



# Obdavčitev dohodkov pravnih oseb po novem

## Obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji z davčnim odtegljajem

Po določbah ZDDPO-1 je razširjen krog dohodkov, od katerih se izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj. Ti dohodki so:

- dividende in podobni dohodki, ki jih v zvezi s tem zakon podrobneje opredeljuje;
- obresti, razen obresti v posebej določenih primerih;
- plačila za uporabo ali za pravico do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov in drugih premoženjskih pravic in drugih podobnih dohodkov;
- plačila za zakup;
- plačila za storitve nastopajočih izvajalcev ali športnikov, če ta plačila pripadajo drugi osebi.

Osnova za davčni odtegljaj od navedenih dohodkov je vsak posamezen dohodek. Davek se obračuna in plača po stopnji 25 %. Pri izplačevanju dohodkov nerezidentom držav, s katerimi ima Slovenija sklenjeno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, lahko prejemnik dohodka, da izkoristi ugodnosti po tej pogodbi, plačniku davka predloži izpolnjeni 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 zavezancu nerezidentu za dohodke, ki jih dosejata v poslovni enoti v Sloveniji, če izplačevalcu sporočita svojo davčno številko.

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 s plačili uporabe premoženjskih pravic med povezanimi družbami iz različnih držav članic EU.

Vse o davku od dohodkov pravnih oseb vam je na voljo na spletnih straneh Davčne uprave RS na naslovu:

<http://www.gov.si/durs>,

kjer lahko najdete tudi vse davčne predpise, obrazce in pojasnila.

Slovenije na dohodek iz virov izven Slovenije, vključen v davčno osnovo.

Poznejšo spremembo odbitka, zlasti pri vračilih tujega davka, mora zavezanec upoštevati v obdobju, ko je nastala sprememba, tako da poveča davek za znesek, enak razliki med prizanim odbitkom in odbitkom, ki bi bil v skladu z zakonom možen, če bi se sprememba upoštevala.

## Obračunavanje in plačevanje davka

Obračunavanje in plačevanje davka od dohodkov pravnih oseb temeljita na načelu samoobdavčitve. Zavezanec izračuna in plača davek na podlagi davčnega obračuna, ki ga sestavi za davčno obdobje. Med davčnim obdobjem zavezanec plačuje akontacijo davka, ki se določi, izračuna in plača v rokih in na način, ki jih podrobneje ureja ZDavP-1. Akontacija davka se plača v mesečnih ali trimesečnih obrokih, obroki dospejo v plačilo na zadnji dan obdobja, ki ga zadevajo, in morajo biti plačani v desetih dneh po dospelosti.

Davčna obveznost se lahko ob izpolnjevanju predpisanih pogojev ugotovi na podlagi obdavčenja skupine. Pri tem se seštejeta dobiček in izguba davčnega obdobja, ugotovljena v posamičnih davčnih obračunih članov skupine. Izgub članov skupine, ki so vključene v obdavčenje v skupini, ni mogoče pokrivati kako drugače. Na začetku obdavčenja v skupini se vsaka izguba članov skupine, ugotovljena v skladu s tem zakonom, ki še ni bila pokrita, zmanjša na nič. Obdavčenje v skupini se začne izvajati z začetkom davčnega obdobja po letu, v katerem je bilo izdano dovoljenje pristojnega davčnega organa za obdavčenje v skupini.

Zavezanec predloži davčni obračun pristojnemu davčnemu organu v treh mesecih od začetka tekočega davčnega obdobja (koledarskega oziroma poslovnega leta) za preteklo davčno obdobje, skupinski davčni obračun pa najpozneje v štirih mesecih od začetka tekočega davčnega obdobja za preteklo davčno obdobje. Razliko med plačano akontacijo in izračunanim davkom na podlagi davčnega obračuna mora zavezanec plačati v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna. Preveč plačani znesek davka vrne davčni organ najpozneje v 30 dneh od predložitve zahtevka, ki ga lahko davčni zavezanec predloži hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

jev na leto (ob upoštevanju valorizacije premije), vendar največ do višine davčne osnove davčnega obdobja.

- Zavezanec lahko uveljavlja **olajšavo za donacije** za znesek izplačil v denarju in v naravi za humanitarne, dobrodelne, znanstvene, vzgojno-izobraževalne, športne, kulturne, ekološke in religiozne namene, če so to izplačila rezidentom Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti. To olajšavo je možno uveljaviti do višine 0,3 % obdavčenega prihodka zavezanca v davčnem obdobju. Poleg tega lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za znesek izplačil v denarju in naravi političnim strankam in reprezentativnim sindikatom, vendar največ do zneska, ki je enak trikratni povprečni mesečni plači na zaposlenega pri zavezancu. Tudi uveljavljanje olajšave za donacije je možno največ do višine davčne osnove.

## Davčna stopnja

Davek se plačuje po splošni stopnji 25 % od davčne osnove. Posebna stopnja 0 % pa je določena za:

- investicijske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja investicijske sklade in družbe za upravljanje, če do 30. novembra tekočega obdobja razdelijo najmanj 90 % poslovnega dobička prejšnjega davčnega obdobja;
- pokojninske sklade, ustanovljene po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje;
- zavarovalnice, ki lahko izvajajo pokojninski načrt v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, od dejavnosti izvajanja pokojninskega načrta (če sestavijo ločen davčni obračun iz naslova izvajanja pokojninskega načrta).

## Odprava dvojnega obdavčenja dohodkov rezidenta iz virov izven Slovenije

Za odpravo mednarodnega dvojnega obdavčenja 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, enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, plačanem od dohodkov iz virov izven

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

- ob zaposlitvi pripravnika ali drugega delavca, ki prvič sklone delovno razmerje, ali delavca, ki je pred sklenitvijo pogodbe o zaposlitvi najmanj 12 mesecev prijavljen pri Zavodu RS za zaposlovanje, se lahko davčna osnova zmanjša v višini 30 % plače tega delavca, in to največ za prvih 12 mesecev;
- na novo je uvedena olajšava pri zaposlitvi osebe z doktoratom znanosti, ki predtem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, in to v višini 30 % plače te osebe za največ prvih 12 mesecev njene zaposlitve.

Navedeni olajšavi se medsebojno izključujeta. Vežani sta na izpolnjevanje pogoja, da je zaposlitev sklenjena za nedoločen čas in najmanj za dve leti. Ob predčasni odpovedi pogodbe o zaposlitvi mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo, in to v davčnem obdobju, v katerem je bila pogodba o zaposlitvi odpovedana;

- zavezanec, ki zaposluje invalida po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko uveljavlja davčno olajšavo v višini 50 % plače te osebe, zavezanec, ki zaposluje invalidno osebo s 100-odstotno telesno okvaro in gluho osebo, pa v višini 70 % plače te osebe. Pri zaposlovanju invalidov nad predpisano kvoto po zakonu, ki ureja zaposlitveno rehabilitacijo in zaposlovanje invalidov, lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 70 % plače za te osebe. Navedene olajšave se lahko uveljavijo največ v višini davčne osnove in se medsebojno izključujejo z olajšavama po prvih dveh alineah.

- **Olajšavo za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje** lahko uveljavlja zavezanec delodajalec, ki v skladu s pogoji iz zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju delno ali v celoti plačuje premije po pokojninskem načrtu kolektivnega zavarovanja 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 % obveznih prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje za delojemalca zavarovanca in ne več kakor 549.400 tolar-

## Obdavčitev dohodkov pravnih oseb po novem

Od 1. januarja 2005 dalje se v celoti uporablja novi Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 40/04, 54/04 – ZDavP-1, 70/04 – popr. in 139/04), ki ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb. Postopkovna vprašanja pa ureja novi Zakon od davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04 – ZDS-1, 109/04 – odl. US, 128/04 – odl. US in 139/04).

Predstavljamo pomembnejše značilnosti, ki jih na področju obdavčitve pravnih oseb prinaša novi zakon v primerjavi s prejšnjim Zakonom o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO).

### Zavezanec za davek in davčna obveznost

Opredelitev zavezancev za davek je širša in podrobnejša. Med zavezanci za davek je poleg pravnih oseb domačega in tujega prava tudi združenje oseb po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti in ni zavezanec za dohodnino. Republika Slovenija, samoupravne lokalne skupnosti in Banka Slovenije niso zavezanci za davek.

Ureditev obsega davčne obveznosti je natančnejša in za nerezidente razširjena. Rezident je zavezan za davek od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in izven Slovenije, nerezident pa je zavezan za davek od dohodkov, ki jih dosega v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, in tudi za davek od dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji in za katere je določena obveznost za davčni odtegljaj.

Po novem je krog rezidentov, davčnih zavezancev z neomejeno davčno zavezo, širši. Kot rezident je opredeljen davčni zavezanec, ki izpolnjuje vsaj enega od pogojev:

- ima sedež v Sloveniji ali
- ima kraj dejanskega upravljanja v Sloveniji.

Ureditev poslovne enote nerezidenta je podrobnejša. Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, v katerem ali prek katerega nerezident v celoti ali delno opravlja aktivnosti v Sloveniji, zlasti:

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;

- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor ali svetovanje v zvezi z njimi, če aktivnosti trajajo dlje kakor 6 mesecev;

- opravljaje storitev, vključno s svetovalnimi in poslovodskimi storitvami, če za isti ali povezani projekt traja opravljanje storitev dlje kakor 90 dni v kateremkoli obdobju 12 zaporednih mesecev.

Podrobneje je urejena tudi poslovna enota nerezidenta, če ima posrednika, ki deluje za nerezidenta.

Novost je tudi določitev dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji oziroma izven Slovenije. To je pomembno zlasti zaradi pravice Slovenije, da obdavči nerezidenta za dohodke, ki imajo vir v Sloveniji (davčni odtegljaj), pa tudi v povezavi z ureditvijo odprave mednarodnega dvojnega obdavčevanja rezidentovih dohodkov iz virov izven Slovenije.

### Oprostitev

Oprostitev davka je določena le za zavezance, ki so ustanovljeni za opravljanje nepridobitne dejavnosti po posebnem zakonu, kot so zavodi, društva, ustanove, verske skupnosti, politične stranke, zbornice, reprezentativni sindikati, pod pogojem, da ima zavezanec v vsem davčnem obdobju finančno in materialno poslovanje in akte v zvezi s tem (zlasti svoj temeljni akt) usklajene z določbami zakona, ki ureja njegovo ustanovitev oziroma delovanje. Oprostitev za te zavezance velja le za opravljanje nepridobitne dejavnosti ob izpolnjevanju navedenih pogojev. Če zavezanec opravlja tudi pridobitno dejavnost, plača davek od dohodkov iz opravljanja pridobitne dejavnosti. V tem primeru se pri določanju davčne osnove prihodki iz opravljanja dejavnosti, ki ni pridobitna, in dejanski ali sorazmerni stroški te dejavnosti izvzemajo iz davčne osnove.

### Davčno obdobje

Davčno obdobje je koledarsko leto, po novem pa lahko davčni zavezanec kot davčno obdobje izbere tudi poslovno leto, ki se razlikuje od koledarskega leta. V tem primeru mora davčni zavezanec o izbiri obvestiti davčni organ, izbranega davčnega obdobja pa ne sme spremeniti sedem let.

### Davčna osnova

Po splošnem načelu ugotavljanja davčne osnove je osnova za davek rezidenta in nerezidenta za aktivnost, ki jo opravlja v poslovni enoti ali prek poslovne enote v Sloveniji, dobiček, ugotovljen kot presežek prihodkov nad odhodki, določenimi z zakonom. Pri tem se priznajo prihodki in odhodki, ugotovljeni v izkazu poslovnega izida oziroma v letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi, ob upoštevanju posebnosti, ki jih v zvezi s tem določa zakon. Posebej izpostavljamo naslednje:

- Prihodki in odhodki se priznajo glede na čas nastanka.

- Podrobneje je urejena davčna obravnava **transfernih cen pri poslovanju med povezanimi osebami**. Določene so metode za ugotavljanje primerljivih tržnih cen, ki jih natančneje opredeljuje Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen. Posebna pravila so določena za ugotavljanje davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti.

- Kriterij za določanje prihodkov oziroma odhodkov iz naslova **obresti med povezanimi osebami** (od danih oziroma prejetih posojil) je priznana obrestna mera, ki jo objavi minister za finance pred začetkom posameznega davčnega obdobja.

- Pomembna novost je omejitev glede davčnega priznavanja obresti (**institut tako imenovane tanke kapitalizacije**), če je posojilodajalec delničar oziroma družbenik, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic davčnega zavezanca.

- V skladu z načelom, da se pri ugotavljanju davčne osnove prihodki in odhodki priznavajo glede na čas nastanka, se **oblikovanje rezervacij** ne upošteva. Izjema velja le za posebne rezervacije pri bankah in za zavarovalno-tehnične rezervacije pri zavarovalnicah, za katere je predpisana posebna ureditev. Odprava in poraba rezervacij se upoštevatata na način, da se prihodki izvzamejo in odhodki priznavajo tako, da v davčno osnovo niso ponovno vključeni prihodki in odhodki, ki so poprej povečevali davčno osnovo.

- Odhodki zaradi prevrednotenja** in odhodki zaradi uporabe kapitalske metode vrednotenja finančnih naložb se v davčnem obračunu ne priznajo. Davčno so priznani le odhodki zaradi prevrednotenja dolgov, terjatev in finančnih naložb, ki se po slovenskih računovodskih standardih prevrednotujejo zaradi spremembe valutnega tečaja. Odhodki zaradi prevrednotenja, ki davčno niso bili priznani, se priznajo ob prodaji ali drugačni odtujitvi sredstev in ob poravnavi ali drugačni odtujitvi dolgov. Odprava oslabitev se upošteva na način, da se prihodki izvzemajo, tako da v davčno osnovo niso vključeni, če se poprejšnja oslabitev ni upoštevala.

- Uvedena je nova ureditev **izvzema prihodkov od udeležbe na dobičku**. Prilagojena je Direktivi o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in za odvisne družbe iz različnih držav članic. Pri določanju davčne osnove zavezanca, ki prejme dividende oziroma druge deleže iz dobička, se te dividende izvzemajo iz davčne osnove pri prejemniku dohodka ob izpolnjevanju predpisanih pogojev. Ti pogoji zadevajo odstotek udeležbe in čas trajanja udeležbe prejemnika v kapitalu oziroma pri upravljanju izplačevalca, poleg tega pa mora biti izplačevalec zavezanec za davek in ne sme biti rezident države z ugodnejšim davčnim okoljem. Če davčni zavezanec izpolnjuje predpisane pogoje, razen časa trajanja udeležbe, lahko dividende izvzame iz davčne osnove, če davčnemu organu predloži ustrezno bančno garancijo za znesek davka. Pri davčnem zavezancu, ki izvzame dividende iz davčne osnove, se odhodki, ki zadevajo udeležbo, ne priznajo.

- V zvezi z **davčno priznanimi oziroma nepriznanimi odhodki** zakon podrobneje določa več posebnosti za posamezne kategorije odhodkov (odhodki, ki ne veljajo kot odhodek pri ugotavljanju davčne osnove, odhodki, ki se priznajo omejeno oziroma pod določenimi pogoji). Po splošnem načelu pa se, če zakon ne določa drugače, priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu.

- Pokrivanje davčne izgube** s prenašanjem v naslednja davčna obdobja po novem ni več možno, če se neposredno ali posredno lastništvo v kapitalu davčnega zavezanca na koncu davčnega obdobja za več kakor 25 % razlikuje od stanja na začetku davčnega obdobja (navedeno velja za davčno izgubo tega in preteklih davčnih obdobj).

### Obdavčitev pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in pri delitvah

Na področju obdavčitve pri prenosu dejavnosti, zamenjavah kapitalskih deležev, združitvah in pri delitvah so upoštevane rešitve iz Direktive o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in za zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic EU. Njeno temeljno izhodišče je, da združitve in delitve same po sebi ne smejo povzročati obdavčitve. Ugodnejši davčni režim je priznan le ob izpolnjevanju predpisanih pogojev, na podlagi dovoljenja davčnega organa, to pa podrobneje ureja ZDavP-1.

### Davčne olajšave

Zakon omogoča uveljavljanje olajšav za naslednje namene:

- Olajšavo **za investiranje** v opremo, razen v osebna motorna vozila ter razen v pohištvo in pisarniško opremo brez računalniške opreme, in v neopredmetena dolgoročna sredstva je možno uveljaviti v višini 10 % investiranega zneska. Dodatno je uvedena olajšava v višini 10 % investiranega zneska v opremo za raziskave in razvoj, ki bo posebej določena s podzakonskim aktom. Navedeni olajšavi se priznata le, če so to investicije v Sloveniji in največ v višini davčne osnove. Za neizkoriščeni del davčne olajšave lahko zavezanec zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih.

Uveljavljanje investicijskih olajšav je vezano na prepoved razporejanja dobička za udeležbo v dobičku pred potekom treh davčnih obdobj po davčnem obdobju, za katero je bila izkoriščena olajšava, drugače mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v obdobju razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. Drugi pogoj za uveljavljanje olajšave za investiranje v navedena sredstva pa zadeva prepoved prodaje sredstva oziroma njegove odtujitve ali prenosa iz Slovenije prej kakor v treh letih po letu, za katero je zavezanec izkoristil olajšavo, drugače mora zavezanec za znesek izkoriščene olajšave povečati davčno osnovo v letu predčasne prodaje oziroma odtujitve ali prenosa sredstva iz Slovenije.