

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**ANALIZA UPORABE ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV  
PRAVNIH OSEB (2006)**

Ljubljana, september 2009

DARJA ZIHERL

## **IZJAVA**

Študentka Darja Ziherl izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na spletnih straneh fakultete.

V Ljubljani, dne 30. 9. 2009

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>Problematika in namen magistrskega dela</b> .....	<b>1</b>
<b>Cilji magistrskega dela</b> .....	<b>3</b>
<b>Opredelitev metode raziskovanja</b> .....	<b>3</b>
<b>Opredelitev zasnove dela</b> .....	<b>4</b>
<b>1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI</b> .....	<b>5</b>
<b>1.1 Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb</b> .....	<b>5</b>
<b>1.2 Zgodovinski pregled davka od dohodkov pravnih oseb</b> .....	<b>5</b>
<b>1.3 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb</b> .....	<b>9</b>
1.3.1 Davek od dohodkov pravnih oseb v javnofinančnih prihodkih .....	9
1.3.2 Razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki .....	10
1.3.3 Razmerje med davčnimi prihodki in davkom od dohodkov pravnih oseb.....	11
<b>1.4 Temeljne pravne podlage za obdavčitev pravnih oseb po ZDDPO-2</b> .....	<b>12</b>
<b>2 ZDDPO-2 IN TEMELJNE SPREMEMBE GLEDE NA ZDDPO-1</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1 Splošne določbe ZDDPO-2</b> .....	<b>13</b>
<b>2.2 Obseg davčne obveznosti po posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb</b> .....	<b>14</b>
2.2.1 Opredelitev zavezancev za davek .....	15
2.2.2 Zavezanci rezidenti .....	16
2.2.3 Zavezanci nerezidenti.....	18
2.2.4 Nezavezanci .....	20
2.2.5 Zavezanci, ki so davka oproščeni.....	20
2.2.6 Zavezanci, ki ne plačujejo davka .....	22
2.2.7 Zavezanci, ki poslujejo v ekonomskih conah.....	23
2.2.8 Opredelitev oseb, ki štejejo za povezane osebe .....	23
2.2.8.1 Povezane osebe v »mednarodnih transakcijah«.....	24
2.2.8.2 Povezane osebe v »domaćih transakcijah« .....	26
2.2.8.3 Opredelitev družinskih članov .....	27
2.2.8.4 Prihodki, ki nastanejo med povezanimi osebami .....	28

2.2.8.5	Odhodki, ki nastanejo med povezanimi osebami.....	28
2.2.8.6	Obresti med povezanim osebami .....	28
2.2.8.7	Primerljive tržne cene .....	30
2.2.8.8	Podatki v zvezi s povezanimi osebami po 16. in 17. členu ZDDPO-2.....	30
<b>2.3</b>	<b>Vir dohodkov .....</b>	<b>32</b>
<b>2.4</b>	<b>Predmet obdavčitve.....</b>	<b>34</b>
<b>2.5</b>	<b>Davčno obdobje .....</b>	<b>34</b>
<b>2.6</b>	<b>Davčna stopnja .....</b>	<b>34</b>
<b>2.7</b>	<b>Davčna osnova .....</b>	<b>35</b>
2.7.1	Splošne določbe .....	35
2.7.1.1	Davčna osnova .....	35
2.7.1.2	Odprava dvojne obdavčitve in preprečitev neobdavčitve .....	36
2.7.1.3	Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak .....	37
2.7.1.4	Davčna osnova pri prevrednotenju na višje vrednosti .....	38
2.7.1.5	Rezervacije.....	38
2.7.1.6	Prevrednotenje in odpis terjatev.....	39
2.7.1.7	Prevrednotenje finančnih naložb.....	40
2.7.1.8	Prevrednotenje dobrega imena.....	41
2.7.2	Prihodki.....	41
2.7.2.1	Izvem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam .....	41
2.7.2.2	Izvem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev .....	42
2.7.2.3	Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo .....	44
2.7.2.4	Izvem prihodkov od nepridobitne dejavnosti.....	45
2.7.2.5	Izvem prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave.....	46
2.7.3	Odhodki.....	46
2.7.3.1	Nepriznani odhodki.....	47
2.7.3.2	Delno priznani odhodki.....	50
2.7.3.3	Obresti od presežka posojil.....	50
2.7.3.4	Amortizacija.....	52
2.7.3.5	Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo .....	56
2.7.4	Izguba.....	57
<b>2.8</b>	<b>Davčne olajšave .....</b>	<b>59</b>
2.8.1	Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj .....	59
2.8.2	Olajšava za investiranje .....	63
2.8.3	Olajšava za zaposlovanje invalidov .....	65
2.8.4	Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju.....	66
2.8.5	Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.....	66
2.8.6	Olajšava za donacije.....	67

<b>3 ANALIZA UPORABE ZDDPO-2 (2006)</b> .....	<b>70</b>
<b>3.1 Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti</b> .....	<b>70</b>
<b>3.2 Oprostitve</b> .....	<b>72</b>
<b>3.3 Davčna osnova</b> .....	<b>73</b>
3.3.1 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami .....	73
3.3.1.1 Transferne cene .....	73
3.3.1.2 Cene med povezanimi osebami rezidenti in podatki v zvezi s povezanimi osebami	73
3.3.1.3 Obresti med povezanimi osebami .....	74
3.3.2 Prihodki .....	75
3.3.3 Odhodki .....	75
3.3.3.1 Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo .....	75
3.3.3.2 Odhodki in nepriznani odhodki .....	76
3.3.3.3 Delno priznani odhodki .....	76
3.3.3.4 Obresti od presežka posojil .....	77
3.3.3.5 Amortizacija .....	77
3.3.3.6 Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo.....	78
3.3.4 Davčna izguba .....	79
<b>3.4 Davčne olajšave</b> .....	<b>79</b>
3.4.1 Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj.....	80
3.4.2 Olajšave za investiranje.....	80
3.4.3 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje .....	82
3.4.4 Olajšava za donacije.....	82
<b>SKLEP</b> .....	<b>82</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>84</b>
<b>PRILOGE</b> .....	<b>88</b>

## KAZALO SLIK

Slika 1:	Razmerje med celotnimi in davčnimi prihodki v obdobju od leta 1992 do 2008	11
Slika 2:	Prikaz gibanja deleža DDPO v davčnih prihodkih Slovenije za obdobje od 1992 do 2008 v %	12

## KAZALO TABEL

Tabela 1:	Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje od 1992 do 2008 ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje	11
-----------	---	----

## KAZALO PRILOG

Priloga 1:	Vprašanje zavezanca za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti« s pojasnilom vprašanja	1
Priloga 2:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Oprostitev« in odgovori nanje	3
Priloga 3:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami« in odgovori nanje	5
Priloga 4:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Prihodki« in odgovori nanje	10
Priloga 5:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Odhodki« in odgovori nanje	13
Priloga 6:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Izguba« in odgovora nanju	31
Priloga 7:	Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčne olajšave« in odgovori nanje	33
Priloga 8:	Uporabljene kratice	44

# UVOD

## Problematika in namen magistrskega dela

Davki so osnovna in glavna oblika državnih prihodkov, ki jih moramo plačati zavezanci (pravne in fizične osebe, rezidenti in nerezidenti), da država lahko deluje. Davke po vsebini razvrščamo v tri široke kategorije:

- davki na dohodek posameznikov in podjetij vključno s prispevki za socialno zavarovanje, ki se plačujejo iz plač,
- davki na izdatke, ki zajemajo prometne davke, trošarine in carine,
- davki na premoženje, ki obsegajo različne vrste dajatev za hiše in zgradbe, kmetijska in stanovanjska zemljišča ter dediščine.

Poznana je tudi razvrstitev davkov na neposredne in posredne. Prvi neposredno bremenijo zavezanca za davek (na primer davek na dohodek in premoženje), drugi so vključeni v ceno (na primer DDV) ter gredo v breme proizvodov in storitev (Senjur, 1999, str. 283).

Davek od dohodkov pravnih oseb se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje zavezanec za davek in plačnik tega davka. Glede na način ugotavljanja in plačevanja davek od dohodkov pravnih oseb uvrščamo med obvezne dajatve, za katere velja načelo samoobdavčitve (Grilj, 2000, str. 272). To pomeni, da davčni zavezanec, ki opravlja dejavnost, davčni obračun sestavi, ga davčni upravi predloži v elektronski obliki in izpolni ugotovljeno obveznost za poslovno ali koledarsko leto.

Dobiček iz poslovanja je precej odvisen od uspešnosti poslovanja gospodarskih družb, višina davka pa je odvisna tudi od zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in drugih predpisov, ki posredno določajo osnovo, od katere se obračunava davek. V splošnem so velikosti davčnega bremena različne, saj so zneski davka odvisni od višine davčne osnove, davčne stopnje, pri posamezni vrsti davka imajo pomemben vpliv davčni inštituti, kot so razne olajšave, oprostitve in drugo.

Republika Slovenija je obdavčitev dobička pravnih oseb uvedla s prvo davčno reformo in tako z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil sprejet leta 1990 in se je začel uporabljati 1. 1. 1991, uskladila sistem davka od dobička pravnih oseb z davčnimi sistemi v tržnih gospodarstvih.

V letu 2001 so na Ministrstva za finance (v nadaljevanju MF) ustanovili delovno skupino, ki je v sodelovanju z Davčno upravo Republike Slovenije spisala in oblikovala nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 40/2004 dne 20. 4. 2004, uporabljati pa se je začel 1. 1. 2005, razen določb tistih členov, ki prevzemajo pravo Evropske

unije (v nadaljevanju EU) na področju obdavčitve dohodka pravnih oseb. Te določbe se uporabljajo od 1. 5. 2004.

Strateška razvojna prioriteta Slovenije, ki vključuje gospodarsko rast in konkurenčnost ter približevanje in uvrstitev Slovenije med najbolj razvite države članice EU ter doseganje drugih razvojnih ciljev, ki izhajajo iz strateških dokumentov, to so Strategije razvoja Slovenije za obdobje 2007 do 2013, Programa reform za izvajanje Lizbonske strategije in Predloga konceptov ekonomskih in socialnih reform za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, narekujejo tudi spremembe sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb (Predlog ZDDPO-2, 2006, str. 4). Tako je bil v Uradnem listu RS, št. 117/2006 dne 16. 11. 2006 objavljen novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, v nadaljevanju ZDDPO-2), ki je pričel veljati naslednji dan po objavi, uporabljati pa se je začel 1. 1. 2007, razen:

- določbe prvega odstavka 55. člena tega zakona v delu, ki določa regijsko olajšavo, ki začne veljati z dnem, ko Evropska komisija odobri shemo te olajšave, ter
- šestega odstavka 25. člena in četrtega odstavka 61. člena tega zakona, ki začneta veljati z dnem, ko Evropska komisija odobri shemo državne pomoči.

V magistrskem delu izpostavim vprašanje, kaj novi ZDDPO-2 prinaša in kakšne so spremembe glede na stari Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 33/2006-UPB2, v nadaljevanju ZDDPO-1) in analizo uporabe ZDDPO-2.

Magistrsko delo v prvi vrsti namenjam lažjemu razumevanju ZDDPO-2 in temeljnih sprememb, ki jih je uvedel ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1. Delo omogoča lažjo uporabo ZDDPO-2 pri sestavi davčnega obračuna ter lažje vključevanje sprememb v poslovne odločitve zavezancem za davek na eni strani in na drugi strani uslužbencem v davčni upravi pri kontroli in nadzoru davčnih obračunov.

Namen magistrskega dela je poslovodstvu in računovodjem prikazati pomen pravočasnega poznavanja sprememb davčne zakonodaje, saj znanje pripomore k pomembnim in za podjetje ugodnim odločitvam na področju oblikovanja poslovnih politik, zlasti bilančne in finančne politike, ki se najbolj neposredno dotikata denarnih in poslovnoizidnih tokov. V nasprotnem primeru le prevladujoča težnja po izkazovanju maksimalnega poslovnega izida privede praviloma do visoke osnove za davek, kar ima v letu, ki sledi davčnemu obračunu za posledico visoke izdatke za akontacijo davka (Petkovič, 2004, str. 5).



## **Cilji magistrskega dela**

V magistrskem delu sem izpostavila dva cilja.

Prvi cilj je s teoretično metodo proučevanja in metodo analiziranja predstaviti in razložiti določena poglavja ZDDPO-2 ter z metodo primerjanja ugotoviti spremembe in novosti, ki jih je prinesel ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1. S teoretičnimi izhodišči hočem prikazati, kako sprememba zakonodaje, v našem primeru zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, vpliva na višino davčne obveznosti, ki bremeni zavezanca za davek. V osrednjem delu magistrskega dela poudarim opredelitev zavezanca za davek, vir dohodkov, predmet obdavčitve, davčno obdobje in davčne stopnje ter podrobno razložim davčno osnovo in institut davčnih olajšav.

Drugi cilj je analizirati uporabo in razumevanje ZDDPO-2 s strani zavezancev za davek. Na tej ravni bom s pomočjo presoje najpogostejših vprašanj, ki jih Davčni upravi Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) zastavljajo zavezanci za davek, ugotovila, ali so predpisi o obdavčenju dohodkov pravnih oseb resnično zapleteni ter katera od proučevanih poglavij ZDDPO-2 so najbolj kritična in zakaj je temu tako. V analizo vključim štiri sklope vprašanj zavezancev za davek, ki sovpadajo s teoretično proučevanimi poglavji zakona v tem magistrskem delu, in sicer po naslednjih področjih: zavezanec za davek in obseg davčne obveznosti, oprostitve, davčna osnova in davčne olajšave. Analiza zastavljenih vprašanj v sklopu ugotavljanja davčne osnove je razdeljena še na davčno osnovo pri poslovanju med povezanimi osebami, prihodke, odhodke in davčno izgubo. V sklopu predmeta obdavčitve in davčnega obdobja ter sklopu davčna stopnja ni bilo zastavljenega nobenega vprašanja, zato navedenih sklopov nisem analizirala.

## **Opredelitev metode raziskovanja**

V prvi fazi sem proučila dostopno slovensko literaturo s področja davčne politike: zakonodajo o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja v Sloveniji, strokovne članke, vprašanja zavezancev za davek skupaj z odgovori ter pojasnila in stališča MF in DURS. Iz obsežne literature in virov sem najprej izbrala relevantna poglavja, ki sem jih uporabila kot teoretsko osnovo za nadaljnje proučevanje, analiziranje ter primerjanje različnih vsebin in podatkov. S tem sem si razširila in poglobila znanje o predmetu obravnave, kar mi je omogočilo oblikovati zasnovo dela, ki ga bom pri pisanju magistrskega dela oblikovala v vsebinsko zaključeno celoto.

Teoretična spoznanja iz zakonodaje in literature so bila osnova za določitev problematike analiziranja. Proučila sem določena poglavja slovenskega zakona davka od dohodkov pravnih oseb in ugotovila spremembe, ki jih je prinesel ZDDPO-2 glede na ureditev z ZDDPO-1. Vse naštetu, povezano v celoto, daje pomemben prispevek k splošni uporabnosti magistrskega dela za širšo skupino bralcev.

Zanimiv prispevek k celotnemu besedilu daje analiza uporabe ZDDPO-2, ki je prikazana s pomočjo najpogostejših vprašanj, ki jih zavezanci za davek postavljajo DURS. Na najpogostejša vprašanja zavezancev sem s pomočjo predhodno teoretično obdelanih poglavij ZDDPO-2 odgovorila, ugotovila, kateri zakoni, podzakonski akti, ostali predpisi so v pomoč pri iskanju odgovorov na vprašanja zavezancev, in na osnovi tega analizirala razumevanje ZDDPO-2, ki je ključnega pomena za uporabo ZDDPO-2 pri sestavi pravnega Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju Obračun DDPO). Na tej osnovi ugotovim, v katerem od proučevanih poglavij ZDDPO-2 zavezanci za davek pri uporabi ZDDPO-2 zastavijo DURS največ vprašanj in kaj pripomore k boljšemu razumevanju in lažji uporabi ZDDPO-2. Na podlagi teh ugotovitev dobim pomembne informacije, za katere menim, da bi bilo dobro, da bi jih dobil v roke tudi zakonodajalec.

## **Oprelitev zasnove dela**

Magistrsko delo je razdeljeno na pet poglavij. Po uvodnem delu, kjer so predstavljeni problematika, namen, cilj in metodologija, sledi poglavje, v katerem bom povzela davek od dohodkov pravnih oseb na splošno, njegov zgodovinski pregled, pomen davka od dohodkov pravnih oseb in temeljne pravne podlage za obdavčitev pravnih oseb po letu 2007, ko se je ZDDPO-2 začel uporabljati.

V tretjem poglavju bom predstavila in razložila ZDDPO-2, ga po posameznih poglavjih primerjala s predhodno veljavnim ZDDPO-1 in opozorila na spremembe, ki jih je ZDDPO-2 prinesel v obdavčitev pravnih oseb. Lotila se bom delne obravnave ZDDPO-2, in sicer tistih poglavij, s katerimi se zavezanci za davek najpogosteje srečujejo pri sestavi Obračuna DDPO. Osredotočim se na obseg davčne obveznosti po posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, vire dohodkov, predmet obdavčitve, davčno obdobje in davčno stopnjo ter davčno osnovo. Davčno osnovo sestavljajo prihodki in odhodki, med katerimi se eni odhodki ne priznajo, drugi se priznajo le delno, tretji pa pogojno. Pisala bom tudi o izgubi in olajšavah.

V zaključnem delu magistrskega dela se bom posvetila podrobni analizi zastavljenih vprašanj zavezancev za davek po naslednjih štirih izbranih področjih: zavezanec za davek in obseg davčne obveznosti, oprostitve, davčna osnova in davčne olajšave. Analiza zastavljenih vprašanj v sklopu ugotavljanja davčne osnove se nadalje deli še na davčno osnovo pri poslovanju med povezanimi osebami, prihodke, odhodke in davčno izgubo. Vsakemu od navedenih sklopov je namenjena analiza zastavljenih vprašanj in odgovorov, moje ugotovitve v zvezi z nerazumevanjem zakona in nasveti bralcu magistrskega dela za lažjo uporabo zakona v praksi.

V zadnjem, sklepnem poglavju bodo zbrane moje ugotovitve, do katerih sem prišla v procesu pisanja magistrske naloge.

# 1 DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB V SLOVENIJI

## 1.1 Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju DDPO) se po svojih značilnostih uvršča med neposredne davke, kar pomeni, da je podjetje zavezanec za davek in plačnik tega davka. Davek pomeni temelj obdavčitve dohodkov pravnih oseb in obdavčitev posameznega dohodka, ki ga prejme oziroma izplača pravna oseba (Horvat & Guzina & Mlakar, 2004, 13 str.). Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb po Zakonu o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), v nadaljevanju ZDavP-2) sam izračuna in plača davek od dohodkov pravnih oseb za davčno obdobje. V primeru davčnega odtegljaja davek izračuna, odtegne in plača plačnik davka (354. člen ZDavP-2).

Vlogo in pomen DDPO lahko obravnavano s treh zornih kotov, in sicer z vidika (Šircelj, 2002, str. 180):

- **Države**, saj DDPO predstavlja enega izmed virov javnofinančnih prihodkov in hkrati tudi enega izmed instrumentov davčne politike, s katerim naša država na eni strani posredno vpliva na doseganje ključnih makroekonomskih ciljev, na drugi strani pa tvorno prispeva k vzpostavljanju davčnega sistema, ki zagotavlja enakost davčnega obravnavanja vseh gospodarskih subjektov, ki nastopajo na trgu. DDPO zagotavlja sorazmerno obdavčitev zavezancev za davek glede na njihovo gospodarsko moč, vzpodbuja gospodarsko rast in globalno konkurenčnost ter nenazadnje tudi vzpostavlja temelj za prilagoditev nacionalnega sistema obdavčenja dohodkov posameznih pravnih subjektov pravnemu redu EU.
- **Zavezanca za davek**, za katerega pomeni DDPO davčno obveznost kot nadomestilo, ki ga plačuje državi za uporabo javnih dobrin, infrastrukture in drugih ugodnosti, ki mu jih daje ekonomsko in družbeno okolje, v katerem deluje.
- **Funkcije**, v kateri davčna komponenta ni tako izrazito poudarjena, kot bi na prvi pogled pričakovali, temveč je večji poudarek DDPO na njegovi razvojni in investicijski vlogi, ki se odražata v vse bolj izraziti funkciji davčne konkurence.

## 1.2 Zgodovinski pregled davka od dohodkov pravnih oseb

ZDDPO-1 je začel veljati 21. 4. 2004 in se je uporabljal od 1. 1. 2005 dalje, razen nekaterih določb, ki so se uporabljale že od 1. 5. 2004.

V obdobju pred tem je Republika Slovenija obdavčitev dobička oziroma dohodkov pravnih oseb urejala z zakoni o davku od dobička pravnih oseb. Republika Slovenija je obdavčitev dobička pravnih oseb uvedla s prvo davčno reformo in tako z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb,

ki je bil sprejet leta 1990 in se je začel uporabljati s 1. 1. 1991, uskladila sistem davka od dobička pravnih oseb z davčnimi sistemi v tržnih gospodarstvih.

Glede na okoliščine, ki so se dogajale po letu 1990, kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in uvedba uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil (namesto do tedaj uveljavljena sistema vodenja računovodstva po Zakonu o računovodstvu (Ur.l. RS, št. 23/1999, 30/2002)), pospešena širitev in povezovanje evropskih trgov ter sistemske pomanjkljivosti obstoječega zakona, ki so se pokazale pri izvajanju predpisanega sistema obdavčenja, je bil v letu 1993 sprejet nov Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 14/2003-UPB1, 40/2004-ZDDPO-1 (70/2004 popr.), 107/2005 Odl.US: U-I-225/03-11, v nadaljevanju ZDDPO), ki se je pričel uporabljati s 1. 1. 1994. V letih 1995, 1996 in 2002 so bile uzakonjene novele tega zakona. Najobsežnejše spremembe so bile v noveli iz leta 1996, ko je bil sprejet Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 18/1996, v nadaljevanju ZDavP), ki je razveljavil procesne določbe tedanjega ZDDPO (Predlog ZDDPO-2, 2006, str. 4–5).

Naslednji večji poseg na področju DDPO je Slovenija izvedla med uvajanjem tretjega dela davčne reforme, ko je zaradi približevanja EU naš pravni red usklajevala s pravnim redom EU in je na podlagi tega morala v nacionalno davčno zakonodajo implementirati naslednje direktive Evropske skupnosti (2. člen ZDDPO-2):

- Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic;
- Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic;
- Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi osebami iz različnih držav članic.

Temeljno načelo vsake izmed omenjenih direktiv je, da mora biti davčni režim v zvezi s področjem, ki ga ureja, nevtralen z vidika konkurence pri nastopanju subjektov na trgu oziroma davčni režim ne sme predstavljati ovire pri pretoku kapitala med različnimi državami članicami EU (Horvat & Guzina & Mlakar, 2004, str. 6).

Vlada Republike Slovenije je kot predlagateljica ZDDPO-1 za sprejem novega zakona na področju obdavčenja dobička pravnih oseb navedla naslednje razloge (Drobnič & Šircelj & Tomc Lampič & Wakounig, 2004, str. 13–14):

- zaveza Republike Slovenije po uskladitvi pravnega reda Republike Slovenije s pravnim redom Evropske unije,
- prilagoditev sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb novim razmeram na trgu kot posledice globalizacije gospodarskih gibanj zaradi zagotovitve prostega pretoka kapitala, blaga in storitev ter delovne sile v mednarodnem prostoru in

- potrebe po spremembi določenih rešitev na podlagi spoznanj izvajanja sedanjega sistema in uvedbe določenih novih rešitev zaradi sprememb druge zakonodaje.

Zaveza Slovenije, da bo sistem obdavčenja prilagodila evropskemu sistemu, je bila torej glavni razlog, da je bil konec leta 2003 sprejet nov zakon, ki smo ga po vzoru drugih držav poimenovali Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). Kot tak se je v nekaterih določbah uporabljal že od vstopa Slovenije v EU, v celoti pa od 1. 1. 2005.

Poleg določb, ki so izhajale iz zgoraj navedenih Direktiv Sveta, so v ZDDPO-1 v primerjavi s starim zakonom izstopale zlasti naslednje razlike:

- definicija zavezanca za davek je bila širše in podrobneje opredeljena,
- obseg davčne obveznosti za rezidenta se je razširil na svetovni dohodek,
- zmanjšal se je krog subjektov, ki niso zavezani k plačilu davka,
- dopuščena je bila izbira davčnega obdobja,
- davčna obravnava transfernih cen je bila podrobneje opredeljena,
- na novo so bile opredeljene povezane osebe,
- podrobno so bili definirani pogoji za obdavčitev v skupini,
- prihodki in odhodki so se po ZDDPO-1 v davčni obračun zajemali strogo po času nastanka,
- spremembe pri olajšavah,
- spremembe pri amortizaciji so po ZDDPO-1 dopuščale, da se znesek amortizacije, ki v davčnem obdobju presega davčno priznane odhodke, kot odhodek prenese v drugo davčno obdobje,
- obdobje, v katerem je dopuščeno pokrivati davčno izgubo, se je z uveljavitvijo ZDDPO-1 podaljšalo s 5 na 7 let.

V letih 2004 in 2005 je ZDDPO-1 doživel nekaj sprememb in dopolnitev, vendar je bila nadgradnja veljavnega sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb z dopolnitvijo in preureditvijo trenutno veljavnih institutov in novimi rešitvami ter s temeljno predpostavko zagotavljati razvoj, gospodarsko rast in globalno konkurenčnost na podlagi davčne nevtralnosti vseeno razlog za pripravo novega zakona. Potrebo po tem so narekovali zlasti naslednji dejavniki (Predlog ZDDPO-2, 2006, str. 4–5):

- **Zasledovanje razvojnih ciljev Slovenije**, ki izhajajo iz strateških dokumentov,<sup>1</sup> ki posegajo na področje ekonomske politike ter so naravnani k doseganju konkurenčnosti in gospodarske rasti ter k približevanju in uvrstitvi Slovenije med najbolj razvite države članice EU. Med ukrepi za realizacijo teh ciljev so bili zajeti tudi ukrepi za reformo davčnega sistema in s tem ukrepi za spremembo zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.
- **Pomanjkljivosti ZDDPO-1**, na katere so na podlagi spoznanj iz obdobja izvajanja sistema davka od dohodkov pravnih oseb opozorili tako zavezanci za davek kot strokovna javnost. V obstoječem zakonu so bili nekateri instituti nejasno in nedoločno opredeljeni. Vodilo pri

---

<sup>1</sup> Ti dokumenti so: Strategija razvoja Slovenije za obdobje 2007 do 2013, Program reform za izvajanje Lizbonske strategije in Predlog konceptov ekonomskih in socialnih reform za povečanje blaginje v Sloveniji.

oblikovanju določb naj bi bilo zagotavljanje pravne varnosti zavezancev za davek, tako da so upoštevana ustavna načela in je iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država od zavezanca zahteva.

- **Uveljavljene spremembe druge zakonodaje**, zlasti zakonodaje, ki določa splošna pravila o računovodenju. Predvsem gre za način sestavljanja računovodskih poročil, torej računovodenje po mednarodnih standardih računovodskega poročanja ali po prenovljenih in dopoljenih slovenskih računovodskih standardih.
- **Zahteva po dokončni implementaciji Direktive 90/434/EGS**, ki zadeva enotno obdavčenje pri združitvah, delitvah, prenosih sredstev in zamenjavah kapitalskih deležev ter pri prenosu statutarnega sedeža evropske družbe ali evropske zadruga med državami članicami EU.

Cilji ZDDPO-2 so (Predlog ZDDPO-2, 2006, str. 4–5):

- zagotoviti obdavčitev, ki bo zavezancem za davek omogočala pregledno davčno okolje za poslovanje in motivacijo za vlaganje kapitala in neposredne investicije,
- odpraviti ekonomsko dvojno obdavčitev,
- odpraviti davčne ovire za prost pretok kapitala z implementacijo direktiv 90/434/EGS, 90/435/EGS, 2003/49/ES,
- odpraviti pomanjkljivosti posameznih sistemskih rešitev, ki so se izkazale v praksi, in
- zavezancem za davek zagotoviti pravno varnost.

Predlog zakona namerava uresničiti navedene cilje z uporabo načel, ki so vgrajena v posamezne, glede na ureditev po ZDDPO-1, spremenjene institute. To so (Predlog ZDDPO-2, 2006, str. 5–6):

- določitev vira dohodka v Sloveniji in dohodke nerezidentov Slovenije, ki se obdavčujejo na viru z davčnim odtegljajem,
- določitev podlage za opredelitev kraja dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji za davčne namene, ki je pogoj za določanje rezidentstva in posledično obdavčitev po svetovnem dohodku,
- opredelitev davčne osnove za stalno poslovno enoto v Sloveniji,
- definicija prikritega izplačila dobička, ki se obravnava kot dohodek, podoben dividendam,
- ugotavljanje davčne osnove:
  - odprava dvojne obdavčitve oziroma manj kot enkratne obdavčitve istega dohodka pri zavezancu,
  - ureditev določanja davčne osnove v pogojih uporabe prenovljenih Slovenskih računovodskih standardov (Ur.l. RS, št. 118/2005, v nadaljevanju SRS (2006)) in mednarodnih standardov računovodskega poročanja,
  - opredelitev povezanih oseb in opredelitev obsega potrebnega dokumentiranja transakciji med temi osebami,
  - priznavanje oblikovanja dela določnih rezervacij kot odhodka,
  - določitev simetrične davčne obravnave prihodkov in odhodkov zaradi prevrednotenj,
  - ureditev priznavanja stroškov amortizacije,

- ureditev odhodka zaradi oslabitve dobrega imena kot davčno priznanega odhodka in pogoje priznavanja,
- odprava dvojne ekonomske obdavčitve pri prejemniku dividend in dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev za pravne osebe,
- določitev prenašanja davčne izgube v naslednja obdobja neomejeno,
- davčna stopnja,
- integracija direktive s področja materialnih statusnih preoblikovanj,
- določitev obdavčitve skritih rezerv v primeru prenehanja davčnih zavezancev,
- določitev dohodkov, ki so podobni dividendam.

Novi ZDDPO-2, v katerem so upošteevane navedene pripombe, predlogi in rešitve, je bil sprejet v letu 2006, uporablja pa se od 1. 1. 2007 dalje.

### 1.3 Pomen davka od dohodkov pravnih oseb

Davčna obveznost je dolžnost zavezanca za davek, da plača znesek davka pod pogoji in na način, ki ga določa zakon. Izpolnitev davčne obveznosti je temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo mora izpolniti ne glede na svoje ostale obveznosti (Kovač, 2007, str. 90).

#### 1.3.1 Davek od dohodkov pravnih oseb v javnofinančnih prihodkih

Javne finance opravljajo tri osnovne funkcije (Stanovnik, 1998, str. 1):

- **Alokacijo produkcijskih tvorcev oziroma finančnih virov.** To je proces, s katerim se opravlja ne samo razdelitev resursov na produkcijo javnih in produkcijo zasebnih dobrin, temveč tudi alokacija znotraj skupine javnih dobrin.
- **Prerazdelitev dohodka.** S prerazdelitvijo dohodka javne finance praviloma popravljajo tržne izide, in to tako, da se prerazporeja dohodek od premožnejših k manj premožnim.
- **Stabilizacijo gospodarstva.** Pomeni, da naj bi država s primernimi inštrumenti fiskalne in monetarne politike zasledovala določene makroekonomske cilje, kot so nizka brezposelnost, nizka inflacija, visoka gospodarska rast.

Obstaja tudi četrta, **regulatorna funkcija**, ki dejansko ni samostojna in bi jo lahko uvrstili v alokacijsko funkcijo. Država tako zagotavlja in skrbi za inštitucije in pravni red, ki so potrebni za nemoteno delovanje zasebnega sektorja.

Odločitve o obsegu državnega proračuna so hkratne odločitve o prihodkovni in odhodkovni strani javnih financ. Praviloma je prihodkovna stran ozko grlo javnih financ, saj načrtovani prihodki dostikrat ne dohajajo načrtovanih odhodkov. Posledica so javnofinančni primanjkljaji, ki so v evropskih državah bolj pogosti kot javnofinančni presežki (Stanovnik, 1998, str. 31).

**Državni proračun** je pomemben instrument, ki ga ima vlada na voljo pri izvajanju večletne makroekonomske politike, katere cilj je zagotavljanje stabilnih javnih financ in pospeševanje gospodarskega ter družbenega razvoja. Temeljne naloge pri upravljanju proračuna so uresničitev proračuna v okvirih in za namene, kot je bil sprejet, njegovo pravočasno in fleksibilno prilagajanje spremenjenim fiskalnim okoliščinam in uresničevanje v proračunu zastavljenih družbenih in gospodarskih ciljev (Splošno o proračunu, 2009).

### 1.3.2 Razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki

Med celotne javnofinančne prihodke se uvrščajo:

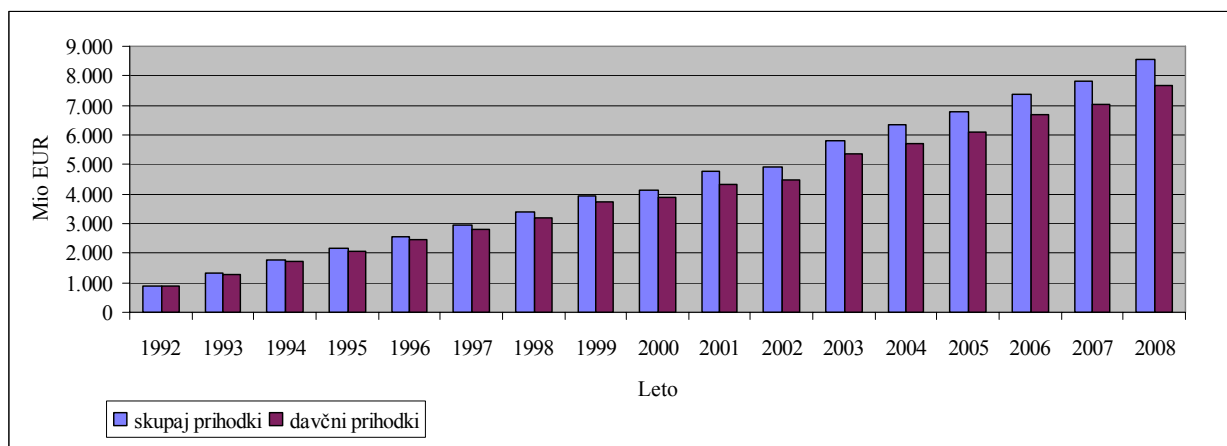
- tekoči prihodki:
  - davčni prihodki,
  - nedavčni prihodki,
- kapitalski prihodki,
- prejete donacije,
- transforni prihodki,
- prejeta sredstva iz Evropske unije.

Med **davčne prihodke** štejemo vse obvezne in nepovratne dajatve, ki jih davkoplačevalci plačujemo v proračun, in sicer so to poleg davka od dohodkov pravnih oseb še: dohodnina, prispevki za socialno varnost, davek na plačilno listo in delovno silo, davek na premoženje, domači davki na blago in storitve, davki na mednarodno trgovino in transakcije ter drugi davki (Proračun Republike Slovenije, 2009).

Slika 1 prikazuje razmerje med celotnimi prihodki in davčnimi prihodki v Sloveniji po posameznih letih od leta 1992 do leta 2008. V povprečju so od leta 1992 do 2008 davčni prihodki predstavljali 91,9 % celotnih proračunskih prihodkov. Razvidno je, da tako celotni prihodki kot davčni prihodki iz leta v leto naraščajo.



Slika 1: Razmerje med celotnimi in davčnimi prihodki v obdobju od leta 1992 do 2008



Vir: Proračun Republike Slovenije, 2009.

### 1.3.3 Razmerje med davčnimi prihodki in davkom od dohodkov pravnih oseb

Kot je razvidno iz Tabele 1, se je delež DDPO v davčnih prihodkih v obdobju do leta 1992 do leta 2008 gibal med 2,19 % v letu 1993 in 16,36 % v letu 2008. Podatek o vedno večjem deležu DDPO v davčnih prihodkih nazorno kaže, da DDPO prispeva vedno večji delež pri polnjenju državnega proračuna.

Tabela 1: Absolutna vrednost vseh davčnih prihodkov in DDPO za obdobje od 1992 do 2008, prikazana v tisoč EUR ter prikaz deleža DDPO v davčnih prihodkih za isto obdobje

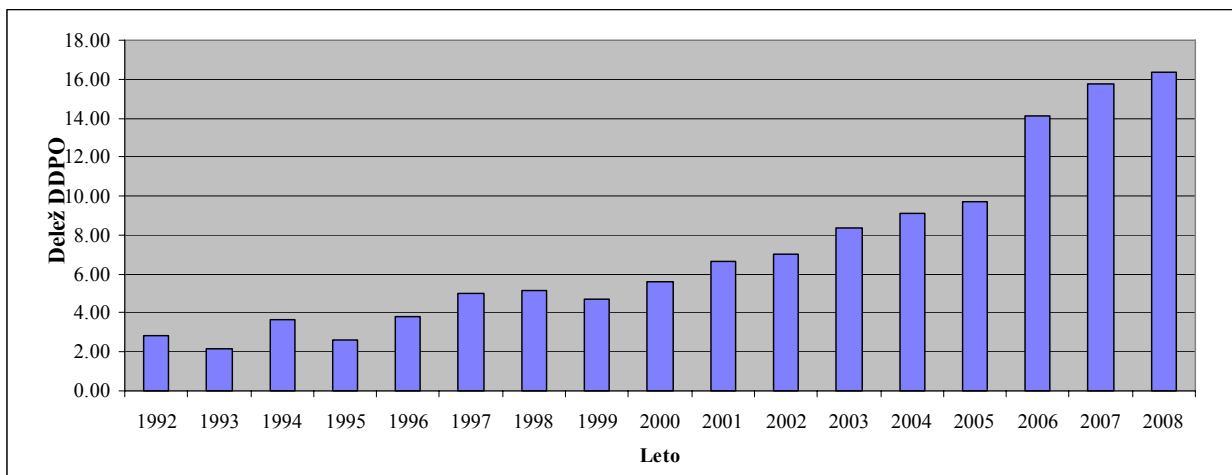
Leto	Skupaj davčni prihodki	DDPO	Delež DDPO v davčnih prihodkih v %	Verižni indeks	Indeks leto 1992=100
1992	879.784	24.801	2,82	/	100
1993	1.267.837	27.791	2,19	78	78
1994	1.707.983	62.569	3,66	167	130
1995	2.086.404	54.001	2,59	71	92
1996	2.440.743	93.021	3,81	147	135
1997	2.817.671	140.050	4,97	130	176
1998	3.183.307	165.221	5,19	104	184
1999	3.735.000	176.002	4,71	91	167
2000	3.871.108	216.136	5,58	118	198
2001	4.338.113	286.991	6,62	118	235
2002	4.470.511	313.899	7,02	106	249
2003	5.348.943	448.148	8,38	119	297
2004	5.697.999	518.923	9,11	109	323
2005	6.112.787	594.227	9,72	107	345
2006	6.685.970	942.330	14,09	145	500
2007	7.052.333	1.113.243	15,79	112	560
2008	7.685.338	1.257.036	16,36	104	580
Skupaj	69.381.831	6.434.387			

Vir: Proračun Republike Slovenije, 2009.

Številke v Tabeli 1 kažejo, da je DDPO dosegel najvišjo odstotno raven v celotnih davčnih prihodkih v letu 2008. V tem letu je bil delež DDPO za 4 % večji kot v predhodnem letu oziroma 5,8-krat večji kot v letu 1992. Zelo opazno, za 45 %, je delež DDPO porasel že v letu 2006 glede na leto 2005. Glavni razlog za takšno vrednost DDPO v letu 2006 lahko pripišemo učinkom sprememb specialnega zakona, to je Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 108/2005, v nadaljevanju ZDDPO-1B), in učinkom sprememb, ki so bile posledice prehoda na nove računovodske standarde. Na višino DDPO v navedenih letih so vplivali dejavniki, kot so na primer: višina izkazanih dobičkov, porast števila pravnih oseb, ki so zavezane k plačilu DDPO, in nenazadnje tudi davčni nadzor ter uspešnost izterjave neplačanih zneskov davka.

Za nazornejšo predstavo o gibanju odstotnega deleža DDPO v davčnih prihodkih obravnavanega obdobja so ti podatki prikazani s Sliko 2.

*Slika 2: Prikaz gibanja deleža DDPO v davčnih prihodkih Slovenije za obdobje od leta 1992 do leta 2008 v %*



*Vir: Proračun Republike Slovenije, 2009.*

#### **1.4 Temeljne pravne podlage za obdavčitev pravnih oseb po ZDDPO-2**

Obračun DDPO se sestavi po ZDDPO-2 in na osnovi naslednjih temeljnih pravnih podlag:

- Pravilnika o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 60/2007, v nadaljevanju Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2),
- Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur.l. RS, št. 109/2007, 68/2009),
- Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 46/2007, 12/2009),
- Pravilnika o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006),
- Pravilnika o priznani obrestni meri (Ur.l. RS, št. 141/2006, 52/2007),

- Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj (Ur.l. RS, št. 138/2006),
- Uredbe o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj (Ur.l. RS, št. 110/2007),
- Zakona o ekonomskih conah (Ur.l. RS, št. 37/2007-UPB1, v nadaljevanju ZEC),
- Uredbe o ekonomskih conah (Ur.l. RS, št. 28/2002, 25/2004) ter
- ZDavP-2.

## **2 ZDDPO-2 in TEMELJNE SPREMEMBE GLEDE NA ZDDPO-1**

V tem poglavju predstavim in razložim ZDDPO-2 po izbranih poglavjih, s katerimi se zavezanci za davek najpogosteje srečujejo pri sestavi Obračuna DDPO. Posamezna poglavja ZDDPO-2 primerjam s predhodno veljavnim ZDDPO-1 in opozorim na spremembe, ki jih je ZDDPO-2 prinesel v obdavčitev pravnih oseb. Osredotočim se na:

- obseg davčne obveznosti po posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb,
- vire dohodkov,
- predmet obdavčitve,
- davčno obdobje,
- davčno stopnjo,
- davčno osnovo ter
- davčne olajšave.

### **2.1 Splošne določbe ZDDPO-2**

V Sloveniji predstavlja temeljno pravno podlago obdavčitve dohodkov pravnih oseb trenutno, od 1. 1. 2007 dalje, veljavni ZDDPO-2, čigar določbe so sistematizirane v 15 poglavij in obsegajo 100 členov. Zakon je bil trikrat noveliran, in sicer z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 56/2008, v nadaljevanju ZDDPO-2A), Zakonom o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 76/2008, v nadaljevanju ZDDPO-2B) in Zakonom o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 5/2009, v nadaljevanju ZDDPO-2C). Pri izpolnjevanju obveznosti, ki jo ZDDPO-2 predpisuje, morajo zavezanci za davek subsidiarno upoštevati tudi ZDavP-2, ki v splošnem ureja postopkovna vprašanja v zvezi z obračunavanjem, plačevanjem in pobiranjem davkov, in Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, v nadaljevanju ZGD-1) kot temeljni zakon gospodarskih družb ter MSRP oziroma SRS kot strokovna pravila računovodenja.

Splošni določbi ZDDPO-2, opredeljeni v 1. in 2. členu, se nanašata na opredelitev vsebine zakona in pripadnost davka od dohodkov pravnih oseb.

Že iz prvega odstavka 1. člena izhaja, da se s tem zakonom urejata sistem obračunavanja in plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Določba že kaže na **objekt obdavčitve**, torej na dohodke pravnih oseb in na **subjekt obdavčitve**, ki je pravna oseba. 3. člen ZDDPO-2 izrecno določa, da je zavezanec za davek pravna oseba domačega in tujega prava. Tako se določbe za obdavčitev subjektov, ki niso pravne osebe, ne uporabljajo, oziroma se uporabljajo samo, če se drug zakon s področja obdavčenja sklicuje na uporabo določb ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 47–48).

Iz opredelitve vsebine zakona je razviden predmet obdavčitve. **Predmet obdavčitve** so dohodki, ki vstopajo v poslovni izid pravne osebe, zato je davek od dohodkov davek, ki neposredno obremenjuje čisti poslovni izid pravne osebe. Predmet obdavčitve so dobiček pravne osebe in drugi dohodki, od katerih se davek plačuje v obliki davčnega odtegljaja (11. člen ZDDPO-2).

ZDDPO-2 v drugem odstavku 1. člena pove, da se s tem zakonom v pravni red RS prenašajo tri direktive Evropske skupnosti, ki so bile sprejete zaradi poenotenja obdavčitve pravnih oseb z davkom od dohodkov:

1. Direktiva Sveta 90/434/EGS ureja skupni sistem obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic Evropske unije.
2. Direktiva Sveta 90/435/EGS ureja skupni sistem obdavčevanja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic.
3. Direktiva Sveta 2003/49/ES ureja skupni sistem obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic, ki veljajo za povezane družbe iz različnih držav članic.

Z 2. členom ZDDPO-2 je določena pripadnost javnofinančnih prihodkov, ki se pobirajo na podlagi tega zakona. DDPO, ki vključuje davek od dobička pravnih oseb rezidentov, davek od dobička poslovne enote nerezidentov, ki se nahajajo v Sloveniji, in davčni odtegljaj, ki se pobira od drugih dohodkov pri viru v Sloveniji, v celoti pripadajo proračunu RS.

## **2.2 Obseg davčne obveznosti po posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb**

V nadaljevanju je opredeljen obseg davčne obveznosti pri posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za davek in morebitne spremembe, ki jih prinaša ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1.

## 2.2.1 Opredelitev zavezancev za davek

Po 3. členu ZDDPO-2 so zavezanci za davek pravne osebe domačega in tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb, vključno z družbo civilnega prava, po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti in niso zavezanci po zakonu, ki ureja dohodnino. Republika Slovenija<sup>2</sup> in samoupravne lokalne skupnosti<sup>3</sup> niso zavezanci, če s tem zakonom ni določeno drugače.

Subjekt, ki ima položaj pravne osebe, je zavezanec po ZDDPO-2 ne glede na namen in cilj ustanovitve. Zavezanci so vse pravne osebe in ne samo gospodarski subjekti, ustanovljeni z namenom pridobivanja dobička. Kljub temu pa ZDDPO-2 sledi obdavčitvi pravnih oseb po njihovi moči in zato ni namen zakona efektivno obdavčevanje dejavnosti, ki se izvaja na nepridobiten način. Zato pravne osebe, ki so ustanovljene za namene opravljanja nepridobitne dejavnosti in oproščene plačila davka za nepridobitni del dejavnosti, obdržijo status zavezanca in tako omogočijo obdavčitev tistega dela dejavnosti, ki ga poleg nepridobitnega opravijo na pridobitni način (Jermań & Odar, 2008, str. 56).

Glede na ZDDPO-1 je v tem členu novi zakon dopolnjen s pojasnjevalno določbo, da se v kategorijo združenja oseb po tujem pravu štejejo tudi družbe civilnega prava. Torej drugi odstavek 3. člena ZDDPO-2 vsebuje določbo, ki širi krog oseb, ki so zavezanci po ZDDPO-2, na osebe, ki niso pravne osebe, vendar le na tiste, ki so ustanovljene po tujem pravu. S tem želi ZDDPO-2 zajeti predvsem osebne družbe po tujem pravu ali partnerstva, ki nimajo pravne subjektivitete oziroma subjekte, ki so davčno transparenti<sup>4</sup> (Jermań & Odar, 2008, str. 62–63).

Navedimo še izjemo, določeno v 70. členu ZDDPO-2, ki ureja plačevanje davčnega odtegljaja od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, ki se nanaša tudi na tretji odstavek 3. člena ZDDPO-2 in pravi, da če je Republika Slovenija ali samoupravna lokalna skupnost izplačevalec dohodkov, od katerih se izplačuje davčni odtegljaj, se šteje za zavezanca rezidenta oziroma za plačnika davka, torej za zavezanca, ki za račun prejemnika dohodka izračuna in odtegne davčni odtegljaj.

Za obdavčevanje je pomembno, ali ima pravna oseba po davčnem predpisu rezidenčni ali nerezidenčni davčni položaj. Kriteriji za rezidentstvo so definirani v 5. členu ZDDPO-2, ki določa, da je zavezanec za davek rezident Republike Slovenije, če izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev:

- ima sedež v Sloveniji,
- ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

---

<sup>2</sup> Na primer predsednik republike, državni zbor, vlada, ministrstva ter organi v sestavi, ustavno sodišče, vrhovno sodišče, višja, okrožna in okrajna sodišča, računsko sodišče, vrhovno državno tožilstvo, državno pravobranilstvo, varuh človekovih pravic, informacijski pooblaščenec, državna revizijska komisija.

<sup>3</sup> Pokrajine, občine, mestne občine, krajevne skupnosti, organi in organizacije lokalne skupnosti.

<sup>4</sup> Davčno transparentni subjekti po tujem pravu niso obravnavani kot samostojni davčni subjekti, ločeno od družbenikov ali partnerjev. Obdavčeni so le na ravni družbenikov ali partnerjev, obdavčitev na ravni subjekta pa se spregleda.

Če zavezanec ne izpolnjuje niti prvega niti drugega pogoja, se obravnava kot nerezident Slovenije.

Tako je po ZDDPO-2 poleg statutarnega sedeža (ki je bil do konca leta 2004 edino merilo za določanje položaja rezidenta) merilo za določanje rezidentstva tudi kraj dejanskega delovanja posloводства pravne osebe. S tem se krog pravnih oseb s položajem rezidenta širi na tiste pravne osebe, ki sicer nimajo registriranega statutarnega sedeža v Sloveniji, je pa v Sloveniji kraj dejanskega delovanja njihovega posloводства.

V 5. členu ZDDPO-2 lahko v primerjavi z ZDDPO-1 zaznamo spremembo, in sicer v pogoju za rezidentstvo, ki ni več kraj dejanskega upravljanja, temveč kraj dejanskega delovanja posloводства.

ZDDPO-2 ohranja opredelitev ZDDPO-1, da je davčni zavezanec pravna oseba, ki ima lahko davčni položaj rezidenta ali nerezidenta. Rezidenti so, če imajo sedež v Sloveniji in če imajo le kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji, sedež pa v kaki drugi državi. Medtem ko so nerezidenti tiste osebe tujega prava, ki v Sloveniji ustvarjajo prihodke v poslovni enoti oziroma prek nje ali dosegajo le posamezne dohodke. Dohodki poslovnih enot tujih fizičnih oseb zasebnikov, ki v Sloveniji opravljajo dejavnost, se ne obdavčujejo po ZDDPO-2, temveč po Zakonu o dohodnini.

Poseben status ima Banka Slovenije, ki je sicer zavezanka za davek, vendar po posebni določbi davka niti ne izračuna niti ne plača (Hieng, 2008, str. 219).

### **2.2.2 Zavezanci rezidenti**

Zavezanci rezidenti so po prvem odstavku 4. člena ZDDPO-2 zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Republiki Sloveniji in od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir izven Slovenije. Torej so obdavčeni po svetovnem dohodku. To pomeni, da morajo v davčni obračun vključiti vse dohodke, ki so jih dosegli kjerkoli v svetu, tudi v svojih poslovnih enotah v tujini (Hieng, 2008, str. 219).

Pomen opredelitve vira dohodkov za rezidenta je izražen v fazi odprave dvojne obdavčitve. Zaradi neomejene davčne obveznosti je rezident v Sloveniji obdavčen za del dohodkov, ki jih doseže zunaj Slovenije. Dohodki, doseženi zunaj Slovenije, so dohodki v tujih državah. Pri tem država vira dohodka suvereno s svojo nacionalno davčno ureditvijo predpisuje obdavčitev za dohodke, ki jih na njenem ozemlju dosegajo rezidenti drugih držav. Dvojno obdavčevanje je posledica suverene pravice dveh davčnih jurisdikcij, da obdavčita isti davčni vir, vsaka v svoji državi. Ponavadi se pojavi zaradi konflikta načela obdavčitve dohodkov v državi vira in ponovne obdavčitve po načelu svetovnega dohodka v rezidenčni državi (Jerman & Odar, 2008, str. 64–65).

Rezidenti so zavezanci za davek, ki imajo bodisi sedež bodisi kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji, sedež pa v kaki drugi državi.

Statutarni sedež gospodarske družbe ureja ZGD-1 in v 29. členu določa, da je sedež družbe kraj, ki je kot sedež družbe vpisan v register ter da je za sedež mogoče določiti kraj, kjer družba opravlja dejavnost, ali kraj, kjer se v glavnem vodijo njeni posli, ali kraj, kjer deluje posloводство družbe (30. člen ZGD-1).

Kraj dejanskega poslovanja posloводства je ekonomska vez med pravno osebo in krajem delovanja.<sup>5</sup> Ta vez je manj trdna kot statutarni sedež, problem pa je tudi v oteženem odkrivanju kraja dejanskega delovanja (Jerman & Odar, 2008, str. 70–71). Pomembno dopolnilo ZDDPO-2 se navezuje na zakonsko pooblastilo ministru, pristojnemu za finance, da v podzakonskem aktu določi način ugotavljanja kraja dejanskega delovanja posloводства (tretji odstavek 5. člena ZDDPO-2).

Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2 določa v 1. členu kot kraj dejanskega delovanja posloводства kraj,<sup>6</sup> kjer direktorji oziroma višje vodstvo dejansko upravljajo in poslovodijo zavezanca. Upravljanje in poslovodenje pomeni izvrševanje in uveljavljanje politike poslovanja in strateških odločitev, ki jih primeroma sprejme upravni odbor. Pomeni lahko uveljavljanje celotne vizije in ciljev zavezanca kot celote. Za kraj dejanskega delovanja posloводства so pomembne še organizacija oseb oziroma skupine oseb na vodstvenih funkcijah, poti poročanja in odgovornosti, kar je različno pri različnih zavezancih.

Če se upravljanje in poslovodenje izvaja na enem mestu, se to mesto šteje za kraj dejanskega delovanja posloводства.<sup>7</sup> To mesto se lahko razlikuje od kraja, od koder se dnevno dejansko vodijo oziroma izvajajo poslovne dejavnosti (prvi odstavek 2. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2).

Če se upravljanje in poslovodenje ne izvaja na enem mestu, ker na primer poslovodje vodijo zavezanca na daljavo,<sup>8</sup> se za kraj dejanskega delovanja posloводства šteje kraj, kjer se dnevno dejansko vodijo oziroma izvajajo poslovne dejavnosti (drugi odstavek 2. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2). V tem primeru je to praviloma v državi, kjer je družba registrirana in ima sedež (Hieng, 2007c, str. 8).

---

<sup>5</sup> Velja predpostavka, da so v primeru dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji dohodki, ki jih dosega taka pravna oseba, ekonomsko povezani s Slovenijo in zato te pravne osebe pridobijo položaj davčnega rezidenta.

<sup>6</sup> Ta kraj ni nujno enak kraju, kjer se izvaja glavni nadzor ali kjer se srečuje upravni odbor.

<sup>7</sup> Npr. če se posli vodijo iz Slovenije, družba pa je registrirana in ima sedež v drugi državi, se šteje za rezidentko Slovenije.

<sup>8</sup> Npr. iz različnih držav, tudi iz Slovenije, in se po telefonu, internetu, videokonferencah vodijo posli družbe, ki je registrirana in ima sedež v drugi državi.

V 3. členu Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2 je poudarjeno, da se pri ugotavljanju kraja dejanskega delovanja posloводства upoštevajo za posamezen primer pomembna dejstva in okoliščine, zlasti:

- kje je središče delovanja direktorjev oziroma višjega vodstva,
- pogostost sestankov teh oseb in kje se ti sestanki in druga srečanja sklicujejo in dejansko potekajo,
- dejanske aktivnosti in fizična navzočnost ljudi na višjih položajih,
- kje se sprejemajo ključne odločitve, ki bistveno vplivajo na ekonomski položaj podjetja,
- kje so in kje se vodijo najpomembnejše računovodske evidence.

### **2.2.3 Zavezanci nerezidenti**

Zavezanci nerezidenti so po drugem odstavku 4. člena ZDDPO-2 zavezani za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji. Torej zanje velja omejena davčna zaveza oziroma obdavčevanje po teritorialnem načelu.

Nerezident v Sloveniji nima niti sedeža niti kraja dejanskega delovanja posloводства, zavezanec za davek pa je zato, ker ima v Sloveniji poslovno enoto ali dosega posamezne dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (dividende, obresti, najemnine, licenčnine in druge dohodke iz premoženjskih pravic) in od katerih se pri plačilu v tujino obračunava davčni odtegljaj.

Določba tretjega odstavka 4. člena ZDDPO-2 v primerjavi z ZDDPO-1 povečuje določnost predpisa, saj jasno piše, da se dohodki zavezanca obdavčijo le v obsegu in na način, kot je določeno v ZDDPO-2. Pri tem so kriteriji za razmejevanje domačega in tujega davčnega vira določeni v 8. členu ZDDPO-2, dohodki nerezidentov, ki so dejansko obdavčeni pri viru v Sloveniji, pa v 11. členu zakona in se razvrščajo v dve skupini dohodkov:

- dohodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti, ki jo ima nerezident v Sloveniji ali preko nje, in
- drugi dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, če se od teh dohodkov skladno z ZDDPO-2 plačuje davčni odtegljaj.

Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji. Za poslovno enoto se po 6. členu ZDDPO-2 poleg podružnice štejejo tudi pisarna, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drugi kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri, gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev<sup>9</sup> (to velja tudi, če so se dela začela izvajati pred 1. 1. 2007), pa tudi delovanje posrednika in borznega

---

<sup>9</sup> Po ZDDPO-1 je za poslovno enoto nerezidenta štelo gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor ali svetovanje v zvezi z njimi, če so aktivnosti trajale dlje kot 6 mesecev. Torej je z ZDDPO-2 določeno podaljšanje obdobja opravljanja dejavnosti in poslov, ki opredeljujejo poslovno enoto, s 6 mesecev na 12 mesecev (Kovač, 2006, str. 48).



posrednika v imenu nerezidenta. V ZDDPO-2 je črtana definicija poslovne enote, če se opravljajo storitve, tudi svetovalne ali poslovske, več kot 90 dni v kateremkoli obdobju zaporednih 12 mesecev, kar pomeni, da se storitve ne obravnavajo po posebnem pravilu, ampak se takšne dejavnosti oziroma posli obravnavajo po splošni določbi za poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji. Črtana je določba glede podrobnejše ureditve poslovne enote nerezidenta v primeru posrednika, ki deluje za nerezidenta, toda nima pooblastila za sklepanje pogodb v njegovem imenu, vendar običajno vzdržuje zaloge, iz katerih redno dostavlja proizvode ali trgovsko blago v imenu nerezidenta (Kovač, 2006, str. 48).

6. člen ZDDPO-2 opredeljuje najpogostejše pojavne oblike poslovnih enot, ki niso navedene dokončno, temveč le primeroma naštete, v 7. členu pa so naštete izjeme oziroma kraji poslovanja, ki se ne štejejo za poslovne enote.

Kraj poslovanja, ki se ne šteje za poslovno enoto, je zlasti uporaba objektov ali opreme za skladiščenje, razstavljanje proizvodov, dostavo proizvodov, vzdrževanje zaloge proizvodov, namenjenih predelavi. Prav tako se za poslovno enoto ne šteje poslovno mesto, čigar naloga je zgolj nakupovanje proizvodov ali storitev ter zbiranje in dajanje informacij za nerezidenta.

Posebej je treba opozoriti na konvencijo o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki lahko poslovno enoto opredeli drugače. Če je sklenjena, se za rezidente držav, ki so jo sklenile, uporabljajo njene določbe (Hieng, 2008, str. 220).

V ZDDPO-2 je po vzoru sklenjenih mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnemu obdavčevanju prvič v nacionalni zakonodaji opredeljena davčna osnova za poslovno enoto. Dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji je dobiček, ki se poslovni enoti lahko pripiše. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega se bi lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Tako bi prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali prek poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, ki se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali zunaj nje, skupaj tvorili dobiček poslovne enote (Jerman & Odar, 2008, str. 33).

Za obstoj poslovne enote za davčne namene so pomembne izključno določbe ZDDPO-2 iz 6. in 7. člena, ki poslovno enoto opredeljujeta, 11. člena o določitvi predmeta obdavčitve in četrtega odstavka 12. člena, ki določa davčno osnovo poslovne enote.

Zakon o davčni službi (Ur.l. RS, št. 1/2007-UPB2, 40/2009) v 45. a-členu določa, da se mora tuja oseba, ki nima sedeža ali druge oblike registracije v Sloveniji, vpisati v davčni register pri davčnem uradu, na območju katerega bo opravljala dejavnost.

#### **2.2.4 Nezavezanci**

Republika Slovenija oziroma njeni organi in lokalne skupnosti niso zavezanci za davek, zato davka niti ne obračunavajo in ga niti ne plačujejo. To velja tudi za Banko Slovenije, ki je sicer zavezanka za davek. Vsi naštetih morajo upoštevati določbe o davčnem odtegljaju, ki ga morajo obračunavati in plačevati po pravilih, ki veljajo za davčne zavezance (Hieng, 2008, str. 220).

Opozorimo na to, da je med nezavezancem in zavezancem, ki ni plačnik davka, pomembna vsebinska razlika. Osebe, ki niso zavezanci, ne morejo nikdar biti neposredno obravnavani ali obdavčeni po določbah ZDDPO-2. Medtem ko zavezanci, ki so oproščeni plačila davka, glede na postopek plačevanja davka enako kot drugi zavezanci v davčnem obračunu sami določijo davčno osnovo in predložijo davčni predračun davčnemu organu (356. člen ZDavP-2). Zavezanec, ki je oproščen plačila davka, sam prevzame odgovornost glede uporabe pravice do oprostitve plačila davka (Jerman & Odar, 2008, str. 107).

#### **2.2.5 Zavezanci, ki so davka oproščeni**

V 9. členu ZDDPO-2 je določeno, da so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati in druge pravne osebe, ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti in ki dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja, davčni zavezanci, vendar davka ne plačujejo. Ker so davčni zavezanci, morajo sestaviti davčni obračun. Zanje veljajo pravila glede davčnega odtegljaja pri izplačilih posameznih dohodkov drugim osebam. Ker naštete pravne osebe lahko opravljajo tudi pridobitno dejavnost, je razumljivo, da so njihovi dohodki, doseženi z opravljanjem pridobitne dejavnosti, obdavčeni. Pomembno je ločiti prihodke, ki so ustvarjeni iz pridobitne, od prihodkov, prejetih iz nepridobitne dejavnosti. Enako je treba ločiti odhodke. Zakon v 27. členu opredeljuje, da se odhodki pridobitne dejavnosti lahko določajo sorazmerno ali po dejanskih stroških.

V napovednem delu stavka prvega odstavka 9. člena ZDDPO-2, v katerem so pravne osebe naštete, je uporabljena beseda »kot«, iz česar je mogoče sklepati, da so pravne osebe naštete samo za primer in da krog pravnih oseb, na katere se veže oprostitev, ni izključujoč (Jerman & Odar, 2008, str. 108).

Prvi odstavek 9. člena ZDDPO-2 razložimo še s stališča, da oprostitev plačila davka ni podeljena vrsti oziroma pravnoorganizacijski obliki pravne osebe, temveč pravnim osebam (ki so sicer naštete) z nepridobitnim namenom ustanovitve. Bistvo podeljene oprostitve plačila davka je torej v nepridobitnem namenu ustanovitve in delovanja pravne osebe (Jerman & Odar, 2008, str. 113). V nobenem primeru ne more biti po 9. členu ZDDPO-2 obravnavan zavezanec, ki je ustanovljen za opravljanje pridobitne dejavnosti, četudi obenem opravlja določeno dejavnost po posebnem predpisu. Tako na primer oprostitev po 9. členu ne morejo uveljavljati družbe, ki so organizirane

v eni od oblik po Zakonu o gospodarskih družbah (Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009).

Novost v ZDDPO-2 je posebna obravnava, ki je določena za pravno osebo, javni zavod, ustanovljeno za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve (tretji odstavek 9. člena ZDDPO-2). Le-ta ne plača davka od dejavnosti zagotavljanja obveznih rezerv nafte in derivatov, četudi ta šteje kot pridobitna dejavnost (Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009).

Ureditev zavezancev, ki so oproščeni plačila davka, se v ZDDPO-2 deloma razlikuje od ureditve v ZDDPO-1 v dveh vsebinskih razlikah (Jerman & Odar, 2008, str. 107–109):

- Opuščeni so nerazumljivo administrativno naštetimi pogoji, kot jih je določal ZDDPO-1, ki naj bi jih izpolnjevali neplačniki davka, da bi lahko uveljavljali oprostitev. ZDDPO-2 jih nadomesti z dvema vsebinskima pogojema. Izpolnjevanje teh pogojev se presoja v vsakem posameznem primeru, in sicer mora biti pravna oseba ustanovljena za opravljanje nepridobitne dejavnosti ter kumulativno mora biti izpolnjen drugi pogoj, da mora takšna nepridobitna pravna oseba dejansko delovati skladno z nepridobitnim namenom ustanovitve. Namen zakonodajalca, izražen v drugem pogoj, je v preprečevanju davčnih špekulacij.
- Zakonsko so opredeljena merila za razmejitev dejavnosti, ki jo zavezanec opravi na nepridobiten oziroma pridobiten način.

Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti določa, kaj se davčno šteje za pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost. Po 2. členu tega pravilnika je pridobitna dejavnost tista, pri kateri je izpolnjen vsaj eden od pogojev:

- dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička,
- zavezanec z njenim opravljanjem konkurira na trgu drugim zavezancem.

Kot določa 3. člen Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, se za dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti zavezancev, ki se izvzemajo iz davčne osnove po 27. členu ZDDPO-2, štejejo zlasti:

- donacije<sup>10</sup> – dohodki v denarju in naravi, prejeti od fizičnih in pravnih oseb brez obveznosti vračila ter se ne nanašajo na plačila za proizvode in storitve, katerih kupci so donatorji;
- članarine – obvezni prispevki članov v denarju, ki v celoti ali deloma ne predstavljajo plačila za določene proizvode, blago, storitve in druge ugodnosti, ki jih članom in njegovim družinskim članom ponujajo zavezanci;
- volila in dediščine;
- prihodki iz davkov, prispevkov in drugih dajatev, ki jih prejmeta Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

---

<sup>10</sup> Donacije so tudi darila. Darila prejeta pri pravnih osebah zasebnega prava (društvih, fundacijah, skladih, ustanovah, zasebnih zavodih, gospodarskih interesnih združenjih) so po Zakonu o davku na dediščine in darila (Ur.l. RS, št. 117/2006) obdavčena na podlagi napovedi zavezanca. Po četrtem odstavku 2. člena so iz obdavčitve izvzete le premožnine (tudi vrednostni papirji in denar) z vrednostjo do 5.000 evrov.

V 4. členu Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti so naštetih dohodki, ki se pri osebah, ki so ustanovljene za opravljanje nepridobitne dejavnosti, štejejo za dohodke iz pridobitne dejavnosti, čeprav morda izhajajo iz sredstev doseženih z nepridobitno dejavnosti. To so:

- dohodki iz opravljanja javne službe,
- namenska javna sredstva,
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih, in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v Sloveniji ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic Evropske unije, pri čemer se dohodki od obresti za vezane vloge ne štejejo za pridobitne do vključno višine 1000 EUR letno,
- dividende in drugi dohodki iz naložb,<sup>11</sup>
- dohodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov, hrane in pijače članom in nečlanom,
- najemnine in druga plačila za oddajanje prostorov, drugih zmogljivosti, opreme zavezanca drugim osebam,
- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjih, zabavah plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec,
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec,
- dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec.

3. in 4. člen Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti razvrščata najbolj tipične vrste dohodkov, torej ne gre za zaprt seznam dohodkov, ki se pojavljajo pri opredeljevanju pridobitne in nepridobitne dejavnosti.

### **2.2.6 Zavezanci, ki ne plačujejo davka**

Posebna davčna stopnja 0 % od davčne osnove je v 61. členu ZDDPO-2 določena za:

- investicijske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tega obdobja razdelijo najmanj 90 % dobička prejšnjega davčnega obdobja;<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Drugi dohodki so zlasti dividendam podobni dohodki, naštetih v 74. členu ZDDPO-2, ter dobički od prodaje in zamenjave naložb.

<sup>12</sup> Glede na 94. člen ZDDPO-2 se tudi po dnevu začetka uporabe tega zakona, ne glede na prvi odstavek 61. člena tega zakona, uporablja predhodna določba drugega odstavka 16. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki pravi, da ti investicijski skladi plačujejo davek v davčnem obdobju 2007 po stopnji 0 % od davčne osnove, če do 30. novembra 2009 razdelijo najmanj 20 % poslovnega dobička iz davčnega obdobja 2006 (v nasprotnem primeru bodo morali v letu 2009 popraviti davčni obračun za leto 2007 in obračunati davek po splošni stopnji 23 %). V davčnih obdobjih od 2008 do 2011 plačujejo davek po stopnji 0 % od davčne osnove, če do 30. novembra teh obdobj razdelijo najmanj 35 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja vsakega od teh davčnih obdobj.

- pokojninske sklade, ki so ustanovljeni po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, če sestavijo ločen davčni obračun samo za dejavnost izvajanja pokojninskega načrta;
- družbe tveganega kapitala, ki so ustanovljene v skladu z zakonom, ki ureja družbe tveganega kapitala, če sestavijo ločeni obračun samo za izvajanje dejavnosti dopustnih naložb tveganega kapitala. Družba tveganega kapitala je dodana in je v ZDDPO-1 ni navedene v okviru posebne davčne stopnje.

### **2.2.7 Zavezanci, ki poslujejo v ekonomskih conah**

Poseben položaj imajo zavezanci, ki poslujejo v ekonomskih conah. Če imajo ustrezno odločbo davčnega organa, lahko uveljavljajo posebne davčne ugodnosti (nižja davčna stopnja, olajšave za vlaganja in zaposlovanje), ki jim jih omogoča ZEC (Hieng, 2007a, str. 245).

### **2.2.8 Opredelitev oseb, ki štejejo za povezane osebe**

Ko gre za transakcije med povezanimi osebami, imamo opravka s transfernimi cenami, in to ne glede na to, ali so skladne s primerljivimi tržnimi cenami ali ne. Določbe ZDDPO-2 o davčni obravnavi transakcij med povezanimi osebami so namenjene preprečevanju prenašanja davčne osnove na podlagi finančnih ali poslovnih transakcij med povezanimi osebami na podlagi transfernih cen. Transferne cene so tiste cene, ki si jih med seboj zaračunavajo povezane osebe za različne vrste poslov in transakcij. Povezane osebe lahko s transakcijami med sabo dosežejo, da prenašajo dobiček ali izgubo od ene pravne osebe na drugo prek cen, ki jih zaračunavajo za svoje proizvode ali storitve, ki jih opravljajo.

Transferne cene naj bi bile tiste cene, ki zagotavljajo, da je dosežena raven cen enakih ali primerljivih proizvodov, blaga ali storitev taka, kot se v primerljivih okoliščinah poslovanja doseže med nepovezanimi osebami, kar pomeni upoštevanje tržnega načela oziroma pogojev popolnega trga v tržnih transakcijah. Vse druge transakcije med povezanimi osebami lahko štejemo za transakcije, ki se opravijo po cenah, ki jih posredno ali neposredno ne določa trg, ampak gre za cene, ki jih oblikujejo povezane osebe (Jerman & Odar, 2008, str. 144).

Slovenija je z davčno reformo leta 2005 v svojo zakonodajo implementirala bistvene določbe Smernic OECD o transfernih cenah. V ZDDPO-1 so bile tako prvič opredeljene povezane osebe ter določene metode za določanje primerljivih tržnih cen, z Zakonom o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 21/2006-UPB2 (58/2006 popr.)) pa uvedena obveznost zavezanca, ki sodeluje v transakcijah med povezanimi osebami, da pripravi dokumentacijo in podatke o povezanih

osebah, poslovanju z njimi, vrsti uporabljenih metod za določanje transfernih cen in razlogih za izbiro uporabljenih metod (Bobek-Gospodarič, 2008, str. 30).

Z davčno reformo, ki je bila uveljavljena v začetku leta 2007, je v ZDDPO-2 ohranjena davčna obravnava transfernih cen, pri čemer je prišlo do spremembe koncepta obravnavanja v smeri bolj ločene obravnave transakcij med rezidenti ali nerezidenti in tujimi pravnimi osebami (»mednarodne transakcije«) in transakcijami med povezanimi osebami rezidenti (»domače transakcije«).

### **2.2.8.1 Povezane osebe v »mednarodnih transakcijah«**

»Za povezani osebi se štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec (v nadaljevanju tuja oseba), če:

- ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
- ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
- ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
- imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami« (prvi odstavek 16. člena ZDDPO-2).

ZDDPO-2 v 16. členu jasno določa, da se za povezane osebe štejejo zavezanci rezidenti in tuje osebe ter zavezanci nerezidenti in tuje osebe. S tem je v zakonu glede na ZDDPO-1 določeno, da se za povezane osebe štejejo tudi rezidenti in njihove poslovne enote, in to ne glede na to, ali delujejo na območju Republike Slovenije ali v tujini<sup>13</sup> (Priročnik za inšpiciranje transfernih cen, 2007, str. 23).

---

<sup>13</sup> Na primer dve poslovni enoti, ki opravljata dejavnost na območju RS v skladu z njihovo opredelitvijo v 6. členu ZDDPO-2, če sta povezani po pogojih neposredne ali posredne kapitalske ali druge povezanosti.

Bistveno novost ZDDPO-2 predstavlja ponovna vključitev poslovne povezave med kriterije za določanje povezanih oseb, ki je mogoča na podlagi pogodbe ali v primerih, ko se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami. Tako se za povezane osebe štejejo osebe, ki so povezane na podlagi pogodbe predvsem v primerih, ko je med njimi sklenjena podjetniška pogodba po 527. členu ZGD-1. Med temeljne podjetniške pogodbe se po 533. členu ZGD-1 štejejo:

- pogodba o obvladovanju, s katero družba podredi vodenje drugi družbi,
- pogodba o prenosu dobička, s katero se družba obveže, da bo svoj celotni dobiček prenesla na drugo družbo in
- druge podjetniške pogodbe, s katerimi se družba obveže, da bo svoj dobiček ali dobiček svojih posameznih obratov delno ali v celoti združila z drugimi osebami in ga tako delila ali prenesla na drugega ali se obveže za zakup oziroma prepustitev nekomu drugemu.

Podjetniške pogodbe začnejo veljati šele, ko jim je dano soglasje skupščine ali drugega ustreznega organa družbe in so vpisane v register. Poleg podjetniških pogodb po ZGD-1 je mogoče, da ena oseba obvladuje drugo tudi z drugo pogodbo (Priročnik za inšpiciranje transfernih cen, 2007, str. 23).

Za dve ali več oseb, ki so kapitalsko, upravljavsko, nadzorno ali s pogodbo po ZDDPO-2 sicer povezane, se šteje, da so povezane le takrat, ko se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami. Bistveno je, da gre pri tem za transakcije, kjer se pogoji posla ne določajo v pogajanjih med neodvisnima pogodbenima stranema, ampak jih narekuje le volja ene od strank. Tak vpliv se lahko doseže, ne da bi imela ena od strani najmanj 25 % delnic oziroma deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugi pravni osebi in ne da bi morala biti sklenjena ustrezna pogodba. V teh primerih gre za poslovno povezanost. V 24. členu Pravilnika o transfernih cenah je določeno, da tak vpliv lahko dosežejo zlasti naslednji posamezni dejavniki ali njihova kombinacija:

- sklenjena podjetniška pogodba,
- ekskluzivna pravica prodaje proizvodov, ki jih proizvede druga pogodbeni stran,
- nesposobnost podjetja, da bi poslovalo brez kapitala, izdelkov in tehničnega sodelovanja, ki mu ga zagotavlja drugo podjetje v transakciji (to vključuje tudi skupne podvige),
- visoka stopnja finančne odvisnosti,
- sodelovanje ene pogodbene strani pri nabavi in prodaji,
- sodelovanje pogodbenih strani v kartelih in konzorcijih,
- nadzor nad ponudniki in trgovci,
- pogodbe, ki vodijo k monopolnemu položaju.

Seveda je potrebna posamična presoja, kdaj se pogoji dogovorjenega posla bistveno razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami. Te vrste posli se ponavadi sklepajo med pogodbenimi strankami, od katerih ima ena sedež v davčno ugodnejši državi (Jerman & Odar, 2008, str. 145–147).

Bistvo transfernih cen je, da gre v osnovi za problem mednarodne obdavčitve, pri čemer vsaka država teži k preprečitvi neupravičenega odlivanja dobičkov oziroma dohodkov in s tem tudi davka v tujino. Podjetja se namreč obnašajo smotrno, zato želijo z davčnim načrtovanjem svoje davčne obremenitve kar najbolj zmanjšati (Priročnik za inšpiciranje transfernih cen, 2007, str. 26).

### 2.2.8.2 Povezane osebe v »domaćih transakcijah«

»Za povezani osebi se štejeta rezidenta,

- ki sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami; ali
- če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.
- Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami« (prvi in drugi odstavek 17. člena ZDDPO-2).

Za povezane pravne osebe rezidente je zakonodajalec določil milejšo obravnavo transfernih cen in je glede na »mednarodne« transakcije iz 16. člena ZDDPO-2 predpisal izjeme in poenostavitve glede njihovega davčnega obravnavanja. To je razumljivo, saj gre za »domače« pravne osebe in zavezance za davek, ki svojo davčno obveznost plačujejo v slovenski državni proračun. Tako je zakonodajalec določil, da se davčna osnova iz transakcij med zavezanci rezidenti, ki imajo položaj povezanih oseb, ne poveča oziroma zmanjša, razen za medsebojne transakcije med zavezanci, ki imajo položaj povezanih oseb, če eden od zavezancev rezidentov (šesti odstavek 17. člena ZDDPO-2):

- izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih davčnih obdobj, <sup>14</sup>
- plačuje davek po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu ZDDPO-2 ali
- je oproščen plačila davka po ZDDPO-2. <sup>15</sup>

<sup>14</sup> Če imamo opraviti s transfernimi cenami s povezanimi osebami, bi bila lahko davčna izguba iz preteklih davčnih obdobj uporabljana za zniževanje »skupne« davčne osnove med povezanimi osebami rezidenti in ne bi bilo spoštovano pravilo davčno nevtralnih transakcij iz naslova transfernih cen.

<sup>15</sup> Po tretjem odstavku 3. člena ZDDPO-2 Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci za davek in tako po 5. členu ZDDPO-2 niso rezidenti. Torej ne morejo biti uvrščeni med povezane osebe po 17. členu ZDDPO-2 ter ne ugotavljajo in obračunavajo davka na podlagi transfernih cen.



S to zakonsko določbo je zakonodajalec bistveno zmanjšal administriranje v zvezi z ugotavljanjem transfernih cen in pripravo podatkov o njih (Jerman & Odar, 2008, str. 168).

Po ZDDPO-2 je jasno, da se za povezane osebe ne štejejo fizične osebe – lastniki in zaposleni (njihove ugodnosti v obliki cen za blago in storitve, nižjih od tržnih ali pa obresti za posojila, nižjih od priznanih, so obdavčene po Zakonu o dohodnini), temveč le fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (samostojni podjetniki in drugi zasebniki), če imajo najmanj 25 % kapitala oziroma enak odstotek glasovalnih pravic ali pravic v upravljanju ali nadzoru pa tudi, če pravno osebo obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (Hieng, 2007c, str. 12).

Gre za precejšnjo vsebinsko podobnost v opredelitvi povezanih oseb med določbami 16. in 17. člena ZDDPO-2, vendar je treba biti pozoren na nekatere razlike. Pri opredelitvi povezanih oseb med rezidenti velja kot pogoj za obvladovanje in povezanost obstoj pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, medtem ko velja v »mednarodnih« transakcijah po 16. členu ZDDPO-2 širši pogoj, ki je obvladovanje tuje osebe na podlagi pogodbe ali če se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami. Iz razlike v dikcijah lahko izluščimo vsebinsko razliko, ki izhaja iz opredelitve 17. člena ZDDPO-2, da se rezidenta štejeta za povezani osebi na podlagi poslovne povezanosti le v primeru, ko eden obvladuje drugega na podlagi pogodbe in če gre pri tem za način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (Jerman & Odar, 2008, str. 168).

### **2.2.8.3 Opredelitev družinskih članov**

Družinski člani so v drugem odstavku 16. člena ZDDPO-2 opredeljeni enako kot v tretjem odstavku 17. člena ZDDPO-2. Zakon natančno opredeli, katere osebe se štejejo za družinske člane, zato je za družinske člane treba šteti vse in le tiste, ki so v navedenih odstavkih naštetih.

Natančna določitev oseb, ki se štejejo za družinske člane, pomeni, da nobenih drugih oseb, ki so kakorkoli povezane s fizično osebo ali fizično osebo, ki opravlja dejavnost, ne moremo uvrstiti med povezane osebe. Tako med povezane osebe na primer ne moremo uvrstiti prijateljev ali znancev fizičnih oseb in fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, kakor tudi ne zaposlencev pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost, in tudi ne drugih fizičnih oseb, ki niso družinski člani, a so na različne načine povezane s fizično osebo ali fizično osebo, ki opravlja dejavnost (Jerman & Odar, 2008, str. 170).

#### **2.2.8.4 Prihodki, ki nastanejo med povezanimi osebami**

Določba tretjega odstavka 16. člena ZDDPO-2 je enaka določbi četrtega odstavka 17. člena ZDDPO-2, in sicer se pri ugotavljanju prihodov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva vključno z neopredmetenimi sredstvi ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (v nadaljevanju primerljive tržne cene) (Kovač, 2008, str. 211).

S to določbo je zakonodajalec želel doseči, da zavezanec za davek ne bi prek prenizkih cen za prodajo ali vsakršno drugačno odtujitev sredstev ali opravljanje storitev prikazal prenizke davčne osnove zaradi premalo pripoznanih prihodkov. Zakonodajalec je posebej poudaril, da ta določba velja za neopredmetena sredstva, med katere se uvrščajo blagovne znamke, pravice do industrijske lastnine, pravice iz »know-how« in druge pravice, saj so to oblike sredstev, prek katerih je v praksi zelo pogosto prihajalo do prenašanja dobičkov ali izgub med povezanimi osebami (Jerman & Odar, 2008, str. 149).

#### **2.2.8.5 Odhodki, ki nastanejo med povezanimi osebami**

Določba četrtega odstavka 16. člena ZDDPO-2 je enaka določbi petega odstavka 17. člena ZDDPO-2, in sicer se pri ugotavljanju odhodkov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva vključno z neopredmetenimi sredstvi ter storitve, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

Tako kot v poglavju 2.2.8.4. je pri odhodkih določeno, da to pravilo velja za transferne cene, ki nastanejo povezano s sredstvi, vključno z neopredmetenimi sredstvi in storitvami. Glede sredstev so enako kot v prejšnjem poglavju mišljene transakcije, povezane z nakupom opredmetenih osnovnih sredstev, naložbenih nepremičnin, neopredmetenih sredstev in vseh vrst zalog. Med sredstva prav tako štejemo transakcije s finančnimi naložbami (na primer nakup delnic, obveznic), terjatvami (na primer nakup terjatve, cesije ipd.) in vse transakcije z drugimi sredstvi, ki nastanejo med povezanimi osebami. Torej z navedenimi določili niso zajeti odhodki in prihodki, ki so povezani z obveznostmi, kakor ne obresti med povezanimi osebami, ki jih ureja 19. člen ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 149–170).

#### **2.2.8.6 Obresti med povezanim osebami**

Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dan posojila povezanim osebam, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal posojilo po

obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere po tem odstavku, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi (prvi odstavek 19. člena ZDDPO-2; 1. člen ZDDPO-2A).

Način ugotavljanja davčno priznanih prihodkov in odhodkov za obresti, določen v prvem in drugem odstavku 19. člena ZDDPO-2, je primeren predvsem za obračun obresti od dolgoročnih posojil in za obresti s fiksno obrestno mero. Povezane osebe si velikokrat posojajo denarna sredstva za krajša obdobja po spremenljivi obrestni meri (Jerman & Odar, 2008, str. 187).

Zakon dopušča dve možnosti izračuna davčno priznanih prihodkov in odhodkov za obresti. Davčni zavezanci se bodo sami odločili za določanje obrestne mere (tretji odstavek 19. člena ZDDPO-2).

Po prvi možnosti zavezanci za davek za potrebe obračuna davčno priznanih prihodkov in odhodkov za obresti od posojil med povezanimi osebami upoštevajo obresti, obračunane do višine zadnje objavljene, ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere. Zakon za ta način določa pogoj, da se obresti obračunavajo mesečno in je dogovorjena fleksibilna obrestna mera.

Po drugi možnosti lahko davčni zavezanci za potrebe obračuna davčno priznanih prihodkov in odhodkov za obresti od posojil med povezanimi osebami upoštevajo obresti, obračunane do višine povprečne mesečne priznane obrestne mere ob pogoju, da se obresti obračunavajo za obdobje, daljše od enega meseca, pri čemer to obdobje ne sme biti daljše od enega leta. Četrti odstavek 19. člena ZDDPO-2 določa, da se povprečna mesečna priznana obrestna mera izračuna kot navadna aritmetična sredina priznane obrestne mere prvega in zadnjega meseca obdobja, za katerega se obresti obračunavajo.

Priznana obrestno mero za potrebe ugotavljanja davčno priznanih odhodkov in prihodkov določi minister, pristojen za finance, na podlagi Pravilnika o priznani obrestni meri pred začetkom davčnega obdobja, za katerega se bo uporabljala. Pri tem upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami (peti odstavek 19. člena ZDDPO-2).

Osnovno vodilo zakonodajalca v šestem odstavku 19. člena ZDDPO-2 je bilo, da gre pri obrestih med tistimi povezanimi osebami rezidenti, ki imajo pozitivno davčno osnovo in plačujejo davek od dohodka pravnih oseb po splošni stopnji iz 60. člena ZDDPO-2, z vidika države za davčno nevtralno operacijo, saj so obresti pri enem davčnem zavezancu rezidentu prihodki, pri drugem zavezancu rezidentu pa odhodki v istem znesku. Drugače je, če gre za razmerja med davčnimi zavezanci rezidenti in tujimi osebami oziroma slovenskimi fizičnimi osebami. V tem primeru se davčnemu zavezancu rezidentu davčna osnova poveča za razliko med prihodki, obračunanimi za obresti, po priznani obrestni meri in pogodbeni obrestni meri ali se finančni odhodki za obresti, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, ki se davčno priznajo v davčnem obračunu, zmanjšajo za razliko obresti, obračunane po priznani obrestni meri in pogodbeni obrestni meri.

Da bi ugotovili, ali so obresti med povezanimi osebami davčno priznane ali ne, je treba primerjati obrestno mero, po kateri je bilo dano ali prejeto posojilo, in sicer vključno z izdanimi dolžniškimi vrednostnimi papirji in zadnjo znano priznano obrestno mero. Če sta obrestni meri enaki, so prihodki ali odhodki za obresti tudi davčno priznani v obračunanem znesku. Če se obrestna mera, po kateri so obračunane obresti med povezanimi osebami, razlikuje od znane priznane obrestne mere, je treba za potrebe ZDDPO-2 narediti drugi obračun obresti po znani priznani obrestni meri in obračunati razliko (Jerman & Odar, 2008, str. 184–187).

### **2.2.8.7 Primerljive tržne cene**

Primerljive tržne cene, iz prejšnjih dveh poglavij, določa peti odstavek 16. člena ZDDPO-2 z eno od naslednjih metod ali njihovo kombinacijo:

- metoda primerljivih prostih cen,
- metoda preprodajnih cen,
- metoda dodatka na stroške,
- metoda porazdelitve dobička ali
- metoda stopnje čistega dobička.

Izvajanje določb 16. in 17. člena ZDDPO-2 je minister, pristojen za finance, predpisal s Pravilnikom o transfernih cenah. Pravilnik je sestavljen na podlagi smernic OECD oziroma je z njimi usklajen. Pravilnik v prvem poglavju predpisuje metode določanja primerljivih tržnih cen.

### **2.2.8.8 Podatki v zvezi s povezanimi osebami po 16. in 17. členu ZDDPO-2**

Zavezanec za davek mora davčnemu organu s predpisano dokumentacijo dokazovati, da je oblikoval transferne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom v višini primerljivih tržnih cen. To pomeni, da zavezanec razpolaga z ustrezno dokumentacijo, iz katere je razvidna usklajenost njegovih transfernih cen s tržnim načelom. Dokazno breme je na strani davčnega zavezanca (Petauer, 2005, str. 51).

Davčni organ že opravljene transakcije nadzira na podlagi podatkov, ki jih torej zagotavlja zavezanec za davek. Na podlagi razpoložljive dokumentacije ocenjujejo, ali so bile s transfernimi cenami izvedene manipulacije in prelivanje dobičkov in izgub med davčnimi zavezanci na podlagi razmerij, ki so drugačna od razmerij svobodne tržne konkurence. Za davčne oblasti so pomembni podatki o tem:

- na kakšen način davčni zavezanci oblikujejo transferne cene – s pogajanji ali z določitvijo,
- kako je podjetje organizirano – vertikalno ali horizontalno,
- na kakšni osnovi oblikujejo transferne cene – stroški, tržne cene in
- še vrsta drugih vprašanj.

Pri tem velja pravilo, da se verjetnost zlorab transfernih cen za zniževanje obveznosti za plačilo davka od dohodka povečuje, čim bolj dirigirano se oblikujejo transferne cene, čim bolj centralizirano so mednarodna podjetja organizirana in čim dlje od končnega potrošnika se oblikujejo cene (Jerman & Odar, 2008, str. 172–173).

Zavezanec, povezana oseba po 16. členu ZDDPO-2, zagotavlja in hrani podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek (prvi odstavek 18. člena ZDDPO-2).

Zavezanec, povezana oseba po 17. členu ZDDPO-2, mora na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora (v nadaljevanju DIN) predložiti podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek (drugi odstavek 18. člena ZDDPO-2). Kuhar (2007, str. 288) ugotavlja, da se z ZDDPO-2 rezidentom RS, ki trgujejo med seboj, bistveno zmanjša administrativna obremenitev, saj jim dokumentacije za dokazovanje skladnosti transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami ne bo več treba pripravljati vnaprej, ampak jo bodo morali predložiti šele na zahtevo davčnega organa med morebitnim DIN.

Določbe ZDavP-2 glede dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami so dokaj jasne. Davčni zavezanci iz 16. člena ZDDPO-2 bi morali imeti v vsakem trenutku pripravljeno ustrezno dokumentacijo o transfernih cenah, ki naj bi jo konec vsakega poslovnega in davčnega leta pregledali in posodobili glede na pretekle poslovne dogodke. V ugodnejšem položaju so zavezanci iz 17. člena ZDDPO-2, povezane osebe rezidenti, ki morajo zahtevano dokumentacijo zagotoviti na zahtevo davčnega organa. Ti zavezanci ne bodo vnaprej pripravljali dokumentacije o transfernih cenah, ampak jo bodo zagotovili le na podlagi zahtev davčnega organa, ko bo le-ta na podlagi podatkov in informacij sklepal, da so transakcije med povezanimi osebami take, da bi zaradi transfernih cen lahko prišlo do zniževanja davčne osnove.

Če gre za »mednarodne« povezave, torej za davčne zavezance iz 16. člena ZDDPO-2, bo verjetno davčni organ v večini primerov davčnega nadzora davka od dohodka pravnih oseb preveril dokumentacijo iz 382. člena ZDavP-2, ki jo zavezanec za davek mora pripraviti. V petem odstavku 382. člena ZDavP-2 je določeno, da mora davčni zavezanec dati dokumentacijo na razpolago praviloma nemudoma. Ker pa zaradi zahtevnosti priprave in ureditve podatkov zavezanec za davek dokumentacije ne more dati na razpolago vedno takoj, je zakonodajalec določil, da davčni organ določi rok, v katerem mora to storiti. Rok je najmanj 30 do največ 90 dni, odvisno od obsega in zahtevnosti podatkov (Jerman & Odar, 2008, str. 174–175).

## 2.3 Vir dohodkov

Dohodki z virom v Sloveniji so taksativno naštet v 8. členu ZDDPO-2, in sicer ima dohodek vir v Sloveniji, če je po katerikolidoločbi od naslednjih alinej mogoče določiti vir dohodka v Sloveniji.

- Dohodki rezidenta, razen dohodka doseženega v poslovni enoti ali preko poslovne enote tega rezidenta, ki se nahaja izven Slovenije, oziroma razen dohodkov, ki so v skladu z določbami od tretje do trinajste alineje tega sklopa, dohodki z virom izven Slovenije, imajo vir v Sloveniji.
- Dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidneta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, ima vir v Sloveniji, če se poslovna enota nahaja v Sloveniji.
- Dohodki od nepremičnin in pravic na nepremičninah imajo vir v Sloveniji, če gre za nepremičnine, ki se nahajajo v Sloveniji, ter dohodki iz kmetijske in gozdarske dejavnosti imajo vir v Sloveniji, če se dejavnost opravlja na zemljiščih, ki se nahajajo v Sloveniji.
- Dohodki od izkoriščanja ali pravice do izkoriščanja nahajališč rude, virov ter drugega naravnega bogastva imajo vir v Sloveniji, če se nahajališča rude, viri ter drugo naravno bogastvo nahajajo v Sloveniji.
- Dividende, vključno z dohodki podobnimi dividendam in dohodki od deležev, ki izvirajo iz finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb vseh vrst, kot so vrednostni papirji, lastniški deleži, imajo vir v Sloveniji, če jih izdajajo gospodarske družbe, zadruga in druge oblike organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji, Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije, oziroma če gre za deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s predpisi v Sloveniji.
- Obresti imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji.
- Dohodki od uporabe ali pravice uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in dohodki od drugih podobnih pravic imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji.
- Dobiček od odsvojitve poslovne enote nerezidenta v Sloveniji ima vir v Sloveniji.
- Dobiček od odsvojitve nepremičnin iz tretje in premoženja iz četrte alineje tega sklopa ima vir v Sloveniji.
- Dobiček od odsvojitve finančnih instrumentov oziroma finančnih naložb iz pete alineje tega sklopa ima vir v Sloveniji.
- Dohodki od storitev nastopajočih izvajalcev ali športnikov, ki pripadajo drugi osebi, imajo vir v Sloveniji, če so storitve opravljene v Sloveniji.
- Dohodki od storitev vseh vrst, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, pri tem pa to niso države članice EU, imajo vir v

Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko njegove poslovne enote v Sloveniji ali jih je izplačal rezident ali nerezident preko poslovne enote v Sloveniji.

- Dobiček iz devete alineje tega sklopa je dobiček od odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, od katerih več kot polovico vrednosti izhaja posredno ali neposredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki se nahajajo v Sloveniji.

V primerjavi s starim zakonom so določbe navedenega člena definirane natančneje. ZDDPO-1 je med temi dohodki navajal na primer dohodke od odsvojitve: nepremičnin in premičnin, ki se nahajajo v Sloveniji, vrednostnih papirjev, izdanih v Sloveniji, lastniških deležev gospodarskih družb, zadrug in drugih oblik organiziranja, ki so ustanovljene v skladu s slovenskimi predpisi. Iz tega določila ni bilo jasno, ali je imel zakonodajalec v mislih obdavčenje prihodkov od odsvojitve ali zgolj obdavčenje dobička, doseženega pri teh transakcijah. Navedeno dvoumnost je ZDDPO-2 odpravil z zamenjavo termina »dohodek« s terminom »dobiček«.

ZDDPO-2 navaja spremenjena merila za določanje virov dohodkov v Sloveniji, saj so le-ti opredeljeni ozko in so taksativno naštetih po načelu, da imajo v Sloveniji vir le tisti dohodki, ki so v zakonu izrecno navedeni. Vsi drugi dohodki nimajo vira v Sloveniji (sedemnajsti odstavek 8. člena ZDDPO-2). Gre za sistemsko drugačno ureditev kot v ZDDPO-1, ki je dohodke z virom v Sloveniji opredelil široko, in sicer tako, da ima v Sloveniji vir vsak »drugi dohodek, ki ga izplača rezident Slovenije« in »vsak drugi dohodek, ki je dosežen v Sloveniji«. Prav tako so z ZDDPO-2 jasno navedeni davčni viri, ki so predmet obdavčitve z davčnim odtegljajem. To onemogoča širitev davčnih virov in davčnega odtegljaja na druge davčne vire.

Razmejitev vira dohodka je za rezidente zelo pomembna v zvezi z institutom odprave ekonomske in pravne dvojne obdavčitve za dosežene dohodke z virom izven Slovenije. Zaradi načela neomejene davčne zaveze so dvojno obdavčeni dohodki, ki imajo vir izven Slovenije, če so ti dohodki obdavčeni tudi pri viru v tujini. Odprava dvojne obdavčitve je mogoča le za tiste dohodke, katerih vir je po 8. členu ZDDPO-2 izven Slovenije.

Izhodišče za določanje kriterija vira dohodka v Sloveniji je povezava med dohodkom in državo, to je Slovenijo, in dohodek naj bi imel vir v Sloveniji, če je z njo bistveno ekonomsko povezan. Določba daje Sloveniji pravico obdavčiti dohodke nerezidenta in omogočiti rezidentu odpravo pravnega dvojnega obdavčevanja dohodkov, ki imajo vir v tujini.

Novost ZDDPO-2 je določitev kriterija za ugotavljanje vira dohodka pri dohodkih od storitev,<sup>16</sup> če so plačane osebam, ki imajo sedeže ali kraje dejanskega delovanja posloводства v državah z

---

<sup>16</sup> Trinajsti odstavek 8. člena ZDDPO-2 ureja davčni vir od storitev vseh vrst, kar pomeni, da pri tem dohodki, ki so že urejeni v drugih odstavkih navedenega člena, niso izključeni. Zato je mogoče trinajsti odstavek 8. člena razumeti kot specialno določbo, ki ureja dohodke od storitev vseh vrst, če so plačane v države z ugodno davčno ureditvijo (Jerman & Odar, 2008, str. 101).

davčno stopnjo nižjo od 12,5 %.<sup>17</sup> Dohodki imajo vir v Sloveniji, če bremenijo rezidenta ali nerezidenta preko svoje poslovne enote v Sloveniji ali jih je izplačal rezident ali nerezident prek svoje poslovne enote v Sloveniji.<sup>18</sup> Navedena določba izraža usmeritev davčne politike, da ne bo podpirala finančnih oziroma denarnih tokov s predpisi, ki ne zagotavljajo finančne oziroma fiskalne preglednosti. Skrb za pravno varnost zavezancev in poenostavitev pri izvajanju ZDDPO-2 se kaže v določbi, da bosta MF in DURS objavljala seznam držav z davčno stopnjo, nižjo do 12,5 %, na svojih spletnih straneh, ter da določbe ZDDPO-2, po katerih so pravice in obveznosti zavezancev za davek odvisne od sedeža ali kraja dejanskega delovanja posloводства v takšnih državah, učinkujejo z naslednjim dnem od dneva objave države na takšnem seznamu (Kovač, 2006, str. 48–49; Prisljan, 2007, str. 85).

## 2.4 Predmet obdavčitve

Predmet obdavčitve so naslednji dohodki (11. člen ZDDPO-2):

- dobiček rezidenta in dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji ter
- dohodki rezidenta in nerezidenta, za katere je določena obveznost za obračun davčnega odtegljaja.

Čeprav so dohodki, za katere je predpisan davčni odtegljaj, obdavčljivi, četudi jih doseže rezident, v praksi do obdavčitve praviloma ne pride, saj se davčni odtegljaj ne obračunava, če prejemnik dohodka izplačevalcu sporoči svojo davčno številko (Hieng, 2007c, str. 8).

## 2.5 Davčno obdobje

Davčno obdobje, za katerega se sestavi davčni obračun, je enako koledarskemu letu, vendar zakon dopušča, da lahko zavezanec za davek izbere davčno obdobje, ki je enako poslovnemu letu. Le-to se razlikuje od koledarskega, pri čemer davčno obdobje ne sme presegati obdobja 12 mesecev. Pri tem mora zavezanec upoštevati dvoje:

1. o izbiri davčnega obdobja mora obvestiti davčni organ,
2. izbranega davčnega obdobja ne sme spreminjati najmanj tri leta (po ZDDPO-1 je veljalo, da davčnega obdobja ne sme spreminjati najmanj pet let).

## 2.6 Davčna stopnja

Nova davčna stopnja po ZDDPO-2 je sicer 20%, vendar jo bomo dosegli šele leta 2010. Do takrat bo namreč trajalo prehodno obdobje. Tako se je za leto 2007 davčna obveznost obračunala

---

<sup>17</sup> Iz ureditve so izključene druge države članice EU.

<sup>18</sup> Čeprav je ZDDPO-2 opustil opredelitev vira v Sloveniji za dividende, obresti in premoženjske pravice po izplačevalcu teh dohodkov, se v trinajstem odstavku 8. člena jasno kaže namen zakonodajalca, da v primeru tovrstnih storitev vir dohodka opredeli v Sloveniji, čeprav izplačevalca ne bremenijo storitve.



po stopnji 23 % od davčne osnove, za leto 2008 po stopnji 22 %, leta 2009 pa po stopnji 21 % (60. in 97. člen ZDDPO-2). V 53. členu ZDDPO-1 je bilo določeno, da se davek plačuje po stopnji 25 % od davčne osnove.

V 61. členu ZDDPO-2 je določena posebna 0% davčna stopnja, za katero menim, da je nesmiselna, saj pomeni, da navedene družbe<sup>19</sup> (investicijski skladi, pokojninski skladi, zavarovalnice in družbe tveganega kapitala) pod zakonsko določenimi pogoji davka ne plačajo in bi jih zakonodajalec lahko uvrstil med davčne oprostitve, ki jih obravnava v 9. členu tega zakona.

## **2.7 Davčna osnova**

Čeprav je naslov zakona Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, gre vsebinsko za zakon, ki ureja ugotavljanje davčne osnove ter obračunavanje in plačevanje davka zavezancev za davek rezidentov in nerezidentov, ki davek plačujejo od ustvarjenega dobička. Torej bi bilo bolj natančno, če bi se zakon imenoval zakon o davku na obdavčljivi dobiček. To dejstvo je posredno priznal že zakonodajalec, ko je v prvem odstavku 12. člena ZDDPO-2 določil, da je davčna osnova dobiček, ki se ugotovi v skladu z ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 125).

### **2.7.1 Splošne določbe**

V tem poglavju predelam vsebino od 12. do vključno 15. člena in od 20. do vključno 23. člena ZDDPO-2. Člene od 16 do vključno 19 bom izpustila, saj so vključeni v poglavju 2.2.8 – Opredelitev oseb, ki štejejo za povezane osebe.

#### **2.7.1.1 Davčna osnova**

Priprava davčne bilance je posebno področje znotraj računovodstva. V velikem obsegu je davčna bilanca oblikovana na osnovi informacij iz finančnega računovodstva. Te informacije so prilagojene ali preoblikovane tako, da se skladajo z zakonskimi zahtevami. Na področju davčnega računovodstva je zelo pomembno davčno planiranje, ki analizira pričakovane davčne učinke na določene dogodke. Cilj tega je doseči minimalno davčno breme za zavezanca (Meigs & Meigs, 1995, str. 9).

Osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji je dobiček, ki se ugotovi v skladu z ZDDPO-2 (prvi odstavek 12. člena ZDDPO-2). Opozoriti velja, da ZDDPO-2 obravnava le davčni dobiček, ki je praviloma vedno drugačen od poslovnega dobička.

---

<sup>19</sup> Zavezanci, ki davka ne plačujejo, so opredeljeni v točki 2.2.6.

Dobiček je presežek prihodov nad odhodki, ki so določeni z ZDDPO-2 (drugi odstavek 12. člena ZDDPO-2). V vseh primerih, ko so odhodki višji od prihodkov, ki jih ugotovimo po ZDDPO-2, govorimo o izgubi, ki jo obravnava 36. člen navedenega zakona. Zakonodajalec je bil metodološko nedosleden, saj je presežek odhodkov nad prihodki v prvem odstavku 36. člena opredeljen kot davčna izguba, presežek prihodkov nad odhodki v drugem odstavku 12. člena pa je opredeljen le kot dobiček. Vsebinsko gre v slednjem primeru za davčni dobiček.

Če ZDDPO-2 ne določa drugače, se za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi (tretji odstavek 12. člena ZDDPO-2; Varl, 2007a, str. 10).

V četrtem odstavku 12. člena ZDDPO-2 je določeno, da je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti.

Novo v ZDDPO-2 je dodana določba, povezana z ugotavljanjem davčne osnove poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, ki določa, kako se ugotavlja tisti del nerezidentovega dobička, ki se lahko pripiše poslovni enoti, ki jo ima nerezident v Sloveniji. Torej ne gre le za dobiček iz izkaza poslovnega izida, temveč za dobiček, ki bi ga poslovna enota izkazala, če bi bila samostojna zavezanka in bi svojo dejavnost oziroma posle opravljala ne za račun matičnega podjetja, temveč zase. V dobiček poslovne enote nerezidenta se vštejejo prihodki, doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali prek nje, in dejanski stroški, ki nastanejo zaradi poslovne enote in se ji lahko pripišejo, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški. Tako se pri ugotavljanju dobička upoštevajo stroški, povezani s poslovno enoto, in sicer ne glede na to, ali so nastali v Sloveniji ali v tujini, mora pa jih podjetje z ustrezno dokumentacijo dokazati (Hieng, 2007c, str. 8).

Določba petega odstavka 12. člena ZDDPO-2 opredeljuje osnovo za davčni odtegljaj od dohodkov, navedenih v 70. členu ZDDPO-2. Davčna osnova za te dohodke je vsak posamezni dohodek in je vezana na plačila oziroma izplačila.

### **2.7.1.2 Odprava dvojne obdavčitve in preprečitev neobdavčitve**

ZDDPO-2 v 13. členu prinaša pomembno, novo določbo, ki bo v bodoče zagotovila, da ne bo več prihajalo do dvojne obdavčitve istih zneskov pa tudi ne do neobdavčitve zneskov, ki se načeloma všttevajo v davčno osnovo.

Prihodki rezidenta ali nerezidenta iz dejavnosti oziroma poslov, ki jih opravlja v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji,

- ki so v davčno osnovo všteti v tekočem davčnem obdobju ali so bili všteti vanjo v preteklih davčnih obdobjih, se ne všteta ponovno v davčno osnovo v tekočem ali v prihodnjih davčnih obdobjih;
- ki izvirajo iz v preteklih davčnih obdobjih nepriznanih odhodkov, se izvzamejo iz davčne osnove, vendar največ do zneska davčno nepriznanih odhodkov v preteklih davčnih obdobjih.

Odhodki rezidenta ali nerezidenta iz dejavnosti oziroma poslov, ki jih opravlja v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, ki so zmanjšali davčno osnovo v tekočem davčnem obdobju ali so jo zmanjševali v preteklih davčnih obdobjih, je ne morejo ponovno zmanjševati v tekočem ali v prihodnjih davčnih obdobjih.

Tako se v davčno osnovo ne bodo več všteli prihodki, ki so že bili obdavčeni ali izvirajo iz v preteklih davčnih obdobjih nepriznanih odhodkov,<sup>20</sup> vanjo pa se bodo všteli prihodki, ki izvirajo iz v preteklih obdobjih davčno priznanih odhodkov<sup>21</sup> (Hieng, 2007c, str. 8–9).

Ker gre v tem primeru za prihodke in odhodke iz več davčnih obdobji, je ZDDPO-2 zmanjšal administriranje davčnega organa in zavezanca z določbo, da zavezanec zagotavlja in hrani podatke o takšnih prihodkih in odhodkih (Kovač, 2006, str. 49).

### **2.7.1.3 Davčna osnova pri spremembah računovodskih usmeritev in popravkih napak**

Pri ugotavljanju davčne osnove se upoštevajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak, za katere se preračunajo preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, seveda le če gre za zneske, ki so po vsebini obdavčljivi prihodki ali davčno priznani odhodki (14. člen ZDDPO-2). Če se tako zaradi spremembe računovodske usmeritve (na primer zaradi spremembe vrednotenja finančnih naložb ali zaradi spremembe vrednotenja zalog) poveča ali zmanjša preneseni poslovni izid, se razlika upošteva pri izračunu davčne osnove leta, v katerem je do spremembe računovodske usmeritve prišlo. Enako velja za popravek napake iz preteklih let. Če na primer povečamo preneseni poslovni izid, ker v preteklih letih vanj nismo všteli pomembnega zneska prihodkov, bomo ta znesek všteli v davčno osnovo leta, v katerem smo napako ugotovili (Hieng, 2007c, str. 9).

V 9. točki uvoda k SRS 2006 je zgoraj navedeni način popravljanja napak predviden le za bistvene napake, manjše napake pa se naj bi še vedno popravljale z vključitvijo v tekoči poslovni izid.

<sup>20</sup> Primer: Zmanjšanje ali odprava popravkov vrednosti terjatev, ki povečuje prevrednotovalne poslovne prihodke, se ne všteta v davčno osnovo, če popravki vrednosti terjatev ob oblikovanju niso bili davčno priznani.

<sup>21</sup> Primer: Zmanjšanje ali odprava popravkov vrednosti terjatev, ki povečuje prevrednotovalne poslovne prihodke, se všteta v davčno osnovo, če so bili popravki vrednosti terjatev ob oblikovanju davčno priznani.

#### 2.7.1.4 Davčna osnova pri prevrednotenju na višje vrednosti

Pri ugotavljanju davčne osnove se znesek presežka iz prevrednotenja, ki je posledica prevrednotenja gospodarskih kategorij na višje poštene vrednosti in ga zavezanec prenese v preneseni čisti poslovni izid ali druge kapitalske postavke, vključi v davčno osnovo v letu prenosa. Presežek iz prevrednotenja se prenaša v preneseni poslovni izid in v davčno osnovo pri sredstvih, ki se amortizirajo, sorazmerno z obračunano amortizacijo od prevrednotenega dela teh sredstev (15. člen ZDDPO-2).

#### 2.7.1.5 Rezervacije

Z računovodskega vidika lahko rečemo, da oblikovanje rezervacij pomeni pripoznavanje odhodkov in s tem zniževanje poslovnega izida za izdatke, ki bodo nastali v prihodnosti. Namen rezervacij je v obliki vnaprej vračunanih stroškov oziroma odhodkov zbrati zneske, ki bodo v prihodnosti omogočili pokritje takrat nastalih odhodkov oziroma stroškov (Jerman & Odar, 2008, str. 190–191).

ZDDPO-2 v prvem odstavku 20. člena določa, da se pri ugotavljanju davčne osnove kot odhodek prizna 50 % oblikovanih rezervacij, razen če je z zakonom drugače določeno. V 34. členu ZDDPO-2 so določene posebnosti davčnega obravnavanja rezervacij pri bankah, borzaposredniških družbah in zavarovalnicah.

Za rezervacije po 20. členu ZDDPO-2 se štejejo rezervacije za: dana jamstva ob prodaji proizvodov ali opravitvi storitev, reorganizacijo, pričakovane izgube iz kočljivih pogodb, pokojnine, jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi. Pogojne dolgoročne obveznosti se ne štejejo za rezervacije.

Odprava in poraba rezervacij, ki niso bile priznane kot odhodek, se v davčnem obdobju upošteva na način, da (tretji odstavek 20. člena ZDDPO-2):

- se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek in
- se priznajo odhodki iz porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.<sup>22</sup>

Na koncu obračunskega obdobja, na bilančni presečni dan, je treba rezervacije znova izmeriti in ugotoviti njihovo velikost ter jih uskladiti s sedanjo vrednostjo izdatkov, ki bodo praviloma potrebni za poravnavo obveznosti (Jerman & Odar, 2008, str. 203).

---

<sup>22</sup> Rezervacije iz drugega odstavka 20. člena ZDDPO-2 je treba obravnavati kot stroške oziroma odhodke, ki so v celoti tudi davčno priznani, vendar njihovo davčno priznanje ni takojšnje, ampak je polovica priznana ob oblikovanju, druga polovica pa ob dejanskem nastanku stroškov oziroma odhodkov.

### 2.7.1.6 Prevrednotenje in odpis terjatev

Po drugem odstavku 21. člena ZDDPO-2 se za terjatve štejejo kratkoročne in dolgoročne poslovne terjatve, ki ne vključujejo aktivnih časovnih razmejitev. Mednje se ne šteje terjatev za dana posojila, ki po računovodskih standardih sodijo med finančne naložbe (Hieng, 2007c, str. 10).

Odhodki zaradi prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve se priznajo v obračunanih zneskih, vendar znesek odhodkov v davčnem obdobju ne sme presegati nižjega od dveh zneskov (prvi odstavek 21. člena ZDDPO-2):

- zneska, ki je enak aritmetični sredini v preteklih treh davčnih obdobjih, dejansko odpisanih terjatev pod pogoji iz šestega odstavka tega člena<sup>23</sup> ali
- zneska, ki predstavlja 1 % obdavčljivih prihodkov davčnega obdobja.

Če se torej aritmetično povprečje odpisov terjatev, ki ustrezajo predpisanim pogojem, razlikujejo od 1 % obdavčljivih prihodkov,<sup>24</sup> se popravki vrednosti terjatev v tekočem letu priznajo le do manjšega od obeh zneskov.

Tretji odstavek 21. člena ZDDPO-2 pravi, da se odprava oslabitve upošteva na način, da se prihodki iz odprave oslabitve, ki ni bila priznana kot odhodek, izvzamejo iz davčne osnove. Peti odstavek istega člena določa, da se odhodki zaradi prevrednotenja terjatev, ki niso bili priznani kot odhodki, priznajo ob odpisu celote ali dela terjatev, ki niso bile poplačane oziroma poravnane, pod pogoji iz šestega odstavka tega člena. V sedmem odstavku 21. člena tega zakona je določeno, da če so odhodki iz prevrednotenja terjatev zaradi oslabitve davčno priznani, se davčna osnova ob odpisu terjatev poveča za davčno priznane odhodke iz prevrednotenja terjatev v preteklih davčnih obdobjih, če se odpis terjatev ne opravi pod pogoji iz šestega odstavka tega člena.

Odhodki, nastali zaradi spremembe tečaja tuje valute, se v celoti priznajo (četrti odstavek 21. člena ZDDPO-2).

---

<sup>23</sup> Šesti odstavek 21. člena ZDDPO-2 določa, katere odpise terjatev lahko upoštevamo pri izračunu povprečja odpisov v preteklih 3 davčnih obdobjih. To so:

- odpisi terjatev na podlagi pravnomočnih sklepov sodišča o zaključenem stečajnem postopku,
- odpisi terjatev na podlagi pravnomočnih sklepov sodišča o potrditvi prisilne poravnave v delu, v katerem terjatve niso bile poplačane oziroma niso bile poplačane v celoti,
- odpisi terjatev na podlagi neuspešno zaključenega izvršilnega postopka sodišča za poplačilo terjatev,
- odpisi terjatev brez sodnega postopka, če zavezanec dokaže, da bi stroški sodnega postopka presegli znesek poplačila terjatev, oziroma dokaže, da so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za dosego poplačila terjatev, oziroma so nadaljnji pravni postopki ekonomsko neupravičeni.

<sup>24</sup> Obdavčljivi prihodki se izračunajo z upoštevanjem vseh za davčne namene predpisanih povečanj in zmanjšanj, na primer povečanj zaradi transfernih cen in obresti med povezanimi osebami in zmanjšanj zaradi odprave že obdavčenih rezervacij ali odprave v preteklih letih davčno nepriznanih odhodkov zaradi oslabitve itd.

Po ZDDPO-1 se odhodki kot posledica oslabitve terjatev niso davčno priznali. Odpis terjatve se prizna kot odhodek, ko je odpis terjatve evidentiran v poslovnih knjigah, če je bil znesek terjatve že vključen v prihodke in so bila opravljena vsa dejanja, ki bi jih opravil s skrbnostjo dober gospodarstvenik, za doseg poplačila dolga (23. člen ZDDPO-1).

#### **2.7.1.7 Prevrednotenje finančnih naložb**

Čeprav je oslabitev sredstev, torej tudi finančnih naložb, po SRS obvezana, pa ZDDPO-2 v prvem odstavku 22. člena odhodkov, ki so posledica oslabitve kratkoročnih in dolgoročnih finančnih naložb, ne prizna. Ker morajo družbe pri poslovanju upoštevati SRS, bodo v računovodskih izkazih, izdelanih za poslovne potrebe, v skladu s standardi oslabila tudi finančne naložbe. Če gre za pomembne zneske, bodo morale družbe izračunavati odložene terjatve za davek. Obračun odloženih terjatev za davek vpliva na ugotovljeni poslovni izid, ne vpliva pa na ugotovitev davčne osnove in plačilo davka (Jerman & Odar, 2008, str. 228).

Določba drugega odstavka 22. člena ZDDPO-2 je logična posledica določb prejšnjega odstavka. Če je podjetje po SRS sredstva oslabilo v skladu s prvim odstavkom 22. člena ZDDPO-2 in tako oblikovani odhodki zaradi oslabitve davčno niso bili priznani, je logično, da je tudi odprava oslabitve finančnih naložb izvzeta iz davčne osnove.

Na podlagi tretjega odstavka 22. člena ZDDPO-2 se kljub načelnemu, v prvem odstavku tega člena predpisanemu, nepriznavanju odhodkov zaradi prevrednotenja finančnih naložb odhodki iz prevrednotenja finančnih naložb, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, priznajo v davčnem izkazu kot odhodek v obračunanih zneskih.

Prevrednotenje na pošteno vrednost, praviloma na borzno ceno, je le obračunska operacija, ki v trenutku prevrednotenja ni pokrita z denarnim tokom (Jerman & Odar, 2008, str. 229–230).

Ker se odhodki zaradi oslabitve davčno ne priznajo ob njihovem nastanku, je logična določba četrtega odstavka 22. člena ZDDPO-2, da se odhodki zaradi prevrednotenja, kot posledica oslabitve finančnih naložb, ki se po prvem odstavku tega člena davčno niso priznali in ki niso bili odpravljeni na način, ki je določen v drugem odstavku, priznajo ob odtujitvi, zamenjavi oziroma odpravi finančne naložbe oziroma finančnega inštrumenta. Ta odstavek ne velja za finančne naložbe, razporejene in izmerjene po pošteni vrednosti prek poslovnega izida, ki so obravnavane v tretjem odstavku 22. člena.

Za banke kot ene največjih finančnih inštitucij veljajo posebne določbe, saj se pri njih tudi za davčne namene upošteva odhodke iz prevrednotenja zaradi oslabitve posojil, vrednotenih po metodi odplačni vrednosti, vendar največ do višine, ki jo določa zakon, ki ureja bančništvo (Jerman & Odar, 2008, str. 231).

### **2.7.1.8 Prevrednotenje dobrega imena**

Odhodki iz prevrednotenja dobrega imena zaradi oslabitve se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v velikosti 20 % njegove začetne vrednosti. Morebitna razlika se prizna v naslednjih davčnih obdobjih, vendar davčno priznani odhodek zaradi oslabitve v nobenem obdobju ne sme presegati 20 % začetno izkazane vrednosti dobrega imena (23. člen ZDDPO-2).

### **2.7.2 Prihodki**

Prihodki so nasprotje odhodkom in skupaj z njimi oblikujejo poslovni izid v določenem obračunskem obdobju. Prihodke razčlenimo na (Zaman & Hočevar & Igličar, 2007, str. 118–121):

- redne prihodke, ki zrcalijo normalne pojave pri poslovanju in jih razčlenimo na:
  - poslovne prihodke in
  - finančne prihodke,
- druge prihodke, ki kažejo na nenormalne in enkratne pojave.

#### **2.7.2.1 Izvzem dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam**

S 24. členom ZDDPO-2 je celovito urejen način obdavčitve dividend in dividendam podobnih dohodkov pri zavezancu, ki je prejemnik dividend. Za pravilno obdavčitev dividend je treba širše upoštevati tudi 12. člen ZDDPO-2 oziroma računovodske standarde in 26. člen ZDDPO-2, ki ureja davčno priznavanje z dividendami povezanih stroškov in odhodkov. S tem členom se ne ureja obdavčitev dividend pri zavezancu, ki dividende izplačuje oziroma razdeli. V zvezi s slednjim upoštevamo določbe 70. in 72. člena ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 237).

V 24. členu je urejena obdavčitev dividend, ki imajo vir v Sloveniji (so prejete od drugih rezidenčnih družb) in tistih, ki imajo vir zunaj Slovenije (so prejete od drugih nerezidenčnih družb).

Pri določanju davčne osnove zavezanca se prejete dividende oziroma drugi deleži iz dobička, in sicer vključno z dohodki, ki so podobni dividendam iz 74. člena ZDDPO-2, razen skritih rezerv iz 74. člena, ki niso bile predmet obdavčitve pri izplačevalcu, lahko izločijo iz davčne osnove samo pod določenimi pogoji, ki so vezani na izplačevalca. ZDDPO-2 drugače kot ZDDPO-1 ne zahteva minimalne udeležbe v kapitalu prejemnika dividend v izplačevalcu in prav tako ne zahteva potrebnega trajanja udeležbe v izplačevalcu. Kar pomeni, da je odprava dvojne obdavčitve dividend zagotovljena ne glede na trajanje in obseg kapitalske povezave. Pogoji za izločitev dividend, naštetih v prvem odstavku 24. člena ZDDPO-2, so vezani izključno na davčni položaj izplačevalca dividend.

- Izplačevalec mora biti zavezanec za davek po ZDDPO-2.

- Izplačevalec za davčne namene je rezident druge države članice EU v skladu s pravom te države in se v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene z državo nečlanico EU, ne šteje kot rezident izven EU in je poleg tega zavezanec za enega od davkov, v zvezi s katerimi se uporablja skupen sistem obdavčevanja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU in jih določi minister, pristojen za finance, kjer se za zavezanca ne šteje družba, ki je davka oproščena ali ima možnost izbire obdavčitve.
- Izplačevalec je zavezanec za davek od dohodka oziroma dobička, ki je primerljiv z davkom po ZDDPO-2 in ni rezident države, v primeru poslovne enote pa se ta ne nahaja v državi, v kateri je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % in je objavljena na seznamu držav, ki ga objavita MF in DURS. Pri tem ta alineja ne velja za izplačevalca, ki je rezident druge države članice EU po prejšnji alineji.

Določbe prvega odstavka 24. člena ZDDPO-2 se za prejemnika nerezidenta uporabljajo, če je njihova udeležba v kapitalu oziroma upravljanju osebe, ki deli dobiček, povezana z dejavnostmi oziroma posli, ki jih nerezident opravlja v poslovni enoti v Sloveniji oziroma preko poslovne enote v Sloveniji (drugi odstavek 24. člena ZDDPO-2).

Tretji odstavek 24. člena ZDDPO-2 predpisuje še pomemben pogoj, da bi zavezanec prejemnik lahko izvzel dividende oziroma dividendam podobne dohodke iz davčne osnove. Torej zavezanec lahko za znesek prejetih dividend in dividendam podobnih dohodkov davčno osnovo zniža samo pod pogojem, da je v istem davčnem obdobju ali v preteklih davčnih obdobjih v davčno osnovo vključil prihodke iz naslova dividend oziroma dividendam podobnih dohodkov.

Četrty odstavek 24. člena ZDDPO-2 napotuje na podrobnejša pravila izvajanja tega člena v zakonu, ki ureja davčni postopek. Ker ZDavP-2 nima posebnih procesnih pravil za izvajanje tega člena, utemeljenost izvzema dividend in dividendam podobnih dohodkov iz davčne osnove dokazuje sam zavezanec. Glede na 77. člen ZDavP-2 dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo, in sicer glede na vsebino tega člena z dokazili o vrsti dohodka, ki se izvzema, o statusu izplačevalca ter o obsegu prihodkov iz naslova dividend in dividendam podobnih dohodkov.

#### **2.7.2.2 Izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev**

ZDDPO-2 v primerjavi s prejšnjimi davčnimi ureditvami prinaša spremembo, in sicer so v davčni sistem Republike Slovenije prvič uvedene davčne oprostitve za dobičke iz odsvojitve lastniških deležev, ki so urejene v 25. členu ZDDPO-2. V zvezi z davčno nepriznanimi odhodki povezanimi z oproščenimi dobički so pomembna še določila 26. člena tega zakona.

Izvzem dobičkov po eni strani pomeni odpravo ekonomske dvojne obdavčitve, po drugi strani pa je ugodnost, ki v davčni sistem vnaša možnosti davčnega načrtovanja. Dvojna obdavčitev je z



delnim izvzemom dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev deloma ali v celoti odpravljena, ker zavezanec preko dobičkov doseže nerazdeljene dobičke, ki so bili zadržani v drugi pravni osebi in so bili pri njej že obdavčeni. Popolna obdavčitev dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev na ravni zavezanca naložbenika bi pomenila popolno dvojno obdavčitev nerazdeljenih dobičkov pravne osebe, v kateri je bil zavezanec udeležen v kapitalu (Jerman & Odar, 2008, str. 256).

Zavezanci rezidenti po ZDDPO-2 in poslovna enota nerezidenta, ki opravlja dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, lahko 50 % ustvarjenega dobička iz odsvojitve lastniških deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja izvzamejo iz davčne osnove. Pravica do izvzema kapitalskih dobičkov iz davčne osnove ni brezpogojna, ampak morajo biti kumulativno izpolnjeni naslednji pogoji (prvi odstavek 25. člena ZDDPO-2):

- Zavezanec, ki ustvari dobiček, je udeležen v kapitalu oziroma pri upravljanju druge osebe tako, da je imetnik poslovnega deleža, delnic ali glasovalnih pravic v višini najmanj 8 %. Kapitalska povezava mora biti po določbah 8. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2 neposredna.
- Udeležba v kapitalu oziroma upravljanju gospodarske družbe, zadruga ali druge oblike organiziranja je trajala pred odsvojitvijo najmanj šest mesecev.
- V obdobju šestmesečne udeležbe je zavezanec za davek nepretrgoma za poln delovni čas zaposloval vsaj eno osebo.

Drugi odstavek 25. člena ZDDPO-2 zahteva enako obravnavo za izgube iz odsvojitve lastniških deležev iz prvega odstavka. Zakon s to določbo štiti davčno osnovo in preprečuje morebitno dvakratno znižanje davčne osnove.<sup>25</sup> Enako kot pri kapitalskih dobičkih se kapitalska izguba davčno ne prizna v 50% deležu in se izvaja z metodo izvzema finančnih odhodkov iz odsvojitve finančnih naložb iz davčne osnove zavezanca naložbenika (Jerman & Odar, 2008, str. 259).

Pravica od izvzema dela dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev se v nobenem primeru ne prizna, če je bil dobiček ustvarjen z odsvojitvijo finančne naložbe v kapital gospodarske družbe, zadruga in druge oblike organiziranja, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v eni od držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 % in je ta država objavljena na seznamu MF in DURS. Pogoj ne velja za države članice EU (tretji odstavek 25. člena ZDDPO-2).

V primeru likvidacije oziroma prenehanja zavezanca ali poslovne enote nerezidenta v Sloveniji v obdobju 10 let po ustanovitvi se v davčnem obračunu od prenehanju davčna osnova poveča za izvzeti del dobička po prvem odstavku 25. člena ZDDPO-2 za zadnjih 5 davčnih obdobjih (četrti odstavek 25. člena ZDDPO-2). Obdobje zadnjih petih let se tudi sicer ujema s pravico davčnega organa do DIN (prvi odstavek 133. člena v povezavi s prvim odstavkom 125. člena ZDavP-2).

---

<sup>25</sup> Do dvakratnega znižanja davčne osnove bi prišlo prvič na ravni pravne osebe, ki ima poslovno izgubo preko pokrivanja davčne izgube, in drugič na ravni zavezanca naložbenika v kapital te pravne osebe.

Določba je namenjena preprečevanju izogibanja plačevanja davkom na način, da bi se zavezanci, ki bi bili upravičeni do davčnih ugodnosti po navedenem členu, ustanavljali brez pravih poslovnih namenov (Jerman & Odar, 2008, str. 260).

Kot likvidacija oziroma prenehanje zavezanca in poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, ki povzroči povečanje davčne osnove za izvzete dobičke v zadnjih petih letih, se ne šteje prenehanje rezidenta ali poslovne enote nerezidenta zaradi postopkov združitve, delitev ali prenosa premoženja, ki se opravi po določbah VII. poglavja ZDDPO-2 (peti odstavek 25. člena ZDDPO-2).

### **2.7.2.3 Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo**

26. člen ZDDPO-2 je specialna določba, ki se odmika od splošnega pravila o davčnem priznavanju prihodkov in odhodkov, po katerem se prihodki in odhodki priznavajo v zneskih, ki so obračunani na podlagi računovodskih standardov (tretji odstavek 12. člena ZDDPO-2). Tako se ne glede na evidentirane odhodke v zvezi s finančnimi naložbami v kapital drugih oseb po računovodskih standardih in ne glede na obdobje nastanka odhodkov po računovodskih standardih za davčne namene davčno nepriznani odhodki obravnavajo po specialnem 26. členu (Jerman & Odar, 2008, str. 262).

Po prvem odstavku 26. člena ZDDPO-2 se davčno nepriznani odhodki, ki jih ureja ta člen, navezujejo na dividende in dobičke, ki jih je po določbah 24. in 25. člena ZDDPO-2 mogoče izvzeti iz davčne osnove. Ta člen tako ne ureja davčnega priznavanja odhodkov, ki so povezani z naložbami v dolžniške finančne instrumente, z naložbami v kapital drugih oseb, dividend, ki jih ni mogoče izločiti iz davčne osnove ali s tistimi naložbami v kapital drugih oseb, s katerimi so doseženi dobički, ki jih ni mogoče izločiti iz davčne osnove.

Davčno nepriznani odhodki v zvezi z naložbami v kapital drugih oseb znašajo 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki se lahko izvzamejo iz davčne osnove zavezanca.

Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2 v prvem odstavku 9. člena določa, da se za odhodke, ki so povezani z upravljanjem naložbe, štejejo zlasti stroški, kot so:

- potni stroški, sejnine in drugi dohodki članom uprave in članom nadzornega sveta, ki so nastali v zvezi z upravljanjem in financiranjem naložbe, če bremenijo družbo naložbenico,
- stroški zaposlenih (potni stroški, dnevnice, plače ipd.), ki se pri družbi naložbenici ukvarjajo z upravljanjem premoženja,
- stroški za upravljanje, ki jih zaračuna družba ali fizična oseba, ki na podlagi pogodbe upravlja premoženje družbe naložbenice.

Zakonska ureditev v 26. členu ZDDPO-2 pomeni glede na ZDDPO-1 poenostavitev pri določanju davčno nepriznanih odhodkov in davčno ugodnost vsaj za tisto strukturo zavezancev, ki imajo v zvezi s pridobitvijo finančne naložbe tudi stroške financiranja zaradi zadolžitve.

Prva poenostavitev se veže na ugotavljanje zneska davčno nepriznanih odhodkov, saj je po zakonu to delež od zneska dejansko prejetih dividend in dobičkov, ki se lahko izvzamejo iz davčne osnove. To pomeni, da v vseh tistih položajih, ko niso izpolnjeni zakonski pogoji za izvzem dividend in dobičkov, odhodkov ni mogoče omejiti po tej zakonski določbi.

Druga poenostavitev je v opustitvi administrativno zahtevnega zagotavljanja dokazil glede popolnosti in zadostnosti nepriznanih odhodkov. S tem ko zakon določa, da se odhodki izvzamejo iz davčne osnove v istem davčnem obdobju, kot so iz davčne osnove izvzete dividende in dobički, je odpravljena časovna neskladnost med nastajanjem odhodkov in z njimi povezanimi neobdavčenimi prihodki (Jermač & Odar, 2008, str. 263–265).

Zakonska ureditev prvega odstavka 26. člena ZDDPO-2 zagotavlja enako davčno obravnavo vseh odhodkov, in sicer ne glede na to, ali so oproščene dividende in oproščeni dobički uresničeni na območju Slovenije, na območju drugih držav članic EU ali na območju tretjih držav (z izjemo tretjih držav, ki imajo davčno stopnjo nižja od 12,5 % in so objavljene na seznamu MF in DURS) (Jermač & Odar, 2008, str. 266).

Stroški upravljanja in financiranja, ki so sicer povezani z bodočimi neobdavčenimi prihodki, se ob nastanku načeloma priznajo v polnem znesku kot znižanje davčne osnove, pavšalno določen znesek davčno nepriznanih odhodkov pa povečuje davčno osnovo v letu prejema dividend oziroma v letu, ko so izkazani prihodki od odsvojitve finančnih naložb, in sicer v znesku, ki ustreza 5 % izvzetih dividend in kapitalskih dobičkov (drugi odstavek 26. člena ZDDPO-2).

#### **2.7.2.4 Izvzem prihodkov od nepridobitne dejavnosti**

Pri določanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2 se prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzamejo iz davčne osnove (27. člen ZDDPO-2).

Več o zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 je napisanega v poglavju 2.2.5 – Zavezanci, ki so davka oproščeni. Na tem mestu naj le še omenim, da se bodo davčni zavezanci v večini primerov odločili za sorazmerni del ugotavljanja stroškov oziroma odhodkov pridobitne oziroma nepridobitne dejavnosti, ker je najpreprostejše. Zavezanci za davek, ki se bodo odločili za ugotavljanje dejanskih stroškov oziroma odhodkov pridobitne oziroma nepridobitne dejavnosti, bodo imeli precej več težav, saj se bodo poleg sprotnega in natančnega evidentiranja pri razvrščanju neposrednih stroškov srečevali še z zahtevno nalogo razvrščanja posrednih stroškov.

### 2.7.2.5 Izvzem prihodkov iz odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave

28. člen ZDDPO-2 določa, da se prihodki iz naslova odpisa dolgov v postopku prisilne poravnave v delu, ki se nanaša na oblikovanje rezerv po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, ne vključijo v davčno osnovo.

### 2.7.3 Odhodki

ZDDPO-2 ohranja splošno pozitivno in splošno negativno definicijo davčno priznanih odhodkov, in sicer:

- davčno priznani so tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2<sup>26</sup> (prvi odstavek 29. člena ZDDPO-2),
- davčno niso priznani tisti odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov. To so po drugem odstavku 29. člena ZDDPO-2 odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da:
  - niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti,
  - imajo značaj privatnosti,
  - niso skladni z običajno poslovno prakso.

Priznajo se odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2, davčno pa se ne priznajo odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov (Kovač, 2004, str. 105).

Zakonodajalec se je odločil za negativno definicijo in tako je eksplicitno v prvi, drugi in tretji točki drugega odstavka 29. člena ZDDPO-2 določil, kateri odhodki z davčnega vidika niso potrebni oziroma pripoznani za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po ZDDPO-2. Negativna definicija pomeni, da so vsi drugi odhodki, ki niso eksplicitno naštet v navedenih točkah, tudi davčno priznani odhodki. Navedeno zakonsko določbo moramo razumeti tako, da morajo obstajati dokazi, na podlagi katerih lahko presodimo in ugotovimo dejstva in okoliščine, iz katerih izhaja, da navedeni odhodki niso potrebni za pridobitev prihodkov. Opozorimo še, da gre za posamezne in ne za kumulativne pogoje. Kar pomeni, da se v primeru, ko je eden od pogojev izpolnjen, navedeni odhodki davčno ne priznajo (Jerman & Odar, 2008, str. 276).

V tretjem odstavku 29. člena ZDDPO-2 je zakonodajalec pojasnil, da odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso, če niso običajni pri poslovanju v posamezni dejavnosti glede na pretekle in druge izkušnje in primerjavo z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, razen odhodkov, nastalih zaradi izrednih in nepogostih dogodkov, kot so naravne nesreče ali zaradi drugih izrednih in nepogostih dogodkov.

---

<sup>26</sup> Vsi drugi prihodki, ki niso po 24., 25., 27. in 28. členu ZDDPO-2 izvzeti iz obdavčitve, so davčno priznani prihodki in povečujejo davčno osnovo. Zato so vsi odhodki, ki niso povezani z navedenimi členi, načeloma davčno priznani odhodki, če ni z drugimi določbami ZDDPO-2 določeno drugače.

### 2.7.3.1 Nepriznani odhodki

Ne glede na druge določbe ZDDPO-2 so odhodki, navedeni v 30. členu ZDDPO-2, vedno in v vseh primerih davčno nepriznani in nikoli ne zmanjšujejo davčne osnove. Niso pa davčno nepriznani odhodki v navedenem členu vsi možni davčno nepriznani odhodki, saj obstajajo odhodki, ki niso potrebni za pridobivanje prihodkov in ne izpolnjujejo kriterija iz 29. člena ZDDPO-2, toda niso navedeni v 30. členu ZDDPO-2.

V prvem odstavku 30. člena ZDDPO-2 so v desetih točkah našteje vrste odhodkov, ki so davčno nepriznani. To so (Jerman & Odar, 2008, str. 281–286):

- 1. Dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička.** Ta zakonska dikcija je nerodno zapisana, saj nepriznani odhodki ne morejo biti dohodki. Namen zakonodajalca je bil določiti, da so davčno nepriznani vsi odhodki, ki imajo značaj dohodkov, ki so podobni dividendam, vključno z odhodki, povezanimi s prikritimi izplačili dobička. Zakon opredeljuje dohodke, podobne dividendam v 74. členu ZDDPO-2, in ker je v 7. točki navedenega člena določeno, da se kot dohodek, podoben dividendam, šteje tudi prikrito izplačilo dobička, je določba prve točke prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2, da davčno nepriznani odhodki vključujejo dohodke, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička, nepotrebna.
- 2. Odhodki za pokrivanje izgub iz preteklih let.** Po SRS 17, MRS in ZGD-1 ni predvidena možnost poravnavanja izgube iz preteklih let v breme tekočega poslovnega izida. Tako se lahko izguba iz poslovanja poravnava le v breme čistega poslovnega izida oziroma drugih kapitalskih postavk.
- 3. Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV).** Navedena točka natančneje opredeljuje splošno pravilo 29. člena ZDDPO-2, da se davčno ne priznajo odhodki, ki imajo značaj privatnosti. Čeprav ZDDPO-2 za primer našteva nekaj takih stroškov, je s tretjo točko prvega odstavka 30. člena jasno določeno, da davčno niso priznani vsi stroški oziroma odhodki, ki se nanašajo na privatno življenje in ki nastanejo v razmerju z lastniki, povezanimi osebami in drugimi osebami ter zato nimajo povezave s poslovanjem in delovanjem davčnega zavezanca.
- 4. Stroški prisilne izterjave davkov ali drugih dajatev.** Predvsem gre za stroške davčne izvršbe, in sicer po prvem odstavku 152. člena ZDavP-2 dolžnik plača vse stroške davčne izvršbe.
- 5. Kazni, ki jih izreče pristojni organ.** Vse kazni, ki jih plača zavezanec za davek na podlagi kršitve zakonov, podzakonskih aktov, vseh drugih predpisov in tudi sodnih odločb, niso davčno priznan strošek in odhodek.
- 6. Davki, ki jih plača družbenik kot fizična oseba.** Navedeni davki tako po SRS kot MRS ne morejo biti v izkazu poslovnega izida izkazani med stroški oziroma odhodki, zato je ta zakonska določba nepotrebna.

7. **DDV, ki ga zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja DDV, ni uveljavil kot odbitek vstopnega davka, čeprav je to pravico po Zakonu od davku na dodano vrednost (Ur.l. RS, št. 117/2006, 33/2009, v nadaljevanju ZDDV-1) imel.** Če bi se na primer davčnemu zavezancu v postopku DIN naložila obračun in plačilo vstopnega DDV, ki ga zavezanec praviloma ne more zaračunati kupcem, mora za tako obračunani DDV izkazati stroške oziroma odhodke, ki so na podlagi te točke davčno nepriznani odhodki.

#### 8. **Obresti.**

- Od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev.
- Od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah, razen držav članic EU, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 % in je država objavljena na seznamu<sup>27</sup> v skladu z 8. členom tega zakona.

9. **Donacije.** Vse dane donacije<sup>28</sup> se štejejo za davčno nepriznan strošek oziroma odhodek, vendar zavezanci za davek lahko uveljavljajo davčno olajšavo v skladu z določbami 59. člena ZDDPO-2.

10. **Podkupnine** in druge oblike premoženjskih koristi, dane fizičnim ali pravnim osebam zato, da nastane oziroma ne nastane določen dogodek, ki drugače ne bi, primeroma, da se hitreje ali ugodneje opravi ali se opusti določeno dejanje. Dajanje podkupnine je po 262. členu Kazenskega zakonika (Ur.l. RS, št. 95/2004-UPB1, 37/2005 Odl.US: U-I-335/02-20, 17/2006 Odl.US: U-I-192/04-16, 55/2008 (66/2008 popr.), 89/2008 Odl.US: U-I-25/07-43, 5/2009 Odl.US: U-I-88/07-17) kaznivo dejanje.

Drugi in tretji odstavek 30. člena sta namenjena podrobnejši opredelitvi stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje.

Stroški iz tretje točke prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2 so razvrščeni na dve skupini stroškov.

1. Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb iz 16. in 17. člena ZDDPO-2, vključno s stroški sredstev v lastni ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb.

Tipičen primer takih davčno nepriznanih stroškov so stroški amortizacije, na primer mobilnega telefona, avtomobila, osebnega računalnika, ki so v lasti zavezanca za davek, vendar jih za privatne potrebe uporablja lastnik podjetja ali povezana oseba. Če lastnik ali povezana oseba za uporabo plačuje uporabnino, se po tretjem odstavku 30. člena ZDDPO-2 davčno ne priznajo le stroški, ki presegajo znesek plačila oziroma povračila, ki ga plača lastnik ali povezana oseba.

2. Stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, vključno s stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje teh oseb, razen stroškov za

<sup>27</sup> Seznam že objavljenih držav se lahko spremeni, uvrstitev na seznam ali črtanje z njega se šteje naslednji dan po objavi.

<sup>28</sup> Po SRS 10.46 z donacijami razumemo denarne zneske, pravice ali stvari, ki jih podjetje dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila stvari oziroma storitve, ki jih je podjetje prodalo tem osebam.

zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino.

Boniteta je po 39. členu Zakona o dohodnini (Ur.l. RS, št. 117/2006, 33/2007 Odl.US: U-I-198/05-12, 45/2007 Odl.US: U-I-260/04-28, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008, 20/2009, v nadaljevanju ZDoh-2) opredeljena kot vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Iz navedenega izhaja, da bonitete lahko nastanejo le v zvezi z zaposlenimi in njegovimi družinskimi člani. Torej če so bili delojemalcu oziroma njegovemu družinskemu članu obračunani boniteta ali druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo in so bili obdavčeni po ZDoh-2, so stroški oziroma odhodki takih izplačil po ZDDPO-2 davčno priznani, čeprav se nanašajo na privatno življenje. Davčno so priznani tudi prispevki delodajalca, ki se obračunavajo od bonitet. Razlog za takšno ureditev je v odpravi dvojne ekonomske obdavčitve (Jerman & Odar, 2008, str. 287–288).

Ne glede na prvi in drugi odstavek 30. člena ZDDPO-2 se stroški iz 3. točke prvega odstavka navedenega člena priznajo, če gre za odplačno uporabo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila. Stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na privatno življenje, nastali v času uporabe teh sredstev za privatno rabo, se ne priznajo sorazmerno takšni rabi.

Določba, da se stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, davčno priznajo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila, je logična, saj mora davčni zavezanec taka plačila izkazati med prihodki, zato so odhodki, ki se nanašajo na davčno priznane prihodke, davčno priznani odhodki.

Glede na to, da gre pri navedenem v večini primerov za razmerja med davčnim zavezancem in lastniki oziroma povezanimi osebami in bi bilo plačilo višje ali nižje od primerljivih tržnih cen, bi prišlo še do problema transfernih cen po 16. oziroma 17. členu ZDDPO-2 (Jerman & Odar, 2008, str. 288).

V primerjavi z nepriznanimi odhodki po ZDDPO-1 gre v ZDDPO-2 za naslednje dopolnitve oziroma spremembe (Hieng, 2007c, str. 18):

- Davki kot davčno nepriznani odhodki so natančneje opredeljeni, saj je poleg davkov, ki jih plača družbenik kot fizična oseba, davčno nepriznan tudi DDV, ki ga zavezanec ni uveljavljal kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico.
- Po ZDDPO-2 so davčno nepriznane tudi obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства ali prebivališče v državah (razen v državah članicah EU), v katerih je stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5%, države pa so objavljene na seznamu, ki ga objavljata MF in DURS.
- Novost je tudi davčna obravnava stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo. Če so bonitete in druga izplačila obdavčeni po ZDoh-2, se davčno priznajo.

### 2.7.3.2 Delno priznani odhodki

Glede na prvi odstavek 31. člena ZDDPO-2 se kot odhodki v višini 50 % priznajo:

- stroški reprezentance,
- stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja funkcijo nadzora.

Verjetno je eden od vzrokov, da zakonodajalec ni priznal vseh odhodkov za reprezentanco in stroškov nadzornih organov ta, da ne bi davčni zavezanci kot stroške reprezentance plačevali storitev, ki dejansko niso nujne za pridobivanje prihodkov ali da bi bili stroški nadzornih svetov nenormalno visoki (Jerman & Odar, 2008, str. 289–290).

Drugi odstavek 31. člena ZDDPO-2 med stroške reprezentance šteje stroške za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji. Najpomembnejše pravilo je, da stroški reprezentance lahko nastanejo le ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji.<sup>29</sup> Ker je zakonska dikcija precej določna in da bi se izognili težavam, je priporočljivo, da davčni zavezanec uredi svoje poslovanje tako, da je iz dokumentacije, ki dokazuje poslovne dogodke stroškov reprezentance, razvidno, s katerimi poslovnimi partnerji so ti stroški nastali. Saj če stroški za pogostitev,<sup>30</sup> zabavo<sup>31</sup> in darila<sup>32</sup> ne nastanejo ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji, imajo taki stroški značaj privatnosti in po 29. členu niso davčno priznani odhodki (Jerman & Odar, 2008, str. 290).

### 2.7.3.3 Obresti od presežka posojil

Odhodke obresti od posojil lahko uvrstimo v delno priznane davčne odhodke, saj se je zakonodajalec odločil, da bo višino davčno priznanih obresti na posojila, prejeta od lastnikov, torej delničarjev oziroma družbenikov, zakonsko omejil. Obresti na posojila, prejeta od lastnikov, so eden od inštrumentov davčnega ščita. Družba se lahko financira na različne načine, običajno pa je dolžniško financiranje z najemom posojil ali lastniško financiranje s povečanjem kapitala. Pri dolžniškem financiranju posojilojemalec posojilodajalcu plačuje obresti, ki v obračunanem znesku povečujejo odhodke davčnega zavezanca in s tem znižujejo poslovni izid. V davčnem izkazu ti odhodki obresti znižujejo davčno osnovo in s tem obveznost za plačilo davka od dohodkov, medtem ko izplačane dividende oziroma udeležba pri dobičku izplačevalcu v nobenem primeru ne znižujejo davčne osnove. Iz navedenega izhaja, da lahko nastanejo precejšnji davčni prihranki pri dolžniškem financiranju (Jerman & Odar, 2008, str. 293–294).

<sup>29</sup> Pod pojmom poslovnih partnerjev razumemo pravne in fizične osebe, s katerimi zavezanec poslovno sodeluje, je ali pa bo poslovno sodeloval.

<sup>30</sup> S stroški pogostitve razumemo vse oblike pogostitev poslovnih partnerjev. Najpogosteje so to stroški poslovnih kosil in večerij v restavracijah, hotelih, gostilnah in drugih podobnih objektih, pa tudi na primer stroški kave, sokov in drugih pijač, prigrizkov in drugih pogostitev, ki nastanejo pri zavezancu ob obisku poslovnih partnerjev.

<sup>31</sup> S stroški za zabavo so mišljeni vsi stroški, skupaj z DDV, ki nastanejo pri stikih s poslovnimi partnerji, kot so plačila za pevce, ansamble, humoriste ipd. Med tovrstne stroške lahko uvrstimo tudi stroške poleta z balonom, obisk vinske kleti, ogled kraških jam ipd.

<sup>32</sup> Kakršnakoli darila so stroški reprezentance. Daril ne smemo zamenjati s stroški reklame.



Po prvem odstavku 32. člena ZDDPO-2 se obresti od presežka posojil ne priznajo, če so prejete od delničarja oziroma družbenika. Za posojilojemalce banke in zavarovalnice določbe tega člena ne veljajo. Določbe o presežku posojil se uporabljajo za delničarje oziroma družbenike, ki imajo kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lastni najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju. Odhodki obresti se davčno ne priznajo za obdobje, ko posojila presegajo štirikratnik zneska kapitala, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Za dokaz, da bi presežek posojil zavezanec lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, se lahko šteje dokaz v obliki ponudbe, predpogodbe, posojilne pogodbe banke, drugo dokazilo, iz katerega izhaja, da bi davčni zavezanec pri nepovezani osebi lahko dobil posojilo pod takimi pogoji (Hieng, 2007c, str. 19). ZDDPO-2 ne določa načinov in oblik posojil, ampak govori le o posojilih, med katera štejemo poleg klasičnega posojila tudi izdane obveznice in druge dolžniške vrednostne papirje.

Iz dopolnitve 32. člena ZDDPO-2 glede na 25. člen ZDDPO-1 izhaja, da se obresti priznajo kot odhodek, če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Dopolnitev določbe je bila predlagana iz razloga, da se zaščiti predvsem pravica tistih zavezancev, ki jim ekonomske razmere dopuščajo višje razmerje med dolžniškim in lastniškim financiranjem, kot ga dopušča institut tanke kapitalizacije, ki določa fiksno razmerje med dolgom in kapitalom. Pravila tanke kapitalizacije obravnavajo posojila med povezanimi osebami, kadar je mogoče, da finančni in komercialni pogoji transakcij ne izražajo tržnih zakonitosti, ki jim sledijo nepovezane osebe (Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009). Jeraj (2008, str. 6–7) ugotavlja, da DURS v zvezi s tem ne daje jasnega odgovora, na kakšen način naj zavezanec zagotovi dokazila, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.

Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku 32. člena ZDDPO-2 se štejejo posojila tretjih oseb, in sicer vključno s posojili bank, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, oziroma če so posojila pridobljena v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej osebi oziroma banki.

Z navedenim odstavkom je zakonodajalec preprečil izigravanje prvega odstavka 32. člena s pomočjo tretjih oseb. Jamstvo oziroma zavarovanje vračila posojila posojilojemalca je lahko izvedeno na različne načine, na primer z menico ali z vsemi vrstami finančnih instrumentov in drugih vrst sredstev, ki so dana v zastavo.

Tretji odstavek 32. člena ZDDPO-2 določa ugotavljanje zneska delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojil za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

Postopek ugotavljanja obresti od presežka posojil bo zavezanec izpeljal tako, da bo na podlagi mesečnih podatkov o stanju vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca ugotovil letno povprečje ter izračunal njegov štirikratnik, ki ga bo primerjal z zneskom posojila delničarja oziroma družbenika, ki ima več kot 25 % delnic ali deležev v kapitalu. Za obdobje, v katerem ima delničar ali družbenik več kot 25% delež v kapitalu, in obdobje, ko prejeta posojila presegajo štirikratnik zneska delničarja oziroma družbenika, mora zavezanec za davek ugotoviti obresti, jih izvzeti in vključiti v davčno osnovo.

Glede obdavčevanja obresti od presežka posojil je v prehodnih določbah 81. člena ZDDPO-2 določeno petletno prehodno obdobje za prehod od osemkratnika razmerij med posojilom in kapitalom na štirikratnik.

#### 2.7.3.4 Amortizacija

Amortizacija je strošek, ki nastaja zaradi prenašanja nabavne vrednosti amortizirljivega sredstva<sup>33</sup> na poslovne učinke in je obračunan kot zmnožek amortizacijske osnove<sup>34</sup> in amortizacijske stopnje (Zaman & Hočevvar & Igličar, 2007, str. 88).

V 33. členu ZDDPO-2 so predpisana pravila davčnega obračunavanja amortizacije za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in naložbene nepremičnine.

Po SRS 1.1 je **opredmeteno osnovno sredstvo** tisto, ki je v lasti ali finančnem najemu in se uporablja pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma dajanju v najem ali za pisarniške namene ter se bi po pričakovanjih uporabljalo v več kot enem obračunskem obdobju.

**Neopredmeteno sredstvo** je v SRS 2.1 opredeljeno kot razpoznavno nedenarno sredstvo, ki praviloma fizično ne obstaja. Neopredmetena sredstva zajemajo dolgoročno odložene stroške razvijanja, usredstvene stroške naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva, naložbe v pridobljene pravice do industrijske lastnine in druge pravice ter dobro ime prevzetega podjetja.

Po SRS 6 se nepremičnina izkaže in v računovodskih izkazih pripozna kot **naložbena nepremičnina**, če je verjetno, da bodo prihodnje gospodarske koristi, povezane z njo, pritekale v podjetje, če je njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti in če je posedovana, da bi prinašala najemnino in/ali povečevala vrednost dolgoročne naložbe.

Glede na prvi odstavek 33. člena ZDDPO-2 se prizna amortizacija kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj določenih z ZDDPO-2.

---

<sup>33</sup> Amortizirljiva sredstva so tista osnovna sredstva, ki se amortizirajo.

<sup>34</sup> Amortizacijska osnova je vrednost, od katere se obračunava amortizacija.

Ta določba pomeni, da se stroški amortizacije priznajo v obračunanih zneskih po SRS, MRS, zakonu o računovodstvu ali katerem drugem predpisu, na podlagi katerega se ugotavlja davčna osnova po 12. členu ZDDPO-2. Pri obračunavanju amortizacije morajo zato zavezanci upoštevati vsa s standardi oziroma drugimi predpisi določena pravila, torej morajo ugotoviti pravilno amortizacijsko osnovo, preostalo vrednost (v primeru če je), določiti začetek obračunavanja amortizacije, dobo koristnosti in ugotoviti amortizacijsko stopnjo.

Ni v skladu z navedeno določbo, če zavezanec za poslovne in s tem davčne potrebe uporabi najvišje amortizacijske stopnje iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2 in je dejanska doba koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin pomembno drugačna, kot bi bila ugotovljena z uporabljenimi amortizacijskimi stopnjami. V praksi se bodo pojavili tudi primeri, ko bo zakonsko določena najvišja amortizacijska stopnja glede na dejansko dobo koristnosti prenizka.

Čeprav standardi dopuščajo uporabo različnih metod amortiziranja, je za davčne potrebe dopustna le metoda enakomernega časovnega amortiziranja, kar pomeni, da bo večina zavezancev izbrala to računovodsko usmeritev.

Zavezanec za davek mora amortizacijo obračunavati po amortizacijskih stopnjah, ki jih uporablja za poslovne namene in tako obračunana amortizacija je tudi davčno priznana, če so tako uporabljene stopnje nižje ali enake stopnjam, določenim v petem odstavku 33. člena ZDDPO-2. Prav tako zavezanec lahko za poslovne potrebe uporabi višje stopnje, vendar mora v tem primeru ravnati po pravilih določenih v drugem odstavku 33. člena ZDDPO-2 in je amortizacija, obračunana za poslovne potrebe, davčnemu zavezancu priznana kot strošek v celoti, vendar s časovnim zamikom v obdobju, ki ga ugotovimo z upoštevanjem amortizacijskih stopenj iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2. Po ZDDPO-2 pa ni mogoče obračunavati amortizacije za poslovne potrebe po amortizacijskih stopnjah, ki so nižje od z ZDDPO-2 predpisanih amortizacijskih stopenj in sočasno obračunavati amortizacijo za davčne potrebe z uporabo amortizacijskih stopenj iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2. Slednji obračun amortizacije je bil po ZDDPO-1 mogoč in je zavezanec lahko obračunaval amortizacijo za poslovne potrebe po enih, amortizacijo za davčne potrebe pa po drugih stopnjah. Odločitev zakonodajalca, da je določil, da sta uporaba amortizacijskih stopenj in s tem obračun amortizacije za poslovne potrebe praviloma enaka za davčne potrebe, je dobra, saj je tako zasledovan cilj, da naj bi bila davčna osnova čim bolj enaka dobičku, ugotovljenem v izkazu poslovnega izida (Jerman & Odar, 2008, str. 303–304).

Vsi tisti davčni zavezanci, ki bodo za poslovne potrebe obračunavanja amortizacije uporabili amortizacijske stopnje, višje od tistih iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2, bodo morali izdelati dva obračuna amortizacije, in sicer enega za poslovne in drugega za davčne potrebe, ter spremljati poslovno vrednost sredstev kot posledico obračunavanja amortizacije po amortizacijskih stopnjah za poslovne potrebe, ter davčno vrednost sredstev, ki je odvisna od uporabe amortizacijskih stopenj iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2. V navedenem primeru

bo sredstvo hitreje amortizirano za poslovne potrebe in davčna vrednost sredstev bo vedno višja od vrednosti sredstev, izkazanih v bilanci stanja. Navedeno privede do razlik pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja takih sredstev. Zavezanec bi v navedenem primeru za pravilno ugotovitev poslovnega izida praviloma moral po standardih obračunati odložene davke.<sup>35</sup> Obračunavanje odloženih davkov nikoli ne vpliva na ugotovitev davčne osnove, ampak le na ugotovljeni čisti poslovni izid, to je na čisti dobiček ali izgubo, in tudi v izkazu poslovnega izida je postavka odloženi davki za postavko davek od dobička.

V zvezi z obračunavanjem amortizacije bo do odloženih davkov prišlo samo tedaj, ko bo amortizacija za poslovne namene obračunana v višjem znesku, kot je davčno priznana in v primeru, ko bo uporabljena drugačna metoda amortiziranja. Če je metoda amortiziranja za poslovne potrebe drugačna od enakomernega časovnega amortiziranja, bo treba za davčne namene glede na dobo koristnosti sredstva najprej izračunati letne amortizacijske stopnje, ki bodo ustrezale metodi enakomernega časovnega amortiziranja. Morebitne razlike med amortizacijo za poslovne namene in davčno priznano amortizacijo pa bodo povzročale terjatve ali pa obveznosti za odloženi davek (Jerman & Odar, 2008, str. 305–310).

Tretji odstavek 33. člena ZDDPO-2 določa, da se amortizacija obračunava posamično. Tudi po SRS in MRS se amortizacija obračunava posamično, vendar SRS 13.29 določa: »Amortizacija se obračunava posamično, skupinsko pa se lahko samo pri drobnem inventarju iste vrste ali podobnega namena.« In SRS 1.47: »Opredmeteno osnovno sredstvo, katerega posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, se lahko izkazuje skupinsko kot drobni inventar.«

Za obravnavanje in izkazovanje opredmetenih osnovnih sredstev in njihovo izkazovanje kot drobni inventar se bodo davčni zavezanci odločili predvsem v tistih primerih, ko razpolagajo z velikim številom osnovnih sredstev, ki imajo dobo koristnosti daljšo od enega leta in je njihova nabavna vrednost nižja od 500 EUR. Po SRS se skupina sredstev, na primer stolov, postelj, jedilnega pribora, knjigovodsko izkazuje kot eno sredstvo in od njegove nabavne vrednosti se obračuna amortizacija. Glede na tretji odstavek 33. člena ZDDPO-2 gre v zgoraj navedenem primeru za posamičen obračun, saj je amortizacija le tehnično obračunana od skupine in bi enak strošek amortizacije dobili, če bi jo obračunali od vsakega posameznega sredstva v skupini. Zato so vsi stroški amortizacije, obračunani od opredmetenih osnovnih sredstev do vrednosti 500 EUR, ki se izkazujejo skupinsko kot drobni inventar, ob upoštevanju najvišjih amortizacijskih stopenj po ZDDPO-2, tudi davčno priznani (Jerman & Odar, 2008, str. 310–311).

S četrtem odstavkom 33. člena ZDDPO-2 je določeno, da sredstva, ki se amortizirajo, ter začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.

---

<sup>35</sup> Praviloma zato, ker po Pojasnilu 1 k SRS 19 – Pripoznavanje terjatev in obveznosti za odloženi davek terjatve in obveznosti za odloženi davek v knjigovodskih razvidih in računovodskih izkazih pripoznajo za pomembne, bistvene zneske.

V petem odstavku 33. člena ZDDPO-2 je predpisano osem vrst sredstev z najvišjimi amortizacijskimi stopnjami, in sicer za:

- gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3 % (po ZDDPO-1 za gradbene objekte 5 %);
- dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6 %;
- opremo, vozila in mehanizacijo 20 % (po ZDDPO-1 za opremo, vozila, razen za osebne avtomobile, in mehanizacijo 25 % ter osebne avtomobile 12,5 %);
- dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3 %;
- računalniško, strojno in programsko, opremo 50 %;
- večletne nasade 10 %;
- osnovno čredo 20 %;
- druga vlaganja 10 %.

ZDDPO-2 drugače ureja davčno priznane amortizacijske stopnje, in sicer predpisuje ločeno amortizacijske stopnje za dele zgradb primerjalno z ZDDPO-1, dele naložbenih nepremičnin in dele opreme. Amortizacijske stopnje zgradb se znižujejo s 5 % na 3 % (upoštevaje dobo koristnosti 33,3 let), pri čemer pa znaša amortizacijska stopnja za dele zgradb 6 % (upoštevaje dobo koristnosti 16,7 let). Amortizacijska stopnja za opremo se je znižala na 20 % (upoštevaje dobo koristnosti 5 leta), amortizacijska stopnja delov opreme pa znaša 33,3 % (upoštevaje dobo koristnosti 3 leta). Povečala se je amortizacijska stopnja za opremo, ki je namenjena za raziskave in razvoj (33,3 %), amortizacijska stopnja za računalniško strojno in programsko opremo pa znaša 50 %.

Določbe o davčnem priznavanju amortizacije so se v zadnjih letih spreminjale. Spreminjala so se pravila in najvišje dovoljene letne amortizacijske stopnje. Amortizacija opredmetenih osnovnih in neopredmetenih sredstev, ki se je začela obračunavati pred letom 2007, se prizna v zneskih, obračunanih v skladu z zakonom o davku od dobička oziroma ZDDPO-1, ki sta veljala v letu začetka obračunavanja amortizacije. V vseh preteklih letih, razen v letu 2006, je veljalo pravilo, da se amortizacija prizna v obračunanih zneskih kot v izkazu poslovnega izida, vendar največ v zneskih, izračunanih z uporabo amortizacijskih stopenj, predpisanih v davčnem zakonu.

Glede na to, da so nekatere stopnje po ZDDPO-2 višje od dotedanjih, napišimo še, da se praviloma ne sme zvišati stopenj za poslovne potrebe do najvišjih dovoljenih stopenj, izjemoma pa jih lahko, če se presodi, da ob začetku obračunavanja amortizacije ni pravilno ocenjena pričakovana doba koristnosti sredstva in se jo zato skrajša (Hieng, 2009, str. 241–242).

Tako šesti odstavek 33. člena ZDDPO-2 kot SRS 1.47 omogočata izbiro, da se lahko vsak davčni zavezanec odloči, kako bo računovodsko obravnaval stvari opredmetenih osnovnih sredstev, katerih posamična vrednost je nižja od 500 EUR. Davčni zavezanec lahko izbira med dvema računovodskima usmeritvama izkazovanja navedenih sredstev, in sicer jih lahko:

- obravnava in izkazuje kot opredmetena osnovna sredstva (posamično ali skupinsko) in od njih obračunava amortizacijo v dobi njihove koristnosti ali
- obravnava in izkazuje kot material. Ob prenosu sredstva v uporabo se pojavijo stroški materiala, ki so v celoti davčno priznani odhodki.

Določbe šestega odstavka 33. člena ZDDPO-2 ne veljajo za neopredmetena sredstva in naložbene nepremičnine (Jerman & Odar, 2008, str. 317–318).

Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, vključno z odhodki iz njihove odtujitve, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katere so oblikovane rezervacije, ter poraba in odprava tako oblikovanih rezervacij se obravnava pod pogoji iz 20. člena ZDDPO-2 (sedmi odstavek 33. člena ZDDPO-2). Tako obračunani strošek oziroma odhodek amortizacije je 50% davčno priznan, druga polovica tako obračunane amortizacije pa se prizna kot davčni odhodek v davčnem obdobju, v katerem so rezervacije porabljene oziroma se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave rezervacij v delu, v katerem stroški oziroma odhodki amortizacije od ocenjene vrednosti stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta niso bili davčno priznani (prvi in tretji odstavek 20. člena ZDDPO-2).

#### **2.7.3.5 Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo**

Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku (prvi odstavek 35. člena ZDDPO-2).

Tako kot izplačila plač, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plač delavcev, ki so praviloma obračunana v skladu z eno od kolektivnih pogodb, so vsa izplačila poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki so obračunana v skladu z zakonom oziroma pogodbo o zaposlitvi, davčno priznan odhodek.

Ko govorimo o plačah, drugih izplačilih v zvezi z zaposlitvijo in nadomestilih, imamo praviloma vedno v mislih njihove bruto zneske. Med stroške dela štejemo tudi dajatve, na primer davek na plače, ki niso sestavni del plač, drugih izplačil ali nadomestil (Jerman & Odar, 2008, str. 322–324).

Tretji odstavek 35. člena ZDDPO-2 določa, da se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Torej v vseh tistih primerih, ko so bonitete, ki jih ureja 39. člen ZDoh-2, obdavčene po Zakonu o dohodnini, taka izplačila po ZDDPO-2 štejejo za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo in se zato vsi stroški takih bonitet v celoti davčno priznajo po ZDDPO-2. Navedeno posredno izhaja tudi iz 2. točke drugega odstavka 30. člena ZDDPO-2.

Po določbi četrtega odstavka 35. člena ZDDPO-2 se nagrade vajencem priznajo kot odhodek v obračunanem znesku v skladu z zakonom.

Peti odstavek 35. člena ZDDPO-2 določa, da se kot odhodek v obračunanem znesku priznajo regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi, solidarnostne pomoči, povračila stroškov v zvezi z delom, ki so stroški prehrane med delom, prevoza na delo in z dela, terenski dodatek, nadomestilo za ločeno življenje, ter povračila stroškov na službenem potovanju, ki so dnevnic, povračilo stroškov prevoza, vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) in povračilo stroškov prenočišča.

#### **2.7.4 Izguba**

Davčna izguba po ZDDPO-2 je presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni z navedenim zakonom (prvi odstavek 36. člena ZDDPO-2).

Davčno izgubo, presežek davčno priznanih odhodkov nad davčno priznanimi prihodki, je treba razlikovati od izgube iz poslovanja. Davčno izgubo zavezanci za davek ugotovijo v Obračunu DDPO, izgubo iz poslovanja pa v izkazu poslovnega izida. Ker vsi prihodki in odhodki v poslovnem izidu niso davčno priznani oziroma so za potrebe izdelave davčnega izkaza obravnavani drugače, so v praksi izredno redki primeri, ko je davčna izguba enaka poslovn.

Čeprav pri ugotovitvi negativne davčne osnove, davčne izgube, davčni zavezanec nima davčne obveznosti in za to leto ne plača davka od dohodka pravnih oseb, je zelo pomembno, da v davčnem obračunu ugotovi davčno izgubo v pravilni velikosti, saj tako ugotovljena davčna izguba lahko zniža davčno osnovo v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače (drugi odstavek 36. člena ZDDPO-2).

Dikcija, da zavezanec za davek davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, je nerodna, saj davčni zavezanec davčne izgube ne pokrije, saj je ne spremeni in ne popravi davčne napovedi za davčno obdobje, za katero je ugotovil davčno izgubo, ampak za ugotovljeno davčno izgubo v naslednjih davčnih obdobjih, ko je torej ugotovil pozitivno davčno osnovo, to zmanjša za v preteklih davčnih obdobjih ugotovljeno davčno izgubo.

Čeprav ima veliko držav omejeno dobo prenašanja davčne izgube v naslednja davčna obdobja, pa ZDDPO-2 obdobja, v katerih je mogoče uporabiti davčno izgubo, ugotovljeno v preteklih davčnih obračunih, ne omejuje več, kot ga je pred njim ZDDPO-1 (omejeval na sedem davčnih obdobjih) in še prej ZDDPO (na pet davčnih obdobjih). To je teoretično najpravilnejša in najpravičnejša ureditev ZDDPO-2, saj tako davčni zavezanec pravice do zmanjšanja davčne osnove zaradi pokrivanja izgube ne izgubi. S tem je zagotovljen enak položaj davčnih

zavezancev, saj bi bila rešitev, da bi zavezanci plačali davek le v davčnih obdobjih, ko imajo pozitivno davčno osnovo, v letih, ko imajo davčno izgubo, pa jim ta ne bi zniževala davčne osnove, nepravilna.

Pokrivanje davčne izgube v naslednjem in naslednjih davčnih obdobjih je možna, ne pa obvezna. Najverjetneje se bodo vsi zavezanci za davek odločili za znižanje davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube. Prav tako ni nujno, da bo zavezanec, ki je v davčnem obračunu v preteklosti ugotovil davčno izgubo, za znesek tako ugotovljene davčne izgube znižal davčno osnovo že v prvem letu, ko bo ugotovil pozitivno davčno osnovo, čeprav bi bilo tako dejanje praviloma najbolj gospodarno. Zavezanec ima zakonsko pravico pokrivanja davčne izgube in jo lahko uveljavi kadarkoli želi (Jermań & Odar, 2008, str. 327–329).

Določba tretjega odstavka 36. člena ZDDPO-2, da se pri znižanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj davčna osnova najprej zniža za davčno izgubo starejšega datuma, je nepotrebna, saj vse v davčnih izkazih ugotovljene izgube znižajo davčno osnovo. Ta določba je bila pomembna v preteklosti, ko je bilo po ZDDPO-1 in ZDDPO določeno obdobje, v katerem je zavezanec za davek lahko znižal davčno osnovo zaradi davčnih izgub, ugotovljenih v preteklih davčnih obdobjih.

»Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja« (četrti odstavek 36. člena ZDDPO-2). To pomeni, da se davčna osnova zaradi pokrivanja davčne izgube iz preteklih davčnih obdobj ne more tako znižati, da bi postala negativna. Ta določba je, zaradi neomejenega prenašanja davčne izgube v prihodnja davčna obdobja, nepotrebna. Logično je, da zniževanje davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube iz preteklih davčnih obdobj ne more povzročati davčne izgube tekočega davčnega obdobja, saj s pokrivanjem izgube ne moremo ustvariti nove izgube. Taka določba bi bila smiselna za davčne ureditve, v katerih je prenašanje davčne izgube v naslednja davčna obdobja omejeno (Jermań & Odar, 2008, str. 329).

Iz splošnega pravila o prenašanju davčne izgube v naslednja davčna obdobja je zakonodajalec izvzel primere, ko se v davčnem obdobju spremeni lastništvo kapitala ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno za več kot 50 % glede na lastniško strukturo na začetku davčnega obdobja in zavezanec že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti ali dve leti pred spremembo lastništva ali dve leti po njej bistveno spremeni dejavnost. V takih primerih davčne osnove ni mogoče znižati za davčne izgube iz preteklosti in davčno izgubo v letu, v katerem je bilo spremenjeno lastništvo (peti odstavek 36. člena ZDDPO-2).

Z določbo 1. točke petega odstavka 36. člena ZDDPO-2 je zakonodajalec želel iz možnosti uporabe davčne izgube za zniževanje davčne osnove izločiti tako imenovane družbe v mirovanju. Gre za družbe, ki ne opravljajo dejavnosti, vendar so še vpisane v sodni register, ki morajo izdelovati računovodske izkaze in sestavljati letno poročilo, vendar imajo le nekaj poslovnih dogodkov (na primer poslovne dogodke povezane z obračunom obresti in podobno,



saj ne opravljajo dejavnosti). Te družbe ne izdajajo računov za prodane proizvode in opravljene storitve, nimajo zaposlenih, ne opravljajo nikakršne dejavnosti.

Z določbo 2. točke petega odstavka 36. člena ZDDPO-2 je zakonodajalec želel iz možnosti uporabe davčne izgube za zniževanje davčne osnove izločiti vse tiste družbe, ki so dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremenile dejavnost. ZDDPO-2 ne določa, kaj se šteje za bistveno spremembo dejavnosti, zato si pri razlagi pojma bistvenosti in spremembe dejavnosti lahko pomagamo le z logično razlago. S tem je zakonodajalec preprečil nakupe davčnih zavezancev z negativno davčno osnovo le ali skoraj le zaradi možnosti izrabe davčne izgube pri tako kupljenem davčnem zavezancu (Jerman & Odar, 2008, str. 330–332).

Določba šestega odstavka 36. člena je logična posledica ureditve, da dve leti po spremembi lastništva ne sme davčni zavezanec bistveno spremeniti dejavnosti. Določba je jasna, bolj vprašljivo pa je, kako bo DURS ugotavljal in nadzoroval bistveno spremembo dejavnosti dve leti po spremembi lastništva (Jerman & Odar, 2008, str. 332).

V sedmem odstavku 36. člena ZDDPO-2 je določeno, da prepoved uporabe preteklih davčnih izgub za zniževanje davčne osnove kljub spremembi lastništva ne velja za tiste zavezance za davek, ki dejavnost bistveno spremenijo zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.<sup>36</sup> Vsak davčni zavezanec bo moral sam dokazati, da je dejavnost bistveno spremenil zaradi tega (Jerman & Odar, 2008, str. 332).

## 2.8 Davčne olajšave

ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1 med davčnim olajšavami ne namenja posebnega člena za olajšave za zaposlovanje, ampak jo nadomesti z zoženo olajšavo za zaposlovanje invalidov in novo olajšavo, namenjeno za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju.

### 2.8.1 Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Vlaganja v raziskave in razvoj se priznajo kot davčna olajšava v velikosti vseh vlaganj, ki so jih davčni zavezanci vložili v raziskave in razvoj. Po SRS in MRS se vlaganja v raziskave in razvoj izkazujejo kot neopredmetena sredstva, če so izpolnjeni pogoji zanje. Po SRS 2 – Neopredmetena sredstva s **stroški raziskovanja** razumemo stroške izvirnega in načrtovanega preiskovanja, ki se opravlja v upanju, da bo pripeljalo do novega znanstvenega ali strokovnega znanja in razumevanja. Kot **stroški razvijanja** so opredeljeni stroški prenašanja ugotovitev raziskovanja ali znanja v načrt ali projekt proizvodnje novih ali bistveno izboljšanih proizvodov

---

<sup>36</sup> Sanacija lahko pomeni vsakršno izboljšanje in popravilo stanja, ki je rezultat preteklega, največkrat slabega poslovnega, finančnega ali kakega drugega poslovanja, ki se kaže v negativnih poslovnih izidih. K sanaciji poslovanja ne moremo šteti ukrepov za izboljšanje poslovanja zavezancev za davek, ki nimajo izgube iz poslovanja in želijo poslovanje le izboljšati (Jerman & Odar, 2008, str. 332–333).

ali storitev, preden se začne njihovo proizvodnjanje oziroma opravljanje za prodajo. Navedeni opredelitvi sta pomembni predvsem z vidika računovodskega pripoznavanja stroškov oziroma njihovega usredstvenja in pripoznavanja neopredmetenih sredstev. Ne glede na njihovo računovodsko izkazovanje se za davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj štejejo vsa vlaganja v davčnem obdobju, kar pomeni, da je moral v tem davčnem obdobju nastati poslovni dogodek v zvezi z vlaganji v raziskave in razvoj. Z vidika uveljavljanja davčnih olajšav za ta vlaganja torej ni pomembno, ali je zavezanec za davek v davčnem obdobju vlaganja v raziskave in razvoj izkazal kot neopredmetena osnovna sredstva ali kot stroške obračunskega obdobja. Prav tako ni pomembno, ali so bila ta vlaganja v obračunskem obdobju plačana ali ne (Jerman & Odar, 2008, str. 418–419). Pomembno je, da gre za vlaganja in da je v obračunskem obdobju nastal poslovni dogodek v zvezi z vlaganji (1. in 2. točka prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2):

- v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, in/ali
- nakupom raziskovalno-razvojnih storitev (ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije).

Vsi davčni zavezanci lahko uveljavljajo 20% znižanje davčne osnove za znesek vlaganj v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in nakup raziskovalno-razvojnih storitev v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove (prvi odstavek 55. člena ZDDPO-2).

**Notranja raziskovalna dejavnost zavezanca** pomeni izvirno in sistematično raziskovanje znotraj podjetja zavezanca, namenjeno pridobivanju novega znanja, ki je relevantno za razvoj inovacij v podjetju in vključuje iskanje različnih možnih širših in specifičnih novih rešitev pri materialih, napravah, proizvodih, procesih, sistemih in storitvah (prvi odstavek 5. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj).

**Kot vlaganja v nakup raziskovalno-razvojnih storitev**, ki jih izvajajo druge osebe, vključno s povezanimi osebami, oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije, se štejejo (prvi odstavek 7. člena Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj):

- stroški pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo na raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu,
- stroški pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih aktivnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za opravljanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti.

Poleg splošne olajšave zavezanci, ki imajo sedež ali opravljajo svojo dejavnost na območju z bruto domačim proizvodom, nižjim od povprečja države po Uredbi o davčni regijski olajšavi, ki jo je na podlagi tretjega stavka prvega odstavka 55. člena izdala Vlada RS, uveljavljajo še dodatno regijsko olajšavo za vlaganja v raziskovalno-razvojne projekte. Uredba se ne uporablja za pomoč dejavnostim železniškega in cestnega prevoza ter za podjetja v težavah, kot jih opredeljujejo Smernice Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetja v

težavah (četrti odstavek 2. člena Uredbe o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj). Navedena določba je nesmiselna, saj se uredba ne uporablja za pomoč dejavnostim, ampak je vlada z njo predpisala shemo za izvajanje regijske olajšave. Zato naj bi podjetja v težavah in davčni zavezanci iz dejavnosti železniškega in cestnega prevoza lahko uveljavljali regijsko davčno olajšavo, če izpolnjujejo zakonsko predpisane pogoje (Jerman & Odar, 2008, str. 420).

Za območja, na katerih se lahko uveljavlja davčna regijska olajšava, se štejejo statistične regije, ki izpolnjujejo pogoj, da imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 %, in sicer so to davčni zavezanci, ki imajo sedež in opravljajo dejavnost v statističnih regijah Savinjske, Jugovzhodne Slovenije, Gorenjske ter Goriške in lahko uveljavljajo regijsko davčno olajšavo v višini 10 % vlaganja v raziskave in razvoj. Skupaj s splošno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj lahko navedeni zavezanci tako uveljavljajo 30% olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Davčni zavezanci, ki imajo sedež in opravljajo dejavnost v Pomurski, Podravski, Koroški, Zasavski, Spodnjeposavski in Notranjsko-kraški statistični regiji (imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %), lahko uveljavljajo regijsko davčno olajšavo v višini 20 % vlaganja v raziskave in razvoj. Skupaj s splošno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj lahko taki zavezanci uveljavljajo skupno 40% olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj.

Po Uredbi o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj se kot izdatki **vlaganj notranje raziskovalne dejavnosti** štejejo vsi izdatki raziskovalno-razvojnih projektov, ki se izvajajo v podjetju, kot **vlaganja v zunanjo raziskovalno-razvojno dejavnost** pa izdatki za nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih za zavezanca opravljajo druge osebe oziroma druge javne in zasebne raziskovalne organizacije, ki z zavezancem niso povezane. ZDDPO-2 v 55. členu podrobneje ne določa, kaj se šteje za vlaganja v raziskovalno-razvojno dejavnost. Pomanjkljivost odpravlja Uredba, ki določa, da **raziskovalno-razvojne dejavnosti** sestavljajo osnovne raziskave, industrijske raziskave in eksperimentalni razvoj s podrobnejšo opredelitvijo vsake od njih. Poleg tega ta Uredba v 9. členu določa, kateri stroški oziroma izdatki veljajo za upravičene stroške oziroma izdatke, ki jih po Uredbi lahko štejemo, da izhajajo iz raziskovalno-razvojnega projekta ali programa.

Zelo pomembna je še določba prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2, ki pravi, da se pri razmerjih s povezanimi osebami upoštevajo zneski, ugotovljeni pri določbah 16. in 17. člena ZDDPO-2, ki urejajo davčno priznavanje odhodkov in prihodkov ter davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami. Seveda morajo biti vsa vlaganja v raziskave in razvoj opredeljena v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu.

Zavezanec lahko po drugem odstavku 55. člena ZDDPO-2 za neizkoriščen del davčne olajšave za vlaganje in razvoj v davčnem obdobju zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Zakonodajalec je s to določbo želel zavezancem za davek omogočiti, da zakonsko

možne davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj čim bolj uveljavijo. Če ima na primer zavezanec prenizko ali negativno davčno osnovo, vendar kljub temu vlaga v raziskave in razvoj, mu je omogočeno uveljavljanje olajšave za vlaganje v raziskave in razvoj v naslednjih petih letih. Gre za podobno ureditev, kot je prenašanje davčne izgube v naslednja davčna obdobja, le da davčne olajšave davčni zavezanec ne more prenašati v naslednja davčna obdobja neomejeno, ampak jo mora uveljavljati v naslednjih petih letih, saj v nasprotnem primeru zapade in v tem primeru taka vlaganja ne pomenijo davčne olajšave.

Določba tretjega odstavka 55. člena ZDDPO-2 je logična posledica omejenega roka koriščenja davčne olajšave v prejšnjem odstavku in onemogoča zlorabe instituta prenašanja neizkoriščenega dela davčnih olajšav v naslednja davčna obdobja. Torej se pri zmanjšanju davčne osnove na račun neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj davčna osnova najprej zmanjša za neizkoriščen del davčne olajšave starejšega datuma (tretji odstavek 55. člena ZDDPO-2). Da davčni zavezanci izpolnijo navedene zahteve, morajo voditi evidenco o vlaganjih v raziskave in razvoj ter o že uveljavljenih in o neizkoriščenih davčnih olajšavah v posameznih davčnih obdobjih, kakor tudi zagotavljati podatke o prenosu neizkoriščenega dela davčnih olajšav v naslednja davčna obdobja.

Zmanjšanje davčne osnove zaradi uveljavljanja neizkoriščenega dela davčne olajšave iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ do višine davčne osnove davčnega obdobja (četrti odstavek 55. člena ZDDPO-2).

Določba petega odstavka 55. člena ZDDPO-2, da zavezanec ne more uveljavljati olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj v delu, ki so financirana iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev, je logična, kajti v nasprotnem bi poleg tako prejetih nepovratnih sredstev zavezanci lahko še zniževali davčno osnovo, kar bi pomenilo dvakratno pomoč za ista sredstva.

Na tem mestu je smiselno omeniti še določbo Uredbe o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, ki pravi, da vlaganj v raziskave in razvoj, za katere zavezanci uveljavljajo znižanje davčne osnove po tej uredbi, ni dovoljeno niti v celoti niti delno kombinirati z nobeno drugo obliko državnih pomoči in pomoči de minimis<sup>37</sup> (10. člen Uredbe o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj).

Minister, pristojen za finance, je s Pravilnikom o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj predpisal način uveljavljanja davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, in sicer vrste vlaganj, ki štejejo za vlaganja v raziskave in razvoj, obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologijo za izpolnjevanje obrazca in način predložitve obrazca davčnemu organu.

---

<sup>37</sup> Pomoči po pravilu de minimis so pomoči, ki zaradi svoje višine ne izkrivljajo ali ogrožajo konkurence in niso državne pomoči (Jerman & Odar, 2008, str. 424).

## 2.8.2 Olajšava za investiranje

Zakon o dopolnitvah ZDDPO-2 (ZDDPO-2B) v prvem členu določa, da se v ZDDPO-2 za 55. členom doda nov 55. a-člen – Olajšava za investiranje. Navedeni zakon je bil v Uradnem listu RS objavljen 25. 7. 2008, veljati je začel naslednji dan po objavi, uporablja pa se od 1. 1. 2008. S tem zakonom je ponovno uvedena olajšava za investiranje, ki jo je mogoče uveljavljati v vsem letu 2008.

Prvi odstavek 55. a-člena pravi, da zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar ne več kot 20.000 EUR in največ v višini davčne osnove. Znižanje davčne osnove lahko znaša največ 10.000 EUR v davčnem obdobju vlaganja in 10.000 EUR v davčnem obdobju po obdobju vlaganja.

Olajšava je bila s sprejetjem sprememb v Zakonu o spremembi ZDDPO-2 (ZDDPO-2C), objavljenem dne 23. 1. 2009, povečana, pogoji zanjo pa nekoliko omiljeni. ZDDPO-2C se uporablja pri obračunih, ki se nanašajo na leto 2008, za investiranje opravljeno od 1. 1. 2008.

Tako lahko po ZDDPO-2C zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 30 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva (glede na ZDDPO-2 (neopredmetena dolgoročna sredstva) se črta beseda »dolgoročna«), vendar ne več kot 30.000 EUR in največ v višini davčne osnove.

Za opremo se ne štejejo (drugi odstavek 55. a-člena ZDDPO-2):

- pohištvo in pisarniška oprema, razen računalniške opreme, in
- motorna vozila, razen osebnih avtomobilov na hibridni<sup>38</sup> ali električni pogon, avtobusov na hibridni ali električni pogon in tovornih vozil z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO VI.<sup>39</sup> Za leto 2008 lahko zavezanec na podlagi prehodnih določb uveljavlja znižanje davčne osnove za investicije v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO V (ZDDPO-2B, 2008, drugi odstavek 55. a-člena). 3. člen ZDDPO-2C pa za leto 2008 omogoča uveljavljanje znižanja davčne osnove za investicije v avtobuse z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO IV.

Za neopredmetena sredstva se ne štejejo dobro ime in usredstveni stroški naložb v tuja opredmetena osnovna sredstva (tretji odstavek 55. a-člena ZDDPO-2, drugi stavek 1. člena ZDDPO-2C).

---

<sup>38</sup> Hibridno motorno vozilo je vozilo z vsaj dvema različnima pretvornikoma energije in dvema različnima sistema za skladiščenje energije v vozilu za pogon vozila. Najbolj razširjena kombinacija pogona hibridnega motornega vozila je motor z notranjim izgorevanjem in elektromotor (Hieng, 2009, str. 251).

<sup>39</sup> Podatek o tem, katere emisijske zahteve izpolnjuje tovorno vozilo, najdemo v potrdilu o homologaciji vozila (Hieng, 2009, str. 251).

V primeru finančnega najema lahko znižanje davčne osnove v skladu s 55. a-členom uveljavlja zavezanec, ki opremo pridobi na podlagi finančnega najema (četrti odstavek 55. a-člena ZDDPO-2).

S spremembo ZDDPO-2 je bil črtan dodaten pogoj za uveljavljanje davčne olajšave, da mora zavezanec v vsem davčnem obdobju zaposlovati najmanj dva delavca za polni delovni čas (peti odstavek 55. a-člena ZDDPO-2; tretji stavek 1. člena ZDDPO-2C).

Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati 30.000 EUR (po ZDDPO-2B: 10.000 EUR) v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove (šesti odstavek 55. a-člena ZDDPO-2; četrti stavek 1. člena ZDDPO-2C).

Če zavezanec proda oziroma odtuji opremo oziroma neopredmeteno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo po 55. a-členu prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem v skladu z ZDDPO-2, če je to krajše od treh let (na primer pri računalnikih), mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve opreme oziroma neopredmetenega sredstva (sedmi odstavek 55. a-člena ZDDPO-2).

Za odtujitev se šteje prenehanje zavezanca, pri prenehanju s stečajem oziroma likvidacijo pa začetek stečajnega oziroma likvidacijskega postopka. Za odtujitev sredstva se ne štejejo prenos premoženja, zamenjava kapitalskih deležev ter združitve in delitve v skladu s VII. poglavjem ZDDPO-2 (osmi odstavek 55. a-člena ZDDPO-2). Ta določba se uporablja, če najemodajalec v primeru finančnega najema izgubi pravico uporabe opreme (deveti odstavek 55. a-člena ZDDPO-2B).

Olajšave po 55. a-členu ZDDPO-2B zavezanec ne more uveljavljati za investicije v delu, ki so financirane iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna RS oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev (deseti odstavek 55. a-člena ZDDPO-2).

Ne glede na določbe drugega odstavka 55. a-člena ZDDPO-2 lahko zavezanec za leto 2009 in 2010 uveljavlja znižanje davčne osnove za investicije v avtobuse z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO IV, in za investicije v tovorna motorna vozila z motorjem, ki ustreza najmanj emisijskim zahtevam EURO V, v skladu s 55. a-členom ZDDPO-2 (4. člen ZDDPO-2C)

### 2.8.3 Olajšava za zaposlovanje invalidov

Zavezanec za davek, ki zaposluje invalida, po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 50 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100 % telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plač te osebe, vendar največ v višini davčne osnove (prvi odstavek 56. člena ZDDPO-2).

Invalid oziroma invalidka je oseba, ki pridobi status invalida po Zakonu o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (Ur.l. RS, št. 16/2007-UPB2, 14/2009 Odl.US: U-I-36/06-18, v nadaljevanju ZZRZI) ali po drugih predpisih, in oseba, pri kateri so z odločbo pristojnega organa ugotovljene trajne posledice telesne ali duševna okvare ali bolezni in ima zato bistveno manjše možnosti, da se zaposli ali ohrani zaposlitev ali v zaposlitvi napreduje (3. člen ZZRZI).

Davčna olajšava za zaposlovanje invalidov se delodajalcu – zavezancu za davek ugotovi glede na plače zaposlenecv invalidov s statusom. Kot plača se šteje obračunana plača za delo zaposlenca invalida s statusom, in sicer njegova bruto plača. Davčno osnovo sestavljajo vse obračunane plače za davčno obdobje (Jerman & Odar, 2008, str. 426).

Po ZZRZI so delodajalci zavezani zaposlovati z zakonom določeno kvoto invalidov. Kvoto določi Vlada RS na predlog ekonomsko-socialnega sveta z Uredbo o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov. Predpisana kvota je glede na dejavnost delodajalca lahko različna, vendar ne more biti nižja od 2 % in ne višja od 6 % skupnega števila zaposlenih delavcev (Jerman & Odar, 2008, str. 427).

Zavezanec, ki zaposluje večje število invalidov, kot je predpisano z ZZRZI, lahko za zaposlene invalide s statusom, ki presegajo predpisano kvoto, uveljavlja davčno olajšavo v višini 70 % njihovih obračunanih bruto plač, vendar le če njihova invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri istem delodajalcu. Logično je, da lahko te davčne olajšave zavezanec uveljavlja največ v višini davčne osnove. Pri uveljavljanju olajšav iz tega odstavka je treba upoštevati še, da se plače za invalide priznajo kot davčna olajšava v višini 70 % za invalide nad predpisano kvoto iz prvega odstavka 56. člena ZDDPO-2, in sicer od dneva sklenitve pogodbe o zaposlitvi. Datum pogodbe o zaposlitvi je merilo za razvrščanje. Ta davčna olajšava se izključuje z olajšavo po prvem odstavku 56. člena ZDDPO-2 (drugi odstavek 56. člena ZDDPO-2).

#### **2.8.4 Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju**

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

Za plačila se štejejo nagrade in vsa druga plačila vajencem, dijakom ali študentom na podlagi učne pogodbe, ki jih izplača delodajalec. Povračila stroškov, kamor štejemo povračila stroškov za prevoz na delo, potne stroške, dnevnice, nočnine in podobno, niso plačila, ampak povračila stroškov in za taka izplačila delodajalec ne more uveljavljati davčne olajšave.

Davčni zavezanec mora najprej ugotoviti povprečno mesečno plačo zaposlenih v RS za davčno obdobje in petina tako ugotovljene povprečne mesečne plače zaposlenih v RS je zgornja meja mesečno davčno priznanih izplačil za vajence, dijake in študente za izvajanje njihovega praktičnega dela v strokovnem izobraževanju za vsak mesec izvajanja njihovega praktičnega dela (Jermač & Odar, 2008, str. 430).

Nagrade vajencem se po četrtem odstavku 35. člena ZDDPO-2 v celoti priznajo kot odhodek v obračunanem znesku, če so obračunane v skladu z Zakonom o poklicnem in strokovnem izobraževanju (Jermač & Odar, 2008, str. 429).

#### **2.8.5 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**

To davčno olajšavo lahko uveljavljajo le delodajalci, ki financirajo pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja in izpolnjujejo pogoje iz 302. do 305. člena Zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur.l. RS, št. 109/2006-UPB4, 112/2006 Odl.US: U-I-358/04-13, 114/2006-ZUTPG, 91/2007 Skl.US: U-I-325/05-5, 10/2008-ZVarDod, v nadaljevanju ZPIZ-1). Za pridobitev davčnih olajšav po navedenem zakonu mora delodajalec ob uveljavljanju davčnih olajšav dokazati, da je bilo v obdobju koledarskega leta, za katero uveljavlja davčne olajšave, v pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja vključenih povprečno najmanj 51 % vseh zaposlenih, ki so pri njem v delovnem razmerju (sedmi odstavek 302. člena ZPIZ-1).

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za premije prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, ki jih delno ali v celoti plača v korist delojemalcev – zavarovancev izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali državi članici EU po pokojninskem načrtu, ki je odobren in vpisan v posebni register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje za leto, v katerem so bile premije plačane (58. člen ZDDPO-2).



Znesek davčne olajšave je omejen, saj je pri ugotavljanju višine davčne olajšave treba upoštevati naslednja pravila:

- davčne olajšave je mogoče uveljaviti le v višini premij, ki so bile plačane,
- davčne olajšave so omejene z višino 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca – zavarovanca,
- davčne olajšave so omejene na 2.390 EUR letno in
- davčne olajšave lahko delodajalci uveljavljajo največ v višini davčne osnove davčnega obdobja.

Navedeni pogoji se nanašajo na davčno obdobje. Zakonodajalec je premije navezal na denarni tok, zato se davčne olajšave nanašajo na tisto leto, v katerem so bile premije plačane.

V 117. členu ZDoh-2 je določeno, da se v primerih, ko plačujeta premijo prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja delojemalec in delodajalec, pri določitvi višine premije, za katero se prizna olajšava, upošteva skupni znesek vplačanih premij. Če plačujeta premijo oba, zaposleni in delodajalec, in skupni znesek vplačanih premij presega zakonsko določeni znesek, ima pravico do uveljavljanja davčne olajšave najprej delodajalec, zaposleni pa lahko uveljavlja le razliko med najvišjim dovoljenim zneskom olajšave in zneskom, ki ga je zanj plačal delodajalec.

### **2.8.6 Olajšava za donacije**

Odhodki oziroma izdatki za donacije so po 9. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2 davčno nepriznani odhodki. Za določene donacije pa zavezanci za davek lahko uveljavljajo znižanje davčne osnove v obliki davčnih olajšav po 59. členu ZDDPO-2. Taka ureditev pomeni, da lahko olajšave za donacije uveljavljajo le tisti davčni zavezanci, ki imajo pozitivno davčno osnovo. Ker v ZDDPO-2 ne najdemo opredelitve donacij, bomo upoštevali opredelitev po SRS. SRS 10.46 (2006) določa, da so donacije denarni zneski, pravice ali stvari, ki jih podjetje dobi od fizičnih ali pravnih oseb brez obveznosti vračila in se ne nanašajo na plačila za stvari oziroma storitve, ki jih je podjetje prodalo tem osebam.

Donacije so vedno neke vrste darila, ko dajalec od prejemnika ne pričakuje in ne dobi nobenega povračila ali storitve. Donacije nikakor ne smejo in ne morejo kakorkoli narekovati dejanj in opravil, ki naj bi jih storil prejemnik donacije. Z donacijami, ki so namenjene predvsem organizacijam, ustanovljenim za opravljanje nepridobitnih dejavnosti, želijo njihovi dajalci pomagati izpolnjevati temeljne cilje, za katere so take organizacije ustanovljene, saj naj bi te delovale v širšem družbenem interesu. Namen tovrstne davčne olajšave je predvsem v spodbujanju doniranja in tako doseganja dodatnih sredstev za delo navedenih organizacij in nasploh za razvoj dobrodelnosti in splošnega koristnega delovanja (Andrejasič, 2007, str. 217).

Zavezanec za davek lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju<sup>40</sup> in v naravi<sup>41</sup> za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, in sicer le za takšna izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom držav članic EU, ki ni Slovenija, razen poslovnim enotam rezidentov države članice EU, ki se nahaja izven države članice EU, če so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti, kot nepridobitnih dejavnosti, do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja (prvi odstavek 59. člena ZDDPO-2).

Donacije se torej ne priznajo kot davčne olajšave, če so izplačane nerezidentom EU, in prav tako ne, če so izplačane poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahajajo zunaj EU. Zavezanci lahko nakažejo donacije, ki so davčno priznana olajšava, le v države članice EU. Za priznavanje izplačanih donacij za davčne olajšave morajo biti te opravljene rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, ki so ustanovljeni za opravljanje zakonsko določenih dejavnosti kot nepridobitne dejavnosti. Izpolnjeni morajo biti vsi pogoji.

Pomembno je, da je prejemnik donacije z zakonom ustanovljen za opravljanje ene od dejavnosti navedenih v prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2, in sicer kot nepridobitne dejavnosti. To pomeni, da prejemnik donacije ne sme biti ustanovljen za opravljanje pridobitne dejavnosti, čeprav opravlja eno od navedenih nepridobitnih dejavnosti. Tako so za primer športna društva ustanovljena po Zakonu o društvih za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Čeprav bi ta športna društva lahko pridobivala del prihodkov tudi iz pridobitne dejavnosti, se donacije, ki jih dobijo od drugih davčnih zavezancev, pri izplačevalcih davčno priznajo kot olajšave za donacije. Priporočljivo je, da se davčni zavezanec, ki namerava uveljavljati davčno olajšavo za donacije, najprej prepriča, na kakšni pravni podlagi je predvideni prejemnik donacije ustanovljen.

Zakon določa zgornjo mejo davčno priznanih donacij, in sicer 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove. Ker zavezanci znesek obdavčenega prihodka ugotavljajo šele pri izdelavi davčnega obračuna, ki ga praviloma izdelujejo več kot dva meseca po davčnem obdobju, je zelo težko že pred koncem davčnega obdobja ugotoviti najvišji možni davčno priznani znesek olajšav za donacije (Jerman & Odar, 2008, str. 434).

Poleg v prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2 določene splošne olajšave za donacije lahko davčni zavezanci znižajo davčno osnovo dodatno še do zneska, ki ustreza 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi

---

<sup>40</sup> Če so donacije izplačane, je njihova višina določena z zneskom izplačila, za katerega je obremenjen transakcijski račun.

<sup>41</sup> Če so donacije dane v naravi, so najpogosteje v obliki stvari ali pravic, ki jih ima davčni zavezanec v večini primerov izkazane med sredstvi. Tako lahko zavezanec donira opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva, zaloge surovin, materiala, gotovih izdelkov ali blaga. Možne so donacije obveznic, delnic, zavezanec lahko da donacijo tako, da odpusti dolg ali prevzame obveznost. V vseh navedenih primerih je velikost donacije določena s knjigovodsko vrednostjo doniranega sredstva ali odpusta oziroma prevzema dolga.

nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. Razen omejitve namena in višine te dodatne davčne olajšave so vsa pravila za njeno davčno priznavanje enaka kot za olajšave po prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2 (drugi odstavek 59. člena ZDDPO-2). ZDDPO-1 določbe, opisanem v tem odstavku, ni imel.

Po tretjem odstavku 59. člena ZDDPO-2 lahko zavezanci uveljavljajo zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja. Gre za tri povprečne bruto plače za davčno obdobje, v katerem davčni zavezanec uveljavlja izplačila za donacije političnim strankam (Jerman & Odar, 2008, str. 435). Po drugem odstavku 52. člena ZDDPO-1 je olajšava v zvezi z političnimi strankami, navedena v tem odstavku, veljala tudi za reprezentativne sindikate.

Zakonodajalec je posebej predpisal, da se za znesek davčnih olajšav donacij, za katere so zakonsko določeni najvišji zneski po prvem, drugem in tretjem odstavku 59. člena ZDDPO-2, šteje znesek vseh izplačil davčnega zavezanca v celotnem davčnem obdobju (četrti odstavek 59. člena ZDDPO-2). Torej ni pomembno, ali je zavezanec izplačila za donacije izkazal kot stroške oziroma odhodke poslovanja, ki po 30. členu ZDDPO-2 niso davčno priznani odhodki, ali je za donacije razporedil ali izplačal del bilančnega dobička. Torej vir, iz katerega so bila opravljena izplačila za donacije, za uveljavljanje davčne olajšave v zakonsko predpisani višini ni pomemben (Jerman & Odar, 2008, str. 435–436).

V vseh primerih, ko zavezanec ne more deloma ali v celoti uveljavljati davčne olajšave za izplačila za kulturne namene in za izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu, ker znesek tako uveljavljenih davčnih olajšav presega davčno osnovo davčnega obdobja, lahko ta znesek prenese v naslednja tri davčna obdobja (peti odstavek 59. člena ZDDPO-2). To pomeni, da v naslednjih treh davčnih obdobjih lahko zniža davčno osnovo za neizkoriščene davčne olajšave po drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2, čeprav v teh treh obdobjih ni opravil izplačil za namene iz drugega odstavka 59. člena ZDDPO-2. Kljub možnemu prenosu neizkoriščenih davčnih olajšav v naslednja tri davčna obdobja je zakonodajalec to pravico omejil z zakonsko predpisano absolutno višino možnih olajšav za posamezno davčno obdobje (0,3 % po prvem odstavku in dodatno 0,2 % obdavčljivih prihodkov po drugem odstavku), in sicer ne glede na to, ali gre za izplačila v tekočem davčnem obdobju ali pa za neizkoriščene davčne olajšave za izplačila po drugem odstavku 59. člena ZDDPO-2. Seveda tako zmanjšanje davčne osnove ne sme presežati višine davčne osnove (Jerman & Odar, 2008, str. 436).

ZDDPO-2A je v drugem členu določil, da se za petim odstavkom 59. člena dodata še dva nova, in sicer (Prislan, 2008, str. 107):

- šesti odstavek, ki določa, da lahko zavezanec uveljavlja olajšavo za donacije v skladu s prvim in drugim odstavkom 59. člena ZDDPO-2, če gre za izplačila v države članice Evropskega gospodarskega prostora, ki hkrati niso države članice EU,

- sedmi odstavek, ki določa, da ne glede na prvi, drugi in šesti odstavek 59. člena ZDDPO-2 davčnih olajšav ni mogoče uveljavljati za izplačila v države, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij, ki bi omogočala spremljanje teh izplačil. Sklep o določitvi seznama držav objavi minister, pristojen za finance, v Uradnem listu RS.<sup>42</sup>

### **3 ANALIZA UPORABE ZDDPO-2 (2006)**

DURS daje napotke davčnim delavcem za lažje razumevanje davčnih predpisov in enako obravnavo zavezancev za davek v obliki pojasnil. Z namenom čim boljšega informiranja daje DURS pojasnila, kot odgovore na vprašanja, na razpolago tudi davčnim zavezancem, strokovni in širši javnosti. Pojasnila nimajo statusa predpisa, so le pripomoček napotilne narave, ki kažejo strokovno razumevanje in stališče davčne uprave o določeni davčni problematiki (Davek od dohodkov pravnih oseb, 2009).

Analizo uporabe ZDDPO-2 naredim na podlagi vprašanj davčnih zavezancev, zastavljenih v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009. Vprašanja, ki se nahajajo na spletnih straneh DURS, so popisana v sedmih tabelah v prilogi magistrskega dela. V vsakem od sedmih sklopov na aktualna vprašanja s področja ZDDPO-2 odgovorim oziroma jih pojasnim. Analiza uporabe ZDDPO-2, ki se kaže skozi razumevanje posameznih členov ZDDPO-2, je po štirih izbranih področjih zakona napisana v tem poglavju.

#### **3.1 Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti**

S področja obsega davčne obveznosti po posameznih vrstah zavezancev in nezavezancev za DDPO je v analiziranem obdobju objavljeno le eno pojasnilo (priloga 1).

Pojasnilo se nanaša na določbe ZDDPO-2, ZDavP-2, Zakona o plačilnem prometu (Ur.l. RS, št. 110/2006-UPB3, 102/2007), Zakona o računovodstvu, SRS 2006, ZGD-1 in na posebne predpise oziroma zakone, ki urejajo zavezance za davek, ki niso ustanovljeni in organizirani neposredno v skladu z ZGD-1.

Ugotovim, da me omenjeno pojasnilo vodi skozi zakone, ki so pomembni pri opredelitvi tako družb, ki so ustanovljene in organizirane neposredno v skladu z ZGD-1, kot tudi pravnih oseb, ki so ustanovljene in organizirane na podlagi posebnih predpisov. S tako temeljito opredelitvijo in vodenjem skozi navedeni primer verske skupnosti daje DURS tako zavezancu za davek kot strokovni javnosti temeljito izhodišče, kako na podoben način priti do pravilne obravnave ostalih pravnih oseb na področju računovodske in davčne zakonodaje.

<sup>42</sup> V prvem členu Sklepa o določitvi seznama držav, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij (Ur.l. RS, št. 79/2008) je Kneževina Lihtenštajn. Ta sklep začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, torej 22. 7. 2008.

Na podlagi analize tega dela ZDDPO-2 v nadaljevanju navedem tri dopolnitve glede na ZDDPO-1, ki so glede na to, da je v tem sklopu le eno vprašanje, pomembno pripomogle k pravilni uporabi zakona.

Pomembno dopolnilo v ZDDPO-2 glede na ZDDPO-1 se nanaša na zakonsko določitev meril za ugotavljanje kraja dejanskega delovanja posloводства pravne osebe, saj daje ZDDPO-2 ministru za finance pooblastilo, da določi način ugotavljanja kraja dejanskega delovanja posloводства. Pri tem pa upošteva, da je to kraj, kjer posloводство sprejema ključne upravne in poslovne odločitve, ki so potrebne za vodenje pravne osebe. V uradnem listu RS št. 60/2007 je bil dne 6. 7. 2007 objavljen Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2, ki v 1. poglavju določa kraj dejanskega delovanja posloводства.

ZDDPO-2 je odpravil negotovost v zvezi z obsegom davčne obveznosti nerezidentov. ZDDPO-1 je v 4. členu določal, da so nerezidenti zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, in sicer od:

- dohodkov, ki jih dosegajo nerezidenti z opravljanjem aktivnosti v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in
- drugih dohodkov.

ZDDPO-2 v zvezi z obsegom davčne obveznosti v 11. členu jasno določa, da so predmet obdavčitve nerezidentov naslednji dohodki:

- dobiček nerezidenta, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji,
- dohodki nerezidenta, za katere je določena obveznost za obračun davčnega odtegljaja, iz 70. člena ZDDPO-2.

V ZDDPO-2 so spremenjena merila za določanje virov dohodkov v Sloveniji. Dohodki, ki imajo po merilih ZDDPO-2 vir v Sloveniji, so opredeljeni ozko in so taksativno naštetih po načelu, da imajo v Sloveniji vir le tisti dohodki, ki so v zakonu izrecno navedeni. Vsi drugi dohodki nimajo vira v Sloveniji. Prav tako so jasno določeni davčni viri, ki so predmet obdavčitve z davčnim odtegljajem, in sicer so predmet obdavčitve tisti davčni viri, od katerih se po zakonu obračuna davčni odtegljaj. Na novo je ZDDPO-2 uvedel kriterij za ugotavljanje vira dohodka od dohodkov od storitev, če so plačane osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah s stopnjo nižjo od 12,5 %.

Na tem področju zaključujem razpravo z ugotovitvijo, da je ZDDPO-2 z dopolnitvijo zakonskih določil rezidenčnega oziroma nerezidenčnega davčnega položaja pravne osebe, z določitvijo meril za ugotavljanje kraja dejanskega delovanja posloводства pravne osebe in s spremenjenimi merili za določanje virov dohodkov v Sloveniji, pripomogel k boljši jasnosti zakona in s tem lažji in pravilni uporabi ZDDPO-2.

### 3.2 Oprostitev

Na tem mestu najprej navajam Sašo Jerman (2008, str. 105–106), ki opozarja na nedoslednost zakonskega besedila, ki izhaja iz dejstva, da je nemogoče določiti nepridobitno dejavnost kot vrsto dejavnosti, saj so dejavnosti v standardni klasifikaciji dejavnosti določene po vrstah in ne po namenu pridobitne oziroma nepridobitne. Pravilneje bi bilo, če bi naslov 9. člena ZDDPO-2 in besedilo 1. točke prvega odstavka urejala oprostitev davka za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje dejavnosti na nepridobiten način oziroma je ustanovljen z nepridobitnim namenom delovanja. Kljub navedeni pomanjkljivosti zakonskega besedila je iz vsebine prvega in drugega odstavka 9. člena razviden namen zakonodajalca, da so davka oproščeni zavezanci, čigar namen ustanovitve ni pridobivanje dobička, in da so obdavčeni dobički, ki jih katerakoli pravna oseba ustvari z opravljanjem dejavnosti in poslov na pridobiten način.

Na področju oprostitve davka za zavezanca, ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, izpostavim dve vprašanji glede ugotavljanja davčne osnove in davčne obravnave določenih dohodkov pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2 (priloga 2).

Ugotovim, da je k boljšemu razumevanju IV. poglavja ZDDPO-2 pripomoglo pooblastilo iz četrtega odstavka 9. člena ZDDPO-2 in njegova realizacija, ki je pri pripravi Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti upoštevala:

- da gre pri 9. členu ZDDPO-2 za širok spekter zavezancev, kot so društva, ustanove, javni zavodi, zasebni zavodi, verske skupnosti, politične stranke, reprezentativni sindikati,
- da gre za veliko število zavezancev,
- da je določena zakonodaja, ki ureja ustanavljanje in delovanje teh zavezancev že dolgo v veljavi in da je v določenih pogledih ta zakonodaja dokaj liberalna glede ustanavljanja, delovanja, opravljanja dejavnosti in financiranja,
- da je nadzor otežen, zlasti zaradi številčnosti in razvejanosti teh oseb oziroma organizacij (na primer nadzor nad tem, da se dobički oziroma presežki ne delijo članom oziroma da člani, zlasti vodstvo, iz delovanja nimajo posebnih koristi),
- da morajo biti pravila splošna, uporabljiva za vse davčne zavezance, ki jih 9. člen ZDDPO-2 zadeva.

Z uveljavitvijo podzakonskega akta se zasleduje cilj zakona, da se doseže obdavčitev zavezancev po njihovi gospodarski moči ter se vzpostavi davčni sistem, ki je nevtralen z vidika konkurenčnosti, pri tem pa se upoštevajo specifičnosti glede različnih dejavnosti, ki jih zavezanci opravljajo. To pomeni, da se izpolnjevanje pogojev za uveljavljanje oprostitve plačila davka po 9. členu ZDDPO-2 ugotavlja v vsakem konkretnem primeru posebej, torej glede na konkretno osebo ter zakon in druge posebne predpise, ki takšno osebo urejajo oziroma ki določajo njeno ustanovitev in delovanje.

Pooblastilo ministru, pristojnemu za finance, da v podzakonskem aktu opredeli pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost, je mogoče šteti za vsebinsko velik premik v zakonski ureditvi.

Navedena davčna obravnava poglavja o oprostitvah je privedla k transparentnosti in enostavnosti pri obračunavanju in plačevanju davka.

### **3.3 Davčna osnova**

Pojasnila in odgovori na najpogostejša vprašanja v VI. poglavju ZDDPO-2 – Davčna osnova bodo razdeljeni na 4 sklope, in sicer na:

- davčno osnovo pri poslovanju med povezanimi osebami (priloga 3),
- prihodke (priloga 4),
- odhodke (priloga 5) in
- davčno izgubo (priloga 6).

#### **3.3.1 Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami**

Analizo razumevanja »Davčna osnova pri poslovanju med povezanim osebami« razdelim na:

- Transferne cene – 16. člen ZDDPO-2,
- Cene med povezanimi osebami rezidenti in podatki v zvezi s povezanimi osebami – 17. in 18. člen ZDDPO-2,
- Obresti med povezanimi osebami – 19. člen ZDDPO-2.

##### **3.3.1.1 Transferne cene**

Za sestavo odgovorov na vprašanja glede transfernih cen je dovolj že natančno in dosledno branje 16. člena ZDDPO-2. V 17. členu ZDDPO-2 so opredeljeni rezidenti. Za pravilno uporabo tega člena ZDDPO-2 je pomembno vedeti, da je podružnica tujega podjetja P po ZDDPO-2 zavezanica nerezidentka in je zavezana za Obračun DDPO za tisti del poslovanja, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti v Sloveniji. Po 16. členu ZDDPO-2 se za povezani osebi štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec, pri čemer so navedene različne možne kombinacije.

##### **3.3.1.2 Cene med povezanimi osebami rezidenti in podatki v zvezi s povezanimi osebami**

Pri odgovorih na vprašanja glede opredelitve povezanih oseb rezidentov in poročanja o transakcijah s povezanimi osebami, opazim, da je davčni organ le povzel navedbe iz ZDDPO-2, torej težav z uporabo zakona zavezanci ne bi imeli, če bi natančno prebrali člen 17 – Cene med povezanimi osebami rezidenti in člen 18 – Podatki v zvezi s povezanimi osebami po 16. in 17. členu.

Guzina (2006, str. 38) meni, da se mora vsaka država zavedati, da je na tem področju eden izmed konkurenčnih dejavnikov, ki vplivajo na odločitve mednarodnih podjetij o tem, kje bodo poslovala. Ugotovim, da se je davčna zakonodaja na tem področju spremenila, saj je poročanje o transakcijah s povezanimi osebami do zavezanca prijaznejše. In sicer morajo davčni zavezanci iz 16. člena ZDDPO-2 imeti v vsakem trenutku pripravljeno ustrezno dokumentacijo o transfeernih cenah, medtem ko so zavezanci iz 17. člena ZDDPO-2, povezane osebe rezidenti, v ugodnejšem položaju, saj morajo zahtevano dokumentacijo zagotoviti le na zahtevo davčnega organa.

### **3.3.1.3 Obresti med povezanimi osebami**

Z odgovori na vprašanja je DURS pojasnil problematiko glede obrestnih mer med povezanimi osebami. Glede na to, da ZDDPO-2 ne določa načina obračuna obresti (na primer konformni ali navadni obračun obresti) in glede na dejstvo, da se prihodki in odhodki ugotavljajo na podlagi standardov in zakona, je zakonodajalec z 19. členom določil le obrestno mero, ki jo je za davčne namene treba upoštevati pri ugotavljanju davčno priznanih prihodkov in odhodkov obresti med povezanimi osebami po ZDDPO-2. Nikakor pa namen zakonodajalca ni bil predpisovati načina obračunavanja obresti.

V zvezi z obračunavanjem obresti je treba še posebej poudariti, da je uporaba efektivne obrestne mere za ugotavljanje prihodkov in odhodkov za obresti predpisana tako z MSRP kot s SRS ter da je lahko le konformni način obračuna obresti tisti, na katerem temelji izračun efektivne obrestne mere (Jerman & Odar, 2008, str. 183–184).

Z analizo zastavljenih vprašanj v zvezi z obrestno mero med povezanimi osebami ugotavljam, da je za lažjo uporabo in razumevanje 19. člena ZDDPO-2 potrebno vključiti odgovore na pravna vprašanja, določbe 569. do vključno 578. člena Obligacijskega zakonika (Ur.l. RS, št. 97/2007-UPB1) v zvezi s posojilno pogodbo, določbe MSRP in SRS ter logično ekonomsko obravnavanje. Nikakor ne smemo spregledati predpisane metodologije za določanje priznane obrestne mere in priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami, ki se upošteva pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov zavezanca, ki jo predpisuje Pravilnik o priznani obrestni meri.

Ugotovim, da je glede na kompleksnost obračuna obresti in z vidika praktičnosti za davčne zavezance najlažje, da za posojila med povezanimi osebami v poslovnih pogodbah izberejo enake obrestne mere, kot so določene z ZDDPO-2. V tem primeru odpade ugotavljanje davčno nepriznanih prihodkov in odhodkov za obresti. Izbira davčno priznane obrestne mere tudi za poslovne namene ima to prednost, da ni treba delati dveh obračunov obresti, enega za poslovne in drugega za davčne potrebe.



### 3.3.2 Prihodki

V sklopu prihodkov je kar nekaj zastavljenih vprašanj s strani zavezancev za davek. Podrobneje analiziram tri vprašanja.

Pri obravnavi vprašanj zavezancev in pojasnil DURS ugotovim, da je do odgovorov na zastavljena vprašanja pot dokaj trnjeva, saj se moramo prebiti od ZDDPO-2 in na podlagi posameznih členov ZDDPO-2 izdanega Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2 skozi posamezne določbe ZGD-1 do SRS oziroma MRS. Na podlagi zelo dobrega poznavanja vseh naštetih zakonov, standardov in pravilnika ter sposobnosti povezovanja in navezovanja posameznih določb pride zavezanec za davek do pravilnega odgovora in razumevanja ZDDPO-2 v smislu pravilne uporabe pri pripravi Obračuna DDPO.

### 3.3.3 Odhodki

Pri ugotavljanju davčne osnove je v praksi največ vprašanj povezanih z davčnim priznavanjem ali nepriznavanjem stroškov<sup>43</sup> oziroma odhodkov<sup>44</sup> zavezanca za davek. Navedeno nam dokazuje tudi tabela v prilogi 5, ki vsebuje daleč največ vprašanj glede na ostale obravnavane sklope vprašanj v tem magistrskem delu.

V nadaljevanju bom vprašanja, povezana z davčnim priznavanjem odhodkov, analizirala v naslednjih sklopih:

- Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo – 26. člen ZDDPO-2,
- Odhodki in nepriznani odhodki – 29. in 30. člen ZDDPO-2,
- Delno priznani odhodki – 31. člen ZDDPO-2,
- Obresti od presežka posojil – 32. člen ZDDPO-2,
- Amortizacija – 33. člen ZDDPO-2,
- Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo – 35. člen ZDDPO-2.

#### 3.3.3.1 Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo

Analiza odgovora na vprašanje o odhodkih, ki se nanašajo na udeležbo, mi pravi, da je odgovor mogoče dobiti z branjem 9. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2 in 26. člena ZDDPO-2, ki natančno določata pavšalni znesek nepriznanih odhodkov.

---

<sup>43</sup> Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev v nekem obdobju (Zaman & Hočevar & Igljar, 2007, str. 80).

<sup>44</sup> Odhodki so celota stroškov, ki se nanašajo na prodane količine proizvodov, trgovskega blaga, materiala ter se ne zadržujejo v vrednosti zalog, pa tudi drugih zneskov, ki jih je treba pokriti s prihodki istega obdobja pri ugotavljanju poslovnega izida (Jerman & Odar, 2008, str. 272).

### **3.3.3.2 Odhodki in nepriznani odhodki**

Kot je določeno v tretjem odstavku 12. člena ZDDPO-2, se za ugotavljanje davčne osnove priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. V 29. členu ZDDPO-2 je davčno priznavanje odhodkov razširjeno z natančnejšimi določili, in sicer so določeni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se poslovni, finančni in drugi odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, pripoznajo tudi pri ugotavljanju davčne osnove. Gre za dva pogoja. Po prvem mora biti izpolnjeno računovodsko pravilo vzročne povezanosti odhodkov s prihodki. Z drugim je določeno, da vsi odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, niso davčno priznani, ampak so davčno priznani samo tisti odhodki, ki so potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih z ZDDPO-2.

V 30. členu ZDDPO-2 so navedeni odhodki, ki so vedno in v vseh primerih davčno nepriznani in nikoli ne zmanjšujejo davčne osnove. Ker navedeni davčno nepriznani odhodki v 30. členu niso vsi možni davčno nepriznani odhodki, saj obstajajo tudi taki odhodki, ki niso potrebni za pridobivanje prihodkov in ne izpolnjujejo kriterijev iz 29. člena ZDDPO-2, pa niso navedeni v tem členu, so dobrodošli odgovori na vprašanja in pojasnila, ki so objavljeni na spletnih straneh DURS.

Pri analizi odgovorov na vprašanja zavezancev v tem sklopu se dva od analiziranih odgovorov najdeta že ob natančnem branju ZDDPO-2 (prikrito izplačilo dobička, prispevki za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje), pri vseh ostalih analiziranih vprašanjih pa je potrebno za sestavo odgovora subsidiarno uporabiti še ZDDV-1 (vsa vprašanja povezana s priznavanjem DDV kot davčno priznanega odhodka po ZDDPO-2), SRS in MRS (rezervacije), ZDoh-2 (stroški zagotovitve parkirišč za zaposlene, stroški telekomunikacijske in računalniške opreme za zaposlene in stroški manjših ugodnosti za zaposlene, premije za rizično življenjsko zavarovanje in naložbeno življenjsko zavarovanje). Ob branju pripravljenih odgovorov je uporaba ZDDPO-2 enostavna, ko pa se pojavi novo vprašanje, se izvajanje zakona v praksi hitro oteži, saj se prej ali slej zavezanci, računovodje, uslužbenci v davčni upravi, srečajo s presojo odhodkov pri poslovanju v posameznih dejavnostih glede na pretekle in druge izkušnje, primerjavo odhodkov z drugimi dejavnostmi ter dejstvi in okoliščinami, ki na presojo vplivajo.

### **3.3.3.3 Delno priznani odhodki**

Stroški reprezentance in stroški nadzornega sveta so v veliki večini v strukturi stroškov davčnih zavezancev nepomembna postavka. Davčno nepriznavanje navedenih stroškov najbrž ni pomembno zaradi ugotavljanja davčne osnove in s tem DDPO, ampak je verjetno zakonodajalec ocenil, da bi se preko stroškov reprezentance in stroškov nadzornega sveta lahko del dobička davčnega zavezanca na različne načine prelil v zasebno rabo.

Ker pojem reprezentance v standardih in predpisih ni posebej opredeljen, se je v preteklosti večkrat postavljalo vprašanje, katere stroške uvrščamo med stroške reprezentance. S stroški reprezentance razumemo vse tiste stroške, ki neposredno ne nastanejo kot posledica ustvarjanja prihodkov, so pa prav tako pogoj za normalo poslovanje podjetja, saj je njihov cilj na posreden način povečati ali vsaj zadržati poslovno uspešnost podjetja (Jermań & Odar, 2008, str. 289–291).

Za pravilno uporabo ZDDPO-2 pri sestavi Obračuna DDPO naj zavezanec v tem sklopu subisdiarno uporablja še:

- ZGD-1, ko se rešuje vprašanje priznavanja stroškov svojemu zaposlenemu, ki nastanejo v zvezi s članstvom v nadzornih svetih v družbi, v kateri ima družba, v kateri so člani zaposleni, lastniški delež in
- ZDDV-1, ki je med drugim v pomoč pri določitvi kriterija, kdaj se darilo z logotipom šteje kot reprezentanca in kdaj kot reklama.

Posebej uporaben za zavezanca za davek je odgovor v zvezi z davčno obravnavo daril z logotipom, ki jih zavezanci delijo na sejmih, otvoritvah v smislu, da reklamirajo svoje proizvode ali storitve. Če bi sledili zgolj določbam ZDDPO-2, bi bil kot davčno priznan odhodek daril z logotipom le v višini 50 % od celotne vrednosti stroška navedene reprezentance. V odgovoru je opisana možnost, po kateri bi se navedena darila z reklamno vsebino lahko štela med stroške reklame.

#### **3.3.3.4 Obresti od presežka posojil**

Glede na 32. člen ZDDPO-2 in pojasnilo, ki je bilo napisano v odgovor zavezancu za davek, ugotavljam, da mora zavezanec sam ugotoviti, kakšna formalna in vsebinska dokazila so potrebna za dokazovanje, da zavezanec utemelji dejstvo, da bi lahko presežek posojil dobil od neodvisne, nepovezane osebe. Pojasnilo na obravnavani odgovor je dobrodošlo tako za zavezanca za davek kot za uslužbenca DURS, saj navaja primere dokazil in napotila pri sestavljanju pogodbenih pogojev, ki naj bodo natančno opredeljeni za posamezen posojilni posel, kot bi to veljalo v razmerjih med nepovezanimi osebami. Ker dokaze DURS obravnava od primera do primera, dokazovanja pa se ne da vnaprej natančno določiti, nosi zavezanec za davek riziko ali s svojimi dokazi v zadostni meri utemelji, da ne daje prednosti financiranju z dolgom zaradi doseganja davčno ugodnejše obravnave.

#### **3.3.3.5 Amortizacija**

Ker so stroški amortizacije pri nekaterih davčnih zavezancih med zelo pomembnimi in ker je amortizacija posledica prenašanja vrednosti sredstev med stroške v več obračunskih obdobjih, se morajo zavezanci podrobno seznaniti s temeljnimi pravili amortiziranja, ki so določena v SRS 1

– Opredmetena osnovna sredstva, SRS 2 – Neopredmetena osnovna sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve, SRS 6 – Naložbene nepremičnine in predvsem v SRS 13 – Stroški amortizacije.

V sklopu člena, ki se nanaša na amortizacijo, analiziram pet vprašanj in odgovorov nanje. Izkazalo se je, da je navedeno področje ZDDPO-2 za zavezance pomembno, saj so bila vprašanja zastavljena v smislu, da si zavezanci zagotovijo pravilno obračunavanje amortizacije za davčne namene tako za sredstva, ki so se začela uporabljati in amortizirati v času uporabe določb ZDDPO ter ZDDPO-1, kot za tista sredstva se bila dana v uporabo v času uporabe ZDDPO-2. Izkazalo se je, da je pravilna uporaba 33. in 80. člena ZDDPO-2 mogoča le ob zelo natančnem branju in povezovanju navedenih členov s posameznimi določili SRS oziroma MRS.

Odgovori na vprašanja zavezancev so pripravljene s pomočjo

- upoštevanja določbe tretjega odstavka 12. člena ZDDPO-2, ki pravi, da se, če ZDDPO-2 ne določa drugače, za ugotavljanje dobička priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, in sicer na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi,
- splošnega davčnega pravila iz 29. člena ZDDPO-2, po katerem se davčno priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po navedenem zakonu,
- razlage določbe, »da se amortizacija prizna v obračunanem znesku«, ki pomeni, da amortizacija za davčne namene ne more biti višja od amortizacije za poslovne namene,
- razlage posameznih točk SRS (2006)

na enostaven način pripeljejo do logičnih zaključkov in jasnih navodil pri obračunavanju amortizacije za davčne namene. Tako je z branjem navedenih odgovorov uporabnikom ZDDPO-2, razumevanje, uporaba in izvajanje določi 33. člena navedenega zakona olajšano.

### **3.3.3.6 Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo**

V sklopu obravnave plač in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo gre predvsem za vprašanja o priznavanju posameznih izplačil, povračil, daril kot davčno priznanega odhodka. V petih primerih je v odgovor vključen ZDoh-2, saj tretji odstavek 35. člena ZDDPO-2 določa, da se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino in zato se vsi stroški takih bonitet v celoti davčno priznajo po ZDDPO-2.

Analiziram odgovore na vprašanja o priznavanju:

- mesečnega nakazila sindikatu v dogovorjenem znesku na člana – zaposlenega,
- darila delodajalca, ki ga podari otroku delojemalca (do starosti 15 let) v mesecu decembru in njegova vrednost ne presega 42 EUR,
- vseh stroškov, vključno z gorivom, za službeno osebno vozilo, ki ga delavec uporablja v službene in zasebne namene,
- zneska povračil stroškov prehrane,

- jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi v obračunanem znesku nad zneskom, ki je določen z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo (Ur.l. RS, št.140/2006, 76/2008).

V treh odgovorih se vprašanje zavezancev reši s povezovanjem 35. člena ZDDPO-2 z 39. in 43. členom ZDoh-2. Za pripravo odgovorov na vprašanja zavezancev povezanih s povračili stroškov prehrane ter izplačili jubilejnih nagrad in odpravnin ob upokojitvi je potrebno poznati še Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo.

Eno vprašanje se nanaša na povračilo stroška nakupa vinjete, ki ga razložim s pomočjo petega odstavkom 35. člena ZDDPO-2.

### **3.3.4 Davčna izguba**

V zvezi z davčno izgubo sta bili DURS v analiziranem obdobju zastavljeni dve vprašanji.

Prvo pojasnilo DURS se nanaša na to, kako ugotoviti več kot 50% spremembo lastništva, ki je navedena v petem odstavku 36. člena ZDDPO-2. Pojasnilo logično sledi zakonski dikciji, ki spremembo lastništva navezuje na davčnega zavezanca in ne na spremembo lastništva posameznega lastnika. Pri ugotavljanju spremembe lastništva moramo izhajati iz lastniške strukture zavezanca za davek, kar lahko zelo preprosto ugotovimo tako, da preverimo, ali je na koncu davčnega obdobja vsaj še 51 % tistih lastnikov, ki so bili lastniki na začetku davčnega obdobja. Enako velja za glasovalne pravice. Navedeno pojasnilo je, po mojem mnenju, za razumevanje petega odstavka 36. člena ZDDPO-2 zelo koristno dopolnilo.

Drugo pojasnilo uporabnikom ZDDPO-2 olajša uporabo določbe, ki ureja pokrivanje davčne izgube z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih letih (5, 7 ali neomejeno), in sicer kot sosledje po letih uporabe ZDDPO, ZDDPO-1B in ZDDPO-2. Na tak način zbrane določbe pomagajo, tako zavezancu za davek kot na drugi strani davčnemu organu, pri razumevanju in pravilni uporabi zakona za obračunavanje in nadziranje DDPO.

### **3.4 Davčne olajšave**

Analizo razumevanja VIII. poglavja ZDDPO-2 – Davčne olajšave prikažem v naslednjih podpoglavjih (priloga 7):

- Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj – 55. člen ZDDPO-2,
- Olajšava za investiranje – 55. a-člen ZDDPO-2,
- Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje – 58. člen ZDDPO-2,
- Olajšave za donacije – 59. člen ZDDPO-2.

V sklopu davčnih olajšav DURS ni prejela nobenega vprašanja s področja Olajšav za zaposlovanje invalidov – 56. člen ZDDPO-2 in Olajšav za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju – 57. člen ZDDPO-2. Dejstvo, da v teh dveh sklopih ni vprašanj zavezancev za davek, mi pravi, da oba člena subsidiarno pojasnjuje in zanju prepisuje pogoje za koriščenje olajšave še pri 56. členu ZDDPO-2 Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov ter pri 57. členu Zakon o delovnih razmerjih in Zakon o poklicnem in strokovnem izobraževanju. Z vzajemno uporabo navedenih zakonov je razumevanje ZDDPO-2 boljše.

### **3.4.1 Olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj**

V sklopu »Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj«, ugotavljam, da je:

- Pojasnilo v zvezi z Uredbo o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, ki je bila objavljena v Uradnem listu RS, številka 110 z dne 3. 12. 2007 in ki začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se z dnem, ko Evropska komisija odobri shemo državne pomoči, je koristno predvsem zato, da opozori bralca na to, od kdaj dalje se lahko uveljavlja davčna regijska olajšava, ki se obravnava kot državna pomoč. In sicer se davčna regijska olajšava lahko uveljavlja od vključno 16. 8. 2007 dalje. Pojasnilo je bilo objavljeno na spletnih straneh DURS 10. 12. 2007, torej teden dni po objavi Uredbe v Uradnem listu RS.
- Odgovor na vprašanje s štirimi podvprašanji je napisan s pomočjo Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj, ki ureja način uveljavljanja davčnih olajšav v skladu s prvim stavkom prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2 in podrobneje opredeljuje vrste naložb, ki veljajo za vlaganje v raziskave in razvoj, določa obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologijo za izpolnjevanje obrazca in način njegove predložitve davčnemu organu.

Moje mnenje v zvezi z razumevanjem 55. člena ZDDPO-2 je, da naj bralec in uporabnik ZDDPO-2, Pravilnika o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj ter Uredbe o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj ob podrobnem branju in subsidiarni uporabi le-teh ne bi imel težav z razumevanjem in uporabo ZDDPO-2 v praksi. Z analizo tega sklopa prikažem, da je razumevanje 55. člena ZDDPO-2 dobro, zavezanci z njegovo uporabo pri sestavi Obračuna DDPO naj ne bi imeli težav. Odgovori, ki so pripravljene na zastavljena vprašanja, pa bralcu le omogočijo lažjo pot do cilja.

### **3.4.2 Olajšave za investiranje**

V sklopu Olajšav za investiranje analiziram štiri vprašanja. Z njihovo analizo ugotovim, da je za izvajanje 55. a-člena ZDDPO-2 zelo koristen prvi odgovor, ki pojasni dilemo, pred katero se je znašel zavezanec, ki želi koristiti olajšavo za vlaganja v opredmeteno osnovno sredstvo, čigar doba uporabnosti je daljša od enega leta in čigar posamična nabavna vrednost ne presega 500

EUR. In sicer se pri navedenem opredmetenem osnovnem sredstvu kot odhodek pri prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. Ker je amortizacija predpisana le za opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena sredstva in naložbene nepremičnine, DURS meni, da se morajo tudi opredmetena osnovna sredstva, ki jih zavezanec lahko v celoti odpiše pri prenosu v uporabo (to pomeni, da jih za davčne namene izkazuje po neodpisani vrednosti 0), po tem prenosu evidentirati med opredmetenimi osnovnimi sredstvi (v razredu 0) in ne kjer koli, morda celo kot material. Torej če jih zavezanec razporedi med material, zmanjšanja davčne osnove v višini 20 % iz naslova vlaganj v ta sredstva ne more uveljavljati.

Iz navedenega izhaja, da lahko zavezanec za opremo (razen tiste, ki je izvzeta iz olajšav), katere posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, četudi jo je ob prenosu v uporabo odpisal v višini celotne nabavne vrednosti, uveljavlja olajšavo za vlaganja v višini 20 %, če jo po prenosu v uporabo izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi.

Smiselnost evidentiranja opreme, ki jo je zavezanec v celoti odpisal ob izdaji v uporabo in za katero je uveljavljal zmanjšanje davčne osnove, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izhaja iz določbe, ki predpisuje omejitve glede ravnanja s sredstvi, za katera se uveljavlja davčna olajšava. In sicer če zavezanec proda oziroma odtuji opremo oziroma neopredmeteno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo prej kot v treh letih po letu vlaganja oziroma pred dokončnim amortiziranjem, če je to krajše od treh let, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo, in sicer v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva.

Opisano pojasnilo DURS veliko pripomore k uporabi 55. a-člena ZDDPO-2 v povezavi s 33. členom ZDDPO-2 pri sestavi pravičnega Obračuna DDPO.

Tudi analiza naslednjih dveh vprašanj kaže na nerazumevanje ZDDPO-2 s strani zavezancev.

V prvem primeru DURS zavezancu odgovarja na vprašanje, ali je zavezanec, ki ima poslovno in davčno leto različno od koledarskega, izgubil pravico do olajšave za investiranje ali jo bo lahko uveljavljal naknadno in kako, če so bile v obdobju januar–april opravljene investicije in se je davčno leto končalo 30. 4. 2008, zavezanec pa je davčni obračun za leto 2008 že oddal. DURS odgovarja, da ZDDPO-2B s končno določbo 3. člena določa, da zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se od 1. 1. 2008, kar pomeni, da določbe novele zakona veljajo za celo koledarsko leto 2008. Na ta način je zagotovljen enak položaj vseh davčnih zavezancev.

V drugem primeru je zavezanec v zvezi z novelo ZDDPO-2 zaprosil za dodatno razlago prvega odstavka 55. a-člena ZDDPO-2. DURS je z odgovorom zavezancu na konkretnem primeru nazorno prikazal pravo rešitev. Celoten primer je naveden v prilogi 7, vprašanje (5).

Zadnje vprašanje se ne nanaša toliko na razumevanje ZDDPO-2 kot le na definicijo hibridnega in električnega pogona. Da bo izvajanje drugega odstavka 55. a-člena ZDDPO-2, ki določa, kaj se šteje za opremo, možno, je DURS v odgovoru povzel definicijo Ministrstva za promet.

Pri analizi zastavljenih vprašanj v zvezi s 55. a-členom ZDDPO-2 ugotovim, da so bila vsa vprašanja upravičena, kar kaže na to, da ZDDPO-2 v tem členu ni dovolj razumljivo in določno napisan. Vsi štiri odgovori naj uporabnikom ZDDPO-2 služijo za pomemben pripomoček pri razumevanju in uporabi ZDDPO-2.

### **3.4.3 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**

Vprašanje, ki se nanaša na olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje, je bilo pojasnjeno s pomočjo ZDoh-2, ki pravi, da se z vidika ZDDPO-2 premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje lahko upoštevajo kot davčna olajšava v Obračunu DDPO v enaki višini, kot se upoštevajo premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje v skladu z 2. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2. Ta odgovor, ki je v celoti naveden v prilogi 7, vprašanje (9), še dodatno pripomore k razumevanju in pravilni uporabi ZDDPO-2.

### **3.4.4 Olajšava za donacije**

Glede treh analiziranih vprašanj zavezancev za davek v zvezi z olajšavami za donacije ne gre za nerazumevanje ZDDPO-2. V dveh primerih gre le za potrditev ali zanikanje trditve v zvezi s sredstvi, ki jih pravne osebe nakažejo za humanitarno pomoč prizadetim v neurju 18. 9. 2007. Pri tretjem vprašanju DURS pri odgovoru izhaja direktno iz določbe prvega odstavka 59. člena ZDDPO-2, ki da takojšen negativen odgovor, in sicer da se mesečna nakazila sindikatu v nekem znesku na člana (dodatna članarina) ne morejo uveljavljati kot donacija.

Z analizo vprašanj ugotovim, da zavezanci za davek 59. člen ZDDPO-2 razumejo in ga znajo uporabljati pri ugotavljanju davčne obveznosti.

## **SKLEP**

Veljavni zakon o davku od dohodkov pravnih oseb je bil sprejet kot eden od davčnih zakonov v sklopu davčne reforme leta 2006. Nadomestil je ZDDPO-1, ki je začel veljati samo dve leti prej, ob vstopu Slovenije v Evropsko unijo. V strukturi javnofinančnih prihodkov ta davek ni najpomembnejši, za posameznega zavezanca za davek pa je izjemno pomemben, saj neposredno posega v interese družbenikov, saj znižuje poslovni izid družbe, ki je na voljo za razdelitev ali investiranje.



V Sloveniji so zavezanci za davek, računovodje, delavci v davčni upravi trenutno v neugodnem položaju, saj smo skoraj vsako leto priča spremembam zakona o davku od dohodka pravnih oseb ter spremembam vrste prehodnih določb in izjem na področju davkov. Tako je za pravilen davčni obračun treba poleg obstoječega zakona poznati stare zakone ter biti previden pri njihovi uporabi.

In kakšen zakon o davku od dohodkov pravnih oseb je Slovenija sprejela v zadnji davčni reformi? Ali je zakonsko besedilo zahtevno z vidika razumevanja in uporabe pri sestavi Obračuna DDPO?

ZDDPO-2 glede na število členov ne spada med najobsežnejša zakonska besedila, obseg pravnih virov, ki jih je treba uporabljati skupaj z ZDDPO-2, pa je izjemno obsežen. Davčna osnova je po ZDDPO-2 tesno povezana s poslovnim izidom. Pomembno je dejstvo, da zakon oba računovodska okvira, to sta Slovenski računovodski standardi in Mednarodni standardi računovodskega poročanja, za davčne namene upošteva enakovredno. Poleg tega ZDDPO-2 ne vsebuje nobenih postopkovnih določb. Te so v celoti urejene v ZDavP-2, ki vsebuje vsa postopkovna pravila izračunavanja, plačevanja in pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb. Nenazadnje zakon zahteva podrobnejšo ureditev določenih zakonskih določb v podzakonskih aktih in vsebuje splošno pooblastilo ministru za finance, da lahko v podzakonskem aktu uredi podrobnejša pravila za izvajanje zakona.

V magistrskem delu ugotovim, da je največ vprašanj zavezancev za davek, ki sovpadajo s proučevanimi poglavji ZDDPO-2, zastavljenih v sklopu davčna osnova, natančneje v zvezi z davčnim priznavanjem odhodkov. Nobenega vprašanja pa zavezanci niso zastavili v zvezi s predmetom obdavčitve in davčnega obdobja ter v zvezi z davčno stopnjo.

Z analizo uporabe ZDDPO-2 prikažem, da so naslednja pomembna dopolnila glede na ZDDPO-1 veliko pripomogla k razumevanju zakona.

- Zakonska določitev meril za ugotavljanje kraja dejanskega delovanja posloводства pravne osebe. Dne 6. 7. 2007 objavljen Pravilnik o izvajanju ZDDPO-2.
- ZDDPO-2 je odpravil negotovost v zvezi z obsegom davčne obveznosti nerezidentov s tem, ko 11. člen jasno določa predmet obdavčitve nerezidenta.
- ZDDPO-2 spremeni merila za določanje virov dohodkov v Sloveniji. Dohodki, ki imajo po merilih ZDDPO-2 vir v Sloveniji, so opredeljeni ozko in so taksativno naštetih po načelu, da imajo vir v Sloveniji le tisti dohodki, ki so v zakonu izrecno navedeni. Vsi drugi dohodki nimajo vira v Sloveniji.
- Realizirano pooblastilo ministru za finance, da podrobneje opredeli pridobitno oziroma nepridobitno dejavnost za namene poglavja »Oprostitve«. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti je bil dne 30. 11. 2007 objavljen v Uradnem listu RS.
- Poenostavljeno je področje transference cen med zavezanci rezidenti, saj je zakonodajalec bistveno zmanjšal administriranje v zvezi z ugotavljanjem transference cen in pripravo podatkov o njih.

- Davki kot davčno nepriznani odhodki so natančneje opredeljeni, saj je poleg davkov, ki jih plača družbenik kot fizična oseba, davčno nepriznan tudi DDV, ki ga zavezanec ni uveljavljal kot odbitek vstopnega davka, čeprav je imel to pravico.
- Po določbi tretjega odstavka 35. člena ZDDPO-2 se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino in zato se vsi stroški takih bonitet v celoti davčno priznajo kot odhodki v obračunanem znesku.

Na nekaterih delih ZDDPO-2 kljub napisanemu še najdem razloge za upravičeno nerazumevanje zakona pri njegovi uporabi. Opozorim na kompleksnost obračuna obresti in na dokazovanje zavezanca za davek, da bi presežek posojil lahko dobil od nepovezane osebe. Glede večine vprašanj ugotovim, da so bili odgovori nanje napisani s pomočjo natančnega branja določb ZDDPO-2 ob subsidiarni uporabi številnih pravilnikov, izdanih na podlagi posameznih členov ZDDPO-2, določb ZGD-1, ZDoh-2, ZDDV-1, ZDavP-2, SRS oziroma MSRP. Na podlagi zelo dobrega poznavanja naštetih in nenaštetih zakonov, standardov in pravilnikov ter sposobnosti povezovanja in navezovanja posameznih določb pride zavezanec za davek do pravilnega odgovora, lažjega razumevanja in uporabe ZDDPO-2 v smislu pravilne sestave Obračuna DDPO.

Zakonodajalcu bi pri oblikovanju novih zakonov, ne samo davka od dohodkov pravnih oseb, predlagala, naj se obrne na računovodje, davčne svetovalce, davčne uslužbence, saj imajo le-ti največ posrednega stika z glavnimi subjekti, ki polnijo državni proračun.

## LITERATURA IN VIRI

1. Andrejasič, I. (2007). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) s komentarjem in stvarnim kazalom*. Ljubljana: Uradni list.
2. Bobek-Gospodarič, D. (2008). Inšpiciranje transfernih cen. *Zbornik referatov. 2. davčni dnevi* (str. 29–33). Portorož: DURS.
3. *Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila*. Najdeno 27. marca 2009 na spletnem naslovu [http://www.durs.gov.si/si/davki\\_predpisi\\_in\\_pojasnila/davek\\_od\\_dohodkov\\_pravnih\\_oseb\\_pojasnila/](http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/)
4. Drobnič, B., Hieng, R., Lipnik, J., Odar, M., Podbevšek, A., Uranič, J., Vezjak, B., & Vrankar, M. (2004). *Računovodstvo* (gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
5. Drobnič, N., Šircelj A., Tomc Lampič, R., & Wakounig, M. (2004). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb*. Ljubljana: GV Založba.
6. Generalni davčni urad (2007). *Priročnik za inšpiciranje transfernih cen* (interno gradivo). Ljubljana.
7. Grilj, S. (2000). Izkušnje DURS na področju davčne zakonodaje. *Zbornik referatov. 4. davčna konferenca, 1. letna konferenca preizkušenih davčnikov* (str. 271–286). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

8. Grom, B. (2007). *Davek od dohodkov pravnih oseb in kako se z njim srečamo v kontroli* (gradivo za izobraževanje uslužbencev davčne uprave). Ljubljana: Generalni davčni urad.
9. Grum, O. (2007). *Pobiranje davka od dohodkov pravnih oseb* (gradivo za izobraževanje uslužbencev davčne uprave). Ljubljana: Generalni davčni urad.
10. Guzina, B. (2006). Pasti in priložnosti transfernih cen. 6. *davčno-finančna konferenca* (str. 33–38). Portorož: Planet GV.
11. Hieng, R. (2007a). Obračun davka od dohodkov (dobička) pravnih oseb. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (1/2), 243–275.
12. Hieng, R. (2007b). Zgled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2006. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (4), 109–134.
13. Hieng, R. (2007c). Obračun davka od dohodkov pravnih oseb v letu 2007. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (8), 7–23.
14. Hieng, R. (2008). Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2007. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (1/2), 219–250.
15. Hieng, R. (2009). Obračun davka od dohodkov (dobička) za leto 2008. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (1/2), 220–256.
16. Horvat, T., Guzina, B., & Mlakar, P. (2004). *Uporaba zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v praksi*. Ljubljana: Časnik Finance.
17. Jeraj, D. (2008). Aktualne spremembe ZDDPO-2. 8. *davčno-finančna konferenca* (str. 1–24). Ljubljana: Planet GV.
18. Jerman, S., & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
19. Kazenski zakonik. *Uradni list RS*, št. 95/2004-UPB1, 37/2005 Odl.US: U-I-335/02-20, 17/2006 Odl.US: U-I-192/04-16, 55/2008 (66/2008 popr.), 89/2008 Odl.US: U-I-25/07-43, 5/2009 Odl.US: U-I-88/07-17.
20. Kovač, M. (2004). Nekatere pomembnejše spremembe obdavčenja dohodkov pravnih oseb v Republiki Sloveniji. *Revizor – revija za revizijo*, 15(9), 101–119.
21. Kovač, M. (2006). Pomembnejše spremembe obdavčevanja dohodkov v Sloveniji po davčni reformi. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (12), 38–60.
22. Kovač, M. (2007). Ureditev plačevanja davčne obveznosti po zakonu o davčnem postopku. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (6), 88–109.
23. Kovač, M. (2008). *Davki od A do Ž*. Ljubljana: Primath.
24. Kuhar, Š. (2007). Primerjava davčne ureditve transfernih cen pred uveljavitvijo davčne reforme 2007 in po njej. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (1/2), 276–289.
25. Mayr, B. (2000). *Kako brati računovodske izkaze?* Ljubljana: Noviforum.
26. Meigs, R. F., Meigs, W. B., & Meigs, M. A. (1995). *Financial Accounting. Eight edition*. New York: McGraw-Hill.
27. Obligacijski zakonik. *Uradni list RS* št. 97/2007-UPB1.
28. Petauer, B. (2005). *Transferne cene*. Lesce: Založba Legat.
29. Petkovič, D. (2004). *Davčno svetovanje v Sloveniji* (str. 3–6). Ljubljana: Iteo-Relacije.
30. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 46/2007, 12/2009.

31. Pravilnik o izvajanju Zakona od davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 60/2007.
32. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/2007, 68/2009.
33. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007.
34. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS* št. 141/2006.
35. Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. *Uradni list RS* št. 138/2006.
36. *Predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb*. Najdeno 12. avgusta 2009 na spletnem naslovu <http://www.dz-rs.si/index.php?id=374&sb=1&sd=0&o=120&unid=PUB|C3DC5515A6611CE5C12571EF0035860F>
37. Prislán, B. (2007). Seznam držav z obdavčitvijo pod 12,5 %. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (6), 85–87.
38. Prislán, B. (2008). Spremembe Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – nova pravila za obračun davčnega odtegljaja. *Revija za računovodstvo in finance IKS* (7), 106–109.
39. *Proračun Republike Slovenije*. Najdeno 14. avgusta 2009 na spletnem naslovu [http://www.mf.gov.si/slov/tekzib/bilten/Drzavni\\_proracun\\_1992-2008.xls](http://www.mf.gov.si/slov/tekzib/bilten/Drzavni_proracun_1992-2008.xls)
40. Senjur, M. (1999). *Makroekonomija malega odprtega gospodarstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Simič, I. (2006). *Zbirka davčnih predpisov 2006*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut.
42. Sklep o določitvi seznama držav, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij. *Uradni list RS* št. 79/2008.
43. Slovenski računovodski standardi 2006. *Uradni list RS* št. 118/2005.
44. *Splošno o proračunu*. Najdeno 26. februarja 2009 na spletnem naslovu [http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun\\_splosno.htm](http://www.mf.gov.si/slov/proracun/proracun_splosno.htm)
45. Stanovnik, T. (1988). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
46. Šircelj, A. (2002). *Davek na dobiček pravnih oseb. Davčna šola* (zbirka gradiv). Maribor: Davčni inštitut, 180–195.
47. Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj. *Uradni list RS* št. 110/2007.
48. Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo. *Uradni list RS* št. 140/2006, 76/2008.
49. Varl, M. (2007a). *Obdavčitev po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-2* (gradivo za izobraževanje uslužbencev davčne uprave). Ljubljana: Generalni davčni urad.
50. Varl, M. (2007b). *Predstavitev zakona o davku od dohodkov pravnih oseb-2* (gradivo za izobraževanje uslužbencev davčne uprave). Ljubljana: Generalni davčni urad.
51. Zakon o davčnem postopku (ZDavP). *Uradni list RS* št. 18/1996.
52. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1). *Uradni list RS* št. 21/2006-UPB2 (58/2006 popr.).
53. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS* št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.).
54. Zakon o davčni službi. *Uradni list RS* št. 1/2007-UPB2, 40/2009.
55. Zakon o davku na dediščine in darila. *Uradni list RS* št. 117/2006.

56. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006 in 33/2009.
57. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). *Uradni list RS* št. 14/2003-UPB1, 40/2004-ZDDPO-1 (70/2004 popr.), 107/2005 Odl.US: U-I-225/03-11.
58. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1). *Uradni list RS* št. 33/2006-UPB2.
59. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS* št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009.
60. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 117/2006, 33/2007 Odl.US: U-I-198/05-12, 45/2007 Odl.US: U-I-260/04-28, 90/2007, 10/2008, 78/2008, 92/2008, 125/2008, 20/2009.
61. Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2B). *Uradni list RS* št. 76/2008.
62. Zakon o ekonomskih conah. *Uradni list RS* št. 37/2007-UPB1.
63. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3.
64. Zakon o plačilnem prometu. *Uradni list RS* št. 110/2006-UPB3, 102/2007.
65. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju. *Uradni list RS* št. 109/2006-UPB4, 112/2006 Odl.US: U-I-358/04-13, 114/2006-ZUTPG, 91/2007 Skl.US: U-I-325/05-5, 10/2008-ZVarDod.
66. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002.
67. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1B). *Uradni list RS* št. 108/2005.
68. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2A). *Uradni list RS* št. 56/2008.
69. Zakon o verski svobodi. *Uradni list RS* št. 14/2007.
70. Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov. *Uradni list RS* št. 16/2007-UPB2, 14/2009 Odl.US: U-I-36/06-18.
71. Zakonom o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C). *Uradni list RS* št. 5/2009.
72. Zaman, M., Hočevar, M., & Igljučar, A. (2007). *Temelji računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.



## **PRILOGE**





## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Vprašanje zavezanca za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti« s pojasnilom vprašanja 1	
Priloga 2: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Oprostitve« in odgovori nanje.....	3
Priloga 3: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami« in odgovori nanje .....	5
Priloga 4: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Prihodki« in odgovori nanje.....	10
Priloga 5: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Odhodki« in odgovori nanje.....	13
Priloga 6: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Izguba« in odgovora nanju.....	31
Priloga 7: Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčne olajšave« in odgovori nanje .....	33
Priloga 8: Uporabljene kratice.....	44



**Priloga 1:** Vprašanje zavezanca za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti« s pojasnilom vprašanja

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Zavezanec za davek, rezident, nerezident in obseg davčne obveznosti«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	/
2008	/
2007	Davčna obveznost verske skupnosti.

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

Pojasnilo v prvi vrsti opredeljuje versko skupnost kot pravno osebo zasebnega prava in jo uvršča v skladu z določbo prvega odstavka 9. člena ZDDPO-2 med zavezance, kakor so zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat, ki davka ne plačujejo, če:

- so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in
- dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja.

Zakon o računovodstvu z določbo 1. člena ureja vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil tudi za pravne osebe zasebnega prava, v 2. členu pa napotuje na uporabo SRS. SRS 36 (2006) – Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah – pravnih osebah zasebnega prava obravnava posebnost pri vrednotenju in izkazovanju sredstev in obveznosti do njihovih virov ter merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov in poslovnega izida, ki so značilne za nepridobitne organizacije – pravne osebe zasebnega prava.

Pravni položaj verskih skupnosti ureja temeljni predpis Zakon o verski svobodi (Ur.l. RS, št. 14/2007), ki v 20. členu določa, da se registrirane cerkve in druge verske skupnosti financirajo predvsem iz donacij in drugih prispevkov fizičnih in pravnih oseb ter iz svojega drugega premoženja kakor iz prispevkov mednarodnih in verskih organizacij, katerih članice so.

Registrirana cerkev ali druga verska skupnost sme zbirati prostovoljne prispevke v skladu s svojimi pravili in veljavno zakonodajo. Gotovinske prispevke članov verske skupnosti je treba nakazati na transakcijski račun verske skupnosti isti dan, ko jih prejme, najpozneje pa naslednji dan. Do poteka roka za nakazilo gotovine se lahko plačuje z gotovino, ki izvira iz dnevnega zaslužka in drugih dnevnih prejemkov v gotovini.

V nadaljevanju pojasnilo glede na 3. člen ZDDPO-2 določa, da so davčni zavezanci pravne osebe domačega in tujega prava in morajo po 356. členu ZDavP-2 predložiti davčni obračun ne glede na to, ali opravljajo zgolj nepridobitno ali tudi pridobitno dejavnost.

Iz navedenega sledi, da so zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb poleg družb, ki so ustanovljene in organizirane neposredno v skladu z ZGD-1, pravne osebe, ki so ustanovljene in organizirane na podlagi posebnih predpisov.

**Priloga 2:** Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Oprostitve« in odgovori nanje

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Oprostitve«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	/
2008	(1) Opredelitev nepridobitne in pridobitne dejavnosti: (a) Kako pri določenih zavezancih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa (v nadaljevanju EZR) opredeliti obresti od vezanih depozitov pri zakladnici RS in občin? (b) Kako se pri ugotavljanju davčne osnove pri javnih zavodih, ki imajo osnovna sredstva v upravljanju, davčno obravnavajo dohodki, doseženi z odsvojitvijo teh osnovnih sredstev?
	(2) Razlaga Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti.
	(3) Davčni obračun zavezanca iz 9. člena ZDDPO-2.
2007	(4) Opredelitev pridobitne in nepridobitne dejavnosti pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2.

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

- (1a) Kako pri zavezancih, ki so vključeni v sistem EZR, opredeliti obresti od vezanih depozitov pri zakladnici RS in občin?

V pojasnilo MF in DURS je vključen Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, ki v tretji alineji 4. člena določa, da so za pridobitne dohodke štejejo bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v Sloveniji ter pri bankah in hranilnicah drugih držav članic Evropske unije, pri čemer se dohodki od obresti za vezane vloge ne štejejo za pridobitne do vključno višine 1000 EUR letno. Poudarjam, da 4. člen navedenega pravilnika ne predstavlja zaprtega seznama dohodkov, ki se štejejo za pridobitne dohodke, ampak določa le nekatere takšne, kar izhaja iz besede »zlasti« na koncu uvodne navedbe 4. člena.

Zgoraj navedeno se kaže v odgovoru na zastavljeno vprašanje, saj se v primeru konkretnega vprašanja, glede na določbe ZDDPO-2 in Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, lahko:

- obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem EZR države in občin, ne štejejo za pridobitne dohodke po 4. členu Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (se torej štejejo za izjemo od dohodkov, določenih v 4. členu Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti), ali
- navedene obresti štejejo za pridobitne dohodke, saj se v zvezi z opredelitvijo obresti za vloge, ki jih zavezanci iz 9. člena ZDDPO-2 nalagajo v okviru sistema EZR, upošteva namen in cilj Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, kot pridobitni dohodki štejejo tudi namenska javna sredstva.

(1b) Zavezanec izpostavi vprašanje, kako se pri ugotavljanju davčne osnove pri javnih zavodih, ki imajo osnovna sredstva v upravljanju, davčno obravnavajo dohodki, doseženi z odsvojitvijo teh osnovnih sredstev.

Javni zavodi, ki sta jih ustanovila RS ali lokalna skupnost, kot uporabniki enotnega kontnega načrta vodijo poslovne knjige in izdelujejo letna poročila v skladu z zakonom o računovodstvu in na njegovi podlagi izdanimi pravilniki. Vprašanje se zastavlja, ker se **obračunana amortizacija** lahko pokriva:

- v breme prihodkov, torej kot strošek amortizacije in tedaj se prihodki od odsvojitve izkažejo, v skladu s 7. točko 4. člena Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti, kot pridobitni dohodki, ki so vključeni v izračun davčne osnove po ZDDPO-2, ali
- v breme obveznosti do virov sredstev, torej se prihodki od odsvojitve osnovnega sredstva izkažejo kot povečanje obveznosti do virov sredstev in ne kot prihodki. To pomeni, da tako sredstvo v času obravnavanja ni vplivalo niti na odhodke niti na prihodke v izkazu poslovnega izida.

(2) Na vprašanje v zvezi z objavljenim Pravilnikom o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti DURS pojasnjuje:

V skladu z nameni in cilji ZDDPO-2, 9. člena ZDDPO-2 ter nameni in cilji Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti je tudi določba, da se od 1. 1. 2008 dohodki iz opravljanja javne službe in namenska javna sredstva, tudi pri zavezancih iz 9. člena ZDDPO-2, za davčne namene obravnavajo kot pridobitni prihodki (prva in druga alineja 4. člena Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti). Prav slednja določba podzakonskega akta bo spremenila davčne obračune nepridobitnih pravnih oseb. Kljub temu ni pričakovati, da bi pri nepridobitnih pravnih osebah, ki dejansko tudi delujejo na nepridobiten način, povzročila večje davčne obremenitve, saj se javna sredstva plačujejo namensko (za pokritje stroškov, projektov, programov) in ne zato, da se iz njih ustvarja dobiček.

**Priloga 3:** Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami« in odgovori nanje

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	/
2008	<p>(1) Prikrito izplačilo dobička in obdavčenje z davčnim odtegljajem ter obresti med povezanimi osebami:</p> <p>(a) Kako morajo ravnati davčni zavezanci ob izplačilu obresti oziroma premoženjskih pravic, ki presegajo višino iz 19. člena ZDDPO-2 oziroma presegajo tržno ceno po 16. členu ZDDPO-2, pri tem pa gre za izplačila družbam, kot jih določa 72. člen ZDDPO-2?</p> <p>(b) Davčni zavezanec v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami predlaga, da se 95. člen odpravi z veljavnostjo odprave od 1. 1. 2007, kar utemeljuje s pravno negotovostjo in neutemeljenim razlikovanjem posojil glede na datum sklenitve pogodbe.</p> <p>(2) Vprašanja s področja DDPO:</p> <p>(a) Ali se javno podjetje in občina, ki je 100% lastnik tega javnega podjetja, štejeta za povezani osebi za namene ZDDPO-2 na področju transfernih cen, glede na to, da občina praviloma ni zavezanec za DDPO?</p> <p>(b) V kakšnem obsegu javno podjetje poroča o transakcijah s povezanimi osebami (druga javna podjetja in zavodi, katerim opravlja storitve gospodarskih javnih služb in katerih ustanovitelj je ista občina)? Vprašanje je enako tudi z vidika javnih zavodov.</p> <p>(3) Povezane osebe pri poslovanju med podružnicami tuje osebe in ostalimi subjekti.</p> <p>(4) Obrestne mere med povezanimi osebami:</p> <p>(a) Ali se kljub sklenjenim aneksom za davčne potrebe upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve osnovne pogodbe ali se upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa?</p> <p>(b) Če se upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa, se upošteva obrestno mero za dolgoročna posojila (osnovna pogodba) ali obrestno mero za kratkoročna posojila (aneksi – ročnost eno leto)?</p> <p>(c) Kako ravnati v primeru, če se z aneksom k osnovni pogodbi ne spremeni ročnost, ampak sama obrestna mera?</p> <p>(d) Kako ravnati, če je bila pogodba sklenjena po letu 2007?</p> <p>(e) Kako ravnati v primeru, če je v osnovni pogodbi določena namesto fiksne spremenljiva obrestna mera?</p>
2007	/

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

## Transferne cene

- (3) Povezane osebe pri poslovanju med podružnicami tuje osebe in ostalimi subjekti.

Glede povezanih oseb po 16. členu ZDDPO-2 so se opredelitve nanašale na poslovanje med podružnicami tuje osebe in ostalimi subjekti:

- Poslovanje med podružnico P in slovenskim d. o. o. X, čigar ustanovitelj je matično podjetje iz tujine M, ki je hkrati tudi »matična« podružnica P.

Slovensko podjetje X in slovenska podružnica tujega podjetja P sta povezani osebi po 3. točki prvega odstavka 16. člena ZDDPO-2, saj ima ista oseba hkrati več kot 25% delež v kapitalu oziroma v upravljanju in nadzoru v dveh zavezancih: v družbi X, ki je zavezanec rezident, in v podružnici P, ki je zavezanec nerezident.

- Poslovanje med slovenskim d. o. o. Y, čigar ustanovitelj je podjetje iz tujine A, in podružnico P, katere »matična« je podjetje M iz tujine. Podjetje iz tujine A je bilo ustanovljeno s strani matičnega podjetja M.

Družba Y in podružnica P se štejeta za posredno povezani preko tuje družbe M po 3. točki prvega odstavka 16. člena ZDDPO-2.

- Poslovanje med tujim podjetjem A, ki je bilo ustanovljeno s strani matičnega podjetja M, in podružnico P, katere »matična« je podjetje M iz tujine.

Poslovanje med tujim podjetjem A in podružnico P je poslovanje med tujo osebo A in nerezidentom P, ki se štejeta za povezani osebi po 3. točki prvega odstavka 16. člena, saj ima ista oseba M hkrati več kot 25% delež v kapitalu oziroma v upravljanju in nadzoru v tuji osebi A in zavezancu, ki je nerezident, podružnici P.

- Poslovanje med matičnim podjetjem M in podružnico P, katere »matična« je podjetje M iz tujine. Glede na to, da je podružnica P nerezident, podjetje M pa je ustanovitelj podružnice in gre za poslovanje znotraj enega pravnega subjekta (podružnica ni samostojna pravna oseba), ali je sploh mogoče trditi, da gre za poslovanje med dvema različnima subjektoma?

Pri poslovanju med matičnim podjetjem M in podružnico P gre za odnos med tujo osebo in zavezancem nerezidentom, tako da gre za povezani osebi po 2. točki prvega odstavka 16. člena ZDDPO-2. Pri ugotavljanju povezanih oseb ni pomembno, ali gre za poslovanje znotraj enega pravnega subjekta. Bistveno je, da je eden od teh oseb, za katero se ugotavlja povezanost, tuja pravna oseba (M), podružnica P pa se za namene obdavčitve po ZDDPO-2 šteje za nerezidenta, čigar dobiček zapade pod obdavčitev v Sloveniji.



## **Cene med povezanimi osebami rezidenti in podatki v zvezi s povezanimi osebami**

- (2a) Ali se javno podjetje in občina, ki je 100% lastnik tega javnega podjetja, štejeta za povezani osebi za namene ZDDPO-2 na področju transfernih cen, glede na to, da občina praviloma ni zavezanec za DDPO?

Po določbi tretjega odstavka 3. člena ZDDPO-2 Republika Slovenija in samoupravne lokalne skupnosti niso zavezanci za DDPO, če z navedenim zakonom ni določeno drugače (posebna določba je predpisana v tretjem odstavku 70. člena ZDDPO-2). Torej se transakcije v razmerju javno podjetje – lokalna skupnost ne obravnavajo kot transakcije med povezanimi osebami po 17. členu ZDDPO-2, saj samoupravna lokalna skupnost ni rezident oziroma zavezanec za DDPO. V primeru transakcij med dvema rezidentoma, v katerih ima lokalna skupnost neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delež, gre za povezani osebi, ker ima v njiju delež ista pravna oseba, za katero ni nujno, da je zavezanec po ZDDPO-2.

- (2b) V kakšnem obsegu javno podjetje poroča o transakcijah s povezanimi osebami (druga javna podjetja in zavodi, katerim opravlja storitve gospodarskih javnih služb in katerih ustanovitelj je ista občina)? Vprašanje je enako tudi z vidika javnih zavodov.

Javna podjetja in zavodi kot rezidenti po ZDDPO-2 se štejejo za povezane osebe, če izpolnjujejo pogoje iz 17. člena ZDDPO-2. Zavezanec, povezana oseba mora po 18. členu ZDDPO-2 na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora predložiti podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z ZDavP-2. To pomeni, da dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami ni potrebno pripravljati vnaprej, ampak jo bo potrebno predložiti v teku davčnega nadzora, če bo davčni organ to zahteval.

## **Obresti med povezanimi osebami**

- (1a) Kako morajo ravnati davčni zavezanci ob izplačilu obresti oziroma premoženjskih pravic, ki presegajo višino iz 19. člena ZDDPO-2 oziroma presegajo tržno ceno po 16. členu ZDDPO-2, pri tem pa gre za izplačila družbam, kot jih določa 72. člen ZDDPO-2?

V 72. členu ZDDPO-2 so implementirane določbe Direktive Sveta 2003/49/EC o skupnem sistemu obdavčevanja v zvezi s plačili obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic. Prvi odstavek navedenega člena določa ugodnost, da se pod določenimi pogoji od plačil obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic davek na viru ne odtegne. Drugi odstavek tega člena pa določa, da se določba prvega odstavka istega člena uporablja samo za znesek obresti po drugem odstavku 19. člena ZDDPO-2 (za obresti se upošteva višina priznane obrestne mere) in znesek plačil uporabe premoženjskih pravic po četrtem odstavku 16. člena ZDDPO-2 (pri premoženjskih pravicah se upošteva primerljiva tržna cena). Namen tovrstnih določb je, da se režim ugodnosti, to je odprava odtegnitve davka od dohodka na viru, uporablja samo za zneske morebitnih plačil, ki so skladni s primerljivimi tržnimi cenami oziroma

s priznano obrestno mero. Od zneskov morebitnih plačil, ki niso skladni s primerljivimi tržnimi cenami oziroma s priznano obrestno mero, se davek odtegne.

- (1b) Davčni zavezanec v zvezi z obrestni med povezanimi osebami predlaga, da se 95. člen odpravi z veljavnostjo odprave od 1. 1. 2007, kar utemeljuje s pravno negotovostjo in neutemeljenim razlikovanjem posojil glede na datum sklenitve pogodbe.

95. člen ZDDPO-2 določa, da se za obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, ki so bila sklenjena pred začetkom uporabe ZDDPO-2, uporablja 15. člen ZDDPO-1. ZDDPO-2A v ta člen ni posegel in tako 95. člen velja in se uporablja ter veže režim davčne obravnave obresti glede na dan sklenitve posojila.

ZDDPO-2A je dopolnil 19. člen ZDDPO-2 tako, da lahko zavezanec za davek dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal oziroma dobil posojilo po obrestni meri, ki je nižja oziroma višja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi oziroma od posojilodajalca – nepovezane osebe. ZDDPO-2A pa ne določa posebne prehodne določbe za uporabo 1. člena ZDDPO-2A, ki dopolnjuje 19. člen ZDDPO-2.

Glede na navedeno izhaja, da se 19. člen ZDDPO-2 uporablja za obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, ki so bila sklenjena po dnevu začetka uporabe ZDDPO-2, to je od 1. 1. 2007. To pomeni, da zavezanci, ki prejemajo ali plačujejo obresti na dana oziroma prejeta posojila od povezanih oseb, sklenjena v obdobju od 1. 1. 2007 do 7. 6. 2008 (dan, ko ZDDPO-2A začne veljati), lahko dokazujejo, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dali oziroma dobili posojilo po obrestni meri, ki je nižja oziroma višja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi oziroma od posojilodajalca – nepovezane osebe le, če upoštevajo obračunane obresti po tretjem odstavku 19. člena ZDDPO-2. V odgovoru DURS je zapisano, da bi zavezanec v primeru dokazovanja pri obračunavanju mesečnih obresti lahko dokazoval drugačno obrestno mero od priznane obrestne mere, ki jo določi in objavi minister, pristojen za finance, enkrat in v nadaljevanju le, če se bistveno spremenijo pogoji posla.

- (4a) Ali se kljub sklenjenim aneksom za davčne potrebe upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve osnovne pogodbe ali se upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa?

DURS odgovarja, da sklenitev aneksa k pogodbi zaradi spremembe pogojev posojila (na primer obrestne mere, podaljšanje roka za vračilo) načeloma ne predstavlja nove posojilne pogodbe in v tem primeru se še vedno upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve osnovne pogodbe. Ko gre za primer posojila, ki se obdobjno obnavlja, pa gre vsakič za nov posel ne glede na denarni tok, kar pomeni, da gre za sklenitev nove pogodbe in tako velja priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa.

- (4b) Če se upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa, se upošteva obrestno mero za dolgoročna posojila (osnovna pogodba) ali obrestno mero za kratkoročna posojila (aneksi – ročnost eno leto)?

Ko se upošteva priznana obrestna mera na dan sklenitve aneksa, nam to pove, da gre za novo pogodbo in v tem primeru velja ročnost do vključno enega leta in se upošteva obrestna mera, ki velja za posojila za pogodbeno določeno vrednost, kakor tudi ustrezni pribitki (v primeru ročnosti do vključno enega leta se v skladu s 5. členom Pravilnika o priznani obrestni meri ne doda pribitka za ročnost).

Če aneks predstavlja nadaljevanje prvotne pogodbe, se upošteva obrestna mera za dolgoročna posojila, saj je trajanje posojila daljše od 1 leta.

- (4c) Kako ravnati v primeru, če se z aneksom k osnovni pogodbi ne spremeni ročnost, ampak sama obrestna mera?

V primeru da se z aneksom k osnovni pogodbi spremeni obrestna mera, to na davčno priznane odhodke oziroma na potrebo po izkazu ustreznih prihodkov vpliva v smislu določb iz prvih treh odstavkov 19. člena ZDDPO-2. Če gre s sklenitvijo aneksa še vedno za prvotno pogodbo, se kljub drugačno določeni obrestni meri v aneksu upoštevajo obresti v višini zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere. Če je dogovorjena fleksibilna obrestna mera, se upošteva na osnovi zakona izračunana obrestna mera.

- (4d) Kako ravnati, če je bila pogodba sklenjena po letu 2007?

Če je bila pogodba sklenjena po letu 2007, se upoštevajo določbe 19. člena ZDDPO-2. Upošteva se ali ob času sklenitve posojilne pogodbe znana priznana obrestna mera ali v primeru v pogodbi dogovorjene fleksibilne obrestne mere veljavna priznana obrestna mera v času obračuna obresti.

- (4e) Kako ravnati v primeru, če je v osnovni pogodbi določena namesto fiksne spremenljiva obrestna mera?

V tem primeru se pri obračunu obresti upošteva zadnja objavljena, ob času obračuna obresti znana priznana obrestna mera oziroma na tej podlagi izračunana povprečna obrestna mera.

**Priloga 4:** Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Prihodki« in odgovori nanje

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Prihodki«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	/
2008	(1) Prejete dividende, MRS in vpliv na davčno osnovo.
	(2) Obravnava prihodkov od zamudnih obresti od neupravičeno odmerjenega davka.
	(3) Plačila za kmetijsko okoljske ukrepe za leto 2007.
	(4) Izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev.
	(5) Davčna obravnava povračil stroškov volilne kampanje.
2007	(6) Promet z lastnimi delnicami.
	(7) Obravnava presežka iz prevrednotenja finančnih naložb.

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

- (1) Večja slovenska družba, ki sestavlja konsolidirane računovodske izkaze in posluje v skladu z MSRP, je oktobra 2007 kupila družbo v Črni gori. Celotno kupnino je družba evidentirala na naložbah. V letu 2008 je črnogorska družba izplačala celoten dobiček preteklih 5 let svoji lastnici v Slovenijo. Ob nakazilu bo v Črni gori od celotnega zneska dividend plačan davčni odtegljaj. Zavezanec sprašuje, ali se davčni organ strinja z zaključkom, da prejete dividende, ki zmanjšujejo vrednost naložbe, nimajo vpliva na davčno osnovo in se nanje ne vežejo odhodki iz prvega odstavka 26. člena ZDDPO-2?

Davčni organ potrjuje vprašanje zavezanca in pojasnjuje, da iz določb tretjega odstavka 12. člena ZDDPO-2 izhaja, da se pri pravnih osebah, ki v skladu z enajstim odstavkom 54. člena ZGD-1 vodijo poslovne knjige in sestavljajo računovodska poročila v skladu z MSRP, tudi za ugotavljanje davčne osnove, priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida, sestavljenega v skladu z določbami MSRP. Ker MRS 18 v točki 18.32 določa, da se za znesek izplačanih dividend, ki se nanaša na obdobje pred nakupom kapitalskega deleža, zmanjša vrednost naložbe, ta znesek ne vpliva na davčno osnovo za obračun DDPO.

V skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDDPO-2 se odhodki, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb, ne priznajo v znesku, ki je enak 5 % v davčnem obdobju prejetih dividend in dobičkov, ki so po 24. členu ZDDPO-2 izvzeti iz davčne osnove zavezanca. V skladu s tretjim odstavkom 24. člena ZDDPO-2 se prejete dividende in dobički lahko izvzamejo iz davčne osnove prejemnika, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih vključeni v davčno osnovo. Dividende, ki se nanašajo na obdobje pred nakupom naložbe, niso vključene v davčno osnovo, zato se ne izvzamejo iz davčne osnove in ne vplivajo na znesek odhodkov (v višini 5 %), ki se ne priznajo.

Iz zgoraj navedenega izhaja, da je potrebno pri evidentiranju navedenih dividend upoštevati določila MRS, kajti ZDDPO-2 teh primerov posebej ne ureja. Ker se v skladu z MRS prejete

dividende, ki se nanašajo na obdobje do oktobra 2007, ne bodo prikazale med prihodki, temveč bodo zmanjševale naložbo, iz tega naslova ne bo vpliva na davčno osnovo. Med prihodke se vključujejo le dividende, ki se nanašajo na obdobje, ko je družba v Črni gori že bila v lasti slovenske družbe (dobiček ustvarjen v novembru in decembru 2007), pri čemer se v obračunu DDPO nato le-ti prihodki izvzamejo iz davčne osnove v skladu s 24. členom ZDDPO-2 ter se hkrati zmanjša tudi odhodke za 5 % od pripoznanih prihodkov, v skladu s prvim odstavkom 26. člena ZDDPO-2.

- (4) Naslednje pojasnilo DURS se nanaša na izvajanje 25. člena ZDDPO-2, ki ureja izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev. Zavezanec je zaprosil za mnenje glede razumevanja pogoja predpisane višine udeležbe v povezavi s pogojem predpisanega trajanja te udeležbe. Za ponazoritev je navedel dva primera:

Primer 1: Zavezanec je dne 8. 6. 2007 imel 10 % delnic druge družbe. Na podlagi postopnega pridobivanja dodatnih delnic te družbe bo do konca novembra 2007 predvidoma povečal lastniški delež v tej družbi na 51 %. Če bi zavezanec v drugi polovici decembra 2007 prodal vse delnice te družbe, ali se šteje, da je pogoj izpolnjen?

Primer 2: Zavezanec je na podlagi postopnega pridobivanja delnic druge družbe dne 8. 3. 2007 skupaj dosegel 8,5% lastniški delež. Po poteku 6-mesečnega obdobja lastništva predvideva zavezanec postopno prodajo delnic (na primer da se skupni odstotek lastništva v tej družbi 14. 9. 2007 zniža na 6,5 % itd.). Ali je glede na to, da je bil zavezanec udeležen v kapitalu določene družbe z več kot 8 % delnic več kot 6 mesecev in da je ob prodaji drugega in naslednjih paketov teh delnic imetnik z nižjim odstotkom lastništva, še izpolnjen pogoj za izvzem?

V zvezi z navedenima vprašanjema je v odgovor potrebno vključiti 7. in 8. člen Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2, ki dodatno opredeljuje način in pogoje za izvzem dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev. In sicer je pogoj glede udeležbe iz prvega odstavka 25. člena ZDDPO-2 izpolnjen, če traja ta udeležba od vključno določenega dne meseca (začetni dan), ko je 8% udeležba dosežena, do preteka tistega dne v mesecu, ki se po svoji številki ujema z začetnim dnevom šest mesecev pozneje. Če tega dneva v zadnjem mesecu ni, je pogoj izpolnjen, če traja ta udeležba do preteka zadnjega dne v tem mesecu.

V primeru postopnega pridobivanja delnic določene družbe se ne glede na trajanje posamezne postopne pridobitve pogoj 6-mesečnega trajanja 8% kvalificirane udeležbe zavezanca v določeni družbi računa od dneva, ko je zavezanec dosegel predpisani prag 8% kvalificirane udeležbe v določeni družbi. Ta pogoj mora biti izpolnjen ob vsaki odtujitvi.

- (7) Pojasnilo v zvezi z vprašanjem obravnave presežka iz prevrednotenja finančnih naložb, ki se zastavlja v povezavi s 15. členom ZDDPO-2. Zavezanec navaja, da ima nekaj finančnih naložb v svojih poslovnih knjigah evidentiranih v skupini za prodajo razpoložljivih finančnih sredstev. Ker gre za naložbe v vrednostne papirje, ki kotirajo na borzi, so v tej skupini

vodene po pošteni vrednosti. V skladu s SRS 3.22 (točka b) bo konec leta 2007 pozitivno razliko v rasti tečaja kot dokazani dobiček spremembe poštene vrednosti finančnega sredstva izkazal kot povečanje svoje naložbe in povečanje presežka iz prevrednotenja. Vprašanje se nanaša na upoštevanje tako evidentiranega presežka iz prevrednotenja pri ugotavljanju davčne osnove za leto 2007.

V skladu s SRS 18.8 se prevrednotevalni finančni prihodki pojavijo ob odtujitvi finančnih naložb, ko se povečanje njihove knjigovodske vrednosti zaradi predhodne okrepitve ne zadržuje več v presežku iz prevrednotenja. Navedeno pomeni, da se zneski prevrednotenja na višje ali nižje poštene vrednosti tistih finančnih naložb, ki se merijo po pošteni vrednosti in pri katerih se učinek prevrednotenja s presežkom iz prevrednotenja pripozna v kapitalu, vštejejo v davčno osnovo ob odtujitvi, zamenjavi ali drugačni poravnavi oziroma odpravi finančne naložbe, ko se iz tega naslova tudi izkažejo prevrednotevalni finančni prihodki.

**Priloga 5:** Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Odhodki« in odgovori nanje

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Odhodki«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek	
2009	(1) Obravnava izplačil pravne osebe za delovanje sindikata.	
	(2) Prevrednotenje finančnih naložb po ZDDPO.	
2008	(3) Vprašanje v zvezi s priznavanjem potnih stroškov, ki so izplačani zaposlenim kot članom nadzornih svetov v hčerinski družbi.	
	(4) Pojasnilo o načinu izvajanja posameznih določb ZDDPO.	
	(5) Obravnavanje odhodkov iz naslova obresti od prejetega posojila.	
	(6) Vprašanja vezana na nepremičnino.	
	(7) Davčna obravnava povračila stroškov za nakup vinjete v Sloveniji – dodatno pojasnilo.	
	(8) DDV kot davčno priznan odhodek po ZDDPO-2.	
	(9) Neodbitni DDV kot davčno priznani odhodek.	
	(10) Vprašanja s področja DDPO (povezane osebe – vprašanje se delno obravnava v sklopu »Davčna osnova pri poslovanju med povezanimi osebami«).	
	(11) Davčna obravnava daril z logotipom, ki jih zavezanci delijo na sejnih ali otvoritvah.	
	(12) Izravnalne rezervacije za kreditna zavarovanja in rezervacije za jedrske nevarnosti, poplavo in potres pri obračunu DDPO za leto 2007 za zavarovalnice.	
	(13) Obračunavanje obresti pri sistemu cash pool.	
	(14) Plačilo premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.	
	(15) Davčno priznavanje oblikovanih rezervacij.	
	(16) Davčno priznavanje odhodkov za obresti od posojila za nakup deleža v odvisni družbi in 26. člen ZDDPO-2.	
	2007	(17) Izvajanje tretjega odstavka 35. člena ZDDPO-2.
		(18) Rezervacije – davčno priznan odhodek.
(19) Davčno priznan odhodek – vračilo glavnice in obresti.		
(20) Pojasnilo v zvezi z ugotavljanjem priznane obrestne mere pri posojilih med povezanimi osebami.		
(21) Prispevki za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje – davčno priznani stroški.		
(22) Davek od dohodkov pravnih oseb: (a) amortizacija naložbenih nepremičnin in (b) stroški ugodnosti, ki ne štejejo za boniteto.		
(23) (a) Davčna obravnava premij rizičnega življenjskega zavarovanja in (b) naložbenega življenjskega zavarovanja.		
(24) Davčna obravnava stroškov, ki so povezani z uporabo službenega vozila za zasebne namene.		
(25) Stroški reprezentance.		

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2007	(26) Odhodki pri izvzemu dobička ob odsvojitvi lastniških deležev.
	(27) Amortizacija po ZDDPO-2.
	(28) Tanka kapitalizacija – dokazovanje, da bi zavezanec lahko dobil presežek posojil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.
	(29) Davčna obravnava oblikovanja dolgoročno odloženih prihodkov iz pozitivnega izida iz dopolnilnega zdravstvenega zavarovanja.
	(30) Davčno priznavanje amortizacije ob spremembi amortizacijskih stopenj.
	(31) Priznavanje odhodkov amortizacije blagovne znamke oziroma dobrega imena.
	(32) Zagotavljanje dodatnega obroka prehrane v skladu s kolektivno pogodbo.
	(33) Oblikovanje rezervacij za odpravnine in jubilejne nagrade pri prehodu na nov način računovodenja.
	(34) Stroški prevrednotenja plač.
	(35) Rezervacije pri prehodu na novi način računovodenja.
	(36) Rezervacije pri prehodu na novi način računovodenja – 98. člen ZDDPO-2.

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

### **Odhodki, ki se nanašajo na udeležbo**

- (26) Zavezanec v zvezi s 26. členom ZDDPO-2 sprašuje, ali se pri določanju davčne osnove po 24. in 25. členu ZDDPO-2, ko dejanski stroški, povezani z upravljanjem in financiranjem naložb, ne dosežejo 5 % prejetih dividend ali dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev, odhodki ne priznajo v predpisani višini 5 % ali samo v višini dejansko nastalih odhodkov.

Pri določanju davčne osnove po 24. in 25. členu ZDDPO-2, to je ob izvzetju dividend in dohodkov, ki so podobni dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev iz davčne osnove, se ne glede na dejanski znesek odhodkov, povezanih z upravljanjem in financiranjem naložb, na katere se izvzeti dohodki nanašajo, odhodki ne priznajo v pavšalnem znesku, ki zanaša 5 % zneska v davčnem obdobju prejetih dohodkov, ki so izvzeti iz davčne osnove zavezanca (drugi odstavek 9. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2). To pomeni, da se 5 % izvzetih dohodkov vrne v davčno osnovo, in sicer v davčnem obdobju, v katerem se iz davčne osnove izvzame dohodek po 24. in 25. členu ZDDPO-2.

Navedena določba ima naravo pavšalnega (ne)priznavanja odhodkov in je bila sprejeta zaradi poenostavitve sistema, kar izhaja tudi iz obrazložitve take ureditve v Predlogu zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

### **Odhodki in nepriznani odhodki**

- (8) Kdaj se lahko DDV, ki se ne more odbiti po ZDDV-1, šteje kot davčno priznan odhodek po ZDDPO-2?



Glede na to, da davčni zavezanec od nabav določenih v 66. členu ZDDV-1<sup>45</sup> ne sme odbiti DDV, se v primeru, da te nabave predstavljajo odhodke, ki so potrebni za pridobivanje prihodkov, ki so obdavčeni po določbah ZDDPO-2, DDV od teh nabav (bodisi kot takojšen strošek ali kot strošek amortizacije v obdobju obračunavanja amortizacije) šteje kot davčno priznan odhodek. V skladu z 31. členom ZDDPO-2 se stroški reprezentance kot odhodek priznajo v višini 50 %, zato se tudi DDV od teh nabav prizna v višini 50 %.

- (8a) Davčni zavezanec, ki opravlja transakcije iz 42. in 44. člena ZDDV-1 (oprostitve za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu ter druge oproščene dejavnosti), nima pravice do odbitka DDV.

Glede na to, da davčni zavezanec od nabav ne sme odbiti DDV, se lahko DDV od teh nabav šteje kot davčno priznan odhodek, ob pogoju, da so le te potrebne za pridobivanje prihodkov.

- (8b) Davčni zavezanec, ki opravlja tako obdavčene kot oproščene transakcije po ZDDV-1, ugotavlja odbitni delež po 65. členu ZDDV-1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec potrebuje tako za transakcije, pri katerih DDV lahko odbije v skladu s 63. členom ZDDV-1,<sup>46</sup> kot za transakcije, pri katerih DDV ne sme odbiti, se lahko odbije samo tak delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam. Ta delež se določi v skladu s 65. členom ZDDV-1 za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec.

Kot davčno priznan odhodek se šteje znesek DDV, ki ga davčni zavezanec, ki ugotavlja odbitek DDV v skladu z odbitnim deležem, ne sme odbiti.

- (8c) Po četrtem odstavku 67. člena ZDDV-1 davčni zavezanec ne sme odbiti DDV, ki mu ga je na računu izkazala oseba, ki ga po ZDDV-1 ne bi smela, ne glede na to, ali nepooblaščen oseba ta DDV plača.

Odhodkov iz naslova DDV, ki je bil zavezancu zaračunan od osebe, ki ga po ZDDV-1 ne sme izkazati, torej v nasprotju s sistemom obdavčitve po tem zakonu, ni možno upoštevati kot davčno priznane odhodke po 29. členu ZDDPO-2.

---

<sup>45</sup> ZDDV-1 v 66. členu določa, da davčni zavezanec ne sme odbiti vstopnega DDV od:

- jaht in čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo, zasebnih zrakoplovov, osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, razen od plovil oziroma vozil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevozov s taksiji, dajanja v najem in zakup in za nadaljnjo prodajo, vozil, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje v skladu z veljavnimi predpisi ter kombiniranih vozil za opravljanje dejavnosti javnega linijskega in posebnega linijskega prevoza in osebnih specialnih vozil, prilagojenih izključno za prevoz pokojnikov;
- stroškov za reprezentanco (pri čemer se kot stroški za reprezentanco štejejo zgolj stroški za pogostitev in zabavo ob poslovnih ali družabnih stikih), stroškov za prehrano (vključno s pijačo) ter stroškov za nastanitev.

<sup>46</sup> V skladu s 63. členom ZDDV-1 ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki je ga dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oziroma storitev, če je to blago oziroma storitve uporabil oziroma jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

- (8d) Fiktivni račun – dobava blaga ali storitev s strani »missing trader«<sup>47</sup> družbe ni bila opravljena.

Ko davčni organ ugotovi, da »missing trader« družba dejansko ni opravila dobave blaga ali storitev (račun pa je bil izdan), prejemniku računa zavrne odbitek DDV, ki tega DDV, ko ga evidentira med stroške oziroma odhodke, prav tako ne more upoštevati kot davčno priznanega odhodka. To velja za primere, ko na računu zaračunane dobave blaga ali storitev dejansko ni bilo, in tudi v primeru, ko je bila dobava blaga ali storitev sicer opravljena, vendar pa dokazano ne s strani »missing trader« družbe, ampak s strani »neznane« osebe (delo opravljeno v lastni režiji, delo na črno, dobavo opravi drugi zavezanec). V obeh primerih gre namreč za fiktivni račun, ki nima podlage v dejanskem poslovnem dogodku, zato je DDV na računu obračunan nezakonito. Prejemnik računa bi moral takšen račun zavrni.

- (8e) Uporaba »missing trader« družb v shemi utaj DDV (davčni vrtiljak).

Če davčni organ davčnemu zavezancu – prejemniku računa od »missing trader«-ja v postopku DIN ne prizna vstopnega DDV, ki mu je bil zaračunan na računih »missing trader«-ja, na podlagi tega, ker so obstajale objektivne okoliščine, da je le-ta vedel oziroma bi moral vedeti, da dobavitelj blaga ali storitve DDV ni plačal, ta DDV ne predstavlja davčno priznanega odhodka. V postopku DIN naloženo plačilo vstopnega DDV oziroma zavrnen zahtevek za vračilo DDV, ki ga zavezanec za davek evidentira med stroške oziroma odhodke, predstavlja davčno nepriznane odhodke v smislu splošnega določila iz 29. člena ZDDPO-2, glede na okoliščine posameznega primera pa tudi po 10. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2.

- (8f) Nepravilno obračunan DDV davčnega zavezanca iz druge države članice.

V praksi prihaja do situacij, ko davčni zavezanec iz druge države članice nepravilno obračuna DDV od dobave blaga znotraj Skupnosti ali opravljene storitve, čeprav je od opravljene transakcije treba DDV obračunati po slovenski DDV zakonodaji.

Davčni zavezanec tujega DDV ne more odbiti, ampak je upravičen do vračila nepravilno obračunanega tujega DDV in lahko zahteva vračilo DDV od davčnega zavezanca, ki mu ga je zaračunal. V skladu z navedenim obračunani tuji DDV ne more predstavljati davčno priznanega

---

<sup>47</sup> »Missing trader« je gospodarski subjekt oziroma družba, ki je registrirani davčni zavezanec za DDV in ki z goljufivim namenom pridobiva blago ali storitve ali to simulira brez plačila DDV in dobavlja to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne plača davčni upravi. Gre za navidezne družbe, ki so si z lažno izjavo, da bodo začele opravljati gospodarsko aktivnost, zaradi česar se morajo registrirati za DDV, preslepile davčni organ, pridobile veljavno identifikacijsko številko za namene DDV in jo potem zlorabile za namene davčne utaje. Tovrstne družbe ponavadi vodijo t. i. »slamnat« direktorji (osebe, ki so vodene s strani drugih oseb in dejansko same ne opravljajo funkcije zakonitega zastopnika družbe in ne sklepajo poslov po svoji volji), ki po navodilu nekoga drugega izdajajo račune. »Missing trader« podjetje je ključni člen v verigi utaje DDV, kajti brez njega tovrstna utaja ni možna, pri tem pa je ključnega pomena to, da »missing trader« podjetje samo brez drugih udeležencev utaje DDV ne more izvesti. Zato gre v teh primerih vedno za organizirano davčno utajo, kjer sodeluje eno ali več poslujočih podjetij ali fizičnih oseb (Uredba Komisije (ES) št. 1925/2004).

odhodka. Davčni zavezanec namreč za zaračunan tuj DDV lahko zahteva vračilo, zato izkaže terjatev za nepravilno zaračunan tuj DDV.

- (8g) Primer dvojne obdavčitve.

Če davčni zavezanec nima pravice do povračila tujega DDV (opravlja na primer oproščeno dejavnost), je DDV, ki je bil obračunan v drugi državi članici v skladu z nacionalnimi predpisi, davčno priznan odhodek v skladu z določbami ZDDPO-2, ker ga je zavezanec dolžan plačati in je v tem smislu tudi potreben za pridobivanje prihodkov.

- (9) Zavezanec sprašuje glede uveljavljanja neodbitnega DDV kot davčno priznanega odhodka, in sicer konkretno, ali se DDV, ki se po četrtem odstavku 67. členu ZDDV-1<sup>48</sup> ne sme odbiti, lahko obravnava kot davčno priznan odhodek v skladu z 29. in 30. členom ZDDPO-2.

Splošno davčno pravilo vključuje osnovno predpostavko, da se davki in druge predpisane dajatve obračunavajo in plačujejo v skladu z zakoni, ki jih določajo. Zato odhodkov iz naslova DDV, ki je bil zavezancu zaračunan od osebe, ki ga po ZDDV-1 ne sme izkazati, torej v nasprotju s sistemom obdavčitve po tem zakonu ni možno upoštevati kot davčno priznanih odhodkov po 29. členu ZDDPO-2.

- (10) Ali se šteje storitev, ki jo javno podjetje opravi brezplačno za občino (ker je občina 100% lastnik javnega podjetja, se to šteje za prikrito izplačilo dobička<sup>49</sup>), za javno podjetje kot davčno nepriznan odhodek?

Dohodki, ki so podobni dividendam, vključno s prikritim izplačilom dobička, se pri ugotavljanju davčne osnove obravnavajo kot davčno nepriznani odhodki, kot je izrecno določeno v 1. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2.

- (18) Ali so rezervacije, ki jih gospodarska družba oblikuje v skladu s splošnimi pogoji iz SRS 10 (2006), vendar pa ne spadajo med tiste rezervacije, ki so izrecno našteje v drugem odstavku 20. člena ZDDPO-2, davčno priznane?

---

<sup>48</sup> ZDDV-1 v četrtem odstavku 67. člena določa, da davčni zavezanec, če prejme račun, na katerem je izkazan DDV od osebe, ki ga po tem zakonu ne sme izkazati, ne sme odbiti izkazanega DDV, ne glede na to, ali nepooblaščen oseba ta DDV plača.

<sup>49</sup> Po 7. točki prvega odstavka 74. člena ZDDPO-2 se za dohodke, podobnim dividendam šteje tudi prikrito izplačilo dobička, ki se opravi osebi (tudi osebi, ki ni zavezanec po ZDDPO-2), ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec prej opredeljeni osebi, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena ZDDPO-2, ali plačila za sredstva ali storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene. Za prikrito izplačilo dobička se štejejo tudi obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša priznana obrestna mera iz 19. člena tega zakona, in obresti od presežka posojil iz 32. člena ZDDPO-2.

Rezervacije, ki so taksativno našteje v drugem odstavku 20. člena ZDDPO-2 so priznane v višini 50 % oblikovanih rezervacij. Rezervacije, oblikovane v skladu s SRS (2006) oziroma MSRP, ki v drugem odstavku 20. člena niso izrecno našteje, pa so na podlagi splošne določbe 12. člena ZDDPO-2 davčno priznane v celoti. DURS na tem mestu dodaja, da bo davčni organ v vsakem konkretnem primeru presojal, ali so izpolnjeni pogoji za oblikovanje rezervacij, ki so določeni z računovodskimi standardi.

Po določbah SRS 10 (2006) in MRS 37 se namreč rezervacije oblikujejo tudi za druge namene in ne le za namene, ki so našteje v drugem odstavku 20. člena ZDDPO-2. Tako se v skladu z računovodskimi standardi rezervacija pripozna, če:

- obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza,
  - je verjetno, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi,
  - je mogoče zanesljivo oceniti znesek obveze.
- (21) Ali so prispevki za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje davčno priznani stroški?

Z vidika ZDDPO-2 se prispevki za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje, ki so z zakonom predpisana obveznost delodajalca, obravnavajo kot davčno priznani odhodki in se pri ugotavljanju davčne osnove priznajo v obračunanih zneskih, ugotovljenih v skladu z računovodskimi standardi v izkazu poslovnega izida (tretji odstavek 12. člena v povezavi z 29. členom ZDDPO-2). Ne priznajo pa se zamudne obresti od nepravočasno plačanih prispevkov za obvezno dodatno pokojninsko zavarovanje, kot je to izrecno določeno z 8. a-točko prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2, ki pravi, da so obresti od nepravočasno plačanih davkov ali drugih dajatev davčno nepriznani odhodki.

- (22b) Ali so stroški zagotovitve parkirišč za zaposlene, stroški telekomunikacijske in računalniške opreme za zaposlene in stroški manjših ugodnosti za zaposlene, ki se po 39. členu ZDoh-2 ne štejejo za boniteto (zato se dohodnina ne obračuna), davčno priznani?

V skladu z 39. členom ZDoh-2 je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. Pri tem tretji odstavek 39. člena ZDoh-2 izrecno določa, da se za boniteto po tem zakonu med drugim ne štejejo:

- ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kakršna je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitev ob praznovanju in drugi podobni primeri zagotavljanja običajnih ugodnosti,
- uporaba parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu, ter
- uporaba telekomunikacijske in računalniške opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu.

Iz določb ZDDPO-2 izhajajo namen zakonodajalca, da strošek podjetja, ki nastane v zvezi z zasebno rabo, ni davčno priznan. Hkrati zakon nakazuje, da so stroški za zasebno rabo boniteta, ki je po določbah ZDoh-2 kot dohodek iz delovnega razmerja obdavčena, pri tem pa je za navedene tri vrste dohodkov, za katere zavezanec sprašuje, ZDoh-2 izrecno določil, da ne gre za bonitete. Če bi določil, da gre za bonitete, ki niso obdavčene (to bi pomenilo, da je davčna stopnja enaka 0), bi bili ti stroški lahko v celoti tudi davčno priznani odhodki. Zadoščeno bi bilo pogoju, da so dohodki enkrat obdavčeni (čeprav po stopnji 0 %), kar je bilo temeljno izhodišče zakonodajalca pri pripravi ZDDPO-2 in ZDoh-2.

Tako bi ob upoštevanju določb 30. in 35. člena ZDDPO-2 ter 39. člena ZDoh-2, pa tudi ob opredelitvi, da gre v teh treh navedenih primerih za druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, lahko sklepali, da se stroški teh treh dohodkov, štejejo med davčno nepriznane odhodke, razen če davčni zavezanec zagotovi podatke o uporabi teh sredstev za zasebne in poslovne namene. V tem primeru le del stroškov za zasebne namene ne predstavlja davčno priznanih odhodkov. Na tako opredeljevanje davčno priznanih oziroma nepriznanih odhodkov nakazuje tudi tretji odstavek 30. člena ZDDPO-2, ki določa, da se ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje, priznajo, če gre za odplačno rabo, vendar največ do višine plačila oziroma povračila. Ta tudi določa, da se stroški sredstev v lasti ali najemu zavezanca, ki se nanašajo na zasebno življenje, nastali med uporabo teh sredstev za zasebno rabo, ne priznajo sorazmerno takšni rabi.

Če davčni zavezanec ne zagotavlja ločenih evidenc za zasebne in poslovne namene oziroma tako zagotavljanje ni mogoče, je navedene odhodke treba presojati še po drugih merilih, predvsem z upoštevanjem določb 29. člena ZDDPO-2 ter z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin v vsakem posameznem primeru.

- (23a) Zavezanec sprašuje, v katerih primerih se zavarovalne premije, ki jih pravna oseba kot sklenitelj zavarovalne pogodbe plačuje za življenjsko zavarovanje, lahko štejejo kot dohodek davčnega zavezanca v skladu z veljavno zakonodajo. Ali je premija za rizično življenjsko zavarovanje davčno priznan dohodek pravne osebe, če je sklenitelj/plačnik premije pravna oseba in zaposleni/delojemalec oziroma njegov družinski član upravičenec po zavarovalni pogodbi, pri čemer navaja, da predstavljajo premije stimulacijo (boniteto) za zaposlenega, od katere se plačuje davek od osebnih prejemkov oziroma dohodnina.

**Rizično življenjsko zavarovanje** se sklenuje, da se ob morebitni smrti zavarovane osebe med pogodbenim trajanjem zavarovanja upravičencu izplača zavarovalna vsota za primer smrti. Zavarovalnica se obveže izplačati upravičencu to vsoto, če zavarovana oseba umre med trajanjem zavarovanja. Če zavarovana oseba doživi dogovorjeno dobo trajanja zavarovanja, je zavarovalnica prosta vseh obveznosti. S pogodbo rizičnega življenjskega zavarovanja je lahko zavarovana samo ena oseba. Ta oblika življenjskega zavarovanja ne vsebuje varčevalne komponente, temveč le zavarovalno.

Pri presoji, ali so zavarovalne premije, ki jih za delojemalca plačuje delodajalec, pri čemer zavarovalna vsota pripada delodajalcu, davčno priznani odhodek, je treba upoštevati določbo 29. člena ZDDPO-2, ki v prvem odstavku določa, da se za ugotavljanje dobička priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Torej če zavarovalna vsota pripada zavarovalcu (pravni osebi), so plačane zavarovalne premije davčno priznani odhodki, saj s plačilom le-teh nastanejo pravni osebi prihodki.

V skladu z določbo prvega odstavka 39. člena ZDoh-2 je boniteta vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo. V skladu z določbo 6. točke drugega odstavka tega člena so med bonitete vključene tudi zavarovalne premije in podobna plačila. Boniteta v smislu navedene določbe je zavarovalna premija le, če zavarovalna vsota pripade delojemalcu. Če je upravičenec do zavarovalne vsote delodajalec, plačane premije ne veljajo za boniteto po tej določbi. V skladu s tretjim odstavkom 35. člena ZDDPO-2 se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po ZDoh-2. Iz tega izhaja, da so zavarovalne premije, ki jih za delojemalca plačuje delodajalec, če zavarovalna vsota pripade delojemalcu, lahko davčno priznan odhodek, ker so obdavčene po ZDoh-2.

- (23b) Isto vprašanje kot pri vprašanju (23a) je zavezanec zastavil za primer naložbenega življenjskega zavarovanja.

**Naložbeno življenjsko zavarovanje** združuje življenjsko zavarovanje in varčevanje, ki je vezano na gibanje vrednosti enot premoženja izbranih naložbenih skladov. Zavarovalec prevzame naložbeno tveganje, ki je povezano s spremembo vrednosti teh enot. Ob smrti zavarovane osebe med trajanjem zavarovanja se izplača najmanj zajamčena zavarovalna vsota za primer smrti (oziroma vrednost premoženja, če je ta višja od zavarovalne vsote), ob doživetju pa prejme upravičenec za doživetje zavarovalno vsoto, ki je enaka vrednosti privarčevanega premoženja v izbranih naložbenih skladih. Za naložbeno življenjsko zavarovanje je značilno nalaganje dela premije v vzajemne sklade in odvisnost višine končnega izplačila od njihove donosnosti med zavarovalno dobo.

Vplačane premije za naložbeno življenjsko zavarovanje se v poslovnih knjigah davčnega zavezanca ne izkazujejo kot odhodek oziroma strošek, saj to niso plačila, ki bi zmanjševala njegovo premoženje (če je upravičenec do zavarovalne vsote davčni zavezanec, ki je premijo vplačal). Po vsebini so plačane premije za tovrstno zavarovanje naložbe, saj bodo iz njih izhajale gospodarske koristi, povezane z njo, zato morajo biti izkazane v poslovnih knjigah davčnega zavezanca kot dolgoročne terjatve do zavarovalnice.

Ob prejemu zavarovalne vsote se razlika med prejetim zneskom in izkazano vrednostjo naložbe v poslovnih knjigah zavezanca evidentira kot finančni prihodek. Plačane premije življenjskega zavarovanja, če je upravičenec do zavarovalne vsote davčni zavezanec, ki je premijo plačal, ne glede na to, ali se plačujejo vsak mesec ali v enkratnem znesku, po vsebini niso stroški oziroma

odhodki tekočega obdobja, ampak so dolgoročne naložbe oziroma dolgoročne terjatve do zavarovalnic. Navedeno pojasnilo se uporablja za zavarovanja sklenjena od 1. 1. 2007 dalje.

Če je upravičenec do zavarovalne vsote delojemalec, se ob upoštevanju drugega in tretjega odstavka 35. člena ZDDPO-2 plačane premije tudi v primeru naložbenega življenjskega zavarovanja davčno priznan odhodek zavarovalca – pravne osebe, ker so obdavčene po ZDoh-2 kot boniteta.

### **Delno priznani odhodki**

- (3) Zavezanec navaja, da so nekateri zaposleni člani v nadzornih svetih drugih družb, v katerih ima ta družba lastniški delež. Ali so potni stroški, ki jih na podlagi potnega naloga izplača družba svojemu zaposlenemu, ki se udeleži seje nadzornega sveta druge družbe, v kateri ima ta družba lastniški delež, davčno priznan odhodek v skladu s 26. členom ZDDPO-2 in prvim odstavkom 9. člena Pravilnika o izvajanju ZDDPO-2? Enako vprašanje velja za primer, ko bi bil zaposleni v tej družbi tudi prokurist v drugi družbi, v kateri ima ta družba lastniški delež.

Plačilo članom nadzornega sveta je urejeno v 284. členu ZGD-1, ki določa, da se članom nadzornega sveta za njihovo delo lahko zagotovi plačilo ali udeležba pri dobičku, kar določi statut ali skupščina. Plačilo mora biti v ustreznem razmerju z nalogami članov nadzornega sveta. V skladu z navedenim vsaka družba s statutom oziroma s sklepom skupščine določi plačila članom svojega nadzornega sveta. Plačila članom nadzornega sveta posamezne družbe so stroški poslovanja te družbe, kot davčno priznani odhodki pa se po določbi 31. člena ZDDPO-2 upoštevajo v višini 50 % obračunanih stroškov.

Na podlagi navedenega se družbi, ki ima lastniški delež v drugi družbi, praviloma ne morejo priznati odhodki iz naslova povračil potnih stroškov zaposlenemu, ki jih je le-ta imel neposredno v vlogi člana v nadzornem svetu druge družbe. Enako velja glede vprašanja priznavanja odhodkov v primeru, ko bi bil zaposleni v tej družbi tudi prokurist druge družbe, v kateri ima ta družba lastniški delež.

Po določbah ZGD-1 družbo zastopa in predstavlja uprava družbe, družba pa lahko podeli upravičenje za zastopanje ali prokuro tudi eni ali več osebam po postopku, določenem v aktu o ustanovitvi družbe. Glede na navedeno se stroški prokurista, izplačani v skladu s pogodbo o zastopanju družbe, štejejo za stroške družbe, ki jo prokurist zastopa in se štejejo med odhodke, ki so potrebni za pridobitev prihodkov te družbe.

- (11) Kako se davčno obravnavajo darila z logotipom, ki jih zavezanci delijo na sejnih ali otvoritvah v smislu, da reklamirajo svoje proizvode ali storitve?

ZDDPO-2 v drugem odstavku 31. člena določa, da se za stroške reprezentance štejejo stroški za pogostitev, zabavo ter darila (z logotipom ali brez) ob poslovnih stikih zavezanca s poslovnimi partnerji. Iz navedenega izhaja, da se tudi darila z logotipom obravnavajo kot stroški reprezentance.

Reklamni stroški so stroški, ki se nanašajo na javno obveščanje o davčnem zavezancu in se po določitih SRS (2006) uvrščajo med stroške storitev. Iz sodbe Vrhovnega sodišča RS, opr. št. Ru 49/95, z dne 8. 3. 1996 izhaja, da propagiranje – reklamiranje v gospodarstvu označuje vizualno, akustično, kombinirano ali kakršnokoli drugo organizirano širjenje in populariziranje proizvodov in storitev preko sredstev ekonomske propagande in publicitete zaradi pridobitve kupcev oziroma potrošnikov. S propagandnim sporočilom se v kakršnikoli obliki in na kakršenkoli način izvabi pozornost, interes, vtis v spomin, želja in končno odločitev potrošnika za nakup. Propagiranje v tržnem gospodarstvu je nujna in neizogibna oblika dejavnosti gospodarskega subjekta, ki sploh želi plasirati svoje proizvode in storitve na trgu potrošnikom, saj se ti lahko odločijo zanje le, če so z njimi in z njihovimi lastnostmi seznanjeni. Zato so stroški propagande odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po določbah ZDDPO-2.

ZDDPO-2 posebej ne določa kriterija, kdaj se določeno darilo z logotipom šteje kot reprezentanca ali kot reklama. So pa definicija in pogoji za dajanje daril manjših vrednosti v okviru opravljanja dejavnosti določeni v ZDDV-1, kar je lahko v pomoč. Pri darilih tako ZDDV-1 (točka b) drugega odstavka 7. člena predpisuje naslednje pogoje, ki jih mora davčni zavezanec izpolnjevati, da mu od daril ni treba obračunati DDV, in sicer: da se darila dajejo v okviru opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, da se dajejo občasno, da se ne dajejo istim osebam in da vrednost posameznega darila ne preseže 20 EUR.

Na podlagi navedenega se darila (na primer svinčniki, kape, majice, vžigalniki, obeski za ključe in podobni izdelki relativno nižjih vrednosti) z reklamo vsebino (na primer logotipom zavezanca), ki jih zavezanci kot propagandni material za propagiranje svoje dejavnosti, svojih proizvodov ali storitev, delijo na sejnih ali otvoritvah obiskovalcem, lahko štejejo kot strošek reklame in ne kot strošek reprezentance.

- (25) Zavezanec sprašuje, ali lahko kot strošek reprezentance upošteva napitnino, ki jo dodatno k znesku po računu za poslovno večerjo plača njegova zaposlenka. Navaja, da mu poleg računa priloži slip, iz katerega je razvidno, da je plačala tudi napitnino.

Ob pogostitvi poslovnih partnerjev se stroški gostinskih storitev v okviru stroškov reprezentance<sup>50</sup> lahko upoštevajo na podlagi računov, izstavljenih za gostinske storitve, ki skupaj z drugo dokumentacijo verodostojno izkazujejo, da so stroški dejansko nastali v razmerju s poslovnimi partnerji. Napitnine, ki niso vključene v ceno storitve in izkazane na računu, ali kakršnakoli plačila brez računa ne morejo biti upoštevana med stroški reprezentance.

---

<sup>50</sup> Reprezentanci stroški, ki se nanašajo na stroške za pogostitev, se v skladu s 14. in 16. SRS (2006) razvrščajo med stroške storitev.



DURS še dodaja, da če bi med stroške reprezentance všteli napitnino, plačano mimo računa za pogostitev, bi bilo to v nasprotju s 3. točko prvega odstavka in 2. točko drugega odstavka 30. člena ZDDPO-2, v skladu s katerimi se kot davčno nepriznani odhodki med drugim obravnavajo tudi stroški, ki se nanašajo na zasebno življenje drugih oseb (razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčena po zakonu, ki ureja dohodnino).

### **Obresti od presežka posojil**

- (28) Zavezanec prosi za pojasnilo v zvezi z 32. členom ZDDPO-2, ki na enak način kot 25. člen ZDDPO-1 opredeljuje tanko kapitalizacijo, vendar ZDDPO-2 v prvem odstavku 32. člena dodaja: »razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba«. Zanima ga, kakšna formalna in vsebinska dokazila so potrebna za navedeno dokazovanje.

V obrazložitvi Predloga ZDDPO-2 je navedeno: »Predlog zakona ohranja institut tako imenovane tanke kapitalizacije, ki je urejen že v veljavnem zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, kakor tudi pravilo glede omejevanja priznavanja obresti kot odhodkov z določitvijo fiksnega razmerja med dolgom in kapitalom posojilojemalca (glede na to, koliko posojil zagotavlja kvalificirani družbenik in kolikšna je njegova udeležba v posojilojemalcu), ki je uporabljeno oziroma ohranjeno zaradi pravne varnosti zavezancev, ki so na podlagi določenega razmerja vnaprej seznanjeni s tem, kdaj se jim obresti od posojil kvalificiranega delničarja oziroma družbenika ne bodo priznale kot odhodki. Predlaga pa se dopolnitev, po kateri se obresti priznajo kot odhodek, če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. To pa ne pomeni, da bo davčni organ v vseh primerih ugotavljal, ali bi neodvisna (nepovezana) banka ali druga nepovezana oseba dala posojilo (morebiti) prezadolženemu zavezancu, bo pa dopuščena možnost zavezancu, da dokaže, da ne daje prednosti financiranju z dolgom zaradi doseganja davčno ugodnejše obravnave, kar obravnava obresti nasproti obravnavi dividend je, ampak se je za tako financiranje odločil na primer iz ekonomskih razlogov. Predlagatelj ocenjuje, da je s predlagano ureditvijo v zadostni meri zaščiten davčna osnova, pravica zavezanca, predlagani sistem pa je primeren tudi z vidika davčnega administriranja«.

Kako bo zavezanec dokazoval, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, bo odvisno od dejstev in okoliščin sklenjenega posojilnega posla in bo obravnavano od primera do primera, zato se dokazovanje ne da vnaprej v celoti natančno določiti. Vsekakor bo treba upoštevati pogoje, ki veljajo na trgu med sklenitvijo posojilne pogodbe, ob upoštevanju višine posojila, roka, valute ... Pri tem je bistveno, da bo davčni zavezanec lahko dokazal, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah lahko dobil posojilo od nepovezanega posojilodajalca oziroma da bi bil posojilodajalec pripravljen primerljivo posojilo ob primerljivih pogojih odobriti tudi nepovezani osebi. Nepovezani posojilodajalci pri sklepanju posojilnih pogodb upoštevajo temeljno ekonomsko načelo: ne odobravajo posojil, ki bi pomenila čezmerno zadolžitev posojilojemalca in s tem veliko tveganje, da posojilo z obrestmi ne bo

vrnjeno, ter hkrati zahtevajo ustrezna zavarovanja ob neizpolnitvi poplačila posojila (glavnice in obresti), in to v obliki sklenitve zavarovalne police, hipoteke, predložitve bianko menic ...

DURS kot primere, kakšna formalna in vsebinska dokazila bodo potrebna za dokazovanje, ali bi zavezanec lahko presežek posojil dobil od neodvisne, nepovezane osebe, navaja:

- ponudba, predpogodba ali sklep banke ali druge nepovezane osebe, iz katere nedvoumno izhaja, da bi bila pripravljena zavezancu glede na njegovo strukturo sredstev in obveznosti (bonitetno oceno) odobriti posojilo pod enakimi ali primerljivimi pogoji in v istem času, kot je pridobil posojilo od povezane osebe,
- posojilna pogodba banke ali druge nepovezane osebe, iz katere je razvidno, da je zavezanec v času, ko je prejel posojilo od povezane osebe, pod enakimi pogoji prejel tudi posojilo od banke ali druge nepovezane osebe oziroma da je posojilodajalec ob enakih ali podobnih pogojih odobril posojilo drugi nepovezani osebi,
- drugo dokazilo, iz katerega izhaja, da so banke ali druge nepovezane osebe zavezancem posameznih dejavnosti, kot primer navajajo zavezance storitvenih dejavnosti, ki imajo minimalna osnovna sredstva v bilanci stanja, pripravljene odobriti posojilo pod enakimi pogoji, kot so ga pridobili od povezanih oseb. Storitvena dejavnost je namreč lahko sposobna podpirati raven dolga, ki je nesorazmerna njenemu lastniškemu kapitalu. Njena zmožnost najemanja posojil je bolj povezana z možnostjo doseganja zadostnih prihodkov, ki pokrivajo finančne obveznosti.

Pri preučevanju obravnavanega posojilnega posla bo zelo pomembno to, da bodo pogodbeni pogoji zelo natančno opredeljeni, kot to velja v razmerjih med nepovezanimi osebami, da bodo jasno določene pravice in obveznosti posamezne stranke v poslu in posledice, če katera stranka ne bo uresničevala svojih pravic oziroma obveznosti, kakor tudi samo izvajanje pogodbenih določil.

### **Amortizacija**

- (4) Ali se določba drugega odstavka 33. člena ZDDPO-2 uporablja tudi za amortizacijo, ki je bila začeta še v času uporabe določb ZDDPO ter ZDDPO-1?

Določba drugega odstavka 33. člena ZDDPO-2, ki omogoča, da se sredstvo za davčne namene dokončno amortizira, se uporablja tudi za vsa sredstva, ki so se začela amortizirati v času uporabe določb ZDDPO ter ZDDPO-1, če po stanju na dan 1. 1. 2006 še niso bila v celoti amortizirana za poslovne namene, torej so še izkazovala neodpisano vrednost.

Določba, da se v primeru obračunavanja amortizacije za poslovne namene po višjih stopnjah od stopenj, ki so priznane za davčne namene, presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjem davčnem obdobju, je bila uveljavljena z ZDDPO-1B, ki je začel veljati 1. 1. 2006.

Tako je po uveljavitvi ZDDPO-1B že za leto 2006 veljalo, da se, če je stopnja amortizacije za poslovne namene višja kot za davčne namene (pogoj za davčne namene je enakomerno časovno amortiziranje), sredstvo, potem ko je za poslovne namene že dokončno amortizirano, za davčne namene še naprej amortizira do dokončnega amortiziranja, razen če zavezanec sredstvo prej odtuji.

- (6) Pravna oseba namerava graditi objekt na zemljišču, ki je last fizične osebe, ki je hkrati družbenik in direktor družbe. Ali je obračunana amortizacija od zgradbe davčno priznan strošek?

Pri ugotavljanju davčne osnove po ZDDPO-2 se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, če ta zakon ne določa drugače. Pri tem se po splošnem davčnem pravilu iz 29. člena ZDDPO-2 priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.

Ob upoštevanju navedenega in v skladu s 33. členom ZDDPO-2 se za davčne namene amortizacija prizna kot odhodek v znesku, ki je izkazan v računovodskih izkazih v skladu z računovodskimi standardi, vendar največ do zneska, obračunanega z metodo enakomernega časovnega amortiziranja in določenih najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka 33. člena ZDDPO-2.

- (27) Zavezanec je zastavil vprašanje o davčni obravnavi stroška amortizacije po določbah ZDDPO-2, saj je v člankih strokovne javnosti zaslediti dve različni razlagi davčnega upoštevanja stroškov amortizacije.

DURS odgovarja, da se amortizacija prizna v »obračunanem« znesku, kar pomeni, da amortizacija za davčne namene ne more biti višja od amortizacije za poslovne namene.

V skladu s 33. členom ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. 1. 2007, se amortizacija prizna kot odhodek v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja in najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena.

Izjema v zvezi z navedeno določbo pri obračunu amortizacije za leto 2007 velja le za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, za katere se je začela obračunavati amortizacija v letu 2006, ko so bile amortizacijske stopnje za davčne namene neodvisne od stopenj amortizacije za poslovne namene. To pomeni, da so bile amortizacijske stopnje za davčne namene lahko višje od amortizacijskih stopenj za poslovne namene, vendar ne višje od predpisane najvišje letne amortizacijske stopnje, ki so bile določene v četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1. Torej če se je zavezanec odločil, da je za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, ki jih je začel amortizirati v letu 2006, amortizacija za

davčne namene višja od amortizacije za poslovne namene, s takim obračunom lahko nadaljuje tudi v letu 2007. Za sredstva, ki so se začela amortizirati pred 1. 1. 2007, se namreč v skladu z določbo 80. člena ZDDPO-2 za davčne namene uporabljajo stopnje, ki so se uporabljale pred 1. 1. 2007, tudi če so po določbah ZDDPO-2 predpisane nižje ali višje stopnje, kot so bile določene z ZDDPO ali ZDDPO-1. Stopnje amortizacije, ki so bile uporabljene v prvem letu obračunavanja amortizacije, če niso presegale stopenj s takrat veljavnim zakonom o obdavčenju, se za davčne namene uporabljajo v celotni dobi amortiziranja ne glede na to, če je po določbah novega zakona o obdavčenju določen nižji odstotek najvišje letne amortizacijske stopnje, ki se kot odhodek prizna za davčne namene.

Določbo, po kateri se je davčna amortizacija priznavala neodvisno od poslovne, je uvedla novela ZDDPO-1, ZDDPO-1B. Z navedeno določbo se je zavezancem, vendar samo v letu 2006, omogočalo davčno priznavanje stroškov amortizacije, obračunanih na način in po stopnjah, določenih v prvem, drugem in četrtem odstavku 26. člena ZDDPO-1, tudi če so za poslovne namene obračunali amortizacijo po nižjih stopnjah ali če so obračunali amortizacijo, na primer po funkcionalni metodi, ko proizvodnje v tem letu ni bilo in se amortizacija ni obračunala.

DURS še dodaja, da je že za leto 2006 po uveljavitvi ZDDPO-1B (velja pa tudi po določbah ZDDPO-2) veljalo, da če je stopnja amortizacije za poslovne namene višja kot za davčne namene, se sredstvo, potem ko je za poslovne namene že dokončno amortizirano, za davčne namene še naprej amortizira do dokončnega amortiziranja, razen če zavezanec sredstvo prej odtuji. Če se sredstvo odtuji, se prihodki in odhodki za davčne namene, ki se vključujejo v davčno osnovo, izračunajo ob upoštevanju davčnih vrednosti (nabavna vrednost zmanjšana za amortizacijo, obračunano na način in po stopnjah iz ZDDPO-1 ali ZDDPO-2) teh sredstev in ne knjigovodskih vrednosti.

- (22a) Ali se pojasnilo navedeno pod alinejo (27) nanaša tudi na amortizacijo naložbenih nepremičnin in je davčno priznana amortizacija naložbenih nepremičnin, ki so se začela amortizirati v letu 2006, lahko višja od amortizacije za poslovne potrebe?

Pojasnilo navedeno pod alinejo (27) se nanaša tudi na amortizacijo naložbenih nepremični, če so bile zgrajene oziroma so se dejansko začele amortizirati v letu 2006. To pa ne velja za naložbene nepremičnine, ki so bile v skladu z določbami novih SRS (2006), po stanju na dan 1. 1. 2006, prerazporejene iz opredmetenih osnovnih sredstev med naložbene nepremičnine.

- (30) Ali se ob spremembi pričakovane dobe koristnosti amortizacija, obračunana po spremenjeni amortizacijski stopnji, prizna kot odhodek in se takšna sprememba tudi za davčne namene ne šteje kot sprememba metode enakomernega časovnega amortiziranja?

V skladu s SRS (2006) podjetje za lastne potrebe samostojno določi metodo amortiziranja opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev, letne amortizacijske stopnje in razporeditev letne amortizacije na posamezna obračunska obdobja. Izbrano metodo amortiziranja

mora podjetje dosledno uporabljati iz obračunskega obdobja v obračunsko obdobje. Ne glede na izbrano metodo je po SRS 13.11, ki je vsebinsko povezan tudi s SRS 1.18 in 2.24, ob sestavljanju končnih obračunov amortizacije za vsako poslovno leto pri pomembnejših postavkah treba preverjati dobo koristnosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev ter glede na to preračunati amortizacijske stopnje, če so pričakovanja bistveno drugačna od ocen. Taka sprememba, ki mora biti ustrezno utemeljena glede na bistvene spremembe okoliščin, na katerih je temeljila prvotna ocena dobe koristnosti sredstva, se obravnava kot sprememba računovodske ocene po prvem odstavku 9. točke Uvoda v SRS. Učinek spremembe ocenjene dobe koristnosti pa vpliva na obračunano amortizacijo v tekočem obdobju in v vsakem prihodnjem obdobju v preostali dobi koristnosti sredstva.

Na podlagi navedenega se sprememba amortizacijske stopnje, ki je posledica utemeljene spremembe prvotno ocenjene dobe koristnosti, ne šteje za spremembo metode enakomernega časovnega amortiziranja, zato se tako obračunana amortizacija prizna tudi za davčne namene. Vendar je tudi ob povečanju amortizacijske stopnje, ki je posledica skrajšanja prvotno ocenjene dobe koristnosti, takšno povečanje omejeno z višino najvišje letne amortizacijske stopnje za posamezno vrsto sredstev, kakor je določeno v petem odstavku 33. člena ZDDPO-2.

### **Plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo**

- (1) Ali lahko podjetje izplačila, ki jih na podlagi dogovora (pogodbe o načinu in pogojih delovanja), mesečno nakazuje sindikatu v dogovorjenem znesku na člana – zaposlenega, prikaže kot dodatno članarino, ki jo plačuje podjetje kot donacijo ali kot kaj drugega?

Če bi šlo v konkretnem primeru za plačilo dodatne članarine, to je za sofinanciranje članarine s strani podjetja, je davčna obravnava z vidika podjetja kot delodajalca, članstvo v sindikatu za zaposlitev pogoj, ki zakonsko ni predpisan. Zato v primeru, da podjetje za svoje zaposlene zagotavlja plačilo članarine sindikatu, to predstavlja boniteto za zaposlenega v skladu z določbami ZDoh-2 in je predmet obdavčitve dohodka iz delovnega razmerja. Z vidika ugotavljanja davčne osnove po ZDDPO-2 se druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, med katera se štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu o dohodnini, priznajo kot odhodek v obračunanem znesku (prvi in tretji odstavek 35. člena ZDDPO-2).

V kolikor bi šlo v konkretnem primeru za plačilo donacije, to je za prispevek podjetja sindikatu za njegovo delovanje (brez kakršnekoli obveznosti vračila ali poravnave na drug način), se odhodki iz tega naslova ne priznajo pri ugotavljanju davčne osnove po 29. členu ZDDPO-2 in kot izrecno določa tudi 9. točka prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2, ki pravi, da so davčno nepriznani odhodki donacije. Prav tako zavezanec ne mora uveljavljati olajšave za donacije po prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2, saj se po navedeni določbi olajšava lahko uveljavlja v predpisani višini le za donacije za določene namene (to je za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne), ki so izplačane za te namene organizacijam, ki so po posebnih predpisih

ustanovljene za opravljanje teh dejavnosti. Dodatno lahko izven donacij za navedene namene po posebni določbi tretjega odstavka 59. člena ZDDPO-2 davčno osnovo znižamo še za donacije političnim strankam, ne pa tudi donacije reprezentativnim sindikatom, kot je to pred uveljavitvijo ZDDPO-2 urejala primerljiva določba 52. člena ZDDPO-1.

- (7) Davčna obravnava povračila stroškov za nakup vinjete v Sloveniji.

Iz pojasnila izhaja, da se povračilo stroškov nakupa vinjete, ki ga delodajalec izplača delojemalcu, napotenemu na službeno potovanje z lastnim avtomobilom, ne všteta v davčno osnovo pod pogojem, da je dokumentirano s potnim nalogom in z računom. Delavcu se pod temi pogoji v koledarskem letu v davčno osnovo ne všteta povračilo stroškov nakupa ene letne ali največ dveh polletnih vinjet. Povračilo stroškov vinjete se torej zaposlenemu ne všteta v davčno osnovo tudi, če je zaposleni za svoj avtomobil že nabavil vinjeto, kasneje pa je bil s tem avtomobilom napoten na službeno potovanje, na katerem je smiselna uporaba cestninske ceste. Torej se v skladu z navedenim obravnava nakup vinjete na dan službenega potovanja ali kadarkoli pred službenim potovanjem.

Z vidika ugotavljanja davčne osnove po ZDDPO-2 se povračilo stroškov nakupa vinjete, ki ga delodajalec pod zgoraj navedenimi pogoji izplača delojemalcu, napotenemu na službeno potovanje z lastnim avtomobilom, šteje za davčno priznan odhodek v obračunanem znesku v skladu s petim odstavkom 35. člena ZDDPO-2.

- (17) Ali je darilo delodajalca, ki ga podari otroku delojemalca (do starosti 15 let) v mesecu decembru in njegova vrednost ne presega 42 EUR davčno priznan odhodek?

35. člen ZDDPO-2, ki ureja plače in druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, v prvem odstavku določa, da se plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače za čas odsotnosti z dela zaradi izrabe letnega dopusta in zaradi drugih odsotnosti z dela delavcev, priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Tretji odstavek 35. člena ZDDPO-2 pa določa, da se kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu o dohodnini.

Vrednost zgoraj navedenega darila se skladno z določbo četrtega odstavka 39. člena ZDoh-2 ne všteta v davčno osnovo delojemalca. Kljub temu gre za davčno priznane odhodke tudi v primeru, če ZDoh-2 določi, da gre za bonitete, ki niso obdavčene (davčna stopnja je enaka 0), ker je zadoščeno pogoju, da se dohodki enkrat obdavčeni (čeprav po stopnji 0 %). Zato bi se odgovor davčnemu zavezancu glasil, da so stroški za darila delodajalca v vrednosti do 42 EUR, podarjenih otrokom delojemalcev do starosti 15 let v mesecu decembru, ki se skladno z določbo četrtega odstavka 39. člena ZDoh-2 ne všteta v davčno osnovo delojemalca, v celoti davčno priznan odhodek.

- (24) Delavec ima v pogodbi o zaposlitvi navedeno, da ima pravico do uporabe službenega osebnega vozila v službene in zasebne namene. Delodajalec za to osebno vozilo plačuje vse stroške, vključno z gorivom. Delavcu se pri plači mesečno obračunava boniteta, za katero se davčna osnova določa v skladu z drugim odstavkom 43. člena ZDoh-2. Zavezanca zanima ali so preostali stroški, povezani z uporabo službenega osebnega vozila v zasebne namene, od 1. 1. 2007 davčno priznani odhodki.

Osnova za obračun bonitete ob uporabi službenega vozila za zasebne namene je določena v drugem odstavku 43. člena ZDoh-2, ki določa, da če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za zasebne namene, se ne glede na dejansko uporabo vozila za zasebne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno za vsak začet koledarski mesec uporabe vozila. Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža za 10 % in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10 %, v naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kakor 500 km v zasebne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način iz prejšnjega stavka, zmanjša za 50 %.

ZDoh-2 v drugem odstavku 43. člena ne vsebuje posebnih določb glede pokrivanja stroškov amortizacije, zavarovanja vozila, stroškov tekočega vzdrževanja in morebitnih drugih stroškov, ki se nanašajo na samo vozilo. Iz navedenega izhaja, da se za zneske teh stroškov znesek bonitete ne poveča. Ti stroški štejejo tudi kot davčno priznani odhodki, in sicer ne glede na število prevoženih kilometrov v zasebne namene, ker je izpolnjen pogoj, da so kot drugo izplačilo v zvezi z zaposlitvijo obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. ZDoh-2 vsebuje posebno določbo glede stroškov goriva: če delodajalec zagotovi gorivo za zasebno rabo, se davčna osnova mesečno poveča za 25 %.

DURS dodaja še, da strošek cestnine ob uporabi službenega vozila za zasebne namene ni strošek, ki bi bil vezan na samo vozilo (kakor je to na primer strošek zavarovanja vozila), zato ni vključen v osnovi za obračun bonitete, ki je določena v višini 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno. Če bi bil znesek vključen, bi moralo biti to v določbah drugega odstavka 43. člena ZDoh-2 posebej navedeno. Ker znesek morebitnih cestnin, ki jih plača delodajalec za zasebne namene delojemalca, ni vključen v osnovo za obračun bonitete za uporabo službenega vozila v zasebne namene, je treba od takšne bonitete dodatno obračunati in plačati dohodnino.

- (32) Vprašanje se nanaša na davčno obravnavo zneska povračil stroškov prehrane, in sicer morajo po nekaterih kolektivnih pogodbah dejavnosti delodajalci delavcem za delo nad dogovorjenim številom delovnih ur v enem dnevu (najpogosteje je to nad 11 ur) delavcu zagotoviti dodaten obrok prehrane. V praksi se pogosto zgodi, da delodajalci v tem primeru prvi obrok zagotovijo v obliki organizirane prehrane, drugi obrok pa izplačajo v višini, ki jo določa kolektivna pogodba.

Upoštevajte Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, ki je začela veljati 1. 1. 2007, DURS odgovarja:

Prvi odstavek 2. člena Uredbe določa neobdavčeni znesek povračila stroškov za prehrano med delom za delojemalca, ki je na delu prisoten štiri ure in več, v znesku 6,12 EUR. Pri organizirani prehrani, ki jo delodajalec delojemalcu zagotovi v obliki toplega obroka, je neobdavčen znesek za delojemalca dejanska vrednost zagotovitve tega obroka, vendar ne več kot 6,12 EUR. Če dejanska vrednost zagotovitve toplega obroka presega 6,12 EUR, se razlika med dejansko vrednostjo zagotovitve toplega obroka ter 6,12 EUR všteva v davčno osnovo delojemalca.

Drugi odstavek 2. člena Uredbe se nanaša na določitev dodatnega zneska neobdavčenega povračila stroškov za prehrano med delom za delojemalca, če je na delu prisoten deset ur ali več, in sicer se za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po osmih urah prisotnosti na delu v davčno osnovo ne všteva 0,76 EUR. V skladu s to določbo dodatni znesek neobdavčenega povračila stroškov za prehrano med delom za delojemalca, ki je na delu prisoten 12 ur, znaša  $4 \times 0,76 \text{ EUR} = 3,04 \text{ EUR}$ .

V konkretnem primeru je neobdavčen znesek za **delavca** vsota dejanske vrednosti zagotovitve toplega obroka (vendar največ 6,12 EUR) ter za vsako dopolnjeno uro prisotnosti na delu po osmih urah prisotnosti na delu 0,76 EUR (če je delavec prisoten na delu deset ur in več).

V zvezi z vprašanjem davčnega priznavanja stroškov prehrane pri **delodajalcu** je pri ugotavljanju davčne osnove za DDPO treba upoštevati, da se:

- v skladu s petim odstavkom 35. člena ZDDPO-2 stroški prehrane med delom priznajo kot odhodek v obračunanem znesku s tem, da se
- po 2. točki drugega odstavka 30. člena ZDDPO-2 stroški za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo ne obravnavajo kot davčno nepriznani odhodki po 3. točki prvega odstavka 30. člena ZDDPO-2, če so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino.

To pomeni, da se pri ugotavljanju davčne osnove po ZDDPO-2 stroški prehrane med delom priznajo v celotnem obračunanem znesku, če je od zneska, ki presega neobdavčeni znesek povračila stroškov za prehrano med delom po Uredbi, obračunana dohodnina v skladu z ZDoh-2.

- (33) Kako ravnati, ko se oblikujejo in v letu 2007 porabijo rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade v višini, ki presega znesek, določen z Uredbo, ki se ne všttevajo v davčno osnovo?

V skladu s 35. členom ZDDPO-2 se jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Pogoji, da bodo priznane v obračunanem znesku, je, da so pri izplačilih v višini nad zneskom po Uredbi, zneski izplačil nad višino po Uredbi obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Od zneskov nad višino po Uredbi bodo morali biti obračunani prispevki za socialno varnost in dohodnina.



**Priloga 6:** Vprašani zavezanec za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Izguba« in odgovora nanju

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Davčna izguba«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	/
2008	/
2007	(1) Pokrivanje izgube.
	(2) Davčna izguba pravne predhodnice.

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

- (1) Zavezanka v zvezi s petim odstavkom 36. člena ZDDPO-2 sprašuje, kaj velja za več kot 50% spremembo lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca v davčnem obdobju in ali gre za več kot 50-% spremembo lastništva v teh dveh v primerih:

Primer 1: Na začetku davčnega obdobja je lastništvo družbe X razdeljeno na družbo A z 51%, družbo B z 48% in na male delničarje z 1% deležem. Med letom se lastniška struktura spremeni: družba A ima 37%, družba B 14% in družba C 49% delež (malih delničarjev ni več).

Primer 2: Je enak opisanemu, s tem da ob koncu leta družba C odproda svoj lastniški delež družbama A in B, ki postaneta edini lastnici družbe X.

DURS pojasnjuje, da se pri ugotavljanju pogoja iz petega odstavka 36. člena ZDDPO-2, »če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50 % glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja«, višina odstotka spremembe lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca izračuna z upoštevanjem razlik v kapitalskih deležih posamičnih lastnikov na podlagi primerjave stanja lastništva na koncu davčnega obdobja s stanjem lastništva na začetku davčnega obdobja, za katero se sestavlja davčni obračun.

Navedeno pomeni, da o več kot 50% spremembi lastništva govorimo, če je po stanju na koncu davčnega obdobja primerjalno s stanjem na začetku davčnega obdobja skupna pozitivna razlika v kapitalskih deležih posamičnih obstoječih oziroma novih lastnikov več kot 50 % (in nasprotno, če po stanju na koncu davčnega obdobja skupna negativna razlika v kapitalskih deležih posamičnih obstoječih oziroma prejšnjih lastnikov znaša več kot 50 %). To pomeni, da gre v obeh opisanih primerih za manj kot 50% spremembo lastništva.

- (2) Družba A1 je ena od pravnih naslednic družbe A. Sklep o razdelitvi družbe A na tri nove družbe je bil sprejet novembra 2001, vpis delitve v sodni register pa je bil aprila 2003. Družba A je do vpisa novih družb v sodni register oddajala svoje davčne obračune za leta 2001, 2002 in 2003 in v vseh izkazala davčno izgubo. Zavezanec sprašuje, ali lahko družba

A1 v Obračunu DDPO za leto 2006 pokriva sorazmerni del davčne izgube pravne predhodnice iz let 2001, 2002 in 2003 po ključu za delitev premoženja novonastalih družb, ki je bil dogovorjen v delitvenem načrtu prenosne družbe.

Pri statusnem preoblikovanju delitve, ki je bila v sodni register vpisana v letu 2003, so nove družbe – pravne naslednice prenosne družbe, ki so v skladu s takrat veljavnim ZDDPO pridobile pravico do pokrivanja pripadajočih davčnih izgub prenosne družbe iz let 2001, 2002 in 2003, upravičene do pokrivanja še nepokritih davčnih izgub iz preteklih let z upoštevanjem določb ZDDPO-1, ki urejajo pokrivanje davčnih izgub iz preteklih let.

Med statusnim preoblikovanjem v konkretnem primeru je davčno izgubo in njeno pokrivanje urejal ZDDPO v 34. in 37. členu. Po teh določbah je davčni zavezanec, ki je v davčnem obračunu tekočega leta izkazal davčno izgubo, to izgubo lahko pokrival z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih letih. Izjema od navedenega, da izgub ni bilo mogoče prenašati v naslednja leta, je bila v 37. členu izrecno določena le za obdavčevanje na podlagi skupinskega davčnega obračuna in za združitve davčnih zavezancev, ne pa tudi za delitve. Po ZDDPO se družbe, nastale s statusnim preoblikovanjem delitve, glede uveljavljanja pravic do pokrivanja pripadajočih davčnih izgub prenosne družbe iz preteklih let obravnavajo po splošnoveljavnih določbah o pokrivanju davčne izgube.

Izgube iz davčnih obdobj pred začetkom uporabe ZDDPO-1 se po prehodni določbi 83. člena tega zakona lahko pokrivajo v skladu s 34. in 36. členom ZDDPO in se za te izgube ne uporablja določba petega odstavka 29. člena ZDDPO-1, ki onemogoča pokrivanje izgub ob večji spremembi lastništva.

Obdobje za pokrivanje izgub iz preteklih let, ki je bilo po ZDDPO omejeno na 5 let, je bilo z novelo ZDDPO-1B podaljšano na 7 let in je treba upoštevati to podaljšanje tudi za pokrivanje izgub iz davčnih obdobj 2000 do 2005. Na podlagi določbe 36. člena novega ZDDPO-2, ki se uporablja od 1. 1. 2007 dalje, se davčna izguba lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih neomejeno (razen v primerih, ki jih zakon drugače ureja), kar po prehodni določbi 84. člena tega zakona velja tudi za izgube iz davčnih obdobj od leta 2000 do leta 2006 (razen pri izgubah iz leta 2006, ki se niso pokrile v skladu s petim odstavkom 29. člena ZDDPO-1).

**Priloga 7:** Vprašanja zavezancev za davek v obdobju od 1. 1. 2007 do 27. 3. 2009 v sklopu »Davčne olajšave« in odgovori nanje

*Tabela: Vprašanja v sklopu »Davčne olajšave«*

Leto	Vprašanje zavezanca za davek
2009	(1) Obravnava izplačil pravne osebe za delovanje sindikata.
	(2) Davčna obravnava premij za kolektivno dodatno pokojninsko zavarovanje za javne uslužbence.
	(3) Zakon o spremembi Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2C).
2008	(4) Uvedba olajšav za investicije.
	(5) Novela ZDDPO-2B.
	(6) Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – pojasnilo oziroma definicija hibridnega in električnega pogona vozila.
	(7) Zakon o dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – novela ZDDPO-2B.
	(8) Vprašanje v zvezi z olajšavo za investicije pri prodaji in povratnem odkupu (»sale and lease back«).
2007	(9) Plačilo premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.
	(10) Uredba o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj.
	(11) Davčne olajšave za denarna nakazila humanitarne pomoči podjetij na posebni račun občine za posamezne namene.
	(12) DDPO in pomoč prizadetim v neurju 18. 9. 2007.
	(13) Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj.
	(14) Davčna olajšava za vlaganja v nepremičnine v letih 2005, 2006 in 2007.
	(15) Investicijska olajšava za vlaganja v opremo v vrednosti do 500 EUR.
	(16) Investicije v tujo nepremičnino.
(17) Davčna olajšava za zaposlitev pripravnikov.	

*Vir: Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009; lastna priredba.*

### **Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj**

- (10) Pojasnilo DURS v zvezi z Uredbo o davčni regijski olajšavi za raziskave in razvoj, ki je bilo objavljeno v Uradnem listu RS, številka 110, z dne 3. 12. 2007. Uredbo je izdala Vlada RS na podlagi prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2 in prvega odstavka 61. člena ZDoh-2. Uredba začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se z dnem, ko Evropska komisija odobri shemo državne pomoči.

MF je na podlagi 100. člena ZDDPO-2 in 3. točke 159. člena ZDoh-2 v Uradnem listu RS številka 90, z dne 5. 10. 2007, izdalo Obvestilo o uveljavitvi in začetku uporabe davčne regijske olajšave za raziskave in razvoj, s katerim obvešča, da sta določbi o regijski olajšavi za leto 2007 začeli veljati in se uporabljati 16. 8. 2007, ker je ta dan Evropska komisija odobrila shemo te olajšave. To pomeni, da se davčna regijska olajšava, ki se obravnava kot državna pomoč, lahko

uveljavlja od 16. 8. 2007 (vključno s 16. 8. 2009) dalje, torej za tiste stroške vlaganj v notranje raziskovalne-razvojne dejavnosti in stroške nakupa raziskovalno-razvojnih storitev, ki so nastali 16. 8. 2007 ali kasneje ter za zneske tistih vlaganj v opremo, ki jo zavezanec uporablja pri notranji raziskovalno-razvojni dejavnosti oziroma stroške amortizacije te opreme, ki so nastali (oziroma se nanašajo) 16. 8. 2009 ali kasneje.

Davčna regijska olajšava je dodatna davčna olajšava v višini 10 % oziroma 20 % vlaganj v raziskovalno-razvojne projekte, ki se lahko uveljavlja poleg splošne olajšave za vlaganja v raziskovalno-razvojne projekte. V letu 2006 so davčno regijsko olajšavo lahko uveljavljala le mikro, majhna in srednje velika podjetja<sup>51</sup>, po novi uredbi pa to olajšavo lahko uveljavljajo vsa podjetja ne glede na velikost (razen izjem iz četrtega odstavka 2. člena Uredbe<sup>52</sup>), in sicer:

- če imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na področjih države, ki imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države do 15 %, v višini 10 % vlaganj v raziskave in razvoj,
- če pa imajo sedež in opravljajo svojo dejavnost na področjih države, ki imajo bruto domači proizvod na prebivalca nižji od povprečja države za več kot 15 %, pa v višini 20 % vlaganj v raziskave in razvoj.

Bistvena vsebinska usmeritev, katera vlaganja lahko štejejo za olajšavo za raziskave in razvoj je, da naj olajšave spodbujajo resnično izvajanje dejavnosti raziskav in razvoja v podjetjih. Za uveljavljanje davčne ugodnosti mora biti prisoten spodbujevalni učinek te ugodnosti na podjetje.

- (13) Zavezanec, ki je gospodarsko interesno združenje, prevzema usklajevanje izvedbe raziskovalnih in razvojnih projektov za skupino podjetij (rezidentov RS). Skupina se s konzorcijsko pogodbo zaveže za izvedbo financiranja za člane konzorcija pomembnih skupnih raziskovalnih in razvojno-tehnoloških projektov, to je: dogovorijo se, da financiranje opravlja posrednik (gospodarsko interesno združenje), ki usklajuje izvedbo projektov, plačuje izvajalce in za člane konzorcija obračunava izvajanje projektov. Skupaj pripravljajo program le-teh, posamezni projekti pa so del razvojnih načrtov ali programov podjetij samih. Po naravi so projekti različni, nekateri vključujejo raziskovalne dejavnosti (kot izvajalci sodelujejo raziskovalne organizacije), nekateri pa so razvojni, aplikativni (razvoj novega ali bistveno izboljšanega proizvoda, tehnologije). Zavezanec v zvezi z uveljavljanjem olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj sprašuje:

---

<sup>51</sup> Upoštevac se kriteriji iz direktive Commission Regulation 364/2004, ki velja od 1. 1. 2005 dalje:

- Mikro podjetje: ima manj kot 10 zaposlenih, letni prihodki in/ali bilančna vsota največ 2 milijona EUR.
- Majhno podjetje: ima manj kot 50 zaposlenih, letni prihodki in/ali bilančna vsota največ 10 milijonov EUR.
- Srednje podjetje: ima manj kot 250 zaposlenih, letni prihodki največ 50 milijonov EUR in/ali bilančna vsota manjša od 43 milijonov EUR.

<sup>52</sup> V četrtem odstavku 2. člena Uredbe je določeno, da se ne uporablja za pomoč dejavnostim železniškega in cestnega prevoza ter za podjetja v težavah, kot jih opredeljujejo Smernice Skupnosti o državni pomoči za reševanje in prestrukturiranje podjetij v težavah (UL C št. 244 z dne 1. 10. 2004, str. 2). V 9. točki te smernice je določeno, da za namene teh smernic Komisija šteje za podjetja v težavah, ko ni zmožno z lastnimi sredstvi ali s sredstvi, ki jih lahko pridobi od svojih lastnikov/delničarjev ali upnikov, preprečiti izgube, ki bi brez zunanega posredovanja državnih organov kratkoročno ali srednjeročno skoraj gotovo ogrozila obstoj družbe.

(13a) Ali lahko podjetja v skladu z ZDDPO-2, in pod kakšnimi pogoji, nakup raziskovalno-razvojnih storitev, izveden na opisani posredni način, uveljavljajo kot davčno olajšavo za vlaganja v raziskave in razvoj (v nadaljevanju RR)?

Olajšavo za vlaganje v RR določa 55. člen ZDDPO-2 in na tej podlagi izdan Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj. Navedeni pravilnik ureja način uveljavljanja davčnih olajšav v skladu s prvim stavkom prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2, podrobneje opredeljuje vrste naložb, ki veljajo za vlaganje v RR, določa obrazec za uveljavljanje teh davčnih olajšav, metodologijo za izpolnjevanje obrazca in način njegove predložitve davčnemu organu.

Zavezanec lahko uveljavlja davčno olajšavo za vlaganja v RR kot zmanjšanje davčne osnove v davčnem obračunu, in to v višini 20 % zneska za raziskovalno-razvojne naložbe. V posameznem obdobju je uveljavljanje olajšave za to vlaganje omejeno z višino davčne osnove, vendar lahko zavezanec neizkoriščen del olajšave prenaša in izkoristi v naslednjih 5 davčnih obdobjih (vsakokrat največ do višine davčne osnove davčnega obdobja).

Naložbe po tej določbi vključujejo vlaganje v notranjeraziskovalne dejavnosti zavezanca (vključno z nakupom raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca) in nakup raziskovalno-razvojnih storitev, ki jih izvajajo druge osebe (vključno s povezanimi osebami) oziroma druge javne ali zasebne raziskovalne organizacije. Pri tem se upoštevajo zneski za vlaganja v RR, ki so v skladu z določbami ZDDPO-2 o določanju davčne osnove, to pa pomeni, da se pri razmerjih s povezanimi osebami upoštevajo zneski, ugotovljeni po določbah ZDDPO-2 o določanju davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami.

Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj v 5., 6. in 7. členu določa podrobnejša merila za vsebinsko opredelitev naložb v RR in navedbo vrst naložb, ki veljajo za vlaganje v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca oziroma v nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Natančnejši primeri za razlikovanje oziroma za razmejitev med raziskavami in razvojem ter drugimi dejavnostmi v podjetju zavezanca pa so opisani v prilogi 3, ki je sestavni del navedenega pravilnika. Izpolnjevanje navedenih meril se ugotavlja in presoja v vsakem primeru posebej.

(13b) Gospodarsko interesno združenje kot posrednik obračuna članom konzorcija sofinanciranje več projektov z enim obračunom, na katerem posebej označi, kateri del obračuna je nakup storitev RR in kateri ne. Ali lahko posamezni člani vključijo v davčno olajšavo samo sorazmerni del računa?

V zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave za naložbe v RR je z zagotavljanjem dokumentacije ter ustreznih evidenc treba upoštevati naslednje zahteve in omejitve:

- temeljni pogoj za uveljavljanje navedene davčne olajšave je, da je vlaganje v RR v skladu z ZDDPO-2 predhodno opredeljeno v poslovnem načrtu ali posebnem razvojnem projektu oziroma programu zavezanca, tako da je mogoče pozneje spremljati in preverjati skladnost z njima; minimalne zahteve glede vsebine poslovnega načrta, posebnega razvojnega projekta oziroma programa so navedene v 8. členu pravilnika,
- zavezanec uveljavlja davčno olajšavo na obrazcu za uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganje v RR (ki je priloga 1 pravilnika), in to ločeno po posameznih projektih oziroma programih,
- na obrazcu za uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganja v RR morajo biti za vsak projekt oziroma program posebej prikazani podatki o stroških naložb v notranje raziskovalne dejavnosti zavezanca, stroški naložb v notranje razvojne dejavnosti zavezanca, zneskih naložb v opremo, ki jo uporablja zavezanec pri notranji raziskovalni in razvojni dejavnosti, ter o stroških za nakup raziskovalno-razvojnih storitev,
- posamezne vrste stroškov se na obrazec vpisujejo v skladu s predpisano razčlenitvijo stroškov in po metodologiji za izpolnjevanje obrazca, ki je priloga 2 pravilnika.

(13c) Kadar konzorcij za posamezen projekt pridobi sofinanciranje iz proračuna RS ali EU, pod kakšnimi pogoji lahko podjetja sovlaganje v ta projekt vključijo v davčno olajšavo za RR?

Zavezanec ne more uveljavljati olajšave za vlaganje v RR v delu, ki je financiran iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, če so ta sredstva nepovratna.

To pomeni, da se 20 % zneska vlaganja v raziskave in razvoj, ki se lahko uveljavlja kot davčna olajšava, računa od zneska vlaganja v RR, ki ne vključuje zneska naložb, za katere je zavezanec prejel nepovratna sredstva iz proračuna RS oziroma proračuna EU.

(13d) Če podjetje z lastnim delom in drugim vlaganjem (material, oprema in druge lastne zmogljivosti) sodeluje pri izvedbi projekta kot soizvajalec, ali se to upošteva kot vlaganje v notranje dejavnosti RR podjetja (projekt je vključen v razvojni program podjetja)?

Odgovor je pritrdilen. **Vlaganje v notranje raziskovalne in razvojne dejavnosti** zavezanca vključuje: stroške dela oseb, ki delajo pri konkretnih raziskovalnih oziroma razvojnih projektih v podjetju v danem obdobju, nakup raziskovalno-razvojne opreme, ki se izključno in stalno uporablja pri izvajanju raziskovalno-razvojne dejavnosti zavezanca, stroške za material in storitve, povezane z raziskovalno-razvojno dejavnostjo, ki vključujejo tudi stroške podpornih storitev za to dejavnost, stroške izobraževanja izključno za raziskovalne oziroma razvojne projekte, ki se izvajajo v podjetju in stroške, povezane z zaščito intelektualne lastnine, ki neposredno izhajajo iz raziskovalnih in razvojnih dejavnosti zavezanca. **Vlaganje v nakup raziskovalno-razvojnih storitev** pa vključuje: stroške pogodb z zunanjimi strokovnjaki in raziskovalci, ki delajo pri raziskovalno-razvojnem projektu oziroma programu ter stroške pogodb za izvajanje raziskovalno-razvojnih dejavnosti, sklenjenih z raziskovalno-razvojnimi

organizacijami in drugimi osebami, ki so registrirane za te dejavnosti. Nakup licenc se ne všteva med naložbe v nakup raziskovalno-razvojnih storitev.

### **Olajšava za investiranje**

- (4) Zavezanec v zvezi z novelo Zakona o dopolnitvah ZDDPO-2 – ZDDPO-2B izpostavlja vprašanje glede možnosti uveljavljanja davčne olajšave za investiranje pri zavezancih, ki imajo poslovno in davčno leto različno od koledarskega leta. Če se je na primer davčno leto končalo 30. 4. 2008 in je zavezanec že oddal davčni obračun za leto 2008, v obdobju januar–april 2008 pa so bile opravljene investicije. Ali je zavezanec izgubil pravico do olajšave oziroma ali jo bo lahko uveljavljal naknadno in kako?

S končno določbo 3. člena ZDDPO-2B je določeno, da zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporablja pa se od 1. 1. 2008. To pomeni, da določbe novele zakona veljajo za celo koledarsko leto 2008 in da lahko zavezanci uveljavljajo davčno olajšavo v skladu s 55. a-členom ZDDPO-2 za vlaganja, ki so bila opravljena od 1. 1. 2008 dalje.

Navedena določba na ta način zagotavlja enak položaj vseh zavezancev za davek, in sicer tudi tistih, ki imajo davčno obdobje enako poslovnemu letu, ki se razlikuje od koledarskega leta, vendar se za olajšavo lahko upoštevajo samo vlaganja, ki so bila opravljena od 1. 1. 2008 dalje.

Novi pravilnik o davčnem obračunu DDPO vključuje nove dopolnitve v zvezi z uveljavljanjem davčne olajšave po noveli ZDDPO-2B. Tisti zavezanci, pri katerih je poslovno oziroma davčno obdobje v letu 2008 že poteklo pred objavo ZDDPO-2B, lahko po objavi novega pravilnika predložijo popravek obračuna na novem obrazcu z vključitvijo koriščenja olajšave in izpolnitvijo nove priloge, ki bo omogočala prenos neizkoriščenega dela olajšave v naslednje davčno obdobje. Na navedeno naj zavezanci dodatno opozorijo v spremnem dopisu.

- (5) Zavezanec je v zvezi z novelo Zakona o dopolnitvah ZDDPO-2 – ZDDPO-2B zaprosil za dodatno razlago prvega odstavka 55. a-člena. Ob predpostavki izpolnjevanja osnovnih pogojev za uveljavljanje olajšave (glede števila zaposlenih) navaja naslednji primer:
  - davčni zavezanec je v letu 2008 investiral v nakup stroja 100.000 EUR,
  - davčna osnova v letu 2008 znaša 15.000 EUR.

Glede na zakonsko besedilo »vendar ne več kot 20.000 EUR in največ v višini davčne osnove« se mu zastavlja dilema: ali zavezancu pripada olajšava v višini 20.000 EUR, ki bi jo lahko koristil v letu 2008 v višini 10.000 EUR in v letu 2009 v višini 10.000 EUR, oziroma ali je zavezanec upravičen le do olajšave 15.000 EUR (kolikor znaša davčna osnova v letu investicije), ki bi jo lahko koristil v letu 2008 v višini 10.000 EUR in v letu 2009 preostalih 5.000 EUR.

DURS pojasnjuje, da je v opisanem primeru pravilna prva rešitev, po kateri zavezanec v letu 2008, to je v letu vlaganja, pridobi pravico do davčne olajšave v višini 20.000 EUR (kar

predstavlja ravno 20 % v tem letu investiranega zneska in obenem ne presega najvišjega zneska olajšave, ki je omejen na 20.000 EUR). Glede na razpoložljivo višino davčne osnove bo navedeni znesek olajšave zavezanec lahko dejansko uveljavil v letu vlaganja v višini 10.000 EUR in v naslednjem letu v višini 10.000 EUR (ob predpostavki, da bo tudi v letu 2009 davčna osnova znašala najmanj 10.000 EUR).

V prvem odstavku 55. a-člena ZDDPO-2 je določeno, da lahko zavezanec uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 20 % investiranega zneska v opremo in v neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar ne več kot 20.000 EUR in največ v višini davčne osnove, znižanje davčne osnove pa lahko znaša največ 10.000 EUR v davčnem obdobju vlaganja in 10.000 EUR v davčnem obdobju po obdobju vlaganja. Neposredno v povezavi s tem šesti odstavek tega člena določa, da lahko zavezanec za neizkoriščen del olajšave zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar zmanjšanje ne sme presegati 10.000 EUR v posameznem davčnem obdobju skupaj z zmanjšanjem za takšna vlaganja v tekočem davčnem obdobju in največ v višini davčne osnove.

- (6) V skladu z ZDDPO-2B med opremo med drugim spadajo osebni avtomobili na hibridni ali električni pogon in avtobusi na hibridni ali električni pogon. ZDDPO-2B tehnično ne definira podrobneje hibridnega in električnega pogona. V zvezi z izvajanjem ZDDPO-2B se zato postavlja vprašanje glede definicije električnega pogona in definicije hibridnega pogona ter katere kombinacije se štejejo za hibridni pogon: elektrika in bencin, elektrika in dizel, avtoplin in bencin in še kombinacije z drugimi pogoni, kot sta na primer etanol in vodik.

Glede na to, da v ZDDPO-2B ni podrobnejših definicij hibridnega in električnega pogona, je Ministrstvo za promet definiralo hibridni in električni pogon po njihovih materialnih predpisih, in sicer povzeto: »Hibridno motorno vozilo pomeni vozilo z vsaj dvema različnima pretvornikoma energije in dvema različnima sistemoma za skladiščenje energije (v vozilu) za pogon vozila.« Trenutno je najbolj razširjena kombinacija pogona hibridnega motornega vozila: motor z notranjim izgorevanjem in elektro motor.

Motorno vozilo z navedeno kombinacijo pogona se imenuje hibridno električno vozilo, katerega uradna definicija je: »Hibridno električno vozilo pomeni hibridno vozilo, ki za namene mehanskega pogona pridobiva energijo iz obeh naslednjih virov shranjene energije/moči v vozilu: goriva in naprave za shranjevanje električne energije/moči (na primer baterija, kondenzator, vztrajnik/generator itd.)« (Davek od dohodkov pravnih oseb – pojasnila, 2009).

Možne so tudi druge kombinacije pogona vozila ob pogoju, da gre za vsaj dva različna pretvornika energije.

Motorno vozilo s kombinacijo pogona na različna goriva: fosilna goriva (bencin, dizel), biogoriva, razne mešanice biogoriva in fosilnega goriva, avtoplin (LPG), komprimirani zemeljski



plin, vodik itd. ne šteje za hibridno motorno vozilo, saj gre za isti pretvornik energije, to je motor z notranjim izgorevanjem.

Električno motorno vozilo je vozilo, ki ga poganja izključno električna energija, ki je uskladiščena v baterijah, ki so vgrajene v vozilu.

- (15) Zavezanec navaja dilemo v zvezi z investicijsko olajšavo za vlaganja v opremo v vrednosti do 500 EUR: Ali se prizna olajšava 20 % za naložbe v opremo, če jo knjižimo takoj med stroške (vrednost do 500 EUR). Po njegovem mnenju ni razloga, če kupi npr. računalnik, da bi ne uveljavljal olajšave, ne glede na to, kako knjigovodsko obravnava zadevo. Prilaga tudi zanj sporni odgovor v zvezi z navedenim vprašanjem, ki ga je pripravil davčni urad, češ da je treba opredmeteno osnovno sredstvo, za katero je uveljavljena olajšava, izkazovati med opredmetenimi sredstvi.

DURS pojasnjuje, da lahko v skladu s prvim odstavkom 49. člena ZDDPO-1 zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 10 % (po prehodni določbi ZDDPO-1B je znesek za leto 2006 20 %) vložnega zneska v opremo, razen v osebna motorna vozila ter pohišstvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme.

V 26. členu ZDDPO-1, ki ureja amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih dolgoročnih sredstev, je v petem odstavku določeno, da se pri opredmetenem osnovnem sredstvu, čigar doba uporabnosti je daljša od enega leta in čigar posamična nabavna vrednost ne presega tolarske protivrednosti 500 EUR, kot odhodek pri prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti. V tem primeru torej ZDDPO-1 dovoljuje namesto amortizacije, ki je predpisana za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, kot odhodek odpis njihove celotne nabavne vrednosti pri prenosu v uporabo. Odpis torej nadomešča amortizacijo navedenih opredmetenih osnovnih sredstev. Ker je amortizacija predpisana le za opredmetena osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva, menimo, da se morajo tudi opredmetena osnovna sredstva, ki jih zavezanec po določbah 26. člena ZDDPO-1 lahko v celoti odpiše pri prenosu v uporabo (to pomeni, da jih za davčne namene izkazuje po neodpisani vrednosti 0), tudi po tem prenosu evidentirati med opredmetenimi osnovnimi sredstvi (v razredu 0) in ne kjerkoli, morda celo kot material.

Tudi v skladu s SRS 1 (2006), točka 1.47, se zavezanec lahko odloči, da opredmeteno osnovno sredstvo, čigar posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, izkazuje skupinsko kot drobní inventar ali kot opredmeteno osnovno sredstvo. V tej točki je tudi določeno, da se stvari drobnega inventarja, katerih posamična nabavna vrednost po dobaviteljevem obračunu ne presega 500 EUR, lahko razporedijo med material. Če pa jih zavezanec razporedi med material, zmanjšanja davčne osnove v višini 20 % iz naslova vlaganja v ta sredstva ne more uveljavljati.

Iz navedenega izhaja, da lahko zavezanec za opremo (razen tiste, ki je izvzeta iz olajšav), katere posamična nabavna vrednost ne presega 500 EUR, četudi jo je ob prenosu v uporabo odpisal v višini celotne nabavne vrednosti, uveljavlja olajšavo za vlaganja v višini 20 %, če jo po prenosu v uporabo izkazuje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi, kakor izhaja tudi iz pojasnila, ki ga je pripravil davčni urad.

Smiselnost evidentiranja opreme, ki jo je zavezanec v celoti odpisal ob izdaji v uporabo in za katero je uveljavljal zmanjšanje davčne osnove, med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izhaja tudi iz določbe četrtega odstavka 49. člena ZDDPO-1, ki predpisuje omejitve glede ravnanja s sredstvi, za katera se uveljavlja davčna olajšava. In sicer če zavezanec proda oziroma odtuji ali prenese zunaj Slovenije opredmeteno osnovno sredstvo, za katero je izkoristil davčno olajšavo, prej kot v treh letih po letu, v katerem je izkoristil davčno olajšavo, mora za znesek izkoriščene davčne olajšave povečati davčno osnovo v letu prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva.

### **Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje**

- (9) Zavezanec navaja, da kot delodajalec financira pokojninski načrt kolektivnega zavarovanja, ki je odobren in vpisan v posebni register v skladu s predpisi, ki urejajo prostovoljno dodatno pokojninsko in invalidsko zavarovanje. Z zaposlenim ima sklenjeno individualno pogodbo o zaposlitvi, po kateri bi moral zanj pokojninski družbi plačevati premijo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje (v nadaljevanju PDPZ) v maksimalni višini, kot jo predvideva 117. člen ZDoh-2. Kljub tej obveznosti je v preteklih dveh letih za delavca plačeval premijo za PDPZ v nižjem znesku (na osnovi meril, ki so veljala za ostale delavce zaposlene po podjetniški kolektivni pogodbi). V letu 2007 bi za omenjenega delavca rad doplačal razliko iz naslova premije za PDPZ. Zavezanec sprašuje, kako z vidika ZDoh-2 in tudi z vidika ZDDPO-2 obravnavati to razliko.

DURS odgovarja, da je z vidika ZDoh-2 glede na to, da premijo za PDPZ v obravnavanem primeru plačuje delodajalec, relevantna določba 2. točke prvega odstavka 44. člena. Po tej določbi se premije za PDPZ, ki jih za račun delojemalca plačuje delodajalec izvajalcu pokojninskega načrta, ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, vendar največ do zneska, ki je nižji od naslednjih dveh zneskov:

- 24 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca (pri ugotavljanju tega zneska se upoštevajo prispevki od izplačanih prejemkov v koledarskem letu),
- 2.390 EUR,

pri čemer je neobdavčen znesek določen na nivoju davčnega leta, ki je enako koledarskemu letu.

Glede na navedeno in dejstvo, da se dohodnina odmerja na letni ravni z upoštevanjem dohodkov, ki so bili fizični osebi izplačani v koledarskem letu (peti odstavek 15. člena ZDoh-2), lahko delodajalec iz davčne osnove dohodka iz delovnega razmerja v letu 2007 izvzame v tem letu plačane premije PDPZ, in to le do v skladu z zgoraj navedenim določenega neobdavčenega

zneska. Morebitni presežek v letu 2007 plačanih premij PDPZ (nad neobdavčenim zneskom) pa mora delodajalec všteti v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, kot to določa četrti odstavek 44. člena ZDoh-2.

V enaki višini, kot se premije za PDPZ v skladu z navedeno 2. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja, se z vidika ZDDPO-2 premije za PDPZ lahko upoštevajo kot davčna olajšava v obračunu DDPO.

V zvezi s tem je glede na vprašanja davčne obravnave odhodkov iz naslova premij za PDPZ potrebno upoštevati določbo 30. člena ZDDPO-2, ki v zvezi z 29. členom ZDDPO-2 v 3. točki prvega odstavka izrecno določa, da so davčno nepriznani odhodki med drugim stroški, ki se nanašajo na privatno življenje, primeroma za zabavo, oddih, šport in rekreacijo, vključno s pripadajočim DDV. Poleg stroškov, ki se nanašajo na privatno življenje lastnikov oziroma povezanih oseb, med take stroške po 2. točki drugega odstavka 30. člena ZDDPO-2 štejejo tudi stroški, ki se nanašajo na privatno življenje drugih oseb, razen stroškov za zagotavljanje bonitet in drugih izplačil v zvezi z zaposlitvijo, če so obdavčeni po ZDoh-2.

Pomeni, da se premije za PDPZ pri ugotavljanju davčne osnove upoštevajo kot davčno priznani odhodki v zneskih, ki so bili obdavčeni po ZDoh-2 (všteti v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja v skladu s četrtim odstavkom 44. člena ZDoh-2).

### **Olajšava za donacije**

- (1) Ali lahko podjetje izplačila, ki jih na podlagi dogovora (pogodbe o načinu in pogojih delovanja), mesečno nakazuje sindikatu v dogovorjenem znesku na člana – zaposlenega, prikaže kot dodatno članarino, ki jo plačuje podjetje kot donacijo?

Zavezanec plačane članarine ne mora uveljavljati kot olajšavo za donacije po prvem odstavku 59. člena ZDDPO-2, saj se po navedeni določbi olajšava lahko uveljavlja v predpisani višini le za donacije za določene namene (to je za humanitarne, invalidske, socialno varstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne), ki so izplačane za te namene organizacijam, ki so po posebnih predpisih ustanovljene za opravljanje teh dejavnosti. Dodatno lahko izven donacij za navedene namene po posebni določbi tretjega odstavka 59. člena ZDDPO-2 davčno osnovo znižamo še za donacije političnim strankam, ne pa tudi donacije reprezentativnim sindikatom, kot je to pred uveljavitvijo ZDDPO-2 urejala primerljiva določba 52. člena ZDDPO-1.

- (11) Ali lahko podjetja (pravne ali fizične osebe, ki opravljajo dejavnost), ki nakažejo sredstva na poseben račun, ki ga je občina odprla za humanitarno pomoč prizadetim v neurju, uveljavljajo davčno olajšavo za donacije po 59. členu ZDDPO-2 in 66. členu ZDoh-2?

MF pojasnjuje, da lahko zavezanec v skladu s prvim odstavkom 59. člena ZDDPO-2 in prvim odstavkom 66. člena ZDoh-2 uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi za humanitarne in druge določene namene, če gre za izplačila rezidentom Slovenije in rezidentom drugih držav članic EU, razen poslovnim enotam rezidentov držav članic EU, ki se nahajajo zunaj držav članic EU, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti, in to do zneska 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

Po Zakonu o lokalni samoupravi so naloge občin med drugim tudi organiziranje pomoči in reševanja ob elementarnih in drugih nesrečah, urejanje zaščite pred naravnimi in drugimi nesrečami, osebne in vzajemne zaščite prebivalcev in dejavnosti za preprečevanje in blažitev posledic naravnih in drugih nesreč, skrb za dejavnost humanitarnih organizacij, odpravljanje posledic naravnih in drugih nesreč itd.

Na podlagi navedenega in glede na namen 59. člena ZDDPO-2 in 66. člena ZDoh-2, ki določata olajšave za izplačila organizacijam, ustanovljenim za humanitarne dejavnosti, v katero sodijo tudi organizirano zagotavljanje in razdeljevanje humanitarne pomoči prizadetim v naravnih in drugih nesrečah, MF meni, da se lahko za nakazila pravnih oseb in fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost, na posebni račun, ki ga posebej za ta namen odpre občina, uveljavlja davčna olajšava za donacije po 59. členu ZDDPO-2 in 66. členu ZDoh-2.

Mnenje v pojasnilu pravi, da je za uveljavljanje olajšave bistveno, da so donacije dejansko namenjene občini za obravnavane namene, kar pomeni, da se v skladu s predpisi prikazujejo kot namenski prihodek občine, ki se porablja v skladu z merili in pravili občine za porabo namenskih sredstev v okviru izvajanja teh nalog občine.

- (12) Zavezanec sprašuje, ali obstaja kakšna možnost, da bi bila donacija kot pomoč prizadetim v ujmi 18. 9. 2007, nakazana sicer v skladu 52. členom ZDDPO-1, izvzeta iz kvote 0,3 % davčne osnove. V podjetju namreč načrtujejo darovanje sredstev v »davčno dovoljene« namene in opaža, da so letošnje »kvoto« v ta namen že porabil. Po mnenju zavezanca bi morali pristojni spodbuditi zakonodajalca, da se nemudoma sprejme ustrezen predpis, ki bi omogočal davčno obravnavo donacije za pomoč prizadetim v neurju 18. 9. 2007, ki bi bila sicer v skladu z 52. členom ZDDPO-1, vendar bi se kot olajšava upoštevala v celotnem znesku, medtem ko bi omejitev 0,3 % davčne osnove ostala za vse druge donacije.

Kot zavezanec za davek ugotavlja, ZDDPO-2 v prvem odstavku 59. člena določa, da pravne osebe lahko uveljavljajo olajšavo za donacije do zneska, ki ustreza 0,3 % obdavčljivega prihodka davčnega obdobja zavezanca, vendar največ do višine davčne osnove, če je donacija – pomoč nakazana organizacijam, ki so po posebnih predpisih ustanovljene za takšno človekoljubno dejavnost.

Poleg zmanjšanja davčne osnove za plačane zneske (ali za vrednost donacije v naravi) v humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene v višini 0,3 % obdavčenega prihodka davčnega zavezanca se lahko davčna osnova zmanjša še za 0,2 % obdavčenega prihodka davčnega zavezanca, če gre za zneske ali sredstva v naravi za kulturne namene ali za izplačila oziroma sredstva v naravi za prostovoljna društva, ustanovljena za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. To določbo je mogoče uporabiti tudi v primeru doniranja sredstev (v denarju ali naravi) za sanacijo posledic neurja, ki je 18. 9. 2007 prizadelo Slovenijo.

Zavezanec, ki za predpisane namene iz drugega odstavka 59. člena ZDDPO-2 plača višje zneske od navedenih (višje od 0,2 % obdavčenega prihoda) in jih zato v tekočem davčnem letu ne more izkoristiti v celoti kot davčno olajšavo, lahko v skladu s petim odstavkom 59. člena ZDDPO-2 upošteva presežek plačanih zneskov kot davčno olajšavo v naslednjih treh davčnih obdobjih skupaj z zneski, ki jih bo v teh davčnih obdobjih plačal za opisane namene. Davčna olajšava v nobenem od teh obdobji ne sme preseči predpisanih višin in nikakor ne more biti višja od davčne osnove.

DURS na koncu dodaja še, da je pristojna le za izvajanje davčnih predpisov in da se glede na veljavno zakonodajo donacije po določbah ZDDPO-2 lahko obravnavajo le na navedeni način.

## **Priloga 8:** Uporabljene kratice

DDPO	Davek od dohodkov pravnih oseb
DDV	Davek na dodano vrednost
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
MF	Ministrstvo za finance
MRS	Mednarodni računovodski standardi
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
Obračun DDPO	Obračun davka od dohodkov pravnih oseb
RR	Raziskave in razvoj
RS	Republika Slovenija
SRS	Slovenski računovodski standardi
ZDavP	Zakon o davčnem postopku, ki se uporablja od 1. 1. 1997
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku, ki se uporablja od 1. 1. 2007
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki se uporablja od 1. 1. 1994
ZDDPO-1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja od 1. 1. 2005
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se uporablja od 1. 1. 2007
ZDDV-1	Zakon o davku na dodano vrednost, ki se uporablja od 1. 1. 2007
ZDoh-2	Zakon o dohodnini, ki se uporablja od 1. 1. 2007
ZEC	Zakon o ekonomskih conah
ZGD-1	Zakon o gospodarskih družbah
ZZRZI	Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov