

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

DIPLOMSKA NALOGA

TADEJA BINDER

KOPER, 2018

2018

DIPLOMSKA NALOGA

TADEJA BINDER

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Diplomska naloga

OBDAVČITEV DOHODKOV PRAVNIH OSEB V
SLOVENIJI IN NA HRVAŠKEM

Tadeja Binder

Koper, 2018

Mentor: izr. prof. dr. Franko Milost

POVZETEK

Predmet diplomske naloge je davek od dohodka pravnih oseb. V Sloveniji ne spada med trojico davkov, ki pokrivajo večinski del državnega proračuna, in tudi na Hrvaškem nima velikega vpliva na polnjenje državnega proračuna. V obeh državah je bil uveden takoj po osamosvojitvi, skozi leta pa je bil večkrat dopolnjen in spremenjen, kar je vplivalo na odločitve potencialnih vlagateljev za investiranje v domače (slovensko) oziroma tuje (hrvaško) gospodarstvo. Davčni zavezanci plačujejo davek glede na ustvarjen dobiček, opredeljen kot razlika med prihodki in odhodki, povečana oziroma zmanjšana v skladu z določbami veljavne zakonodaje.

Ključne besede: davek od dohodka pravnih oseb, zavezanec, davčna stopnja, davčna osnova, davčne olajšave, davčni obračun.

SUMMARY

An object of dissertation is presenting a tax on income of legal entities. In Slovenia this tax does not fit in trinity of taxes, that are covering majority part of national budget, and it also does not have profound influence on filling a national budget in Croatia. It was initiated in both countries immediately after their independence, but during years it was changed or fulfilled several times, which has an influence on decisions of potential depositors on investing into domestic (Slovene) and foreign (Croatian) economy. Taxpayers are paying tax based on created profit, which is defined by difference between incomes and outcomes, increased and/or reduced in accordance to clauses of valid legalisation.

Key words: tax on income of legal entities, taxpayer, tax rate, tax base, tax relief, tax payoff.

UDK: 336.22(497.4)(497.5)(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	4
1.1	Opredelitev obravnavanega problema	4
1.2	Namen in cilji diplomske naloge	5
1.3	Metode dela	5
1.4	Predpostavke in omejitve	6
2	Davčni sistem	7
2.1	Delitev davkov	8
2.2	Lastnosti davčnega sistema	10
2.3	Razlike med davčnimi sistemi Slovenije in Hrvaške	11
3	Davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji	14
3.1	Pravna podlaga	14
3.1.1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO)	15
3.1.2	Pomembni podzakonski in drugi predpisi v Sloveniji	17
3.2	Davčni zavezanec	18
3.3	Davčna osnova in davčna stopnja	19
3.4	Davčna izguba	21
3.5	Davčne olajšave	21
3.5.1	Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj	21
3.5.2	Olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva	22
3.5.3	Olajšava za zaposlovanje	22
3.5.4	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	23
3.5.5	Olajšava za donacije	24
3.5.6	Davčne olajšave za zaposlovanje in davčne olajšave za investiranje v določenih regijah	24
3.6	Način plačevanja davka	25
4	Davek od dohodka pravnih oseb na Hrvaškem	26
4.1	Pravna podlaga	27
4.1.1	Zakon o davku na dobiček (ZPD)	27
4.1.2	Pomembni podzakonski in drugi predpisi na Hrvaškem	29
4.2	Davčni zavezanec	30
4.3	Davčna osnova in davčna stopnja	30
4.4	Davčna izguba	31
4.5	Davčne olajšave	32
4.6	Način plačevanja davka	34
5	Primerjava davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem	36
5.1.1	Zakonska podlaga	36
5.1.2	Davčna stopnja in davčna osnova	37
5.1.3	Davčna izguba	39
5.1.4	Davčne olajšave	39
6	Sklep	41
	Literatura	43

SLIKE

Slika 1: Davčni sistem v Sloveniji	8
--	---

PREGLEDNICE

Preglednica 1: Delitev davkov na Hrvaškem	12
Preglednica 2: Stopnja davka od dohodka pravnih oseb na področju mesta Vukovar	33
Preglednica 3: Prednostne stopnje in možnosti njene uporabe.....	33
Preglednica 4: Stopnje DDPO v državah EU in EGP v letu 2017	37
Preglednica 5: Davčna stopnja DDPO v Sloveniji in na Hrvaškem med letoma 2006 in 2017	38

KRAJŠAVE

BDP	bruto domači proizvod
DDV	davek na dodano vrednost
EGP	Evropski gospodarski prostor
EU	Evropska unija
EUR	evropska denarna valuta – evro
EURO IV	emisijski razred za motorna vozila
HRK	hrvaška denarna valuta – hrvaška kuna
MSRP	<i>Mednarodni standardi računovodskega poročanja</i>
SRS	<i>Slovenski računovodski standardi</i>
ZDavP	<i>Zakon o davčnem postopku</i>
ZDDPO	<i>Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb</i>
ZDP	hrvaška različica <i>Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb</i>
ZEC	<i>Zakon o ekonomskih conah</i>
ZRPPR	<i>Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2019</i>
ZSRR	<i>Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja</i>

1 UVOD

Predmet diplomske naloge je davek od dohodkov pravnih oseb, ki predstavlja enega izmed kompleksnejših davkov. Gre namreč za obliko davka, ki na eni strani vpliva na uspešnost poslovanja organizacije, na drugi strani pa državi zagotavlja javnofinančne prihodke.

1.1 Opredelitev obravnavanega problema

Davek od dohodka pravnih oseb kot instrument davčne politike predstavlja prisilno dajatev davčnih zavezancev, s katero država zagotavlja javni prihodek. Davek, ki ga zavezanci plačujejo, nima neposredne koristi, ker se s temi prihodki financira javni sektor. V diplomski nalogi se bomo ukvarjali z analizo davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in ga primerjali z davkom od dohodka pravnih oseb na Hrvaškem.

Davek od dohodka pravnih oseb je za konkurenčnost neke države velikega pomena, saj v idealnih pogojih privablja tuje gospodarstvo. Tuji vlagatelji imajo namreč možnost vlagati svoj kapital v druge države, odločitve o tem, kam in v kolikšnem deležu bodo vlagali, pa so odvisne od davčne stopnje, davčne osnove in davčnih olajšav, ki so opredeljene z zakonom in podzakonskimi predpisi. Države imajo svoje lastne davčne sisteme, ki so opremljeni z zakoni in zakonskimi predpisi, ti pa nato različno opredeljujejo posamezna področja davka od dohodka pravnih oseb. Iz navedenega sklepamo, da se bodo ob analizi slovenskega in hrvaškega davčnega sistema pokazale številne razlike med njima.

Države se obdavčitve dohodkov pravnih oseb poslužujejo skozi uporabo različnih davčnih oblik, posamezna področja obdavčitve pa lahko urejajo na povsem različne načine ali pa jih oblikujejo podobno kot nekatere druge. Posamezne vrste davkov imajo z vidika posameznih držav različne vloge, mesta in namene, kar je sicer razumljivo, saj davčni sistem nastaja kot rezultat delovanja različnih dejavnikov, npr. zgodovinski razvoj države, razvoj uvozno izvozne menjave itd. Med pomembnejše kazalnike privlačnosti davčnega sistema države lahko prištevamo davčno stopnjo, na katero sicer vplivajo davčne olajšave in davčne spodbude. Ko se tuji vlagatelji odločajo za selitev svojega kapitala izven svoje lastne države, pomembno vlogo nosi poznavanje tujega davčnega sistema, njegovih posebnosti in značilnosti. Navedeno namreč predstavlja pogoj za ugotavljanje varnosti in dostopnosti za investiranje tujega kapitala. Slovenija je sicer gospodarsko povezana z mnogimi državami po svetu, najpogosteje pa se slovenske gospodarske družbe odločajo za vlaganje v balkanske države, v katerih davčni sistemi ponujajo najbolj ugodne pogoje.

Slovenija je vse od osamosvojitve dalje prehajala skozi številne davčne reforme, z vstopom v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) pa je v svoj davčni sistem uvedla še nekatere določbe in pravila iz uredb EU. Obdavčitev davka od dohodka pravnih oseb je v Sloveniji urejena z *Zakonom o davku od dohodka pravnih oseb* (v nadaljevanju ZDDPO), ki je ravno tako

prehajal skozi številne spremembe in dopolnitve. Kot je bilo že navedeno, diplomska naloga obravnava sistem obdavčitve davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in ga primerja s stanjem na Hrvaškem. Sklepamo, da sta sistema obdavčitve davka od dohodka pravnih oseb različna, kljub temu da sta bili obravnavani državni nekoč del skupne države Jugoslavije. Od njune osamosvojitve so pretekla že skoraj tri desetletja, Slovenija pa je poleg tega tudi dolgoletna članica EU, kar pomeni, da je svoj davčni sistem uskladila z direktivami EU. Hrvaška je postala članica EU šele pred kratkim, obenem pa jo v primerjavi s Slovenijo spremljajo povsem drugačni zgodovinski in gospodarski dejavniki.

Skozi analizo obravnavanega problema bomo odkrivali razlike in podobnosti obeh sistemov obdavčitve, pri čemer se bo pokazalo tudi to, katera država je zanimivejša in ugodnejša za tuje vlagatelje.

1.2 Namen in cilji diplomske naloge

Namen diplomske naloge je predstaviti strokovne in zakonske podlage obračuna davka od dohodka pravnih oseb ter primerjati sistem obdavčitve v Sloveniji in na Hrvaškem. Da bi dosegli temeljni namen diplomske naloge, smo si zadali naslednje cilje:

- analizirali bomo davčni sistem in njegove značilnosti ter bistvene razlike, ki se pojavljajo v davčnem sistemu v Sloveniji in na Hrvaškem;
- predstavili bomo davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji z vsemi bistvenimi elementi, prav tako tudi davek od dohodka pravnih oseb na Hrvaškem;
- na osnovi osvojenih teoretičnih izsledkov bomo analizirali bistvene značilnosti davka od dohodka pravnih oseb v obeh državah ter razlike in podobnosti med njima;
- na osnovi rezultatov analize bomo podali sklepne ugotovitve in lastno mnenje.

Cilj diplomske naloge je torej spoznati in predstaviti sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji ter ga primerjati z veljavno davčno zakonodajo na Hrvaškem. S primerjavo želimo analizirati bistvene razlike med njima, predvsem pa ugotoviti, v kateri državi je obdavčitev dohodka pravnih oseb ugodnejša. Osnovna trditev, iz katere smo izhajali, temelji na dosedanem poznavanju slovenske in hrvaške zakonodaje, in sicer: Slovenija je z vidika obdavčitve dohodka pravnih oseb ugodnejša od Hrvaške.

1.3 Metode dela

Diplomska naloga ima obliko poslovne statistične raziskave, s pomočjo katere bomo primerjali davek od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in davek od dobička pravnih oseb na Hrvaškem. Predstavili bomo stanje omenjenega področja v določenem časovnem in prostorskem obdobju.

Namen diplomske naloge bomo dosegli z uporabo deskriptivnega pristopa raziskovanja. V okviru tega bo uporabljena metoda analize, s katero bomo pregledali in preučili domačo in tujo strokovno literaturo s področja davčnega sistema in obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem. Z metodo sinteze bomo strnili ključna spoznanja teoretičnega dela. Navedeno predstavlja izhodišče za analizo davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem. Z metodo komparacije smo primerjali podatke, pridobljene z različnih virov literature, s sorodnimi rešitvami. Metoda deskripcije bo uporabljena za opisovanje davčnega sistema in ostalih pojmov, povezanih z osnovnim predmetom raziskovanja.

1.4 Predpostavke in omejitve

V diplomski nalogi smo se omejili na pravno podlago, davčne zavezance, davčno osnovo in davčno stopnjo, davčne olajšave ter način plačevanja davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem. Zaradi vnaprej določenega obsega diplomske naloge smo se omejili na analizo davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem. Pri izdelavi diplomske naloge bo uporabljena tuja in domača strokovna literatura, ki je dostopna v knjižnicah in na spletu.

2 DAVČNI SISTEM

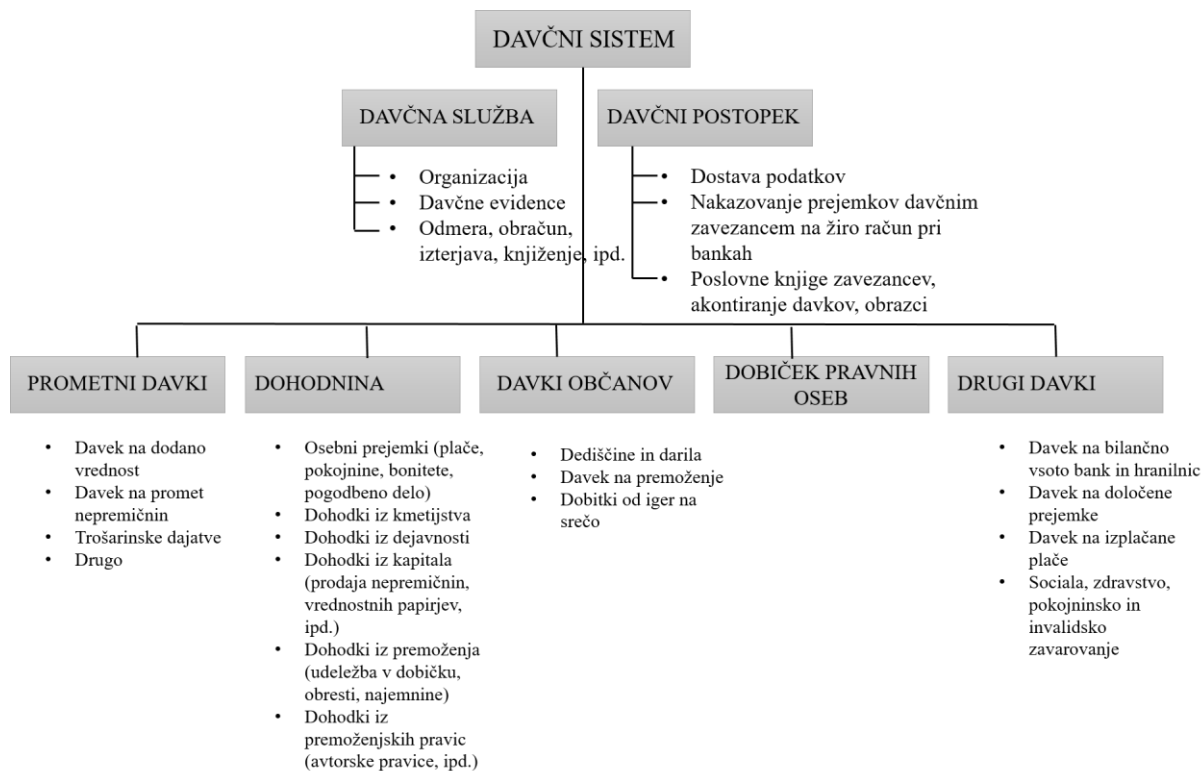
Davki predstavljajo področje, ki vpliva na praktično vse odločitve, ki se odvijajo v nekem gospodarstvu, obenem pa vplivajo tako na državo kot družbeno celoto kot tudi na slehernega državljanca oziroma posameznika skupnosti (Kranjec 2003, 58). Davki predstavljajo element davčnega sistema, zato vplivajo tudi nanj. Milost in Milunovič (2001, 5) navajata, da davčni sistem predstavlja zbirko pravnih norm in ukrepov institucij in organov, ki delujejo na področju obdavčitve v nekem družbenem sistemu. Medtem Kovač (2010, 5) definira davčni sistem kot skupek vseh možnih davčnih oblik v državi, kamor spadajo davki, takse ipd., torej vse tiste možne davčne oblike, preko katerih država prejema ali daje.

Če pogledamo z zgodovinskega vidika, ugotovimo, da so se davčni sistemi pričeli razvijati v različnih časovnih obdobjih, skupaj z njimi pa so se razvijale in spreminjale oblike obveznih dajatev, njihov pomen in vloga v javnih financah (Stanovnik 2008, 83). Stanovnik (2008, 91) kot osnovni trend razvoja davčnih sistemov opazja zmanjševanje števila davčnih razredov in davčnih stopenj ter širitev davčne osnove. V tem kontekstu je zanimivo dejstvo, ki ga navajata Milost in Milunovič (2001, 5): »Država v okviru davčnega sistema uporablja mehanizem oblasti in politične ureditve, ki temelji na prerazdeljevanju moči, in zadovoljevanje širših družbenih potreb ter za popravke tržnega mehanizma. /.../. Uravnavanje davčne politike in davčnega sistema v sodobnih družbah dodatno otežuje osnovni konflikt pri interesih državljanov, saj si ti na eni strani želijo zmanjšanja davčnih bremen, hkrati pa zahtevajo ohranjanje doseženega obsega javnih storitev in socialne blaginje ter z gospodarskim in tehnološkim razvojem celo stopnjujejo zahteve.«

Nedelko (2012, 18) navaja, da se lahko v okviru delovanja davčnega sistema pojavijo slabosti, ki so po njegovem mnenju posledica nenatančnih in nestanovitnih davčnih predpisov, kar za tuje vlagatelje posledično predstavlja tveganje.

Slika 1 spodaj prikazuje slovenski davčni sistem, ki je sestavljen in različnih področij, ukrepov in aktivnosti, potrebnih za učinkovito upravljanje davčnega sistema. Mayr (2005, 39–41) med vsebine, ki so povezane z delovanjem davčnega sistema, prišteva naslednje:

- pravice in dolžnosti udeležencev v davčnih razmerjih,
- organiziranost in naloge davčnih institucij,
- davčni nadzor,
- prisilna izterjava davkov,
- davčni register in registracija davčnih zavezancev,
- vsebina in opredelitev davčnega postopka ter
- računi pri bankah in hranilnicah.



Slika 1: Davčni sistem v Sloveniji

Vir: Mayr 2005, 3.

Država torej proces obdavčitve upravlja in vodi preko različnih instrumentov, ki imajo svoj namen, cilje in načine, kako jih doseči. Kovač (2010, 5) navaja, da je skozi navedeno mogoče členiti posredne cilje davčnega sistema, ki izhajajo iz ekonomskih, političnih, zgodovinskih in socialnih odnosov. Davčni sistem torej po avtorjevem mnenju ni zasnovan po vnaprej definiranih načelih in znanstvenih principih, temveč je odraz kompromisa različnih političnih sil, ki so podvržene zgodovinskemu razvoju in težnjam po uvajanju novih, ugodnejših dajatev za posameznike in izdatnejših za državo.

2.1 Delitev davkov

Bošnjak (2015, 4) opozarja na pomanjkanje splošne definicije davka, kljub temu pa navaja, da z zgodovinskega vidika davki predstavljajo predmet velikih sprememb. Medtem Jelčić (2011, 29) pojasnjuje, da so se v začetku prve svetovne vojne pojavile tri osnovne karakteristike davkov, in sicer:

- njihov namen je zbiranje prihodkov za pokrivanje finančnih potreb javnega sektorja;
- so prisilna obremenitev gospodarske moči fizičnih in pravnih oseb;
- predstavljajo dajatve brez neposredne koristi.

Milost in Milunovič (2001, 5) navajata, da sta davek in država pojma, ki sta tesno povezana, saj odkar obstaja država, obstajajo tudi davki. Jerovšek (2007, 14) navedeno potrjuje z zapisom obstoju davkov v antični Grčiji, ter Rimskem imperiju in Bizantinskem cesarstvu, kjer je bilo značilno obdavčevanje hrane in premoženja prebivalcev. Nadalje avtor pojasnjuje, da so se za razliko od sodobnega časa, ko se obdavčitev dotika prav vsakega prebivalca določene države, v preteklosti javne službe financirale neposredno preko premoženja premožnejšega sloja prebivalstva.

Obstaja še vrsta drugih definicij davka. Stari *Zakon o davčnem postopku* (ZDavP-1, *Uradni list RS*, št. 21/2006-UPB2, 58/2006 popr.) davek definira kot obveznost fizične oziroma pravne osebe, ki s svojim deležem od dohodkov oziroma premoženja prispeva k skupnim družbenim potrebam v višini in na način, ki sta določena z zakonom o obdavčenju. Medtem zadnji *Zakon o davčnem postopku* (ZDavP-2, *Uradni list RS*, št. 117/2006) definira davek z drugega zornega kota, in sicer kot denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samouprave lokalne skupnosti, katerega vir ne predstavljajo opravljene storitve ali dobavljeno blago (Jerovšek in Kovač 2008, 43). Jerovšek (2007, 14) sicer navaja bolj poenostavljeno definicijo, in sicer: »Davek lahko definiramo kot pristojbino, ki jo vlada obračuna za izdelek, storitev ali prihodek«.

Davki so torej obvezne dajatve, ki jih zavezanci plačujejo brez neposrednih in takojšnjih protiuslug države, z namenom zbiranja sredstev za financiranje javnih izdatkov. Če zadevo povemo drugače; vsak državljan mora državi plačati del svojega prihodka, da bi ta lahko omogočila javne storitve, kot so izobraževanje, zdravstveno varstvo, javna varnost, oskrba starejših itd. (Bošnjak 2015, 2). Iz navedenega je mogoče razbrati osnovne karakteristike davkov, ki jih je definiral Turk (2000, po Pušnik 2010, 15): davki so obvezne dajatve brez neposredne protidajatve, država jih zakonsko predpiše z namenom pokrivanja javnofinančnih potreb ali zaradi uresničevanja javnega interesa.

Davčni sistem je sestavljen iz različnih vrst davkov. Razlog za to Kranjec (2003, v Pušnik 2010, 15) vidi v:

- zgodovinskem vzroku: stari davki so dobri davki, zato je lažje in bolje, da se jih posodablja, ne pa ukinja;
- načelu pravičnosti: z večjim številom različnih davkov se lažje dosega pravičnost, saj posamezne vrste davkov bremenijo določene skupine zavezancev;
- izogibanju davkom: verjetno je, da se bodo davčni zavezanci poskušali izogniti plačilu davka, kar je zaradi številnih različnih vrst davkov dejansko nemogoče;
- političnem instrumentu: možnost doseganja različnih makroekonomskih ciljev.

Davčni sistem je torej sestavljen iz različnih vrst davkov, ki se najpogosteje delijo glede na nosilca davčnega bremena (Stanovnik 2008, 53), in sicer:

- neposredni davki so tisti, pri katerih davčno breme nosi davčni zavezanec. Davek torej zmanjšuje dohodek davčnega zavezanca, kar pomeni, da se prevaljuje nazaj. Sem spadata npr. davek od osebnega dohodka in davek od dohodka pravnih oseb.
- posredni davki so tisti, pri katerih davčno breme nosi končni potrošnik. Davek se torej prevaljuje naprej. Sem spadajo npr. davek na dodano vrednost, trošarine in carinske dajatve.

Podobnega mnenja sta tudi Milost in Milunovič (2001, 24), ki navajata, da davčni sistem sodobnih držav predstavlja kombinacijo posrednih in neposrednih davkov, kar načeloma govori o t. i. davčnem pluralizmu, katerega namen je izkoristiti prednosti posrednih in neposrednih davkov ter se tako izogniti slabostim obeh. Medtem Bohorič in Oštir (2006, 34) poudarjata, da države članice EU zaradi davčne konkurence posebno pozornost namenjajo neposrednim davkom.

2.2 Lastnosti davčnega sistema

Lastnosti, ki naj bi jih imel dober in učinkovit davčni sistem, lahko sicer strnemo v neko okvirno shemo, čeprav je v strokovni literaturi mogoče zaslediti vrsto različnih opredelitev. Klun (2010, 5–6) npr. združuje lastnosti davčnega sistema v tri osnovne skupine, in sicer:

- pravičnost – enakomerna porazdelitev davčnega bremena med davčne zavezance. Podobnega mnenja je tudi Žibert (2003, 43), ki navaja, da bi morala biti davčni sistem in politika v primeru relativno stabilnih gospodarskih razmer usmerjena v zagotavljanje ekonomskih pogojev, ki so enaki za vse ekonomske subjekte. Kostanjevec (2000, 746) navaja še bolj podrobno definicijo, in sicer da mora davčni sistem zagotavljati horizontalno in vertikalno enakopravnost davkoplačevalcev. Načelo horizontalne izenačenosti določa enako obravnavo posameznikov z enakim položajem glede na relevantne značilnosti, načelo vertikalne izenačenosti pa določa različno obravnavanje posameznikov z različnim položajem glede na relevantne značilnosti (Stanovnik 1998, 32);
- čim manjše poseganje v ekonomske odločitve – enakega mnenja je tudi Stanovnik (1998, 33), ki navaja, da naj bi davčni sistem minimalno posegal v ekonomske odločitve in povzročal minimalno ekonomsko izgubo učinkovitosti;
- stroški pobiranja davkov in stroški izpolnjevanja davčnih obveznosti – finančna uprava naj bi imela čim manjše stroške s pobiranjem, nadzorom in upravljanjem davkov.

Poglejmo še opredelitev lastnosti davčnega sistema, ki jo navaja Dražič (2005, 11), pri čemer izključujemo, kar je že bilo navedeno:

- preprostost, določenost in razpoložljivost – določen je preprost izračun davčne obveznosti in rok njegovega izplačila;

- prilagodljivost – zmožnost prilagajanja davčne politike in njene strukture spremembam in novostim;
- administrativna učinkovitost – stroški morajo biti vedno v ustreznem odnosu s prihodki, pri čemer je treba upoštevati tudi možne upravne stroške, pritožbe ter sodne postopke in stroške.

Iz navedenega zaključujemo, da strokovna literatura ponuja kar nekaj možnosti opredelitve lastnosti davčnega sistema, poleg tega pa je mogoče opaziti neke izrazite lastnosti, ki jih mora imeti davčni sistem, da lahko deluje učinkovito.

2.3 Razlike med davčnimi sistemi Slovenije in Hrvaške

Preden pričnemo z opredelitvijo podobnosti in razlik med davčnim sistemom v Sloveniji in na Hrvaškem, je treba zapisati nekaj ključnih značilnosti obeh. O slovenskem davčnem sistemu smo govorili že v prejšnjih poglavjih, sedaj pa sledi še hrvaški.

V Republiki Hrvaški je bil splošni zakon o obdavčenju sprejet 1. januarja 2001 in je najpomembnejši zakon s področja davčne zakonodaje. Potreba po sprejetju omenjenega zakona se je porodila že v prvih petih letih po uvedbi hrvaškega davčnega sistema. Splošni zakon o obdavčenju namreč ureja vse bistvene lastnosti davčnega in pravnega razmerja, z vsemi svojimi elementi pa predstavlja osnovo hrvaške davčne zakonodaje (Jelčić in Bejaković 2012, 217).

Slovenija je v 90-ih letih spadala med stabilnejše, varnejše in razvite države sveta, medtem ko je po razglasitvi neodvisnosti leta 1991 izgubila večji del tržišča. Z vstopom v EU se je Sloveniji pričelo obdobje recesije in krize. Z razglasitvijo neodvisnosti je uvedla davčno reformo, kasneje z vstopom v EU pa je bil vzpostavljen davčni sistem, ki ga je mogoče primerjati z razvitimi državami in je v skladu z zahtevami EU (Janjušević 2016, 12).

V skladu z davčnim sistemom državni organ s svojo avtoriteto določa vse oblike javnih prihodkov. Država pridobi svoje prihodke v obliki davka na dajatve, pristojbine, carine, takse in javnega dolga. Gre za redne tekoče dohodke države, razen javnega dolga, ki je lahko tekoči ali izredni prihodek. Država lahko pridobi svoje prihodke tudi na osnovi lastništva nad kapitalom, prodajo premoženja in prejemanja socialne pomoči. Davki predstavljajo najpomembnejši in najizdatnejši državnih prihodek. Hrvaški in slovenski davčni sistem sta skladna z evropskimi načeli, v katerih je usklajen enakopraven položaj vseh davčnih zavezancev, tako domačih kot tujih fizičnih in pravnih oseb (Bošnjak 2015, 9).

V Preglednici 1 spodaj je prikazana splošna delitev davkov na Hrvaškem glede na raven državne oblasti, ki ji pripada davčni prihodek (Porezna uprava Republike Hrvatske 2016a).

Preglednica 1: Delitev davkov na Hrvaškem

državne oblasti	vrsta davka
državni davki	davek na dodano vrednost davek na dobiček posebni davek na motorna vozila posebni davek na kavo in brezalkoholno pijačo davek na premije za zavarovanje, na avtomobilske odgovornosti in premije na kasko zavarovanje cestnih vozil trošarinski sistem obdavčenja alkohola, alkoholnih pijač, tobačnih izdelkov, energentov in električne energije
občinski davki	davek na dedovanje in darovanje davek na cestna motorna vozila davek na plovila davek na avtomate za zabavne igre
mestni davki	dodatek davku na dohodek davek na potrošnjo davek na počitniške hiše davek na uporabo javnih površin davek na promet nepremičnin
skupni davki	davek na dohodek
davki na nagrade za igre na srečo in prirejanje iger na srečo	loterijske igre (mesečna pristojbina za prirejanje loterijskih iger in davek na dobitke na loterijskih igrah na srečo) igre v igralnicah igre na stave (pristojbina za prirejanje stav in davek na dobitke od iger na stave) igre na srečo na avtomatih pristojbina za prirejanje občasnih iger na srečo
pristojbina za prirejanje nagradnih iger	predpisano vplačilo prirejevalca nagradnih iger v korist Rdečega križa Hrvaške

Vir: Porezna uprava Republike Hrvatske 2016a.

Kot v večini držav slovenski davčni sistem temelji na dveh osnovnih vrstah davkov: neposrednih in posrednih. Če primerjamo vrste davkov s hrvaškimi, vidimo da gre za približno podobno situacijo. V slovenskem davčnem sistemu so sicer najpogostejši davki na blago in storitve, vključujejo pa tudi prihodke od splošnega prometnega davka, trošarine in drugih davkov na blago in storitve. Manj pomemben delež državnih prihodkov zavzemajo prihodki od davka na dohodek in davka na dobiček, najmanj prihodka pa se pridobiva z davkom na plače in delovno silo, davkom na lastništvo itd. Na Hrvaškem ima davek od dobička pravnih oseb podobno vrednost kot v Sloveniji (Janjušević 2016, 12).

Na spletni strani *Dnevnika* je v članku z naslovom »Kje je davčna zakonodaja prijaznejša?« (Dnevnik.si 2012) zapisano, da je verjetno predvsem zaradi enotnega evropskega trga Slovenija v določenih pogledih zanimiva za vlagatelje iz EU. Enoten trg EU služi v enotni denarni valuti, s čimer se izogne tečajnim tveganjem, poleg tega pa med državami članicami EU ni carin niti izvoznih in uvoznih postopkov. Slovenija je bila v prednosti pred Hrvaško vse dokler slednja ni postala članica EU.

Čeprav je Hrvaška šele nedavno postala članica EU, je njihova zakonodaja precej podobna slovenski. Nekatere zahteve EU sicer narekujejo, da bo morala Hrvaška svoj davčni sistem dopolniti oziroma spremeniti, vendar bodo te dopolnitve davčni sistem Hrvaške in Slovenije še bolj poenotile. Trenutno je dohodek pravnih oseb na Hrvaškem obdavčen z 18 ali 12 %, medtem ko je v Sloveniji stopnja obdavčitve nekoliko višja (19 %), obe državi pa imata na voljo kar nekaj davčnih olajšav, med katerimi so v ospredju olajšave za raziskave in razvoj ter investiranje.

3 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

Kot že rečeno, davek od dohodkov pravnih oseb ne spada med trojico davkov, ki v državni proračun prispevajo večinski delež prihodkov, vendar njegov pomen narašča. Obenem pa je mogoče opaziti, da z leti davčna stopnja upada, njegov pomen pa lahko narašča le z višanjem davčne osnove in ukinjanjem oziroma zniževanjem davčnih olajšav in oprostitev (Jerčanin in Odar 2008, 19, Stanovnik 2008, 152).

Davek od dohodka pravnih oseb je oblika davka, ki se je prvič pojavila v obdobju po drugi svetovni vojni. Bošnjak (2015, 11) navaja, da ta vrsta davka nima tako velikega pomena na Hrvaškem, kot ga ima v

državah članicah EU. Nadalje omenjeni davek definira kot davek na neto dobiček (praviloma pravnih oseb), kadar te opravljajo gospodarsko dejavnost. Medtem Mott (2005, 273) in Škof (et al., 2007, 270) definirata davek od dohodkov pravnih oseb kot sistem obdavčitve dobička vseh oblik gospodarskih družb.

Pravni osebi oziroma gospodarski družbi davek od dohodka pravnih oseb predstavlja izdatek, ki je obenem državni prihodek. Predstavlja znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v obračunskem obdobju glede na odmerjeni in odloženi davek, pri čemer odmerjeni davek predstavlja delež od dobička, ki se ga poravnava v skladu z obdavčljivim prihodkom poslovnega obdobja, odloženi davek pa je treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede na neobdavčljive začasne razlike oziroma razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznostmi v bilanci stanja in davčno vrednostjo istih postavk (Grivec 2007, 100).

Grivec (2007, 100–101) opozarja, da je dobiček, ki ga gospodarska družba ustvari v določenem obdobju, odvisen od uspešnosti njenega poslovanja, ne pa od višine davka. Višina davka je po avtorjevem mnenju odvisna predvsem od zakonodaje in podzakonskih predpisov, ki posredno vplivajo na osnovo za obračun davka in jo določajo.

3.1 Pravna podlaga

Prvi *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb* (ZDDPO, *Uradni list RS*, št. 14/03) je bil sprejet leta 1993, njegova veljava se je uradno pričela s 1. januarjem navedenega leta. Tri leta kasneje je bil sprejet ZDavP-1, s katerim so se razveljavile procesne določbe ZDDPO (Drobnič et al., 2004, 13). Do vstopa Slovenije v EU je veljala prva različica ZDDPO (ZDDPO-1, *Uradni list RS*, št. 117/06), ki pa jo je leta 2006 nadomestila nova (ZDDPO-2, *Uradni list RS*, št. 33/06).

Poleg temeljnega zakona, torej ZDDPO, v Sloveniji uporabljamo še podzakonske in druge predpise, ki podrobneje opredeljujejo njegova posamezna določila.

3.1.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO)

ZDDPO ureja sistem obdavčevanja davka od dohodkov pravnih oseb in določa obveznosti zavezancev za plačevanje davka. Omenjeni zakon je stopil v veljavo s 1. januarjem 2007, vendar je bil do danes večkrat spremenjen oziroma dopolnjen.

V nadaljevanju predstavljamo ZDDPO-2 z veljavnimi spremembami in dopolnitvami. Zakon obsega 100 členov, ki so po vsebini razdeljeni v 15 poglavij:

1. Prvo poglavje zajema prva dva člena, v katerih je zapisana vsebina zakona in pripadnost davka. Navedeno je, da se s tem zakonom ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb ter da se s tem zakonom v pravni red Republike Slovenije prenašajo direktive Evropske skupnosti 90/434/EGS in 2011/96/EU. Prvo poglavje zakona določa tudi, da davek od dohodkov pravnih oseb predstavlja prihodek državnega proračuna.
2. Drugo poglavje zajema naslednjih pet členov (od 3. do 7.), v katerih je opredeljen zavezanec za davek in obseg njegove davčne obveznosti. Opredeljena sta tudi rezident in nerezident, poslovna enota nerezidenta ter kraj poslovanja, ki se ne šteje za poslovno enoto.
3. Tretje poglavje zajema 8. člen, v katerem je zapisan podroben opis virov dohodka oziroma v katerih primerih se smatra, da ima dohodek davčnega zavezanca vir v Sloveniji.
4. V četrtem poglavju je zajet 9. člen, ki opredeljuje oprostitve davka za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti (zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat).
5. Peto poglavje zajema 10. in 11. člen, v katerih sta opredeljena davčno obdobje in predmet obdavčitve. Davčno obdobje je opredeljeno kot koledarsko leto, ki ga je mogoče zamenjati s poslovnim letom, to pa ne sme biti daljše od 12 mesecev. Predmet obdavčitve je opredeljen kot dobiček rezidenta oziroma nerezidenta, dosežen z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko nje, v Sloveniji.
6. V šestem poglavju je opredeljena davčna osnova, zajema pa vse člene od 12. do 37. člena. Najprej so navedene splošne določbe, ki zadevajo davčno osnovo in odpravo dvojne obdavčitve, transferne cene ter cene in obresti med povezanimi osebami rezidenti, rezervacije ter prevrednotenje in odpis terjatev, finančnih naložb in dobrega imena. Sledijo prihodki, kjer je opredeljen izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, odhodov, ki se nanašajo na udeležbo ter izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti. 28. člen je črtan. Sledijo odhodki, ki so najprej splošno definirani, nato so opredeljeni nepriznani odhodki, delno priznani odhodki, obresti od presežka posojil, amortizacija, rezervacije pri bankah, borzno posredniških družbah in zavarovalnicah ter plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo. Zadnje podpoglavje se navezuje na izgubo, kjer je opredeljena davčna izguba in njeno pokrivanje ter posebna določila, ki se navezujejo nanjo.

7. Sedmo poglavje se nanaša na obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah. Zajema od 38. do 54. člena. To poglavje se prične z definicijo skritih rezerv in nadaljuje z obdavčitvijo pri prenosu premoženja, kjer so opredeljeni prenos premoženja, upravičenja in obveznosti, pogoji, posebna ureditev v primeru poslovne enote ter prigrasitev. Sledi obdavčitev pri zamenjavi kapitalskih deležev, kjer so opredeljeni zamenjava kapitalskih deležev, upravičenja in obveznosti, pogoji in prigrasitev. Naslednje podpoglavje se navezuje na obdavčitev pri združitvah in delitvah. V tem delu so opredeljene združitve in delitve, upravičenja in obveznosti, pogoji, posebne določbe, ki se navezujejo na to področje, in prigrasitev.
8. Osmo poglavje obravnava davčne olajšave in zajema vse člene od 55. do 59. V ta del spadajo opredelitve posameznih vrst olajšav, in sicer olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj, olajšava za investiranje, olajšava za zaposlovanje, olajšava za zaposlovanje invalidov, olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje ter olajšava za donacije.
9. Deveto poglavje se nanaša na davčno stopnjo in zajema 60. in 61. člen. Zapisano je, da se davek plačuje po stopnji 19 % od davčne osnove, velja pa tudi posebna stopnja 0 %, ki velja za investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje in v davčnem obdobju do 30. novembra tega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja, ter za pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje in zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.
10. Deseto poglavje se nanaša na odpravo dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije, zajema pa naslednjih šest členov (od 62. do 67.). V tem delu so opredeljeni odbitek tujega davka, omejitev odbitka tujega davka, dokazila v zvezi z odbitkom, spremembo odbitka, prenašanje presežka odbitka ter nižji odbitek. 67. člen je razdeljen na pod člene od 67.a do 67.g. Ti členi opredeljujejo posebno ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.
11. Enajsto poglavje obravnava obračunavanje in plačevanje davka, zajema pa 68. in 69. člen. V tem delu je opredeljena obveznost obračunavanja in plačevanja davka ter obveznost akontacije davka.
12. Dvanajsto poglavje se nanaša na obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji, zajema pa naslednjih šest členov (od 70. do 75.). V tem delu so najprej opredeljeni davčni odtegljaj ter posebna ureditev davčnega odtegljaja za obresti od dolžniških vrednostnih papirjev in posebna ureditev davčnega odtegljaja od plačil v zvezi z začasnim mehanizmom zagotavljanja finančne stabilnosti v evro območju. Sledi obdavčenje, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU, ter obdavčenje, ki velja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU. Opredeljeni so tudi dohodki, podobni dividendam, in vštevanje davčnega odtegljaja v davčno osnovo.

13. Trinajsto poglavje je namenjeno posebni določbi in zajema 76. člen. To poglavje ministra, ki je pristojen za finance, pooblašča, da izda natančnejše predpise o izvajanju tega zakona.
14. Štirinajsto poglavje se nanaša na predhodne določbe in zajema vse člene od 77. do 98. V tem delu so opredeljene predhodne določbe, ki zadevajo ta zakon. Nekatere zaradi časovnega odmika v trenutku veljave tega člena izgubijo pravni učinek.
15. Petnajsto poglavje se nanaša na končni določbi tega zakona in zajema 99. in 100. člen. To poglavje opredeljuje začetek uporabe tega zakona ter vse tiste predpise, ki z uveljavitvijo tega zakona prenehajo veljati.

3.1.2 Pomembni podzakonski in drugi predpisi v Sloveniji

V Sloveniji pri uresničevanju ZDDPO uporabljamo različne podzakonske in druge predpise, ki podrobneje pojasnjujejo posamezna zakonska določila, definirajo način izvajanja določenih zakonskih določb ali pa le opredeljujejo določene vsebine zakona. Hočevar (2011, 21) navaja, da lahko med te predpise prištevamo naslednje:

- *Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 109/13, 83/14, 101/15, 79/17);*
- *Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Uradni list RS, št. 109/07, 68/09);*
- Seznam držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja po 8., 24., 30. in 70. členu ZDDPO nižja od 12,5 %;
- *Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 110/07, 30/12 – ZDoh-2J, 30/12 – ZDDPO-2H);*
- *Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj (Uradni list RS, št. 75/12);*
- *Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/06, 52/07);*
- *Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/06, 4/12);*
- *Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/07, 55/13, 92/15) ter*
- *Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom (Uradni list RS, št. 92/08).*

Medtem Jerman in Odar (2008, 15–16) razlagata, da ZDDPO sam po sebi niti ni tako obsežen, če v ta kontekst ne prištevamo pravnih virov, ki jih je treba upoštevati pri uresničevanju ZDDPO. Med pomembnejše zakone, ki jih je treba uporabljati pri uresničevanju ZDDPO-2, prištevata ZDavP-2, ki opredeljuje postopke izračunavanja, plačevanja in pobiranja davka od dohodka pravnih oseb, obenem pa vsebuje tudi splošne določbe o davčnem odtegljaju, davčnem zavezancu, vodenju in hrambi dokumentacije, davčnem obračunu, plačilu davka in načinu izvajanja mednarodnih pogodb v izogib dvojnega

obdavčenja. Avtorja nadalje k navedenim podzakonskim virom prištevata še *Slovenske računovodske standarde*, *Mednarodne standardne računovodskega poročanja* ter *Zakon o gospodarskih družbah*.

3.2 Davčni zavezanec

Klun (2010, 51) navaja, da pojem davčni zavezanec predstavlja kompleksno področje, ki je opremljeno s številnimi kriteriji. Če zadevo pogledamo podrobneje, vidimo, da je v 3. členu ZDDPO-1 pojem definiran kot pravna oseba domačega oziroma tujega prava (razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino. Klun (2007, 13) pojasnjuje, da davčnemu zavezancu zakon nalaga obveznost plačila davka, ni pa nujno, da je zavezanec tudi dejanski plačnik.

Davčni zavezanec je torej pravna oseba, ki je lahko rezident, v tem primeru je obdavčen celoten svetovni dohodek davčnega zavezanca, ali pa je nerezident – obdavčeni so le dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, in dohodki storitev, ki so plačani osebam, katerih sedež oziroma kraj poslovanja je v državah z davčno stopnjo, nižjo od 12,5 % (Jerman in Odar 2008, 30, Klun 2010, 51).

Škof (et al., 2007, 282–283) definira rezidenta kot pravno osebo, ki ima statutarni sedež, registriran v Sloveniji, oziroma ima poslovodstvo, registrirano v Sloveniji. Definicija je sicer precej skopa, vendar zakon Ministrstvu za finance daje pooblastilo, da natančneje določi kriterije za ugotavljanje sedeža poslovanja pravne osebe. Pri tem je treba upoštevati, da je kraj dejanskega delovanja poslovodstva definiran kot kraj, kjer se sprejemajo ključne upravne in poslovne odločitve, ki so potrebne za vodenje poslovanja.

Poslovna enota nerezidenta je definirana kot kraj poslovanja, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji, in sicer (Ministrstvo za finance 2018a, 3):

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
- gradbišče, objekt gradnje, montaža, postavitve ali nadzor v zvezi z njim, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev.

Kot poslovna enota nerezidenta se obravnava tudi posrednik, ki ima pooblastila za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, ter posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom, ali kateri koli drugi neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta (Ministrstvo za finance 2018a, 3).

Kot že navedeno, so rezidenti obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da osnovo za obdavčitev predstavljajo vsi tisti dohodki, ki imajo vir v ali izven Slovenije. Rezident ima sedež poslovanja običajno v Sloveniji, ni pa nujno, saj se za rezidenta šteje tudi pravna oseba, ki ima v Sloveniji kraj dejanskega delovanja posloводства (Ministrstvo za finance 2018b, 3). Medtem so nerezidenti definirani kot pravne osebe, ki nimajo statutarnega sedeža v Sloveniji, ravno tako nimajo v Sloveniji sedeža posloводства, zavezuje pa jih omejena davčna obveznost (Jerman in Odar 2008, 71). Nerezidenti so obdavčeni po teritorialnem načelu, kar pomeni, da so zavezani plačevati davek od dohodkov, ki so jih v davčnem obdobju dosegli v ali prek poslovne enote, ki ima sedež v Sloveniji, ravno tako za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji in dohodke, za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj (Ministrstvo za finance 2018a, 3).

3.3 Davčna osnova in davčna stopnja

Pušnik (2010, 37) definira davčno osnovo kot znesek, od katerega se z upoštevanjem davčne stopnje določi višina davčne obveznosti. Nadalje avtor razlaga, da davčno osnovo predstavlja dobiček rezidenta oziroma nerezidenta iz poslovnih dejavnosti, ki jih je opravljal v poslovni enoti ali preko nje. Nekoliko drugačno definicijo predstavlja Grivec (2007, 101), ki navaja, da je davčna osnova razlika med dohodki in poslovnimi odhodki, ki se obdavči po predpisani davčni stopnji.

Jerman (2006, 6) pojasnjuje, da ZDDPO-2 pri ugotavljanju davčne osnove enakovredno upošteva nacionalne računovodske predpise (SRS) in *Mednarodne standarde računovodskega poročanja* (MSRP), s čimer organizacije razbremeni morebitnega dvojnega obdavčenja. Kot že navedeno, je nerezident obdavčen na osnovi neto dohodkov, ki so bili ustvarjeni v ali preko poslovne enote v Sloveniji, torej vsi prihodki z virom v Sloveniji, z odštetimi vsemi odhodki z virom v Sloveniji (Jerman 2007, 10). Poslovni enoti nerezidenta se torej pripišejo vsi prihodki in dejanski stroški, oboji nastali s poslovanjem poslovne enote s sedežem v Sloveniji (*Slovenija jutri* 2006, 78).

Davčna osnova davka od dohodkov pravnih oseb je definirana kot dobiček in je izražena kot razlika med prihodki in odhodki (Ministrstvo za finance 2016, 4). Zavezanci lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če izpolnjujejo pogoje, določene z ZDDPO in opravijo priglasitev. Zavezanci, ki želijo ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so dolžni to priglasiti, niso pa dolžni vlagati vlog za podaljšanje načina ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za vsako obdobje. Domneva se namreč, da če do določenega roka ne predložijo obvestila o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, želijo na ta način svojo davčno osnovo ugotavljati še naprej (Ministrstvo za finance 2018b, 3).

Uporaba sistema poenostavljenega ugotavljanja davčne osnove je možna pod naslednjimi pogoji (Ministrstvo za finance 2018b, 3):

- če prihodki zavezanca, ugotovljeni po pravilih računovodenja, v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero zavezanec uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 50.000 EUR, ali
- če prihodki zavezanca ne presegajo 100.000 EUR in če je bila pri njem za polni delovni čas neprekinjeno pet mesecev obvezno zavarovana vsaj ena oseba.

Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se upoštevajo davčno priznani prihodki in normirani odhodki v višini 80 % davčno priznanih prihodkov, vendar ne več kot 40.000 oziroma 80.000 EUR. Dejanski stroški, davčne olajšave in davčna izguba se ne priznajo. Spremljanje oziroma tekoče preverjanje izpolnjevanja pogojev je obveznost davčnega zavezanca. Zavezanci, katerih povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobjih presega 150.000 EUR, morajo ugotavljati davčno osnovo v skladu s splošnimi pravili tega zakona za celotno davčno obdobje, ki tema dvema davčnima obdobjema sledi. Zavezanci, ki začnejo poslovati na novo, lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov v prvem, in če so začeli poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju, če davčnemu organu v roku, predpisanem z zakonom, ki ureja davčni postopek, priglasijo ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (Ministrstvo za finance 2018b, 3).

Splošna davčna stopnja za davek od dohodkov pravnih oseb je bila s 1. januarjem 2017 spremenjena iz 17 na 19 %. To pomeni, da se pri obračunu davka za koledarsko leto 2016 davek izračuna še po stari 17 % stopnji, pri izračunu višine akontacije za tekoče leto 2017 pa se upošteva 19 % davčna stopnja. Posebna stopnja davka 0 % je določena za (Ministrstvo za finance 2017, 3):

- investicijske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, plačujejo od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta davek po stopnji 0 % od davčne osnove, če za ta del dejavnosti sestavijo ločeni davčni obračun.

Davčna osnova se lahko spremeni oziroma se lahko zmanjša zaradi (Mayr 2005, 28) davčne olajšave (za davčne zavezance) ali zaradi odstopa (oprostitvev) od davčne stopnje, ki je navedena v zakonu.

3.4 Davčna izguba

ZDDPO definira davčno izgubo kot presežek odhodkov nad prihodki (36. člen ZDDPO), ki jo lahko davčni zavezanec v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če seveda zakon ne določa drugače. Nadalje zakon v istem členu pojasnjuje, da se pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo, ki ima najstarejši datum, pri čemer je treba upoštevati, da je zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj dovoljeno največ v višini 50 % davčne osnove davčnega obdobja.

Podobno ugotavlja tudi Blagotinšek (2008, 17): pravna oseba namreč prikaže davčno izgubo, kadar je razlika med prihodki in odhodki enaka negativnemu stanju. Davčna izguba naj bi bila pokrita najkasneje v naslednjih sedmih letih, če pa to ni možno, davčni zavezanec izgubi pravico do pokrivanja izkazane davčne izgube. Ob tem Kovač (2010, 42) poudarja, da zmanjšanje davčne osnove zaradi davčne izgube v davčnem obdobju ne sme presegati višine davčne osnove.

3.5 Davčne olajšave

Klun (2007, 14) definira davčno olajšavo kot zmanjšanje davčne obveznosti, kar je mogoče storiti na dva načina: prvič kot odbitek, s katerim se davčna osnova zniža, in drugič kot znižanje davka, s čimer se posledično zniža tudi davčna obveznost. Podobno navaja Hieng (2003, 94–95), ki pravi, da davčne olajšave zmanjšujejo davčno osnovo, vendar vsota vseh davčnih olajšav ne sme preseči davčne osnove.

Škof (et al., 2007, 125) navaja, da so davčne olajšave pravno opravičljive z vidika davčne enakomernosti, saj pospešujejo oziroma omogočajo razvoj države. Zmanjšanje davčne osnove je torej v Sloveniji mogoče z uveljavljanjem naslednjih davčnih olajšav (Ministrstvo za finance 2017, 8):

- za vlaganja v raziskave in razvoj,
- za investiranje v opremo in v neopredmetena sredstva,
- za zaposlovanje,
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje,
- za donacije,
- za zaposlovanje v določenih regijah in vlaganje vanje.

3.5.1 Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj

Če pogledamo za nekaj let nazaj, Svetek in Sitar (2010, 14) pojasnjujeta, da je slovenska zakonodaja olajšavo za raziskave in razvoj delila na splošni in regijski del, pri čemer se splošna olajšava prizna v višini 40 %, medtem ko lahko regijsko olajšavo uveljavljajo davčni

zavezanci na območjih Slovenije, kjer je povprečni BDP nižji od državnega povprečja (odvisno od regije, v višini od 10 % do 20 % vlaganj). Zakonodaja se je sicer v naslednjih letih spreminjala, tako da je danes mogoče uveljaviti olajšavo v višini 100 %.

Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj v višini 100 %, če je v davčnem obdobju vlagal v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti ali pa je vložil sredstva v nakup raziskovalno-razvojnih storitev. V kolikor je davčna osnova zavezanca prenizka, lahko neizkoriščeni del davčne olajšave zavezanec izkoristi za zmanjševanje davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih. Poudarek je na vlaganjih v raziskave in razvoj, ki so pokrite z nepovratnimi sredstvi proračuna Republike Slovenije ali proračuna EU, saj za ta vlaganja olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj ni mogoče izkoristiti (Ministrstvo za finance 2018b, 9).

3.5.2 Olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva

Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za investiranje v višini 40 % investiranih sredstev, ki jih je vložila v opremo in neopredmetena sredstva. Pri tem je treba upoštevati, da se med opremo ne šteje naslednje (Ministrstvo za finance 2018a, 10):

- pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, in
- motorna vozila, razen osebnih avtomobilov in avtobusov na hibridni ali električni pogon ter avtobusov in tovornih motornih vozil z motorjem, ki ustrezna najmanj emisijskim zahtevam EURO VI.

Poleg zgoraj navedenega se med neopredmetena sredstva ne štejejo dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ipd. V kolikor je davčna osnova prenizka in davčni zavezanec olajšave ne more izkoristiti v celoti, lahko z neizkoriščenim delom zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih letih po obdobju vlaganja, vendar vsakokrat ne več kot do višine davčne osnove. Pri tem je pomemben podatek, da davčne olajšave ni možno uveljaviti za nakup opreme in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki so bila financirana iz sredstev proračuna samoupravne lokalne skupnosti, proračuna Republike Slovenije ali proračuna EU, če gre za nepovratna sredstva (Ministrstvo za finance 2018a, 10).

Ministrstvo za finance (2018a, 10) ravno tako poudarja, da če zavezanec proda oziroma odtuji opremo ali neopredmeteno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, ter omenjeno stori prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem (v kolikor je to krajše od treh let), mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo.

3.5.3 Olajšava za zaposlovanje

Davčni zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za zaposlovanje pod pogoji, ki jih določa zakon, vendar ne sme presežati davčne osnove (Unija računovodska hiša 2018):

- če zaposluje nove osebe, ki so mlajše od 26 ali pa starejše od 55 let, in izpolnjuje pogoje ZDDPO-2, uveljavlja pa lahko znižanje davčne osnove v višini 45 % plače te zaposlene osebe. Ministrstvo za finance (2018b, 10) pri tem poudarja, da mora biti na novo zaposlena oseba, ki izpolnjuje prej zapisane pogoje, pred zaposlitvijo vsaj šest mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu RS za zaposlovanje in v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali pri osebi, povezani z njim, ter da se olajšava lahko uveljavlja za prvih 24 mesecev zaposlitve te osebe v davčnem letu zaposlitve in naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev. Nadalje ministrstvo za finance (2018b, 10) poudarja, da je pogoj za uveljavljanje olajšave zaposlitev osebe za nedoločen čas in povečanje skupnega števila zaposlenih delavcev v davčnem obdobju, v katerem zavezanec na novo zaposli delavca, za katerega uveljavlja olajšavo, obenem pa se ta olajšava izključuje z olajšavo za zaposlovanje invalidov in z olajšavo za zaposlovanje po *Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2019* in po *Zakonu o ekonomskih conah* (ZEC, Uradni list RS, št. 35/10);
- če zaposluje invalida, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te zaposlene osebe, če pa zaposluje invalida s 100 % telesno okvaro ali gluho osebo, pa lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70 % plače te osebe;
- če v okviru strokovnega izobraževanja sprejme vajenca, dijaka ali študenta na praktično delo, lahko uveljavlja olajšavo v višini plače te osebe, v kolikor njegovo plačilo ne presega 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

3.5.4 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

V 58. členu ZDDPO je zapisano, da zavezanec, oziroma delodajalec, ki financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjuje pogoje iz 302. do 305. člena *Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju* (Uradni list RS, št. 109/06), lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih plača v korist delojemalcev – zavarovancev, izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali v državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v poseben register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto, v katerem so bile premije plačane.

Olajšava se prizna v višini plačanih premij, vendar največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kot 2.390 EUR letno (ob upoštevanju valorizacije) in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja (Ministrstvo za finance 2018b, 11).

3.5.5 Olajšava za donacije

Ministrstvo za finance (2018b, 11) navaja, da lahko zavezanec uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarni valuti ali pa namensko v obliki humanitarnega, invalidskega, socialno-varstvenega, dobrodelnega, znanstvenega, vzgojno-izobraževalnega, zdravstvenega, športnega, kulturnega, ekološkega, religioznega oziroma katerega koli drugega splošno koristnega namena, če gre za izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti.

Olajšava za donacije se lahko uveljavlja tudi za izplačila rezidentom Slovenije in drugih držav članic EU, če so ustanovljeni za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, ki so bile že navedene. Davčno olajšavo se lahko uveljavlja do višine 0,3 % obdavčenega prihodka v davčnem obdobju zavezanca, vendar ne več kot do višine davčne osnove tega istega davčnega obdobja (Škof et al., 2007, 331). Ministrstvo za finance (2018b, 11) navaja, da se lahko olajšavo za donacije uveljavlja tudi za države članice Evropskega gospodarskega prostora (EGP), ki hkrati niso države članice EU.

Olajšave ni mogoče uveljavljati za izplačila v države, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij, ki bi omogočala spremljanje teh izplačil. Zavezanec lahko za znesek davčne olajšave za izplačila v denarju ali v naravi za kulturne namene, prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki je nižja od 0,5 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja in ki je zaradi prenizke davčne osnove tekočega davčnega obdobja ni koristil, znižuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih (Ministrstvo za finance 2018b, 11).

3.5.6 Davčne olajšave za zaposlovanje in davčne olajšave za investiranje v določenih regijah

Zavezanci iz Pomurske regije, ki izpolnjujejo določene pogoje po določbah *Zakona o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2019* (ZRPPR1015, *Uradni list RS*, št. 87/09, 82/15, 27/17) in zavezanci, ki imajo sedež in dejansko izvajajo dejavnost na območjih z visoko brezposelnostjo (določeno s *Sklepom o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo*), ki izpolnjujejo določene pogoje po določbah *Zakona o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja* (ZSRR-2, *Uradni list RS*, št. 20/11, 57/12, 46/16) ter pogoje in kriterije iz *Uredbe o dodeljevanju regionalnih državnih pomoči in načinu uveljavljanja regionalne spodbude za zaposlovanje ter davčnih olajšav za zaposlovanje in investiranje* (*Uradni list RS*, št. 93/14, 77/16, 14/18), lahko uveljavljajo davčno olajšavo za investiranje v nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva v višini 70 % investiranega zneska, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanci lahko pod določenimi pogoji uveljavljajo tudi zmanjšanje davčne osnove za davčno olajšavo

za zaposlovanje v višini 70 % stroškov prikrajšanega delavca, vendar največ v višini davčne osnove (Ministrstvo za finance 2018b, 11).

3.6 Način plačevanja davka

Škof (et al., 2007, 287) navaja, da pravna oseba davek od dohodkov običajno plačuje za obdobje, ki se enači s koledarskim letom, lahko pa se določi tudi drugače, vendar je treba upoštevati, da izbrano davčno obdobje, ki je drugačno koledarskemu, ne sme presegati 12 mesecev. Avtor nadalje pojasnjuje, da mora biti v tem primeru izbrano davčno obdobje enako poslovnemu letu in se ne sme spreminjati naslednja tri leta, pri čemer je ob spremembi treba obvestiti Finančno upravo Republike Slovenije.

Za davek od dohodkov pravnih oseb velja načelo samoobdavčitve, kar pomeni, da je davčni zavezanec dolžan sam sestaviti in predložiti davčni obračun. Na ta način samostojno izpolni davčno obveznost, ki je bila ugotovljena v davčnem obračunu za davčno obdobje (Lampret 2008, 20).

Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb in priloge, ki so sestavni del davčnega obračuna, so določeni s *Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb*. Zavezanec predloži davčni obračun pristojnemu davčnemu organu v roku treh mesecev od začetka tekočega davčnega obdobja (koledarskega oziroma poslovnega leta) za preteklo davčno obdobje (Ministrstvo za finance 2018b, 5). Davčni zavezanec sestavljen davčni obračun predloži tistemu davčnemu uradu, kjer je vpisan v davčni register (E-računovodstvo 2009).

Davčni zavezanec mora davčnemu organu predložiti davčni obračun najkasneje do 31. marca tekočega leta za preteklo koledarsko leto (E-računovodstvo 2009). Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi davčnega obračuna mora zavezanec plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Preveč plačani davek davčni organ vrne najkasneje v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka, ki se plačuje v mesečnih ali trimesečnih obdobjih. Če znesek akontacije presega 400 EUR letne obveznosti, se plačuje v mesečnih obrokih, kadar pa znesek akontacije ne presega 400 EUR letne obveznosti, pa v trimesečnih obrokih. V plačilo dospejo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, plačani pa morajo biti najkasneje v 10 dneh od dospelosti (Ministrstvo za finance 2016, 5).

4 DAVEK OD DOHODKA PRAVNIH OSEB NA HRVAŠKEM

V zadnjih dveh desetletjih neodvisnosti Hrvaške prihaja do bistvenih sprememb v davčnem sistemu, na kar so vplivali tako zunanji kot tudi notranji dejavniki, kot npr. slaba privatizacija, nenadna rast starostne populacije, visoka zadolženost, visoka brezposelnost, obsežna davčna utaja in priprava Hrvaške na vstop v EU. Vse navedeno je sicer vplivalo na razvoj obdavčenja na Hrvaškem, ki je od leta 1990 temeljilo na *Zakonu o neposrednih davkih* (Zakon o neposrednim porezima, *Narodne novine HR*, br. 19/1990) (Jelčić in Bejaković 2012, 171). Tako se prvič v zgodovini osamosvojitve Hrvaške pojavi regulacija obdavčenja gospodarskih subjektov. Obdavčenje dobička na Hrvaškem se razlikuje od obdavčitve dobička v sodobnih državah, saj so Hrvati v svoj sistem uvedli t. i. zaščitno stopnjo, ki jo definirajo kot odbitek pri določanju davčne osnove za davek od dobička (Bošnjak 2015, 18).

Stoilkova (2017, 27) opaza, da je v začetku ureditve davčnega sistema na Hrvaškem jasno načrtan cilj davčne politike, kar potrjuje obstoj dveh različnih stopenj davka: 17,5 % za tuje investitorje in 35 % za domače. Ti ukrepi so nakazali na željo Hrvaške po privabljanju tujih investitorjev, domači pa so bili dejansko diskriminirani. Jasno je, da je moralo že v prvih letih priti do sprememb, ki so se seveda pojavile v letu 1993. Davek od dohodka pravnih oseb se spremeni tako, da se davčni stopnji poenotita na enako višino 25 %, ta pa se v letu 1996 zviša na 35 %. Ponovna sprememba pride v letu 2001, ko so na Hrvaškem sprejeli nov Zakon o porezu na dobit (ZPD, *Narodne novine HR*, br. 117/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16), s katerim so ponovno spremenili davčno stopnjo (20 %), s tem da se dividende in deleži v dobičku obdavčijo v trenutku plačila v višini 15 %.

Davčna stopnja je bila sicer precej nižja kot v drugih državah, še posebej zaradi zaščitne stopnje, ki davčno stopnjo znižuje. Poleg tega je lahko Vlada Republike Hrvaške s posebno uredbo davčnim zavezancem znižala davčno stopnjo ali jih celo v celoti oprostila davka. Navedeno je Hrvaška načeloma koristila zaradi pospeševanja obnove in razvoja nekaterih posebnih območij na svojem ozemlju (Bošnjak 2015, 18).

Nov ZPD iz leta 2001, je uvedel nove rešitve in nov pristop k obdavčenju dobička. Znižal je davčno stopnjo, ukinil je zaščitno stopnjo, uvedene so bile nove davčne oprostitve, olajšave in spodbude. Nekateri davčni zavezanci so bili pod določenimi pogoji oproščeni plačevanja davka na dobiček, prihajalo pa je tudi do sprememb pri potrjevanju davčne osnove. Zaradi odprave zaščitne stopnje so potekale razprave, ali jo je treba odpraviti ali ne. Proti ukinitvi so bili namreč številni poslovni in finančni strokovnjaki, saj slednje destimulira vlaganje v hrvaško gospodarstvo. Na drugi strani pa so bili tisti, ki poudarjajo, da zaščitna stopnja v letih veljave (1994–2000) v razvoju hrvaškega gospodarstva ni dosegla napovedanih pričakovanj. Uporaba zaščitne stopnje ni prispevala k povečanju prihrankov za vlaganja v naložbe, ustvarjanju novih delovnih mest, poleg tega pa je na količino zbiranja sredstev iz davka na dobiček vplivala celo negativno (Bošnjak 2015, 19).

Nov ZPD je uvedel 20 % stopnjo davka na dobiček ter večje število olajšav, oprostitev in spodbud, s pomočjo katerih je želela Hrvaška vplivati na odločitve potencialnih tujih vlagateljev. Na tak način so bile občutno zmanjšane obveznosti tistih zavezancev, ki opravljajo gospodarske aktivnosti na področju posebne državne skrbi, npr. v mestu Vukovar. Če primerjamo davek od dohodka pravnih oseb v letu 1999, slednji v BDP-ju znaša 2,4 %, medtem ko v skupnih davčnih prihodkih znaša 5,4 %. V letu 2001 je delež davka od dohodka pravnih oseb v BDP-ju znašal 1,7 %, medtem ko je v skupnih davčnih prihodkih znašal 4,2 %. Iz tega lahko zaključimo, da uporaba zaščitne stopnje ter različnih davčnih olajšav, oprostitev in spodbud v letu 2001 ni privedla do pričakovanih rezultatov (Bošnjak 2015, 19).

ZPD se je ponovno spremenil v letu 2004, spremembe pa se dotikajo davčnega zavezanca, davčne osnove ter olajšav in spodbud. Šest let kasneje je Hrvaška postala nova članica EU, kar je privedlo do novih sprememb ZPD, ki so bile objavljene leta 2008. Če se dotaknemo trenutnega položaja, opazimo, da je Hrvaška svoj davčni sistem uskladila z zahtevami EU, področja, ki se dotikajo davčnih izjem, olajšav in spodbud, pa ostajajo pa odprta (Stoilkova 2017, 27).

4.1 Pravna podlaga

Tudi na Hrvaškem obstaja pravna podlaga, ki obravnava obdavčitev dohodka pravnih oseb, in sicer *Zakon o porezu na dobit*, ki je bil objavljen v *Narodnih novinah*. Zakon se je nazadnje spremenil januarja 2017, vendar obstajajo določbe, ki so pričele veljati z januarjem 2018. Te določbe se nanašajo na 3. in 11. člen ZPD, kjer je opredeljen davek od dobička pravnih oseb v odvisnosti od pavšalne osnove v višini 45.000 HRK, ter 47. člen v delu, kjer so opredeljeni stroški osebnih prevoznih sredstev (Stoilkova 2017, 27–28).

Na Hrvaškem temeljni zakon spremlja še podzakonski akt, ki je podrobneje predstavljen v nadaljevanju.

4.1.1 Zakon o davku na dobiček (ZPD)

ZPD je Hrvaška pričela uporabljati z letom 2005, njegove dopolnitve in spremembe pa so se pričele pojavljati kmalu po njegovem sprejetju. Prva spremembe so se namreč pojavile že v letih 2005 in 2006, nanašajo pa se na davčne olajšave, oprostitve in spodbude, ki so bile v letu 2007 popolnoma ukinjene. Sledijo spremembe, ki so bile sicer pričakovane: Hrvaška je v letu 2008 spremenila določila ZPD v delih, ki se nanašajo na direktive EU, v veljavo pa so stopile z vstopom Hrvaške v EU. Sledijo spremembe iz leta 2010, ki so hrvaški davčni sistem vsebinsko približale slovenskemu (Hočevar 2010, 22).

Hrvaški ZPD je sestavljen iz 41 členov, ki so razporejeni v trinajst poglavij:

- prvo poglavje se nanaša na temeljne določbe zakona in zajema 1. člen. Omenjeni člen opredeljuje, da se davek od dohodka pravnih oseb potrjuje in plačuje na osnovi tega zakona, torej potrjuje njegovo stvarno pristožnost ter v nadaljevanju pojasnjuje, da se s tem zakonom v pravni red Republike Hrvaške prenašajo naslednje direktive Evropske skupnosti: 2003/49/EZ, 2004/76/EZ, 2006/98/EZ, 2009/133/EZ, 2011/96/EU, 2014/86/EU in 2015/121/EU;
- drugo poglavje se navezuje na davčnega zavezanca in zajema naslednje tri člene (od 2. do 4.). V tem delu so opredeljeni davčni zavezanec, rezident in nerezident ter poslovne enote nerezidenta;
- tretje poglavje se navezuje na davčno osnovo in zajema vse člene od 5. do 20. V tem delu je opredeljena davčna osnova, načini zmanjšanja in povečanja davčne osnove, obresti na posojila delničarjem in družbenikom, popravek vrednosti in odpis terjatev, popravek vrednosti zalog in finančnih sredstev, rezervacije, amortizacija, davčna osnova za poslovanje med povezanimi osebami rezidentov in nerezidentov, obresti med povezanimi osebami, transferne cene, davčna osnova poslovnih enot nerezidentov, sprememba načina določanja davčne osnove, davčna izguba, preoblikovanje družbe in likvidacija, združitve, pripojitev in prevzem družbe, pridobitev in vrednotenje pravice do združitve, združevanja in delitve, prenos nepremičnin in prenos poslovne enote;
- četrto poglavje se navezuje na davčne olajšave in oprostitve, zajema pa naslednjih sedem členov (od 21. do 27.). Ta del je bil z dopolnitvami ZPD črtan, večino olajšav in oprostitvev je bilo opredeljenih posebej z drugimi zakoni;
- peto poglavje se nanaša na davčno stopnjo in zajema 28. člen. V tem delu je določena dvojna davčna stopnja, kar pomeni, da davek od dohodka pravnih oseb na potrjeno davčno osnovo v višini 12 % plačajo davčni zavezanci, če so v davčnem obdobju ustvarili prihodke do višine 3.000.000,00 HRK in v višini 18 %, če so v davčnem obdobju ustvarili prihodke enake ali večje od 3.000.000,01 HRK. Člen 28.a se nanaša na davčno olajšavo za davčne zavezance, ki opravljajo svojo dejavnost na območju posebne državne pomoči;
- šesto poglavje se nanaša na določitev davčnega obdobja in zajema člen 29. V tem delu so določena pravila glede določitve davčnega obdobja, ki se smatra enako koledarskemu letu pod določenimi pogoji;
- sedmo poglavje se nanaša na upoštevanje davka, ki so ga davčni zavezanci plačali v tujini in zajema člen 30. V tem delu so določeni pogoji, po katerih se priznava plačilo davka od dohodka pravnih oseb v tujini;
- osmo poglavje se nanaša na davčni odtegljaj in zajema člen 31. V tem delu je opredeljen pojem davčni odtegljaj, določena je tudi davčna stopnja pri davčnem odtegljaju v višini 15 %, razen da dividende in za del dobička, za katerega se davčni odtegljaj plača po stopnji 12 %;
- deveto poglavje se nanaša na obračunavanje in plačevanje davka in zajema naslednje štiri člene (od 32. do 35). V tem delu je določena obveznost obračunavanja in plačevanja

davka ter plačevanje akontacij. Opredeljena so tudi pravila vodenja poslovnih knjig in predložitve davčne napovedi;

- deseto poglavje se nanaša na uporabo drugih predpisov in zajema člen 36. V tem delu je navedeno, kateri pravni predpisi se uporabljajo v postopkih izvajanja tega zakona;
- enajsto poglavje se nanaša na pristojnosti, ki jih ta zakon določa ter zajema člen 37. V tem delu je navedeno, da zakon ministru za finance daje pristojnost za sprejemanje podzakonskih prepisov, ki so potrebni za podrobnejša navodila pri izvajanju tega zakona;
- dvanajsto poglavje se nanaša na kazni in zajema člen 38. V tem delu so zapisane kazni v denarni vrednosti, ki se zaračunavajo v primeru kršenja tega zakona;
- trinajsto poglavje zajema prehodne in končne določbe ter zajema naslednje tri člene (od 39. do 41.). V tem delu je zapisano, kdaj začne ta zakon veljati in kdaj se prekinejo pristojnosti predhodnega zakona.

4.1.2 Pomembni podzakonski in drugi predpisi na Hrvaškem

V Sloveniji ZDDPO spremljajo številni podzakonski akti in pravilniki, medtem ko na Hrvaškem ZPD spremlja le en podzakonski akt — *Pravilnik o davku na dobiček* (Pravilnik o porezu na dobit, *Narodne novine HR*, br. 95/05, 133/07, 156/08 in 146/09), s katerim je določeno podrobnejše izvajanje zakona. Poglavje, ki se je nanašalo na davčne olajšave in oprostitev, je bilo črtano iz ZPD ter vsebinsko opredeljeno s posebnimi zakoni, in sicer (Hočevar, 2011, 23):

- *Zakon o spodbujanju naložb* (Zakon o poticanju ulaganja, *Narodne novine HR*, br. 138/06);
- *Zakon o območjih posebnega državnega pomena* (Zakon o področjima posebne državne skrbi, *Narodne novine HR*, br. 90/50, 86/08);
- *Zakon o hribovitih in gorskih območjih* (Zakon o brdsko-planinskem področjima, *Narodne novine HR*, br. 90/05, 80/08);
- *Zakon o obnovi in razvoju mesta Vukovarja* (Zakon o obnovi i razvoju Grada Vukovara, *Narodne novine HR*, br. 90/05, 80/08);
- *Zakon o prostih conah* (Zakon o slobodnim zonama, *Narodne novine HR*, br. 92/05, 85/08).

Kljub temu so za uspešno udejstvovanje ZPD pomembni še naslednji zakoni in predpisi (Hočevar, 2011, 23):

- splošni davčni zakon (Opći porezni zakon, *Narodne novine HR*, br. 147/08);
- zakon o prekrških (Prekršajni zakon, *Narodne novine HR*, br. 107/07);
- seznam držav iz 10. odstavka 31. člena ZPD.

4.2 Davčni zavezanec

Za davčne zavezance se štejejo družbe in druge pravne osebe, ki so trajno ali zaradi ustvarjanja dobička, dohodka, prihodka ali drugih gospodarskih koristi samozaposlene v Republiki Hrvaški. Davčni zavezanci so lahko fizične osebe, v koliko ustvarjajo dohodek od obrti preko že navedenih vrst zaslužka, imajo lastništvo nad premoženjem nad določeno vrednostjo, zaposlujejo določeno število oseb (načelo obveznosti) ali če navajajo, da plačujejo davek na dobiček namesto davka od dohodka oziroma dohodnine (načelo fakultativnosti). Davčni zavezanci so lahko tudi tuji podjetniki, če v Republiki Hrvaški opravljajo posle preko stalnega delovnega mesta (podrobnosti so predpisane z zakonom) (Bogovac 2015, 6).

Jančiev in Šupić (2016, 6) poslovno enoto nerezidenta definirata kot stalno mesto poslovanja, preko katerega tuje podjetje oziroma nerezident opravlja dejavnost na Hrvaškem. Nadalje avtorja navajata, da pod poslovno enoto spada uprava, tovarna, obrt, rudnik ali gradbišče, medtem ko je projekt gradnje stalna poslovna enota le v primeru, ko proces traja več kot šest zaporednih mesecev.

Kot poslovna enota nerezidenta se šteje tudi zastopnik, ki v njegovem imenu sklepa pogodbe, vodi zaloge dobrin in blaga in dobavlja blago v njegovem imenu. Kot poslovna enota se šteje tudi opravljanje svetovalne in poslovne storitve za isti ali povezan projekt, ki traja več kot tri zaporedne mesece (Jančiev in Šupić 2016, 6).

4.3 Davčna osnova in davčna stopnja

Jančiev in Šupić (2016, 6) definirata davčno osnovo kot dobiček, ki je določen v skladu z računovodskimi predpisi kot razlika med prihodki in odhodki pred obdavčitvijo, povečana oziroma zmanjšana v skladu z določbami zakona. Nadalje avtorja navajata, da se v davčno olajšavo šteje dobiček, pridobljen na Hrvaškem in v tujini, medtem ko davčno osnovo nerezidenta predstavlja samo dobiček, ki je ustvarjen na Hrvaškem, določi pa se v skladu z določbami zakona.

Za davčno olajšavo se šteje tudi dobiček od likvidacije, prodaje, sprememba pravne oblike in delitev pravne osebe oziroma zavezanca. Višina davčne osnove se sicer določa s tržno vrednostjo premoženja, če zakon ne določa drugače. Davčni zavezanec, ki namerava spremeniti način določanja davčne osnove, mora najkasneje v roku 15 dni po začetku davčnega obdobja davčni upravi predložiti izjavo o spreminjanju načina določanja davčne osnove (Jančiev in Šupić 2016, 6).

Do nedavnega (do leta 2017) je bila na Hrvaškem stopnja davka na dobiček predpisana z zakonom, in sicer je znašala 20 % na davčno osnovo. Davek na dobiček na Hrvaškem predstavlja proporcionalno obdavčitev, kar pomeni, da stopnja davka na dobiček vedno znaša 20 %, ne glede na davčno osnovo. Prednosti takšnega obdavčenja so (Nikolić 2016, 17):

- enostavnost, kar privede do zmanjšanja sive ekonomije zaradi enostavnega davčnega sistema;
- odprava dvojnega obdavčenja;
- povečanje davčnih prihodkov;
- zmanjšanje stroškov davčnega sistema zaradi enostavnega davčnega sistema.

Poleg navedenih prednosti pa obstajajo tudi določene kritike, saj takšna obdavčitev enako obravnava tako revnejše kot premožnejše, pri čemer tisti z nižjimi prihodki davčno breme težje sprejmejo oziroma plačajo. Drugače rečeno, zavezanci, ki so skozi davčno obdobje poslovali z višjimi prihodki, plačajo manjši davek, ker se večina davčne obremenitve prenese na zavezance z nižjimi prihodki. Kot rešitev na tovrstno obdavčitev se pojavlja progresivno obdavčenje, ki naj bi bilo po mnenju nekaterih strokovnjakov ugodnejše in pravičnejše (Nikolić 2016, 17).

Če pogledamo zgodovino obdavčenj na Hrvaškem, ugotovimo zmanjševanje davčne stopnje, saj se je iz stopnje 35 % iz leta 1997 ta do leta 2001 zmanjšala na 20 %, takšna pa je ostala vse do nedavne spremembe, ki je sicer še nižja. V primerjavi s povprečjem 28 držav članic EU (22,8 %) ima Hrvaška davčno stopnjo nižjo od povprečja (Nikolić 2016, 17).

Z začetkom leta 2017 so bile na Hrvaškem uvedene določene spremembe na področju obdavčenja dohodka pravnih oseb. Med njimi je najpomembnejša prav sprememba davčne stopnje. Hrvaška namreč želi povečati konkurenčnosti in izboljšati investicijsko klimo v državi, zaradi česar je po 16 letih spremenila oziroma znižala davčno stopnjo iz 20 na 18 oziroma 12 %. Iz navedenega je razvidno, da se je Hrvaška prvič v zgodovini odločila, da bo v svojem davčnem sistemu uporabljala dve različni davčni stopnji (Cipek in Herceg 2017, 17). V skladu z določbami 28. člena ZPD se torej davek plača po stopnji:

- 12 %, če so v davčnem obdobju ustvarjeni prihodki do vključno 3.000.000,00 HRK,
- 18 %, če so v davčnem obdobju realizirani prihodki večji od 3.000.000,01 HRK.

4.4 Davčna izguba

Pri izračunu davka od dohodka pravnih oseb lahko prihaja do razlike med računovodskimi izkazi in davčno osnovo. Če je v postopku potrjevanja davčne osnove skupni dohodek, ustvarjen v davčnem obdobju, višji od skupnih prihodkov, se pojavi negativna osnova oziroma davčna izguba. Davčna izguba predstavlja odbitno postavko, ki se lahko prenese v naslednja davčna obdobja, ki se jo uporablja kot zmanjšanje davčne obveznosti. ZPD v členu 17 namreč določa, da se lahko davčno izgubo prenese v naslednjih petih letih. Davčne izgube se lahko zbirajo skozi davčna obdobja in tako ustvarjajo odložene davčne terjatve, ki jih lahko davčni zavezanec porabi v naslednjih davčnih obdobjih, v katerih prikazuje ustvarjen prihodek, ter z davčno izgubo zmanjša davčno obveznost (Burza.com 2018).

Na podlagi navedenega se prihodek, ki je prikazan v davčnem obdobju, zmanjšuje s pokrivanjem prenesene davčne izgube iz predhodnih davčnih obdobij. Pri tem je treba upoštevati, da se davčna osnova zmanjšuje s prikazom davčnih izgub z najstarejšim datumom. Davčna izguba se lahko prenaša v naslednja davčna obdobja največ pet let po tem, ko je nastala. (Porezna uprava Republike Hrvatske 2016c).

4.5 Davčne olajšave

Davčni zavezanci, ki opravljajo dejavnost na področju posebne državne skrbi in zaposlujejo več kot 5 zaposlenih, od katerih ima najmanj 50 % zaposlenih stalno bivališče na tem ozemlju, plačujejo davek od dobička v višini 25 %, 50 % oziroma 75 % predpisane davčne stopnje, odvisno od tega, kje oziroma na katerem področju posebne državne skrbi opravljajo svojo dejavnost. Izvzeti so davčni zavezanci iz območja mesta Vukovar, ki so v celoti oproščeni davka na dohodek prvih 5 let od začetka opravljanja poslovne dejavnosti, nato pa plačujejo davek v višini 25 % predpisane davčne stopnje (Institut za javne financije 2018).

Uporabniki proste cone (t. i. ustanovitelj območja ter druge domače in tuje pravne in fizične osebe) plačajo davek od dohodka po stopnji 50 %. Pravna ali fizična oseba, ki v naslednjih petih mesecih investira 1.000.000 HRK v prosti coni, je oproščena davka od dohodka pravnih oseb. Če se prosta cona nahaja na območju Vukovarsko-srijemske županije, se davek na dobiček ne plača v obdobju petih let od začetka poslovanja, potem pa davčni zavezanec plača davek v višini 25 % predpisane stopnje (Institut za javne financije 2018).

Davčni zavezanci, ki opravljajo svojo dejavnost na področju kmetijstva in ribogojstva, imajo sedež poslovanja v območju mesta Vukovar ter za nedoločen čas zaposlujejo več kot pet oseb, pri čemer jih ima več kot 50 % prebivališče v območju mesta Vukovar in na višje ležečih območjih ali v območju posebne državne skrbi, so oproščeni plačila davka od dohodka pravnih oseb do dneva vstopa Republike Hrvaške v EU.

Od leta 2017 naprej olajšave za omenjena področja niso več veljavna, zato bodo ti davčni zavezanci plačevali davek od dohodkov pravnih oseb po predpisani davčni stopnji. Celotna vsota davčne olajšave, vključno z ostalimi dodeljenimi podporami manjše vrednosti, lahko v obdobju treh obračunskih let pri posameznemu davčnemu zavezancu (razen podjetniku, ki opravljajo dejavnost na področju kmetijstva in ribogojstva ter cestnega prometa) znaša največ 200.000 EUR, medtem ko za davčne zavezance, ki opravljajo dejavnost v cestnem prometu, ne sme presegati 100.000 EUR (Porezna uprava Republike Hrvatske 2016c).

V Preglednici 2 so prikazane davčne stopnje, ki veljajo na območju mesta Vukovar.

Preglednica 2: Stopnja davka od dohodka pravnih oseb na področju mesta Vukovar

obdobje plačevanja	davčna stopnja v %
od 2008 do 2010	oproščeni davka
od 2011 do 2013	25 % od predpisane davčne stopnje
od 2014 do 2016	75 % od predpisane davčne stopnje
od 2017	v višini predpisane stopnje

Vir: Porezna uprava Republike Hrvatske 2016b.

Stoilkova (2017, 33) navaja, da je bil namen teh olajšav spodbuditi demografske preнове, naseljevanje in ustvarjanje pogojev za naravne in geografske vire najvišje kakovosti. Pogoj za uporabo teh olajšav je torej, da na tem območju za nedoločen čas zaposlijo več kot pet oseb in da ima več kot 50 % zaposlenih stalno prebivališče v omenjenih območjih.

Predvidene so tudi posebne spodbude za naložbe. Prednostne stopnje davka na dobiček so odvisne od višine vlaganj in števila oseb, ki jih delodajalec zaposluje. Možnosti uporabe prednostne stopnje so zapisane v Preglednici 3 spodaj.

Preglednica 3: Prednostne stopnje in možnosti njene uporabe

znesek naložbe	prednostna stopnja	obdobje uporabe prednostne stopnje	obveznost zaposlovanja
najmanj 10 milijonov HRK	7 %	10 let od začetka vlaganja	najmanj 30 zaposlenih
več kot 20 milijonov HRK	3 %	10 let od začetka vlaganja	najmanj 50 zaposlenih
več kot 60 milijonov HRK	0 %	10 let od začetka vlaganja	najmanj 75 zaposlenih

Vir: Institut za javne financije 2018, 5-6.

Zakonodaja zagotavlja tudi določene spodbude za zaposlovanje. Davčna osnova se lahko v času enega leta od datuma zaposlitve dodatno zniža za znesek plač in prispevkov na plače novo zaposlenih (Institut za javne financije 2018).

Davčno osnovo se lahko zmanjša za znesek stroškov, namenjenih za raziskave in razvoj. Gre za stroške, kot so plača in ostali stroški oseb, ki sodelujejo v raziskovanju in razvoju, stroške materiala in storitev, amortizacijo nepremičnin, naprav, opreme, patentov ter licenc, splošne stroške, stroške, ki jih ima zavezanec zaradi opravljanja storitev drugih pravnih oseb, registrirane za raziskave in razvoj. Davčno osnovo je možno dodatno zmanjšati tudi za skupne stroške usposabljanja in strokovnega izobraževanja zaposlenih (Institut za javne financije 2018).

4.6 Način plačevanja davka

Davek od dohodka se vplačuje v mesečnih akontacijah, izračunanih na osnovi davčne napovedi za predhodno davčno obdobje (predhodno koledarsko leto). Letna prijava se vloži najkasneje v štirih mesecih po zaključku leta (z določenimi izjemami), če je potrebno vplačano akontacijo izenačiti z obračunano letno obveznostjo (premalo ali preveč vplačane mesečne akontacije) (Bogovac 2015, 7).

Davčni zavezanec predloži prijavo davka na dohodek za davčno obdobje in plača davek na dohodek v roku, ki je naveden na davčni napovedi, in sicer (Bogovac 2015, 7):

- se prijava davka na dohodek predloži Finančni upravi Republike Hrvaške najkasneje štiri mesece po izteku obdobja, za katerega se potrjuje davek na dohodek;
- mora davčni zavezanec, ki je na podlagi računovodskih predpisov razvrščen v veliko ali srednje veliko organizacijo, davčno prijavo davka od dohodka obvezno predložiti v elektronski obliki;
- se davčna obveznost, določena v davčni napovedi za določeno davčno obdobje, zmanjšuje glede na že vplačano akontacijo;
- se preveč plačana akontacija iz davčne obveznosti, ki je preračunana na osnovi davčne napovedi, davčnemu zavezancu izplača na zahtevo ali pa se preračuna v naslednjem davčnem obdobju;
- je poleg zahtevka za davek od dohodka davčni zavezanec dolžan predložiti tudi bilanco stanja in izkaz poslovnega izida;
- obrazec za prijavo davka od dohodka predpisuje minister za finance.

Finančna uprava sprejme bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, ki ju organizacije pripravijo v okviru javne objave v skladu s 46. členom *Pravilnika o davku od dobička*. Davčni zavezanci, ki uveljavljajo davčne oprostitve in olajšave, morajo imeti zagotovljeno posebno knjigovodsko spremljanje poslovnih dogodkov in izračunati dobiček od poslovanja, za katerega uveljavljajo davčne oprostitve in olajšave. Če iz upravičenih razlogov (npr. bolezen) davčni zavezanec predloži davčno napoved po 30. aprilu, mora predložiti tudi ustrezno dokumentacijo, ki dokazuje razlog zamude in sprejetja davčne napovedi po predloženem roku. Razlog zamude mora biti potrjen s podpisom vodje Urada za finančno upravo RS. Finančna uprava lahko na zahtevo davčnega zavezanca odobri tudi razliko med davčnim obdobjem in koledarskim letom. Kot potrditev nato Finančna uprava davčnemu zavezancu izda odločbo, sprejetega obdavčljivega obdobja pa potem ni več mogoče spreminjati naslednjih pet let. Davek od dohodka se lahko določi tudi za del poslovnega leta, npr. davčni zavezanec vloži davčno napoved in izkaz poslovnega izida, ki pokriva obdobje, krajše od enega leta, ter bilanco stanja, ki je sestavljena na zadnji dan obdavčljivega obdobja, za katerega je bila vložena davčna napoved (Bošnjak 2015, 23).

Davčni zavezanec plača davek na podlagi davčne napovedi za predhodno davčno obdobje. Predplačilo se izplača mesečno, do konca meseca za pretekli mesec. Znesek predplačila je davčna osnova predhodnega davčnega obdobja, deljena s številom mesecev istega obdobja. Finančna uprava lahko na zahtevo davčnega zavezanca spremeni znesek mesečnih predplačil za davek od dobička. Davčni zavezanec, ki šele pričinja opravljati poslovno dejavnost, ne plačuje predplačil do prve davčne napovedi. Tistemu, ki pa mu možnost prenosa izgube preneha, Finančna uprava na podlagi ocenjene možnosti ustvarjanja dobička določi višino predplačila do prve vložitve davčne napovedi. Ocena predplačila se določi na podlagi doseženih poslovnih rezultatov po preteku treh mesecev (Bošnjak 2015, 24).

5 PRIMERJAVA DAVKA OD DOHODKA PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI IN NA HRVAŠKEM

V teoretičnem delu diplomske naloge smo spoznali in predstavili sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb na Hrvaškem in v Sloveniji. Na osnovi teh izsledkov bomo sedaj v empiričnem delu analizirali bistvene značilnosti davka od dohodka pravnih oseb v obeh državah, s primerjavo pa želimo ugotoviti tudi bistvene razlike med državama ter v kateri državi je obdavčitev dohodka pravnih oseb ugodnejša. Osnovna trditev, iz katere smo izhajali, govori o tem, da je Slovenija z vidika obdavčitve dohodka pravnih oseb ugodnejša od Hrvaške. Ali to drži ali ne, pa bomo ugotovili v nadaljevanju.

5.1.1 Zakonska podlaga

Temeljna predpisa, ki urejata področje obdavčitve dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in na Hrvaškem sta *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb* v Sloveniji (oziroma ZDDPO) in *Zakon o porezu na dobit* (oziroma ZPD) na Hrvaškem. Omenjeni zakon je v Sloveniji pričel veljati z letom 2007, vse do danes pa je bil večkrat dopolnjen in spremenjen. Na Hrvaškem je ZPD pričel veljati leta 2005 in je bil tako kot v Sloveniji do danes večkrat dopolnjen in spremenjen.

Kot navaja Stoilkova (2017, 36) sta obe obravnavani državi po osamosvojitvi naredili temeljito reformo davčnega sistema. V Sloveniji so leta 1992 z davčno reformo spremenili prometni davek, medtem ko se v letu 2004 spremembe nanašajo predvsem na obdavčitev dohodka pravnih oseb, znižajo pa se tudi neposredne in posredne olajšave. Davčna reforma se na Hrvaškem ravno tako prvič pojavi v letu 1992, potrebna pa je bila zaradi prilagoditve davčnega sistema v tržno gospodarstvo.

Obe državi sta torej po osamosvojitvi pričeli z davčnimi reformami. Na Hrvaškem so v letu 2000 z davčno reformo spremenili svoj zakon o dohodnini in ZPD, medtem ko so v Sloveniji v letu 1999 spremenili *Zakon o prometnem davku* in ga preimenovali v *Zakon o davku na dodano vrednost*. Davčna sistema držav, ki sta predmet analize, sta bila podvrženi številnim spremembam in prenovam, kar postavlja temelje za gospodarsko prihodnost obeh držav.

Če se osredotočimo na zadnja leta, ugotovimo, da sta se davčna sistema v obeh državah nekoliko spremenila. Slovenija je namreč v letu 2017 višala davčno stopnjo za 2 %, medtem ko so na Hrvaškem prvič v zgodovini sprejeli dvojno davčno stopnjo (12 in 18 %).

5.1.2 Davčna stopnja in davčna osnova

Preden pričnemo z analizo davčne stopnje v Sloveniji in na Hrvaškem, prikazujemo stopnje DDPO v državah EU. Iz Preglednice 4 je mogoče razbrati, kolikšna je davčna stopnja posamezne analizirane države v primerjavi z državami EU.

Preglednica 4: Stopnje DDPO v državah EU in EGP v letu 2017

država	DDPO (v %)	država	DDPO (v %)
Poljska	od 5 do 8	Islandija	20
Romunija	od 5 do 9	Združeno Kraljestvo	20
Portugalska	od 6 do 13	Hrvaška	od 12 do 18
Slovaška	10	Nizozemska ⁴	od 20 do 25
Bolgarija	10	Danska ¹	22
Ciper	12,5	Švedska	22
Irska	12,5	Belgija	od 24,98 do 33,99
Litva	15	Avstrija	25
Latvija	15	Španija	25
Nemčija	15,825	Norveška	27
Madžarska	19	Grčija	29
Češka Republika	19	Luksemburg	29,22
Slovenija	19	Italija ³	31,4
Estonija	20	Francija	33,3
Finska ²	20	Malta	35

¹Danska: dohodnina je sestavljena iz več dajatev, s tem da celotna obdavčitev ne sme presežati 51,95 %.

²Finska: poleg dohodnine se zaračuna še t.i. cerkveni davek v višini 1 do 2 % in občinski davek v višini 16,5–22,5 %.

³Italija: poleg dohodnine se zaračuna še regijski davek v višini 3,33 % in občinski davek v višini 0,1–0,9 %.

⁴Nizozemska: DDPO za podjetja z dobičkom nižjim od 200.000 EUR znaša 20 %, za podjetja z višjim dobičkom pa 25 %.

Vir: Prirejeno po Fidata 2017.

Najnižjo stopnjo davka od dohodka pravnih oseb ima Poljska, in sicer 5–8 %, medtem ko imajo najvišje obdavčen dobiček Belgija (do 33,99 %), Francija (33,3 %) in Italija (31,4 %). Hrvaška in Slovenija se uvrščata med prvih 15 držav z najnižjo stopnjo v EU.

Preglednica 5: Davčna stopnja DDPO v Sloveniji in na Hrvaškem med letoma 2006 in 2017

veljavnost za davčna obdobja	davčna stopnja (Slovenija)	davčna stopnja (Hrvaška)
2006	25	20
2007	23	20
2008	22	20
2009	21	20
2010–2011	20	20
2012	18	20
2013–2016	17	20
2017	19	18 ali 12

Vir: Grom 2017, 2.

Preglednica 5 prikazuje davčne stopnje v obeh državah, razporejene po posameznih letih, in sicer od leta 2006 do 2017. Ugotovimo, da je za Hrvaško značilna davčna stopnja, ki se je obdržala skozi desetletje, v letu 2017 pa se prvič v zgodovini Hrvaške pojavi dvojna obdavčitev, ki je dejansko nižja od obdavčitve davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji. Davčna stopnja se je na Hrvaškem sicer spreminjala že v prvih letih po osamosvojitvi. Značilna je bila davčna stopnja 25 %, ki se je leta 1996 povišala za 10 %, nato pa se je od leta 2000 obdržala na stopnji 20 %. Slovenija je sicer skozi desetletje, ki ga pregledujemo, davčno stopnjo konstantno spreminjala. V letu 2006 je značilna davčna stopnja v višini 25 %, enako davčno stopnjo je imela Hrvaška desetletje prej. Slovenija je nato v letu 2007 davčno stopnjo znižala na 23 %, leto kasneje pa še za 1 %. Značilno je postopno upadanje davčne stopnje, ki se nadaljuje vse do leta 2016, ko je obstala na višini 17 %. V letu 2017 je Slovenija davčno stopnjo povišala na 19 %.

Iz zapisanih dejstev zaključujemo, da sta si davčna sistema v analiziranih državah zgodovinsko gledano precej podobna. Obe državi sta namreč večkrat spremenili davčno stopnjo, pri čemer se opazi trend zniževanja. Obenem je mogoče opaziti tudi splošno značilnost razvitih evropskih držav. Strinjamo se z navedbami Stoilkove (2017, 37), ki pravi, da imajo razvite države značilno višjo davčno stopnjo v primerjavi z manj razvitimi. Hrvaška in Slovenija spadata v zlato sredino, če se osredotočimo na primerjavo z državami iz Preglednice 4.

Davčno osnovo za obdavčitev dobička pravnih oseb predstavlja dobiček podjetja, ki ga večina avtorjev definira kot razliko med prihodki in odhodki podjetja. Pri tem je treba poudariti, da mora biti izračun dobička, davčne osnove in davčne obveznosti skladen s SRS, upoštevati pa je treba tudi določbe ZDDPO oziroma ZPD. Oba zakona (slovenski in hrvaški) namreč

določata davčno priznane in nepriznane prihodke oziroma odhodke, ravno tako natančno opredeljujeta pravila za določanje davčne osnove glede na vrsto poslovnih dogodkov.

Hočevar (2011, 43) navaja, da imata pri določanju davčne osnove pri poslovanju med povezanimi podjetji (cene, obresti), prevrednotenju zalog in finančnih naložb, davčno nepriznanih odhodkih, amortizacijskih stopnjah, glede obresti od presežka posojil in pokrivanja davčne izgube obe državi podobna določila.

5.1.3 Davčna izguba

Pri davčni izgubi smo ugotovili, da imata državi podobni definiciji, in sicer je pri obeh opredeljena kot presežek odhodkov nad prihodki, kar pomeni, da ima negativni predznak. V obeh državah je mogoče ob tem upoštevati le prihodke in odhodke, ki so določeni z zakonom (ZDDPO in ZPD). Ravno tako se davčna izguba v obeh državah pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, v Sloveniji brez časovne omejitve, na Hrvaškem pa naslednjih pet let. Po navedenem obdobju davčni zavezanec ni več upravičen do koriščenja davčne izgube.

5.1.4 Davčne olajšave

Prve večje razlike med državama se pojavijo pri davčnih olajšavah in oprostitvah. V Sloveniji davčne olajšave in oprostitve znižujejo davčno osnovo, medtem ko se na Hrvaškem z davčno olajšavo znižuje tudi davčna stopnja. V Sloveniji se olajšave uporabljajo za vlaganja v opremo in neopredmetena sredstva, olajšave za raziskave in razvoj, za zaposlovanje ter za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, donacije in razvoj prekmurske regije in Pokolpja (*Sklep o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo*, Uradni list RS, št. 36/16 in 64/16). Davka na dohodek pravnih oseb so oproščena društva, zavodi, ustanove, verske skupnosti in politične stranke.

V Sloveniji med pomembnejše davčne olajšave spadajo olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj ter olajšave za investiranje, ki so omejene zgoraj (30.000 EUR), kar je sicer ugodneje za manjša podjetja, večja podjetja, ki imajo potencial za investicije v raziskave in razvoj, pa so tako rekoč prikrajšana. Podobno je na Hrvaškem, kjer so olajšave za vlaganja ravno tako pomembna, vendar med pomembnejšimi izstopajo predvsem olajšave na območjih posebnega državnega interesa. Te olajšave so bile sicer časovno omejene, večino so ukinili leta 2010, ostale pa v letih 2015 in 2017.

Na Hrvaškem torej izstopajo olajšave in oprostitve na območjih, ki so potrebna prenove oziroma potrebujejo pomoč pri razvoju. Spodbude za investiranje so pogojene z zaposlitvami oseb za nedoločen čas, ki imajo stalno bivališče v območju posebne državne skrbi. Omejen je tudi minimalni znesek investicije, kar je sicer popolnoma obratno kot v Sloveniji, saj se obseg

olajšave viša z obsegom investicij. Omejene olajšave so torej bolj ugodne za večja podjetja, ki imajo večji potencial za investiranje.

Države želijo z olajšavami, spodbudami in oprostitvami s ciljem povečanja svoje državne gospodarske moči privabiti tuje vlagatelje. Eden izmed temeljnih razlogov uvajanja sprememb v davčnem sistemu je tudi konkurenčnost. Stoilkova (2017, 40–41) poudarja osnovno težavo, ki naj bi jo predstavljali fiskalni ukrepi. Ti ukrepi imajo sicer vlogo spodbujanja naložb, zaposlovanja in razvoja določenih državnih območij, ni pa vidnih rezultatov, da ti ukrepi dejansko izboljšujejo stanje. Poleg navedenega avtorica poudarja še zagotavljanje nevtralnosti in konsistentnosti davčnega sistema, kar naj bi dolgoročno omogočalo boljši ekonomski učinek. Države morajo torej zagotavljati model spodbud in olajšav, ki bodo vzdrževale konsistentnost in doslednost davčnega sistema.

Če analizirani državi primerjamo z drugimi državami članicami EU, ugotovimo, da se Slovenija in Hrvaška nahajata daleč pod povprečjem, kljub temu da višina olajšav, spodbud in oprostitvev iz leta v leto raste (trend spodbujanja procesa fiskalne konkurenčnosti in privlačnosti za tuje investitorje). Davčni sistem na Hrvaškem in v Sloveniji je podoben sistemu obdavčitve davka od dobička pravnih oseb drugih novih članic EU, kar pomeni, da so sistemi preprosti, pregledni, imajo nizko nominalno stopnjo in so privlačni za tuje investitorje. Davčni sistemi starih držav članic EU so precej bolj zapleteni in manj pregledni, imajo višje nominalne stopnje in za tuje investitorje niso tako privlačni. Če v tem sklopu primerjamo še davčne spodbude, olajšave in oprostitve, ugotovimo, da so slednje v primerjavi z državami članicami EU zelo različne, kar nakazuje na neuskkljenosti in netransparentnost (Stoilkova 2017, 41).

6 SKLEP

Z diplomsko nalogo smo želeli predstaviti sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb na Hrvaškem, ter ga primerjati z veljavno davčno zakonodajo v Sloveniji. Namen tega je bil ugotoviti bistvene razlike med njima, predvsem pa ugotoviti, v kateri državi je obdavčitev dohodka pravnih oseb ugodnejša.

Davčna sistema, ki smo ju obravnavali, imata do določene mere precej podobne značilnosti, obenem pa obstajajo tudi določene razlike. Prva razlika, ki jo je nemogoče spregledati, se pojavi že pri opredelitvi zavezanca za davek od dohodka pravnih oseb. V Sloveniji je namreč v *Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb* opredeljeno, da je davčni zavezanec izključno pravna oseba, medtem ko v hrvaškem davčnem sistemu opazimo, da je lahko poleg pravne osebe davčni zavezanec tudi fizična oseba, ki je potemtakem opravičena do plačila davka od dohodka fizičnih oseb (dohodnine). Fizična oseba torej plačuje davek od dohodkov pravnih oseb v primeru, da ustvarja prihodke v skladu s predpisi, ki jih narekuje *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb*. Če želi fizična oseba naslednje tekoče leto postati zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb, mora o tem do konca tekočega leta pisno obvestiti pristojni urad. Skupno značilnost obeh držav v tem primeru predstavljajo rezidenti in nerezidenti, ki so načeloma opredeljeni po podobnih kriterijih, ki jih morajo zavezanci izpolnjevati na podlagi zakonskih določil obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

Davčno osnovo v obeh primerih predstavlja dobiček pravne (oziroma fizične) osebe, torej razlika med prihodki in odhodki poslovnega obdobja, ki jo zavezanec predloži pristojnemu uradu. Naslednja razlika, ki jo lahko opazimo, je davčna stopnja, ki se med državama precej razlikuje. Za Hrvaško je značilna davčna stopnja, ki se je obdržala celo desetletje, najnižjo pa je dosegla šele v prejšnjem letu. V Sloveniji je bila med letoma 2013 in 2016 davčna stopnja v 17 %, nato pa se je povišala na 19 %. Če pogledamo, kako se davčna stopnja v Sloveniji spreminja skozi čas, opazimo, da se postopoma znižuje, saj je leta 2000 znašala 25 %, nato se je v letu 2011 znižala na 20 %, najnižjo raven pa je dosegla v letu 2013. Podobno je tudi na Hrvaškem, le da je v tem primeru prvotna davčna stopnja precej višja v primerjavi s slovensko. Hrvaška je imela namreč v letu 2000 davčno stopnjo v višini 35 %, nato pa jo je znižala na 20 %. Ta stopnja se je obdržala vse do leta 2017, ko je Hrvaška prvič v svoji zgodovini uporabila dve različni stopnji obdavčitve dohodka pravnih oseb.

Naslednja razlika, ki jo opazimo v slopu obdavčitve dobička pravnih oseb na Hrvaškem je, da se lahko davčna osnova zmanjša za 20 %, in sicer za prihodke od dividend in deležev pri dobičku, za nerealizirane dobičke, če so bili vključeni v davčno osnovo, za prihodke neplačanih terjatev ter za višino subvencije v obliki davčnih olajšav.

Skupna značilnost obeh držav se pojavi pri davčnih olajšavah in oprostitvah, in sicer v primeru, ko država želi na določenih območjih spodbuditi ljudi k razvoju gospodarstva in povečanju zaposljivosti. V Sloveniji opazimo, da davčni sistem obdavčitve pozna olajšavo za

razvoj pomurske regije in Pokolpja (*Sklep o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo*, Uradni list RS, št. 36/16 in 64/16), medtem ko Hrvaška uporablja olajšave in oprostitve za zavezance na območjih, ki so potrebna pomoči (mesto Vukovar), uporablja pa tudi olajšave za zavezance v prostih conah (območje posebnih pogojev, oproščeno plačevanje carinskih dajatev itd.).

Osnovna trditev, iz katere smo izhajali, govori o tem, da je Slovenija z vidika obdavčitve dohodka pravnih oseb ugodnejša od Hrvaške. Glede na to, da smo pregledali literaturo s tega področja in da lahko v bodoče pričakujemo, da bosta obe državi svoj davčni sistem še posodobili in prilagodili zahtevam EU, predvidevamo, da razlike ne bodo več tako očitne in da si državi niti ne bosta več konkurenčni. V tem trenutku je sicer razvidno, da je imela Slovenija na določenih področjih ugodnejše pogoje za tuje in domače investitorje. Hrvaška ima trenutno nižjo davčno stopnjo kot Slovenija, zato je s tega vidika ugodnejša od Slovenije. Kar pa se tiče davčnih olajšav in oprostitov, pa je Slovenija v primerjavi s Hrvaško ugodnejša.

LITERATURA

- Blagotinšek, Katja. 2008. *Obračun davka od dohodka pravnih oseb*. Zaključna naloga, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Bogovac, Jasna. 2015. *Porezni sustav RH*.
https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/POREZNI_SUSTAV_RH_JB2_2015.pdf (12. 5. 2018).
- Bohorič, Maja in Daša Oštir. 2006. *Davki v podjetju*. Ljubljana: Inštitut za javne finance.
- Bošnjak, Valentina. 2015. *Porez na dobit*. Završni rad, Veleučilište u Karlovcu, Poslovni odjel, Stručni studij ugostiteljstva.
- Burza.com. 2018. *Preneseni porezni gubitak i priznavanje odgodjene porezne imovine*.
<https://burza.com.hr/portal/preneseni-porezni-gubitak-i-priznavanje-odgodjene-porezne-iovine/11802> (1. 6. 2018).
- Cipek, Ksenija in Marijana Herceg. 2017. Novosti u sustavu poreza na dobit, *RRiF* 17 (05): 17-28.
- Dnevnik.si. 2012. *Kje je davčna zakonodaja prijaznejša?*
<https://www.dnevnik.si/1042556762> (18. 5. 2018).
- Dražič, Ivana. 2005. *Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije*. Magistarski rad, Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet.
- Drobnič, Nataša, Šircelj, Andrej, Lampič Tomc, Romana in Marian Wakounig. 2004. *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – uvodna pojasnila*. Ljubljana: GV Založba.
- E-računovodstvo. 2009. *Davek od dobička podjetij*.
<http://www.eracunovodstvo.org/blog/racunovodstvo/davek-od-dobicka-podjetij/> (28. 5. 2018).
- Fidata. 2017. *Kje plačujejo največ in kje najmanj davka?*
<http://www.fidata.si/2017/02/23/kje-placujejo-najvec-in-kje-najmanj-davka/> (12. 6. 2018).
- Grivec, Jožica. 2007. Harmonizacija davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji. *Uprava* 5 (4): 99-121.
- Grom, Barbara. 2017. *Davek od dohodkov pravnih oseb s poudarkom na davčnih obdobjih, načinu obdavčitve in akontiranju davka*.
https://evem.gov.si/evem_static/doc/navodila/2017/furs/Davek_od_dohodkov_pravnih_oseb.pdf (28. 5. 2018).
- Hieng, Romana. 2003. *Davek od dobička pravnih oseb*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Hočevar, Edi. 2011. *Uradna in dejanska obdavčitev dohodkov podjetij v Sloveniji in na Hrvaškem*. Diplomsko delo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- Institut za javne finance. 2018. *Porez na dobit*.
http://www.ijf.hr/porezni_vodic/3-04/5dobit.pdf (12. 6. 2018).
- Jančiev, Zoran in Josip Šupić. 2016. *Hrvatski porezni sustav*. Zagreb: Ministarstvo za finance RH.
- Janjušević, Miroslav. 2016. *Poreski sistem Slovenije*. Magistarski rad, Vojna akademija Beograd.

- Jelčić, Božidar in Predrag Bejaković. 2012. *Razvoj i perspektive oporezivanja u Hrvatskoj*. Zagreb: Akademija znanosti i umjetnosti.
- Jelčić, Božidar. 2011. *Porezi opći dio*. Zagreb: Visoka poslovna škola Libertus.
- Jerman, Saša in Marjan Odar. 2008. *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: GV Založba.
- Jerman, Saša. 2006. *Pomembnejše spremembe v SRS (2006), prehod in davčne posledice*. Ljubljana: DEEP – Društvo ekonomistov elektrogospodarstva in premogovništva Slovenije.
- Jerman, Saša. 2007. Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi – računovodsko in davčno obračunavanje. *Revizor 2* (7): 7-46.
- Jerovšek, Tone in Polonca Kovač. 2008. *Posebni upravni postopki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Jerovšek, Tone. 2007. *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Klun, Maja. 2007. *Davčni sistem*. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo.
- Klun, Maja. 2010. *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Kostanjevec, Boris. 2000. Nekateri pogledi na davčno reformo Slovenije v odnosu do Evropske unije. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko, delovno in socialno pravo* 26 (5): 743-758.
- Kovač, Matjaž. 2010. *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
- Kranjec, Marko. 2003. *Davki in proračun*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
- Lampret, Renata. 2008. *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb*. Zaključna naloga, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Mayr, Branko. 2005. *Uvod v davke*. Celje: Visoka komercialna šola.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper: Visoka šola za management.
- Ministrstvo za finance. 2016. *Informacija o davku od dohodkov pravih oseb za leto 2016*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov.
- Ministrstvo za finance. 2017. *Olajšava za investiranje*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov.
- Ministrstvo za finance. 2018a. *Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za davek od dohodkov pravih oseb*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov.
- Ministrstvo za finance. 2018b. *Davek od dohodkov pravnih oseb: Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov.
- Mott, Graham. 2005. *Accounting for non accountants*. London: Kogan Page.
- Nedelko, Marjeta. 2012. *Slovenski davčni sistem s poudarkom na DDV*. Diplomsko delo, Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta.

- Nikolić, Nikša. 2016. *Fiskalni i nefiskalni učinci olakšica i oslobođenja na planu porez na dobit u RH*. Diplomski rad, Sveučilište Split, Ekonomski fakultet.
- Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj. *Uradni list RS*, št. 92/08.
- Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe olajšave oziroma ugodnosti v zvezi s tveganim kapitalom. *Uradni list RS*, št. 92/08.
- Opći porezni zakon. *Narodne novine HR*, br. 147/08.
- Porezna uprava Republike Hrvatske. 2016a. *Davčni sistem na Hrvaškem*.
https://www.porezna-uprava.hr/hr_porezni_sustav/stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx
 (12. 5. 2018).
- Porezna uprava Republike Hrvatske. 2016b. *Porez na dobit – oslobođenja Vukovar*.
http://www.porezna-uprava.hr/baza_znanja/Stranice/PorezNaDobitOslobodjenjaVukovar.aspx (8. 6. 2018).
- Porezna uprava Republike Hrvatske. 2016c. *Prijenos poreznog gubitka*.
https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=18264
 (6. 6. 2018).
- Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravih oseb. *Uradni list RS*, št. 109/13, 83/14, 101/15, 79/17.
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS*, št. 60/07, 55/13, 92/15.
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 109/07, 68/09.
- Pravilnik o porezu na dobit. *Narodne novine HR*, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09.
- Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS*, št. 141/06, 52/07.
- Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS*, št. 141/06, 4/12.
- Pravilnik uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganje v raziskave in razvoj. *Uradni list RS*, št. 75/12.
- Prekršajni zakon. *Narodne novine HR*, br. 107/07.
- Pušnik, Danica. 2010. *Davki*. Ljubljana: Zavod IRC.
- Sklep o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo. *Uradni list RS*, št. 36/16, 64/16.
- Slovenija jutri. 2006. *Predlog zakona od davku od dohodkov pravnih oseb*.
http://www.slovenijajutri.gov.si/fileadmin/urednik/zakonodaja/_zakon_o_davku_od_dohodkov_pravnih_oseb.pdf (18. 5. 2018).
- Stanovnik, Tine. 1998. *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Stanovnik, Tine. 2008. *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Stoilkova, Ivana. 2017. *Primerjava obračuna davka na dobiček med Slovenijo, Hrvaško in Srbijo*. Magistrsko delo, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta.
- Svetek, Miha in Aleš Sitar. 2010. Ugotovimo poslovni rezultat za 2010: nasveti za podjetnike. *Denar: revija o davkih* 20 (15): 14-22.
- Škof, Bojan, Marian Wakounig, Bojan Tičar, Saša Jerman, Aleš Kobal, Aleš Ferčič in Mitja Čok. 2007. *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta.

- Unija računovodska hiša. 2018. *DDPO: katere davčne olajšave lahko uveljavljate, da si znižate davčno osnovo?*
[Http://www.unija.si/news/1683/95/DDPO-katere-davcne-olajsave-lahko-uveljavljate-da-si-znizate-davcno-osnovo/d,novice_detail/](http://www.unija.si/news/1683/95/DDPO-katere-davcne-olajsave-lahko-uveljavljate-da-si-znizate-davcno-osnovo/d,novice_detail/) (12. 5. 2018).
- Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. *Uradni list RS*, št. 110/07, 30/12-ZDoh-2J, 30/12-ZDDPO-2H.
- Uredba o dodeljevanju regionalnih državnih pomoči in načinu uveljavljanja regionalne spodbude za zaposlovanje ter davčnih olajšav za zaposlovanje in investiranje. *Uradni list RS*, št. 93/14, 77/16, 14/18.
- Zakon o brdsko-planinskih področjih. *Narodne novine HR*, br. 90/05, 80/08.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1). *Uradni list RS*, št. 21/2006-UPB2, 58/2006 popr.
- Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS*, št. 117/2006.
- Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). *Uradni list RS*, št. 14/03.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). *Uradni list RS*, št. 117/06.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS*, št. 33/06.
- Zakon o ekonomskih conah (ZEC). *Uradni list RS*, št. 35/10.
- Zakon o neposrednim porezima. *Narodne novine HR*, br. 19/1990.
- Zakon o obnovi i razvoju Grada Vukovara. *Narodne novine HR*, br. 90/05, 80/08.
- Zakon o področjih posebne državne skrbi. *Narodne novine HR*, br. 90/05, 86/08.
- Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS*, št. 109/06.
- Zakon o porezu na dobit (ZPD). *Narodne novine HR*, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16.
- Zakon o poticanju ulaganja. *Narodne novine HR*, br. 138/06.
- Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2019. *Uradni list RS*, št. 87/09, 82/15, 27/17.
- Zakon o slobodnim zonama. *Narodne novine HR*, br. 92/05, 85/08.
- Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (ZSRR-2). *Uradni list RS*, št. 20/11, 57/12, 46/16.
- Žibert, Franc. 2003. *Davčna teorija in politika*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.

