Romana Hieng*

NOVOSTI NA PODROČJU DAVČNE ZAKONODAJE

Innovations in the Domain of Fiscal Legislation

POVZETEK ● *V Sloveniji se že več let pripravljamo na davčno reformo, ki bo obsegala predpise s področja obdavčitve prometa blaga in storitev, dohodkov fizičnih in pravnih oseb, nepremičnin ter davčnega postopka. Spremembe zakona o davku na dodano vrednost so že v uradni proceduri, nova zakona o dohodnini in davku od dobička pravnih oseb pa še ne. Sestavek je zato namenjen kratki predstavitvi osnutkov obeh zakonov s posebnim poudarkom na novostih, ki naj bi jih vpeljala.*

Ključne besede ● *dohodnina, davek od dohodkov pravnih oseb.*

Osnutki nove davčne zakonodaje, ki jo vlada napoveduje in pripravlja že nekaj let, počasi dobivajo svojo dokončno obliko in potihem prodirajo v javnost. V trenutku, ko pripravljam ta članek, namreč še nobeden od predvidenih novih zakonov ni v uradnem postopku, čeprav se o njih, posebej o zakonu o dohodnini, že veliko govori. Zlasti predstavniki Ministrstva za finance seznanjajo z novimi rešitvami različne zainteresirane skupine, tudi z namenom preizkušanja, kako bodo novosti sprejete v praksi. Glede na kar nekaj zelo negativnih odzivov lahko pričakujemo, da bo besedilo, ko bo objavljeno v skupščinskem Poročevalcu, drugačno od zdajšnjega delovnega gradiva. Zato je namen tega prispevka predvsem predstaviti nekatere nove sistemske rešitve v zakonu o dohodnini in zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (besedila drugih zakonov, o obdavčitvi nepremičnin in o davčnem postopku ter podzakonskih aktov, pa zaenkrat še niso pripravljena v celoti), ne pa podrobnosti, o katerih bo upajmo še dovolj časa govoriti in pisati, ko se bo začel parlamentarni postopek.

* univ. dipl. ekon; strokovna svetovalka, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.

1. NOVOSTI NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKOV FIZIČNIH OSEB

Pripravljalci novega zakona o dohodnini navajajo dva temeljna razloga za njegovo uvedbo: uresničitev odločb Ustavnega sodišča v zvezi z veljavnim zakonom, zlasti tiste, ki se nanaša na neustreznost olajšav za otroke, in prilagoditev sistema dohodnine evropskim standardom.

Med temeljnimi cilji zakona pa navajajo zlasti globalno razbremenitev zavezancev, enakomernejšo razporeditev davčnih bremen med davčne zavezance, razširitev davčne osnove na vse vrste dohodkov, zaščito domače davčne osnove ter preprečevanje dvojnega obdavčenja.

V nadaljevanju bom povzela zlasti nove rešitve, ki naj bi peljale k omenjenim ciljem.

1.1. Obdavčitev rezidentov po svetovnem dohodku, nerezidentov po viru dohodka

Tako kot doslej bomo tudi v bodoče razlikovali med zavezanci za dohodnino in zavezanci za davek od posameznega dohodka, le da novi zakon uporablja samo dva izraza: dohodnina in akontacija dohodnine. Slednjega uporablja za vse davke od posameznih vrst dohodkov.

Zavezanci za dohodnino bodo, kot doslej, rezidenti[1], zavezanci za davek od posameznega dohodka pa rezidenti in nerezidenti. Zavezančeva obveznost kot obveznost rezidenta ali nerezidenta, se bo ugotavljala po osebnem statusu v času, ko bo pridobil posamezen dohodek.

Zakon prinaša dve novosti: prva se nanaša na obdavčitev letnih dohodkov rezidentov, druga pa na obdavčitev posameznih dohodkov glede na njihov vir.

Tako bodo rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku (v letno dohodninsko osnovo se bodo všteli vsi dohodki, ki jih bodo rezidenti dosegli v davčnem letu kjerkoli v svetu), med letom pa bodo rezidenti in nerezidenti plačevali davek

[1] V zakonu so podrobneje kot doslej opredeljena pravila za določanje (ne)rezidentstva. Tako je na primer rezident oseba, ki izpolnjuje enega od naštetih pogojev: ima uradno prijavljeno stalno prebivališče v Sloveniji, biva v tujini zaradi zaposlitve v diplomatskem predstavništvu, konzulatu ali misiji Republike Slovenije pri Evropski komisiji, ima svoje običajno bivališče ali središče osebnih in ekonomskih interesov v Sloveniji, biva v Sloveniji v kateremkoli času več kot 183 dni v davčnem letu…

(akontacijo dohodnine) od dohodkov z virom v Sloveniji. Ta davek bo za nerezidente dokončen.

Čeprav se zdi, da bo obdavčitev po viru dohodka pomembna le za nerezidente, ker bodo rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku, je takšno sklepanje napačno. Rezident, ki bo obdavčen po svetovnem dohodku, bo namreč po posebnih pravilih lahko pri letni odmeri dohodnine kot plačano akontacijo upošteval davek, ki ga bo od posameznega dohodka plačal v tujini. Vendar pa bo to lahko storil le v primeru, če bo v tujini plačal davek od dohodka, ki bo imel vir v tujini. Če bo imel dohodek vir v Sloveniji, davek pa bo iz kakršnegakoli razloga plačan v tujini, tega davka ne bo mogel uveljavljati kot plačano akontacijo dohodnine v Sloveniji.

Zakon zato podrobno našteva dohodke z virom v Sloveniji:

- dohodki iz zaposlitve in opravljanja storitev: če se zaposlitev izvaja in storitev opravlja v Sloveniji;
- dohodki od nepremičnega premoženja (najemnine, kapitalski dobički): če nepremičnina leži v Sloveniji;
- dohodki od odsvojitve lastniških deležev v pravni osebi, katerih več kot 50% vrednosti izhaja iz nepremičnega premoženja v Sloveniji;
- dohodki od vrednostnih papirjev in kapitalskih deležev: če gre za deleže družb in drugih pravnih oseb, ustanovljenih po predpisih v Sloveniji;
- dohodki iz opravljanja dejavnosti, razen dohodka poslovne enote v tujini;
- dohodek nerezidenta, pridobljen z opravljanjem dejavnosti preko poslovne enote v Sloveniji;
- drugi dohodki: na podlagi plačila v Sloveniji (dohodki iz zaposlitve, iz opravljanja storitev, dividende, obresti, najemnine, izplačila članom uprave, nadzornih svetov iz dobička … vsak drug dohodek, ki mu ni mogoče določiti vira v Sloveniji na eni od naštetih podlagi, pod pogojem, da se pri obračunu davka od dohodkov šteje za odbitno postavko).

Zaradi obdavčitve rezidentov po svetovnem dohodku bo lahko prišlo do dvojne obdavčitve istega dohodka rezidenta: v tujini, kjer je bil dosežen, in v Sloveniji v okviru letne odmere dohodnine. Zato je že v samem zakonu predvidena metoda odprave dvojne obdavčitve z odbitkom v tujini plačanega davka po metodi navadnega dobropisa. V poštev bo prišla vselej, ko z državo vira dohodka ni sklenjen sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Če je, se bo pri odpravi dvojne obdavčitve uporabljala metoda, dogovorjena v sporazumu za posamezno vrsto dohodka. Podrobnejšim pravilom priznavanja odbitka davka, plačanega v tujini, je v zakonu namenjeno posebno poglavje.

1.2. Razširitev davčne osnove

Doslej je veljalo pravilo, da so obdavčeni le tisti dohodki, ki so v zakonu našteti. V novem zakonu je pristop k obdavčitvi dohodkov fizičnih oseb ravno obraten**: obdavčeni so vsakršni dohodki fizičnih oseb**, **razen tistih**, ki so po zakonu **izvzeti iz obdavčitve**, ker so neobdavčljivi ali pa so obdavčeni po drugih predpisih (*na primer darila med fizičnimi osebami, dobitki od iger na srečo, nadomestila škode na osebnem premoženju, izplačila zavarovalnih vsot v primeru bolezni, poškodb*…), in dohodkov, ki so plačila dohodnine po zakonu **oproščeni** (*socialno varstveni prejemki, štipendije v zvezi z izobraževanjem in usposabljanjem na podlagi posebnih predpisov, in sicer iz proračuna, sklada ali ustanove, ki je financirana iz proračuna, razen kadrovskih štipendij*…).

Poleg splošne razširitve davčne osnove bo ta zajela tudi nekatere dohodke, ki doslej niso bili obdavčeni: obresti, kapitalske dobičke od prodaje pretežnih lastniških deležev, izplačila deležev družbenikom iz dobička oziroma rezerv ob izstopu oziroma izključitvi, povečanje osnovnega kapitala iz nerazporejenega dobička in rezerv…

1.3. Podrobnejše opredelitve dohodkov in nekaterih pojmov

Pri opredelitvi posameznih vrst dohodkov je velik poudarek na razmejitvi med aktivnimi in pasivnimi dohodki. Prvi temeljijo na delu, drugi zlasti na premoženju in premoženjskih pravicah, pa tudi na drugih podlagah. Za razmejitev znotraj aktivnih dohodkov bo odločujoče razmerje, ki ga ima oseba, ki opravi neko delo oziroma storitev, z naročnikom. Zakon loči med odvisnim in neodvisnim razmerjem, nesamostojnim in samostojnim opravljanjem nekega dela. Uporablja torej opredelitev, ki smo jo že srečali v pojasnilih Ministrstva za finance in v zakonu o DDV. Osnovne smernice za ločitev odvisnega in neodvisnega razmerja nakazuje že zakon sam, podrobneje pa naj bi jih predpisal podzakonski akt. Tako bo presoja razmerja odvisna od odgovorov na vprašanja: kdo nosi odgovornost in riziko za opravljeno delo oziroma storitev, kdo kontrolira delo in daje navodila, kdo zagotavlja sredstva in pogoje za delo, kako oseba nastopa na trgu.

Dohodki se bodo po novem razvrščali takole:

Aktivni

- Dohodek iz zaposlitve
- Dohodek iz dejavnosti
- Dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Pasivni

- Dohodek iz premoženja
- Dobiček iz kapitala
- Drugi dohodki

Pred opredelitvijo posamezne vrste dohodka bo najprej treba odgovoriti na vprašanje, ali gre za aktivni ali za pasivni dohodek, in šele znotraj te razvrstitve, za katero konkretno vrsto dohodka gre. Če torej nek dohodek izvira iz dela, ga ne bo mogoče obdavčitvi na način, ki je predviden za pasivne dohodke. S tem bodo odpravljene dileme, ki so v strokovnih krogih še vedno aktualne: na primer ali je udeležba zaposlenega v dobičku na podlagi dela obdavčena kot dohodek iz delovnega razmerja ali kot dohodek iz premoženja; ali pa: ali je udeležba v dobičku člana nadzornega sveta dohodek iz premoženja ali dohodek na podlagi opravljene storitve; ali pa: ali se izplačilo na podlagi avtorske pogodbe, sklenjene med delodajalcem in delojemalcem, obravnava kot dohodek iz dela ali kot dohodek iz premoženjske pravice.

Z natančnejšo opredelitvijo posameznih vrst dohodkov bodo odpravljene tudi dileme, za katere vrste dohodka gre znotraj aktivnih oziroma pasivnih dohodkov: na primer ali se plačilo za opravljeno storitev obravnava kot dohodek iz zaposlitve ali kot dohodek iz opravljanja dejavnosti, ali pa: ali se izplačilo kapitalskega deleža družbeniku iz dobička obravnava kot dohodek iz premoženja ali kot dohodek iz kapitala, ali pa: kakšne vrste dohodek so darila poslovnim partnerjem.

Ob tem pa je treba poudariti še posebne določbe, ki se bodo upoštevale, ko bo zavezanec s pogodbo ali statusom želel preoblikovati svoj dohodek na podlagi dela v dohodek na podlagi premoženja. V takih primerih se bo dohodek davčno obravnaval glede na ekonomsko vsebino in ne glede na pravno obliko. Tako bo dohodek lastnika z več kot 25-odstotnim deležem v kapitalu, ki dela oziroma opravlja storitve za svoje podjetje, davčno v celoti obravnavan kot dohodek iz zaposlitve. Nedvomno se bo pri uporabi te določbe pojavilo vprašanje, v katerih primerih jo je treba upoštevati oziroma kako dohodke lastnika sploh razdeliti na del, ki temelji na delu (ta naj bi bil obdavčen kot dohodek iz zaposlitve, tudi če je izplačan iz dobička), in del, ki temelji izključno na njegovem kapitalskem deležu. Ob tem seveda predpostavljamo, da pripravljavec zakona ni imel v mislih, da se vsakršni dohodki lastnikov podjetij, ki za svoja podjetja opravljajo storitve, obdavčijo kot dohodki iz zaposlitve, kar sicer ni izključeno. Kot dohodki iz zaposlitve se bodo obravnavali tudi dohodki iz prenosa premoženjske pravice, če bodo nastali v okviru odvisnega razmerja z izplačevalcem.

Kot dohodki iz zaposlitve se bodo obravnavali dohodki družbe ali zasebnika na podlagi dela, ki ga bo posameznik opravil v odvisnem razmerju z izplačevalcem (na primer poslovodja), da bi dosegel davčno ugodnejšo obravnavo, pa bo svoje

dohodke za opravljeno delo zaračunaval kot zasebnik ali prek družbe, v kateri je njegov kapitalski delež oziroma delež glasovalnih pravic vsaj 10%. V takem primeru govori predlagatelj o spregledu pravne forme, kar pomeni, da se bodo dohodki posameznika, tudi če bodo izplačani zasebniku ali družbi, obravnavali kot dohodki iz zaposlitve. Ta na prvi pogled sicer dovolj jasna določba bo vsekakor zahtevala dodatna pojasnila: kako takšne dohodke zasebnika ali družbe obravnavati glede obdavčitve zasebnika ali pravne osebe, kako obravnavati akontacijo dohodnine, ki jo bo verjetno moral plačati izplačevalec ob nakazilu dohodka zasebniku ali družbi ...

1.3.1. Dohodek iz zaposlitve

Dohodek iz zaposlitve je nov pojem, ki bo zajemal poleg dohodkov iz delovnega razmerja tudi druge dohodke na podlagi dela oziroma storitev, dosežene v odvisnem razmerju z izplačevalcem. Zakon deli dohodke iz zaposlitve na tri skupine:

- dohodke iz delovnega razmerja,
- dohodke iz drugih odvisnih pogodbenih razmerij,
- dohodke iz drugih odvisnih razmerij.

Za vse tri skupine velja pravilo, da se v davčno osnovo všteva bruto prejemek (pri prvi skupini zmanjšan za prispevke za socialno varnost) vključno z bonitetami, s katerimi so po novem mišljene vsakršne ugodnosti, ki jih prejemnikom dohodkov iz zaposlitve ali njihovim družinskim članom[2] nudi izplačevalec. Ugodnosti družinskim članom bodo torej obdavčene kot sestavni del dohodka zavezanca, ne kot dohodek družinskega člana. Mimogrede, tudi dohodki iz premoženja otrok do 18. leta starosti bodo obdavčeni kot dohodki enega od staršev, in sicer tistega, ki bo za otroka uveljavljal davčno olajšavo.

K 1. točki) V prvo skupino prejemkov se bodo uvrščali »pravi« dohodki iz delovnega razmerja (plače, nadomestila plač, regres za letni dopust, povračila stroškov, jubilejne nagrade, odpravnine, solidarnostne pomoči, razna nadomestila in drugi prejemki v zvezi z zaposlitvijo, prejemki zaradi nepravočasnega izplačila dohodka (zamudne obresti), prejemki na podlagi udeležbe v dobičku …) in dohodki, ki se bodo za potrebe obdavčitve šteli kot prejemki iz delovnega razmerja (dohodki, prejeti za vodenje poslovnega subjekta, dohodki, ki izhajajo iz avtorskega dela ustvarjenega v delovnem razmerju, prejemki, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju…, razna nadomestila osebam, ki niso v delovnem razmerju, na primer za brezposelnost, prejemki iz vseh oblik pokojninskega in invalidskega zavarovanja, razen izplačila odkupne vrednosti, prejemki izvoljenih ali

[2] V zakonu najdemo dve opredelitvi družinskih članov. Ena se bo uporabljala za potrebe opredelitve bonitet, lastniškega deleža in davčnih olajšav, druga pa za preverjanje transakcij med povezanimi osebami.

imenovanih nosilcev javne funkcije v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti – ti praviloma niso v delovnem razmerju, a prejemajo plačo - …).

V tovrstne dohodke se ne bodo vključevali zneski posameznih prejemkov, ki bodo po posebnem predpisu vlade davka oproščeni (povračila stroškov, posamezni prejemki zaposlenih v skladu s kolektivnimi pogodbami …).

Kot doslej se bodo prejemki iz delovnega razmerja obdavčevali po progresivni lestvici. Akontacija dohodnine se bo obračunavala od mesečnih dohodkov iz delovnega razmerja z upoštevanjem letne dohodninske lestvice, preračunane na mesečno raven, in z upoštevanjem enomesečnega zneska splošne, osebne in posebne olajšave. Če bo posameznik prejemal dohodke pri več delodajalcih, se bo pri glavnem delodajalcu (tisti, pri katerem bo dosegal največji znesek dohodkov) upoštevala dohodninska lestvica in olajšave, pri drugih pa se olajšave ne bodo upoštevale, uporabila pa se bo stopnja obdavčitve 25%.

K 2. točki) V drugo skupino dohodkov iz zaposlitve oziroma iz drugih odvisnih pogodbenih razmerij se bodo uvrščali zlasti dohodki iz avtorskih stvaritev (vključno s prenosom materialne avtorske pravice), dohodki za izvedbo avtorskih in folklornih del ter prejemki na podlagi pogodb o delu, seveda vse pod predpostavko, da bo šlo za odvisno razmerje z naročnikom oziroma izplačevalcem dohodka. V davčno osnovo se bo vštevel posamičen bruto prejemek, zmanjšan za 10% normiranih stroškov. Slednji se bodo po novem nanašali le na stroške prevoza in prenočevanja. Davčna stopnja bo 25%.

K 3. točki) V tretjo skupino dohodkov iz zaposlitve se bodo vštevali dohodki iz drugih odvisnih razmerij, kjer podlaga ne bo sklenjena pogodba, ampak na primer imenovanje ali izvolitev na določeno funkcijo, ki se bo opravljala le občasno. Tudi v tej skupini se bodo v davčno osnovo vštevali bruto prejemki, zmanjšani za 10% normiranih stroškov, namenjeni pokrivanju stroškov prevoza in nočitve, davčna stopnja pa bo prav tako 25%.

1.3.2. Dohodek iz dejavnosti

Dohodki iz dejavnosti bodo po novi opredelitvi vsakršni dohodki, doseženi z neodvisnim in samostojnim delom, ne glede na formalni status, vrsto dejavnosti oziroma pravno podlago.

V okviru dohodkov iz dejavnosti sta opredeljeni dve vrsti dohodkov:

- Dohodek, dosežen z opravljanjem dejavnosti
- Dohodek, dosežen s posameznim poslom

K 1. točki) Z dohodkom, doseženim z opravljanjem dejavnosti, je mišljen vsak dohodek, dosežen z neodvisnim opravljanjem dejavnosti (podjetniške, poklicne…), vključno z izkoriščanjem premoženja in premoženjskih pravic.

Dohodek iz oddajanja v najem in iz prenosa premoženjskih pravic se bo pod predpisanimi pogoji (če ni potrebna registracija in prejemnik ni zavezanec za DDV) sicer obravnaval kot dohodek iz premoženja (z upoštevanjem 20% oziroma 10% normiranih stroškov), zavezanec pa se bo lahko odločil, da se bo dohodek obravnaval kot dohodek iz dejavnosti (v takem primeru bo moral voditi predpisane evidence, obdavčena pa bo razlika med prihodki in dejanskimi odhodki).

Praviloma se bo davčna osnova od dohodka, doseženega z opravljanjem dejavnosti, ugotavlja kot razlika med prihodki in odhodki, novosti pa se nanašata na osebe, ki bodo pod določenimi pogoji (zanje ne obstaja obveznost vodenja poslovnih knjig, prihodki v zadnjih 12 mesecih niso presegli 3.000.000 SIT, nimajo zaposlenih) lahko ugotavljale davčno osnovo z upoštevanjem 25% (od ustvarjenih prihodkov) normiranih stroškov in prihodke šele ko so plačani.

Podrobneje je opredeljeno davčno obravnavanje prenosov sredstev med podjetjem in gospodinjstvom. Pravzaprav se bodo prenosi, razen prenosov denarnih sredstev, obravnavali, kot da gre za dve osebi: poslovni subjekt in občana. Namen nove ureditve je status zasebnika čimbolj izenačiti s statusom osebne družbe. Tako se bo na primer prenos stvarnega premoženja iz gospodinjstva v podjetje načeloma obravnaval kot prihodek podjetja, prenos iz podjetja v gospodinjstvo pa se ne bo štel za odhodek. Prenosi sredstev med podjetjem in gospodinjstvom se bodo sicer obravnavali kot prenosi med povezanimi osebami. V zakonu so podrobno opredeljena tudi pravila ugotavljanja davčne osnove ob prenehanju opravljanja dejavnosti.

Novost se nanaša na davčno obravnavanje nekaterih dohodkov, ki izvirajo iz naložb zasebnika. Tako se bodo dividende, obresti in prihodki, doseženi na podlagi odsvojitve lastniškega deleža ali dolžniških vrednostnih papirjev obravnavali kot dohodki iz premoženja oziroma kot dobiček iz kapitala in ne kot prihodek iz dejavnosti. Zato je razumljivo, da se tudi morebitni odhodki (izgube) na tej podlagi ne bodo obravnavale kot odhodki v davčnem smislu.

Za odmero akontacije dohodnine od dohodkov iz opravljanja dejavnosti se ne bo več uporabljala posebna lestvica, temveč osnovna, ki bo služila tudi pri letni odmeri dohodnine.

K 2. točki) Dohodek, dosežen s posameznim poslom, bo opredeljen kot vsak posamezen dohodek, dosežen z neodvisnim (samostojnim) poslom, ki ne bo del opravljanja oziroma povezan z opravljanjem dejavnosti oziroma ki bi se glede na način, obseg in trajanje moral šteti za dejavnost (na primer dohodki od osebnega dopolnilnega dela).

Pri tovrstnih dohodkih se bo v davčno osnovo vštevaI prejemek, zmanjšan za 10% normiranih stroškov, predvidena davčna stopnja pa je 25%.

1.3.3. Dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti

Osnovna kmetijska in gozdarska dejavnost bo po novem opredeljena kot razpolaganje s pravico rabe (za razpolaganje s pravico rabe se šteje lastništvo, zakup, najem ali druga vrsta pravice) kmetijskega ali gozdnega zemljišča, ki bo vpisana v zemljiško knjigo oziroma v zemljiški kataster na dan 30. junija leta, za katero se bo dohodek ugotavljal. V primeru, ko bo zemljišče dejansko uporablja nekdo, ki ni vpisan kot nosilec katere od pravic v uradne evidence, bo imel davčni organ pravico to osebo obravnavati kot davčnega zavezanca. Pomembno je tudi, da se bo dohodek ugotavljal le za tista zemljišča, ki jim bo v zemljiškem katastru kot dejanska raba pripisana raba kot kmetijsko ali kot gozdno zemljišče v skladu s predpisom o ugotavljanju katastrskega dohodka. V slednjem bodo namreč natančneje določeni načini oziroma vrste rabe kmetijskih in gozdnih zemljišč, za katere bo mogoče ugotavljati dohodek na podlagi katastra (na primer standardna pridelava hrane, standardna živinoreja…), za vsa druga zemljišča pa se bo moral ugotavljati dohodek po določbah, ki se nanašajo na obdavčitev dohodkov iz dejavnosti (na primer za specialno in visoko intenzivno pridelavo, visoko intenzivno živinorejo na pretežno kupljeni krmi…).

Za dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se bodo po novem poleg katastrskega dohodka zemljišč šteli tudi drugi dohodki, ki bodo pridobljeni v zvezi s to dejavnostjo, zlasti dotacije, subvencije, donacije ali denarne pomoči, prejete zaradi naravne in druge nesreče.

Katastrski dohodek bo mogoče tudi zmanjšati v primerih, ki bodo v zakonu taksativno našteti, predvidoma (variantno) tudi za »dohodek« neobdelanih zemljišč, ki se bodo kot takšna vodila v katastru.

Davčna osnova bo, kot doslej, potencialni dohodek, stopnje pa bodo različne. Katastrski dohodek rezidentov bo obdavčen po stopnji 10%, nerezidentov pa po stopnji 16%. Od vsakega drugega dohodka iz opravljanja osnovne kmetijske oziroma gozdarske dejavnosti pa se bo plačala akontacija dohodnine po stopnji 13%.

1.3.4. Dohodek iz premoženja

Dohodki iz premoženja bodo poleg dosedanjih dohodkov iz

- oddajanja premoženja v najem,
- obresti in
- dividend,

vključevali tudi

- dohodke iz prenosa premoženjske pravice.

K 1.točki) Med dohodke iz oddajanja premoženja v najem se bodo poleg najemnin, obveznosti in storitev, za katere se bo zavezal ali jih bo opravil najemnik (kot doslej), vključevale tudi vsakršne premije, nadomestila in odškodnine v zvezi z uporabo premoženja. Normirani stroški bodo znižani na 20%, upoštevali pa se bodo lahko tako pri oddajanju nepremičnin kot pri oddajanju premičnih stvari.

K 2. točki) Dohodek od obresti bo poleg obresti od danih posojil vključeval :

- obresti od dolžniških vrednostnih papirjev,
- obresti od depozitov pri bankah in hranilnicah,
- obresti od finančnih terjatev do dolžnikov,
- dohodke iz oddajanja v finančni najem,
- dohodke iz življenjskega zavarovanja (razen iz zavarovanj, sklenjenih pred uveljavitvijo zakona, razen če bo po uveljavitvi zakona zavarovanje sklenjeno za primer smrti in se bo na tej podlagi dohodek tudi dejansko izplačal, in razen zavarovanj, sklenjenih po uveljavitvi zakona najmanj za deset let),
- prihodek od obresti, ki jih bo imetnikom investicijskih kuponov razdelil vzajemni sklad,
- dohodek, ki ga bo imetnik investicijskega kupona dosegel z njegovo odsvojitvijo oziroma izplačilom njegove vrednosti, če bo imel vzajemni sklad več kot 40% svojih sredstev naloženih v dolžniške vrednostne papirje ter denarne depozite.

Zakon podrobno določa osnovo za obdavčitev posameznih vrst dohodkov, ki bodo obdavčeni kot obresti in dodaja, da se kot obresti obdavčuje vsako nadomestilo, ki ne predstavlja vračila glavnice, torej tudi povečanje glavnice zaradi inflacije.

Pri letni odmeri dohodnine se bo osnova lahko zmanjšala za neobdavčeni del obresti (predvidoma 150.000 SIT), zato se bo med letom akontacija dohodnine obračunavala po nižji stopnji kot od drugih dohodkov, po stopnji 15%.

K 3. točki) Dohodek od dividend bo poleg dividend vključeval tudi druge dohodke na podlagi lastniškega deleža (delež, ki ga ima fizična oseba na podlagi vloženih sredstev v gospodarski družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, pa tudi premoženjski vložek tihega družbenika in premoženjski vložek v katerokoli drugo obliko organiziranja, doma in v tujini). Za opredelitev dohodkov od dividend je zlasti pomembno, da gre za dohodke, izplačane

imetniku deleža iz premoženja plačnika ali plačnikove povezane osebe, katerih podlaga za izplačilo je lastniški delež v plačniku, vendar pa se na njihovi podlagi lastniški delež ne zmanjša, lahko pa se poveča ali ostane nespremenjen.

Na podlagi takšne osnovne opredelitve se bo po novem kot dividende obdavčevalo tudi dobiček ali rezerve, ki se bosta družbenikom oziroma delničarjem razdelila v obliki delnic, zamenljivih obveznic ali v drugačni obliki, s katero se bosta preoblikovala v osnovni kapital oziroma se bodo povečali lastniški deleži (na primer ob povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe). Kot dividende bo obdavčen tudi pripis dobička kapitalskemu deležu družbenika osebne družbe.

Kot *dividendam podobni dohodki* se bodo po novem obdavčevali tudi:

- dobiček ali rezerve, ki se razdelijo ob prenehanju, ob izključitvi ali ob izstopu imetniku deleža,
- zmanjšanje deleža v primeru zmanjšanja osnovnega kapitala, če ima plačnik nerazdeljen dobiček ali presežek,
- dobiček, razdeljen v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji,
- obresti od zamenljivih obveznic,
- denarno doplačilo pri zamenjavi kapitalskih deležev,
- izplačana vrednost pri pridobitvi lastnih delnic in deležev, razen prek borze,
- dobiček, razdeljen imetnikom investicijskih kuponov, ki se ne šteje za obresti,
- dohodki imetnikov investicijskih kuponov, če vzajemni sklad ni dolžniški,

pa tudi vsako nadomestilo (v obliki sredstva, proizvoda, storitve, zagotovljene imetniku deleža ali njegovemu družinskemu članu), ki ga bo imetnik deleža prejel na podlagi lastniškega deleža v plačniku in ki ne bo predstavljal zmanjšanja njegovega lastniškega deleža (z drugimi besedami: prikrita izplačila dobička). Kot primere takšnih nadomestil zakon našteva:

- zagotavljanje dobrin in storitev po ceni, nižji od tržne,
- odpis dolga imetniku deleža ali njegovemu družinskemu članu, pri čemer se za odpis šteje znesek, ki bi ga moral posojilojemalec plačati po pogodbi, najmanj pa 20% celotnega dolga na leto,
- drugi dohodki, ki imajo naravo bonitet.

Pri letni dohodninski napovedi se bo zaradi ublažitve dvojne obdavčitve osnova lahko, tako kot doslej, zmanjšala, vendar le za 33%, in seveda le pri dohodkih,

pri katerih je to vsebinsko utemeljeno, ker izvirajo iz že obdavčenega dobička izplačevalca.

Sicer pa bodo tovrstni dohodki obdavčeni po stopnji 25%. Po novem bo to veljalo tudi za osebne družbe, le da se bo pri njih kot predhodno plačana akontacija dohodnine štel plačani davek od dobička družbe, tako da se bo ob izplačilu deležev v dobičku plačala le razlika.

K 4. točki) Dohodek iz prenosa premoženjske pravice bo vključeval le dohodek, dosežen z odstopom uporabe oziroma izkoriščanja ali odstopom pravice do uporabe oziroma pravice do izkoriščanja:

- materialne avtorske pravice in materialne pravice izvajalca,
- izuma, videza izdelka, znaka razlikovanja, tehnične izboljšave, načrta, formule, postopka, podobne pravice oziroma podobnega premoženja in informacij glede industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušenj, ne glede na to ali so zavarovani po zakonu,
- osebnega imena, psevdonima ali podobe,

ne pa dohodka za samo stvaritev. Tako bo na primer dohodek za stvaritev avtorskega dela obdavčen bodisi kot dohodek iz zaposlitve (če bo ustvarjen v odvisnem razmerju z izplačevalcem) bodisi kot dohodek iz opravljanja dejavnosti oziroma v tem okviru kot dohodek, dosežen s posameznim poslom (če bo ustvarjen samostojno oziroma v neodvisnem razmerju z izplačevalcem), v nobenem primeru pa kot dohodek iz premoženjske pravice, kot se je v praksi ravnalo doslej.

Novost bodo tudi nižji, 10% normirani stroški, davčna stopnja 25% pa ostaja nespremenjena.

1.3.5. Dobiček iz kapitala

Zakon prinaša novo opredelitev kapitala in dobička iz kapitala. Tako se bodo za kapital šteli:

- nepremičnina v času 10 let od pridobitve,
- pretežni lastniški delež ali njegov del,
- vrednostni papirji v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, ki ne bodo del pretežnega lastniškega deleža, v času 3 let od pridobitve,

za dobiček iz kapitala pa se bo štel le dobiček, dosežen z njegovo odsvojitvijo. Za odsvojitev se bo štela zlasti prodaja kapitala, dajanje kapitala v dar, zamenjava kapitala, izplačilo lastniškega deleža v primeru prenehanja gospodarske družbe, zadruge ali druge oblike organiziranja, zmanjšanje deleža

v okviru zmanjšanja lastniškega kapitala gospodarske družbe, zadruge ali druge oblike organiziranja ter drugi primeri izplačila lastniškega deleža, izplačani v denarju ali v naravi.

Pomembna novost bo v drugačnem obravnavanju odsvojitve pretežnega lastniškega deleža oziroma njegovega dela in drugih, manjših lastniških deležev, in s to novostjo povezana opredelitev pretežnega lastniškega deleža. Pretežni lastniški delež za potrebe obdavčitve namreč ne bo večinski lastniški delež, temveč vsak delež, na podlagi katerega bo imel zavezanec (ob odsvojitvi ali kadarkoli v obdobju petih let pred njo) neposredno ali posredno preko povezanih oseb vsaj 10% delež glasovalnih pravic oziroma vsaj 10% delež v kapitalu oziroma v posameznem razredu delnic.

Tako se v primerjavi z veljavno zakonodajo obdobje ugotavljanja dobička iz kapitala v zvezi z nepremičninami podaljšuje na 10 let, v zvezi s pretežnim lastniškim deležem na število let brez omejitve, v zvezi z drugimi deleži in vrednostnimi papirji pa ostaja 3 leta.

Zaradi precej zaostrenih pravil ugotavljanja dobička iz kapitala bodo tudi izjeme oziroma neobdavčljive odsvojitve podrobneje opredeljene. Tako ne bo obdavčeno:

- dedovanje kapitala,
- prenos kapitala posojilodajalcu ali zastavnemu upniku,
- zamenjava vrednostnih papirjev z istovrstnimi papirji istega izdajatelja, pri kateri se ne bodo spremenila razmerja med družbeniki in kapital izdajatelja ter ne bo denarnega toka,
- zamenjava prednostnih delnic z navadnimi delnicami istega izdajatelja, če ne bo denarnega toka,
- zamenjava zamenljivih obveznic z delnicami istega izdajatelja, če ne bo denarnega toka,
- vnovčitev dolžniških vrednostnih papirjev,
- zmanjšanje deleža v okviru zmanjšanja osnovnega kapitala, ki bo namenjeno kritju prenesene izgube …

Še vedno bodo plačila dohodnine oproščene prve odsvojitve delnic ali deležev v kapitalu, pridobljenih v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij, po novem pa tudi odsvojitve stanovanj ali stanovanjskih hiš, v katerih je zavezanec imel prijavljeno stalno prebivališče in je tam dejansko bival vsaj zadnja tri leta.

Zaradi zaostritve pogojev obdavčitve kapitalskih dobičkov zakon v prehodnih določbah iz obdavčitve izvzema vsakršne odsvojitve kapitala, ki bi bile, če bi bila odsvojitev opravljena do uveljavitve novega zakona, po starem zakonu

neobdavčene. Tako bo na primer neobdavčena odsvojitev vsakršnega (tudi pretežnega) kapitalskega deleža, ki je bil pridobljen vsaj tri leta pred začetkom uporabe zakona, torej pred 1.1.2002, seveda če se bo zakon, tako kot je predlagano, začel uporabljati 1.1.2005.

Zakon podrobno določa pravila ugotavljanja davčne osnove, načeloma pa je to, kot doslej, razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Naj omenim le eno od novih pravil: če bo delodajalec zaposlenim omogočil nakup delnic po nižji ceni od tržne, se bo ob nakupu razlika med tržno vrednostjo in nakupno ceno obravnavala kot boniteta, ob odsvojitvi takšnih delnic pa se bo kot vrednost ob pridobitvi upoštevala tržna cena ob pridobitvi oziroma nakupu.

Odlog ugotavljanja davčne obveznosti v zvezi z dobički iz kapitala je novost, ki je v zakonu predvidena v nekaterih primerih:

- pri podaritvi kapitala zavezančemu zakoncu ali otroku (lasten, posvojenec in pastorek) in
- pri zamenjavi deleža v okviru zamenjave kapitalskih deležev, združitev in delitev, kot so opredeljene po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb.

Davčna obveznost bo odložena do prve obdavčljive odsvojitve prejemnika kapitala.

Novost je tudi davčna stopnja: 25%.

1.3.6. Drugi dohodki

Glede na nov pristop k obdavčitvi prejemkov fizičnih oseb zajema pojem »drugi dohodki« vse dohodke, ki niso posebej opredeljeni v zakonu, razen tistih, ki so iz obdavčitve izvzeti ali pa so dohodnine oproščeni.

Zakon sicer tovrstne dohodke primeroma našteva: nagrade, darila, dobitki v nagradnih igrah, priznavalnine, kadrovske in druge štipendije, izplačila odkupnih vrednosti po predpisih o pokojninskem zavarovanju …, predvideva pa tudi kar nekaj oprostitev. Tako na primer ne bodo obdavčene štipendije za študij doma do višine minimalne plače, za študij v tujini pa povečane za 60%. Iz obdavčitve bodo pod določenimi pogoji izvzete nagrade in priznanja za izjemne dosežke, povračila stroškov za prevoz, nočitve in dnevnice ter darila in dobitki v nagradnih igrah do določenega zneska (predvidoma do 5.000 SIT).

1.4. Letna davčna osnova in olajšave

Letna davčna osnova od dohodkov rezidenta ostaja vsota vseh davčnih osnov od posameznih vrst dohodkov, doseženih v posameznem davčnem letu, za nerezidente pa se letna davčna osnova ne ugotavlja. V nekaj primerih se bo

letna davčna osnova zmanjšala (predvidoma pri obrestih za določen znesek, pri dividendah pa za 33%).

V letno davčno osnovo se bodo še naprej vštevali vsi dohodki, prejeti v posameznem letu, tudi če se bodo nanašali na več let. Stopnja obdavčitve se bo v takih primerih ugotavljala na poseben način, s tako imenovanim povprečenjem oziroma z upoštevanjem stopnje obdavčitve enoletnih dohodkov posameznika. Novost pa je v tem, da se bo štelo, da se sicer večletni dohodki nanašajo največ na tri leta, torej se bodo za potrebe izračuna povprečne stopnje lahko razdelili največ na tri dele.

Z zakonom je predvidenih več vrst olajšav, ki pa bodo verjetno v času obravnave doživele največ sprememb, zato jih ne bom podrobno opisovala. Naj jih le naštejem: splošna olajšava (kot doslej, le znesek bo drugačen), osebne olajšave (za invalide, starostnike, upokojence, prejemnike priznavalnin…), olajšava za izobraževanje mladih (za tiste do 26. leta starosti, ki ne bodo presegli določenega zneska dohodkov), posebne olajšave za vzdrževane družinske člane (predvidoma enak znesek za vsakega od njih), olajšave za dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje, če bo premije plačeval zavezanec sam in olajšave za različne namene (vlaganje v stanovanja za rešitev stanovanjskega problema zavezanca, samoprispevki …) v predlagani višini 2% davčne osnove.

1.5. Stopnje dohodnine in akontacije dohodnine

Dohodninska lestvica ostaja progresivna, število razredov v njej naj bi se zmanjšalo s šest na pet, stopnji v tretjem in četrtem razredu se bosta postopno zniževali do leta 2007, s 17% na 16% pa se bo že leta 2005 znižala stopnja v prvem razredu. Lestvica se bo izračunavala na začetku vsakega davčnega leta. Vsako leto se bo revalorizirala s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin.

Akontacija dohodnine se bo plačevala med letom od posameznega dohodka, razen v primerih, ki bodo v zakonu posebej določeni (na primer od obresti za depozite, vezane nad enim letom, od deležev v dobičku osebne družbe…).

Roki in način plačila akontacije dohodnine bodo določeni v zakonu o davčnem postopku, ki bo tudi spremenjen.

Sicer pa se bo dohodninska obveznost še naprej ugotavljala in poračunavala na letni ravni. Podrobnosti bodo urejene v zakonu o davčnem postopku.

2. NOVOSTI NA PODROČJU OBDAVČITVE DOBIČKA (DOHODKOV) PRAVNIH OSEB

Pripravljalci novega zakona pojasnjujejo razloge, zaradi katerih naj bi dobili nov zakon: uskladitev slovenske zakonodaje z evropsko, prilagoditev sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb zaradi sproščanja mednarodnih kapitalskih in finančnih tokov in potreba po spremembi določenih rešitev v sedanji zakonodaji na podlagi spoznanj pri njeni uporabi in zaradi sprememb druge zakonodaje. Uskladitev slovenske zakonodaje z evropsko je potrebna zaradi zaveze držav članic Evropske unije, da davčni režim ne bo predstavljal ovire pri pretoku kapitala med članicami. Zaradi večje mobilnosti kapitala je treba zaradi zaščite davčne osnove prilagoditi tudi sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, zlasti če gre za razmerja med povezanimi osebami. Na podlagi dosedanjih izkušenj pri izvajanju zakona o davku od dobička pravnih oseb pa je treba nekatere rešitve popraviti oziroma izboljšati, druge pa na novo opredeliti.

Zakon nosi tudi drugačen naslov od veljavnega. Namesto davka od dobička uporablja izraz davek od dohodkov. Sprememba naslova je povezana z razširitvijo obdavčitve od dobička pravnih oseb (domačih in tujih), ki opravljajo dejavnost v Sloveniji, tudi na obdavčitev posameznih dohodkov, ki jih tuje pravne osebe dosegajo v Sloveniji. Dobiček pa se v zakonu še vedno omenja, vendar le kot davčna osnova pri pravnih osebah, ki opravljajo dejavnost.

2.1. Zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb

Zavezanec bo po novem pravna oseba – **rezident in nerezident** pa tudi nerezident, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec po zakonu o dohodnini, zlasti partnerstva, ki v tujini praviloma nimajo statusa pravne osebe (za razliko imajo pri nas osebne družbe status pravnih oseb).

Rezident bo po novem opredeljen širše kot doslej, ne le na podlagi sedeža v Sloveniji, temveč tudi na podlagi kraja dejanskega upravljanja v Sloveniji. Natančneje bo opredeljena davčna obveznost rezidenta in nerezidenta. Tako bo rezident zavezanec za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in izven Slovenije (obdavčitev po svetovnem dohodku), medtem ko bo nerezident zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega s poslovanjem v poslovni enoti v Sloveniji, pa tudi za davek od drugih dohodkov z virom v Sloveniji.

Poslovna enota nerezidenta bo opredeljena natančneje in širše, med drugim bo pojem razširjen tudi na opravljanje storitev, vključno s svetovalnimi in

poslovodskimi, če bodo trajale daljše časovno obdobje (predlagano je več kot 90 dni) pa tudi na posrednika, ki deluje za nerazidenta.

2.2. Vir dohodkov v Sloveniji

Novost v zakonu, tako kot v dohodninskem, je vpeljava sistema **obdavčitve dohodkov po viru**. Ta je pomemben za odgovor na vprašanje, katera država sme obdavčiti posamezen dohodek. Tako bo po naši zakonodaji obdavčen vsak dohodek z virom v Sloveniji, pri rezidentih pa tudi z virom izven Slovenije. Tako se zdi, da je opredelitev vira dohodka pomembna le za nerezidenta, vendar ni tako. Pomembna je tudi za rezidenta, ki bo na podlagi novih in jasnejših pravil o izogibanju dvojnemu obdavčenju v Sloveniji lahko uveljavljal odbitek davka, ki ga bo v tujini plačal od dohodkov z virom v tujini (zlasti od poslovnih enot pa tudi od dividend, obresti in drugih dohodkov).

Dohodki z virom v Sloveniji so v najširšem pomenu vsakršni dohodki pravnih oseb in poslovnih enot, pridobljeni z opravljanjem dejavnosti oziroma ustvarjeni v Sloveniji oziroma dohodki, ki jih izplača rezident ali nerezident preko poslovne enote. Sicer pa zakon vrste dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji, taksativno našteva.

2.3. Oprostitve

Davka bodo ob izpolnjevanju določenih zahtev oproščene le pravne osebe, ki so ustanovljene in tudi dejansko **opravljajo nepridobitno dejavnost**: zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice.

2.4. Povezane osebe

Zakon povsem drugače kot veljavni opredeljuje povezane osebe. Tako se za povezani osebi štejeta rezident in nerezident, ki sta povezana tako, da je eden udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu drugega oziroma je ista oseba udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in nerezidenta ali dveh rezidentov. Kot primer zakon navaja povezave, v katerih je udeležba v kapitalu ali upravljanju najmanj 25%. Podrobnosti bo določil podzakonski akt.

2.5. Davčna osnova

Pri opredelitvi davčne osnove bodo pravila podobna sedanjim. Tudi novi zakon se pri ugotavljanju davčne osnove na podlagi prihodkov in odhodkov sklicuje na računovodske standarde in druge predpise, dodaja pa nekatere rešitve, ki so povezane z novimi računovodskimi standardi ter odpravlja nekatere napake in pomanjkljivosti iz veljavne ureditve. Poglejmo nekaj najpomembnejših predlogov.

Drugačno obravnavanje posameznih kategorij iz razmerij med povezanimi osebami bo bistveno spremenjeno. Veljalo bo namreč le za povezane osebe, od katerih bo ena davčna zavezanka v Sloveniji, druga pa v tujini, in v primerih, ko bosta sicer obe rezidenta Slovenije, vendar bo ena od njiju v davčno ugodnejšem položaju (zaradi oprostitev, davčnih olajšav oziroma davčne izgube).

Tako v razmerjih med povezanimi osebami – rezidenti ne bo več prihajalo do dvojnega obdavčenja istih zneskov zaradi uporabe **transfernih cen.** Po sedanjem zakonu mora namreč povezana oseba povečati svoje prihodke oziroma zmanjšati davčno priznane odhodke, če imajo ti podlago v transfernih cenah, vendar pa ta povečanja oziroma zmanjšanja vplivajo le na popravek davčne osnove navzgor, ni pa na njihovi podlagi mogoče zmanjšati davčne osnove pri drugi pravni osebi, kar pelje v dvojno obdavčenje razlik med transfernimi in primerljivimi tržnimi cenami. Novi zakon to neustreznost odpravlja tako, da se osebi, pri katerih uporaba transfernih cen ne vodi v (skupno) zmanjšanje davčne osnove, ne štejeta za povezani. Če pa bi zaradi transfernih cen lahko prišlo do odlivanja dobičkov na področja z davčno ugodnejšim režimom (bodisi v druge države ali pa k drugemu davčnemu zavezancu v Sloveniji), bodo predpisana natančnejša pravila za upoštevanje prihodkov oziroma odhodkov. Metode bodo natančneje opredeljene s podzakonskim aktom, že zakon sam pa dopušča uporabo vseh v svetu znanih metod in njihovih kombinacij.

Predlagana rešitev v zvezi s transfernimi cenami pa, vsaj po sedanjem besedilu, ne bo veljala za **obresti**. Obresti bodo še vedno lahko povečevale davčno osnovo pri eni povezani osebi, ne da bi jo hkrati znižale pri drugi, pa čeprav bo šlo za dvakratno obdavčenje istih zneskov. Le primerljiva obrestna mera za posle med povezanimi osebami bo na novo opredeljena, in sicer kot priznana obrestna mera glede na primerljive posle med nepovezanimi osebami (namesto veljavne skupne ponderirane medbančne obrestne mere), ki jo bo po novem sproti določal in objavljal minister za finance.

Odpravljena bo napaka v zvezi z davčnim obravnavanjem **dolgoročnih rezervacij**, ki v letu oblikovanja niso bile priznane kot davčni odhodki. Tako bodo odpravljene ali porabljene rezervacije zmanjševale davčne prihodke v

delu, ki je bil že obdavčen ob oblikovanju. Sicer pa naj bi bile oblikovane rezervacije davčno priznane le pri bankah in zavarovalnicah.

Nekaj sicer precej skopih določb je v zakonu namenjenih učinkom **prevrednotenja sredstev in obveznosti do virov sredstev**. Tako se prevrednotovalni odhodki na podlagi oslabitve sredstev, nastali kot posledica spremembe cen gospodarskih kategorij, ne bodo priznali kot davčni odhodki z utemeljitvijo, da se tudi okrepitev sredstev ne všteva v prihodke in s tem v davčno osnovo. Odhodki iz naslova oslabitve se bodo priznali šele ob prodaji oziroma drugačni odtujitvi sredstev. Kot davčni odhodek naj bi se ne priznalo splošno prevrednotenje kapitala na podlagi spremembe kupne moči domače valute, če bi do njega v skladu s pravili iz računovodskih standardov prišlo. Odhodki iz naslova prevrednotenja dolgov zaradi okrepitve in zmanjšanja finančne naložbe na podlagi uporabljene kapitalske metode ne bodo davčno priznani.

Zakon drugače kot doslej in bolj podrobno določa pogoje za **izvzetje dividend in drugih deležev v dobičku** iz davčne osnove. Pogoji se nanašajo na odstotek udeležbe v družbi, ki dobiček deli (najmanj 25), čas trajanja udeležbe (najmanj 24 mesecev) in pogoje, ki jih mora izpolnjevati plačnik (biti mora zavezanec za davek in ne sme biti rezident države z ugodnejšim davčnim okoljem, to pa naj bi bila država s povprečno nominalno stopnjo obdavčitve dobička nižjo od 12,5%) .

Davčno nepriznani odhodki bodo opredeljeni podobno kot v veljavni zakonodaji po zadnjih spremembah. Med novostmi naj omenim le, da ne bodo priznani vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki (rezervacij, razen pri bankah in zavarovalnicah, popravkov vrednosti terjatev,…), obresti od posojil, prejetih od oseb, ki imajo sedež ali prebivališče v državah z ugodnejšim davčnim okoljem (države, razen članic Evropske unije, v katerih je splošna nominalna stopnja obdavčitve dobička nižja od 25%), omejeno ali pod določenimi pogoji pa se bodo priznavali stroški reprezentance (50%), stroški osebnih avtomobilov (50%), stroški članov uprave in nadzornega sveta (50%), stroški odpisa terjatev (le če bodo opravljena vsa razumna dejanja za njihovo poplačilo), obresti od prejetih posojil kvalificiranega družbenika (lastnika najmanj 25% delnic oziroma deležev ali glasovalnih pravic), če bo posojilo preseglo štirikratnik zneska njegovega deleža…

Na novo bodo določene **amortizacijske stopnje**, stare pa se bodo lahko uporabljale do izteka amortizacijske dobe, če se bo sredstvo začelo amortizirati pred začetkom uporabe novega zakona. Žal je v zakonu glede omejitve amortizacijskih stopenj enaka dikcija kot doslej: amortizacija se prizna v obračunanem znesku, vendar največ do zneska, obračunanega z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišje letne zakonsko določene stopnje. To še vedno pomeni, da za davčne potrebe ne bo mogoče določiti drugačnih amortizacijskih stopenj kot za računovodske.

Davčna osnova se bo lahko, kot doslej, zmanjševala za znesek **davčne izgube** v naslednjih petih davčnih obdobjih.

2.6. Obdavčenje v skupini

Obdavčenje v skupini bo mogoče tudi po novem zakonu, le da bodo pogoji drugačni od veljavnih. Tako bosta skupino lahko sestavljala dva zavezanca, od katerih bodo **enemu pripadali vsi kapitalski deleži drugega** (sedaj 95%), izgub posameznih članov skupine tudi v bodoče ne bo mogoče prenašati v naslednja leta (kar je razumljivo, ker se poračunavajo z dobički v skupini), iz besedila pa ni povsem jasno, kako bo z možnostjo prenosa izgub v skupinskih obračunih.

2.7. Obdavčitev pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah

V zakonu je povsem novo poglavje namenjeno davčni obravnavi dobičkov oziroma izgub, nastalih ob prenosih dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in delitvah. Gre torej za davčne posledice statusnih in organizacijskih sprememb med zavezanci v Sloveniji in med članicami Evropske unije ter za posebna upravičenja davčnih zavezancev na podlagi teh transakcij.

Zakon naj bi določal, pod kakšnimi pogoji so te transakcije davčno nevtralne oziroma pod kakšnimi pogoji morebitni dobički oziroma izgube, nastali pri prenosih, niso obdavčeni in pod kakšnimi pogoji se davčne oprostitve lahko prenesejo z ene družbe na drugo. Poglejmo nekaj podrobnosti.

Pri **prenosu dejavnosti** (transakciji, s katero prenosna družba, ne da bi prenehala, prenese dejavnost na drugo družbo v zamenjavo za delež v kapitalu prejemnice) je prenosna družba oproščena davka v zvezi z dobički in izgubami, ki nastanejo pri prenosu, prejemnica pa je upravičena do prenosa rezerv, rezervacij in izgub z možnostjo upoštevanja vseh davčnih ugodnosti, ki bi jih prenosna družba imela, če prenosa ne bi bilo. Vendar sta družbi do teh davčnih ugodnosti upravičeni le, če prenosna družba prejete vrednostne papirje prejemnice ovrednoti po tržni vrednosti in jih obdrži najmanj 3 leta, prejemnica pa prevzeta sredstva in obveznosti po knjigovodski vrednosti, kakršno so imela pri prenosni družbi.

Pri **zamenjavi kapitalskih deležev** (transakciji, s katero prevzemna družba pridobi delnice prevzete družbe, v zameno pa pridobijo družbeniki prevzete družbe delnice prevzemnice, po opravljeni transakciji pa ima prevzemnica bodisi večino glasovalnih pravic bodisi vsaj 25% kapitala prevzete družbe. Ob dodatnem pogoju, da prevzemna družba družbenikom prevzete družbe ne plača

v denarju več kot 10% nominalne vrednosti delnic, so družbeniki prevzete družbe oproščeni davka od dobička, doseženega z odsvojitvijo delnic prevzete družbe, razen od plačila v denarju. Zakon naj bi predpisoval še dodatna pogoja za uveljavljanje davčnih ugodnosti: družbenik prevzete družbe mora nove delnice ovrednotiti po knjigovodski vrednosti izvirnih, prevzemna družba pa mora delnice prevzete družbe ovrednotiti po tržni vrednosti.

Pri **združitvah** (transakcijah, s katerimi družbe pri prenehanju brez likvidacije prenašajo svoje čisto premoženje na obstoječe ali nove družbe, v zamenjavo pa njihovi delničarji dobijo delnice prevzemnice) in **delitvah** (transakcijah, s katerimi družbe prenašajo vse svoje čisto premoženje ali le njegov del na več obstoječih ali na novo družbo, v zamenjavo pa delničarji prenosnih družb ali prenosna družba dobijo delnice družbe prejemnice) je prenosna družba oproščena davka v zvezi z dobički, ki nastanejo pri prenosu premoženja, družba prejemnica pa je upravičena do prevzema rezervacij, rezerv in izgub prenosne družbe pod enakimi pogoji, kot bi sicer veljali za prenosno družbo, pa tudi do oprostitve davka v zvezi z dobički ali izgubami, ki bi jih dosegla ob prenehanju udeležbe v kapitalu prenosne družbe. Vse naštete ugodnosti pa veljajo le pod pogojem, da družba prejemnica ovrednoti prevzeta sredstva in obveznosti po knjigovodski vrednosti, kakršno so imela pri prenosni družbi, nadaljuje obračunavanje amortizacije na način, ki ga je uporabljala prenosna družba, ter prevzame pravice in obveznosti prenosne družbe v zvezi s prenesenimi rezervacijami in rezervami.

Davčne ugodnosti, ki jih nova zakonodaja prinaša na področju teh transakcij, bo mogoče uveljaviti le na podlagi dovoljenja davčnega organa.

2.8. Davčne olajšave

Novi zakon pomembnejše olajšave ukinja z utemeljitvijo, da dosedanje niso imele predvidenih učinkov in da povečujejo cenovne izkrivljenosti. Zlasti investicijske olajšave po zagotovilih predlagatelja niso imele vpliva na večji oziroma dodatni obseg investicij, kar je sicer bil njihov osnovni namen. Predlagatelj ugotavlja, da je bila največja pomanjkljivost dosedanjih investicijskih olajšav v njihovi odvisnosti od velikosti ugotovljenega dobička, ker ravno zaradi tega v večini primerov, ko je šlo za večje investicije, ki naj bi učinke prinesle šele v prihodnosti, davčne olajšave sploh ni bilo mogoče (v celoti) uveljaviti. Zato ugotavlja, da so tovrstne olajšave za nova podjetja in podjetja v reorganizaciji brez večjega pomena in predlaga njihovo nadomestitev z davčno priznano pospešeno amortizacijo, zlasti opreme za raziskave in razvoj. Podrobnosti bo predpisal minister za finance.

Tako naj bi v novem sistemu ostale le olajšave za **dodatno prostovoljno pokojninsko zavarovanje in zaposlovanje.**

2.9. Davčna stopnja

Davčna stopnja ostaja 25%, uvaja pa se nova ničelna stopnja. Ta bo veljala za investicijske sklade in družbe za upravljanje, če bodo do 30. novembra davčnega leta razdelili najmanj 90% dobička prejšnjega leta, pokojninske sklade in zavarovalnice za del poslovanja, ki se nanaša na izvajanje pokojninskega načrta.

2.10. Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji

Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji lahko primerjamo s sedanjo obdavčitvijo dividend in drugih deležev v dobičku, pri katerih mora izplačevalec (sicer le v primeru, če sam ni plačal davka od dobička) plačati akontacijo davka od dobička za prejemnika – pravno osebo. Novi zakon pa tak način obdavčitve razširja tudi na druge dohodke z virom v Sloveniji. To so poleg dividend in njim podobni dohodki (naštevam jih v nadaljevanju) tudi obresti, plačila za uporabo ali pravico uporabe premoženjskih pravic, plačila zakupnin ter plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če se ta nakazujejo drugim osebam.

V naštetih primerih mora izplačevalec načeloma obračunati in plačati davek po stopnji 25%, kar zakon poimenuje z novim izrazom **davčni odtegljaj** (veljavna dohodninska zakonodaja uporablja izraz davek po odbitku). Ker pa davčni odtegljaj za nakazila med rezidenti, ki sicer plačujejo med letom akontacijo davka od dobička, ne bi bil utemeljen, davka ne bo treba odtegniti, če bo davčni zavezanec – rezident pa tudi nerezident, ki v Sloveniji posluje preko poslovne enote, izplačevalcu sporočil svojo davčno številko.

Ob upoštevanju evropskih pravil glede obdavčenja dividend in drugih deležev v dobičku, ki jih odvisne družbe nakazujejo matičnim družbam iz različnih držav članic Evropske unije, zakon predpisuje posebne pogoje za oprostitev davčnega odtegljaja, ki so podobni pogojem za izključitev prejetih dividend oziroma drugih deležev v dobičku iz davčne osnove. Pogoji se nanašajo na odstotek udeležbe prejemnika v družbi, ki dobiček deli (najmanj 25), čas trajanja udeležbe (najmanj 24 mesecev) in nekatere druge zahteve, ki jih mora izpolnjevati prejemnik (biti mora rezident v državi članici Evropske unije, imeti mora eno od oblik, ki jih bo predpisal minister za finance in mora biti zavezanec za enega od davkov, ki jih bo določil minister za finance).

Zakon o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb obravnava **kot dividende tudi druge njim podobne dohodke**, enako kot dohodninski zakon. Tako se kot dividende obravnavajo:

- dobiček ali presežek, ki se razdeli družbenikom ali članom v zvezi z udeležbo,
- dobiček, ki se razdeli v zvezi z vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku,
- obresti, plačane v zvezi z zamenljivimi obveznicami,
- dobiček ali rezerve, ki se delijo v zvezi z udeležbo ob prenehanju ali ob izključitvi oziroma izstopu družbenika oziroma člana,
- zmanjšanje osnovnega kapitala, če ima družba dobiček ali presežek, ki ni bil razdeljen,
- izplačana vrednost odkupljenih lastnih delnic oziroma deležev, zmanjšana za nominalno vrednost (razen v primeru nakupa prek borze),
- dobiček, prenesen na podlagi podjetniške pogodbe.

2.11. Odprava dvojnega obdavčevanja

Posebno povsem novo poglavje v zakonu je namenjeno pravilom **odprave dvojnega obdavčenja dohodkov rezidentov z virom izven Slovenije**. Ker so rezidenti obdavčeni po svetovnem dohodku, ki vključuje tudi vse dohodke, ustvarjene izven Slovenije, lahko pride do dvojne obdavčitve posameznih med njimi. To se zgodi, če druga država obdavči dohodke našega rezidenta, ustvarjene na njenem območju. Za takšne primere novi zakon uvaja pravico do odbitka davka, plačanega v tujini, po metodi navadnega dobropisa. Slednje velja le za primere, ko z državo, v kateri ima posamezen dohodek svoj vir, nimamo sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Če je tak sporazum sklenjen, se uporabljajo njegova določila, torej se davek, plačan v tujini, v Sloveniji priznava največ v znesku, izračunanem po stopnji iz sporazuma, in po metodi odprave dvojnega obdavčenja, kakršna je za posamezne vrste dohodkov dogovorjena.

2.12. Odložene terjatve in obveznosti za davek

V novem zakonu je kar nekaj novosti, na podlagi katerih bomo lahko oziroma morali začeti uporabljati tiste določbe računovodskih standardov 5, 9 in 19, ki se nanašajo na odložene terjatve in obveznosti za davek. Tako bomo na podlagi razlik med davčnim in računovodskim obravnavanjem odhodkov iz naslova rezervacij, prevrednotovalnih poslovnih odhodkov, popravkov vrednosti terjatev ugotavljali začasne razlike med računovodskim in obdavčljivim dobičkom, in na tej podlagi odložene terjatve oziroma obveznosti za davek od dobička.

Upajmo le, da bodo tej novosti ustrezno prilagojeni tudi podzakonski akti, zlasti obrazec za obračun davka.

3. NAMESTO ZAKLJUČKA

Če se ne spuščam v utemeljenost razlogov za davčno reformo, lahko rečem, da je zakon o dohodnini strokovno pripravljen, vključno z njegovo obrazložitvijo, medtem ko pri zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb vsebinskih obrazložitev, zlasti v zvezi z rešitvami, ki so povsem nove (na primer upoštevanje učinkov prevrednotenja gospodarskih kategorij na davčno osnovo, davčno obravnavanje prenosov dejavnosti, združitev in delitev pravnih oseb, davčno obravnavanje transakcij med povezanimi osebami…), pravzaprav ni, zato lahko pričakujemo, seveda če bosta zakona sprejeta v predlagani obliki, težave pri izvajanju obeh, ker sta tesno povezana.

In še nekaj: novemu zakonu o dohodnini in temeljnemu cilju, ki ga želi predlagatelj z njim doseči, bi morali prilagoditi tudi predpise o prispevkih za socialno varnost. Pri prispevkih, ki so pravzaprav posebna vrsta davščin, namreč načelo enake obremenitve posameznikov glede na višino dohodkov že davno ne velja več.

SUMMARY ● *In Slovenia, a tax reform has been in preparation for several years. It will comprise regulations from the domain of taxation of supply of goods and services, income of natural and legal persons, real estate, as well as tax procedure regulations. The amendments of the Value Added Tax Act are already in the official procedure, but the new Income Tax Act and the Corporate Profits Tax Act have not yet been dealt with so far. Hence, the article is intended for a short presentation of the drafts of both Acts, with special emphasis laid on the innovations which should be introduced by the two Acts.*

Key words ● *income tax, corporate income tax.*