



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00
F: 01 478 39 00
E: gfu.fu@gov.si
www.fu.gov.si

DAVEK OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB

Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb

Podrobnejši opis

8. izdaja, februar 2021

KAZALO

1.0 Uvod	3
2.0 Zavezanci za davek in obseg davčne obveznosti	3
3.0 Oprostitve	3
4.0 Davčna stopnja	4
5.0 Davčna osnova	4
5.1 Izvzem prihodkov iz naslova dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev	4
5.2 Prilagoditve prihodkov in odhodkov pri poslovanju med povezanimi osebami	5
5.3 Odhodki, ki se ne priznavajo pri ugotavljanju davčne osnove in druge posebnosti	5
5.4 Davčna obravnavna prehoda na nov način računovodskega spremljanja poslovnih najemov	8
5.5 Obrestna mera oziroma diskontna stopnja pri poslovnem najemu sklenjenem med povezanimi osebama	10
5.6 Izvzem prihodkov iz naslova prodaje sredstva v stečajnem postopku, ki je bilo v otvoritveni bilanci prevrednoteno na nižjo vrednost	10
6.0 Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov	11
7.0 Davčna izguba	12
8.0 Davčne olajšave	13
8.1 Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj	13
8.2 Olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva	13
8.3 Olajšava za zaposlovanje	14
8.4 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	14
8.5 Olajšava za donacije	15
8.6 Davčne olajšave za zaposlovanje in davčne olajšave za investiranje v določenih regijah	15
9.0 Davčno obdobje ter obračunavanje in plačevanje davka	15
10.0 Akontiranje davka	17
11.0 Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov zunaj Slovenije	18
12.0 Obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah	18
13.0 Dohodki z virom v Sloveniji in z davčnim odtegljajem	18

1.0 Uvod

Sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki ga ureja veljavni [Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb \(ZDDPO-2\)](#), je bil uveden z ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) in se uporablja od 1. januarja 2007. Zakon je bil do sedaj večkrat spremenjen oziroma dopolnjen, in sicer z novelami [ZDDPO-2A](#) (Uradni list RS, št. 56/08), [ZDDPO-2B](#) (Uradni list RS, št. 76/08), [ZDDPO-2C](#) (Uradni list RS, št. 5/09), [ZDDPO-2D](#) (Uradni list RS, št. 96/09), [ZDDPO-2E](#) (Uradni list RS, št. 43/10), [ZDDPO-2F](#) (Uradni list RS, št. 59/11), [ZDDPO-2G](#) (Uradni list RS, št. 24/12), [ZDDPO-2H](#) (Uradni list RS, št. 30/12), [ZDDPO-2I](#) (Uradni list RS, št. 94/12), [ZDDPO-2J](#) (Uradni list RS, št. 81/13), [ZDDPO-2K](#) (Uradni list RS, št. 50/14), [ZDDPO-2L](#) (Uradni list RS, št. 23/15), [ZDDPO-2M](#) (Uradni list RS, št. 82/15), [ZDDPO-2N](#) (Uradni list RS, št. 68/16), [ZDDPO-2O](#) (Uradni list RS, št. 69/17), [ZDDPO-2P](#) (Uradni list RS, št. 79/18) in [ZDDPO-2R](#) (Uradni list RS, št. 66/19). [ZDDPO-2](#) ureja sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb in določa obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Postopek pobiranja davka od dohodkov pravnih oseb podrobneje ureja posebni del [Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2](#).

2.0 Zavezanci za davek in obseg davčne obveznosti

Zavezanci za davek so pravne osebe domačega prava (razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino.

Zavezanci rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da so zavezani za davek od vseh dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji in zunaj nje. Za rezidenta se šteje zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji, kakor tudi zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji, ima pa kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji.

Nerezidenti so obdavčeni po teritorialnem načelu, kar pomeni, da so zavezani za davek od dohodkov, ki jih dosegajo v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, in za davek od dohodkov, ki imajo svoj vir v Sloveniji, in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji, to je zlasti:

- pisarna, podružnica, 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.

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

3.0 Oprostitev

Oprostitev davka je določena le za zavezance, kot so zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat, ki so v skladu s posebnim zakonom ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti in dejansko poslujejo skladno z namenom ustanovitve in delovanja. Ne glede na to oprostitev pa so tudi ti zavezanci dolžni plačati davek od pridobitne dejavnosti. Pri ugotavljanju davčne osnove v davčnem obračunu zavezanca, ki uveljavlja oprostitev davka od nepridobitne dejavnosti, se prihodki iz opravljanja

dejavnosti, ki ni pridobitna, ter dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti, izvzamejo iz davčne osnove. Kaj se šteje za pridobitno ali nepridobitno dejavnost oziroma dohodke iz opravljanja pridobitne ali nepridobitne dejavnosti pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz 9. člena [ZDDPO-2](#), ki je ustanovljen za opravljanje nepridobitne dejavnosti, podrobneje določa [Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti](#). Posebna obravnava je določena za pravno osebo, javni zavod, ustanovljeno za zagotavljanje obveznih rezerv nafte in njenih derivatov po zakonu, ki ureja blagovne rezerve. Le-ta ne plača davka od dejavnosti zagotavljanja obveznih rezerv nafte in njenih derivatov, četudi ta šteje kot pridobitna dejavnost. Več o tem si lahko preberete v podrobnejšem opisu [Oprostitev davka za opravljanje nepridobitne dejavnosti](#).

4.0 Davčna stopnja

Splošna davčna stopnja za davek od dohodkov pravnih oseb je od 1.1.2017 dalje spremenjena in znaša 19 odstotkov. To pomeni, da se pri obračunu davka za koledarsko leto 2016 davek izračuna še po stari, 17 odstotni stopnji, pri izračunu višine akontacije od leta 2017 dalje, pa se že upošteva 19 odstotna davčna stopnja.

Posebna stopnja davka 0 odstotkov pa je določena za:

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

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

5.0 Davčna osnova

Po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove v davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb je osnova za davek rezidenta in poslovne enote nerezidenta (za dejavnost oziroma posle nerezidenta v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji) dobiček, ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki, ki jih določa zakon. Poslovni enoti se lahko pripišejo tudi stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote zunaj Slovenije.

Pri določanju prihodkov in odhodkov se upoštevajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, z določenimi posebnostmi oziroma prilagoditvami na strani prihodkov in odhodkov, ki jih določa [ZDDPO-2](#). Najpomembnejše navajamo v nadaljevanju.

5.1 Izvzem prihodkov iz naslova dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev

Pri izpolnjevanju predpisanih pogojev se iz davčne osnove izvzamejo:

- dividende in dohodki, podobni dividendam, ter drugi deleži v dobičku zaradi odprave ekonomskega dvojnega obdavčenja, če so bili v tekočem ali v preteklih davčnih obdobjih vključeni v davčno osnovo;
- dobički od odsvojitve lastniških deležev v višini 50 odstotkov in pod pogoji, da je udeležba v kapitalu oziroma v upravljanju v višini najmanj 8 odstotkov, v času najmanj 6

mesecev in če zavezanec v tem obdobju zaposluje vsaj eno osebo. Izguba iz odsvojitve lastniških deležev se pri ugotavljanju davčne osnove kot odhodek ne prizna v višini 50 odstotkov. V primeru ustvarjenega dobička iz odsvojitve lastniških deležev v družbi tveganega kapitala se celotni dobiček izvzame iz davčne osnove;

- zavezancu, ki ustvari dobiček z odsvojitvijo lastniških deležev oziroma delnic v bankah, v zameno za izdajo ali prenos lastnih lastniških deležev ali delnic druge družbe, se dobiček ali izguba iz te zamenjave izvzame iz davčne osnove zavezanca.

V povezavi z izzetimi prihodki iz naslova dividend in dohodkov, podobnih dividendam, ter dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev je predpisana tudi višina davčno nepriznanih odhodkov, ki se nanašajo na te dohodke. Določena je v pavšalnem znesku, in sicer v višini 5 odstotkov zneska v davčnem obdobju prejetih dohodkov.

5.2 Prilagoditve prihodkov in odhodkov pri poslovanju med povezanimi osebami

Pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti (za povezani osebi gre, če ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugi osebi) se upoštevajo transferne cene, kar pomeni, da se prihodki upoštevajo najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen med nepovezanimi osebami, odhodki pa največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

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

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

Pri ugotavljanju prihodkov oziroma odhodkov od obresti na posojila med povezanimi osebami se prihodki upoštevajo najmanj, odhodki pa največ do višine, obračunane ob upoštevanju priznane obrestne mere, razen, če zavezanec 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 oziroma od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Pri določanju obresti med povezanima osebama se zavezanec lahko odloči, da upošteva v času odobritve posojila priznano obrestno mero ali pa v času obračuna obresti priznano obrestno mero. Več o tem si lahko preberete v podrobnejšem opisu [Davčno obravnavanje posojil med povezanimi osebami](#).

5.3 Odhodki, ki se ne priznavajo pri ugotavljanju davčne osnove in druge posebnosti

Po splošnem davčnem načelu se za davčne namene ne priznajo tisti odhodki, ki niso potrebni za pridobitev prihodkov, obdavčenih po tem zakonu. Za take odhodke se štejejo odhodki, za katere glede na dejstva in okoliščine izhaja, da niso neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti in niso posledica opravljanja dejavnosti zavezanca, da gre za odhodke z značajem privatnosti, in/ali odhodki niso skladni z običajno poslovno prakso.

Odhodki, ki se v celoti ne priznajo, so:

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

Posebnosti glede določenih vrst odhodkov

- Stroški **reprezentance** in stroški nadzornega sveta oziroma drugega organa, ki opravlja zgolj funkcijo nadzora, so priznani v višini 50 odstotkov.
- **Rezervacije**, oblikovane v skladu s standardi, so priznane v višini 50 odstotkov, razen posebnih rezervacij pri bankah, borznoposredniških družbah in zavarovalnicah, ki se kot odhodek priznajo v obračunanih zneskih, vendar največ v višini, kot je določeno v zakonih, ki urejajo njihovo poslovanje. Ob porabi rezervacij se priznajo odhodki v delu, v katerem rezervacije niso bile priznane. Prav tako se iz davčne osnove izvzamejo prihodki iz odprave ali porabe rezervacij v delu, v katerem oblikovanje rezervacij ni bilo priznано kot odhodek.
- **Obresti od presežka posojil**, prejetih od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov delnic ali deležev, če ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca, so davčno nepriznane, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.
- Delno so priznani odhodki iz **prevrednotenja zaradi slabitev in odpisa poslovnih terjatev ter finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov** razen slabitev kratkoročnih finančnih naložb in finančnih instrumentov, izmerjenih po pošteni vrednosti prek poslovnega izida. Slabitve, ki ob obračunu niso priznane kot odhodek, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi terjatev, finančnih naložb oziroma finančnih instrumentov.
- Odhodki iz prevrednotenja zaradi slabitve **dobrega imena** se priznajo v obračunanem znesku, vendar največ v višini 20 odstotkov začetno izkazane vrednosti dobrega imena.
- **Amortizacija** se kot odhodek prizna v obračunani višini z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja, razen če bo obračunana po višjih stopnjah kot so določene v zakonu. V tem primeru se bo više obračunana amortizacija kot odhodek priznala v kasnejših davčnih obdobjih, ker zakon dopušča možnost priznavanja celotnih stroškov amortizacije kot davčni odhodek, če zavezanec sredstva prej ne odtuji. Najvišje letne amortizacijske stopnje so:
 - za gradbene objekte vključno z naložbenimi nepremičninami 3 odstotke,
 - za dele gradbenih objektov vključno z naložbenimi nepremičninami 6 odstotkov,
 - za opremo, vozila in mehanizacijo 20 odstotkov,
 - za dele opreme in opremo za raziskovalno dejavnost 33,3 odstotka,

- za računalniško strojno in programsko opremo 50 odstotkov,
- večletne nasade 10 odstotkov,
- osnovno čredo 20 odstotkov,
- druga vlaganja 10 odstotkov.

Amortizacija, obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katerega so oblikovane rezervacije, se prizna v enaki višini kot rezervacije, to je 50 odstotkov.

Amortizacija dobrega imena se ne prizna kot odhodek.

- Na podlagi novih določb Mednarodnih standardov računovodskega poročanja – MSRP 16 – *Najemi* se bistveno spreminja **računovodsko izkazovanje in vrednotenje najemov, in sicer predvsem pri najemnikih v okviru poslovnega najema**. Spremembam MSRP sledijo tudi spremembe Slovenskih računovodskih standardov - SRS 2016 (Uradni list RS, št. 95/15, 74/16 – popr., 23/17, 57/18 in 81/18). Nova pravila se tako po MSRP kot po SRS uporabljajo od 1.1.2019 dalje.

Novi standardi določajo, da pogodba vsebuje najem, če se z njo prenaša pravica do obvladovanja uporabe določenega sredstva za določeno obdobje v zameno za nadomestilo. Določajo tudi izjeme od obvezne uporabe standarda, in sicer za kratkoročne najeme (do 12 mesecev) ter za najeme sredstev malih vrednosti. V SRS 2016 je dodatno določena še opcijaska uporaba novih določb SRS glede poslovnih najemov za mikro in majhne družbe ter izjema glede poslovnih najemov za osnova sredstva gospodarske infrastrukture za opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb. Novi standardi ohranjajo vsebinsko ločnico med poslovnim in finančnim najemom, prinašajo pa pomembno spremembo načina obračunavanja najemov in zahtevajo, da morajo biti vsi najemi, kot jih določajo novi standardi, izkazani v bilanci stanja najemnika kot sredstva (pravica do uporabe sredstva) in obveznosti. Po novem bodo torej tudi določeni poslovni najemi izkazani v bilanci stanja najemnikov, kar bo pomembno vplivalo na računovodske izkaze najemnikov, ki imajo veliko poslovnih najemov, ter posledično na izračune nekaterih kazalnikov (npr. EBITDA, razmerje dolg/kapital).

Na podlagi računovodskih pravil (MSRP in SRS) najemnik pripozna sredstvo, vzeto v poslovni najem, kot sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe. To sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, se pri najemniku amortizira od datuma začetka najema do konca njegove dobe koristnosti oziroma do konca trajanja najema, če je krajše od dobe koristnosti sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe.

Nov deveti odstavek 33. člena ZDDPO-2, ki je bil dodan z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 66/19 z dne 5.11.2019) določa, da se ne glede na določbe petega odstavka 33. člena ZDDPO-2 za sredstvo iz prvega odstavka tega člena, vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva.

V praksi to pomeni, da je priznana amortizacijska stopnja v primeru amortizacije pravice do uporabe sredstva v najemu, opredeljena s trajanjem najema kot ga določajo pravila računovodskih standardov ob predpostavki enakomernega časovnega amortiziranja. Pri opredelitvi obdobja najema je torej potrebno upoštevati določila računovodskih standardov, kar pomeni, da obdobje zapisano v pogodbi o najemu sredstva ne bo nujno tudi obdobje na podlagi katerega se določi amortizacijska stopnja (glej SRS 1.27).

Primer: V kolikor iz pogodbenih določil ob upoštevanju SRS 1.27 izhaja pet letno obdobje najema, znaša najvišja davčno priznana stopnja amortizacije pravice do uporabe sredstva v najemu 20%.

Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu z zgoraj navedenimi pravili, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja sredstva. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja sredstva se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

- **Plače, druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo ter nadomestila plače** za čas odsotnosti z dela delavcev se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku; poslovnih delavcev, prokuristov in delavcev s posebnimi pooblastili pa tudi v obračunanem znesku v skladu z zakonom oziroma s pogodbo o zaposlitvi. Tudi druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, kot so regres za letni dopust, jubilejne nagrade, odpravnine ob upokojitvi ter povračila stroškov v zvezi z delom, se priznajo kot odhodek v obračunanem znesku. Kot druga izplačila v zvezi z zaposlitvijo, ki so davčno priznani odhodek, štejejo tudi stroški bonitet, ki so obdavčeni po zakonu, ki ureja dohodnino. Ti vključujejo med drugim tudi uporabo službenih avtomobilov za privatne namene.

Druge posebnosti pri ugotavljanju davčne osnove

Pri spremembi računovodske usmeritve in popravkih napak se za nastale razlike preračuna preneseni poslovni izid ali druge postavke kapitala. Zneski razlik povečujejo ali zmanjšujejo davčno osnovo.

Presežek iz prevrednotenja pri sredstvih, ki se amortizirajo, se mora prenašati v davčno osnovo v davčnem obdobju v enakem znesku kot je obračunan znesek amortizacije od prevrednotenega dela teh sredstev v tem davčnem obdobju.

Odprava dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve je določena tako, da se prihodki ali odhodki, ki so bili že upoštevani pri ugotavljanju davčne osnove, ne upoštevajo ponovno. Ker gre za prihodke in odhodke iz več preteklih davčnih obdobj, je zavezanec dolžan zagotavljati in hraniti podatke o takšnih prihodkih in odhodkih.

5.4 Davčna obravnavna prehoda na nov način računovodskega spremljanja poslovnih najemov

S prehodom na MSRP 16 in spremenjene SRS bo sredstvo v poslovnem najemu po novem kot pravica do uporabe povečevala aktivo bilance stanja, obveznost iz poslovnega najema pa bo povečevala dolg v bilanci stanja najemnika (v nadaljevanju: prehod). Podlage za pripoznanje odhodkov ne bo več predstavljala obveznost za plačilo najemnine, ampak amortizacija pravice do uporabe in predpostavljeni stroški obresti znotraj posameznega obroka najemnine. Obveznost iz najema se bo izračunala kot diskontirana vrednost bodočih najemnin, pravica do uporabe pa kot vsota obveznosti iz najema, neposrednih stroškov ob sklenitvi najema in predvidenih stroškov najemjemalca ob zaključku najema (zadnji predstavljajo podlago za oblikovanje rezervacij).

Ob prehodu lahko odvisno od izbrane metode prehoda prihaja do razlike med višino obveznosti iz najema in neodpisano vrednostjo pravice do uporabe na dan prehoda. Dinamika odplačevanja glavnice obveznosti iz najema je namreč v začetnem obdobju najema počasnejša kot amortizacija pravice do uporabe (ob predpostavki enakomerne časovne amortizacije preko celotnega obdobja najema), zaradi česar na dan prehoda nastane presežek stanja obveznosti iz najema nad neodpisano vrednostjo pravice do uporabe. V skladu z računovodskimi pravili ta razlika znižuje preneseni poslovni izid. Nasprotno najemojemalčevi neposredni stroški, ki ob sklenitvi najema povečujejo vrednost pravice do uporabe sredstva, posledično povečujejo preneseni poslovni izid. Ob zadostnem obsegu teh stroškov lahko neodpisana vrednost pravice do uporabe sredstva na dan prehoda preseže stanje obveznosti iz poslovnega najema, kar terja povečanje prenesenega izida. Vrednost pravice do uporabe sredstva povečujejo tudi predvideni stroški ob zaključku najema. Vendar se ti ne odrazijo v povečanju prenesenega izida ampak v povečanju oziroma dodatnem oblikovanju rezervacij ob prehodu. Velja torej:

$$\begin{array}{rcccl}
 \textit{sprememba} & & \textit{vrednost pravice} & & \textit{obveznost} & & \textit{dodatno oblikovane} \\
 \textit{prenesenega} & = & \textit{do uporabe sredstva} & - & \textit{iz najema} & - & \textit{rezervacije} \\
 \textit{izida ob prehodu} & & \textit{ob prehodu} & & \textit{ob prehodu} & & \textit{ob prehodu}
 \end{array}$$

Sprememba prenesenega izida je tako enaka razliki med vrednostjo pravice do uporabe ob prehodu in vsoto vrednosti obveznosti iz najema ob prehodu in dodatno oblikovanimi rezervacijami ob prehodu. Ne glede na to, ali ob prehodu pri posameznem sredstvu v najemu prihaja do znižanja ali zvišanja prenesenega izida, se na ta način preko izkaza drugega vseobsegajočega donosa nevtralizira razlika med vsoto vseh odhodkov iz naslova poslovnega najema, ki bi nastali v obdobju najema, če do prehoda ne bi prišlo, in vsoto vseh odhodkov, ki so že nastali na podlagi stare obravnave in ki še bodo nastali po prehodu v obdobju najema.

Opisano spremembo prenesenega izida, ki v izkazu drugega vseobsegajočega donosa ob prehodu nevtralizira vpliv prehoda na izkaz poslovnega izida v celotnem obdobju najema, se obravnava v skladu s 14. členom ZDDPO-2. V obdobju prehoda se v postavki 11.1 poveča davčna osnova za znesek povečanja prenesenega poslovnega izida in obratno v postavki 11.2 zmanjša davčna osnova za znesek zmanjšanja prenesenega poslovnega izida. V obračunu davka od dohodkov pravnih oseb se torej davčna osnova prilagodi le za skupni neto učinek prehoda na preneseni poslovni izid.

Obstoj zapadlih neporavnanih obveznosti iz naslova najemnin in aktivnih časovnih razmejitev iz naslova v naprej plačanih najemnin ob prehodu ne vpliva oziroma ne sme vplivati na preneseni poslovni izid ob prehodu. Sprememba v prenesenem poslovnem izidu ob prehodu nevtralizira razliko med vsoto vseh odhodkov iz naslova poslovnega najema, ki bi nastali v obdobju najema, če do prehoda ne bi prišlo, in vsoto vseh odhodkov, ki so že nastali na podlagi stare obravnave ter odhodkov, ki bodo v obdobju najema še nastali po novi obravnavi. Ker okoliščini neplačanih zapadlih obveznosti iz naslova najemnin ob prehodu in predplačila najemnine ob prehodu sami po sebi v ničemer ne spreminjata pripoznanja odhodkov iz naslova najema pred in po prehodu, logično izhaja, da na podlagi teh dveh okoliščin ne prihaja do razlik, ki bi jih bilo potrebno nevtralizirati v prenesenem poslovnem izidu.

Pri davčni obravnavi prehoda na nov način računovodskega spremljanja poslovnih najemov torej ne prihaja oziroma ne sme prihajati do situacije dvakratnega zniževanja davčne osnove na podlagi istih odhodkov oziroma stroškov, kot to določa 13. člen ZDDPO-2.

5.5 Obrestna mera oziroma diskontna stopnja pri poslovnem najemu sklenjenem med povezanima osebama

Pri izračunu sedanje vrednosti najemnin najemnik uporabi kot diskontno mero z najemom povezano obrestno mero, če jo je mogoče določiti. Če z najemom povezana obrestna mera ni znana oziroma je ni mogoče določiti, uporabi predpostavljeno obrestno mero za izposojanje (denarja), ki bi jo moral plačati najemnik za enako obdobje. Če najemnik od finančne institucije ali iz drugih virov ne more pridobiti podatka o višini obrestne mera za izposojanje, Slovenski inštitut za revizijo v Strokovni razlagi (SIR*IUS 1/2019) priporoča, da najemnik uporabi povprečne obrestne mere sklenjenih posojilnih pogodb z nefinančnimi družbami v kreditnih institucijah v mesecu najema, ki jih objavlja Banka Slovenije.

ZDDPO-2 posebnih določil o diskontni stopnji za izračun sedanje vrednosti bodočih najemnin ne vsebuje. Posledično za odhodke iz naslova obresti znotraj posameznega obroka najemnine v skladu s tretjim odstavkom 12. člena ZDDPO-2 velja, da se davčno priznajo v višini, ki jo opredeljujejo z zakonom uvedeni računovodski standardi. ZDDPO-2 v 19. členu ureja način ugotavljanja odhodkov iz naslova obračunanih obresti v primerih prejetih posojil od povezanih oseb. Ker gre pri obravnavani obrestni meri za najem sredstva in ne za prejeta posojilo, se v zvezi z s tem določbe 19. člena ne uporabljajo.

Ob tem pa je pomembno, da se najemnina oziroma vsi odhodki, ki izvirajo iz poslovnega najema še vedno presojajo po splošnem pravilu za davčno priznavanje odhodkov iz 29. člena ZDDPO-2. Prav tako se višina najemnine (in neposrednih stroškov sklenitve ter ocenjenih stroškov zaključka najema) v primeru poslov med povezanima najemodajalcem in najemojemalcem presoja po določilih 16. oziroma 17. člena ZDDPO-2.

5.6 Izvzem prihodkov iz naslova prodaje sredstva v stečajnem postopku, ki je bilo v otvoritveni bilanci prevrednoteno na nižjo vrednost

Primer:

Družba je pred stečajnim postopkom imela v bilanci stanja izkazano knjigovodsko vrednost osnovnega sredstva (V nadaljevanju: OS) v višini 400.000,00 EUR. Na dan začetka stečaja v letu 2016 je stečajni upravitelj v skladu s SRS1 39.5 pripravil otvoritveno bilanco stanja in ovrednotil OS po ocenjeni tržni vrednosti 200.000,00 EUR. Zaradi obvezne predpostavke prisilne prodaje po SRS 39, so sredstva v otvoritveni bilanci stečaja praviloma ovrednotena vedno nižje kot v bilanci stanja na dan pred pričetkom stečajnega postopka. V skladu s SRS 39.22 je razliko med zneskoma izkazal neposredno kot izgubo, ki predstavlja neposredno odbitno postavko virov financiranja (o kapitalu zaradi stečaja ne moremo več govoriti).

V letu 2017 je bilo OS prodano za 300.000,00 EUR. V skladu s SRS 39.33 se pozitivna razlika med vrednostjo udenarjenega stečajnega ali likvidacijskega premoženja in njegovo vrednostjo, izkazano v otvoritveni bilanci, izkaže kot čisti prihodek od udenarjenja tega premoženja. Družba je torej v letu 2017 ugotovila čisti prihodek iz naslova prodaje OS v višini 100.000,00 EUR. Gledano v celoti je torej postopek udenarjenja oziroma odprodaje OS v stečajnem postopku botroval izgubi v višini 200.000 EUR v letu 2016 in čistim prihodkom v višini 100.000 EUR v letu 2017. Ta prihodek bo, v skladu s SRS 39.33, neposredno zmanjševal v otvoritveni bilanci izkazano izgubo.

V skladu s smiselno razlago tretjega odstavka 13. člena ZDDPO-2 se prihodki realizirani pri prodaji OS izvzamejo iz davčne osnove do višine predhodnega prevrednotenja tega OS na nižjo vrednost v otvoritveni bilanci stečajnega postopka, ki ni zniževalo davčne osnove.

Velja namreč, da prihodki iz naslova prodaje OS v stečaju, do višine pripadajočih izgub iz otvoritvene bilance, izhajajo iz predhodno davčno nepriznanih odhodkov. V skladu s SRS 39.5 mora zavezanec v otvoritveni bilanci v stečajnem postopku (in postopku prisilne likvidacije) svoja OS ovrednotiti po ocenjenih tržnih vrednostih ob predpostavki prisilne prodaje. Namen je, da bilanca stanja odraži čim realnejšo oceno, v kolikšni meri se na podlagi odprodaje osnovnih sredstev pričakuje poplačilo upnikov. Na vrednotenje posameznega sredstva bistveno vplivajo predpostavke. Ker se vse predpostavke pri prodaji le izjemoma realizirajo, dejanska dosežena cena praviloma odstopa od ocenjene tržne vrednosti.

V kolikor je vrednost ob prodaji višja od ocenjene tržne vrednosti, je sicer na podlagi določil SRS 39 potrebno pripoznati prihodke, vendar je celotni ekonomski rezultat posla vsota pripoznanih prihodkov in izgub, ki izvirajo iz ocenjene vrednosti v otvoritveni bilanci. V obravnavanem primeru velja, da v kolikor do prevrednotenja OS v otvoritvi ne bi prišlo, tudi prihodki ob prodaji ne bi nastali. Z drugimi besedami prihodki ob prodaji izvirajo oziroma so posledica slabitve OS na ocenjeno tržno vrednost.

Slabitev sredstva se praviloma odraža v odhodkih, vendar zaradi posebnih določb SRS, ki veljajo za stečaj in likvidacijo, neposredno obremenijo vire financiranja. Slabitev v otvoritveni bilanci tako ne predstavlja (davčno priznanih) odhodkov, lahko pa zaradi te slabitve nastanejo prihodki iz naslova prodaje OS. **Ob smiselni uporabi tretjega odstavka 13. člena ZDDPO-2 tako velja, da prihodki iz naslova prodaje OS v stečaju, do višine pripadajočih izgub iz otvoritvene bilance, izhajajo iz predhodno davčno nepriznanih odhodkov.**

6.0 Posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Zavezanci lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če izpolnjujejo pogoje, določene z zakonom, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb in opravilo priglasitev v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek.

Zavezanci, ki želijo ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so dolžni to priglasiti, pri čemer niso dolžni vlagati vlog za podaljšanje načina ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov za vsako obdobje, temveč se domneva, da želijo na ta način ugotavljati svojo davčno osnovo, če do določenega roka ne predložijo obvestila o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Uporaba sistema poenostavljenega ugotavljanja davčne osnove je možna pod naslednjimi pogoji:

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

V noveli ZDDPO-20, dopolnjeni 67.d člen določa nov dodaten primer glede ugotavljanja prihodkov iz 67.b člena ZDDPO-2 (prej opisanih prihodkov). V novem četrtem odstavku 67.d člena ZDDPO-2 je določen ta poseben primer, torej povezanost med osebami. V novem petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2 je določena opredelitev povezanih oseb z napotitvijo na že veljavne zakonske definicije povezanih oseb (16. in 17. člen ZDDPO-2), dodatno se širi obseg definicije družinskih članov na brate in sestre, vendar le za ugotavljanje povezanih oseb po dopolnjenem 67.d členu ZDDPO-2. Nadalje nov šesti odstavek 67.d člena ZDDPO-2 določa, da se prihodki zavezanca in povezanih oseb za potrebe določanja višine prihodkov seštevajo.

Dodani sedmi odstavek 67.d člena ZDDPO-2 pa določa, da se prihodki ne seštevajo, če zavezanec dokaže, da glavni namen ali eden od glavnih namenov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

Prihodki povezanih oseb se primeroma seštevajo, če je glavni namen ali eden od glavnih namenov za shemo poslovanja izpolnjevanje pogoja glede praga prihodkov z verižnim ustanavljanjem zavezancev ali prelivanje prihodkov od zavezancev, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih odhodkov, k zavezancem v sistemu normiranih odhodkov. Dokazno breme je na zavezancu. Zavezanec mora tako v prilogi 20 Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb [Priglasitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov](#) razkriti, ali ima povezane osebe opredeljene v petem odstavku 67.d člena ZDDPO-2, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi prihodkov po računovodskih standardih.

Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se upoštevajo davčno priznani prihodki in normirani odhodki v višini 80 odstotkov davčno priznanih prihodkov. Dejanski stroški, davčne olajšave in davčna izguba se ne priznajo. Davčno obdobje je v tem primeru koledarsko leto. Spremljanje oziroma tekoče preverjanje izpolnjevanja pogojev je obveznost davčnega zavezanca.

Z novelo [ZDDPO-20](#) se spreminja prvi odstavek 67.e člena ZDDPO-2 in se dodaja absolutna zgornja višina normiranih odhodkov, ki se priznajo zavezancu. Ta limit je postavljen na 40.000 eurov oziroma 80.000 eurov, če je bila v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova z upoštevanjem normiranih odhodkov, pri zavezancu, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Z novelo [ZDDPO-20](#) je spremenjen tudi pogoj za obvezni izstop iz sistema normiranosti. S spremembo petega odstavka 67.c člena ZDDPO-2 se določa nov pogoj za obvezen izstop iz sistema normiranosti glede na povprečje prihodkov dveh zaporednih davčnih obdobj. Nov pogoj zavezancu omogoča, da lahko ostane v sistemu, če ima v dveh zaporednih davčnih obdobjih skupno do 300.000 eurov prihodkov. Zavezanec, čigar prihodki v dveh zaporednih predhodnih davčnih obdobjih znašajo več kot 300.000 eurov, mora za naslednje davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov in voditi ustrezne poslovne knjige, evidence in poslovno poročilo, ki jih je dolžan voditi za ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in dohodkov.

Več o tem si lahko prebere v podrobnejšem opisu [Posebna ureditev za ugotavljanje normiranih odhodkov za davek od dohodkov pravnih oseb](#).

Zavezanci, ki začnejo poslovati na novo, lahko ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov v prvem in, če so začeli poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju, če davčnemu organu v roku, predpisanemu z zakonom, ki ureja davčni postopek, priglasijo da bodo ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.

7.0 Davčna izguba

Davčna izguba je ugotovljena negativna razlika med davčnimi prihodki in davčno priznanimi odhodki. Za davčno izgubo davčnega obdobja lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih davčnih obdobjih. Po noveli [ZDDPO-21](#) je koriščenje izgub iz preteklih davčnih obdobj omejeno na največ 50 odstotkov davčne osnove tekočega davčnega obdobja.

Zavezanec ne more zmanjševati davčne osnove za davčne izgube preteklih let, če je prišlo v

davčnem obdobju do spremembe lastništva delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic za več kot 50 odstotkov in zavezanec:

- že dve leti pred spremembo lastništva ali po njej ne opravlja dejavnosti ali
- dve leti pred spremembo lastništva ali po njej bistveno spremeni dejavnost, razen če bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

Več o tem si lahko prebere v podrobnejšem opisu [Pokrivanje davčne izgube](#).

8.0 Davčne olajšave

Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljanje davčnih olajšav, vendar največ v višini davčne osnove, je možno za naslednje namene:

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

V Uradnem listu Republike Slovenije, št. 66/2019, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona davku od dohodkov pravnih oseb (novela ZDDPO-2R), ki se uporablja od 1. januarja 2020 in določa, da se zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub in davčnih olajšav po 36., 55. do 59. členu tega zakona in določbah drugih zakonov, ki določajo zmanjšanje davčne osnove po tem zakonu, skupaj z uveljavljanjem neizkoriščenih delov davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobj, prizna največ v višini 63% davčne osnove.

8.1 Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo v višini 100 odstotkov zneska vlaganja v notranje raziskovalno-razvojne dejavnosti in za nakup raziskovalno-razvojnih storitev. Več o tem si lahko preberete v podrobnejšem opisu [Smernice za uveljavljanje davčnih olajšav za vlaganja v raziskave in razvoj](#).

Za neizkoriščeni del davčne olajšave zaradi prenizke davčne osnove lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih. Če so vlaganja v raziskave in razvoj nepovratno financirana iz sredstev proračuna RS oziroma proračuna EU, zavezanec ne more uveljavljati olajšave.

8.2 Olajšava za investiranje v opremo in neopredmetena sredstva

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za investiranje v višini 40 odstotkov investiranega zneska v opremo in v neopredmetena sredstva. Za opremo se ne štejejo:

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

Za neopredmetena sredstva se ne štejejo dobro ime in stvarne pravice na nepremičninah ter druge podobne pravice. Za neizkoriščeni del investicijske olajšave zaradi prenizke davčne osnove lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar vsakokrat največ v višini davčne osnove.

Olajšave ni možno uveljavljati za investicijo v opremo in neopredmetena sredstva v delu, ki so financirana iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

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.

Več o tem si lahko prebere v podrobnejšem opisu [Olajšava za investiranje](#).

8.3 Olajšava za zaposlovanje

V okviru olajšav za zaposlovanje lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove, vendar največ v višini davčne osnove, v naslednjih primerih:

- **zavezanec, ki na novo zaposli osebo, mlajšo od 26 let, ali osebo, starejšo od 55 let**, ki je bila pred zaposlitvijo vsaj 6 mesecev prijavljena v evidenci brezposelnih oseb pri Zavodu RS za zaposlovanje in v obdobju zadnjih 24 mesecev ni bila zaposlena pri tem zavezancu ali njegovi povezani osebi, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 45 odstotkov plače te osebe za prvih 24 mesecev zaposlitve te osebe v davčnem letu zaposlitve in naslednjih davčnih letih do poteka 24 mesecev. Pogoji je zaposlitev osebe za nedoločen čas in povečanje skupnega števila zaposlenih delavcev v davčnem obdobju, v katerem zavezanec na novo zaposli delavca, za katerega uveljavlja olajšavo. Ta olajšava se izključuje z olajšavo za zaposlovanje invalidov, z olajšavami za zaposlovanje po Zakonu o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2019 in po Zakonu o ekonomskih conah;
- **zavezanec, ki zaposluje invalida** po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 50 odstotkov plač te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 odstotkov plač te osebe. V primeru zaposlovanja invalidov nad predpisano kvoto po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70 odstotkov plač za te osebe;
- **zavezanec, ki sprejme vajenca, dijaka ali študenta** po učni pogodbi za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju, lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini plač tej osebi, vendar največ v višini 20 odstotkov povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji za vsak mesec dela te osebe.

8.4 Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje

To olajšavo lahko uveljavlja zavezanec delodajalec, ki v skladu s pogoji iz zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju po pokojninskem načrtu kolektivnega zavarovanja delno ali v celoti plačuje premije v korist delojemalcev zavarovancev izvajalcu pokojninskega načrta s sedežem v Sloveniji ali državi članici EU. Olajšava se prizna v višini plačanih premij, vendar največ do zneska, ki je enak 24 odstotkom obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kot 2.390 evrov letno (ob upoštevanju valorizacije) in največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

8.5 Olajšava za donacije

Zavezanec lahko uveljavlja olajšavo za donacije za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, zdravstvene, športne, kulturne, ekološke, religiozne in splošno koristne namene, če gre za izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. To olajšavo je mogoče uveljaviti do višine 0,3 odstotka obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju.

Poleg olajšave v višini 0,3 odstotka obdavčenega prihodka lahko zavezanec uveljavlja še olajšavo v višini do 0,2 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja za znesek izplačil v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki delujejo v javnem interesu za te namene. Olajšavo se lahko uveljavlja ne le za izplačila rezidentom Slovenije, temveč tudi za izplačila rezidentom držav članic EU in izplačila v države članice Evropskega gospodarskega prostora (EGP), ki hkrati niso države članice EU. Olajšave pa ni mogoče uveljavljati za izplačila v države, s katerimi ni zagotovljena izmenjava informacij, ki bi omogočala spremljanje teh izplačil. Zavezanec lahko za znesek olajšave za izplačila v denarju in v naravi za kulturne namene in za takšna izplačila prostovoljnemu društvu, ustanovljenemu za varstvo pred naravnimi in drugimi nesrečami, ki je nižja od 0,5 odstotka obdavčenega prihodka davčnega obdobja, in ki je zaradi prenizke davčne osnove tekočega davčnega obdobja ni koristil, znižuje davčno osnovo v naslednjih treh davčnih obdobjih.

Tudi uveljavljanje olajšave za donacije je mogoče največ do višine davčne osnove.

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

Zavezanci iz Pomurske regije, ki izpolnjujejo določene pogoje po določbah [Zakona o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010-2019 \(ZRPR1015\)](#) in zavezanci, ki imajo sedež in dejansko izvajajo dejavnost na območjih z visoko brezposelnostjo (določeno s [Sklepom o dodatnih začasnih ukrepih razvojne podpore za problemska območja z visoko brezposelnostjo](#)), ki izpolnjujejo določene pogoje po določbah [Zakona o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja – ZSRR-2](#), in ki izpolnjujejo pogoje in kriterije iz [Uredbe o dodeljevanju regionalnih državnih pomoči ter načinu uveljavljanja regionalne spodbude za zaposlovanje ter davčnih olajšav za zaposlovanje in investiranje](#), lahko uveljavljajo davčno olajšavo za investiranje v nove začetne investicije v opremo in neopredmetena sredstva v višini 70 odstotkov investiranega zneska, vendar največ v višini davčne osnove. Zavezanci lahko pod določenimi pogoji uveljavljajo tudi zmanjšanje davčne osnove za davčno olajšavo za zaposlovanje v višini 70 odstotkov stroškov prikrajanega delavca, vendar največ v višini davčne osnove.

9.0 Davčno obdobje ter obračunavanje in plačevanje davka

Obveznost za davek od dohodkov pravnih oseb se ugotavlja na podlagi davčnega obračuna za davčno obdobje, ki je običajno koledarsko leto. Davčni zavezanec pa kot davčno obdobje lahko izbere tudi poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega leta. V tem primeru mora o izbiri obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spreminjati tri leta.

Zavezanec obračunava in plačuje davek od dohodkov pravnih oseb po načelu samoobdavčitve na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Obrazec za obračun davka od dohodkov pravnih oseb in priloge, ki so sestavni del davčnega obračuna, so določeni s [Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb](#).

Zavezanec predloži davčni obračun pristojnemu davčnemu organu v roku treh mesecev od začetka tekočega davčnega obdobja (koledarskega oziroma poslovnega leta) za preteklo davčno obdobje. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi davčnega obračuna mora zavezanec plačati v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna. Preveč plačani znesek davka vrne davčni organ najkasneje v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna.

Kako je z davčnim obračunom v primeru prenehanja davčnega zavezanca, postopka prisilne poravnave ter pri statusnih spremembah?

Po splošnem pravilu, ki vključuje vse oblike prenehanja davčnega zavezanca, to so stečaj, vse oblike likvidacije (redna in sodna), prenehanje brez likvidacije (izbris po zakonu, ki ureja finančno poslovanje podjetij, prenehanje po skrajšanem postopku), sestavi davčni zavezanec davčni obračun na dan pred začetkom prenehanja in ga predloži davčnemu organu v 30 dneh od dneva, ko se je začel postopek prenehanja. Davek se plača hkrati s predložitvijo obračuna. Za posamezne oblike prenehanj so določena še posebna pravila glede sestavljanja in predlaganja davčnega obračuna. Posebna pravila so določena tudi za postopek prisilne poravnave in za postopke materialnih statusnih preoblikovanj.

Združitve

Davčni zavezanec, ki se pripoji k drugi pravni osebi ali se spoji z drugo pravno osebo, sestavi davčni obračun na obračunski dan združitve. Prezemna družba predloži davčnemu organu davčni obračun prevzete družbe v 30 dneh po vpisu združitve v sodni register, hkrati zapade v plačilo davčna obveznost. Obvezna priloga davčnega obračuna je pogodba o združitvi.

Delitve (razdelitve, oddelitve)

Davčni zavezanec, ki se razdeli z ustanovitvijo novih družb ali s prevzemom (prenosna družba), praviloma sestavi davčni obračun na obračunski dan razdelitve, obvezna priloga davčnega obračuna je delitveni načrt oziroma pogodba o delitvi in prevzemu. Davčni obračun predložijo prevzemne družbe oziroma nove družbe v 30 dneh od vpisa razdelitve v sodni register. Davčna obveznost zapade v plačilo na dan predložitve davčnega obračuna.

Davčni zavezanec (prenosna družba), ki oddeli eno ali več dejavnosti, na obračunski dan oddelitve praviloma ne sestavi davčnega obračuna.

Posebni primeri davčnih obračunov pri statusnih preoblikovanjih

Za vse vrste statusih preoblikovanj je posebej obravnavan tudi primer, ko je vpis statusnega preoblikovanja v sodni register izveden po poteku treh mesecev po koncu davčnega obdobja zavezanca, ki se statusno preoblikuje. V teh primerih prevzete oziroma prenosne družbe predložijo tudi davčni obračun na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu statusnega preoblikovanja. Po vpisu statusnega preoblikovanja v sodni register se davčni obračuni prevzetih oziroma prenosnih družb, sestavljeni po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, popravijo, prevzemne družbe pa davčnemu organu predložijo popravljene davčne obračune za davčna obdobja po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja, v katere vključijo tudi podatke o poslovanju prevzetih oziroma prenosnih družb po obračunskem dnevu statusnega preoblikovanja.

Prisilna poravnava

Davčni zavezanec, nad katerim je bil začet postopek prisilne poravnave, sestavi davčni obračun na dan pred začetkom postopka prisilne poravnave in ga predloži davčnemu organu v 20 dneh po dnevu začetka postopka prisilne poravnave. Plačilo davka se opravi hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

Stečaj

Davčni zavezanec, nad katerim se začne stečajni postopek, sestavi davčni obračun na dan pred začetkom stečajnega postopka in ga predloži davčnemu organu najpozneje v dveh mesecih od dneva, ko se je začel stečajni postopek. Plačilo davka se opravi hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

Likvidacija

Davčni zavezanec, nad katerim se začne postopek likvidacije, sestavi davčni obračun na dan pred začetkom postopka likvidacije in ga predloži davčnemu organu najpozneje v 20 dneh od dneva vpisa začetka likvidacije v register. Plačilo davka se opravi hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

Davčni zavezanec v rokih za sestavo davčnega obračuna sestavi in predloži tudi obračun davčnega odtegljaja, v katerega vključi skrite rezerve po ZDDPO-2, ki so predmet za obračun davčnega odtegljaja v skladu s 70. členom in 74. členom ZDDPO-2.

Prenehanje po skrajšanem postopku

Davčni zavezanec sestavi davčni obračun na dan pred izbrisom zavezanca iz ustreznega registra in ga predloži davčnemu organu v 30 dneh od tega dneva. Sestavni del davčnega obračuna so v tem primeru tudi notarsko overjene izjave družbenikov oziroma delničarjev o prevzemu obveznosti plačila morebitnih preostalih obveznosti družbe. Plačilo davka se opravi hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

10.0 Akontiranje davka

Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka. Akontacija davka se plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih, obroki dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, na katerega se nanašajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Določitev akontacije pri novoustanovljenem davčnem zavezancu

Davčni zavezanec, ki prične s poslovanjem na novo, si sam izračuna akontacijo davka. Za ta namen davčni zavezanec v davčnem obračunu izračuna predvideno davčno osnovo za davčno obdobje, za katerega bo plačeval akontacijo. Obrazloženi izračun predvidene davčne osnove v davčnem obračunu, višino akontacije ter obrokov akontacije predloži davčnemu organu v osmih dneh po vpisu v primarni register oziroma uradno evidenco organa. Obrazloženi obračun predloži davčni zavezanec davčnemu organu tudi v primeru, če je v predvidenem davčnem obračunu izračunal izgubo.

11.0 Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov zunaj Slovenije

Za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčevanja dohodkov rezidentov je določena ureditev za uveljavljanje pravice odbitka tujega davka. Rezident lahko od obveznosti za plačilo davka po davčnem obračunu za posamezno davčno obdobje ob predložitvi ustreznih dokazil v zvezi z odbitkom odšteje znesek, ki je enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, ki ga je plačal od dohodkov iz virov zunaj Slovenije (tuji davek) na dohodek iz virov zunaj Slovenije, ki je ali je bil vključen v njegovo davčno osnovo v predhodnih davčnih obdobjih.

Naknadno spremembo odbitka, zlasti v primeru vračil ali naknadnih plačil tujega davka, mora zavezanec upoštevati v obdobju, ko je prišlo do spremembe, tako da poveča oziroma zmanjša davek za znesek, ki je enak razliki med priznanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil v skladu z zakonom možen, če bi se upoštevala sprememba.

12.0 Obdavčitev pri prenosu premoženja, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah

Pri statusnih preoblikovanjih se ob izpolnjevanju predpisanih pogojev ugodnosti (kot je npr. nevtralnost pri obdavčitvi pri združitvi ali delitvi) priznavajo na podlagi priglasitve davčnemu organu. Na podlagi priglasitve statusnega preoblikovanja davčni organ upravičenja lahko delno ali v celoti zavrne le v primeru, če ugotovi, da je glavni namen ali eden glavnih namenov statusnega preoblikovanja izogibanje davčnim obveznostim.

Davčni zavezanec mora v primerih združitve in delitve v davčnem obračunu, ki ga sestavi na obračunski dan združitve ali delitve, razkriti skrite rezerve, ki se nanašajo na preostalo ali preneseno premoženje. Skrite rezerve so razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo sredstev in obveznosti po stanju na dan sestave davčnega obračuna. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali na drug način zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski instrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Davčna vrednost posameznega sredstva ali obveznosti je znesek, ki se prisodi temu sredstvu ali obveznosti pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

Za obdavčitev pri prenosu statutarnega sedeža evropske družbe (SE) in evropske zadruga (SCE) iz Slovenije v državo članico, ki ni Slovenija, in iz države članice, ki ni Slovenija, v Slovenijo, se za SE in SCE smiselno uporabljajo upravičenja in obveznosti glede oprostitve davka v zvezi z dobički, priznavanja izgube, amortizacije, prevzema rezervacij, ki veljajo pri prenosu premoženja, če dobički, izgube, amortizacija in rezervacije izvirajo oz. se nanašajo na sredstva in obveznosti, ki ostanejo dejansko povezani s poslovno enoto SE in SCE v Sloveniji ali državi članici.

13.0 Dohodki z virom v Sloveniji in z davčnim odtegljajem

V zakonu so določeni dohodki, ki imajo vir v Sloveniji oziroma zunaj nje, kar ji daje pravico, da obdavči nerezidenta za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji, z davčnim odtegljajem, rezidentu Slovenije pa omogoči odpravo pravnega dvojnega obdavčevanja dohodkov, ki imajo vir v tujini. Dohodki, ki imajo vir v Sloveniji, so v zakonu taksativno naštet, ostali dohodki po tem zakonu so dohodki z virom zunaj Slovenije. Zakon pa posebej določa, da so z davčnim odtegljajem obdavčeni naslednji dohodki:

- dividende in dohodki, podobni dividendam; med dohodke, podobne dividendam, šteje tudi prikrito izplačilo dobička. To je vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec povezani osebi (osebi, ki ima v lasti najmanj 25 odstotkov 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), kot je zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanja storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, nižji od primerljivih tržnih cen, ali plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene. Davek pa se od teh dohodkov ne izračuna, odtegne in plača, če so izplačani prejemniku, ki je rezident v državi članici EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, pod pogojem, da je prejemnik v državi rezidentstva zavezanec za davek od dohodkov, da v državi rezidentstva ne more uveljavljati slovenskega davka in da transakcija ne pomeni izogibanja davkom;
- plačila za obresti, razen obresti v posebej določenih primerih, pri čemer je treba poudariti, da banke ne plačujejo davčnega odtegljaja od vseh obresti, ki jih plačujejo, razen od obresti, ki so plačane osebam, ki imajo sedež ali 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 odstotka. Zakon določa tudi posebno ureditev davčnega odtegljaja za obresti od dolžniških vrednostnih papirjev, ki jih izda gospodarska družba, ki je ustanovljena v skladu s predpisi v Sloveniji;
- plačila za uporabo ali pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugi podobni dohodki;
- plačila za zakup nepremičnin, ki se nahajajo v Sloveniji;
- plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi;
- plačila za storitve, če so opravljena osebam, ki imajo sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства v državah, ki niso članice EU in v katerih je splošna stopnja obdavčitve oz. stopnja obdavčitve dobička nižja od 12,5 odstotka.

Osnova za davčni odtegljaj od navedenih dohodkov je vsak posamezni dohodek

Davek se obračuna in plača po stopnji 15 odstotkov. Obrazec za obračun davčnega odtegljaja je določen s pravilnikom o obrazcu za obračun davčnih odtegljajev od plačil dohodkov rezidentov in nerezidentov in načinu predložitve obrazca davčnemu organu.

V primeru izplačevanja dohodkov nerezidentom držav, s katerimi ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko prejemnik dohodka z namenom, da izkoristi ugodnosti po tej pogodbi, plačniku davka predloži izpolnjen zahtevek za zmanjšanje ali oprostitev plačila davka.

Davek se ne odtegne od plačil dohodkov Republiki Sloveniji, samoupravni lokalni skupnosti v Sloveniji in Banki Slovenije ter zavezancu rezidentu in nerezidentu za dohodke, ki jih dosega v poslovni enoti v Sloveniji, če izplačevalcu sporočita svoji davčni številki.

Posebej je urejeno obdavčenje, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic EU in obdavčenje, ki velja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU.