

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

DIPLOMSKA NALOGA

ALEKS BEVČIČ

KOPER, 2013

2013

DIPLOMSKA NALOGA

ALEKS BEVČIČ

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Diplomska naloga

DAVČNI VIDIK
POSLOVANJA D. O. O. V
SLOVENIJI IN ITALIJI

Aleks Bevčič

Koper, 2013

Mentor: izr. prof. dr. Primož Dolenc

POVZETEK

Slovenska podjetja so bila z vstopom v Evropsko unijo spodbujena k širitvi v druge države članice. Prav tako so bila druga evropska podjetja spodbujena k vstopu na slovenski trg. Kljub prizadevanjem k večjemu poenotenju davčne zakonodaje med državami članicami prihaja še vedno do razlik med obdavčitvami. V Sloveniji bo, po prehodnem obdobju, veljala 15 % obdavčitev dohodkov pravnih oseb. V Italiji so takšni dohodki obdavčeni s 27,5 % davkom in z regionalnim davkom na pridobitne dejavnosti, ki znaša 3,9 %. Ugotovitve diplomske naloge sugerirajo, da je poslovanje družbe z omejeno odgovornostjo (d. o. o.) v Sloveniji ugodnejše tudi zaradi številčnejših davčnih olajšav, nižjih stroškov ustanovitve in nižjega davka na dodano vrednost.

Ključne besede: Davek od dohodkov pravnih oseb, davki, davčni vidik, obdavčitev podjetja, družba z omejeno odgovornostjo, zakonodaja, Italija, Slovenija.

SUMMARY

By joining the European Union, Slovenian companies were encouraged to expand to other Member States. Likewise were other European companies encouraged to enter the Slovenian market. Despite efforts to achieve major uniformity of tax legislation between Member States there are still differences between the levels of taxation. After a transition period, Slovenia will adopt a 15 % corporate income tax, while in Italy it is 27.5 %, plus a 3.9 % regional tax on profit-making activities. The findings in this diploma paper suggest that the operation of limited liability companies (l. l. c.) is more favourable in Slovenia also due to a greater number of tax allowances, a lower establishment cost and lower value added tax.

Keywords: Corporate income tax, taxes, tax aspects, company taxation, limited liability company, legislation, Italy, Slovenia.

UDK: 336.22:334.72(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
1.1	Opredelitev obravnavanega problema in teoretičnih izhodišč	1
1.2	Namen in cilji diplomskega dela	1
1.3	Uporabljene metode raziskovanja	2
1.4	Predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema	2
2	Opredelitev pojmov	3
2.1	Družba z omejeno odgovornostjo	3
2.2	Davki, prispevki in druge obvezne dajatve, ki zadevajo poslovanje gospodarske družbe	3
2.3	Povezava med poslovno in davčno bilanco	4
3	Davek na dodano vrednost.....	5
3.1	Davek na dodano vrednost v Sloveniji.....	5
3.2	Davek na dodano vrednost v Italiji	6
3.3	Pomembnejše razlike med slovensko in italijansko zakonodajo na področju DDV.....	7
4	Davek od dohodkov pravnih oseb	8
4.1	Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji	8
4.2	Davek od dohodkov pravnih oseb v Italiji	11
5	Regionalni davek na pridobitne dejavnosti.....	16
5.1	Davčna osnova in predmet obdavčitve	16
5.2	Nepriznani stroški in izvzem iz davčne osnove	17
5.3	Davčna stopnja in plačilo davka	17
5.4	Davčne olajšave in oprostitve	18
6	Mednarodni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in transferne cene....	19
6.1	Opis	19
6.2	Poslovni dobiček	19
6.3	Povezana podjetja.....	20
6.4	Dividende	20
6.5	Kapitalski dobiček.....	20
6.6	Transferne cene	21
7	Primerjava zakonodaje na področju davka od dohodkov pravnih oseb leta 2012 z letom 2008	22
7.1	Italija	22
7.2	Slovenija.....	23
8	Primerjava davčne in poslovne bilance med Slovenijo in Italijo.....	24
8.1	Razlike med slovensko in italijansko davčno ureditvijo.....	24
8.2	Razlike med slovensko in italijansko poslovno bilanco	26
9	Ustanovitev d. o. o. v Sloveniji in Italiji	27
9.1	Različne oblike družbe z omejeno odgovornostjo	27
9.2	Načini ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo	28
9.3	Pavšalna obdavčitev	29
9.4	Stroški ustanovitve	30
10	Obdavčitev dohodka d. o. o. v Sloveniji in Italiji – Analiza primera.....	31
10.1	Obdavčitev dohodkov v Sloveniji	33
10.2	Obdavčitev dohodkov v Sloveniji z upoštevanjem davčne olajšave na investicije	34
10.3	Obdavčitev dohodkov v Italiji	37
11	Sklep.....	41
	Literatura.....	43

Viri.....	45
Priloge.....	47

SEZNAM PREGLEDNIC

Preglednica 1: Izračun davčne osnove za IRAP.....	16
Preglednica 2: Davčne olajšave za davek IRAP v pavšalni vrednosti na zaposlenega.....	18
Preglednica 3: Davčne olajšave za davek IRAP pri manjših podjetjih glede na davčno osnovo	18
Preglednica 4: Primerjava stroškov ustanovitve s. r. l.	28
Preglednica 5: Primer pavšalne obdavčitve d. o. o.	29
Preglednica 6: Izkaz poslovnega izida za leto 2012.....	32
Preglednica 7: Davčna bilanca za leto 2012.....	34
Preglednica 8: Projekcija obdavčitve d. o. o.	35
Preglednica 9: Efektivna davčna stopnja	36
Preglednica 10: Prikaz potrebnih investicij za ničelno davčno osnovo	36
Preglednica 11: Izračun davka IRAP	37
Preglednica 12: Izračun davka IRES.....	40

KRAJŠAVE

F24	Modello F24
IRAP	Imposta regionale sulle attività produttive
IRES	Imposta sul reddito delle società
IVA	Imposta sul valore aggiunto
Mezzogiorno	Predstavlja naslednja območja Abruzzo, Basilicata, Calabria, Kampania, Molise, Apulia, Sardinia in Sicilija
s. r. l.	Società a responsabilità limitata
s. r. l. c. r.	Società a responsabilità limitata a capitale ridotto
s. r. l. s.	Società a responsabilità limitata semplificata
SSN	Servizio Sanitario Nazionale
TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavanega problema in teoretičnih izhodišč

Slovenija je s 1. majem leta 2004 postala članica Evropske unije. S tem je odpravila carinske omejitve med državami članicami in pristala na poenotenje notranjega evropskega trga. Tako so postala slovenska podjetja bolj konkurenčna in bolj naklonjena širjenju izven slovenskih meja. Tudi druga evropska podjetja so pridobila lažji vstop na slovenski trg. Eden izmed ciljev evropske integracije je poenotenje davčne zakonodaje, tako da bi imele vse države članice primerljive obdavčitve. Kljub prizadevanjem za večjo integracijo imamo še vedno različne obdavčitve podjetij.

Družbe stremijo k zniževanju stroškov, kamor spada tudi iskanje čim ugodnejše obdavčitve. Zato prihaja tudi do ustanavljanj in selitev sedežev podjetij med državami. Pomemben motiv takšnega delovanja so razlike v davčni zakonodaji. V Sloveniji znaša davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb 18 % in se bo do leta 2015 znižala na 15 %, v sosednji Italiji pa je davčna stopnja 27,50 %. Za italijanska podjetja to lahko predstavlja priložnost za selitev v Slovenijo. Toda navedena razlika v višini davka od dohodka pravnih oseb ne sme biti edino merilo. Pri taki odločitvi je treba upoštevati tudi druge davke, poleg teh pa tudi stroške preselitve podjetja v drugo državo, saj se ti med državami razlikujejo. Razlike se pojavljajo tudi v davku na dodano vrednost. Ta je v Sloveniji 20 %, v Italiji pa 21 %.

Ureditev ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo se med Italijo in Slovenijo razlikuje. V Italiji (Gherbassi idr. 2010, 18) znaša minimalni kapital za ustanovitev 10.000 evrov, v Sloveniji (ZGD, 475. člen) pa 7.500 evrov. Družba z omejeno odgovornostjo plača v Italiji poleg davka od dohodka pravnih oseb (IRES) tudi 3,9 % regionalni davek na pridobitne dejavnosti (IRAP). Vse te razlike je potrebno upoštevati pri razmišljanju o širjenju oziroma selitvi družbe. Zato je dobro poznati davčni in stroškovni vidik ustanovitve in poslovanja gospodarske družbe v Sloveniji v primerjavi z Italijo.

1.2 Namen in cilji diplomskega dela

Osrednji namen diplomskega dela je izvesti primerjalno analizo obdavčitve družbe z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d. o. o.) v Sloveniji in Italiji. Da bi dosegli namen raziskave, bomo uresničili naslednje cilje:

- Primerjali bomo italijansko in slovensko zakonodajo na področju davka od dohodkov pravnih oseb, tj. ZDDPO-2 (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) in Testo unico delle imposte sui redditi (Zakon o davku od dohodkov).
- Primerjali bomo italijanski in slovenski davek na dodano vrednost, tj. ZDDV-1 (Zakon o davku na dodano vrednost) in DPR 633/72 (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni).

- Na podlagi analize bomo prikazali bistvene razlike v obdavčitvi d. o. o.
- Analizirali bomo spremembe obdavčitve podjetij leta 2012 glede na leto 2008, ko je nastopila finančna kriza. Tako bomo spoznali, kako sta se državi odzvali na spremenjeno makroekonomsko okolje.
- S poenostavljenim izračunom bomo prikazali razliko v obdavčitvi in stroške poslovanja z vidika obstoja d. o. o. v Sloveniji in Italiji.
- Na podlagi primera bomo predstavili smiselnost selitve sedeža d. o. o. iz Italije v Slovenijo ali obratno.

1.3 Uporabljene metode raziskovanja

Diplomska naloga je razdeljena na teoretični in praktični del. V prvem, teoretičnem delu, je s pomočjo deskriptivne metode predstavljena obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo v Italiji in Sloveniji. Poudarek je na davku od dohodkov pravnih oseb. Opisan je tudi davek na dodano vrednost, specifičen regionalni davek na pridobitne dejavnosti v Italiji in mednarodni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Z metodo analize so analizirane medsebojne razlike, z metodo sinteze pa povzete ključne ugotovitve teoretičnega dela.

V praktičnem delu diplomske naloge je na osnovi spoznanj s teoretičnega dela naloge in s pomočjo poenostavljenega primera prikazana davčna obremenitev in stroški poslovanja d. o. o. v Sloveniji in Italiji. Z metodo sinteze so strnjena ključna spoznanja diplomske naloge.

1.4 Predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema

Omejitve v diplomskem delu se nanašajo na naslednja področja:

- Za primerjavo obdavčitve je uporabljena zakonodaja, ki je bila v uporabi leta 2008 (veljavna dne 1. 1. 2009), in zakonodaja za leto 2012 (veljavna dne 1. 1. 2013).
- Diplomska naloga temelji na eni pravnoorganizacijski obliki (d. o. o.).

Pri izračunih v praktičnem delu diplomske naloge so uporabljene naslednje predpostavke:

- Poslovni subjekt posluje celotno koledarsko leto s pozitivno davčno osnovo.
- Uporabljena je veljavna zakonodaja za leto 2012.
- Uporabljen je običajen sistem obdavčitve (ne normirani odhodki).

2 OPREDELITEV POJMOV

2.1 Družba z omejeno odgovornostjo

Družba z omejeno odgovornostjo je kapitalska družba, katere osnovni kapital sestavljajo osnovni vložki družbenikov. Posebnost takšne pravnoorganizacijske oblike je, da družbeniki niso odgovorni za obveznosti družbe. Na področju korporacijskega prava med italijansko in slovensko družbo z omejeno odgovornostjo (it. società a responsabilità limitata – s. r. l.) ni bistvenih razlik. Pomembna razlika je v znesku minimalnega kapitala, ki znaša v Italiji 10.000 evrov, v Sloveniji pa 7.500 evrov. Tako v Sloveniji kot v Italiji se lahko družba ustanovi s pogodbo v obliki notarskega zapisa ali v elektronski obliki.

Nasprotno so razlike, na področju obdavčitve d. o. o. med obravnavanima državama, večje. Te so podrobneje predstavljene v nadaljevanju diplomskega dela.

2.2 Davki, prispevki in druge obvezne dajatve, ki zadevajo poslovanje gospodarske družbe

Slovenija

Družba, kot pravna oseba, je lahko obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb, davkom na dodano vrednost, davkom na motorna vozila, dohodnino (dohodek iz kapitala), davkom od dobička od odsvojitve izvedenih finančnih instrumentov, davkom na vodna plovila in dodatnim davkom od plovil, davkom na dediščine in darila, davkom na promet nepremičnin, nadomestilom za uporabo stavbnega zemljišča, davkom od prometa zavarovalnih poslov, davkom na dobitke od iger na srečo, prispevkom za socialno varnost, koncesijsko dajatvijo ter dodatno koncesijski dajatvijo za študentske servise, požarno takso, davkom na dobičke zaradi spremembe namembnosti zemljišč ter davkom na nepremično premoženje večje vrednosti (Ministrstvo za finance RS 2013).

Italija

V Italiji je lahko gospodarska družba posredno obdavčena z davkom od dohodkov pravnih oseb (IRES) ter regionalnim davkom na pridobitne dejavnosti (IRAP). Neposredno je lahko obdavčena z davkom na dodano vrednost, davkom na registracijo (npr. pri prenosu lastništva nepremičnine), davkom na nepremičnine, davkom na oglaševanje, prispevkom za socialno varnost, komunalnim prispevkom in prispevkom za uporabo javnih površin ter takso za administrativne storitve javnih ustanov (Evropska unija: Imposte – Italia 2012).

Za uresničitev temeljnega namena diplomske naloge se bomo v nadaljevanju osredotočili na primerjalno analizo davka od dohodkov pravnih oseb, davka na dodano vrednost in regionalnega davka na pridobitne dejavnosti.

Ker se v praksi pojavlja razlika med računovodsko ugotovljenim dobičkom in dobičkom, ki se ugotavlja za davčne namene, v nadaljevanju predstavljamo povezavo med poslovno in davčno bilanco.

2.3 Povezava med poslovno in davčno bilanco

Razlika med poslovno in davčno bilanco se pojavlja med računovodsko ugotovljenim dobičkom (razlika med prihodki in odhodki po veljavnih računovodskih standardih) in obdavčljivim dobičkom za namene obdavčitve po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO). Razlike so posledica dejstva, da se nekatere postavke v davčnem obračunu obravnavajo drugače kot v poslovnem izidu, ki je pripravljen v skladu z uvedenimi računovodskimi standardi.

Davčna in poslovna bilanca se na strani prihodkov običajno ne razlikujeta. Razlike so običajno prisotne na strani odhodkov. Določena postavka lahko znižuje računovodsko ugotovljen dobiček, vendar ne znižuje osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. Tako mora davčni zavezanec odhodke, ki niso davčno priznani, izkazati v davčnem obračunu in plačati davek od dohodkov za nepriznani del odhodkov. Davčna osnova se lahko kasneje zniža z uveljavljanjem davčnih olajšav oziroma drugih znižanj, ki jih predvideva ZDDPO (Guzina 2002).

Pri analizi obdavčitve d. o. o. je poleg veljavne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb pomembno, kateri odhodki so priznani v davčni bilanci, poleg teh pa tudi število in višina davčnih olajšav (te so podrobneje predstavljene v poglavju 4).

Ker le celovita analiza daje odgovor na vprašanje, v kateri izmed obravnavanih držav je obdavčitev d. o. o. ugodnejša, v nadaljevanju analiziramo tudi ureditev na področju davka na dodano vrednost.

3 DAVEK NA DODANO VREDNOST

Temeljni pravni akt Evropskih skupnosti na področju posrednega obdavčevanja prometa blaga in storitev je Šesta direktiva Evropskega sveta. Na ta način Evropska skupnost stremi k harmonizaciji predpisov DDV z zakonodajo EU. Promet blaga med državami članicami EU ni več opredeljen kot izvoz oziroma uvoz, saj velja prost pretok blaga med državami članicami. Izvoz oziroma uvoz sicer še vedno poteka, ko blago iz države članice oziroma v državo članico prispe iz oziroma v državo izven EU. Izraz »uvoz« iz držav članic se nadomešča z besedo »nabava« (Kovač 2008, 264).

Kovač (2008, 246) navaja, da je EU, zaradi zaščite pred negativnimi vplivi DDV glede uvedbe več neničelnih stopenj DDV, določila, da nižje neničelne stopnje DDV ne smejo biti tako nizke, da bi podjetja redno dobivala neto povračila.

3.1 Davek na dodano vrednost v Sloveniji

Zavezanci za davek

Zakon o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju ZDDV) nalaga plačilo davka vsaki osebi, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat opravljanja dejavnosti.

Davčna osnova in predmet obdavčitve

Po ZDDV so predmet obdavčitve (ZDDV, 3. člen):

- Dobava blaga, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju RS;
- Pridobitev blaga znotraj Unije, ki jo na ozemlju Slovenije opravi za plačilo;
- Opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Slovenije za plačilo;
- Uvoz blaga, za katerega Kovač (2008, 270) pojasnjuje, da pomeni vsak vnos blaga v Skupnost, ki v skladu s carinskimi predpisi nima statusa blaga Skupnosti, ali blaga, ki je uvoženo iz tretje države, pa znotraj Skupnosti ni sproščeno v prosti promet v skladu s carinskimi predpisi.

Zakon opredeljuje davčno osnovo pri dobavah blaga ali storitev kot vse, kar predstavlja plačilo (denar, stvari, storitve), ki ga je, ali pa še bo, prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takih dobav.

Davčna stopnja¹

V Sloveniji velja splošna davčna stopnja v višini 20 % od davčne osnove. Pri plačilu dobave blaga ali storitev ni razlik, za oboje veljajo enaki predpisi. V veljavi je tudi nižja stopnja DDV, ki se obračuna in plačuje v višini 8,5 % od davčne osnove. Primeri plačila davka po nižji davčni stopnji so določeni v ZDDV (ZDDV, 41. člen).

Obračunavanje in plačevanje DDV

Davčni zavezanec mora plačati davek v državni proračun do zadnjega delovnega dne naslednjega meseca, po poteku davčnega obdobja. Davčno obdobje je opredeljeno kot koledarski mesec. V primeru presežka plačila DDV nad zneskom dolgovanega DDV se presežek prenese v naslednje davčno obdobje. Zavezancu se lahko tudi, na njegovo zahtevo, vrne DDV v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV.

3.2 Davek na dodano vrednost v Italiji

Področje davka na dodano v vrednost v Italiji (it. imposta sul valore aggiunto) ureja Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972 (it. Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633).

Zavezanci za davek

Plačilu davka so zavezani subjekti, ki prodajajo blago ali izvajajo obdavčljive storitve. Ti morajo plačati davek v državni proračun za vse transakcije in v neto znesku od odbitka, na načine in roke predvidene z zakonom.

Davčna osnova in predmet obdavčitve

Davek se obračuna pri prodaji in nujenju storitev, dobavljenih na ozemlju države pri poslovanju podjetij in uvozu. Pri prodaji blaga in nujenju storitev je davčna osnova sestavljena iz zneskov, katere obračuna prodajalec ali ponudnik v skladu s pogodbo. V davčno osnovo so vključeni tudi stroški in odhodki, ki so povezani z nastalimi dolgovi in z izvajanjem dejavnosti. Vključi se lahko tudi stroške in odhodke, ki so naloženi prevzemniku ali naročniku, zaradi vključenosti tretjih oseb (Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972).

¹ V času pisanja diplomske naloge je prišlo do povišanja davčne stopnje davka na dodano vrednost. Splošna davčna stopnja se je povišala na 22 %, nižja davčna stopnja pa na 9,5 %.

Davčna stopnja

V Italiji so v veljavi tri davčne stopnje za DDV. Splošna davčna stopnja znaša 21 % od davčne osnove. Obstajata pa še dve nižji davčni stopnji v višini 4 % in 10 %.² Za ti dve stopnji veljajo posebni pogoji, ki so določeni v zakonu (Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972).

Obračunavanje in plačevanje DDV

Kot navaja italijanska davčna uprava (L'Agencia delle entrate b.l.), morajo davčni zavezanci obračunati in plačati DDV mesečno, ali v določenih primerih kvartalno.

3.3 Pomembnejše razlike med slovensko in italijansko zakonodajo na področju DDV

Razlik med obravnavanima zakonodajama ni veliko, saj imajo zaradi harmonizacije evropske zakonodaje na področju DDV države članice primerljive zakone. Določene dele zakonov imajo države članice enake, zaradi uredb s strani evropskega parlamenta. Najpomembnejša razlika med zakonodajama je razlika v davčni stopnji. V Italiji je splošna davčna stopnja za eno odstotno točko višja kot v Sloveniji. Razlika je tudi v nižjih davčnih stopnjah, saj sta v Italiji dve davčni stopnji, v Sloveniji pa le ena. Državi tudi različno opredeljujeta, katere transakcije niso predmet obdavčitve. ZDDV natančno določa, katere transakcije niso predmet obdavčitve in pod kakšnimi pogoji. Med neobdavčene transakcije spadajo pridobitev blaga, katerega dobava bi bila v Sloveniji oproščena plačila davka. Plačila davka je oproščena tudi pridobitev rabljenega blaga, umetniških predmetov, zbirk ali starin znotraj Unije ter pridobitev blaga, ki jo opravi davčni zavezanec za namene kmetijstva in gozdarstva. V Italiji niso, pod posebnimi pogoji, predmet obdavčitve opravljanje storitev v zvezi z (Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972): podelitvijo in pogajanjem³ posojil, transakcije povezane z zavarovanji, tujimi valutami, vrednostnimi papirji, plačilom davka, igrami na srečo, stavami, zakupninami in najemninami, transakcije v zvezi z zlatom, dobavo blaga javnim ustanovam, dobavo v primerih naravnih nesreč in katastrof, izvajanje javnega prevoza, prevoza bolnih, izvajanje določenih poštnih storitev, izvajanje zdravstvenih storitev, izobraževalne dejavnosti, transakcije povezane z nudenjem socialnega varstva, darovanja organov, krvi, človeškega mleka in krvne plazme ter nudenje gasilskih storitev. Med neobdavčenimi transakcijami so tudi nudenje najdenišnice, sirotišnice, zatočišča, doma za ostarele ter nudenje knjižničnih storitev.

V Italiji, za razliko od Slovenije, morajo davčni zavezanci za DDV vsako leto oddati poročilo za preteklo leto. Poročilo je potrebno oddati med 1. februarjem in 15. marcem.

² Najpogosteje se uporabljata za sveža živila, kot so na primer mleko, sadje, zelenjava, meso itd.

³ V primeru posredovanja (npr. mediacija) tretjih oseb pri sklepanju posojilne pogodbe (po Salerno 2007).

4 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

4.1 Davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO) vsebuje sorazmerno obsežen del določb, ki v nacionalno zakonodajo povzemajo ureditev o skupnem sistemu obdavčenja, kot je določena z evropskima direktivama. ZDDPO vsebuje razne rešitve, katerim se je zavezala Slovenija do EU, glede spoštovanja načela »lojalne« davčne konkurence. Ta načela so določena v skladu s Kodeksom ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja (Kovač 2008, 183).

Davčna osnova

Osnova za davek je dobiček, ki predstavlja presežek prihodkov nad odhodki, ki so določeni z ZDDPO. Za ugotavljanje dobička se priznajo prihodki in odhodki, ki so ugotovljeni v izkazu poslovnega izida. V nadaljevanju pa se ti z uporabo določb ZDDPO davčno priznajo ali ne priznajo. Tako se ugotovi davčna osnova. Velja pomembno pravilo, da se priznajo samo odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov.

Zakon (ZDDPO) natančno določa, kateri odhodki niso davčno priznani (ZDDPO, 30. člen):

- Dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička;
- Odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let;
- Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje;
- Stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev;
- Kazni, ki jih izreče pristojni organ;
- Davki, ki jih je plačal družbenik kot fizična oseba;
- Davek na dodano vrednost, ki ga zavezanec ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico po zakonu;
- Obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev;
- Donacije;
- Podkupnine in druge oblike premoženjskih koristi.

Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti predstavlja znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

Davčna osnova se lahko spreminja, npr. pri prevrednotenjih na višje vrednosti, presežkih iz prevrednotenja, pri spremembah računovodskih usmeritev ipd. Takšni primeri so natančno določeni v ZDDPO. V nadaljevanju bomo predstavili, kako takšne spremembe vplivajo na davčno osnovo:

- Zneski, ki so posledica presežka iz prevrednotenja gospodarskih kategorij in ki jih zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, se vključijo v davčno osnovo v letu takšnega prenosa (ZDDPO, 15. člen);
- Pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak, se zneski, ki predstavljajo razliko zaradi takšnih sprememb, vključijo v davčno osnovo (ZDDPO, 14. člen);
- V primeru oslabitve dobrega imena se ta prizna kot odhodek v obračunanem znesku, a največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti (ZDDPO, 23. člen);
- V primeru presežka odhodkov nad prihodki se v naslednjih davčnih obdobjih prizna znižanje davčne osnove za pretekle izgube (ZDDPO, 36. člen);
- Presežek iz prevrednotenja se prenaša v poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela sredstev (ZDDPO, 15. člen);
- V primeru prevrednotenja in odpisa terjatev se zneski priznajo v obračunanih zneskih. Znesek teh odhodkov pa ne sme presegati zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh letih dejansko odpisanih terjatev oziroma ne sme presegati zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja (ZDDPO, 21. člen);
- V primeru prevrednotenja finančnih naložb, ki so posledica oslabitve naložb oziroma finančnih inštrumentov, se oslabitve ne priznajo (ZDDPO, 22. člen);
- Dividende in dohodki, ki so podobni dividendam, se lahko izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če je le ta zavezanec za davek, ali za davčne namene rezident v državi članici EU oziroma ni rezident države, v kateri je splošna davčna stopnja obdavčitve družb nižja od 12,5 % (ZDDPO, 24. člen);
- Prihodke iz izvajanja nepridobitne dejavnosti se lahko izvzame iz davčne osnove (ZDDPO, 27. člen);
- Dobičke iz odsvojitve lastniških deležev se lahko izvzame v polovičnem znesku iz davčne osnove zavezanca, če je bil zavezanec udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 % in traja čas takšne udeležbe najmanj 6 mesecev (ZDDPO, 25. člen).

Davčni zavezanci

Kovač (2008, 186) navaja, da je zavezanec za davek pravna oseba domačega ali tujega prava ter združenje oseb po tujem pravu, ki je brez prave osebnosti in ni davčni zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino.

Davčna stopnja

Od leta 2015 dalje se bo davek plačeval v višini 15 % od davčne osnove⁴. Do nastopa takšne obdavčitve je predvideno prehodno obdobje, in sicer:

- Davek se plačuje v višini 18 % od davčne osnove za davčno leto 2012;
- Davek se plačuje v višini 17 % od davčne osnove za davčno leto 2013;
- Davek se plačuje v višini 16 % od davčne osnove za davčno leto 2014.

Davčne oprostitve

Plačila davka so oproščeni javni zavodi, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati, če (ZDDPO, 9. člen):

- So ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti;
- Dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

Davčne olajšave

Davčni zavezanci lahko v primerih, določenih z ZDDPO, uveljavljajo davčno olajšavo za določene odhodke. Davčne olajšave ZDDPO obravnava v členih 55, 55. a, 55. b, 56, 57, 58 in 59. V nadaljevanju navedene davčne olajšave se lahko uveljavljajo največ v višini davčne osnove.

Investiranje

Pomembna olajšava za podjetja je olajšava za investiranje. ZDDPO določa, da se lahko 40 % zneska, investiranega v opremo in neopredmetena sredstva, izvzame iz davčne osnove (ZDDPO, 55. a člen).

Raziskave in razvoj

Omogočeno je uveljavljanje davčne olajšave v višini zneska, namenjenega raziskavam in razvoju, v višini 100 % vrednosti (ZDDPO, 55. člen).

Olajšave za zaposlovanje

⁴ Z letom 2013 je v Sloveniji stopil v veljavo ZDDPO-2I, kateri uvaja t. i. pavšalno obdavčitev. S pavšalno obdavčitvijo se lahko podjetjem, ki ne presegajo 50.000 evrov prihodkov, kot odhodke prizna 70 % prihodkov. Ostalih 30 % prihodkov je obdavčenih z ustrezno davčno stopnjo (kot določeno z ZDDPO).

V letu 2012 se je uvedla nova olajšava za zaposlovanje. Olajšava omogoča davčnim zavezancem, ki na novo zaposlijo osebo, mlajšo od 26 let, ali osebo, starejšo od 55 let, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu RS za zaposlovanje in v zadnjih 24 mesecih ni bila zaposlena pri tem davčnem zavezancu, znižanje davčne osnove v višini 45 % zneska plače te osebe (ZDDPO, 55. b člen).

Olajšave za zaposlovanje invalidov

Olajšava se prizna v višini 50 % zneska plače. Za zaposlitev oseb s 100 % telesno okvaro in gluhih oseb se prizna znižanje davčne osnove v višini 70 % zneska plače te osebe (ZDDPO, 56. člen).

Olajšave za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju

Podjetje, ki zaposli vajenca, dijaka, študenta je upravičeno do znižanja davčne osnove v višini plačila tej osebi, vendar največ v višini 20 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji (ZDDPO, 57. člen).

Olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

Dovoljeno je uveljavljanje davčne olajšave v višini premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja zavarovancev. Takšna olajšava se lahko uveljavlja največ do zneska, ki je enak 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za zavarovanca in ne več kot 2.390 evrov letno (ZDDPO, 58. člen).

Olajšava za donacije

Lahko se uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene. Takšna olajšava se lahko uveljavlja največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca (ZDDPO, 59. člen).

4.2 Davek od dohodkov pravnih oseb v Italiji

Davek od dohodka pravnih oseb – it. »imposta sul reddito delle società« (v nadaljevanju: IRES) je urejena z Odlokom predsednika republike št. 917⁵ z dne 22. decembra 1986 (it. Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917).

⁵ V nadaljevanju: TUIR.

Davčna osnova

TUIR kot osnovo za davek določa dobiček, kateri predstavlja razliko med prihodki in odhodki, ustvarjenimi v določenem časovnem obdobju. Takšno obdobje poimenujemo davčno obdobje. Treba je sešteti vse kategorije prihodkov in odšteti vse priznane odhodke.

Zakon ne natančno določa, kateri odhodki niso davčno priznani. Zapisano je le, da stroški, ki niso vezani na izvajanje osnovne dejavnosti, niso davčno priznani.

V zakonu so določeni tudi nekateri odhodki, ki so le delno davčno priznani (Studio Lamberti 2012):

- Stroški hotelov, restavracij;
- Plačila direktorjem družb;
- Nakup avtomobilov;
- Stroški povezani z avtomobili;
- Najemnine povezane z avtomobili;
- Stroški za darila;
- Stroški reprezentance;
- Stroški povezani z mobilnimi in stacionarnimi telefoni.

V zakonu »Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR« so podrobno navedeni in opisani odhodki, ki so le delno priznani. Te podrobneje predstavljamo v Prilogi 2. Na tem mestu pa izpostavljamo le najpomembnejše razlike v primerjavi s slovensko zakonodajo. Pomembno razliko je opaziti pri namembnosti npr. avtomobilov, kjer so odhodki za avtomobile v lasti podjetja različno davčno priznani. Razlika se pojavlja, če je avtomobil v uporabi agentov in trgovskih predstavnikov ali podjetja kot celote. Najemnine za zakup, povezane z avtomobili, so davčno priznane v višini 80 %, če avtomobil uporablja agent ali trgovski predstavnik. Če pa avtomobil uporablja podjetje, so odhodki za zakup priznani v višini 20 %.

Davčna osnova se lahko spreminja, kot npr. posledica sprememb računovodskih usmeritev, popravkov, prevrednotenj ipd. TUIR natančno določa in ureja takšne primere (več o tem v Prilogi 2). V nadaljevanju bomo prikazali nekaj primerov, ki vplivajo na davčno osnovo:

- Zneski, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev in popravkov, povečujejo ali zmanjšujejo davčno osnovo (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 110. člen);
- V primeru prevrednotenja na višje vrednosti, se pozitivna razlika v vrednosti upošteva v davčni osnovi (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 86. člen);
- Presežek iz prevrednotenja se upošteva v davčni osnovi v celotnem znesku za obdobje, v katerem je bil ustvarjen (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 86. člen);

- Prevrednotenja finančnih naložb niso davčno priznana (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 101, . člen);
- V primeru prevrednotenja dobrega imena je davčno priznan znesek do dvanajstine vrednosti dobrega imena (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 103. člen);
- V primeru 12-mesečnega lastništva in v kolikor družba nima sedeža v davčno ugodnejši državi (črna lista), se lahko iz davčne osnove izvzame 95 % vrednosti dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 87. člen);
- Dividende in dohodki, ki so podobni dividendam, se lahko izvzamejo iz davčne osnove v višini 60 % vrednosti (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 58. člen);
- Prihodki iz izvajanja nepridobitne dejavnosti se lahko izvzamejo iz davčne osnove v celotnem znesku (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 67. člen);
- V kolikor pride do prevrednotenja in odpisa terjatev, se spremembe priznajo v obračunanih zneskih, a največ v višini 0,5 % nominalne ali nabavne vrednosti. Odbitek ni več dopusten, ko skupna vrednost oslabitev doseže 5 % nominalne ali nakupne vrednosti terjatev, ki izhajajo iz bilance na koncu obdobja (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 106. člen).

Iz davčne osnove se lahko izvzame 10 % vrednosti regionalnega davka na pridobitne dejavnosti (IRAP). Pogoji za izvzem iz davčne osnove je, da je bila pri izračunu davka IRAP uporabljena vsaj ena negativna postavka (npr. stroški surovine in materiala) (Bullo 2013, 29).

TUIR opredeljuje davčno izgubo kot bilančno izgubo, ki je ustvarjena v določenem davčnem obdobju. Davčna izguba, ki je določena po enakih merilih, kot veljajo pri določanju dohodkov, je lahko obračunana kot odbitek od davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Takšno znižanje davčne osnove ne sme biti večje od 80 % davčne osnove za vsako obdobje.

Davčni zavezanci

Bevčič (2000, 127) kot zavezance za plačilo davka navaja:

- Delniške in komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, zadrage in družbe vzajemnih zavarovanj s sedežem v Italiji;
- Negospodarske javne in civilne pravne osebe s sedežem v Italiji, katerih edina ali pretežna dejavnost ni pridobitna dejavnost;
- Družbe in vsakovrstne negospodarske pravne osebe, tudi osebne družbe in združenja svobodnih poklicev z lastnostmi pravne osebe, s sedežem v tujini ali brez njih.

Davčna stopnja

Upošteva se davčna stopnja v višini 27,5 % od davčne osnove.

Davčne oprostitve

Po TUIR davka od dohodka ne plačujejo (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 74. člen):

- Državne uprave in organi, vključno s tistimi z avtonomno ureditvijo, tudi če pravne osebe;
- Občine;
- Zadruga in javne ustanove;
- Združenja in zavodi, ki upravljajo posestva države;
- Gorske skupnosti;
- Province in pokrajine.

Določene so tudi dejavnosti, ki ne tvorijo obdavčljivih prihodkov, in sicer (Decreto del Presidente della Repubblica 22. 12. 1986 n. 917, 74. člen):

- a) Izvajanje državnih funkcij s strani javnih ustanov;
- b) Izvajanje dejavnosti, povezanih s socialnim varstvom, zdravstveno oskrbo in zdravljenji s strani javnih ustanov izrecno za te namene, vključno z lokalnimi zdravstvenimi zavodi.

Davčne olajšave

V Italiji nimajo tako razširjenih davčnih olajšav, kot jih imamo v Sloveniji. Za razliko od Slovenije, imajo v Italiji dve obliki davčnih olajšav. Poleg davčnih olajšav imajo še »kredit davka« (it. Credito d'imposta). Davčna olajšava učinkuje neposredno na zniževanje davčne osnove. Kredit davka pa se upošteva tako, da pri izračunu in plačilu davka, znižuje znesek davka.

Olajšava za energetska obnovo stavb

V Italiji imajo davčno olajšavo za energetska obnovo stavb, ki znaša 55 % vrednosti investicije (L'Agenzia delle entrate 2013).

Olajšava za gospodarske družbe v tekstilnem sektorju

Možno je uveljavljati olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj v celotnem znesku (L'Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za kmetijstvo

Kredit davka za investicije lahko uveljavljajo kmetje mlajši od 40 let. Kredit znaša 5 % investirane vrednosti (L' Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za povečanje varnosti v trgovskih podjetjih

Majhna in srednja trgovska podjetja lahko uveljavljajo kredit davka za investicije v povečanje varnosti izvajanja dejavnosti. Kredit je namenjen povečanju varnosti oziroma preprečevanju kraj ter ostalih kaznivih dejanj. Možno je uveljavljati kredit za leta 2008, 2009, 2010 v višini 80 % zneska (L' Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za investicije na manj razvitih območjih (Mezzogiorno)

Družbam, ki med leti 2007 in 2013 investirajo v opremo na manj razvitih območjih, je priznan kredit davka v višini investiranega zneska (L' Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za investicije na Siciliji

Pokrajina Sicilija je predvidela kredit davka za investicije v opremo. Takšen kredit se lahko uveljavlja do 31. decembra 2013. Višina kredita se giblje med 36 % in 50 %, odvisno od zneska investicije (L' Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za vlaganja v raziskave in razvoj

Za leta 2007, 2008 in 2009 je mogoče uveljavljati kredit davka za vlaganja v raziskave in razvoj v višini 10 % vrednosti vlaganj. Olajšava se poveča na 40 % v primeru vlaganj na podlagi pogodbe z univerzami in javnimi ustanovami. Najvišja priznana vrednost vlaganj ne sme presegati 50.000.000 evrov za vsako davčno obdobje (L' Agenzia delle entrate 2013).

Kredit davka za avtoprevoznike

Za leto 2010 lahko avtoprevozniška podjetja uveljavljajo kredit davka. Višina kredita je odvisna od vrste vozila. Kredit se lahko uveljavlja samo za vozila, ki niso lažja od 7,5 tone (L' Agenzia delle entrate 2013).

5 REGIONALNI DAVEK NA PRIDOBITNE DEJAVNOSTI

5.1 Davčna osnova in predmet obdavčitve

Regionalni davek na pridobitne dejavnosti oziroma IRAP je urejen z zakonskim odlokom št. 446 z dne 23. decembra 1997 (it. D. L. 23.12.1997 n. 446). V zakonskem odloku je osnova za obdavčitev izvajanje običajne avtonomno organizirane dejavnosti, ki je usmerjena v proizvodnjo ali menjavo blaga oziroma izvajanje storitev. Davčna osnova ni enaka tisti za davek od dohodkov pravnih oseb. Davek bremeni čisti donos, ki ga zavezanci ustvarijo v posamezni pokrajini. V preglednici 1 je prikazan izračun davčne osnove za regionalni davek na pridobitne dejavnosti.

Preglednica 1: Izračun davčne osnove za IRAP

+	Prihodki od prodanih proizvodov in storitev
+	Spremembe v vrednosti zalog nedokončane proizvodnje, polizdelkov in gotovih izdelkov
+	Spremembe v proizvodnji odprtih projektov po naročilu
+	Vrednost usredstvenih lastnih proizvodov
+	Drugi prihodki
-	Stroški surovine in materiala
-	Stroški storitev
-	Najemnine
-	Amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev
-	Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev
-	Stroški zaradi razlike zalog surovin
-	Različne obveznosti
=	Davčna osnova za IRAP

Vir: L' Agenzia delle entrate 2013.

Pri določanju davčne osnove se upošteva razlika med prihodki in stroški. Pri stroških se upoštevajo stroški za surovine, material ter blago, stroški za storitve, najemnine, amortizacijo, spremembe vrednosti zalog surovin ter materiala in stroškov za različne obveznosti iz

poslovanja (Bevčič 2000, 135). Davčna osnova za regionalni davek na pridobitne dejavnosti je v primerjavi z davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb višja.

5.2 Nepriznani stroški in izvzem iz davčne osnove

Carrieri (2012, 32) navaja, da se iz davčne osnove izvzamejo nekatere postavke, in sicer:

- Prispevki za obvezna zavarovanja za primere nesreč pri delu;
- Stroški za vajence, invalide ter stroški za pripravnike, sprejete na podlagi ustreznih pogodb in stroški, povezani z zaposlenimi na področju raziskav in razvoja;
- Neobdavčeni zneski zaradi zmanjšanja »davčnega primeža« (npr. subvencija v višini 4.600 evrov letno za vsakega zaposlenega za nedoločen čas);
- Nadomestila za prevoz, ki so pogodbeno predvidena od podjetij, pooblaščenih za prevoz blaga, za del, ki ne prispeva k tvorjenju dohodka zaposlenega;
- Pavšalni zneski, predvideni za zaposlitev osebja (največ 5), ki ima pozitivne komponente, pomembne za davek IRAP, ki pa ne presega 400.000 evrov.

Zakonski odlok št. 446 določa nekatere stroške, ki niso priznani za ugotavljanje davčne osnove, in sicer (Dan in Francioso 2011):

- Odhodki za zaposlene in podobno;
- Stroški povezani z vodstvom podjetja;
- Povračila v zvezi z obveznostmi izvajanja dejavnosti;
- Stroški povezani z delom zaposlenih;
- Dobički, ki pripadajo povezanim osebam;
- Znesek obresti od zakupa;
- Izgube iz naslova terjatev;
- Davek na nepremičnine.

5.3 Davčna stopnja in plačilo davka

V veljavi je več davčnih stopenj, splošna davčna stopnja pa je 3,9 %. Davčni zavezanci iz kmetijskega sektorja, zadruga za manjši ribolov in njihovi konzorciji so obdavčeni po 1,9 % davčni stopnji. Družbe in poslovni subjekti, ki izvajajo koncesijsko dejavnost, ki je različna od gradnje in upravljanja avtocest in predorov, so obdavčeni po 4,2 % davčni stopnji. Banke in druge finančne ustanove plačujejo davek v višini 4,65 % od davčne osnove, zavarovalnice pa plačujejo 5,9 % davek. Po najvišji davčni stopnji plačujejo obravnavani davek javne uprave, in sicer po 8,5 % davčni stopnji (Studio Dott. Righetti & Associati 2012). Prejemnik davka je pokrajina, v kateri je ustvarjen čisti donos. Davčni zavezanci morajo v plačilnem obrazcu (t. i. F24) vnesti celoten znesek davka, hkrati pa označiti samo eno pokrajino, kjer je nastal najvišji znesek davka. Davčna služba nato poskrbi za porazdelitev davka po območjih

glede na vnose v obrazcu. Del regionalnega davka na pridobitne dejavnosti je namenjen v državni proračun, zaradi povrnitve stroškov, ki nastanejo zaradi izvajanja dejavnosti.

5.4 Davčne olajšave in oprostitve

V preglednici 2 so prikazane pavšalne vrednosti davčnih olajšav, katera lahko uveljavljajo podjetja za znižanje davčne osnove za regionalni davek na pridobitne dejavnosti. Davčne olajšave se lahko uveljavljajo za tri kategorije novih zaposlitev. Takšen ukrep je namenjen spodbujanju zaposlovanja mladih (mlajših od 35 let), žensk ter v manj razvitih delih države.

Preglednica 2: Davčne olajšave za davek IRAP v pavšalni vrednosti na zaposlenega

Vrsta olajšave	Znesek olajšave za leto 2013 (v evrih)
Običajna	4.600
Mlajši od 35 let in ženske	10.600
Pokrajine na jugu države in večji otoki	9.200
Mlajši od 35 let in ženske na območju povečane olajšave	15.200

Vir: Orsi 2013, 31.

Kot je prikazano v preglednici 3, je možno uveljavljati davčne olajšave glede na višino davčne osnove. S takšnim ukrepom se poizkuša pomagati manjšim podjetjem. Davčne olajšave so določene v pavšalni vrednosti, in sicer glede na višino davčne osnove.

Preglednica 3: Davčne olajšave za davek IRAP pri manjših podjetjih glede na davčno osnovo

Davčna osnova (v evrih)	Davčna olajšava (v evrih)
Do 180.759,91	7.350
Od 180.759,91 do 180.839,91	5.500
Od 180.839,91 do 180.919,91	3.700
Od 180.919,91 do 180.999,91	1.850

Vir: Orsi 2013, 31.

Posebnost davčnih olajšav v italijanski zakonodaji v primerjavi s slovensko zakonodajo je olajšava za zaposlovanje zapornikov, ki se mesečno prizna kot davčni odbitek v višini 516,46 evra za vsakega zapornika.

Plačila davka so oproščeni (Zakonski odlok št. 446 z dne 23. decembra 1997, 3. člen):

Kolektivni naložbeni podjetji v vrednostne papirje z izvzemom investicijskih družb s spremenljivim kapitalom, pokojninski skladi, evropsko gospodarsko interesno združenje (EGIZ), kmetje z dohodki iz kmetijske dejavnosti.

6 MEDNARODNI SPORAZUM O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČENJU IN TRANSFERNE CENE

6.1 Opis

Namen mednarodnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju je odprava dvojne obdavčitve, ki nastane zaradi obdavčitve rezidentov držav po teritorialnem načelu in po načelu svetovnega dobička (Pomer 2003, 211).

Konvencija iz leta 2002 med vlado Republike Slovenije in vlado Italijanske Republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (v nadaljevanju: konvencija) se uporablja za rezidente ene ali obeh držav pogodbenic. Uporablja se za davke (Zakon o ratifikaciji konvencije med vlado Republike Slovenije in vlado Italijanske Republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanja davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, 2. člen), ki so uvedeni na celoten dohodek, celotno premoženje ali na sestavine dohodka ali premoženja, vključno z davki od dobička iz odtujitve premičnin ali nepremičnin, davki na skupne zneske mezd ali plač, ki jih plačujejo podjetja, ter davke od povečanja premoženja.

Med drugim konvencija ureja obdavčevanje dohodka iz nepremičnin, poslovnega dobička, pomorskega in letalskega prevoza, povezanih podjetij, dividend, obresti, licenčnin in avtorskih honorarjev, kapitalskih dobičkov, samostojnih osebnih storitev, odvisnih osebnih storitev, plačil direktorjem, umetnikom in športnikom, pokojnin, državnih služb, profesorjev, učiteljev in raziskovalcev, študentov, premoženja ter drugih dohodkov.

Za rezidente države pogodbenice, ki opravljajo obdavčljivo dejavnost v drugi državi pogodbenici, lahko država rezidenta davke, plačane v drugi državi, vključi v svojo davčno osnovo. To pomeni, da država rezidenta od svoje davčne osnove odšteje znesek plačanih davkov v drugi državi. Znesek odšteti davkov ne sme presegati zneska davka države rezidenta, ki je bil izračunan pred odbitkom.

V nadaljevanju bomo predstavili nekaj obdavčitev, ki so pomembne z vidika poslovanja podjetja.

6.2 Poslovni dobiček

Konvencija določa, da se poslovni dobiček, ki ga je podjetje doseglo v državi pogodbenici, obdavči samo v tej državi, razen če podjetje posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej.

V kolikor podjetje posluje preko stalne poslovne enote v drugi državi pogodbenici, se podjetje lahko obdavči v tej državi, a le tisti del dobička, ki se pripiše tej poslovni enoti. Pomer (2003,

212) navaja, da se dohodki poslovnih enot ugotavljajo na osnovi posebnih poslovnih knjig. Konvencija tudi dovoljuje, da se lahko pri določanju dobička odštejejo stroški, ki so nastali za namene stalne poslovne enote.

6.3 Povezana podjetja

V primerih posredne ali neposredne udeležbe istih oseb ali podjetja, ki je rezident države pogodbenice, pri upravi, nadzoru ali premoženju podjetja druge države pogodbenice, se smejo dohodki prišteti v dobiček podjetja in v skladu s tem obdavčiti. To velja le, če so bili med dvema podjetjema, pri njunih trgovinskih in finančnih razmerjih, določeni ali vsiljeni drugačni pogoji, kot bi bili določeni med dvema samostojnima podjetjema (Pomer 2003, 212).

6.4 Dividende

Konvencija daje možnost, da so lahko dividende, katere izplača družba, ki je rezident države pogodbenice, obdavčene v drugi državi pogodbenici, katere rezident je prejemnik. Dividende so lahko obdavčene tudi v državi pogodbenici, katere rezident je plačnik dividend. V takšnem primeru so dividende obdavčene v skladu z zakonodajo te države, tako da obračunani davek ne sme presegati 10 odstotkov bruto zneska dividend (Pomer 2003, 213).

V konvenciji je določeno, da v kolikor upravičeni lastnik dividend, ki je rezident države pogodbenice, posluje v državi plačnici dividend, se zgornja določila ne uporabljajo. V takem primeru se dividende obdavčijo v državi pogodbenici, katere rezident je plačnik dividend, po njeni zakonodaji.

6.5 Kapitalski dobiček

V konvenciji je določeno, da se lahko dobiček v primeru odtujitve nepremičnin, ki ga v drugi državi pogodbenici ustvari rezident države pogodbenice, obdavči v tej drugi državi. Dobiček poslovne enote podjetja države pogodbenice, ustvarjen z odtujitvijo premoženja v drugi državi pogodbenici, ki so del poslovnega premoženja enote, ali odtujitvijo stalne poslovne enote oziroma celotnega podjetja, se lahko obdavči v tej drugi državi.

6.6 Transferne cene

O transfernih cenah govorimo, ko si povezane osebe prodajajo poslovne učinke. Davčna teorija obravnava transferne cene z nacionalnega ali mednarodnega vidika. Pri nacionalnem vidiku gre za davčne zavezance, ki imajo sedež v isti državi. Pri mednarodnem vidiku pa gre za davčne zavezance s sedeži v različnih državah. Centa Debeljak in Kuhar (2006) pišeta, da so transferne cene pomembne za davčne zavezance in za davčne oblasti, saj določajo dohodek in stroške povezanih oseb in s tem dobičke, ki se jih lahko obdavči. ZDDPO določa, da se za povezani osebi štejeta rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec. Za povezani osebi veljata v primeru posrednega ali neposrednega lastništva najmanj 25 % deleža v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugi osebi (rezident, nerezident, tuja pravna oseba, tuja oseba brez pravne osebe). Lahko pa tudi ena oseba obvladuje drugo osebo na podlagi pogodbe in se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami. Dejansko upoštevane transferne cene morajo odražati tržne pogoje in s tem ne smejo omogočati prelivanja dobička med podjetji.

7 PRIMERJAVA ZAKONODAJE NA PODROČJU DAVKA OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB LETA 2012 Z LETOM 2008

7.1 Italija

Pokrivanje davčne izgube

V Italiji je bila na področju davka od dohodkov pravnih oseb le ena sprememba leta 2012 (glede na leto 2008). Spremenila se je omejitev pokrivanja davčne izgube iz preteklih let. Leta 2008 je veljala omejitev v višini 20 % davčne osnove za vsako davčno obdobje. Leta 2012 pa je veljala omejitev v višini 80 % davčne osnove za vsako davčno obdobje.

Delno priznani odhodki

Do sprememb je prišlo tudi na področju delno priznanih odhodkov. Leta 2008 je bila priznana amortizacija za nakup avtomobila do višine 40 % vrednosti, a ne več kot 18.075,99 evra. Leta 2012 pa je bila priznana le polovica priznane vrednosti amortizacije leta 2008, saj je bila priznana do višine 20 % vrednosti. Prepolovila se je tudi vrednost davčno priznanih najemnin za zakup, povezanih z vozilom, ki je v uporabi podjetja. Vrednost priznane amortizacije se je znižala iz 40 % na 20 % vrednosti. Tudi davčno priznana vrednost najemnin vozil, ki so v uporabi podjetja, se je znižala iz 40 % na 20 %.

Kredit davka

Leta 2008 je bilo možno uveljavljati kredit davka za (L'Agencia delle entrate 2013): ogrevanje na daljavo z biomaso in geotermalno energijo, kinematografske storitve, zaposlovanje, investicije s strani založniških hiš, izvajanje taksi prevozov, mlade nogometaše, oglaševalske kampanje, avtoprevozniška podjetja, investicije v kmetijstvo, investicije v manj razvita območja, investicije v inovacije, turizem in prodajo, spodbude za znanstvene raziskave, vozila na električni pogon, stroške goriva, povrnitev prispevkov za SSN, raziskave in razvoj, zaposlovanje zapornikov, protipožarna sredstva in reševalna vozila programske opreme za lekarne, vzdrževanje in nakup avtomobilov ter kredit davka za opremljanje in povečanje varnosti podjetja.

Z letom 2012 pa se je seznam kreditov davka skrajšal, in sicer je bilo možno uveljavljati kredit davka za (L'Agencia delle entrate 2013): investicije v kmetijstvu, povečanje varnosti v trgovinskih podjetjih, kredit davka za investicije na manj razvitih območjih (Mezzogiorno), kredit davka za investicije na Siciliji, kredit davka za vlaganja v raziskave in razvoj ter kredit davka za avtoprevoznike.

7.2 Slovenija

V Sloveniji se na področju davka od dohodkov pravnih oseb ni leta 2012 veliko spremenilo (v primerjavi z letom 2008). Večinoma so se spreminjale davčne stopnje, predvsem na področju davčnih olajšav.

Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Leta 2008 je bila priznana davčna olajšava v višini 20 % vložnega zneska, kateri ni smel presegati davčne osnove. Z letom 2012 se je stopnja olajšave povečala, in sicer na 100 % vložnega zneska.

Olajšava za investiranje

Tudi tu je leta 2008 veljala davčna olajšava v višini 20 % investiranega zneska v opremo in v opredmetena dolgoročna sredstva, ki ni smel presegati 20.000 evrov. Znesek davčne olajšave ni smel presegati zneska davčne osnove. Z letom 2012 se je spremenila stopnja in omejitvev zneska. Po novem je stopnja olajšave 40 % investiranega zneska in ni več omejitve olajšave v višini 20.000 evrov. Sedaj je omejitvev olajšave v višini davčne osnove.

Olajšava za zaposlovanje

Olajšava za zaposlovanje je bila na novo uvedena, saj je leta 2008 še ni bilo. Takšna olajšava omogoča, da lahko delodajalec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45 % plače zaposlene osebe, ki izpolnjuje določene pogoje. Zaposleni mora biti mlajši od 26 let ali starejši od 55 let, ter biti pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev v evidenci brezposelnih oseb na Zavodu Republike Slovenije za zaposlovanje.

Olajšava za donacije

Leta 2008 je bila olajšava omogočena za donacije v denarju ali naravi za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne in religiozne namene. Leta 2012 je bila dodana še ena olajšava za donacije, in sicer donacije v splošno koristne namene.

Davčna stopnja

Leta 2008 se je plačeval davek od dohodkov pravnih oseb v višini 20 % od davčne osnove. Z letom 2012 se je davčna stopnja znižala na 15 %, ki pa začne veljati po prehodnem obdobju.

8 PRIMERJAVA DAVČNE IN POSLOVNE BILANCE MED SLOVENIJO IN ITALIJO

8.1 Razlike med slovensko in italijansko davčno ureditvijo

Izvezem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam

Slovenska zakonodaja omogoča izvezem celotnega zneska prejetih dividend iz davčne osnove. To je mogoče v primeru, ko je izplačevalec zavezanec za davek ali za davčne namene rezident v državi članici EU oziroma zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička (primerljivim z davkom po ZDDPO) in ni rezident države, v kateri je splošna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % (ZDDPO, 24. člen).

Tudi po italijanski zakonodaji je mogoče izvzeti dividende in dohodke, podobne dividendam, a ne v celotnem znesku. Mogoče je izvzeti le 60 % vrednosti dividend, 40 % vrednosti dividend je torej vključenih v davčno osnovo.

Presežek iz prevrednotenja

V Sloveniji se presežek iz prevrednotenja prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela teh sredstev.

V Italiji se lahko presežke iz prevrednotenja, ki jih je dosegla družba z odtujitvijo sredstev, razmeji na pet let, če jih je imela v lasti vsaj tri leta.

Stroški reprezentance

Stroški reprezentance so v Sloveniji davčno priznani kot odhodki v višini 50 % celotne vrednosti. V Italiji imajo podrobnejšo ureditev priznavanja stroškov reprezentance. Stroški reprezentance so priznani pod pogoji, ki jih določi Dekret Ministrstva za ekonomijo. Za podjetja z manj kot 10.000.000 prihodkov so priznani odhodki največ do 1,3 % vseh prihodkov podjetja. Za podjetja, ki imajo med 10.000.000 in 50.000.000 prihodkov, so priznani odhodki do 0,5 % vseh prihodkov. Podjetja, ki imajo več kot 50.000.000 prihodkov, se priznajo odhodki v višini 0,1 % prihodkov.

V primeru večjega obsega stroškov reprezentance je ugodnejša slovenska zakonodaja.

Stroški uporabe stacionarnih in mobilnih telefonov

Stroški uporabe telefonov so v Sloveniji v celoti priznani kot odhodki. Stroški uporabe, zakupa, vzdrževanja itd., ki so povezani z mobilnimi telefoni, s sklenjeno »poslovno« pogodbo, so priznani v višini 80 %. Stroški polnitve računa mobilnega telefona so priznani v višini 80 %, a niso priznani, če so plačani na neizsledljiv način. Stroški uporabe, zakupa, vzdrževanja itd., ki so povezani s stacionarnimi telefoni, so priznani v višini 80 %.

Odpravnina

V Sloveniji se oblikovanje rezervacij prizna kot odhodek v znesku, ki ustreza 50 % oblikovanih rezervacij.

Italijanska ureditev priznava zneske, vplačane v sklade za odpravnine, kot odhodke ob njihovem oblikovanju. V Italiji mora namreč podjetje letno vplačevati v poseben sklad znesek enak 1/13,5 letnega zneska plačila zaposlenemu.

Amortizacija

Amortizacija se v Sloveniji prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja. Pri tem je treba upoštevati najvišje amortizacijske stopnje, ki jih določa ZDDPO.

Zneski amortizacije so v Italiji priznani največ v višini, določeni s koeficientom, katerega določi Minister za ekonomijo in finance ter objavi v Uradnem listu. Znesek amortizacije za prvo leto je določen v polovičnem znesku amortizacije ostalih let.

Prevrednotenje dobrega imena

Slovenska davčna ureditev omogoča davčno priznanje oslabitve dobrega imena največ do zneska, ki ustreza 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

V Italiji je znesek oslabitve dobrega imena davčno priznan do dvanajstine vrednosti dobrega imena.

Izvezem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev

V Sloveniji je možno izvzeti dobičke iz odsvojitve lastniških deležev v višini 50 % zneska. Takšen izvezem je možen, če je bil zavezanec, ki ustvari dobiček, udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 % in znaša čas trajanja te udeležbe v kapitalu oziroma upravljanju

gospodarske družbe, zadruge ali druge oblike organiziranja najmanj 6 mesecev in je v tem obdobju nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo.

Tudi v Italiji je možno izvzeti 40 % vrednosti iz davčne osnove. Za takšen izvzem je potrebno imeti lastniški delež vsaj tri leta in vsaj 5 % delež v kapitalu.

Prevrednotenje in odpis terjatev

Tako v Sloveniji kot v Italiji so prevrednotenja in odpisi terjatev priznani kot odhodki. V Sloveniji se prevrednotenja in odpisi priznajo v obračunanih zneskih, vendar znesek teh odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od naslednjih zneskov:

- Zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih dejansko odpisanih terjatev;
- Zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

V Italiji se prevrednotenja in odhodki priznajo v obračunanih zneskih, a največ v višini 0,5 % nominalne ali nabavne vrednosti. Pri izračunu najvišjega priznanega zneska se upoštevajo tudi rezervacije za tveganja v zvezi s terjatvami. Odbitek ni več dopusten, ko skupna vrednost oslabitev doseže 5 % nominalne ali nakupne vrednosti terjatev, izhajajočih iz bilance na koncu obdobja.

8.2 Razlike med slovensko in italijansko poslovno bilanco

Stroški blaga, materiala in storitev (drobni inventar)

Slovenska ureditev omogoča, da se sredstva, katerih posamična vrednost ne presega 500 evrov, lahko štejejo kot strošek v obdobju, v katerem se pojavijo. Tudi italijanska ureditev ima takšno obravnavo, le da pri njih vrednost posamičnega sredstva ne sme presegati 516,46 evra.

Stroški dela

V Sloveniji se lahko podjetje odloči, da v knjigovodskih razvidih ne oblikuje rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. To je možno le ob predpostavki, da ni velikih razlik med ocenjenim zneskom potrebnih letno oblikovanih rezervacij in dejanskim zneskom stroškov za jubilejne nagrade (Slovenski inštitut za revizijo 2006). V Italiji pa mora podjetje letno vplačevati v poseben sklad znesek enak 1/13,5 letnega zneska plačila zaposlenemu.

Naštete razlike imajo skupno pomembno vlogo pri odločanju o sedežu d. o. o med Slovenijo in Italijo.

9 USTANOVITEV D. O. O. V SLOVENIJI IN ITALIJI

9.1 Različne oblike družbe z omejeno odgovornostjo

V poenostavljenem primeru obdavčitve d. o. o. bomo obravnavali navadno, splošno uporabljeno pravno obliko družbe z omejeno odgovornostjo. V Italiji se lahko družba z omejeno odgovornostjo oblikuje še na dva druga načina, katera bomo predstavili v nadaljevanju.

Družba z omejeno odgovornostjo v poenostavljeni obliki (s. r. l. s.)

Posebnost takšne pravnoorganizacijske ureditve družbe je, da jo lahko ustanovijo le fizične osebe, ki so mlajše od 35 let starosti. Pomembna razlika je tudi pri ustanovitvenem kapitalu, saj je potreben le 1 evro kapitala. Od navadne družbe z omejeno odgovornostjo se razlikuje tudi po stroških ustanovitve. Pri ustanovitvi ni treba plačati notarskih stroškov, stroškov administrativnega dela in taks. Družba ima lahko kapital največ do 9.999 evrov. Omejitev je tudi pri vodenju družbe, saj je lahko direktor takšne družbe le družbenik. Ko družba preseže postavljene omejitve, npr. edini družbenik dopolni 35 let starosti, se s. r. l. s spremeni bodisi v s. r. l., ali v s. r. l. c. r. (Iori 2012, 12–19.)

Družba z omejeno odgovornostjo z nižjim kapitalom (s. r. l. c. r.)

Tudi takšna oblika družbe z omejeno odgovornostjo ima enake zahteve po kapitalu, kot s. r. l. s. Ob ustanovitvi se zahteva kapital od 1 evra do 9.999 evrov. Takšno obliko s. r. l. lahko koristijo le fizične osebe, ki so stare 35 ali več let. Tako kot pri s. r. l. s. je potrebno tudi pri takšni pravnoorganizacijski obliki ustanovitveni znesek vplačati ob ustanovitvi v celotnem znesku. Pri ustanovitvi ni nikakršnih olajšav z vidika stroškov. Ustanovitelj mora plačati enake prispevke, takse, ipd. kot pri navadni s. r. l. Razlika s s. r. l. je v zahtevanem kapitalu ter zahtevani starosti lastnika, ki pa mora biti fizična oseba. (Ferrajoli 2012, 19–25.)

V preglednici 4 je prikazana primerjava stroškov ustanovitve s. r. l., s. r. l. s., s. r. l. c. r.

Preglednica 4: Primerjava stroškov ustanovitve s. r. l.

Opis	S. r. l. (zneski v evrih)	S. r. l. s. (zneski v evrih)	S. r. l. c. r. (zneski v evrih)
Stroški notarskih storitev	800	0	800
Takse	400	0	400
Letni prispevek gospodarski zbornici	200	200	200
Prispevki za administrativne dejavnosti	90	0	90
Drugo	546,77	546,77	546,77
SKUPAJ	2036,77	746,77	2036,77

Vir: Savia 2012.

9.2 Načini ustanovitve družbe z omejeno odgovornostjo

Družba z omejeno odgovornostjo se lahko ustanovi na različne načine. Lahko se ustanovi pri notarju, kjer notar uredi vse potrebno. Podjetje se obenem lahko ustanovi tudi na t. i. točkah VEM (vse na enem mestu).

Na točkah VEM se lahko na enem mestu ustanovi d. o. o., kjer poskrbijo za vse potrebne formalnosti. Točka VEM družbenikom pripravi ali pomaga pripraviti vse listine, ki jih je treba priložiti predlogu za vpis ustanovitve družbe v sodni register, in ta predlog v imenu družbenikov tudi vloži. Poleg fizičnega obiska točk VEM je mogoče ustanoviti enoosebno d. o. o. tudi preko spleta. Takšna storitev se imenuje e-VEM. Preko portala je možno urediti vse potrebno razen formalnosti, ki so povezane z AJPES.

Tudi v Italiji je mogoče ustanoviti s. r. l. preko spleta. Takšen način ustanovitve gospodarske družbe in komuniciranja z javnimi ustanovami je poimenovan ComUnica (Comunicazione Unica). Z uporabo posebnega programa lahko podjetje odda vse potrebne dokumente za ustanovitev družbe.

Pomembna novost v Sloveniji je t. i. e-TRR. Elektronski transakcijski račun je spletna aplikacija, ki fizičnim oziroma bodočim pravnim osebam omogoča odpiranje začasnega depozitnega računa za vplačilo ustanovnega kapitala družbe. Račun je začasen in se uporabi samo za tisto transakcijo, ki je potrebna za ustanovitev družbe. Preko portala se pri eni izmed partnerskih bank odpre račun, iz katerega se nato nakaže denar za ustanovitev družbe. Ob opravljeni transakciji banka izda elektronsko podpisano potrdilo o vplačanem kapitalu. Ravno to potrdilo o vplačanem kapitalu pa družbenik potrebuje za oddajo predloga za vpis v sodni register.

ZGD določa (ZGD, 47. člen), da mora družba ob ustanovitvi v statutu navesti sedež podjetja. Sedež podjetja ni nujno prostor v lasti ali najemu podjetja, ampak je to lahko t. i. virtualna pisarna. Virtualna pisarna predstavlja poslovni prostor, ki ga nudijo podjetja, specializirana za

takšno dejavnost. Z virtualno pisarno najamemo poslovni prostor ter vse storitve, ki jih podjetje za normalno poslovanje potrebuje. Tako lahko poleg poslovnega prostora najamemo še obveščanje o prispeli pošti, posredovanje prejete pošte preko elektronske ali navadne pošte, sprejemanje in posredovanje klicev in faksov ter ostale pisarniške storitve. Na takšen način podjetju ni potrebno kupovati ali fizično najemati prostorov in biti neposredno prisoten v določeni državi. Takšen način poslovanja se mi zdi primeren za storitvena in manjša podjetja ter za širitev na nove trge. Virtualne pisarne je mogoče najeti tako v Sloveniji kot v Italiji.⁶

9.3 Pavšalna obdavčitev

V Sloveniji je s 1. januarjem 2013 stopil v veljavo nov ZDDPO-2, kateri uvaja t. i. pavšalno obdavčitev. Za pavšalno obdavčitev se lahko odločijo samostojni podjetniki in gospodarske družbe. Za takšno obdavčitev se lahko odloči subjekt, ki ne presega 50.000 evrov prihodkov. S pavšalno obdavčitvijo podjetjem ni potrebno ugotavljati priznanih odhodkov, ampak se kot odhodke prizna 70 % prihodkov. Ostalih 30 % prihodkov je obdavčenih z ustrezno davčno stopnjo (kot določeno z ZDDPO). V sistemu pavšalne obdavčitve se ne upoštevajo olajšave.

V preglednici 5 je prikazana pavšalna obdavčitev družbe z omejeno odgovornostjo za leto 2013, ki ima 45.000 evrov prihodkov.

Preglednica 5: Primer pavšalne obdavčitve d. o. o.

	Družba z omejeno odgovornostjo (zneski v EUR)
Obdavčljivi prihodki 2013	45.000
Normirani odhodki	31.500
Obdavčljivi pavšalni dobiček	13.500
Davek 2013 (davčna stopnja 17 %)	2.295

Iz preglednice 5 je razvidno, da bi imelo podjetje s 45.000 evri prihodkov, 31.500 evrov normiranih odhodkov. Upoštevajoč veljavno davčno stopnjo za davčno obdobje 2013, bi morale podjetja plačati 2.295 evrov davka.

⁶ V Sloveniji (Data b. l.) se lahko najame virtualno pisarno na primer v Ljubljani. Skupen znesek najemnine znaša približno 140 evrov na mesec. – V Italiji (Business center b. l.) se lahko najame virtualna pisarna (it. Ufficio virtuale) na primer v Padovi. Najemnina znaša 249 evrov na mesec.

9.4 Stroški ustanovitve

Slovenija

V kolikor ustanovimo podjetje pri notarju, moramo plačati notarske storitve. Podjetniški portal (2011) navaja, da moramo v primeru ustanovitve enoosebne d. o. o. z ustanovitvenim kapitalom v višini 8.000 evrov plačati pristojbino v višini 83 evrov. Višina zneska pristojbine se razlikuje glede na znesek ustanovitvenega kapitala. V kolikor gre za sestavo notarskega zapisa družbene pogodbe, je pristojbina povečana za 80 %, torej na 149,4 evra. Pristojbina predloga za vpis v sodni register znaša 37 evrov. Za vpise v druge registre je notar upravičen do pristojbine za porabo časa, katero obračuna po predpisih (vsake pol ure dela se obračuna 37 evrov).⁷ Potrebno je poravnati še ostale stroške, kot so pisarniški stroški, pristojbine za overitve itd. Skupno znašajo notarski stroški pri ustanovitvi d. o. o. 371,4 evra.

Italija

Pri ustanovitvi s. r. l. so stroški višji kot v Sloveniji. Stroški notarskih storitev znašajo približno 800 evrov. Potrebno je vplačati še razne takse, ki skupno znašajo 400 evrov. Tudi storitve administracije s strani javnih ustanov je treba plačati, in sicer 90 evrov. Članstvo v gospodarski zbornici stane gospodarsko družbo 200 evrov. S. r. l. mora plačati še druge stroške, ki skupno znašajo 546,77 evra. Skupno torej nanesejo stroški ustanovitve s. r. l. 2036,77 evra (Savia 2012).

⁷ Upoštevali smo, da notar potrebuje za notarske storitve 2 uri in pol dela.

10 OBDAVČITEV DOHODKA D. O. O. V SLOVENIJI IN ITALIJI – ANALIZA PRIMERA

Na primeru večosebne družbe⁸ z omejeno odgovornostjo bomo prikazali obdavčitev dohodka družbe v Sloveniji in Italiji za leto 2012. Obravnavana družba ima sedež v Sloveniji in se ukvarja z veleprodajo. Ustanovitelji družbe so fizične osebe. Če bi bil ustanovitelj pravna oseba, bi moralo podjetje upoštevati zakonska določila glede transfernih cen, konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in konsolidacijo računovodskih izkazov. Podjetje ima zadosten kapital, zato ni potrebe po tanki kapitalizaciji.

Prikazano podjetje smo izbrali zato, ker zaradi možnega poslabšanja gospodarskih razmer v Sloveniji, razmišlja o alternativah z vidika obdavčitve dohodkov. Ena izmed takšnih alternativ je selitev sedeža družbe v Italijo. Preučili bomo, ali je takšna selitev z vidika obdavčitve dohodkov smiselna. Za lažji prikaz smo preračunali prihodke na zaokrožen znesek ter temu proporcionalno preračunali odhodke.

V diplomski nalogi bomo zaradi boljše preglednosti in nazornosti predpostavljali, da so stroški računovodstva v obeh državah enaki. S pomočjo tarif za slovenske in italijanske računovodske servise lahko sicer ugotovimo, da se stroški računovodskih storitev med državama bistveno ne razlikujejo. Vzemimo za primer 500 vknjižb na leto. Tako v Sloveniji kot v Italiji stane takšna storitev 3.000 evrov. Izdelava letne bilance stanja stane v Sloveniji 500 evrov, medtem ko v Italiji stane 400 evrov. (Združenje računovodskih servisov 2004; Gospodarska zbornica Slovenije 2007; Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili 2011)

⁸ V nadaljevanju Podjetje X.

V preglednici 6 prikazujemo izkaz poslovnega izida za leto 2012. Iz preglednice je razviden delež posameznih postavk glede na celotne prihodke.

Preglednica 6: Izkaz poslovnega izida za leto 2012

Postavka		Delež od prihodkov	Leto 2012 (zneski v EUR)
A.	ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	100,0%	1.000.000
I.	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	100,0%	1.000.000
F.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	100,0%	1.000.000
G.	POSLOVNI ODHODKI	91,3%	913.137
I.	Stroški blaga, materiala in storitev	74,8%	747.850
2	Stroški porabljenega materiala	65,3%	652.717
3	Stroški storitev	9,5%	95.133
II.	Stroški dela	14,5%	144.800
III.	Odpisi vrednosti	1,5%	15.239
IV.	Drugi poslovni odhodki	0,5%	5.248
H.	DOBIČEK IZ POSLOVANJA	8,7%	86.863
J.	FINANČNI PRIHODKI	0,4%	4.254
III.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	0,4%	4.254
K.	FINANČNI ODHODKI	1,0%	9.774
II.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	1,0%	9.774
L.	DRUGI PRIHODKI	0,1%	794
II.	Drugi finančni prihodki in ostali prihodki	0,1%	794
M.	DRUGI ODHODKI	1,0%	9.774
N.	CELOTNI DOBIČEK	7,2%	72.363

Vir: Podjetje X 2012.

Kot je razvidno iz preglednice, ima podjetje ob 1.000.000 evrov prihodkov 72.363 evrov dobička. Ob veljavni zakonodaji mora gospodarska družba plačati 18 % davek od dohodkov. Ker pa niso vsi odhodki davčno priznani, je potrebno izvzeti davčno nepriznane odhodke.

V nadaljevanju bomo prikazali vpliv nekaterih postavk, iz katerih je najboljše razvidna razlika med slovensko in italijansko davčno zakonodajo.

Podjetje je v letu 2012 nakazalo 1.000 evrov dobrodelni organizaciji. Poleg tega je podjetje v predhodnem davčnem obdobju kupilo tudi službeno vozilo v znesku 25.000 evrov, ki je v uporabi vseh zaposlenih. Stroški vzdrževanja in goriva tega edinega vozila so bili 4.000 evrov. V prvih dneh leta 2012 se je podjetje odločilo obnoviti IT infrastrukturo v višini 50.400 evrov. Obroke zakupa bo podjetje odplačevalo 4 leta, stroške zakupa opreme pa bo amortiziralo 5 let. Stroški, povezani s telefoni, so znašali 6.000 evrov. Podjetje je ob uvedbi novega izdelka organiziralo manjšo predstavitev v svojih prostorih. Pri predstavitvi so nastali stroški reprezentance v višini 2.000 evrov. Podjetje je imelo tekom leta stroške vzdrževanja opreme v višini 20.000 evrov. Lastnik podjetja si je iz podjetja plačal tečaj za voditelja čolna

v višini 770,74 evra. Tekom leta se je v podjetju zaposlil invalid za skrajšan delovni čas (strošek plač je znašal 6.000 evrov).

10.1 Obdavčitev dohodkov v Sloveniji

Donacije dobrodelnim organizacijam

Po slovenski zakonodaji so donacije dobrodelnim organizacijam davčno nepriznani odhodek, zato jih je potrebno izvzeti iz davčno priznanih odhodkov. Velja pa za takšne donacije davčna olajšava v višini celotnega zneska, zato lahko takšno olajšavo tudi uveljavljamo, vendar največ do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca ter največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Stroški reprezentance

Stroški reprezentance so le delno priznani, in sicer v višini 50 % vrednosti. Zato je treba 1.000 evrov izvzeti iz davčno priznanih odhodkov in tako povečati davčno osnovo.

Stroški za privatno življenje lastnikov

Stroški, ki zavedajo privatno življenje lastnikov, so v celoti davčno nepriznani, zato jih je potrebno izvzeti iz davčno priznanih odhodkov in tako povečati davčno osnovo.

Zaposlitev invalida

Podjetje je zaposlilo invalida za skrajšan delovni čas, za kar je upravičeno do olajšave v višini 50 % zneska njegovih plač. Podjetje je torej upravičeno do 3.000 evrov davčne olajšave.

Finančni zakup

Podjetje je v začetku leta investiralo 50.400 evrov v IT infrastrukturo, za kar v Sloveniji velja davčna olajšava za investicije v višini 40 % vrednosti. Ker je takšna olajšava enkratna, ima tudi enkraten davčni učinek. Zato bomo v nadaljevanju upoštevali, kot da takšne olajšave ne uveljavljamo. Če pa bi takšno olajšavo upoštevali, bi se davčna osnova znižala na 43.934 evrov in bi bil davek nižji za 4.896 evrov.

V preglednici 7 je prikazana davčna bilanca za leto 2012. Iz nje je razvidno upoštevanje določenih postavk pri izračunu davčne osnove.

Preglednica 7: Davčna bilanca za leto 2012

Zap. št.	Postavka	Znesek v EUR
1.	PRIHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	1.000.000
4.	DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	1.000.000
5.	ODHODKI, ugotovljeni po računovodskih predpisih	927.637
6.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – zmanjšanje	2.771
6.14	Nepriznani odhodki za stroške, ki zadevajo privatno življenje	771
6.14.1	Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	771
6.20	Nepriznani odhodki za donacije	1.000
6.24	Nepriznani odhodki v višini 50 odstotkov stroškov reprezentance	1.000
7.	Popravek odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov – povečanje	0
8.	DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	924.866
9.	RAZLIKA med davčno priznanimi prihodki in odhodki	75.134
13.	DAVČNA OSNOVA	75.134
15.	Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	4.000
15.10	Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.000
15.13	Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, ekološke in religiozne namene	1.000
16.	OSNOVA ZA DAVEK	71.134
17.	DAVEK	12.804

Kot je razvidno iz davčne bilance, bi podjetje brez upoštevanja davčne olajšave za investicije za davčno obdobje 2012 plačalo davek v višini 12.804 evrov (davčna stopnja 18 %).

10.2 Obdavčitev dohodkov v Sloveniji z upoštevanjem davčne olajšave na investicije

V preglednici 8 bomo prikazali obdavčitev družbe za obdobje petih let. Družba bo vsako leto investirala znesek amortizacije in čistega dobička v okviru davčno priznanih investicijskih olajšav. Družba pričakuje enakomerno rast prihodkov in dobička v višini 10 % letno.

Preglednica 8: Projekcija obdavčitve d. o. o.

Postavka	Zaporedna številka	Davčno obdobje 2012 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2013 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2014 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2015 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2016 (zneski v EUR)
Prihodki	1	1.000.000	1.100.000	1.210.000	1.331.000	1.464.100
Amortizacija	2	54.352	59.787	65.766	72.342	79.576
Dobiček pred davkom	3	72.363	79.599	87.559	96.315	105.947
Davčna stopnja	4	18 %	17 %	16 %	15 %	15 %
Davek od dobička brez upoštevanja davčne olajšave na investicije	$5 = 3 * 4$	13.025	13.532	14.009	14.447	15.892
Čisti dobiček	$6 = 3 - 5$	59.338	66.067	73.550	81.868	90.055
Investicije	$7 = 2 + 6$	113.689	125.854	139.315	154.210	169.631
Davčna olajšava (40 %)	$8 = 7 * 40 \%$	45.476	50.342	55.726	61.684	67.852
Davčna osnova po davčni olajšavi	$9 = 3 - 8$	26.887	29.258	31.833	34.631	38.094
Davek od dobička po davčni olajšavi	$10 = 9 * 4$	4.840	4.974	5.093	5.195	5.714

Iz preglednice 8 je razvidno, da bi družba v Sloveniji, z upoštevanjem davčne olajšave, plačala za davčno obdobje 2012 davek od dohodkov v višini 4.840 evrov. V primeru neupoštevanja davčne olajšave bi znašal davek 13.025 evrov. Torej je davčna olajšava znižala davek od dohodkov za približno 63 %.

Iz tega lahko ugotovimo, da znaša efektivna davčna stopnja za leto 2012 brez upoštevanja davčne olajšave 18 %, z upoštevanjem davčne olajšave pa znaša efektivna davčna stopnja 7 %. Za davčno obdobje 2015 znaša efektivna davčna stopnja brez upoštevanja davčnih olajšav 15 %, z upoštevanjem davčne olajšave pa le 5 %.

Efektivna davčna stopnja za obdobje 2012 - 2016 je prikazana v preglednici 9. Iz nje je razviden vpliv davčne olajšave na končni znesek davka od dohodkov pravnih oseb.

Preglednica 9: Efektivna davčna stopnja

	Davčno obdobje 2012	Davčno obdobje 2013	Davčno obdobje 2014	Davčno obdobje 2015	Davčno obdobje 2016
Efektivna davčna stopnja brez upoštevanja davčne olajšave	18%	17%	16%	15%	15%
Efektivna davčna stopnja z upoštevanjem davčne olajšave	7%	6%	6%	5%	5%

Za potrebe večjih investicij lahko družba pridobi sredstva z dokapitalizacijo. V preglednici 10 bomo prikazali, koliko investicij je potrebnih, da je davek od dohodkov enak nič.

Preglednica 10: Prikaz potrebnih investicij za ničelno davčno osnovo

Postavka	Davčno obdobje 2012 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2013 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2014 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2015 (zneski v EUR)	Davčno obdobje 2016 (zneski v EUR)
Prihodki	1.000.000	1.100.000	1.210.000	1.331.000	1.464.100
Amortizacija	54.352	59.787	65.766	72.342	79.576
Dobiček pred davkom	72.363	79.599	87.559	96.315	105.947
Davčna stopnja	18 %	17 %	16 %	15 %	15 %
Davek od dobička brez upoštevanja davčne olajšave na investicije	13.025	13.532	14.009	14.447	15.892
Čisti dobiček	59.338	66.067	73.550	81.868	90.055
Investicije	180.908	198.998	218.898	240.788	264.867
Davčna olajšava (40 %)	72.363	79.599	87.559	96.315	105.947
Davčna osnova po davčni olajšavi	0	0	0	0	0
Davek od dobička po davčni olajšavi	0	0	0	0	0

V letu 2012 bi bilo ob dobičku 72.363 evrov potrebnih 180.908 evrov investicij, da bi se s pomočjo davčne olajšave znižalo davčno osnovo na nič evrov in se tako izognilo plačilu

davka od dohodkov. V letu 2015 pa bi bilo potrebno 240.788 evrov investicij, da bi se ob dobičku v višini 96.315 evrov znižalo davčno osnovo in plačalo nič davka od dohodkov.

10.3 Obdavčitev dohodkov v Italiji

V Italiji mora d. o. o. poleg davka od dohodka plačati tudi regionalni davek na pridobitne dejavnosti (IRAP). Preglednica 11 prikazuje izračun regionalnega davka na pridobitne dejavnosti.

Preglednica 11: Izračun davka IRAP

	SKUPAJ (zneski v EUR)
A) Čisti donos	1.000.000
1) Prihodki od prodanih proizvodov in storitev	1.000.000
B) Stroški proizvodnje	758.720
6) Stroški surovine in materiala	652.717
7) Stroški storitev	63.422
8) Najemnine	31.711
10 a) Amortizacija neopredmetenih osnovnih sredstev	7.609
10 b) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev	3.261
Davčna osnova	241.280
Davek	9.410

Iz preglednice 11 je razvidno, da bi podjetje plačalo 9.410 evrov regionalnega davka. Kot je tudi razvidno, davek ne bremeni poslovnega izida, ampak čisti donos podjetja. Podjetje bi moralo plačati ta davek tudi v primeru negativnega poslovnega izida.

Družba z omejeno odgovornostjo v Italiji plača davek od dohodkov v višini 27,5 % od davčne osnove.

Stroški reprezentance

V našem primeru so stroški reprezentance v celoti priznani kot odhodki, saj ne presegajo 1,3 % prihodkov. V kolikor bi znesek stroškov reprezentance presegal 1,3 % prihodkov, bi morali davčno osnovo povečati za presežek stroškov.

Donacije dobrodelnim organizacijam

Tudi v Italiji so donacije dobrodelnim organizacijam davčno nepriznan odhodek, velja pa za njih davčna olajšava. Takšna olajšava velja največ do zneska, ki ustreza 10 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, ter največ do višine 70.000 evrov.

Stroški vzdrževanja vozila

V primeru 4.000 evrov stroškov za vzdrževanja službenega vozila, vključno z gorivom, odhodki niso v celoti priznani. Davčno priznanih je samo 40 % stroškov vzdrževanja vozila. Zato moramo iz davčno priznanih odhodkov izvzeti 60 % od 4.000 evrov, torej je izvzetih 2.400 evrov.

Stroški telefoniranja

Stroški, ki so povezani s telefonom, niso priznani v celoti. Priznanih je 80 % odhodkov za telefoniranje. Ker ima podjetje 6.000 evrov stroškov, je priznanih le 80 %, torej 4.800 evrov. Zato je potrebno davčno osnovo povečati za 1.200 evrov.

Nakup službenega vozila

Nakup službenega vozila v Italiji ni v celoti davčno priznan. Pomembna razlika s slovensko zakonodajo je, da je določena najvišja davčno priznana vrednost vozila. Najvišja davčno priznana vrednost avtomobila znaša 18.075,99 evra. Ker je vozilo stalo podjetje 25.000 evrov, bo priznan odhodek le v višini 18.075,99 evra. Amortizacijski koeficient (Gabrielli 2009) je določen v višini 25 %, davčno priznanih (Gaiani 2012) pa je le 40 % vrednosti amortizacijskega zneska. Zato bo od 18.075,99 evrov priznanih le 40 % od 25 % amortizacijske vrednosti. Posledica tega je, da moramo davčno osnovo povečati za 4.442,40 evra.

Finančni zakup

Podjetje je v začetku leta z zakupom posodobilo IT infrastrukturo. Zakup bo trajal 4 leta, amortizacija pa bo trajala 5 let. Ker je časovno obdobje zakupa daljše od dve tretjini časa amortizacije, je vrednost zakupa v celoti davčno priznana. Zato je v vsakem davčnem obdobju priznanih 12.600 evrov (50.400/4).

Vzdrževanja opreme

V primeru stroškov vzdrževanja opreme v višini 20.000 evrov je znesek v celoti davčno priznan. To pa zato, ker znesek ne presega 5 % vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

Privatno življenje lastnikov

Stroški, povezani s privatnim življenjem lastnikov, so davčno nepriznani, zato jih je treba izvzeti v celotnem znesku.

IRAP

Iz davčne osnove je mogoče izvzeti 10 % plačanega zneska IRAP.

Izračun davka IRES

Iz preglednice 12 je razvidno upoštevanje posameznih postavk pri izračunu ter izračun davka IRES.

Preglednica 12: Izračun davka IRES

		Zneski v EUR
	DOBIČEK PRED DAVKI	72.362,9
Obrazec RF	Zmanjšanje odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov	
RF18	Nepriznani odhodki za donacije	1.000,0
RF19	Odhodki, povezani s prevoznimi sredstvi, nepriznani po členu 164 TUIR	2.400,0
RF22	Nepriznani odhodki za amortizacijo	5.642,4
RF24	Odhodki po čl. 108, 109, odst. 5, za zadnje obdobje, ali za ostala obdobja (čl. 109, odst. 4)	2.000,0
RF32	Druge postavke, ki povečujejo davčno osnovo	
	Postavka 34	770,7
	Skupno povečanje davčne osnove	11.042,4
	Povečanje odhodkov na raven davčno priznanih odhodkov	
RF43	Odhodki / Negativne postavke ne v celoti izvzete	2.000,0
RF54	Druge postavke, ki zmanjšujejo davčno osnovo	1.941,0
	Postavka 12	941,0
	Donacije	1.000,0
	Skupno zmanjšanje davčne osnove	3.941,0
	Davčna osnova za davek IRES	79.464,3
	IRES	21.852,7

V Italiji bi znašal davek od dohodkov 21.852,7 evra, kar je več kot v Sloveniji, kjer bi plačali 12.804 evre davka. V Italiji je potrebno IRES prišteti še IRAP, kar skupno znese 31.262,6 evra. Torej bi nam v Italiji po plačilu davkov ostalo 41.100,3 evra dobička. V tem primeru je obdavčitev v Sloveniji za približno 60 % nižja kot v Italiji

11 SKLEP

Slovenija je tako kot Italija v Evropski uniji in obe državi imata skupno valuto. Obe sledita uredbam in direktivam EU. Posledica uskladitve nacionalne zakonodaje z evropsko je očitna pri davku na dodano vrednost. Na podlagi analize zakonodaj na področju DDV ni opaziti bistvenih razlik. Razlika se pojavlja pri davčnih stopnjah, a tudi tu veljajo omejitve in pravila EU. Splošna stopnja DDV je v Italiji za eno odstotno točko višja kot v Sloveniji. Na podlagi navedenega menimo, da takšna razlika ne vpliva pomembneje na odločitve o selitvi podjetij v drugo državo.

Posebnost italijanske zakonodaje je regionalni davek na pridobitne dejavnosti. Takšen davek je obremenjujoč za podjetja in ni v skladu z zakonodajo EU. Obremenjujoč je zato, ker bremeni čisti donos podjetja. Tako se lahko v praksi zgodi, da je podjetje obdavčeno tudi v primeru negativnega poslovnega izida, kar še poveča negativno stanje ob koncu davčnega obdobja. Zakonodajne smernice EU ne dovoljujejo uvajanja dodatnih davkov, ki so podobni davku na dodano vrednost. V Italiji morajo podjetja poročati še za regionalni davek in za t. i. sektorske študije, kjer davčna uprava preverja skladnost poslovanja posameznega podjetja s povprečjem sektorja. Te vrste poročanja v Sloveniji nimamo.

Na področju davka od dohodkov pravnih oseb se pojavlja očitna razlika v davčni stopnji. V Sloveniji bo, po prehodnem obdobju, davčna stopna davka od dohodkov 15 %. V Italiji pa je ta davek obračunan v višini 27,5 %. Temu davku je potrebno v Italiji prišteti še regionalni davek na pridobitne dejavnosti v višini 3,9 %.

Pomembna razlika se pojavlja tudi pri davčnih olajšavah. V Italiji se obseg davčnih olajšav med leti precej spreminja. Nekatera leta imajo zelo veliko davčnih olajšav, kot so jih imeli na primer leta 2008, ko je nastopila finančna kriza. Leta 2012 pa so davčne olajšave zmanjšali. Po našem mnenju so te sedaj veliko bolj smiselno usmerjene. Leta 2012 ni bilo davčnih olajšav, kot na primer »kredit davka« za mlade nogometaše, temveč se je pojavil »kredit davka« za investicije v kmetijstvu. Izsledki primerjalne analize dokazujejo, da v Italiji še vedno ni tako visokih in številčnih davčnih olajšav kot v Sloveniji. V Sloveniji imamo nekaj davčnih olajšav, vendar so te premišljene in usmerjene v spodbujanje investiranja in zaposlovanja.

V Italiji se davčne stopnje in obseg davčnih olajšav skozi leta veliko spreminjajo. Leta 2012 so, glede na leto 2008, davčne olajšave zmanjšali. Sicer v Italiji še vedno ni takšnih olajšav kot v Sloveniji. V Sloveniji imamo nekaj davčnih olajšav, a le te so premišljene in usmerjene v spodbujanje investiranja in zaposlovanja.

Analiza zakonodaje na obravnavanem področju v času nastopa krize (veljavna dne 1. 1. 2009) in današnja ureditvijo (veljavna dne 1. 1. 2013) ter njuna primerjalna analiza kažeta, da se je Slovenija na davčnem področju bolje odzvala na otežene ekonomske razmere kot Italija. V

Italiji so povišali omejitev pokrivanja davčnih izgub iz preteklih let, prepolovili nekatere stopnje davčno priznane amortizacije in spremenili »kredite davkov«. V enakem obdobju so se v Sloveniji povišale in uvedle nove davčne olajšave, obenem se je znižal davek od dohodkov pravnih oseb.

Razlika med zakonodajama je tudi v podrobnosti in obsegu zakonodaje. Tako imajo na primer v Italiji več amortizacijskih koeficientov za nakup avtomobila, katerih stopnja je odvisna od sektorja, v katerem podjetje posluje. Razlike so opazne tudi pri določanju ostalih davčno priznanih odhodkov, kjer je opredeljenih veliko podrobnosti, ki vnašajo zmedo. Ugotavljamo, da je slovenska zakonodaja bolj enostavna in pregledna v primerjavi z italijansko.

Podjetje mora ob selitvi v drugo državo razmisliti tudi o stroških ustanovitve družbe v drugi državi. Takšni stroški niso nepomembni, predstavljajo pa proporcionalno majhen del celotnih stroškov. Stroški ustanovitve enoosebne d. o. o. v Sloveniji so v primerjavi z Italijo nižji.

Običajno morajo podjetja za svoje nadaljnje poslovanje oziroma razvoj investirati. Tu je med davčnima ureditvama držav bistvena razlika, katera ima lahko pomemben vpliv na odločitev selitve sedeža podjetja v Slovenijo. V Sloveniji velja davčna olajšava na investicije v višini 40 % investiranega zneska, v Italiji pa takšne davčne olajšave ni. V analitičnem delu diplomskega dela smo prikazali, da ima lahko takšna olajšava velik davčni vpliv. Podjetje je s strani države stimulirano za nadaljnjo investiranje in poslovanje. Država se v zameno za investiranje odpoveduje delu davščin in tako omogoča podjetju večje prihranke. Še večja spodbuda za selitev sedeža v Slovenijo velja za raziskovalna oziroma razvojna podjetja, saj država omogoča 100 % davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Iz vsega navedenega se lahko sklepa, da imata največji pomen in težo pri odločitvi o selitvi podjetja med Slovenijo in Italijo davek od dohodkov pravnih oseb in regionalni davek na pridobitne dejavnosti. Na osnovi ugotovitev lahko trdimo, da je iz davčnega vidika smiselno ustanoviti družbo z omejeno odgovornostjo v Sloveniji.

LITERATURA

- Bevčič, Albert. 2000. *Davki, računovodstvo in revidiranje gospodarskih družb v Sloveniji in Italiji*. Ljubljana, Trst: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zbor tržaških računovodij.
- Bullo, Alvise. 2013. Irap relativa a spese per il personale: Rimborso irpef/ires per mancata deduzione irap. V *La settimana fiscale* 6, ur. Mauro Rampinelli, 29–33. Milano: Il sole 24 ore.
- Carrieri, Renata. 2012. Nuove deduzioni IRAP. V *La settimana fiscale* 39, ur. Mauro Rampinelli, 32-34. Milano: Il sole 24 ore.
- Centa Debeljak, Mojca in Štefan Kuhar. 2006. *Informiranje davčnih zavezancev v zvezi s transfernimi cenami*.
[Http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Novice_1/Gradivo_za_transfere_cene.pdf](http://www.durs.gov.si/fileadmin/durs.gov.si/pageuploads/Novice_1/Gradivo_za_transfere_cene.pdf) (18. 3. 2013).
- Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. 2011. *Commentario alla nuova tariffa dei commercialisti*.
[Http://www.cndcec.it/MediaContentResource.ashx?/PortalResources/News/Attachment/12c4c554-06b8-41ad-9ba3-d246ad7949bc/Commentario%20Nuova%20Tariffa_digitale.pdf](http://www.cndcec.it/MediaContentResource.ashx?/PortalResources/News/Attachment/12c4c554-06b8-41ad-9ba3-d246ad7949bc/Commentario%20Nuova%20Tariffa_digitale.pdf) (20. 2. 2013).
- Dan, Gianluca in Angelo Francioso. 2011. *IRAP 2011: determinazione della base imponibile*.
[Http://www.microsoft.com/business/it-it/Content/Pagine/news.aspx?cbcid=64](http://www.microsoft.com/business/it-it/Content/Pagine/news.aspx?cbcid=64) (19. 2. 2013).
- Ferrajoli, Luigi. 2012. Decreto »Sviluppo«: Nuova S. r. l. a capitale ridotto per gli »over« 35. V *I focus fiscali* 5, ur. Mauro Rampinelli, 19–25. Milano: Il sole 24 ore.
- Gabrielli, Roberto. 2009. *Acquisto e vendita di autovetture ad uso promiscuo*.
[Http://www.rgabrielli.it/res/site67576/res464753_Acquisto-e-vendita-AUTO.pdf](http://www.rgabrielli.it/res/site67576/res464753_Acquisto-e-vendita-AUTO.pdf) (18. 2. 2013).
- Gaiani, Luca. 2012. *Auto aziendali, deducibilità dimezzata*.
[Http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-10-16/auto-aziendali-deducibilita-dimezzata-063955.shtml?uuid=AbMQeWtG](http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2012-10-16/auto-aziendali-deducibilita-dimezzata-063955.shtml?uuid=AbMQeWtG) (18. 2. 2013).
- Gherbassi, Dionisio, Iztok Mirošič, Alan Oberdan, Štefan Pavlinjek, Majna Pangerc, Erik Pauletic, Igor Plestenjak, Nadja Prašelj, Borut Sardoč, Aleksander Sosič, Boštjan Starc, Andrej Šik, Nicola Tenze. 2010. *Poslovati v Italiji: pregled problematik in zakonodaje*. Trst: Slovensko deželno gospodarsko združenje.
- Guzina, Barbara. 2002. *Davčna bilanca podjetja*. [Http://www.finance.si/18753/Davčna-bilanca-podjetja](http://www.finance.si/18753/Davčna-bilanca-podjetja) (14. 3. 2013).
- Iori, Michele. 2012. S. r. l. semplificata: Agevolazione per gli »under« 35. V *I focus fiscali* 5, ur. Mauro Rampinelli, 12–19. Milano: Il sole 24 ore.
- Kovač, Matjaž. 2008. *Davki od A do Ž: celovit pregled obdavčitve v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo*. Ljubljana: Primath.
- Orsi, Elia. 2013. Interventi per le imprese. V *I focus fiscali* 1, ur. Mauro Rampinelli, 21–33. Milano: Il sole 24 ore.
- Pomer, Suzana. 2003. *Davki od dobička in dohodnina: mednarodna primerjava*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

- Salerno, Raffaella. 2007. *La negoziazione di crediti è prestazione di servizi?*.
[Http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/la-negoziazione-di-crediti-e-prestazione-di-servizi](http://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/la-negoziazione-di-crediti-e-prestazione-di-servizi) (26. 4. 2013).
- Savia, Enrico. 2012. *Srl: Costi Srl Normali, Costi Srl Semplificate, Costi Srl a capitale ridotto*. [Http://www.studiosavia.com/Costi_Srl.html](http://www.studiosavia.com/Costi_Srl.html) (7. 3. 2013).
- Slovenski inštitut za revizijo. 2006. *Metodološko pojasnilo o upoštevanju pravila pomembnosti pri revidiranju računovodskih izrazov v zvezi z oblikovanjem rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi ob prehodu na SRS (2006) in MSRP*.
[Http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/srs-metodolosko_pojasnilo.pdf](http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/srs-metodolosko_pojasnilo.pdf) (24. 2. 2013).
- Studio Dott. Righetti & Associati. 2012. *I.R.A.P.* [Http://www.studiorighetti.it/wp-content/uploads/2012/04/IRAP.pdf](http://www.studiorighetti.it/wp-content/uploads/2012/04/IRAP.pdf) (21. 2. 2013).

VIRI

- Business Center S. r. l. B. l. *Ufficio virtuale*. [Http://www.ufficiovirtuale.it/](http://www.ufficiovirtuale.it/) (10. 3. 2013).
- Data d. o. o. B. l. *Virtualna pisarna*. [Http://data.si/podjetniske-storitve/virtualna-pisarna/](http://data.si/podjetniske-storitve/virtualna-pisarna/) (9. 3. 2013).
- Evropska unija. 2012. *Imposte – Italia*. [Http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/italy/index_it.htm](http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/italy/index_it.htm) (19. 3. 2013).
- Gospodarska zbornica Slovenije. 2007. *Vrednost točke po računovodski tarifi (2007)*. [Http://www.gzs.si/slo//32109](http://www.gzs.si/slo//32109) (20. 3. 2013).
- L'Agenzia delle entrate. B. l. Vstopna stran. [Http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/iltuoprofilofiscale/societa](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/home/iltuoprofilofiscale/societa) (1. 2. 2013).
- L'Agenzia delle entrate. 2013. *Modello unico – societa di capitale*. [Http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/9d5f76004e6e13168766ef4b8ba41128/SC_mod_2013.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9d5f76004e6e13168766ef4b8ba41128](http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/9d5f76004e6e13168766ef4b8ba41128/SC_mod_2013.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9d5f76004e6e13168766ef4b8ba41128) (18. 2. 2013).
- Ministrstvo za finance RS. 2013. *Davki, prispevki in druge obvezne dajatve – za pravne osebe*. [Http://www.durs.gov.si/si/pravne_osebe/davki_prispevki_in_druge_obvezne_dajatve_za_pravne_osebe/](http://www.durs.gov.si/si/pravne_osebe/davki_prispevki_in_druge_obvezne_dajatve_za_pravne_osebe/) (17. 3. 2013).
- Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972. *Uradni list Republike Italije* št. 292 z dne 11.11.1972. [Http://www.normecontributi.eu/files/dpr633-72.pdf](http://www.normecontributi.eu/files/dpr633-72.pdf) (20. 2. 2013).
- Odlok predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986. *Uradni list Republike Italije* št. 269 z dne 17.11.2012. [Http://www.cs.unitn.it/~andreaus/cbpc1213/TUIR_nov%202012.pdf](http://www.cs.unitn.it/~andreaus/cbpc1213/TUIR_nov%202012.pdf) (1. 2. 2013).
- Podjetje X. 2012. *Izkaz poslovnega izida*. Interno gradivo, Podjetje X.
- Podjetniški portal. 2011. *Notarske tarife*. [Http://www.podjetniski-portal.si/ustanavljam-podjetje/registracija-podjetja/druzba-z-omejeno-odgovornostjo-doo/Registracija-doo-pri-notarju/Notarske-tarife](http://www.podjetniski-portal.si/ustanavljam-podjetje/registracija-podjetja/druzba-z-omejeno-odgovornostjo-doo/Registracija-doo-pri-notarju/Notarske-tarife) (10. 3. 2013).
- Studio Lamberti. 2012. *Elenco costi deducibili imprese*. [Http://www.studiolamberti.com/elenco_costi_deducibili_impresa.html](http://www.studiolamberti.com/elenco_costi_deducibili_impresa.html) (15. 2. 2013).
- Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1) *Uradni list RS*, št. 117/2006, spremembe *Uradni list RS*, št. 33/2009, 85/2009, 10/2010-UPB2, 85/2010, 13/2011-UPB3, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012.
- Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) *Uradni list RS*, št. 117/2006, spremembe *Uradni list RS*, št. 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012-ZDDPO-2H, 94/2012.
- Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) *Uradni list RS*, št. 42/2006 (60/2006 popr.), spremembe *Uradni list RS*, št. 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012.

Zakon o ratifikaciji konvencije med vlado Republike Slovenije in vlado Italijanske Republike o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od odhodka in premoženja. *Uradni list RS*, št. 30/2002.

Zakonski odlok št. 446 z dne 23. decembra 1997.

[Http://www.espertorisponde.ilsole24ore.com/Documenti/ProblemaDellaSettimana/2011/092011/20110919/LEGGE/DLGS_446_1997.pdf](http://www.espertorisponde.ilsole24ore.com/Documenti/ProblemaDellaSettimana/2011/092011/20110919/LEGGE/DLGS_446_1997.pdf) (1. 2. 2013).

Združenje računovodskih servisov. 2004. *Računovodska tarifa*. Ljubljana: Združenje računovodskih servisov.

PRILOGE

- Priloga 1 Povzetek Odloka predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972
- Priloga 2 Povzetek Odloka predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986
- Priloga 3 Povzetek Zakonskega odloka št. 446 z dne 23. decembra 1997
- Priloga 4 Slovar slovenskih prevodov tujih izrazov

Predmet obdavčitve	Davek na dodano vrednost se obračuna pri prodaji blaga in nujenju storitev, dobavljenih na ozemlju države pri poslovanju podjetij in uvozu.
Transakcije, ki niso predmet obdavčitve	<ul style="list-style-type: none"> • Opravljanje storitev v zvezi s podelitvijo in pogajanjem posojil. • Transakcije zavarovalnih poslov, pozavarovanj in življenjskih zavarovanj. • Transakcije, povezane s tujimi valutami, ki so zakonito plačilno sredstvo in, posojili v tujih valutah, z izjemo zbirateljskih bankovcev in kovancev in transakcij, povezanih s kritji valutnih tveganj. • Transakcije, povezane z delnicami, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, ki ne predstavljajo blaga in lastniških deležev. • Transakcije v zvezi s plačili davkov, opravljenih v imenu zavezancev s strani podjetij in finančnih ustanov. • Transakcije v zvezi z opravljanjem iger na srečo (lotto), državnih loterij, iger v zvezi s spretnostmi. • Transakcije, povezane z izvajanjem stav v primeru dirk, iger, natečajev in tekmovanj vseh vrst. • Zakupnine in najemnine v zvezi s prodajo, resolucijo in razširitvijo zemljišč in kmetij. • Izvajanje naročil, posredništva glede transakcij v zvezi z zlatom in tujimi valutami, vključno z depoziti na tekočem računu, izvedenimi v zvezi s transakcijami v tujini s strani Banke Italije in italijanskega deviznega urada. • Dobava naložbenega zlata. • Dobava blaga javnim ustanovam, priznanim združenjem ali družbam namenjenim pomoči, dobrodelnosti, izobraževanju, vzgoji, učenju ali raziskovanju in dobrodelnim organizacijam družbene koristi (ONLUS). • Dobava prebivalstvu, katerega je prizadela naravna nesreča ali katastrofa. • Izvajanje mestnega prevoza oseb z javnimi prevoznimi sredstvi ali drugimi prevoznimi sredstvi. • Izvajanje prevoza bolnih ali poškodovanih s primerno opremljenimi vozili, s strani pooblaščenih družb in dobrodelnih organizacij družbene koristi (ONLUS). • Izvajanje vsesplošnih poštnih storitev. • Izvajanje zdravstvenih storitev za postavitev diagnoz, zdravljenja in rehabilitacije oseb v sklopu izvajanja poklica in veččin zdravljenja pod nadzorom. • Zdravniške nastanitve in oskrbe s strani bolnišnic ali klinik in domov za ostarele. • Izvajanje izobraževalne dejavnosti v otroštvu in mladosti ter šolske dejavnosti vseh vrst. • Nudenje najdenišnice, sirotišnice, zatočišča, doma za ostarele in podobno. • Nudenje knjižničnih storitev, zbirk gramofonskih in podobnih plošč ter tistih storitev, ki se nanašajo na obiske muzejev, galerij, spomenikov, vil, dvorcev, parkov ter botaničnih, živalskih in podobnih vrtov. • Nudenje socialnega varstva v pomoč zaposlenim. • Darovanje organov, krvi, človeškega mleka in krvne plazme.

Priloga 1

	<ul style="list-style-type: none"> • Nudenje gasilskih storitev.
Davčna osnova	Davčna osnova pri prodaji blaga in nudenju storitev je sestavljena iz ustreznih zneskov, ki pripadajo prodajalcu ali ponudniku v skladu s pogodbo, vključno s stroški in odhodki v zvezi z izvajanjem in z dolgovi ali drugimi stroški do tretjih, ki so naloženi prevzemniku ali naročniku, povečanih za dodatke neposredno povezane z ustreznimi potrebami od drugih subjektov.
V davčno osnovo se ne všttevajo	<ul style="list-style-type: none"> • Zneski zamudnih obresti ali kazni za zamude ali druge nepravilnosti v izpolnjevanju obveznosti prevzemnika ali naročnika. • Običajna vrednost blaga, danega na račun popusta, nagrade ali odbitka v skladu s prvotnimi pogodbenimi pogoji, razen tistih, katerih prodaja je podvržena višji davčni stopnji. • Zneski povračila predplačil, opravljenih v imenu in za račun nasprotne strani. • Stroški embalaže, ko se je izrecno dogovorilo za poplačilo ob vračilu. • Zneski dolgovanj povračil davka na dodano vrednost. Pri zmanjševanju davčne osnove se ne upoštevajo zneski, naloženi prenosniku ali posojilodajalcu kot kazni zaradi zamud ali drugih nepravilnosti v izpolnjevanju pogodbe.
Davčni zavezanci	Plačilu davka so zavezani subjekti, ki prodajajo blaga ali izvajajo obdavčljive storitve, kateri morajo plačati davek v državni proračun, skupaj za vse transakcije in v neto znesku od odbitka, na načine in roke predvidene z zakonom.
Plačilo davka v državni proračun	Davčni zavezanci za davek na dodano vrednost morajo obračunati in vplačati DDV mesečno, ali v določenih primerih kvartalno.
Letno poročilo	Med 1. februarjem in 15. marcem vsako leto zavezanec predstavi, v dvojnem izvodu, napoved za preteklo leto, urejeno v skladu z modelom, potrjenim z odlokom Ministrstva za finance, ki je objavljen v Uradnem listu do 20. decembra prejšnjega leta.
Opravljanje storitev	Opravljanje storitev predstavljajo storitve drugim za protivrednost, odvisno od pogodb o delu, zakupu, prevozu, nalogu, špediciji, agencijskemu delu, posredništvu, skladiščenju in na splošno obveznosti dela, ne dela ali dopustnosti ne glede na vir.
Tržna vrednost	Kot pošteno vrednost se razume celoten znesek, ki bi ga moral kupec ali naročnik, v trenutku faze prodaje blaga ali nudenja storitev, pod pogoji proste prodaje, plačati prodajalcu ali ponudniku storitev za pridobitev blaga in storitev v okviru časa in kraja take prodaje ali storitve.
Stopnja DDV	Splošna davčna stopnja je 21 % glede na davčno osnovo. Nižji davčni stopnji, 4 % in 10 %, veljata pod posebnimi pogoji, ki so določeni v zakonu v Tabeli A (Odlok predsednika republike št. 633 iz leta 1972).
Obveznost izdajanja računov	Za vsako obdavčljivo transakcijo mora subjekt, ki izvede prodajo blaga ali opravljanje storitev, izdati račun, lahko tudi v obliki zapisa, računa, honorarja in podobno, ali, na svojo odgovornost, zagotovi, da je le ta izdan, za njegov račun, s strani prevzemnika ali naročnika oziroma s strani tretjega.
Knjiženje računov	Zavezanec mora zabeležiti izdane račune v roku 15 dni, v številčnem vrstnem redu in z navedbo datuma izdaje, v ustrezen register.
Vračilo DDV	Če na podlagi letne napovedi izhaja, da je bil odtegnjen znesek, povečan za

na podlagi obračuna DDV	mesečno vplačane zneske, večji od zahtevanega davka od obdavčljivih transakcij, ima zavezanec pravico preračuna presežka vplačila v naslednje davčno obdobje, ali pa pod določenimi pogoji zahteva izplačilo preplačanega davka.
Pridobitev blaga znotraj unije	Davčni zavezanci, s sedežem na območju države, ki so plačali davek v drugi državi članici, lahko zahtevajo povračilo plačanega davka v drugi državi članici s predložitvijo zahtevka Davčnemu uradu preko elektronskega obrazca.
Uvoz	Uvoz predstavljajo transakcije, ki imajo za predmet blago, uvoženo na območje države, katero ima izvor iz držav ali območij, ki niso vključena v območje skupnosti in ki niso bili uvoženi že v drugi državi članici

(Vir: Odlok predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972)

Oprostitev plačila davka	Državne uprave in organi, vključno s tistimi z avtonomno ureditvijo, tudi če pravne osebe, občine, zadruga in javne ustanove, združenja in zavodi, ki upravljajo posestva države, gorske skupnosti, province in pokrajine niso zavezane plačilu davka. Ne tvorijo obdavčljivih prihodkov dejavnosti: a) izvajanje državnih funkcij s strani javnih ustanov, b) izvajanje dejavnosti, povezanih s socialnim varstvom, zdravstveno oskrbo in zdravljenji s strani javnih ustanov izrecno za te namene, vključno z lokalnimi zdravstvenimi zavodi.
Predmet obdavčitve	Davek se obračuna na neto dohodek podjetja.
Dobiček	Je razlika med prihodki in odhodki, pridobljenimi v določenem časovnem obdobju, katerega poimenujemo davčno obdobje.
Ugotavljanje dobička	Se določi s seštevkom vseh kategorij prihodkov in odštetjem priznanih odhodkov.
Osnova za davčni odtegljaj	Davčni odtegljaj se obračuna v trenutku izdaje računa.
Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak	Zneski, ki so posledica sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, povečujejo ali zmanjšujejo davčno osnovo.
Davčna osnova pri prevrednotenjih na višje vrednosti	Če iz sredstev izvira večja vrednost, kot je računovodska vrednost, se ta upošteva v davčni osnovi.
Presežek iz prevrednotenja (davčna osnova)	Presežek iz prevrednotenja se upošteva v davčni osnovi v celotnem znesku za obdobje, v katerem je bil ustvarjen.
Prevrednotenje in odpis terjatev (davčna osnova)	Se priznajo v obračunanih zneskih, a največ v višini 0,5 % nominalne ali nabavne vrednosti. V izračunu najvišjega priznanega zneska, se upoštevajo tudi rezervacije za tveganja v zvezi s terjatvami. Odbitek ni več dopusten, ko skupna vrednost oslabitev doseže 5 % nominalne ali nakupne vrednosti terjatev, izhajajoč iz bilance na koncu obdobja.
Prevrednotenje finančnih naložb (davčna osnova)	Prevrednotenja niso davčno priznana.
Prevrednotenje dobrega imena (davčna osnova)	Znesek oslabitev dobrega imena je davčno priznan do dvanajstine vrednosti.
Izvem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam (iz davčne osnove)	Iz davčne osnove se izvzame 60 % vrednosti.
Izvem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (davčna osnova)	V primeru 12 mesečnega lastništva in v kolikor družba nima sedeža v davčno ugodnejši državi (črna lista), se lahko iz davčne osnove izvzame 95 % vrednosti dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev

Priloga 2

Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti (davčna osnova)	Prihodki te dejavnosti se izvzemajo iz davčne osnove.
Priznavanje odhodkov	So priznani če in v višini, v kateri se navezujejo na dejavnost ali sredstvo, iz katerega izvirajo prihodki ali drugi dobički, ki tvorijo prihodke.
Nepriznani odhodki	Stroški, ki niso vezani na izvajanje osnovne dejavnosti.
Delno priznani odhodki	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški hotelov, restavracij (priznani v višini 75 %) • Plačila direktorjem družb (priznana, če so izplačana do 12/01 naslednjega leta) • Nakup avtomobilov s strani družb (amortizacija je davčno priznana v višini 20 % vrednosti, najvišja vrednost vozila pa je določena v višini 18.075,99 evra). • Stroški podjetja za uporabo, vzdrževanje, gorivo, popravila, hrambo, pristojbine, zavarovanja itd., ki so povezani z avtomobilom, so priznani v višini 20 %. • Stroški vzdrževanja, goriva, popravil, hrambe, pristojbin, zavarovanj itd., ki so povezani z avtomobili in so uporabljeni s strani agentov in trgovskih predstavnikov, so priznani v višini 80 %. • Najemnine za zakup, povezane z avtomobili, ki so v uporabi podjetij, se priznajo v višini 20 %, a največ do 18.075,99 evra. • Najemnine za zakup, povezane z avtomobili, ki so v uporabi agentov in trgovskih predstavnikov, so priznane v višini 80 %, a do največ 25.822,84 evra. • Najemnine, povezane z avtomobili, ki so uporabljeni s strani podjetja, so priznane v višini 20 %, a do največ 3.615,20 evra. • Najemnine, povezane z avtomobili, ki so v uporabi agentov in trgovskih predstavnikov, so priznane v višini 80 %, a do največ 3.615,20 evra letno. • Stroški za darila (če so višji od 50 evrov, spadajo v kategorijo stroškov reprezentance, če pa so nižji od 50 evrov, so v celoti priznani). • Stroški reprezentance (priznani pod pogoji, katere določi Dekret Ministrstva za ekonomijo). Za podjetja z manj kot 10.000.000 prometa so priznani odhodki največ v višini 1,3 % prihodkov. Za podjetja, ki imajo promet večji od 10.000.000 in nižji od 50.000.000 evrov, so priznani odhodki do 0,5 % prihodkov. Za podjetja, ki imajo promet večji od 50.000.000 evrov, se priznajo odhodki v vrednosti do 0,1 % prihodkov). • Stroški uporabe, zakupa, vzdrževanja itd., ki so povezani z mobilnimi telefoni in ki imajo sklenjeno »poslovno« pogodbo, so priznani v višini 80 %. • Stroški polnitve računa mobilnega telefona so priznani v višini 80 %, a niso priznani, če so plačani na neizsledljiv način.

	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški uporabe, zakupa, vzdrževanja itd., ki so povezani s stacionarnimi telefoni, so priznani v višini 80 %.
Amortizacija	Zneski amortizacije so priznani z začetkom uporabe sredstva. Odbitek je priznan največ v višini, določeni s koeficientom, katerega določi Minister za ekonomijo in finance ter objavi v Uradnem listu. Znesek amortizacije za prvo leto je določen v polovičnem znesku amortizacije ostalih let.
Rezervacije pri bankah, borzno posredniških družbah in zavarovalnicah	Oslabitev posojil s strani finančnih ustanov, ki so dana strankam, so priznana največ v višini 0,3 % bilančne vrednosti posojil, povečane za oslabitve. Znesek oslabitev, ki preseže 0,3 %, je priznan v naslednjih davčnih obdobjih. Oslabitve se upoštevajo v neto znesku oslabitev posojil, izvirajočih iz bilance. Odtegljaji se ne priznajo več, ko dosežejo 5 % vrednosti bilančne vsote.
Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo	Stroški, povezani z delom zaposlenih, so davčno priznani odhodki.
Davčna izguba	Predstavlja bilančno izgubo, ki je ustvarjena v določenem davčnem obdobju.
Pokrivanje davčne izgube	Davčna izguba, ki je določena po enakih merilih, ki veljajo pri določanju dohodkov, je lahko obračunana kot odbitek od davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, v ne več kot 80 % davčne osnove za vsako obdobje.
Olajšava za donacije (davčna osnova)	Prispevki, donacije in darovanja v korist nevladnim organizacijam lahko znižujejo davčno osnovo v znesku, ki ni večji od 2 % celotnih prihodkov.
Davčna stopnja	Davek se plačuje po davčni stopnji 27,5 % od davčne osnove.
Davčni odtegljaj	Rezidentom se obračuna davčni odtegljaj v višini 20%. Nerezidentom pa se obračuna davčni odtegljaj v višini 30 %.
Vštevanje davčnega odtegljaja v davčno osnovo	Zavezanci lahko uveljavljajo odbitek v višini davčnega odtegljaja.

(Vir: Odlok predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986.)

Oprostitev plačila davka	<ul style="list-style-type: none"> • Kolektivni naložbeni podjemi v vrednostne papirje z izvzemom investicijskih družb s spremenljivim kapitalom; • Pokojninski skladi; • Evropsko gospodarsko interesno združenje; • Kmetje z dohodki iz kmetijske dejavnosti.
Predmet obdavčitve	Predpostavka za obdavčitev je izvajanje običajne dejavnosti, ki je avtonomno organizirana in usmerjena v proizvodnjo ali menjavo blaga oziroma izvajanje storitev.
Obdavčitev	Davek bremeni čisti donos, ki ga zavezanci ustvarijo v posamezni pokrajini.
Davčna osnova	Pri določanju davčne osnove se upošteva razlika med prihodki in odhodki. Pri stroških se upoštevajo stroški za surovine, material ter blago, stroški za storitve, najemnine, amortizacijo, spremembe vrednosti zalog surovin ter materiala in drugi prihodki iz poslovanja.
Izvem iz davčne osnove	<ul style="list-style-type: none"> • Prispevki za obvezna zavarovanja za primere nesreč pri delu. • Stroški za vajence, invalide ter stroški za pripravnike, sprejete na podlagi ustreznih pogodb, in stroški, povezani z zaposlenimi na področju raziskav in razvoja. • Neobdavčeni zneski zaradi zmanjšanja »davčnega primeža«. • Nadomestila za prevoz, ki so pogodbeno predvidena od podjetij, pooblaščenih za prevoz blaga, za del, ki ne prispeva k tvorjenju dohodka zaposlenega. • Pavšalni zneski predvideni za zaposlitev osebja (največ 5), ki ima pozitivne komponente, pomembne za davek IRAP, ki pa ne presega 400.000 evrov.
	Pozitivni in negativni elementi, ki prispevajo k oblikovanju vrednosti proizvodnje, povečani ali zmanjšani zaradi uporabe mednarodnih računovodskih standardov, ki so neposredno priznani v kapitalu, se uporabijo s pripisom sprememb, predvidenih za davek od dohodka.
Davčno obdobje	Davčno obdobje je določeno glede na merila pri davku od dohodkov.
Prejemnik davka	Davek je prihodek pokrajine, v kateri je ustvarjen čisti donos.
Sedež davčnega zavezanca	Podjetje je locirano tam, kjer ima (finančni) sedež podjetja.
Pooblastila regij	Pokrajine z navadnim statutom lahko v skladu z zakonom urejajo postopke uporabe davka.
Attribuzione allo stato di quote del gettito dell'imposta (Prenos dela davka na državo)	Del regionalnega davka na pridobitne dejavnosti je namenjen državi zaradi povrnitve stroškov, ki nastanejo zaradi izvajanja dejavnosti.
Način plačila	V plačilnem obrazcu (F24) je potrebno vnesti celoten znesek z označeno samo eno pokrajino, kjer je nastal najvišji znesek davka. Davčna služba bo poskrbela za porazdelitev davka po območjih glede na vnose v obrazcu.
Zamuda ali neplačilo davka	V primeru zamude ali neplačila davka oziroma nezadostnega plačila je določena kazen v višini 30 % neplačanega davka.
Nepriзнani odhodki	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški za usklajeno in kontinuirano sodelovanje, vključno s

Priloga 3

	<p>plačilom direktorja.</p> <ul style="list-style-type: none">• Odhodki za zaposlene in podobno, tudi če določeni v poglavjih različnih od B9.• Povračila v zvezi z obveznostmi izvedbe, ne izvedbe, dovoljenjem.• Stroški dela, povezani z delom zaposlenih.• Dobički, ki pripadajo povezanim osebam v sodelovanju.• Znesek obresti od zakupa.• Izgube iz naslova terjatev.• Davek na nepremičnine.
Davčna stopnja	<ul style="list-style-type: none">• 3,9 % je splošna davčna stopnja.• 1,9 % za davčne zavezance iz kmetijskega sektorja, zadruga za manjši ribolov in njihove konzorcije.• 4,2 % za družbe in poslovne subjekte, ki izvajajo koncesijsko dejavnost, ki je različna od gradnje in upravljanja avtocest in predorov.• 4,65 % za banke in druge finančne subjekte.• 5,9 % za zavarovalnice.• 8,5 % za javne uprave.
Zaposlovanje zapornikov	Za podjetja, ki zaposlujejo zapornike, se mesečno prizna davčni odbitek v višini 516,46 evra za vsakega zapornika.

(Vir: Zakonski odlok št. 446 z dne 23. decembra 1997.)

SLOVAR SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

<i>Tuj izraz</i>	<i>Slovenska razlaga</i>
Codice civile	Civilni zakonik
Conto economico	Izkaz poslovnega izida
Fondo per rischi ed oneri	Sklad za tveganja in stroške
Imposta sul reddito delle società (IRES)	Davek od dohodka družb
Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	Regionalni davek na pridobitne dejavnosti
Imposta sul valore aggiunto (IVA)	Davek na dodano vrednost
Mezzogiorno	Predstavlja naslednja območja Abruzzo, Bazilikata, Kalabria, Kampania, Molise, Apulia, Sardinija in Sicilija
Modello F24	Obrazec F24
Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)	Zakon o davku od dohodkov
Servizio Sanitario Nazionale (SSN)	Državne zdravstvene storitve
Società a responsabilità limitata (s. r. l.)	Družba z omejeno odgovornostjo