, potrebno je voditi posebne evidence, urejat raznolike papirje – tukaj naj omenimo, da je prevelika birokracija na splošno italijanski problem.

Na splošno lahko rečemo, da italijanski zakonodajalec glede davčnih olajšav niha med skrajnostmi. Tako si sledijo obdobja s precejšnjimi davčnimi ugodnostmi za raznolike priložnosti in obdobja, ko je prevladujoče mnenje, da davčne olajšave kršijo principe splošnosti, enakosti in progresivnosti davkov, ali pa se davčne olajšave obravnavajo celo kot fenomeni davčne utaje in davčnega izmika. V zadnjem primeru se uveljavijo težki in vprašljivi postopki revizije in/ali drastičnih rezanj davčnih olajšav. Področje davčnih olajšav je zelo občutljivo, ker nujno vodi do neenakosti pri obravnavanju davčnih zavezancev v podobnih situacijah in razmerjih. Temu se pridruži še to, da zakonodajalec pokaže ne malo zmede in negotovosti, ko uporabi nedosledno in nejasno terminologijo. Upoštevati moramo tudi neprestano evolucijo zakonov in številne vidike olajšav. Rezultat je kompleksna slika davčnih olajšav, ki predstavlja pojasnjevalcu precejšnje težave pri pravni oceni in sistematični obnovi zakonskih predpisov.

Slovenija pozna davčne olajšave pri davku od dohodka pravnih oseb, in sicer davčne olajšave iz naslova investicijskih vlaganj, za investicijske rezerve, davčne olajšave za povečanje zaposlenosti in za zaposlovanje invalidov. V Sloveniji lahko davčno izgubo v davčnem obdobju zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače (ZDDPO-2, 36. člen), v Italiji pa lahko to stori v naslednjih petih letih. Slovenija

pozna tudi davčne ugodnosti v ekonomski coni in davčno olajšavo iz naslova prostovoljnega dodatnega kolektivnega zavarovanja. Gotovo so v Sloveniji najpomembnejše davčne olajšave iz naslova investicijskih vlaganj in za investicijske rezerve. Praktično vsi zavezanci izkoriščajo možnost olajšav, s katerimi v osnovi znižujejo davčno osnovo. Investicijska olajšava najbolj vpliva na zmanjšanje efektivne davčne stopnje.

S primerjavo davčne olajšave od dohodkov pravnih oseb med Slovenijo in Italijo, lahko rečemo, da Italija nudi pestro izbiro davčnih olajšav, ki se vsako leto spreminjajo. Na drugi strani pa Slovenija že vrsto let nudi pomembne davčne olajšave za investicijska vlaganja in investicijske rezerve. Ker predstavljajo investicijske olajšave pomemben del v strukturi vseh olajšav in so za podjetja prav gotovo zelo zanimive, lahko rečemo, da so za podjetja, ki vsako leto investirajo približno enake zneske, davčne olajšave in spodbude na splošno večje v Sloveniji. Če pa je podjetje investiralo v določenem obdobju malo in se nato odloči za veliko investicijo, v takem primeru so večje davčne olajšave v Italiji, saj se pri izračunu Tremonti – investicije upošteva povprečje preteklih let. Zaključimo lahko, da je tako v eni, kot v drugi državi višina davčne olajšave od dohodkov pravnih oseb, odvisna od več dejavnikov, tako da ne moremo nikakor zaključiti, v kateri državi so olajšave ugodnejše.

5 ZAKLJUČEK

Davčna reforma iz leta 2006 je pomenila prvi korak k omogočanju sistemskih pogojev za doseganje Lizbonskih ciljev, to je ciljev za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, za prestrukturiranje gospodarstva v smislu večje tehnološke zahtevnosti, večje intenzivnosti človeškega kapitala in višje dodane vrednosti ter za večje zaposlovanje. Eden izmed ciljev davčne reforme je bil zagotoviti obdavčitev, ki bo davčnim zavezancem omogočala pregledno davčno okolje za poslovanje. Slovenija je v okviru davčne reforme v letu 2006 sprejela Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06 in 56/08; v nadaljevanju: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007. Za navedeni zakon je moč povedati, da je moderen ter konkurenčno naravnani zakon, ki spodbuja nadaljnji razvoj in zaposlovanje. Z davčno reformo so bile ukinjene investicijske olajšave v opremo in neopredmetena dolgoročna sredstva, večji poudarek je bil namenjen olajšavam za vlaganja v raziskave in razvoj. Dejstvo je, da se splošne investicijske olajšave, veljavne pred začetkom uporabe ZDDPO-2, ne more enačiti s sedaj veljavno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj. Zaradi tega je bil sprejet in je od 1. 1. 2008 v veljavi Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B). Le-ta vsebuje določene rešitve, ki na bolj nevtralen način olajšujejo davčni položaj vseh zavezancev; kot na primer nižjo splošno davčno stopnjo ter stopnjo za obdavčitev dohodkov pri viru in ugodnosti pri ugotavljanju davčne osnove. Zaradi znižanja davčnih stopenj ostaja na razpolago več dohodka za investiranje. Rešitve, ki povečujejo konkurenčen položaj podjetij, so bile sprejete tudi na področju obračunavanja davkov, predvsem z uvedbo številnih poenostavitvev. Pomembno je poudariti zakon z novim 55.a členom, ki uvaja olajšavo za investiranje v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva. Olajšava za investiranje je določena v višini 20 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva, z omejitvijo največ do 20.000 € oz. največ do višine davčne osnove. Od tega lahko zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove največ 10.000 € v davčnem obdobju vlaganja in 10.000 € v davčnem obdobju po obdobju vlaganja. Če zavezanec nima dovolj davčne osnove, lahko neizkoriščeni del navedenega zneska investicijske olajšave uveljavlja kot zmanjšanje davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar vsakokrat največ v višini davčne osnove in zmanjšanje ne sme presežati 10.000 € v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju.

Za razliko od Slovenskega zakona pa Italijanski zakon nima klasičnih investicijskih olajšav. V Italiji velja 10 % davčna olajšava za stroške podjetij v letih od 2007-2009, le-ta pa se poveča na 15 %, če podjetje sodeluje z raziskovalnimi inštituti oziroma univerzami. Davčna olajšava za podjetje ne sme preseči meje 15 mio € v enem letu.

Kot vidimo, italijanski zakonodajalec glede davčnih olajšav niha med skrajnostmi. Tako si sledijo obdobja s precejšnjimi davčnimi ugodnostmi za raznolike priložnosti in obdobja, ko je prevladujoče mnenje, da davčne olajšave kršijo principe splošnosti, enakosti in progresivnosti davkov, ali pa se davčne olajšave obravnavajo celo kot fenomeni davčne utaje in davčnega izmika. Rezultat je kompleksna slika davčnih olajšav, ki predstavlja pojasnjevalcu precejšnje težave pri pravni oceni in sistematični obnovi zakonskih predpisov.

Na začetku diplomskega dela smo postavili šest osnovnih trditev, ki jih moramo sedaj tudi potrditi ali pa ovreči. Že iz ugotovitev iz prejšnjega odstavka lahko potrdimo tezo, da se v Italiji zaradi pogostega menjavanja vlad in političnega delovanja tudi davčne olajšave in spodbude pogosto spreminjajo. Da imajo davčne olajšave velik pomen pri načrtovanju davčnih obveznosti, to gotovo drži. Davčna zakonodaja je zelo kompleksna zlasti v Italiji, kjer je prisotna zato tudi velika negotovost zaradi spremenljivosti davčnih predpisov. V takih razmerah ima davčno načrtovanje velik pomen pri doseganju uspešnosti in donosa podjetja ter je nepogrešljiva podlaga za izvedbo optimiranja davčnih obveznosti. Da bi gospodarski subjekt lahko ustvaril največji davčni prihranek, mora biti izredno pozoren na davčne olajšave, predvsem takrat, ko načrtuje izvedbo investicije na osnovi poslovnega načrta.

Pravilno, zakonito in pravočasno plačevanje davčnih obveznosti je moralna dolžnost vsakega poštenega subjekta. Transparentnost je osnovni pogoj za uspešno in korektno poslovanje, ki ima nedvomno pozitivne učinke za celotno gospodarstvo. Vendar bi bilo nemoralno zahtevati plačilo več obveznosti, kot jih zakoni določajo. Zato je pomembno poznati davčne olajšave in spodbude ter možnosti, ki so zakonsko predvidene, tudi izkoristiti.

V slovenskem davčnem prostoru precej davčnih utaj nastane zaradi nevednosti davčnih zavezancev in nedorečene davčne zakonodaje, ki zaradi različnih interpretacij ter večkrat strokovnih napak in samovoljnih razlag davčnih predpisov s strani davčnega organa povzročijo dodatno odmero davčnih obveznosti davčnim zavezancem. Torej trditev, da nejasno definirana zakonodaja povzroča probleme pri določanju olajšav, popolnoma drži.

Danes živimo v času globalizacije, ko podjetje ne posluje več le na enem območju, ampak ima zaradi različnih ekonomskih razlogov postavljenih več podružnic po celem svetu. Multinacionalna podjetja so danes neizbežna realnost. Države lahko z višino uzakonjenih davčnih olajšav in razbremenitev gospodarskih subjektov vplivajo na kroženje kapitala. Zato mora podjetje za sprejemanje ekonomskih odločitev podrobno poznati davčno zakonodajo v državi, kjer posluje in/ali kjer želi investirati. Danes sta glavna konkurenčna dejavnika znanje in informacije. Razvoj tehnologije in hiter pretok informacij sta neizmerno olajšala možnost pridobivanja informacij o davčnih sistemih po svetu. Tukaj moramo izpostaviti, da davčna obremenitev zdaleč ni edini razlog, po katerem investitor presoja, ali se bo odločil za investicijo v določeni državi ali

pa ne. Pomembno je tudi poznati infrastrukturo, transportne poti, pravno in socialno okolje, kulturo, možnosti prodaje, delovne navade ljudi in podobno.

Kot smo spoznali v diplomski nalogi, so davčne olajšave od davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in Italiji različno urejene. Razlike se kažejo v vrstah davčnih olajšav, v višini le-teh, v pogojih za pridobitev določene olajšave itd.. Odvisne so od davčnega sistema, od razvitosti davčne zakonodaje, od političnih ciljev, ki jih določena država zasleduje in podobno. Torej naša zadnja trditev, ki pravi, da imajo davčne olajšave v posameznih državah svoje specifičnosti, pogojene s kulturnimi razlikami in drugimi okoliščinami, vsekakor drži.

LITERATURA

- ARCARI Anna. I Processi di Crescita delle PMI. Edizioni Giuridiche Ecomiche Aziendali dell' Università Bocconi, Milano, 1999.
- BEVČIČ Albert. Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zbor tržaških računovodij, Ljubljana, Trst, 2000.
- BRATINA, Borut, JOVANOVIČ, Dušan. Podjetniško in davčno pravo – zapiski predavanj. Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor, 2000.
- DE MITA, Enrico, MARINO Pasquale. Leggi Tributarie. DeAgostini Professionale, Roma, 2001.
- GANGEMI, Bruno. Italijanski davčni sistem. 4. Kongres slovenskih davčnih svetovalcev – zbornik referatov. Društvo davčnih svetovalcev Slovenije, Ljubljana, 2000.
- GUIDARA, Antonio. Profili sostanziali e processuali del diniego di agevolazioni fiscali: Tesi di Laurea in Diritto tributario. Università degli studi di Catania Catania, 1997.
- GALUN, Darja. Davek od dohodka pravnih oseb. Računovodstvo javnih financ, Portorož, 2008.
- IVANJKO, Šime. Statusno pravni vidik davčnega zavezanca. Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, 2004.
- JERMAN, Saša. Obdavčitev pravnih oseb v Italiji in sporazum s Slovenijo o izogibanju dvojnemu obdavčenju. V Zbornik referatov, 1. letne konference davčnikov v Portorožu. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2000.
- JERMAN, Saša. Obdavčitev dobička pravnih oseb v Italiji. V davek od dobička in dohodnina. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2003.
- LUPI, Raffaello. Diritto tributario, parte generale. Giuffre', Milano, 2000.
- LUPI, Raffaello. Diritto tributario, parte speciale. Giuffre', Milano 2000.
- MESSERE, Ken. Tax Policy.Theory and Practice in OECD Countries. Oxford University Press, Oxford, 2003.
- PAVČNIK, Marijan. Teorija prava. Cankarjeva založba, Ljubljana, 2001.
- PRISLAN, Š., Barbara. Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju v letu 2007. Revija za računovodstvo in finance - Iks št.5/07, Ljubljana , 2007.
- RAMOVŠ, Petra. Davčni vidik konsolidiranih računovodskih izkazov. Pravna Fakulteta Maribor, Maribor, 2004.
- VOLPI, Alessandro. Breve storia del mercato finanziario italiano – dal 1861 a oggi. Carocci, Roma, 2002.
- Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Zbor tržaških računovodij. Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji, Ljubljana, 2000.

VIRI

- Davčna uprava Republike Slovenije. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Generalni davčni urad. Ljubljana, 2007.
- Davčna uprava Republike Slovenije. Informacija o Davku od dohodkov pravnih oseb za leto 2007. Generalni davčni urad. Ljubljana, 2008.
- FERARIO, Luca. Le agevolazioni fiscali per le imprese, con particolare riguardo alla ual Income Tax.url=<http://www.tesionline.it/consult/pdfpublicview.asp?url=../PDF/4713/4713p.pdf> 15.6.2008.
- Javna agencija RS za podjetništvo in tuje investicije (JAPTI). url=<http://www.izvoznookno.si/podatki/ita/poslovanje/dajatve/#>«. 29.07.2008.
- Legge Finanziaria 2008. Legge 244/2007. Deduzione IRAP, Roma, 2007.
- Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije – Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije za leto 2007. url=http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Davcni_uradi_in_uradne_ure/Letna_porocila_o_delu_DURS/LETNO_POROCILO_2007.pdf«. 13.6.2008.
- Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2005 in načinu predložitve obrazca davčnemu organu. Ur. list RS, št. 18/06.
- Pravilnikom o obrazcu za obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006 in načinu predložitve obrazca davčnemu organu. Ur. list RS, št. 10/07.
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Ur. list RS, št. 46/07.
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. Ur. list RS, št. 109/07.
- Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. Ur. list RS, št. 79/06.
- Slovenski računovodski standardi (SRS), Ur. list RS, št. 107/01, 13/03, 43/04, 83/04, 28/05, 89/05, 118/05, 9/06, 112/06.
- SAVIANO, G. La riforma dell'imposizione sul reddito delle società: l'istituzione dell'IRES url=<http://209.85.135.104/search?q=cache:E7FMnVTQo30J:lilustudenti.net/view/2397/ires/download.html+LA+RIFORMA+DELL%E2%80%99IMPOSIZIONE+SUL+REDDITO+DELLE+SOCIETA%E2%80%99:L%E2%80%99ISTITUZIONE+DELL%E2%80%99IRES&hl=sl&ct=clnk&cd=5>, 15.6.2008.
- SORANZO, Luca. url=<http://www.bcentral.it/agevolazioni/nazionali/399008.asp>«. 05.11.2003.
- SORANZO, Luca. Le agevolazioni di tipo finanziario. url=<http://www.bcentral.it/agevolazioni/nazionali/finanziario.asp?ii=4>«, 06.11.2003a.
- SORANZO, Luca. Agevolazione di tipo fiscale. url: <http://www.bcentral.it/agevolazioni/nazionali/fiscale.asp?ii=3>«, 06.11.2003b.

- Studio Luciani, Tremonti Investimenti e formazione, San Benedetto del Tronto, 2008.
- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. Ur. list RS, št.136/06.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). Ur. list RS, št. 117/06.
- Zakon o dohodnini. Ur. list RS, št. 48/90, 71/93, 2/94.
- Zakon o dohodnini (ZDoh-1). Ur. list RS, št. 54/04, 80/04, 139/04, 17/05, 53/05, 70/05, 115/05, 21/06, 47/06, 59/06.
- Zakon o dohodnini (ZDoh-2). Ur. list RS, št. 117/06, 10/08, 78/08.
- Zakon o davku od dobička pravnih oseb, Ur. list RS, št. 72/93.
- Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-A, ZDDPO-B in ZDDPO-C). Ur. list RS, št. 20/95, 34/96, 108/02).
- Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO-UPB-1). Ur. list RS, št.14/03.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1 in ZDDPO-2). Ur. list RS, št. 40/04, 139/04, 17/05, 108/05, 33/06, 117/06.
- Zakon o carinski službi. Ur. list RS, št. 1/91, 56/99, 57/04, 103/04.
- Zakonu o računovodstvu. Ur. list RS, št. 23/99.

SEZNAM TABEL IN GRAFOV

Tabela 1: Pregled uveljavljanja olajšav za leto 2007.....	22
Tabela 2: Odbitki za leto 2007.....	33
Tabela 3: Primer Tremonti – investicij za podjetje X.....	36
Graf 1: Pregled posameznih zmanjšanj davčne osnove in davčnih olajšav za leto 2007.....	24
Graf 2: Pregled osnove za davek z deleži zmanjšanj za leto 2007.....	25

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Podpisana Tina Kristančič, študentka Fakultete za upravo Univerze v Ljubljani, izjavljam, da je diplomsko delo z naslovom Primerjava olajšav od davka od dohodka pravnih oseb med Slovenijo in Italijo pri mentorici dr. Maji Klun avtorsko delo ter dovoljujem objavo diplomske naloge na spletu. Vsi uporabljeni viri v diplomskem delu so bili dosledno citirani.

Diplomsko delo je lektorirala Dunja Bradaškja.

Podpis avtorja: