



PREDLOG 3. JUNIJ 2024

(EVA 2024-1611-0040)

ZAKON O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DOHODNINI

I. UVOD

1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM PREDLOGA ZAKONA

1.1 Splošno

Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb je določena z Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/11 – ZUKD-1, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2). Obdavčitev dohodkov fizičnih oseb je področje, ki zahteva sprotno spremljanje zaradi skupnih splošnih ciljev, ki se želijo doseči z davčno politiko, zaradi sprememb druge področne zakonodaje, razvoja sodne prakse in težav, ki se zaznajo pri izvajanju zakona in so tudi posledica spremenjenih razmer.

Glavni razlog za tokratne spremembe in dopolnitve ZDoh-2 je podpora razvoja trga dela z davčnimi ukrepi in podpora razvoja nagrajevanja delavcev v lastništvu delodajalca s poudarkom na inovativnih zagonskih podjetjih. Z navedenimi ukrepi se bo okrepila konkurenčnost poslovnega okolja, kar vpliva na vzdržno gospodarsko rast in povečanje mednarodne konkurenčnosti Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: Slovenija). S predlogom zakona se želi nasloviti tudi systemske pomanjkljivosti ureditve obdavčitve dohodkov iz dejavnosti v primeru ugotavljanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov. Dodatno so razlog za predlagane spremembe in dopolnitve ZDoh-2 tudi uskladitve z novim sistemom socialnega zavarovanja za dolgotrajno oskrbo, sprejeta odločitev Ustavnega sodišča Republike Slovenije (št. U-I-26/20-9 z dne 29. septembra 2022; v nadaljevanju: Ustavno sodišče), ki nalaga odpravo ugotovljenega neskladja določbe 5. točke 27. člena ZDoh-2, ter druge uskladitve, ki jih narekujejo sodne odločbe.

1.2 Trg dela in davčna obremenitev dela

Urad za makroekonomske analize in razvoj (v nadaljnjem besedilu: UMAR) pri izzivih Slovenije na trgu dela (med drugim) navaja¹:

Za povečanje produktivnosti in blaginje bodo v prihodnje postali še pomembnejši usposobljeni kadri, zaradi česar bo potreben premišljen in strateški pristop k razvoju človeških virov. Skladno z napovedmi potreb na trgu dela in dosedanjimi trendi naj bi se povečale predvsem potrebe po strokovnjakih, med katerimi naj bi zlasti primanjkovalo strokovnjakov na digitalnem področju in inženirjev, kar zavira prehod v inovacijsko podprto rast. Med terciarno izobraženimi že danes primanjkuje tudi kadrov za delo v zdravstvu, za zagotavljanje kakovostnega izobraževanja pa profilov za delo v šolstvu. Zagotavljanje zadostnega obsega ustrezno usposobljenih kadrov tako postaja vedno večji izziv, s katerim se soočajo tudi številne druge države. Zato je nujno treba ukrepati.

¹ Poročilo o produktivnosti 2023, izdajatelj: UMAR, izvleček
https://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/Porocilo_o_produkktivnosti/2023/PoP_2023s.pdf

Pomanjkanje delovne sile zaradi demografskih razlogov postaja stalnica razvoja, zato so za zagotavljanje zadostnega obsega delovne sile potrebni prednostni ukrepi, med katere sodijo:

- aktivna migracijska politika, ki bo privabljala delovno silo, še posebej izobraženo, iz tujine ter spodbujala vračanje slovenskih strokovnjakov, torej z vzpostavitvijo sistema krožnih migracij;*
- ustrezna politika za vključevanje priseljenih delavcev in njihovih družin v družbo z vzpostavljanjem pogojev za sodelovanje domačih in tujih državljanov;*
- vzpostavljanje pogojev za daljšo delovno aktivnost, ki na eni strani zajema pogoje za zgodnejši vstop mladih na trg dela in na drugi strani za daljše ostajanje starejših v delovni aktivnosti, pri čemer je pomembno tako prilagajanje delovnih mest starejši delovni sili in spodbujanje novih pristopov k upravljanju človeških virov v podjetjih (npr. t. i. upravljanje starejših zaposlenih (angl. age-management), ki kombinira prednosti različnih generacij za doseganje optimalnih rezultatov), kot tudi pokojninska reforma;*
- oblikovanje sistema plač v javnem sektorju, ki bo omogočil dostojno in privlačno plačilo za zadostni obseg kadrov za zagotavljanje kakovostnih javnih storitev;*
- davčno prestrukturiranje v smeri znižanja obdavčitve dela, ki bo bolj nagrajevalo najbolj produktivne, ter povečanje prihodkov iz drugih virov in prestrukturiranje izdatkov.*

Davčna politika sama po sebi ne more vplivati na celoten spekter razvoja človeških kadrov, je lahko le podporen element drugih politikam – tako politikam razvoja družbe kot tudi z usmeritvijo oziroma predlogom poti naprej za politiko razvoja gospodarstva. Z vidika razmisleka o obremenitvi dela moramo imeti v mislih tudi različne ugodnosti v obliki transferjev, subvencij, oprostitev, olajšav, ki v veliki meri lahko kreirajo učinkovitost delovanja trga dela in zaposlovanja ter nenazadnje vplivajo posredno na visoko obremenitev dela, da se lahko zagotavlja dovoljšen vir prihodkov za financiranje splošnih obveznosti, ki si jih preko ustavne kategorije socialne države tudi zapovedujemo.

Davčna obremenitev se po podatkih skozi leta zmanjšuje, saj so bile v preteklih letih uveljavljene številne davčne razbremenitve, ki so vplivale na posameznike. Pri tem je bila razbremenitev usmerjena tako na splošni ravni (preko zviševanja splošne olajšave, sprememb davčne lestvice, itd.), kot tudi preko določenih selektivnih ukrepov (če se omejimo na razbremenitev dela, so to npr. razbremenitev regresa in poslovne uspešnosti). Vsak ukrep pa je pripomogel k izboljšanju neto razpoložljivega dohodka posameznika. Zaposlenega s plačo v višini 1,5-kratnika povprečne plače smo danes glede na sistem obdavčitve dohodkov fizičnih oseb z dohodnino v letu 2015 razbremenili za več kot 1.200 EUR. Pri tem se je upoštevala le splošna razbremenitev plače z dohodninsko lestvico ter povečevanjem splošne olajšave. Dodatno pa je na povečanje njegovega razpoložljivega dohodka iz naslova zaposlitve vplivala tudi razbremenitev regresa in dela plače iz naslova poslovne uspešnosti, ki lahko v dohodku posameznika pomenita pomemben del neto dohodkov.

Podatki iz OECD-jeve mednarodne primerjave obremenitve plač v sklopu projekta Taxing Wages² podajajo najbolj relevantno in verodostojno primerjavo med državami. Izhajajo iz enotne metodologije in rednega spremljanja vseh davčnih sprememb in trendov v višini prejemkov fizičnih oseb.

Primerjalni prikaz davčnega primeža v odstotku od stroška dela za obdobje 2000 – 2023 kaže, da se davčni primež v Sloveniji zmanjšuje. V tem obdobju se je davčni primež pri samski osebi brez otrok in povprečni plači znižal za 2,9 odstotnih točk (bolj kot povprečje OECD – 1,4 odstotnih točk in tudi bolj kot povprečje EU – 2,7 odstotnih točk).

Po podatkih OECD je namreč Slovenija po obremenitvi dela v letu 2022 pri samski osebi brez otrok s povprečno plačo dosegla 7. mesto; pred njo so Belgija, Nemčija, Avstrija, Francija, Italija in Finska. Vendar pa lahko ob podrobnejšem pregledu strukture davčnega primeža vidimo, da le-ta pri samski osebi s povprečno plačo v Sloveniji v primerjavi s povprečjem držav članic OECD odstopa navzdol pri dohodnini in prispevkih za socialno varnost delodajalca in močno odstopa navzgor pri prispevkih za socialno varnost delojemalca. Samo ukrepi na področju dohodnine na podlagi teh podatkov tako ne morejo bistveno

² OECD, Taxing wages: <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>

prispevati k razbremenitvi dela na način, da bi naredili bistveni premik v skupnem davčnem primežu brez bistvenega in pomembnega vpliva na javnofinančna sredstva.

Res je, da odstopamo pri prispevkih delojemalcev navzgor, vendar pa je pomembno pri tem upoštevati pravice, ki iz tega naslova izhajajo. Dejstvo je, da imamo sistem pravic, ki izhaja iz naslova plačevanja prispevkov, medtem ko določene druge države temeljijo na financiranju pravic tudi iz naslova splošnih davkov oz. na vključitvi v privatna zavarovanja. Sistem oz. stopnja prispevka je torej na eni strani povezana s pravicami, ki jih posamezni zavarovanci v državi prejmejo, in na drugi strani z različnim sistemom financiranja pravic (delitev med državo, občinami, deželami in zavarovanci). Ob tem primeroma strošek dela povečujejo lahko tudi dodatna zavarovanja, ki so privatna in v izračunu niso upoštevana, na celotni strošek pa imajo vpliv. Izpostavljamo Nemčijo, kjer je obvezno, da delodajalci svoje zaposlene zavarujejo za primer nezgode pri delu in poklicne bolezni, a z zasebnimi zavarovalnicami. V Sloveniji imamo za slednje urejeno svojo stopnjo prispevka, ki je del skupne prispevne stopnje.

Nenazadnje, kar je ključno tudi pri obremenitvi, pa je že sama določitev bruto plače, ki se lahko pomembno razlikuje med državami. Namreč navedeni podatki se nanašajo na redno mesečno plačo, pri dejanskih izplačilih pa imajo države veliko posebnosti. V Sloveniji imajo zaposleni zakonsko pravico do povračila stroškov prevoza na delo in z dela, za prehrano ter do letnega regresa. Vsa ta dodatna izplačila so v celoti oproščena plačevanja dohodnine in tudi prispevkov za socialno varnost. S temi izplačili se povečuje neto prejemek posameznika / zaposlenega, ki dejansko dela, zmanjšujejo pa možen obseg pobranih davkov in prispevkov za socialno varnost, večja pa se tudi razkorak med dejanskim neto dohodkom delavca, ki dela, in delavcem, ki koristi pravice iz socialnih zavarovanj/druge pravice iz dela.

Preglednica 1: Prikaz neto plače in vseh dajatev ob upoštevanju določene višine plače in po državah

Zneski v EUR

Država	Dohodek v višini 50 % povprečne plače						Dohodek v višini 100 % povprečne plače					
	Bruto plača	Prispevki za socialno		Davek na izplačane plače	Strošek dela	Neto plača	Bruto plača	Prispevki za socialno		Davek na izplačane plače	Strošek dela	Neto plača
		Delojemalec	Delodajalec					Delojemalec	Delodajalec			
Nemčija	30.434	6.139	5.999	0	36.433	21.660	60.867	12.454	12.169	0	73.037	38.086
Avstrija	28.541	4.560	5.982	1.912	36.435	22.954	57.082	10.262	11.964	3.825	72.870	38.457
Italija	16.746	778	5.288	0	22.035	14.852	33.492	1.890	10.577	0	44.069	24.207
Belgija	29.643	2.309	6.239	0	35.882	23.709	59.285	8.296	16.035	0	75.320	35.604
Slovenija	13.333	2.947	2.620	0	15.953	10.025	26.667	5.893	4.293	0	30.960	17.548

Vir: OECD Taxing wages 2024

Podatki kažejo, da je davčni primež večji v bolj razvitih državah, torej v državah kamor naša delovna sila najpogosteje odhaja (IT, FR, AT, DE, BE), kar potrjuje, da davki niso ključni dejavnik konkurenčnosti trga delovne sile. Razkorak med temi državami in Slovenijo je v višini povprečnega bruto dohodka, ki ga zaposleni prejme za primerljivo delo. Ob konkuriranju za tujo delovno silo s temi državami je Slovenija tako v nezavidljivem položaju zaradi same višine plačila za primerljivo delo, ne pa s samim davčnim primežem. Na tem področju pa davčna politika lahko zgolj ustrezno prilagaja davčne ukrepe s splošno rastjo plač, kar se z institutom usklajevanja lestvic in olajšav tudi izvaja, seveda skupaj s proračunsko politiko in zavezami Slovenije glede vzdržnosti fiskalne politike.

Upoštevajoč povedano je z vidika primerne davčne politike treba iskati odgovore tudi na vpliv gospodarske rasti, ki igra pomembno vlogo pri zagotavljanju izboljšanja zaposlenosti. Trenutno se Slovenija sooča z najvišjo stopnjo zaposlenosti v svoji zgodovini. UMAR v pomladanski napovedi gospodarskih gibanj 2024 navaja, da se bosta naraščanje zaposlenosti in upadanje brezposelnosti letos umirila, prav tako pa se v prihodnjih dveh letih zaposlenost ne bo bistveno povečala, pomanjkanje delovne sile pa bodo nekoliko omilili nekateri ukrepi za lažje zaposlovanje in pridobivanje tuje delovne sile, ki bi jih bilo treba še okrepiti. Zaposlovanje tujih delavcev bo namreč, podobno kot v zadnjih letih, ključno za rast zaposlenosti.

Pregled podatkov Statističnega urada Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: SURS) nam kaže, da se je v zadnjem obdobju bistveno spremenila oblika zaposlovanja, saj je bilo med delovno aktivnimi v tretjem četrtletju 2023 nekoliko manj zaposlenih in manj študentskega dela ter več samozaposlenih kot pred enim letom. Povečevanje števila samozaposlenih je trend, ki je opazen že dlje časa in med njimi predvsem t. i. osebe, ki jih pogosto označujemo kot »odvisni samozaposleni« ali »nepravi samozaposleni« so se v zadnjih letih zelo razširili. To so tisti, ki nikogar ne zaposlujejo in večinoma delajo samo za eno stranko. Ta skupina je v tretjem četrtletju 2023 predstavljala približno desetino samozaposlenih. Če prištejemo še tiste, ki so delali za več kot eno stranko, vendar so večino (tj. 75 %) prihodkov dobili od ene stranke, se delež »odvisnih samozaposlenih« poveča na približno 15 %.

Preglednica 2: Število delovno aktivnega prebivalstva glede na vrsto aktivnosti v Sloveniji po letih

v 1.000

	2019 Q4	2020 Q4	2021 Q4	2022 Q4	2023 Q4	Indeks 2023/2019
Prebivalci - SKUPAJ	2.089	2.100	2.060	2.062	2.073	99,2
1. Delovno sposobni	1.774	1.783	1.743	1.746	1.760	99,2
1.1. Delovno aktivni	980	984	981	982	997	101,7
a) Samozaposleni	106	102	121	117	119	112,3
b) Zaposleni - SKUPAJ	862	867	843	846	861	99,9
- od tega v delovnem razmerju	827	843	805	815	830	100,4
od tega delo prek študentskega servisa	26	17	26	22	21	80,8
- od tega druge oblike dela	9	7	12	8	9	100,0
1.2. Brezposelni - SKUPAJ	41	53	47	35	35	85,4
1.3. Neaktivni	754	747	715	728	728	96,6
2. Prebivalci, stari manj kot 15 let	315	317	318	316	313	99,4

Vir: SURS

Na podlagi zgoraj navedenega je treba tudi z davčno politiko spodbujati določene segmente zaposlovanja nove delovne sile v Sloveniji, prikazano v nadaljevanju.

1.2.1 Privabljanje kadrov iz tujine

1.2.1.1 Posebna osebna olajšava za nove rezidente

Slovenija se, kot že izpostavljeno, sooča z zgodovinsko najvišjo stopnjo zaposlenosti. Po navedbah UMARja, navedenih zgoraj, je za povečanje produktivnosti in blaginje v Sloveniji pomembno privabljati tujo delovno silo, še posebej izobraženo. S tem namenom se zato v prvi fazi spodbujanja trga dela z davčno politiko predlaga oblikovanje ukrepa, namenjenega osebam, ki v določenem obdobju pred zaposlitvijo v Sloveniji niso bili rezidenti Slovenije in v Sloveniji niso dosegali dohodkov iz svojega dela, saj se želi doseči cilj neto povečanja visoko usposobljene delovne sile v Sloveniji.

1.2.1.2 Letna odmera dohodnine za nerezidente

Kot zavora pri privabljanju delovne sile iz tujine in kot administrativna ovira se je izkazala ureditev 116. člena ZDoh-2, ki od zavezancev, rezidentov držav članic EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, za to, da lahko uveljavljajo določene olajšave iz ZDoh-2, namenjene rezidentom Slovenije, zahteva, da dokažejo, da so v državi njihovega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni. Ker gre za postopek, ki je za zavezance in za davčni organ administrativno zahteven, se predlaga odprava navedenega pogoja, s čimer se bo vsem zavezancem rezidentom držav članic EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, omogočilo uporabo navedenih olajšav, če dokažejo, da znašajo navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 % njihovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu. S tem se te zavezance za dohodke, ki se vključijo v letno davčno osnovo za odmero dohodnine, izenačuje z rezidenti.

1.3 Spodbujanje lastništva delavcev v lastniški strukturi delodajalca ali v delodajalcu nadrejeni družbi

1.3.1 Inovativna zagonska podjetja

Po ZDoh-2 se dohodek iz pravice delojemalcev do nakupa oziroma pridobitve delnic (delniška opcija) ali drugega premoženja po znižani vrednosti obravnava kot dohodek iz zaposlitve (ki se obdavčuje z dohodnino sintetično, po progresivnih davčnih stopnjah), in sicer kot boniteta, saj gre po vsebini za dohodek iz dela in ga je z vidika zasledovanja načela enake obravnave primerno obravnavati na ta način. Boniteta se ugotavlja na dan, ko je pravica izvršena, torej na dan, ko je delojemalec pridobil delnice ali drugo premoženje. Če delojemalec odsvoji pravico do nakupa delnic ali do pridobitve drugega premoženja (opcijo), pa se boniteta ugotavlja na dan odsvojitve navedene pravice. Trenutek obdavčitve je v obeh primerih vezan na učinkovito povečanje premoženja delojemalca in ne na trenutek pridobitve same pravice. Če pa delojemalec opcije ne izvrši oziroma je ne odsvoji, davčna obveznost ne nastane. Znesek bonitete se praviloma določa na podlagi primerljive tržne cene. Če primerljive tržne cene ni mogoče določiti, se znesek bonitete določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, če ni z ZDoh-2 drugače določeno. Tako ugotovljena boniteta se zmanjša za plačila, ki jih delojemalec plača delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem določene bonitete, če ni z zakonom drugače določeno. Kot izhaja iz navedenega, se kot dohodek iz zaposlitve obravnava tudi dohodek, ki ga delojemalec doseže z odsvojitvijo pravice do nakupa delnic ali do pridobitve drugega premoženja (tj. odsvojitvijo opcije).

Po ZDoh-2 se dohodek iz zaposlitve (bonitete), ki ga delojemalec doseže v naravi (tj. tudi z izvršitvijo pravice oziroma opcije do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev v gospodarski družbi), poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Dohodek, pridobljen z odsvojitvijo delnice oziroma drugega kapitala, pridobljenega z izvršitvijo opcije, se po ZDoh-2 obravnava kot dobiček iz kapitala. Za vrednost kapitala ob pridobitvi se pri ugotavljanju dobička iz kapitala v tem primeru šteje primerljiva tržna cena delnice oziroma drugega kapitala na dan, ko je bila opcija izvršena, oziroma na dan, ko je zavezanec pridobil delnice ali drug kapital. Opozoriti je treba, da se za odsvojitvev kapitala šteje tudi zamenjava kapitala (npr. tudi v okviru združitvev družb).

Z novelo ZDoh-2Z, ki se uporablja od davčnega leta 2022 dalje, je bila uvedena ugodnejša davčna obravnava, ob izpolnjevanju določenih pogojev, dohodka iz zaposlitve, ki ga delojemalec doseže z izvršitvijo pravice oziroma opcije do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev gospodarskih družb. Rešitev je nastala na podlagi predlaganih ukrepov Strateškega sveta za digitalizacijo. Prvotno naj bi bila rešitev namenjena samo za startup podjetja, ki pa je bila na ravni političnega usklajevanja razširjena na vsa podjetja, s čimer se je naslovilo problematiko visoke progresivne obdavčitve za dohodke, ki se praviloma nanašajo na obdobje, ki je daljše od enega koledarskega leta.

Davčna ugodnost je določena v obliki posebnega vrednotenja bonitete, ko delodajalec, gospodarska družba, delojemalcu zagotovi pravico do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev v tej gospodarski družbi ali v tej družbi nadrejeni družbi. V tem primeru je vrednost bonitete 65 % vrednosti, ugotovljene po splošnih pravilih vrednotenja bonitet, pod pogojem:

- da je delovno razmerje med delojemalcem in delodajalcem do dneva izvršitve pravice oziroma odsvojitve pravice trajalo več kot eno leto ter
- da se za to boniteto ne uveljavlja ugodnost v skladu z 12. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2 (tj. ugodnost ne vštevanja plačila za poslovno uspešnost, izplačanega v zvezi z delovnim razmerjem, v davčno osnovo delojemalca).

Za nadrejeno družbo se šteje družba, ki ima neposredno v lasti večinski delež glasovalnih pravic ali večinski delež v kapitalu gospodarske družbe iz prejšnjega odstavka. Za delojemalca se šteje oseba v

delovnem razmerju z gospodarsko družbo v času zagotovitve pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev. Za delojemalca se ne šteje večinski družbenik v času zagotovitve pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev v gospodarski družbi ali nadrejeni družbi, tudi če je v delovnem razmerju z gospodarsko družbo. Večinski družbenik je družbenik, ki ima posredno ali neposredno deleže, delnice ali druge pravice v gospodarski družbi ali nadrejeni družbi, na podlagi katerih ima najmanj 10 % delež glasovalnih pravic ali najmanj 10 % delež v kapitalu gospodarske družbe ali nadrejeni družbi.

Navedena ugodnost velja tudi za prispevke za socialno varnost. Opozoriti je treba tudi, da je v 35. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) določeno, da se kot davčno priznani štejejo stroški bonitet, ki so obdavčene po zakonu, ki ureja dohodnino. Opcijsko nagrajevanje oziroma nagrajevanje v delnicah ali deležih se po ZDoh-2 šteje kot boniteta, ki je obdavčena po ZDoh-2, kar pomeni, da so stroški teh bonitet davčno priznani po ZDDPO-2.

Dodatno je treba opozoriti, da udeležbo delavcev pri dobičku podjetja ureja Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku (Uradni list RS, št. 25/08; ZUDDob). Veljavni ZUDDob določa davčne olajšave in olajšave pri prispevkih za socialno varnost tako na ravni družbe kot na ravni posameznika. Zakon določa denarno in delniško shemo.

V tem okviru je bilo ocenjeno, da veljavna davčna obravnava dohodka iz zaposlitve, ki ga delojemalec doseže z izvršitvijo pravice oziroma opcije do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev gospodarskih družb, ni ustrezna, in sicer še zlasti v primeru inovativnih zagonskih podjetij.

Inovativna zagonska podjetja na splošno ustvarjajo val pozitivnih učinkov na domače gospodarstvo v celoti, kar pomembno prispeva tudi h kakovosti življenja prebivalcev, in sicer tudi prek ustvarjanja novih delovnih mest in gospodarski rasti, prek zagotavljanja in ohranjanja konkurenčnosti gospodarstva, prek razvijanja sposobnosti večopravnosti zaposlenih in prek privabljanja naložb v gospodarstvo.

V register inovativnih zagonskih podjetij, ki ga vodi Slovenski podjetniški sklad skladno z 31. členom Zakona o spodbujanju investicij (Uradni list RS, št. 13/18, 204/21, 29/22, 65/23 in 31/24; v nadaljevanju: ZSInv), je bilo 29. maja 2024 vpisanih 133 družb z omejeno odgovornostjo.

Ocenjeno je, da zgoraj opisana veljavna ureditev v ZDoh-2 posebnih izzivov pri poslovanju inovativnih zagonskih podjetij ne naslavlja celovito. Zaradi pomanjkanja likvidnosti namreč inovativna zagonska podjetja pogosto ne morejo zagotoviti ustrezne plače in ugodnosti za svoje zaposlene (ki so pogosto visoko usposobljen oziroma inovativen kader in ključni za uspeh podjetja) zgolj v denarju. Zato svoje zaposlene motivirajo za razvoj kariere v teh podjetjih s pridobivanjem delnic oziroma deležev v teh podjetjih. Takojšnja obdavčitev prejetih delnic oziroma deležev v inovativnih zagonskih podjetjih pa privede do dodatnih potreb po likvidnosti za samo podjetje, kot plačnika davčnega odtegljaja, in za prejemnika dohodka, tj. zaposleno osebo, kot zavezanca za dohodnino. Posledično so lahko inovativna zagonska podjetja omejena pri privabljanju visoko usposobljenega kadra v primerjavi z že uveljavljenimi in kapitalsko močnimi podjetji.

Zato je s ciljem podpornega ukrepa h krepitvi tovrstnega nagrajevanja delavcev v Sloveniji in v primeru inovativnih zagonskih podjetij, s ciljem razvoja teh podjetij in njihovi uspešnosti, smiselno tudi z davčno politiko podpirati tovrstni cilj in v ta namen veljavno davčno obravnavo dohodka iz zaposlitve, ki ga delojemalec doseže z izvršitvijo pravice oziroma opcije do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev gospodarskih družb, dopolni z novo ureditvijo, in sicer tako, da se:

- za tovrstne dohodke delavcev določi možnost odstopa od splošnih pravil brutenja dohodka, prejetega v naravi (glej točko 1.3.2. v nadaljevanju), če se ne uporabijo veljavni šesti do osmi odstavek 43. člena ZDoh-2 (veljavna shema) in
- za tovrstne dohodke delavcev v inovativnih zagonskih podjetjih, poleg možnosti odstopa od splošnih pravil brutenja dohodka, prejetega v naravi, določi tudi nova posebna davčna obravnava.

Predlaga se torej nova ureditev davčne obravnave dohodka iz zaposlitve (bonitete), ki ga delavci prejmejo od svojega delodajalca, v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, ki je gospodarska družba, vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij, vzpostavljen in voden na podlagi ZSInv, in sicer:

- pod določenimi pogoji se določi zamik izračuna davčne obveznosti od tovrstnega dohodka in posredno s tem tudi zamik nastanka obveznosti za plačilo prispevkov za socialno varnost (op. saj sta trenutek nastanka obveznosti in dohodek, od katerih se obračunavajo prispevki za socialno varnost, v tem primeru enaka kot za dohodnino), ter
- možnost znižanja davčne obveznosti v primeru tovrstnega dohodka prek:
 - upoštevanja negativnih razlik (tj. med vrednostjo delnice ali deleža v času nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti in vrednostjo delnice oziroma deleža v času prejema tega dohodka) pri ugotavljanju davčne osnove od tovrstnega dohodka in
 - uvedbe možnosti povprečenja tovrstnega dohodka skladno s 120. členom ZDoh-2.

1.3.2 Sistem t. i. brutenja dohodka, prejetega v naravi

V Sloveniji je v veljavi sistem bruto dohodka, ki v splošnem velja za vse vrste dohodkov, kateri so določeni z ZDoh-2. Od bruto dohodka plačnik davka, v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, izračuna, odtegne in plača prispevke za socialno varnost in davčni odtegljaj, davčnemu zavezancu pa izplača neto dohodek.

Kadar se dohodek izplača v naravi, od takšne oblike dohodka ni mogoče odtegniti in plačati prispevkov za socialno varnost in davčnega odtegljaja ter izplačati tako zmanjšanega dohodka. Zato se v primeru, ko plačnik davka izplača dohodek v naravi, ta dohodek šteje za neto dohodek. V skladu s sistemom bruto dohodka, je plačnik davka dolžan v skladu s splošnimi pravili ZDoh-2 (16. člen) ta dohodek obrutiti na način, da se vrednost tega dohodka poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- v skladu z ZDoh-2 in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka in
- ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

Princip brutenja pomeni, da plačnik davka poleg (neto) dohodka v naravi zagotovi tudi del dohodka (prispevke za socialno varnost in davčni odtegljaj), v višini kot bi se moral izračunati, odtegniti in plačati od dohodka pred izplačilom neto dohodka.

Dohodka v naravi ni potrebno obrutiti, če zavezanec pri izplačevalcu dohodka poleg dohodka v naravi prejme tudi drug dohodek v denarju, od katerega se lahko odtegne in plača znesek odtegljaja, ki bi ga bilo potrebno odtegniti in plačati od dohodka, prejetega v naravi. V tem primeru se prejeti dohodek v naravi šteje za bruto dohodek, prispevki za socialno varnost in davčni odtegljaj pa se namesto od tega dohodka odtegnejo in plačajo od drugega dohodka v denarju, prejetega od istega izplačevalca.

S predlagano spremembo se določi posebna davčna obravnava za dohodek z delovnega razmerja, ki se izplača v naravi, in sicer v obliki delnic ali deležev v družbi. Za to vrsto dohodka iz delovnega razmerja se predlaga odstop od koncepta brutenja dohodkov v naravi kot določeno v splošnih pravilih ZDoh-2, in sicer zaradi spodbujanja nagrajevanja delavcev v obliki delnic in deležev na način, da se stroški delodajalca pri tem bistveno ne povečajo, saj je to element, ki lahko zavira tako nagrajevanje in posledično udeležbo delavcev v lastniški strukturi delodajalca – gospodarske družbe. Navedena možnost se bo lahko uporabila, če se ne uporabijo šesti do osmi odstavek 43. člena ZDoh-2.

1.4 Dohodki iz dejavnosti

1.4.1 Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov predstavlja poenostavljen način določanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti. Poenostavljen sistem je bil uveden že leta 1991,

vendar je bil pozneje večkrat spremenjen in dopolnjen, predvsem v smeri vključevanja čim večjega števila zavezancev. Največja sprememba je bila uvedena z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2L) leta 2012, ki v temeljih še vedno velja. Določil se je višji limit prihodkov iz opravljanja dejavnosti, ki je določen kot pogoj za vstop v sistem, in sicer v višini 50.000 EUR, spremenila sta se obdobje, ki je relevantno za ugotavljanje izpolnjevanja prihodkovnega pogoja za vstop v sistem, in obstanek v njem, določila so se pravila, kaj se šteje za novo opravljanje dejavnosti, in merila, kaj se šteje v prihodke zavezanca oziroma oseb, katerih prihodki se upoštevajo pri presoji izpolnjevanja prihodkovnega pogoja. Dvignila se je višina normiranih odhodkov na 70 % davčno priznanih prihodkov za vse (brez izjem za določene dejavnosti), ukinila se je možnost uveljavljanja dejanskih stroškov obveznih prispevkov za socialno varnost. Za zavezance, ki se po lastni presoji vključujejo v sistem, se je uvedlo ugotavljanje prihodkov po načelu obračunane realizacije, namesto zahteve za vstop sta se uvedla priglasitev v sistem s prekluzivnim rokom (določeno z zakonom, ki ureja davčni postopek) in samodejno podaljševanje tega načina ugotavljanja davčne osnove, zavezanec pa davčni organ le obvesti o izstopu iz sistema. Predpisala se je tudi dolžnost ugotavljanja izpolnjevanja pogojev za uporabo tega sistema, in sicer če zavezanec dve zaporedni predhodni davčni leti ne izpolnjuje več pogojev, mora za tekoče davčno leto ugotavljati davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in dejanskih odhodkov. Uvedla se je cedularna obdavčitev dohodkov zavezancev, ki so se odločili za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz opravljanja dejavnosti na podlagi normiranih odhodkov, s tem se tako izračunan davek šteje za dokončnega in se ne poračunava na letni ravni v okviru izračunavanja letne dohodninske obveznosti. Spremenil se je tudi način izračunavanja davčne osnove, in sicer se izračunava v davčnem obračunu in ne več z odločbo davčnega organa na podlagi napovedi zavezanca oziroma kot plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja.

Skupina poslank in poslancev je v prvi polovici leta 2014 Državnemu zboru Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: Državni zbor) predložila v obravnavo predlog Zakona o spremembah in dopolnitvi Zakona o dohodnini (ZDoh-2N), s katerim je predlagala nove spremembe na področju sistema ugotavljanja davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki jih je Državni zbor sprejel kljub nasprotovanju Vlade Republike Slovenije. Prihodkovni prag za vstop v sistem normiranih odhodkov se je tako leta 2015 povišal s 50.000 EUR na 100.000 EUR prihodkov, ob pogoju pokojninskega in invalidskega zavarovanja vsaj ene osebe pri zavezancu za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Višina normiranih odhodkov pa se je povečala s 70 % na 80 % davčnih prihodkov. Predlog predlagatelja je temeljil na oceni, da ureditev, sprejeta leta 2012, ne zajema dovolj podjetnikov, ki jim je tudi prvotno namenjena zaradi administrativne razbremenitve njihovega poslovanja in zmanjšanja fiksnih stroškov vodenja poslovnih knjig. Prihodkovni prag je bil po mnenju predlagatelja prenizek, s čimer naj bi se izpuščal najbolj perspektiven del slovenskega gospodarstva, torej mikropodjetništvo. Predlagatelj je ugotovil, da imajo, gledano po dejavnostih, od veljavne ureditve realne koristi le občasne svetovalne storitve, intelektualne storitve, predavanja, projektne storitve ipd., torej podjetniki z razmeroma majhnim obsegom poslovanja in nizkimi davčno priznanimi stroški. Nadalje je predlagatelj menil, da je glede na spremenjene razmere v gospodarstvu, ki se še vedno zaostrojuje, smiselno višino normiranih odhodkov povečati, saj administrativne obremenitve pri izpolnjevanju davčnih obveznosti pri poslovanju še zlasti omejuje male podjetnike, ki se namesto z osnovno dejavnostjo veliko časa ukvarjajo z birokracijo.

V letu 2016 je analiza sistema pokazala, da nameni in cilji nadgradnje sistema normiranih odhodkov za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost – doseči dodatno administrativno razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter povečanje njihove pravne varnosti v povezavi z večjo gotovostjo glede ugotavljanja davčne osnove – niso bili povsem doseženi. Izkazalo se je, da se sistem v večji meri uporablja kot instrument zniževanja davčnih obveznosti.

Zato se je z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2S), ki se je začel uporabljati z davčnim letom 2018, in Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2AA), ki se je začel uporabljati z davčnim letom 2023, pristopilo k spremembam določenih elementov sistema s ciljem, da se ob ohranitvi administrativne enostavnosti sistema bolj upošteva ekonomska moč

zavezanca, in s tem pravičnost sistema, ter zmanjša privlačnost sistema za uporabo kot instrumenta zniževanja davčnih obveznosti.

Danes se kaže, da navedeni poskusi naslovitve pomanjkljivosti sistema niso bili učinkoviti, saj število zavezancev, vključenih v ta sistem, še vedno narašča (81.111 konec leta 2023) in je že znatno preseglo število zavezancev v osnovnem sistemu določanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti (51.004 zavezancev konec leta 2023). Sistem ostaja instrument zniževanja davčne obveznosti in preveč odstopa od načela obdavčevanja po ekonomski moči in posledično enake obravnave zavezancev v podobnih dohodkovnih položajih. To je problematično na ravni primerjave z zavezanci z drugimi aktivnimi dohodki, ki se vključujejo v letno odmero dohodnine, ter tudi na ravni primerjave z zavezanci znotraj skupine zavezancev, ki so v sistemu normiranih odhodkov, saj je višina normiranih odhodkov določena visoko, brez upoštevanja vrste dejavnosti z vidika stroškovne intenzivnosti.

Obstoječi sistem povzroča tudi neprimerne spodbude na obnašanje in ravnanje zavezancev in določenih drugih subjektov, in sicer:

- je spodbuda za prikrievanje prihodkov z namenom kvalifikacije za vstop v sistem normiranih odhodkov;
- vpliva na prakse na trgu dela (dualnost trga dela oziroma povečevanje obsega prekarnih zaposlitev) – dodatna spodbuda (predvsem za delodajalce pa tudi za delavce na kratek rok), da se formalno določeno razmerje prikazuje kot neodvisno razmerje (npr. s.p.), čeprav gre glede na ekonomsko in pravno vsebino razmerja za odvisno razmerje oziroma delovno razmerje. Z vidika varstva pravic delavcev, erozije davčne in prispevne osnove ter tudi nelojalne konkurence med delodajalci na trgu dela so navedene prakse zelo problematične;
- vpliv na področje sive ekonomije – zmanjšan interes zavezancev v sistemu normiranih odhodkov zahtevati račun pri nabavi blaga ali storitev, ker ga ne potrebuje za uveljavljanje dejanskih odhodkov;
- vpliv na obnašanje zavezancev v zvezi z drobljenjem opravljanja dejavnosti preko različnih statusnih oblik oziroma na prenehanje opravljanja dejavnosti s ponovnim začetkom v enaki in drugi statusni obliki z namenom izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih ali z namenom prikritih izplačil npr. iz družb preko s.p., ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov (uporaba sistema normiranih odhodkov pri povezanih osebah kot instrumenta zniževanja davčnih obveznosti);
- vpliv na področje sistemov socialnih zavarovanj in socialnega varstva, saj se dohodek, ugotovljen za davčne namene, uporablja tudi pri določanju obveznosti iz naslova prispevkov za socialno varnost in določanju pravic iz naslova socialno varstvenih in družinskih prejemkov. Gre za vplive z vidika vzdržnosti teh sistemov, z vidika pravičnejše participacije v teh sistemih glede na ekonomsko moč, ter tudi z vidika socialne varnosti teh subjektov v primeru nastanka nezmožnosti za delo, npr. zaradi starosti, bolezni.

Obseg zlorab sistema normiranih odhodkov je tako velik, da ga je samo s poostrenimi nadzori težko spraviti v sprejemljiv okvir. Pojavljajo se opozorila posameznih podjetij, da naj bi podjetja zaradi ugodnejše davčne obravnave zaposlovala razvojni kader prek statusa samostojnega podjetnika, kar postavlja podjetja, ki z delavcem sklenejo delovno razmerje, v nekonkurenčen položaj. Sistem je tako ugoden, da predstavlja pomembno spodbudo k tovrstnemu nezakonitemu ravnanju, torej prikazovanju razmerja, ki ni skladno s pravno in ekonomsko vsebino razmerja (»fiktivna samozaposlitev«). Tovrstno ravnanje je problematično tako z vidika delavca, ki nima ustrezne delovnopravne zaščite, ima slabšo socialno varnost za primere nezmožnosti za delo in za čas upokojitve, kot tudi z vidika temeljnih načel socialnih zavarovanj (predvsem načela solidarnosti, katero se naj bi uresničevalo tudi na strani obveznosti prek dohodkovne zmožnosti zavarovanca in načela primerljive davčne obravnave zavezancev v približno enakih položajih). Kot navedeno zgoraj, je problematičen tudi z vidika pravične participacije oziroma razdelitve pravic iz javnih sredstev (na primer otroški dodatki, plačila vrtcev, štipendije, socialne pomoči).

Za pomanjkljivo se je izkazalo tudi dejstvo, da se za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, in se odločijo za vstop v sistem normiranih odhodkov, ne razpolaga s podatki iz letnih poročil, saj nimajo obveznosti priprave letnih poročil za statistične in analitične namene ter namene javne objave. To z naraščanjem števila tovrstnih zavezancev postaja vse večji problem.

V letu 2023 je obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti oddalo 143.087 zavezancev. Med temi jih je 83.863 ugotavljalo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov. Število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, narašča že od leta 2013, ko so spremembe zakonodaje omogočile lažjo vključitev v ta sistem in visoko višino normiranih odhodkov. V letu 2022 je naraslo za 13 % glede na leto 2021 oziroma za 24 % glede na leto 2020 ter v letu 2023 ponovno za 5 % glede na leto 2022. V primerjavi z letom 2013 pa se je število v letu 2023 povečalo celo za več kot 6-krat (v letu 2013 smo imeli 13.953 zavezancev, ki so ugotavljali davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov). Davčno priznani prihodki zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, so se v letu 2022 povečali v primerjavi z letom 2021 za 25 % oziroma za 59 % v primerjavi z letom 2020, medtem ko je bilo sicer povečanje prihodkov v letu 2023 glede na leto 2022 nižje, in sicer za okoli 1 %. Višja davčna obveznost v letu 2023 (za približno 50 % oz. za 43 % v povprečju na zavezanca), je v veliki meri posledica zadnjih sprememb na tem področju. Povečanje števila zavezancev, kljub občutnem povečanju povprečnega davčnega bremena, kaže, da je sistem še vedno zelo privlačen za zavezance, davčno breme pa relativno nizko.

Med zavezanci, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, je bilo v letu 2023 5 % brez prihodkov, s prihodki od 1 EUR do 12.500 EUR je bila dobra tretjina zavezancev. Slabi dve tretjini zavezancev, ki ugotavljajo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, je imela prihodke do 30.000 EUR, njihov delež v celotnih prihodkih je znašal 28 % in v celotni davčni obveznosti 21 %. Le 8 % zavezancev je imelo prihodke nad 60.000 EUR, 2 % nad 100.000 EUR, delež davčne obveznosti v celotni davčni obveznosti zavezancev s prihodki nad 60.000 EUR je znašal 39 %, tistih s prihodki nad 100.000 EUR pa 18 %.

Med zavezanci, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, so prevladovali tisti, ki so obvezno socialno zavarovani iz naslova opravljanja te dejavnosti, in sicer je bil delež teh 53 %. Pri tem pa je bilo zavezancev s prihodki do 60.000 EUR okoli 86 % zavezancev, od tega kar 53 % s prihodki do 30.000 EUR. Porazdelitev t. i. popoldanskih normirancev, torej zavezancev, ki so obvezno socialno zavarovani na drugi osnovi (opomba: to je lahko le delovno razmerje zaradi sistema vrstnega reda vključitve v socialna zavarovanja), po prihodkovnih razredih kaže nekoliko drugačno sliko, saj jih skoraj 80 % dosega prihodek do 30.000 EUR, do 12.500 EUR letnih prihodkov pa jih je 54 %.

Zaradi vsega navedenega so pripravljene predloge sprememb sistema, ki pomenijo še en korak bližje sistemu, s katerim bi v končni fazi učinkovito naslovili pomanjkljivosti sistema in ga oblikovali v sistem, ki bi služil predvsem osnovnemu cilju sistema, torej poenostavitvi pri določanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti predvsem za zavezance z majhnim obsegom poslovanja. S predlogom se predvsem želi naslovi problematiko t. i. popoldanskih normirancev, za katere je veljavni sistem še posebej ugoden, in tistih z višjimi letnimi prihodki.

1.4.2. Prenos davčnih izgub

V veljavnem ZDoh-2 je davčna izguba opredeljena kot negativna davčna osnova, torej presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni z ZDoh-2. Davčno izgubo lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih davčnih letih. Pokrivanje davčne izgube v naslednjih davčnih obdobjih je torej določeno časovno neomejeno. Določene so tudi nekatere druge omejitve v povezavi z višino davčne osnove posameznega davčnega leta oziroma t. i. varovalke za primere, ko pride do prenehanja opravljanja dejavnosti in prenosa podjetja na drug subjekt.

Leta 2022 je 6.508 zavezancev prek pokrivanja izgub iz preteklih let zmanjšalo davčno osnovo v skupnem znesku 20,9 mio EUR, kar je za več kot 36 % več glede na predhodno leto in skoraj trikratnik leta 2020. Po preliminarnih podatkih za leto 2023 se je znesek pokrivanja izgub iz preteklih let znižal na slabih 17,9 mio EUR (s strani 5.786 zavezancev). Ob oddaji obračuna za leto 2022 je imelo 24.185 zavezancev za davek od dohodkov iz dejavnosti za 390 mio EUR neizkoriščene izgube, ki so jo prenesli v naslednje leto.

1.4.3. Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

Olajšava za digitalni in zeleni prehod je bila v ZDDPO-2 ter ZDoh-2 uvedena z davčnim letom 2022. Širši namen olajšave je z davčnim ukrepom spodbuditi investiranje v opremo oziroma v tehnologije, ki bodo zavezancem olajšale doseganje ciljev iz t. i. Zelenega dogovora (t. i. »Green Deal«), h katerim se je zavezala Slovenija oziroma celotna Evropska unija. Zeleni dogovor je zaveza, da bo EU postala prvi podnebno nevtralni kontinent na svetu do leta 2050. V ta namen je EU sprejela niz ukrepov na področju podnebja, okolja, energije, prometa, industrije, kmetijstva in trajnostnega financiranja, s katerimi naj bi EU do leta 2050 postala sodobno, učinkovito in konkurenčno gospodarstvo, ki bo zagotavljalo ničelne emisije toplogrednih plinov ter gospodarsko rast, ločeno od uporabe virov. Ker naveden prehod zahteva precejšnja finančna sredstva oziroma precejšnja vlaganja, je potrebno slednje podpreti z več različnimi ukrepi. Eden od teh ukrepov je tudi davčni ukrep v obliki davčne olajšave. Namen olajšave, poleg spodbujanja zelenega prehoda, je tudi spodbujanje uporabe novih digitalnih poslovnih modelov, s katerimi se olajša poslovanje podjetij, saj digitalizacija pospešuje razvoj novih načinov poslovanja, ki so stroškovno učinkovitejši, s tem pa se povečuje konkurenčna sposobnost gospodarstva (gre za t. i. četrto industrijsko revolucijo s poudarkom na razvoju avtomatizacije in prenosa podatkov v proizvodne tehnologije).

Ker so vlaganja predvsem v zeleni prehod z vidika finančnih vložkov intenzivna in dolgotrajnejša, pri tem pa ta vlaganja predstavljajo specifičen moment za zavezanca, saj se z vlaganjem v zeleni oziroma digitalni prehod zavezanec zavestno odloči za prehod iz običajnega poslovnega modela v trajnostni poslovni model, je smiselno omogočiti prenos neizkoriščenega dela olajšave za digitalni in zeleni prehod v naslednja davčna leta.

Iz podatkov davčnih obračunov akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti je razvidno, da je v letu 2022 navedeno olajšavo uveljavljalo 59 zavezancev v skupnem znesku manj kot 0,5 mio EUR. Najvišja olajšava, ki bi jo zavezanec lahko uveljavil, a je zaradi omejitev pri zniževanju davčne osnove ni mogel v celoti, je znašala slabih 23.000 EUR, izkoriščene je bilo za dobrih 10.000 EUR kar pomeni, da je dobrih 12.000 EUR (54 % možne olajšave) ostalo neizkoriščene. Po preliminarnih podatkih za leto 2023 se je znesek izkoriščene olajšave povečal na slabih 0,8 mio EUR, število zavezancev, ki jo je uveljavljalo pa na 73.

1.5 Kmetijstvo

ZDoh-2 določa posebno ureditev obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, med katere se štejejo potencialni tržni dohodki od pridelave na zemljiščih oziroma v panjih (po predpisih o ugotavljanju katastrskega dohodka) in drugi dohodki, ki so plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike in druga plačila iz naslova državnih pomoči, prejeta v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Oprostitve obdavčitve posameznih dohodkov, pridobljenih v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo, določa 26. člen ZDoh-2. Pri tem se tudi pri oprostitvah zasleduje osnovno načelo obdavčitve z dohodnino, na podlagi katerega so obdavčeni vsi dohodki fizičnih oseb, to je načelu enakopravne obdavčitve vseh subjektov glede na njihovo ekonomsko moč in enaki obravnavi primerljivih položajev med zavezanci.

V 26. členu ZDoh-2 se je v preteklosti posegalo večkrat, tudi z ukrepi, ki niso ustrezno zasledovali osnovnih načel obdavčitve z dohodnino. Med drugim se je v ta člen leta 2010 vnesla tudi določitev oprostitve za

plačila za naravne in druge omejitve (t. i. OMD plačila), kljub takratnim strokovnim opozorilom, da zanjo ni ekonomskih razlogov in da taka rešitev krši načelo enake obravnave ter enega bistvenih davčnih načel, da iste postavke ne smemo upoštevati dvakrat ali je celo neupoštevati. Zato se je z izključitvijo dela OMD plačil iz oprostitev z novelo ZDoh-2AA v letu 2022 le odpravila dolgoletna anomalija.

OMD plačila so namenjena pokrivanju višjih stroškov oziroma nadomeščanju izguba dohodka ob pridelavi na zemljiščih na večjih nadmorskih višinah in predvsem na zemljiščih z nagibi, kamnitostjo in drugimi omejevalnimi dejavniki, in predstavljajo ciljno naravnan ukrep, ki naslavlja težave kmetovanja na teh območjih. Davčna politika ta ukrep dopolnjuje na način, da težje pridelovalne pogoje upošteva v izračunu katastrskega dohodka, ki je za zemljišča s slabšimi pogoji občutno nižji. Ker se z omenjeno korekcijo katastrskega dohodka zemljiščem na težjih pridelovalnih razmerah dohodek pomembno zniža, izvzem OMD plačila (ki predstavlja nadomestilo izguba dohodka) iz obdavčitve pomeni izvzem dela dohodka iz obdavčitve in s tem neenako obravnavo glede na druge zavezanca.

Od skupno 394.059 kmečkih gospodinjstev v letu 2022, ki imajo v lasti ali uporabi kmetijska in gozdna zemljišča in uveljavljajo subvencije, jih je v odmero dohodnine (ker presegajo 200 EUR dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti) vključenih 106.839 (nekaj več kot 27 % vseh gospodinjstev). Po podatkih se je v davčno osnovo zajelo nekaj manj kot 133 mio EUR drugih dohodkov (torej kmetijskih subvencij z naravo dohodka), zaradi ureditve v 2. točki 26. člena ZDoh-2 (dohodki, izplačani za ukrepe kmetijske politike) pa je bilo dohodnine oproščenih okoli 140 mio EUR takih dohodkov.

Od skupno 57.218 prejemnikov dohodkov, ki so bili izplačani za ukrepe kmetijske politike, vezane na izvajanje tehnologije, ki presegajo obvezne standarde in so oproščeni plačila dohodnine (2. točka 26. člena ZDoh-2) je bilo med njimi v letu 2022 skupaj 46.382 prejemnikov OMD plačil. Skupen znesek OMD plačil je v letu 2022 znašal 42,5 mio EUR in je bil glede na plačila v letu 2023 za skoraj 3-krat višji. Ob tem pa je bilo tudi število prejemnikov OMD plačil v letu 2023 za več kot 55 % nižje glede na leto 2022. V povprečju so kmečka gospodinjstva prejela okoli 900 EUR OMD plačil.

Po uveljavitvi ZDoh-2AA so se pojavile zahteve kmetov, ki naj bi jim veljavna ureditev pomenila dodatne stroške k že tako težkim pogojem kmetovanja na območjih OMD. Kot izhaja iz Strateškega načrta skupne kmetijske politike 2023-2027 za Slovenijo, OMD plačila prispevajo k ohranjanju in spodbujanju sonaravnih sistemov kmetovanja, ohranjanju kulturne krajine podeželskih območij ter trajnostni rabi kmetijskih zemljišč. Pri tem se z obdelanostjo kmetijskih površin zagotavlja ohranjanje proizvodnega potenciala kmetijskih zemljišč, ki so za kmetijsko proizvodnjo manj primerna in je pridelava otežena, s tem pa se posledično ohranja biotska raznovrstnost ter prepreči zaraščanje površin. V ta namen se OMD plačilo lahko dodeli samo za določena območja v Sloveniji, ki imajo naravne omejitve (talni potencial, klima, strmina, velikost obdelovalne površine, posebne omejitve) in so določena s posebnim predpisom.

Zato je s ciljem podpornega ukrepa kmetijski politiki, ki v osnovi naslavlja težave območij OMD, smiselno tudi z davčno politiko pomagati ohranjati kmetovanje na teh območjih in v ta namen plačila za naravne in druge omejitve, značilne za posamezno območje, v celoti oprostiti plačila dohodnine.

1.6 Druge rešitve

1.6.1 Uveljavitev sistema dolgotrajne oskrbe

Zakon o dolgotrajni oskrbi (v nadaljnjem besedilu: ZDOsk-1) je začel veljati 3. avgusta 2023. ZDOsk-1 je nov sistem obveznega socialnega zavarovanja v Sloveniji, ki prinaša tudi sistem plačevanja obveznih prispevkov, uvaja pa tudi nove pravice iz socialnega zavarovanja (tako pravice v obliki storitev kot tudi določene začasne denarne dohodke). Vse navedeno je treba ustrezno vpeljati v sistem ZDoh-2, primerljivo drugim sistemom obveznih socialnih zavarovanj v Sloveniji.

1.6.2 Odločba Ustavnega sodišča o ugotovitvi, da je 5. točka 27. člena Zakona o dohodnini v neskladju z Ustavo (Uradni list št. 132/22 z dne 14. oktobra 2022)

Dne 29. septembra 2022 je Ustavno sodišče odločilo, da je 5. točka 27. člena ZDoh-2 v neskladju z Ustavo in naložilo Državnemu zboru, da mora ugotovljeno neskladje odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije. Ustavno sodišče je odločilo tudi, da do odprave ugotovljenega neskladja veljajo za obdavčitev izplačila odškodnine za vse pravno priznane oblike nepremoženjske škode enaka pravila, kot veljajo za obdavčitev odškodnin, opredeljenih v 5. točki 27. člena ZDoh-2.

Zaradi navedene odločitve Ustavnega sodišča je treba ustrezno ustavno skladno prilagoditi 5. točko 27. člena ZDoh-2, to je ustrezno urediti obdavčitev odškodnin za vse pravno priznane oblike nepremoženjske škode.

1.6.3 Bonitete v zvezi z vozili z električnim pogonom

1.6.3.1 Napoved odprave ničelne bonitete za osebna motorna vozila na električni pogon

Spodbujanje uporabe ekološko ustrežnejših vozil s poudarkom na povečanju števila službenih vozil na električni pogon v javnem in zasebnem sektorju iz razloga večjih cenovnih škarij med vozili, ki za pogon uporabljajo fosilna goriva in vozili na električni pogon, še ni zaključeno. Ker pa je jasno nakazan trend zapiranja teh škarij, je smiselno za določeno daljše obdobje naprej napovedati spremembo na področju bonitet za službena vozila na način, da bo vrednost bonitete za privatno rabo službenih osebnih motornih vozil na električni pogon, še vedno izražala zeleno komponento teh vozil (nižja vrednost te bonitete glede na boniteto za vozila na fosilna goriva) ob hkratnem zavedanju, da gre za ugodnost delojemalca večje vrednosti in je veljavno stanje, ki za to obliko bonitete določa vrednost nič, nevzdržno.

Po podatkih FURS so bili v letu 2022 mesečno obračunani prispevki za socialno varnost in dohodnina za približno 13.000 zavezancev, ki so jim delodajalci zagotavljali službeno vozilo za privatno rabo. Poleg tega je bilo mesečno še približno 400 zavezancev, ki so imeli v uporabi vozilo na električni pogon, kar je pomenilo, da je znesek bonitete enak 0. Večini zavezancev (10.500 oz. 81 %) je delodajalec zagotavljal tudi gorivo.

Po podatkih SURS je bilo v letu 2023 prvič registriranih 5.180 osebnih vozil na električni pogon, kar je za 85 % več, kot v letu 2022. Delež teh vozil v vseh novo registriranih je znašal 6 %, delež vozil na električni pogon v primerjavi z vsemi registriranimi osebnimi vozili pa je konec leta znašal 1 % (12.743 od 1.230.565).

1.6.3.2 Kolesa in polnjenje električnih vozil

Privatna raba službenih osebnih motornih vozil na električni pogon ni edini način za ekološko ustrežnejše oblike trajnostne mobilnosti, zato je mogoče na področju davčnega sistema spodbujati tudi druge načine trajnostne mobilnosti. Poleg osebnih motornih vozil na električni pogon v lasti delodajalca je možno spodbujati tudi uporabo osebnih motornih vozil na električni pogon delojemalca na način, da se polnjenje teh vozil na polnilnih postajah delodajalca ne šteje za boniteto. Za premagovanje krajših razdalj do srednje dolgih razdalj pa je smiselno z davčno politiko spodbujati tudi uporabo službenih koles za privatno rabo, tako klasičnih koles kot tudi koles s pomožnim električnim motorjem, ki pa imajo dvojne pozitivne učinke, saj spodbujajo zdrav način življenja in pa pripomorejo k prehodu na trajnostne oblike mobilnosti. Drugih oblik mobilnosti z davčno politiko ni smiselno spodbujati, saj predstavljajo večjo potencialno nevarnost za zdravje uporabnikov.

Po podatkih SURS letno v Slovenijo uvozimo oz. pridobimo iz držav članic EU več kot 80.000 koles. V zadnjih letih se je močno povečal delež električnih koles (moč motorja do vključno 250 W) – v letu 2023 je bilo uvoženih/pridobljenih 16.000 električnih koles, trend se nadaljuje tudi v prvem četrtletju 2024.

1.6.3 Posebna davčna osnova za napotene javne uslužbenke in funkcionarje

Po veljavni ureditvi ZDoh-2 je za javne uslužbenke in funkcionarje, ki so napoteni na delo v tujino, določena posebna davčna osnova. Navedenim zavezancem se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja všttevajo le tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, ki po vsebini in obsegu ustrezajo

tovrstnim dohodkom, ki bi jih za enaka dela prejeli v Sloveniji. Vsi ostali dohodki iz delovnega razmerja, ki jih prejmejo tej zavezanca zaradi napotitve, pa so iz davčne osnove izvzeti. Kot primeroma, v davčno osnovo se všteta le tisti del plače, ki bi ga javni uslužbenec in funkcionar prejel za delo v Sloveniji in ne celotna plača kot to sicer v splošnem velja za ostale zavezanca, ki prejmejo plačo. Prav tako se v davčno osnovo ne všteta drugi dohodki iz delovnega razmerja, ki jih javni uslužbenec in funkcionar prejme le zaradi napotitve na delo v tujino in niso po vsebini in obsegu primerljivi z dohodki, ki bi jih prejel na delu v Sloveniji.

Ker je ugodnejša davčna obravnava zgolj za določeno skupino napotjenih delojemalcev problematična tako z vidika enake obravnave davčnih zavezancev (načelo enakosti), kot tudi z vidika pravičnosti (načelo pravičnosti), se predlaga ukinitve posebne davčne osnove za javne uslužbenca in funkcionarja, ki so napoteni na delo v tujino. Načelo enakosti pred zakonom zakonodajalca zavezuje, da enaka oziroma podobna razmerja ureja (obravnavajo) enako. Pri oblikovanju sistema obdavčitve fizičnih oseb pa je eno izmed ključnih načel, ki mu je potrebno slediti tudi načelo pravičnosti, pri katerem se sledi t. i. načelu horizontalne pravičnosti (zavezanca s približno enakimi dohodki so obremenjeni s približno enako dohodnino) in načelu t. i. vertikalne pravičnosti (zavezanca z višjimi dohodki plačajo več davka). Zavezanca s približno enako višino dohodkov so torej zavezani plačilu približno enake dohodnine.

1.6.4 Drugo

V sodni praksi so se pokazale določene pomanjkljivosti določb ZDoh-2, zato je treba te urediti na način, da bodo določbe jasne oziroma bodo sledile namenu, ki jih zasledujejo. Nekatere rešitve pa je treba ustrezno urediti zaradi začasnosti veljavnih ukrepov, in sicer na način, da se prehodna določba ustrezno umesti v zakon.

2. CILJI, NAČELA IN POGLOVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

Cilj zakona je spodbujanje privabljanja nove delovne sile na slovenski trg dela, spodbujanje delavske participacije v lastniški strukturi delodajalca, sledenje odločbam Ustavnega sodišča, preoblikovanje vsebin, ki povzročajo težave pri izvajanju ZDoh-2, in z jasnejšimi opredelitvami veljavnih davčnih pravil povečati davčno gotovost pri izvajanju ZDoh-2.

2.2 Načela

Načela tega zakona na splošno ne odstopajo od temeljnih načel veljavnega ZDoh-2. V predlogu zakona se tako izhaja iz načela splošne davčne obveznosti, načela obdavčitve svetovnega dohodka, enake oziroma primerljive davčne obravnave davčnih zavezancev v enakem oziroma primerljivem položaju in sposobnosti za plačilo davka.

2.3 Poglavitne rešitve

2.3.1 Privabljanje kadrov iz tujine

a) Posebna osebna olajšava za nove rezidente

Predlaga se, da se novim rezidentom prizna zmanjšanje dohodnine v višini 7 % od prejete plače oziroma nadomestila plače pod določenimi pogoji.

b) Letna odmera dohodnine za nerezidente

Predlaga se, da se odpravi pogoj, da mora zavezanec za letno odmero dohodnine za nerezidente dokazati, da so dohodki, doseženi v Sloveniji, v državi rezidentstva izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni.

2.3.2 Spodbujanje lastništva delavcev v lastniški strukturi delodajalca ali v delodajalcu nadrejeni družbi

a) Inovativna zagonska podjetja

Predlaga se, da se za dohodke delavcev v inovativnih zagonskih podjetjih – bonitete v obliki deležev ali delnic – prestavlja trenutek izračuna davčne obveznosti od dohodka iz delovnega razmerja na trenutek odsvojitve teh delnic ali deležev oziroma na druge trenutke (prenehanje pogodbe o zaposlitvi, prenehanje, preoblikovanje delodajalca ali ko se delodajalec ne šteje več za plačnika davka po zakonu, ki ureja davčni postopek, ali če je od pridobitve delnic ali deležev preteklo deset let). Prav tako se ta dohodek, ki odpade na dohodek iz delovnega razmerja, povpreči po pravilu, kot je to določen za dohodek, prejet na podlagi sodbe sodišča za preteklo ali več preteklih let.

b) Sistem t. i. brutenja dohodka, prejetega v naravi

Predlaga se, da se iz sistema, po katerem se dohodek v naravi poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, izločajo dohodki v naravi, prejeti v obliki delnic ali deležev.

2.3.3 Dohodki iz dejavnosti

a) Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Pogoj za vstop v sistem normiranih odhodkov se dvigne na 60.000 EUR, pri čemer pa se pogoj 100.000 EUR, vezan na enega polno zavarovanega za polni delovni čas za vsaj devet mesecev, črta. Višina normiranih odhodkov se pri t. i. polnih normirancih (sam zavezanec zavarovan za polni delovni čas vsaj devet mesecev – vključenost v zavarovanje druge osebe, npr. zaposlenega pri zavezancu, se ne šteje za izpolnitev pogoja za status t. i. polnega normiranca) za prihodke nad 60.000 EUR zniža na 0 %, do 60.000 EUR prihodkov pa višina normiranih odhodkov znaša 80 % prihodkov. Pri normirancih, ki ne izpolnjujejo pogoja vključenosti v zavarovanje, se prihodkovni prag, do katerega se določijo normirani odhodki v višini 40 % prihodkov, zniža na 30.000 EUR. Za izstop iz sistema normiranih odhodkov se določi povprečje prihodkov dveh zaporednih let v višini 60.000 EUR.

Uvaja se obveznost razkritja zneska prihodkov na letni ravni, doseženimi s povezanimi osebami in osebo, s katero je zavezanec v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi.

b) Prenos davčnih izgub

Predlaga se, da se omeji pokrivanje davčnih izgub v naslednjih davčnih obdobjih (ki je po veljavnem sistemu neomejeno) na prihodnjih pet let, pri čemer se za že natečene davčne izgube to obdobje omeji na sedem prihodnjih let.

c) Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

Predlaga se, da se za neizkoriščeni del olajšave za digitalni in zeleni prehod omogoči prenašanje v naslednjih pet davčnih let.

2.3.4 Kmetijstvo

Predlaga se oprostitev plačila dohodnine za OMD plačila v 100 % znesku prejetega dohodka iz tega naslova).

2.3.5 Ostale rešitve

a) Uveljavitev sistema dolgotrajne oskrbe

Predlaga se, da se v sistem ZDoh-2 ustrezno umesti nov sistem obveznega socialnega zavarovanja v Sloveniji, tako na področju novih pravic kot tudi novih obveznosti.

b) Odločba Ustavnega sodišča o ugotovitvi, da je 5. točka 27. člena Zakona o dohodnini v neskladju z Ustavo (Uradni list št. 132/22 z dne 14. oktobra 2022)

Predlaga se ustrezna prilagoditev 5. točke 27. člena ZDoh-2 v skladu z ugotovitvijo Ustavnega sodišča za vse pravno priznane oblike nepremoženjske škode.

c) Bonitete v zvezi z vozili z električnim pogonom

- Napoved odprave ničelne bonitete za osebna motorna vozila na električni pogon

Predlaga se, da se boniteta za privatno rabo službenega osebnega vozila na električni pogon ne določa več v vrednosti nič, ampak se ta določi v višini 0,75 % nabavne vrednosti vozila mesečno, kar je za polovico manj kot velja za privatno rabo ostalih službenih osebnih vozil, pri čemer se določi, da je do vključno davčnega leta 2029 vrednost te bonitete še vedno enaka nič.

- Kolesa in polnjenje električnih vozil

Predlaga se, da se za boniteto ne šteje zagotavljanje električne energije delojemalcu za polnjene osebnih vozil delojemalca na nekomercialnih polnilnih postajah delodajalca in pa uporaba koles v lasti delodajalca (tako koles z ali brez električnega pogona).

č) Posebna davčna osnova za napotene javne uslužbenke in funkcionarje

Predlaga se črtanje posebne davčne osnove za javne uslužbenke in funkcionarje, ki so napoteni na delo v tujino, kar pomeni, da se bodo tudi tej skupini delojemalcev v davčno osnovo všteli vsi dohodki iz delovnega razmerja in ne več le tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, ki po vsebini in obsegu ustrezajo dohodkom, ki bi jih za enaka dela prejemal v Sloveniji.

2.4 Normativna usklajenost predloga zakona s predpisi, ki jih je tudi treba sprejeti oziroma spremeniti in »paketno« obravnavati:

Hkrati je treba sprejeti oziroma začeti uporabljati Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku, saj so za izvedbo nekaterih rešitev, ki se uvajajo s tem zakonom (odstop od sistema brutenja, posebna obravnava za zaposlene v inovativnih zagonskih podjetjih), postopki ter obveznosti zagotavljanja podatkov določeni s Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku.

2.5 Podzakonski akti

Predstavljene rešitve zahtevajo spremembe oziroma dopolnitve podzakonskih aktov, izdanih na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek:

- Pravilnik o vsebini in obliki obračuna davčnih odtegljajev;
- Pravilnik o obrazcih za napovedi za odmero akontacije dohodnine ter obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala in dohodka iz oddajanja premoženja v najem;
- Pravilnik o obrazcu informativnega izračuna dohodnine in obrazcu napovedi za odmero dohodnine;
- Pravilnik o davčnem obračunu akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti;
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku,
- Pravilnik o dostavi podatkov za odmero dohodnine.

3. OCENA FINANČNIH POSLEDIC PREDLOGA ZAKONA ZA DRŽAVNI PRORAČUN IN DRUGA JAVNA FINANČNA SREDSTVA

3.1 Finančni učinek predlaganih rešitev

Obseg finančnih posledic je pri določenih ukrepih nemogoče oceniti glede na to, da ne razpolagamo s potrebnimi podatki, ki predstavljajo osnovo za oceno. Kljub vsemu pa ocenjujemo, da bodo trije ključni

ukrepi, ki so razvojno naravnani s ciljem podpore gospodarstvu za ustvarjanje spodbudnega poslovnega okolja ter povečanja produktivnosti, imeli pozitivne učinke na prihodke državnega proračuna in tudi druga javno finančna sredstva. Gospodarstvu bo namreč, preko možnosti posebne osebne olajšave za nove rezidente, odstopa od brutenja ter posebne obravnave dohodkov delavcev inovativnih zagonskih podjetij, torej spodbud, ki jih trenutno v sistemu dohodnine nismo imeli, omogočeno dodatno zaposlovanje ali izplačevanje dohodkov, kar predstavlja dodatne prihodke državnega proračuna.

Preostale predlagane rešitve predloga zakona bodo po oceni zvišale javnofinančne prihodke v letu 2025 za približno 9,5 mio EUR. Z letom 2030 pa bodo dodatni prihodki še iz naslova predloga rešitve, s katero se bo odpravila ničelna boniteta za osebna motorna vozila na električni pogon. V kakšni višini pa je to odvisno v največji meri od uspešnosti razvoja in povečanja uporabe vozil na električni pogon.

Ob upoštevanju dejstva, da bodo rešitve vplivale na prihodke državnega proračuna iz naslova dohodnine pa to neposredno pomeni tudi dodaten vpliv na prihodke občinskih proračunov. Glede na sistem financiranja občinskih proračunov bodo le-tem ustrezno dodeljena nekoliko višja sredstva šele v letu 2027.

3.1.1 Ugotavljanje davčne osnove od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov

Sprememba odstotka normiranih odhodkov pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo od dohodkov iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov (t. i. normiranci), bo pomenila, da bodo zavezanci, ki niso socialno zavarovani na osnovi opravljanja dejavnosti, ampak na osnovi drugih podlag (t. i. popoldanski normiranci), plačali za okoli 9 mio EUR več dohodnine. Pri zavezancih, ki so iz naslova opravljanja dejavnosti tudi socialno zavarovani (t. i. polni normiranci), ocenjujemo na okoli 3 mio EUR več prihodkov iz naslova dohodnine, tako, da bo skupni finančni učinek sprememb pozitiven, in sicer bo okoli 12 mio EUR več prihodkov iz naslova dohodnine na letni ravni.

3.1.2 Kmetijstvo

Ob upoštevanju podatkov o zavezancih, ki jim je bila odmerjena dohodnina za leto 2022 in so poleg OMD plačil prejeli tudi ostale dohodke, bomo po oceni z izključitvijo OMD plačil razbremenili za okoli 20 mio EUR dohodka. Ocenjujemo, da bo tako ob upoštevanju podatkov zaradi izključitve OMD plačil iz obdavčitve v celoti za okoli 2,5 mio EUR manj prihodkov iz naslova dohodnine.

3.1.3 Druge rešitve

V povezavi s predlagano rešitvijo odprave ničelne bonitete za osebna motorna vozila na električni pogon lahko dodatne finančne posledice na javnofinančne prihodke pričakujemo šele v letu 2030, ko se bo izteklo prehodno obdobje ničelne vrednosti te bonitete. Ob predpostavki, da bi lahko bilo v začetnih nekaj letih povprečno število vozil, ki jih bodo polnili zaposleni pri delodajalcu okoli 2.000 in bo strošek električne energije pri polnjenju za eno vozilo okoli 50 EUR na mesec, to pomenilo, da bi se osnova zavezancev za dohodnino in prispevke za socialno varnost povečala za 1,2 mio EUR. To bi pomenilo, da bi se javnofinančni prihodki na letni ravni povečali za 0,8 mio EUR, od tega 0,3 mio EUR na račun dohodnine in 0,5 mio EUR na račun prispevkov za socialno varnost.

Znižanje bonitete za privatno rabo službenih koles (tudi električnih) po naši oceni ne bo imela pomembnega učinka na javnofinančne prihodke. Njen pomen je predvsem demonstracijski in ima cilj prehajanja k trajnostni obliki mobilnosti, saj s tem izenačujemo vrednotenje bonitete za klasična kolesa in kolesa na električni pogon.

4. NAVEDBA, DA SO SREDSTVA ZA IZVAJANJE ZAKONA V DRŽAVNEM PRORAČUNU ZAGOTOVLJENA, ČE PREDLOG ZAKONA PREDVIDEVA PORABO PRORAČUNSKIH SREDSTEV V OBDOBJU, ZA KATERO JE BIL DRŽAVNI PRORAČUN ŽE SPREJET

Za izvajanje zakona ne bodo potrebna dodatna proračunska sredstva, saj so že zagotovljena v okviru predvidenih sredstev Finančne uprave Republike Slovenije.

5. PRIKAZ UREDITVE V DRUGIH PRAVNIH SISTEMIH IN PRILAGOJENOSTI PREDLAGANE UREDITVE PRAVU EVROPSKE UNIJE

V pravnem redu Evropske unije na področju obdavčevanja dohodkov fizičnih oseb ni posebnih usklajevalnih pravil, zato se obdavčevanje dohodkov fizičnih oseb ne usklajuje s pravnim redom Evropske unije. Države članice EU svobodno oblikujejo sisteme obdavčevanja dohodkov fizičnih oseb, pri čemer morajo zagotavljati združljivost nacionalne zakonodaje s Pogodbo o delovanju Evropske unije.

Prikaz ureditve v drugih državah:³

5.1 Prikaz ureditve obdavčevanja fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost in ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov v drugih pravnih sistemih

5.1.1 Avstrija

Avstrija ima možnost uveljavljanja normiranih odhodkov.

Dohodek iz dejavnosti vključuje dohodek iz kmetijske in gozdarske dejavnosti, dohodek iz poklicnih in drugih neodvisnih storitev ter dohodek iz trgovanja oziroma poslovanja.

Dohodek iz dejavnosti se lahko izračunava po dveh metodah – po metodi plačane realizacije ali po metodi obračuna oziroma nastanka poslovnega dogodka. Na splošno se dohodek iz dejavnosti izračunava za obdobje koledarskega leta, davčni zavezanec pa lahko zaprosi za spremembo davčnega obdobja, ki je različno od koledarskega leta.

Davčni zavezanci se lahko odločijo za uporabo poenostavljene metode plačane realizacije, če izpolnjujejo določene pogoje. Davčni zavezanci, kateri dosegajo dohodek iz neodvisnih storitev ali dohodek iz trgovanja oziroma poslovanja, katerim ni treba voditi poslovnih knjig in jih ne vodijo prostovoljno ter katerih prihodki preteklega leta ne presegajo 220.000 EUR, lahko ugotavljajo svoje dohodke (davčno osnovo) na podlagi normiranih odhodkov. Normirani odhodki lahko znašajo do 12 % prihodka (maksimalno 26.400 EUR) oziroma 6 % prihodka (maksimalno 13.200 EUR) za določene zavezance (npr. avtorje, učitelje, znanstveno osebje in svetovalci). Poleg normiranih odhodkov pa lahko upoštevajo tudi dejanske odhodke za stroške prodaje, surovin, polproizvodov, plač (s stroški prispevkov za socialno varnost).

5.1.2 Belgija

Belgija ima možnost uveljavljanja normiranih odhodkov za poklicne dejavnosti.

Stroški, povezani s pridobivanjem dohodka iz dejavnosti in iz poklicnih dejavnosti na splošno zmanjšujejo davčno osnovo. Zavezanci, ki opravljajo poklicno dejavnost in vodijo poslovne knjige, lahko uveljavljajo normirane odhodke v višini 30 %, vendar največ do 5.750 EUR.

Za druge zavezance, ki opravljajo poklicno dejavnost (ne vodijo poslovnih knjig) se normirani odhodki za davčno leto izračunajo na podlagi sledeče preglednice:

Bruto letni prihodek	Delež normiranih odhodkov na presežek prihodkov
do 7.310 EUR	28,7 %

³ Vir: IBFD Tax Research Platform: Country Tax Guides, april 2024, <https://www.ibfd.org/>.

7.311 EUR do 14.520 EUR	10 %
14.521 EUR do 24.160 EUR	5 %
24.161 EUR do 82.460,83 EUR	3 %
nad 82.460,83 EUR	0 %

Najvišji normirani odhodek je 5.050 EUR.

Dejanski stroški, ki presegajo normirani znesek, se lahko odštejejo. Obstajajo omejitve pri nekaterih stroških, na primer za avtomobile in reprezentance.

5.1.3 Italija

Italija ima možnost uveljavljanja normiranih odhodkov.

Dohodek iz dejavnosti se izračuna po pravilih za obračun dohodka za obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb, z določenimi prilagoditvami in je na splošno obdavčen po progresivnih davčnih stopnjah od 23 % do 43 %.

Vendar se lahko posamezniki, ki opravljajo poslovno dejavnost, poklicno dejavnost in umetniki odločijo za ugodnejšo davčno obravnavo, če v preteklem davčnem letu njihovi prihodki niso presegali 85.000 EUR in bruto stroški dela niso presegali 20.000 EUR. V tem primeru se obdavčljiv dohodek prilagodi s koeficientom, ki je odvisen od vrste dejavnosti, ki se opravlja. Tako ugotovljen dohodek je predmet nadomestnega 15 % davka oziroma 5 % za prvih pet let dejavnosti. Posameznik prav tako ni zavezanec za DDV, je oproščen določenih obveznosti glede skladnosti in lahko uveljavlja ugodnejši režim za plačilo prispevkov za socialno varnost.

Ugodnejša davčna obravnava je mogoča, če prejeti prihodki v davčnem letu ne presegajo 100.000 EUR.

Za davčno leto 2023 so lahko posamezniki, ki opravljajo poslovno dejavnost, poklicno dejavnost in umetniki, ki se niso odločili za tako ugodnejšo davčno obravnavo, lahko uporabili 15 % nadomestni davek na del njihovega obdavčljivega dohodka, ki ni presegal 40.000 EUR.

5.2 Prikaz ureditve davčne obravnave delniških opcij

5.2.1 Avstrija

Od 1. 1. 2018 velja nova ureditev za delnice, ki jih upravlja fundacija za udeležbo delavcev. Ta fundacija je posebna vrsta avstrijske privatne fundacije, katere primarni namen je prenos delnic v družbi delodajalki na delavce, ki izpolnjuje določene zakonske pogoje.

Posebna ureditev velja za sheme udeležbe delavcev v obliki neposredne zagotovitve delnic (ne z opcijo).

Zakon o spodbujanju start-up podjetij (Start-up-Förderungsgesetz) – SPA) je bil objavljen v Uradnem listu z dne 30. decembra 2023 (BGBl. I 200/2023). Federalni svet (Bundesrat) ga je odobril 20. decembra 2023. Zakon je začel veljati 31. decembra 2023.

Odlaganje obdavčitve se odraža v tem, da se nastanek davčne obveznosti med tekočim delovnim razmerjem preloži do dejanske prodaje deležev zaposlenih ali do nastopa drugih okoliščin. S tem se zadosti dejstvu, da zlasti zagonska podjetja zaradi pomanjkanja likvidnosti niso sposobna zagotavljati plačil za visoko usposobljene delavce.

Delodajalec oziroma lastnik podjetja delodajalca brezplačno podeli enemu ali več zaposlenim delež v podjetju delodajalca iz utemeljenih poslovnih razlogov, pri čemer se prenos do nominalne vrednosti šteje za neodplačen prenos za namene te določbe, če gre za protiuslugo.

Podjetje delodajalca glede na predhodno poslovno leto mora ob trenutku prenosa delnic izpolnjevati naslednje pogoje:

- v povprečju je zaposlenih največ 100 delavcev;
- prihodki od prodaje ne presegajo 40 mio EUR;
- podjetje ni v celoti vključeno v konsolidirano poročilo skupine;
- deleži v kapitalu ali glasovalnih pravicah podjetja niso v lasti podjetij v obsegu, ki presega 25 %, in ki bi se morala vključiti v konsolidirano poročilo skupine;
- deleži se podelijo zaposlenemu v 10 letih po koncu koledarskega leta ustanovitve podjetja;
- ob času prenosa delnic zaposleni nima neposrednega ali posrednega deleža v kapitalu podjetja delodajalca v višini 10 % ali več, prav tako pa ni nikoli prej imel deleža v višini 10 % ali več. Če s prenosom delnic zaposlenega lastništvo v podjetju delodajalca preseže 10 % kapitala, se šteje za sodelovanje zaposlenega v zagonskem podjetju le v obsegu, v katerem preseženi del ne presega te meje;
- zaposleni in delodajalec se pisno dogovorita, da je prodaja ali prenos s strani zaposlenega za časa življenja mogoč le s soglasjem delodajalca (omejitev prenosa).

Denarna korist od brezplačnega prenosa se šteje za prejeto:

- v obsegu, v katerem zaposleni proda deleže, pri čemer se prenos deležev nazaj k delodajalcu, zlasti v povezavi s prenehanjem delovnega razmerja, šteje za prodajo;
- ob prenehanju delovnega razmerja – to ne velja za deleže, ki ne dajejo pravice do glasovanja in ne zagotavljajo splošne pravice do izpodbijanja ali razveljavitve sklepov delničarjev ter katerih lastniki so bodisi individualno vpisani v poslovni register bodisi zabeleženi v delniški knjigi ali enakovrednem registru, če delodajalec ob koncu delovnega razmerja na plačilnem listu delavca izjavi, da naj dohodek pride šele po določbah točk 1 in 3 do 5. V primerih točk 1 in 3 mora delodajalec po koncu delovnega razmerja o morebitnem poznejšem prilivu obvestiti avstrijski davčni urad in odgovarja za plačilo dohodnine;
- v obsegu, v katerem se sprosti omejitev prenosa, in če v koledarskem letu sprostitve ne pride do prodaje ali prenehanja delovnega razmerja;
- ob likvidaciji delodajalca ali smrti zaposlenega;
- ko delodajalec ne izpolnjuje več obveznosti v skladu z Zakonom o dohodnini glede plačilne liste, odtegljaja in plačila dohodnine, izjave o dohodku, pravice do vpogleda v evidence skupaj s pojasnili davčnim organom.

Ugodnost v obliki delnice v družbi delodajalca ali v povezani družbi skupine, ki jih družba delodajalec ali fundacija za udeležbo delavcev zagotovi brez plačila ali po nižji ceni delavcu ali določenim sorodnikom (zakoncu in otrokom), je oproščena plačila davka do zneska 4.500 EUR letno za delavca, upošteva je naslednja pravila (oddelek 3(1)(15)© EStG (v različici po BGBl I 105/2017)):

- ugodnost mora biti dana vsem ali določenim skupinam delavcev;
- delavci morajo prenesti delnico in glasovalne pravice iz njih na fundacijo za udeležbo delavcev pred prenehanjem delovnega razmerja;
- če je delnica prenesena s fundacije na zaposleno osebo pred prenehanjem delovnega razmerja, se šteje, da je delavec prejel denarno boniteto v znesku ugodnosti od delnice, zagotovljene brez plačila ali po nižji ceni, ki se je obravnavala kot davčno oproščena po teh pravilih, in
- nabavna cena delnice se določi v skladu s splošnimi pravili za denarne bonitete, tj. končne cene, znižane z običajnimi diskonti, v času ko je delnica zagotovljena delavcu (ne glede na to, ali velja na koncu oprostitev, ali pa pride do vključitve v dohodek).

V primeru sheme udeležbe delavcev v obliki neposredne zagotovitve delnic (ne z opcijo), se po oddelku 3(1)(15)(b) EStG ugodnost iz zagotovitve delnic v družbi delodajalki ali povezani družbi brez plačila ali po nižji ceni, oprosti dohodnine, če so izpolnjeni določeni pogoji:

- delnice so zagotovljene vsem delavcem ali določenim skupinam delavcev;

- vrednostni papirji, če so delnice vrednostni papirji, se morajo hraniti pri avstrijskih kreditni instituciji, ali, če tako določita delodajalec in zastopnik delavca, pri drugi instituciji kot skrbniku, ter
- delavec mora zagotovljene delnice obdržati vsaj pet let od konca koledarskega leta, v katerem so bile delnice zagotovljene. Delavec mora vsako leto do 31. marca delodajalcu predložiti dokazilo o imetništvu delnic. Delodajalec mora to dokazilo hraniti s podatki o obdavčitvi plače. Delavec mora delodajalca nemudoma obvestiti o kakršnem koli razpolaganju (za časa življenja) z delnicami pred iztekom petletnega obdobja imetništva. Če delavec razpolaga (za časa življenja) z delnicami pred iztekom petega leta od leta, v katerem so bile delnice zagotovljene, mora delodajalec obdavčiti znesek, ki ni bil obdavčen.

Davčna ugodnost je omejena na znesek 3.000 EUR letno (1.460 EUR pred letom 2016).

5.2.2 Španija

Dohodek iz zaposlitve v obliki občasnih plačil, generiranih v več kot dveh letih, velja 30 % znižanje osnove. Od leta 2013 je osnova za znižanje omejena na dohodek do 300.000 EUR.

Delniške opcije

Pred letom 2015 se je dohodek iz izvršitve delniških opcij obravnaval kot dohodek, dosežen v več letih, če se opcije niso zagotavljale letno in so se izvršile več kot dve leti po zagotovitvi. Ta ureditev je bila odpravljena v letu 2014, vzpostavljen pa je bil prehodni režim za dohodek iz zaposlitve, prejet iz delniških opcij, zagotovljenih pred 1. januarjem 2015.

Znesek dohodka, doseženega iz izvršitve nakupne delniške opcije delavcev, se zmanjša za 30 %. To zmanjšanje ne velja, če je v petih letih pred davčnim obdobjem, v katerem se dohodek plača, davčni zavezanec prejel drug dohodek, dosežen v več kot dveh dveh letih, za katerega je veljalo 30 %-no znižanje (odpravnine ob prenehanju zaposlitve se v tej zvezi ne upoštevajo). Najvišji znesek osnove za omenjeno znižanje je 300.000 EUR.

Zagonska (start-up) podjetja

Kapitalski dobički iz prenosa delnic ali deležev v zagonskih (start-up) ali novoustanovljenih podjetjih so pod določenimi pogoji izvzeti iz obdavčitve z dohodnino.

Za obdavčljivo boniteto se ne šteje brezplačen prenos ali prenos delnic oz. deležev družbe ali drugih družb skupine po znižani vrednosti na zaposlene do največ 12.000 EUR letno (do 50.000 EUR za delnice oz. deleže zagonskih (start-up) podjetij, če:

- je ponudba podana pod enakimi pogoji za vse zaposlene (razen v primerih prenosa delnic na zaposlene v nastajajočih podjetjih);
- zaposleni, skupaj s svojimi sorodniki, nimajo v lasti več kot 5 % osnovnega kapitala družbe ali druge povezane družbe; in
- imajo zaposleni delnice oz. deleže v lasti najmanj tri leta.

Vlada je v letu 2022 potrdila predlog zakona o start-upih, ki je bil predložen v DZ. Predlog zakona je v primerjavi s prvotno predstavljenim doživel določene spremembe s povečanjem davčnih olajšav, ki so bile že vključene v prejšnji predlog zakona.

Spremenjene so bile dohodninske spodbude za delniške opcije, in sicer zvišanje minimalnega letnega izvzetega dohodka delniške opcije iz 12.000 EUR na 50.000 EUR (45.000 EUR po prejšnjem predlogu zakona). Ne bi se zahtevalo, da je delniška opcija ponujena pod enakimi pogoji vsem zaposlenim, vendar bi morala biti vključena v politiko prejemkov družbe. Neoprosčeni znesek (tj. več kot 50.000 EUR) bi bil obdavčljiv v prvem davčnem obdobju, če nastopi ena od naslednjih okoliščin:

- družba kotira na borzi,

- delnice prenese davčni zavezanec oziroma
- po 10 letih, če se je zgodil kateri koli od zgoraj navedenih dogodkov.

1. januarja 2023 je začel veljati zakon za spodbujanje ekosistema nastajajočih podjetij (Zakon o zagonskih podjetjih), ki zagotavlja sledeče individualne davčne spodbude.

Prenos delnic in udeležb zaposlenim

- minimalni letni oproščeni dohodek iz delniških opcij določen na 50.000 EUR (12.000 EUR v splošnem režimu);
- ponudba delniških opcij vsem zaposlenim pod enakimi pogoji ni obvezna (kot zahteva splošni davčni režim);
- znesek nad 50.000 EUR bi bil obdavčen v prvem davčnem obdobju po 10 letih ali prej, če se zgodi ena od naslednjih okoliščin:
 - podjetje je uvrščeno na borzo; ali
 - delnice prenese zaposleni.

Posebno pravilo vrednotenja

Vrednost delnic ali udeležb, dodeljenih zaposlenim, bo enaka kot tista, ki velja za delnice ali udeležbe, naročene s strani neodvisne tretje osebe v zadnjem primeru povečanja kapitala, izvedenem v letu pred njihovo dostavo zaposlenemu. V primeru odsotnosti operacij povečanja kapitala se bodo vrednotile po tržni vrednosti.

Povečanje davčne olajšave za naložbe v nova podjetja

Davčna olajšava za naložbe v določena nova podjetja se poveča na 50 % (iz 30 %) z najvišjo osnovo za odbitek v višini 100.000 EUR (od 60.000 EUR). Splošno obdobje za naročanje delnic ali udeležb se podaljša na pet let (iz treh let).

Poseben režim za izseljence, ki se vrnejo

Poseben režim za vstopne izseljence, v skladu s katerim kvalificirani posamezniki, ki pridobijo davčno rezidentstvo v Španiji, lahko izberejo obdavčitev po posebnem režimu, se spreminja na naslednji način:

- število let, za katera je davčni zavezanec dolžan biti španski nerezident pred prihodom v Španijo, se zmanjša na pet let (od 10 let);
- režim se razširi na druge posameznike, pod določenimi pogoji, če je to primerno, kot sledi:
 - "digitalni nomadi" (delo za tuje podjetje prek izključne uporabe računalniških in telekomunikacijskih sistemov);
 - administratorji (brez omejitev glede njihove udeležbe v subjektu);
 - zakonec in otroci, mlajši od 25 let;
 - delavci, ki opravljajo kvalificirane inovativne dejavnosti; in
 - visoko usposobljeni strokovnjaki.

Davčna spodbuda za uspešnost sklada (»carried interest«)

Bonusno plačilo, pridobljeno od upravljavcev skladov zasebnega kapitala na uspešno upravljanje sklada, je upravičeno do 50 % zmanjšanja pridobljenega dohodka.

Španija je spremenila podzakonske akte v zvezi z dohodnino in v zvezi z davkom od dohodka pravnih oseb, v skladu s spremembami Zakona o dohodnini, sprejetimi z zakonom 31/2022, z dne 23. decembra 2022 (proračunski zakon) in zakonom 28/2022 z dne 21. decembra 2022 (zakon o podjetništvu). V podzakonskem aktu se je med drugim vključila letna oprostitvev za delniške opcije v višini 50.000 EUR za izročitev delnic ali deležev zaposlenim v podjetjih v start-up (zagonskih) podjetjih, in določilo, da v tem primeru ni potrebno, da je ponudba izvedena pod enakimi pogoji za vse zaposlene.

5.2.3 Islandija

V obdavčljivi dohodek se na splošno vključujejo vse bonitete.

Delniške opcije, ki jih zaposleni, od leta 2021 dalje pa direktorji inovativnih podjetij pridobijo v okviru zaposlitve, so praviloma obdavčene kot dohodek iz zaposlitve po progresivnih stopnjah na podlagi razlike med ceno opcije in vrednostjo, ki izhaja iz uveljavitve odobrene delniške opcije zaposlenega. Vendar pa je pod določenimi pogoji dobiček obdavčen kot dohodek iz kapitala po stopnji 22 %, če vrednost opcije ne presega 1,5 milijona ISK (9.980 EUR). Obdavčitev je odložena do prodaje delnic ne glede na vrsto dohodka (iz zaposlitve ali iz kapitala).

Od leta 2023 zakonodaja določa, da se dohodek zaposlenih in direktorjev, pridobljen iz uresničevanja delniških opcij v zagonskih (start-up) podjetjih, obdavči kot dohodek iz kapitala, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- zagonsko podjetje je pred sklenitvijo dogovora o delniški opciji prejelo potrditev od RANNÍS (nacionalnega raziskovalnega centra) in je bilo delo osebe, ki prejme delniško opcijo, povezano samo z izvedbo odobrenega projekta;
- od sklenitve pogodbe o delniški opciji do izvršitve opcije mora miniti najmanj 18 mesecev;
- nakupna cena po pogodbi o delniški opciji ni nižja od tržne cene v času sklenitve pogodbe ali, če tržna cena ni na voljo, knjigovodske vrednosti lastniškega kapitala glede na zadnje potrjene letne računovodske izkaze; in
- pogodba o delniški opciji ni prenosljiva in ne zajema obdobja daljšega od osem let.

Sprememba se prav tako nanaša na dohodek iz delniških opcij, dodeljenih posameznikom za njihove storitve za zagonska podjetja. Pogoj je, da skupna vrednost zagotovljenih storitev ne presega 2 milijona ISK (13.300 EUR) v obdobju 12 mesecev, in so kriteriji cen jasno navedeni v pogodbi.

Na koncu vsakega leta mora podjetje islandski davčni upravi poslati informacije o izdanih delniških opcijah in tistih, ki so v tem letu izvršili delniške opcije, skupaj s ključnimi informacijami v obliki, ki jo določi islandski davčni organ.

5.3 Prikaz ureditve obdavčevanja bonitet za uporabo službenih vozil za privatne namene

5.3.1 Avstrija

Od 1. januarja 2016 se pri znesku obdavčljive bonitete službenega vozila za zasebno rabo upošteva emisije CO₂ avtomobila v letu nakupa. Če emisije avtomobila ne presegajo mejnih vrednosti emisij CO₂, se glede na leto nakupa (npr. 138 g/km pri nakupu avtomobila v letu 2021) boniteta izračuna v višini 1,5 % nakupne cene (vključno z DDV, davkom na onesnaževanje (NoVA), dodatki itd.) na mesec. Najvišji znesek je 720 €. To pravilo velja za avtomobile, kupljene po 31. marcu 2020. Kriterij CO₂ se bo od leta 2020 do leta 2025 zniževal (od 141 g/km do 126 g/km CO₂ v letu 2025).

Za uporabo avtomobila, ki v letu nakupa presega mejne vrednosti emisij CO₂, se boniteta izračuna v višini 2 % nakupne cene (vključno z DDV, davkom na onesnaževanje (NoVA), dodatki, itd) na mesec; najvišji znesek je 960 €. Znižanje bonitete za 50 %, če se lahko dokaže opravljenih največ 500 km mesečno za zasebno uporabo.

Zasebna uporaba avtomobilov brez emisij (npr. električnih avtomobilov) je v celoti oproščena, če je bilo vozilo kupljeno v letu 2016 ali kasneje. Kolesa, e-kolesa in druga motorna kolesa brez emisij so prav tako oproščena obdavčitve. Boniteta za gorivo se ne obračunava posebej.

5.3.2 Švedska

Višina bonitete za službeno vozilo se na splošno izračuna oziroma je odvisna od sledečih dejavnikov:

- Posebnega osnovnega, od cene odvisnega, zneska za davčno leto (glede na inflacijo prilagojen znesek znaša za leto 2024 57.300 SEK (4.930 EUR));

- Zneska, odvisnega od obresti (obrestne mere državnega posojila);
- Zneska, odvisnega od cene (običajno povezan s kataloško ceno avtomobila; in
- Davka na vozila za določen avtomobil v skladu z zakonom o davku na cestni promet.

Pri izračunu vrednosti bonitete za avto je treba novo kataloško ceno znižati za:

- 350.000 SEK za električni avtomobil;
- 350.000 SEK za avtomobil, opremljen s tehnologijo gorivnih celic (avto na vodik);
- 140.000 SEK za priključni hibrid in
- 100.000 SEK za avtomobil, ki je v celoti ali delno opremljen s tehnologijo za delovanje na plin, ki ni LPG (utekočinjen naftni plin) ali vodik (avtomobil na plin).

Znižanje lahko znaša največ 50 % kataloške cene.

Obstaja nekaj izjem od tega pravila. Če delavec uporablja avtomobil predvsem za zaposlitev (tj. v času zaposlitve prevozi več kot 30.000 km na leto), se obdavčljiva boniteta zaposlenemu zmanjša za 75 %; enako se boniteta izračuna tudi za avto, ki je starejši od šest let.

5.3.3 Nizozemska

Za službena vozila, ki jih zagotovi delodajalec in se uporabljajo tudi v zasebne namene več kot 500 km, znaša osnova za obdavčitev bonitete 22 % (35 % za vozila, ki so bila prvič uporabljena pred več kot 15 leti) kataloške cene (vključno z davkom na osebna in motorna vozila ter DDV) avtomobila. Tako ugotovljena osnova je predmet davka na plače.

Vendar se 22 % osnova zniža na podlagi emisij CO2 avtomobila do 16 %, če so emisije avtomobila enake nič. Od leta 2022 velja znižana 16 % stopnja, če je kataloška cena avtomobila nižja od 35.000 EUR. Če je kataloška cena avtomobila višja od 35.000 EUR, se na presežek še naprej uporablja 22 % stopnja. Znesek znižanja ne sme preseči 1.800 EUR, če avtomobil ne poganja motor na vodik.

5.3.4 Nemčija

Vrednost bonitete za zasebno rabo službenega vozila se ugotovi na podlagi stroška, katerega bi zaposleni imel z lastništvom oziroma uporabo enakega tipa vozila. Obstajata dva načina za določitev vrednosti bonitete.

Prvič, skupni stroški za posamezno leto se dodelijo na podlagi razmerja med zasebnimi in skupnimi kilometri, kot je prikazano v dokumentaciji (potnih nalogih). Iz tega izhajajoča vrednost bonitete se nato zmanjša za vse stroške, ki jih ima zaposleni (npr. bencin, garaža, čiščenje). Prevoz na delo od doma do službe je dodeljen zasebnim kilometrom.

Drugič, mesečna boniteta se lahko alternativno ovrednoti na podlagi 1 % trgovčeve kataloške cene ob prvi registraciji, povečane za stroške dodatne opreme (npr. radio, posebne pnevmatike itd.) ter DDV. Za vozila z električnim pogonom, kupljena pred 1. januarjem 2023, je na možno znižanje trgovčeve kataloške cene do 10.000 EUR, v odvisnosti od kapacitete baterije vozila. Za vozila s popolnoma električnim pogonom, kupljena med 1. januarjem 2019 in 31. decembrom 2031, se za namene izračuna upošteva le 25 % trgovčeve kataloške cene pod pogojem, da je cena nižja od 60.000 EUR (40.000 EUR pred letom 2020). Višina bonitete je omejena na dejanske tekoče stroške službenega avtomobila.

Če se službeno vozilo uporablja v zasebne namene do pet dni na mesec, znaša vrednost bonitete 0,001 % kataloške cene za vsak zasebno prevožen kilometer. Poleg tega znaša mesečna obdavčljiva boniteta 0,03 % kataloške cene na kilometer razdalje med domom in službo (v eno smer).

5.4 Prikaz ureditve posebnega davčnega režima za privabljanje tujih ključnih kadrov

5.4.1 Danska

Priseljeni tujci – raziskovalci in visoko plačani zaposleni, ki se zaposlijo na Danskem po 1. januarju 2011, se lahko pod določenimi pogoji odločijo za obdavčitev v skladu z danskim režimom za priseljence (tj. shemo za raziskovalce, »forskerordningen«) in obdavčitev po pavšalni 27 % stopnji za obdobje do sedem let. So tudi zavežanci za 8 % prispevek oziroma davek za socialno varnost (za trg dela), četudi so v matični državi vključeni v sistem socialne varnosti. Posledično je skupna efektivna davčna stopnja 32,84 % (za leto 2022). Ti raziskovalci in visoko plačani zaposleni niso upravičeni do davčnih olajšav ali oprostitev. Vsi ostali dohodki (razen plače) priseljenega tujca so predmet običajne obdavčitve z dohodnino.

Danska shema za raziskovalce je običajno ugodnejša od običajne oziroma splošne obdavčitve z dohodnino na Danskem, ki je bistveno višja. Na splošno so posamezniki, ki so polni davčni rezidenti na Danskem, obdavčeni s skupnim davkom (nacionalno dohodnino in občinskim davkom) do 52,07 % (55,90 % z vključenim prispevkom za trg dela). Upošteva se olajšave in odbitke, posledično je sicer efektivna davčna stopnja v večini primerov nižja.

Danska shema za raziskovalce oziroma režim za priseljence se uporablja za posameznike, ki postanejo rezidenti za davčne namene, ko se zaposlijo na Danskem pri delodajalcu rezidentu ali pri delodajalcu nerezidentu s stalno poslovno enoto in za zaposlene nerezidente, ki delajo na odobrenem raziskovalnem projektu.

Davčna shema za raziskovalce

Raziskovalci in visoko plačani zaposleni lahko zaprosijo za obdavčitev v okviru davčne sheme za raziskovalce. Zaposleni, ki so vključeni v shemo, plačujejo davek po stopnji 32,84 % (27 % plus prispevki na trgu dela) na zaslužen dohodek in nekatere zasluzke zaposlenih od določenega delodajalca za največ sedem let. Vendar mora zaposleni izpolnjevati številne pogoje:

- praviloma oseba, ki želi biti vključena v davčno shemo za raziskovalce, v zadnjih 10 letih pred uporabo sheme na Danskem ni smela biti v celoti ali omejeno davčno zavezana. Če se visoko plačani zaposleni ali raziskovalec preseli na Dansko, lahko to stori ne prej kot en mesec pred prvim delovnim dnevom;
- v shemo je mogoče biti vključen le enkrat v življenju, vendar je sedem let mogoče razdeliti na več obdobj, če so za vsako posamezno obdobje izpolnjeni pogoji za vključitev v shemo. Vsi drugi dohodki so obdavčeni v skladu s splošnimi danskimi davčnimi predpisi.

Skupna odgovornost za zagotavljanje izpolnjevanja pogojev v celotnem obdobju

Delavec in delodajalec sta skupaj odgovorna za to, da so pogoji za vključitev v shemo vedno izpolnjeni. Obe stranki morata obvestiti danski davčni urad (*Skattestyrelsen*), če pogoji za obdavčitev v okviru davčne sheme za raziskovalce niso več izpolnjeni.

Prijavijo se lahko delodajalci in svetovalci v imenu zaposlenih, ki želijo uporabiti davčno shemo za raziskovalce. Zaposleni se lahko prijavijo tudi sami.

Pogoji za vse prosilce

Splošna pravila za raziskovalce in visoko plačane zaposlene:

- delavec mora imeti veljavno dovoljenje za delo in prebivanje, če prihaja iz države, ki ni članica EU oziroma EGP, ali iz Švice;
- zaposleni v zadnjih 10 letih na Danskem ne sme biti v celoti ali omejeno davčno zavezan za zaslužen dohodek, dohodek iz poslovanja, pokojnino, socialne prejemke itd;
- delavec ne sme biti zavezan za plačilo davka na Danskem, preden začne delati v okviru davčne sheme za raziskovalce;
- če se delavec preseli na Dansko, lahko to stori ne prej kot en mesec pred prvim delovnim dnevom.

- zaposleni v zadnjih petih letih pred zaposlitvijo ne sme biti neposredno ali posredno vključen v vodenje podjetja ali nadzor nad poslovanjem ali je imel odločilen vpliv na poslovanje;
- če delavec zamenja zaposlitev, medtem ko je vključen v davčno shemo za raziskovalce, ne sme miniti več kot en mesec med tema zaposlitvama;
- če delavec, ki je rezident za davčne namene na Danskem, delno opravlja delo v tujini, se lahko pravica do obdavčitve dohodka prenese v drugo državo za največ 30 dni.

Pogoji za raziskovalce:

- davčna obveznost na Danskem nastane, ko delavec začne prejemati dohodek iz dela na Danskem;
- zaposlen na univerzi oziroma drugi raziskovalni instituciji;
- raziskovalec ne sme biti zavezanec za polno davčno obveznost na Danskem ali zavezanec za omejeno davčno obveznost na Danskem za zaslužen dohodek itd. ali poslovni dohodek v zadnjih 10 letih pred zaposlitvijo. Izjema velja za dohodek iz izvajanja gostujočega predavanja ali podobnega na univerzi ali raziskovalni ustanovi, če je bil ustvarjen v obdobju največ 12 mesecev v zadnjih desetih letih;
- kvalifikacije raziskovalca mora odobriti javna raziskovalna ustanova ali Neodvisni raziskovalni sklad Danske, raziskovalec pa se mora ukvarjati z raziskavo.

Pogoji za visoko plačane zaposlene:

- davčna obveznost na Danskem nastane, ko delavec začne prejemati dohodek iz dela na Danskem;
- zaposleni ne sme biti zavezanec za polno davčno obveznost na Danskem ali zavezanec za omejeno davčno obveznost na Danskem za plačo ali poslovni dohodek itd. v zadnjih 10 letih pred zaposlitvijo;
- zaposleni v zadnjih petih letih pred zaposlitvijo ne sme biti neposredno ali posredno vključen v upravljanje podjetja ali nadzor nad poslovanjem ali imeti bistven vpliv na podjetje;
- za ključne zaposlene ni nobenih formalnih izobrazbenih zahtev;
- povprečna mesečna bruto plača v letu 2022 mora znašati vsaj 75.100 DKK (cca. 10.070 EUR) v koledarskem letu po odbitku prispevkov za dopolnilni pokojninski sklad (ATP). Izpolnjevanje tega pogoja mora biti razvidno iz pogodbe o zaposlitvi pred začetkom zaposlitve. V dohodek, ki se obdavči po shemi se všteta:
 - prejem denarnih sredstev v obliki plače, izplačil za dopust, honorarjev, bonusov in provizij,
 - povračila stroškov (če jih delodajalec zagotavlja) za lastno ali najeto nastanitev, selitev, šolanje, telefona,
 - bonitete za službeno vozilo, telefon, plačano zdravstveno zavarovanje in zdravljenje,
 - prispevki za obdavčljivo pokojnino Delodajalec odtegne prispevke za trg dela (8 %) ter ATP prispevek.

Podjetja in zaposleni so odgovorna za izpolnjevanje pogojev za obdavčitev po tej shemi. Danska davčna uprava lahko preveri ali so pogoji izpolnjeni.

Delodajalec mora vložiti vlogo za raziskovalce oziroma vlogo za visoko plačane zaposlene pri danski davčni upravi (vlogi mora priložiti dokazila – kopijo pogodbe o zaposlitvi). Danska davčna uprava odloči ali zaposleni izpolnjuje pogoje za obdavčitev po posebnem davku ter delodajalcu posreduje navodila glede plačila davka v obdobju zaposlitve raziskovalca oziroma ključnega zaposlenega.

5.4.2 Španija

Posameznik, ki se preseli v Španijo, da bi tam delal, se lahko pod določenimi pogoji odloči za obdavčitev po:

- pravilih o obdavčitvi posameznikov in sicer po progresivnih stopnjah, z odbitkom nekaterih stroškov in olajšav. Obdavčitev po progresivni davčni lestvici od 0 % za dohodke (razen obresti, dividend in kapitalskih dobičkov) do 12.450 EUR do 47 % za dohodke nad 300.000 EUR ali
- pravilih o obdavčitvi nerezidentov v davčnem letu, v katerem se preseli v Španijo in sledečih petih letih (pod pogoji, da ni profesionalni športnik, ni bil rezident Španije kadarkoli v preteklih 10 letih in se preseli v Španijo zaradi zaposlitve po pogodbi). V tem primeru zanj veljajo posebna pravila. Dividende, obresti in kapitalski dobički iz naslova prenosa premoženja se obdavčijo posebej. Ves preostali dohodek pa se obdavči po progresivni lestvici in sicer do 600.000 EUR obdavčljivega dohodka s stopnjo 24 % in nad tem zneskom s stopnjo 47 % (45 % pred letom 2021).

“Beckhamov” zakon

Beckhamov zakon se nanaša na špansko kraljevo uredbo – zakon 687/2005 (nazadnje spremenjena s kraljevo uredbo 1008/2023, z dne 5. decembra 2023), ki uvaja ugoden davčni program za tuje delavce v Španiji. Cilj Beckhamovega zakona je privabiti kvalificirane tuje delavce v Španijo z znižanjem njihove stopnje dohodnine. Učinkovito obravnava tuje delavce (in upravičene družinske člane), ki jih obdavči tako, kot da bi bili davčni nerezidenti.

Davčna ugodnost

Po Beckhamovem zakonu so dohodki tujcev z virom v Španiji obdavčeni po enotni davčni stopnji 24 %, kar lahko predstavlja precejšnje znižanje davčnega bremena, če upoštevamo, da so dohodki sicer podvrženi najvišji dohodninski progresivni davčni stopnji 47 % (konkretni prihranek je sicer odvisen od osebnih okoliščin zavezanca in možnosti uveljavljanja davčnih olajšav ali kreditov). Druge značilnosti te ureditve:

- ugodnost se uporabi za dohodek do 600.000 EUR na davčno leto, presežek pa je obdavčen po stopnji 47 %;
- posebni režim se lahko uporabi največ za obdobje šestih let;
- nekateri dohodki so izvzeti iz posebnega režima (darila/dediščine z virom v Španiji; kapitalski dobički z virom v Španiji; dohodek iz zaposlitve, ki se opravi zunaj Španije; drugi dohodki z virom iz drugih držav se ne obdavčijo v Španiji).

Tujci morajo izpolnjevati naslednje pogoje:

- preselili so se v Španijo zaradi dela, bodisi:
 - kot nov zaposleni v španskem podjetju ali
 - oseba, ki se preseli iz tujega podjetja, ali
 - digitalni nomad, ki dela za podjetje s sedežem v drugi državi, ali
 - direktor ali drugi vodstveni delavec, ki nima več kot 25 % deleža v družbi – delodajalcu, ali
 - visokokvalificirani delavec, ki vsaj 40 % svojega dohodka zasluži z a) delom v start-up podjetju, b) izvajanjem usposabljanja ali c) izvajanjem raziskovalnih, razvojnih ali inovacijskih dejavnosti;
- v zadnjih petih letih niso živeli v Španiji;
- njihovi dohodki ne spadajo med oproščene dohodke (kot so nepovratna sredstva);
- vsaj 85 % svojega dela opravijo na španskem ozemlju (dohodek z virom v Španiji);
- posebni davčni režim se pridobi na zahtevo zavezanca (tujca), ki se lahko vloži v roku šestih mesecih po prijavi v španski sistem socialne varnosti.

5.4.3 Portugalska

Na Portugalskem je bil vzpostavljen nov poseben režim – davčne spodbude za znanstvene raziskave in inovacije – za ugodno davčno obravnavo oseb, ki leta 2024 ali v naslednjih letih prvič postanejo rezidenti Portugalske. Po tej ureditvi bodo dohodki iz zaposlitve in samozaposlitve obdavčeni po 20 % stopnji (stopnje obdavčitve dohodka so po splošni davčni progresivni lestvici od 13,25 % do 48 %). Režim davčnih spodbud za znanstvene raziskave in inovacije je zelo podoben nekdanjemu režimu neobičajnega prebivališča, le da je obseg potencialnih upravičencev manjši.

Davčni zavezanci, ki lahko koristijo nov režim davčnih spodbud za znanstvene raziskave in inovacije, so tisti, ki so postali rezidenti za davčne namene na portugalskem 1. januarja 2024 ali pozneje, ki niso bili rezidenti portugalskega ozemlja v nobenem od zadnjih petih let in ki opravljajo dejavnosti, ki spadajo pod:

- poučevanje v visokem šolstvu in znanstveno raziskovanje, vključno z znanstvenimi zaposlitvami v organizacijah, strukturah in mrežah, namenjenih proizvodnji, razširjanju in prenosu znanja, vključenih v nacionalni znanstveni in tehnološki sistem, kot tudi delovna mesta in članstvo v organih upravljanja v organizacijah ali subjektih priznanih kot tehnološka in inovacijska središča;
- kvalificirana delovna mesta in člani organov upravljanja;
- visokokvalificirani poklici, opredeljeni z uredbo, ki jo izdajo člani vlade, pristojni za področje financ in gospodarstva;
- druga kvalificirana delovna mesta in članstvo v organih upravljanja v subjektih, ki opravljajo gospodarske dejavnosti, ki so priznane kot pomembne za nacionalno gospodarstvo, zlasti v smislu privabljanja produktivnih naložb in zmanjševanja regionalnih asimetrij;
- raziskave in razvoj kadrov, katerih stroški so upravičeni za namene sistema raziskav in razvoja;
- delovna mesta in članstvo v organih upravljanja v subjektih, opredeljenih kot start-up oziroma
- delovna mesta ali druge dejavnosti, ki jih opravljajo davčni rezidenti v avtonomnih regijah Azorov in Madeire, pod pogoji, ki jih določi regionalni zakonodajni odlok.

5.4.4 Hrvaška

Od dohodka posameznikov, ki so zaposleni ali delajo kot samostojni delavci (ti. freelancer oziroma »digitalni nomadi«) pri tujem delodajalcu, ki ni registriran na Hrvaškem, in imajo v skladu s hrvaškim zakonom o tujcih status digitalnega nomada se dohodnine ne plača. Ti tudi ne plačajo prispevkov za socialna zavarovanja, saj so izvajajo zaposlitev oziroma dela za podjetje, ki ni registrirano na Hrvaškem. Hrvaška davčna zakonodaja in zakonodaja o priseljevanju sta bili leta 2020 spremenjeni za privabljanje digitalnih nomadov na Hrvaško: uveden je bil vizum za digitalnega nomada in »le« dohodek, ki temelji na pridobljenem statusu digitalnega nomada, je postal oproščen davka, taka oseba pa tudi ni zavezana davčnemu poročanju na Hrvaškem. Take osebe se lahko po zakonodaji štejejo za davčne rezidente. Te osebe (če so hrvaški rezidenti) pa so obdavčene na Hrvaškem za dohodke, ki izvirajo iz dividend, kapitalskih dobičkov in dohodkov iz oddajanja premoženja.

Namen teh davčnih določil je bil, da bi bila selitev teh oseb na Hrvaško lažja, administrativna razbremenitev in davčne vzpodbude.

5.4.5 Italija

Za spodbujanje priseljevanja znanstvenikov v Italijo je dohodek iz zaposlitve ali samozaposlitve predavateljev in raziskovalcev, ki so vsaj dve leti delali v tujini in začnejo delati v Italiji ter postanejo rezidenti Italije za davčne namene, oproščen 90 % dohodnine. Ugodnost velja v davčnem letu, v katerem je bilo pridobljeno italijansko davčno rezidentstvo, in v naslednjih petih davčnih letih (ali več, če so izpolnjeni določeni pogoji).

Posamezniki, ki po 1. januarju 2024 prenesejo svoje davčno rezidentstvo v Italijo, lahko koristijo 50 % oprostitev od svojih dohodkov iz zaposlitve in samozaposlitve z virom iz Italije do 600.000 EUR, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- se zavežejo, da bodo v Italiji prebivali vsaj štiri leta;
- tri leta pred preselitvijo niso prebivali v Italiji. Če pa so zaposleni pri istem delodajalcu, kot so ga imeli pred preselitvijo, ali pri delodajalcu iz iste skupine, se zahtevano obdobje bivanja zunaj Italije podaljša na šest ali sedem let, odvisno od posebnih okoliščin;
- pretežno delajo v Italiji in
- izpolnjujejo pogoje za visokokvalificirane ali specializirane delavce, kot je opredeljeno z zakonodajnim odlokom.

Pod določenimi pogoji se lahko oprostitev poveča na 60 %. Ugoden režim lahko velja pet zaporednih davčnih let od davčnega leta, v katerem posameznik prenese davčno rezidentstvo, in ga ni mogoče podaljšati dlje od tega obdobja.

Posamezniki, ki so svoje davčno rezidentstvo prenesli v Italijo pred 1. januarjem 2024, so lahko upravičeni do 70 % oprostitve na svoj dohodek iz zaposlitve, samozaposlitve ali poslovanja (če zadevni poslovni dohodek izhaja iz novoustanovljenih podjetij, ki poslujejo v Italiji), pod pogojem, da: so izpolnjeni sledeči pogoji:

- zavezali so se, da bodo v Italiji ostali najmanj dve leti;
- v zadnjih dveh letih pred preselitvijo niso prebivali v Italiji in
- pretežno delajo v Italiji.

Ugoden režim lahko velja pet davčnih let. Poleg tega se oprostitev poveča na 90 %, če posameznik svoje prebivališče prenese v določene regije na jugu Italije (tj. Abruzzo, Basilicata, alabrija, Campania, Molise, Puglia, Sardinija in Sicilija). Pod določenimi pogoji, je lahko ugodnejši režim na voljo tudi dodatnih pet let s 50 % oprostitvijo namesto 70 % oprostitve (razen če ima posameznik več kot tri otroke, v tem primeru bo lahko upravičen do 90 % oprostitve).

6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA

6.1 Presoja administrativnih posledic

a) v postopkih oziroma poslovanju javne uprave ali pravosodnih organov:

Predlagane spremembe zahtevajo tudi spremembe nekaterih podzakonskih aktov. Seznam je naveden v poglavju 2.5 Podzakonski akti. Poleg tega bo morala Finančna uprava Republike Slovenije prilagoditi programsko podporo ter navodila in pojasnila davčnim zavezancem na svojih spletnih straneh.

b) pri obveznostih strank do javne uprave ali pravosodnih organov:

Predlagane spremembe ne prinašajo dodatnih administrativnih obremenitev za zavezance.

6.2 Presoja posledic za okolje, vključno s prostorskimi in varstvenimi vidiki, in sicer za:

Predlog zakona nima posledic za okolje.

6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:

S tokratnimi davčnimi ukrepi se predlaga spodbujanje zaposlovanja kadra iz tujine, kar bo pripomoglo k neto povečanju delovne sile v Sloveniji in posledično produktivnost gospodarstva v Sloveniji. S tem se bo zavezancem olajšal prehod v novo življenjsko okolje predvsem v prvih letih, ko to lahko predstavlja tudi višje začetne stroške. S predlagano rešitvijo posebne osebne olajšave za nerezidente bo tako imel zavezanec s plačo v višini 2 povprečnih plač (bruto dohodek nekje v višini 53.300 EUR letno) za približno 3.700 EUR višjo neto plačo, v primerjavi z zaposlenim, ki uveljavlja le splošno olajšavo. Ob enakih izhodiščih bo neto plača pri zaposlenemu s 3 povprečnimi plačami (bruto dohodek v višini 79.950 EUR) višja za skoraj 5.600 EUR letno in pri zaposlenemu s 4 povprečnimi plačami (bruto dohodek v višini 106.600 EUR) za skoraj 7.500 EUR višji neto dohodek. Pričakovati je, da se bo prek zaposlovanja ključnih kadrov s potencialno visoko dodano vrednostjo podprl dvig dodane vrednosti v delu gospodarstva, ki ima potencialno visoko dodano vrednost. Pomembno je, da bomo z ukrepom podprli tudi mednarodno konkurenčnost slovenskega gospodarstva.

Z davčnimi ukrepi, povezanimi s spodbujanjem lastništva zaposlenih v gospodarskih družbah (tako v inovativnih zagonskih podjetjih kot tudi v uveljavljenih gospodarskih družbah), se spodbuja nagrajevanje zaposlenih z delnicami oziroma deleži, kar bo pripomoglo k večji pripadnosti zaposlenih – lastnikov v teh družbah, kar vpliva tudi na višjo produktivnost v teh družbah. Dodatno pa se pri inovativnih zagonskih podjetjih naslavlja tudi dejstvo, da imajo lahko ta podjetja v začetnih fazah likvidnostne težave in s predlagano rešitvijo bomo tako pripomogli k reševanju začetnih trenutkov poslovanja, ko je želja teh podjetij pridobiti in obdržati mlade, polne znanja in idej, ki lahko povečujejo možnosti za uspeh v teh podjetjih, da jih ustrezno nagradijo.

Ugodnejša davčna obravnava OMD plačil bo pozitivno vplivala na razvoj kmetijstva na območjih s težkimi pogoji kmetovanja. Po oceni bo ta rešitev znižala davčno obveznost kmečkih gospodinjstev v povprečju za okoli 60 EUR letno.

S spremembami v sistemu normiranih odhodkov se za zavezance s prihodki nad 60.000 EUR oziroma povprečjem prihodkov dveh zaporednih davčnih let nad 60.000 EUR onemogoči vstop v oziroma zahteva izstop iz sistema normiranih odhodkov. V letu 2023 je 7.300 zavezancev imelo davčno priznane prihodke višje od 60.000 EUR.

Za t. i. polne normirance (zavezanci, ki so sami vključeni v pokojninsko in invalidsko zavarovanje v davčnem letu iz naslova samozaposlitve vsaj devet mesecev) s prihodki do 50.000 EUR se davčna obveznost ne bo spremenila, za tiste s prihodki med 50.000 EUR in 60.000 EUR pa se bo zmanjšala. Takih zavezancev je bilo po podatkih več kot 2.100 (približno 5 % vseh t. i. polnih normirancev). Takemu zavezancu s prihodki točno 60.000 EUR se bo letna davčna obveznost znižala s 3.200 na 2.400 EUR oziroma z 267 na 200 EUR mesečno.

Za t. i. popoldanske normirance (ne izpolnjujejo pogoja vključenosti v zavarovanje) s prihodki do 30.000 EUR se davčna obveznost ne bo spremenila, s prihodki nad 30.000 EUR pa se bo povečala. Zavezancu s prihodki 40.000 EUR, se bo letna davčna obveznost zvišala s 3.800 na 4.600 EUR, zavezancu s prihodki 60.000 EUR pa s 7.000 na 8.600 EUR.

Za zavezance, ki opravljajo osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in se skupaj s člani kmečkega gospodinjstva odločijo za obravnavo dohodkov iz te dejavnosti kot dohodkov iz dejavnosti po ZDoh-2, se do višine prihodkov 60.000 EUR oziroma 60.000 EUR na nosilca in druge člane kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva, v skladu z zakonom, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, davčna obveznost ne bo spremenila. Za vse ostale se bo davčna obveznost lahko povečala.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Predlagane spremembe bodo zaradi ugodnejše davčne obravnave določenih dohodkov pozitivno vplivale na sisteme socialne varnosti.

6.5 Presoja posledic za dokumente razvojnega načrtovanja, in sicer za:

Predlog zakona ne vpliva na dokumente razvojnega načrtovanja.

6.6 Presoja posledic za druga področja:

Predlog zakona ne vpliva na druga področja.

6.7 Izvajanje sprejetega predpisa:

1. Predstavitev sprejetega zakona:

Za izvajanje zakona je pristojna Finančna uprava Republike Slovenije, ki bo na običajen način zagotovila tudi obveščanje zavezancev o novostih v predlogu zakona.

2. Spremljanje izvajanja sprejetega predpisa:

Izvajanje zakona spremlja Ministrstvo za finance v skladu s svojimi pristojnostmi.

6.8 Druge pomembne okoliščine v zvezi z vprašanji, ki jih ureja predlog zakona:

/

6.9 Podatek o zunanjem strokovnjaku oziroma pravni osebi, ki je sodelovala pri pripravi predloga zakona (osebno ime in naziv fizične osebe ali firma in naslov pravne osebe), in znesku plačila za ta namen

Pri pripravi predloga zakona zunanji strokovnjaki oziroma pravne osebe niso sodelovali.

7. Prikaz sodelovanja javnosti pri pripravi predloga zakona:

8. Navedba, kateri predstavniki predlagatelja bodo sodelovali pri delu državnega zbora in delovnih teles

II. BESEDILO ČLENOV

1. člen

V Zakonu o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/11 – ZUKD-1, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS) se v 16. členu za devetim odstavkom doda nov deveti a odstavek, ki se glasi:

»(9.a) Ne glede na prejšnji odstavek se dohodek iz delovnega razmerja v naravi v obliki delnic ali deležev v gospodarski družbi ne poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če se ne uporabijo šesti, sedmi in osmi odstavek 43. člena tega zakona in če plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja o tem obvesti davčni organ, ki na podlagi tega obvestila ugotovi akontacijo dohodnine oziroma dohodnino z odločbo, na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.«.

2. člen

V 23. členu se naslov člena spremeni tako, da se glasi:

»(dohodki iz naslova obveznega pokojninskega, invalidskega in zdravstvenega zavarovanja ter zavarovanja za dolgotrajno oskrbo)«.

V 1. točki se za besedilom »invalidskega zavarovanja« doda vejica, besedilo »in zdravstvenega zavarovanja« pa se nadomesti z besedilom »zdravstvenega zavarovanja in zavarovanja za dolgotrajno oskrbo«.

Na koncu člena se pika nadomesti s podpičjem in se doda nova, šesta točka, ki se glasi:

»6. začasnega denarnega prejemka po zakonu, ki ureja dolgotrajno oskrbo.«.

3. člen

V 26. členu se v tretji alineji 2. točke črta besedilo »v višini 50 % plačila,«.

4. člen

V 27. členu se 5. točka spremeni tako, da se glasi:

»5. odškodnine za navadno škodo ter odškodnine za nepremoženjsko škodo za pretrpljene telesne bolečine, za pretrpljene duševne bolečine in za strah na podlagi sodbe sodišča, vključno z zamudnimi obrestmi, razen odškodnin, ki jih fizična oseba prejme v zvezi z opravljanjem dejavnosti iz 46. člena tega zakona. Med navedene odškodnine se štejejo tudi odškodnine, izplačane na podlagi sodne ali izvensodne poravnave, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, in če odškodnina ne presega utemeljenega in razumnega zneska, ki je običajen za odškodnine, izplačane na podlagi sodb sodišča v podobnih primerih;«.

5. člen

V 37. členu se v prvem odstavku 6. točka spremeni tako, da se glasi:

»6. prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve, vključno s plačili za delno plačilo za izgubljen dohodek po posebnih predpisih,«.

V drugem odstavku se v 6. točki besedilo »obveznega zdravstvenega zavarovanja in obveznega zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo« nadomesti z besedilom »obveznega zdravstvenega zavarovanja, zavarovanja za dolgotrajno oskrbo, zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo«.

6. člen

V 39. členu se v tretjem odstavku na koncu 7. točke pika nadomesti s podpičjem ter doda nova 8. točka, ki se glasi:

»8. zagotavljanje električne energije delojemalcu za polnjenje osebnih vozil delojemalca na nekomercialnih polnilnih postajah delodajalca in uporaba kolesa, kot je opredeljeno po zakonu, ki ureja pravila cestnega prometa, vendar na posameznega delojemalca največ eno kolo v petih letih, če nabavna vrednost kolesa, vključno z davkom na dodano vrednost, ne presega 2.000 eurov.«.

7. člen

V 42. členu se prvi odstavek črta.

8. člen

V 43. členu se za prvim odstavkom doda nov prvi a odstavek, ki se glasi:

»(1.a) Če je v skladu s prejšnjim odstavkom določen znesek bonitete treba pripisati več subjektom hkrati, se znesek pripiše posameznemu delojemalcu sorazmerno glede na število subjektov ali na drug način, ki ustrežneje odraža ugodnost posameznega delojemalca, če s tem členom ali s tem zakonom ni drugače določeno.«.

V drugem odstavku se za besedilom »osebno motorno vozilo« doda vejica in besedilo »razen vozila iz drugega a odstavka tega člena,«.

Drugi a odstavek se spremeni tako, da se glasi:

(2a) Če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo na električni pogon za privatne namene, se ne glede na dejansko uporabo vozila za privatne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo, v davčno osnovo delojemalca všteva 0,75 % nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila. V nabavno vrednost vozila se, ne glede na način pridobitve vozila, všteva davek na dodano vrednost. Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15 % in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15 %, v petem letu se zniža še za 10 % in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10 %, v vseh naslednjih letih je enaka 10 %. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način določen v prejšnjem stavku, zmanjša za 50 %. Boniteta se ne ugotavlja v primeru uporabe osebnega vozila na električni pogon zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji.«.

Za petim odstavkom se doda nov peti a odstavek, ki se glasi:

»(5.a) Če delodajalec zagotovi skupinsko zavarovanje odgovornosti članov organov vodenja in nadzora, ne glede na prvi in prvi a odstavek tega člena znesek bonitete na delojemalca znaša 1 % dohodka iz delovnega razmerja, ki se všteva v davčno osnovo, prejetega v posameznem mesecu pri delodajalcu. Če delojemalec ne prejema rednega mesečnega dohodka iz zaposlitve pri delodajalcu, znaša boniteta za vsak mesec vključenosti v zavarovanje 1 % dohodka, ki se všteva v davčno osnovo,

prejetega v posameznem mesecu pri delodajalcu, vendar ne manj kot 2 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije. Če delojemalec ne prejema rednega mesečnega dohodka iz zaposlitve pri delodajalcu, se šteje, da je boniteta prejeta ob izplačilu dohodka tudi za vse mesece pred mesecem izplačila dohodka, v katerih ni bilo izplačanega dohodka, oziroma na zadnji dan davčnega leta. «.

9. člen

V 45. členu se v prvem odstavku za besedo »podlagi« doda besedilo« 3. točke prvega in«.

10. člen

Za 45.a členom se doda nov 45.b člen, ki se glasi:

»45.b člen (posebna davčna obravnava za delavce inovativnih zagonskih podjetij)

(1) Posebno obravnavo po tem členu se lahko uveljavlja za dohodke, ki jih delavci prejmejo od svojega delodajalca, ki je gospodarska družba, v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

1. delodajalec je v času podelitve delnic ali deležev oziroma podelitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev vpisan v register inovativnih zagonskih podjetij, ki je vzpostavljen in voden na podlagi zakona, ki ureja spodbujanje investicij,
2. delovno razmerje med delavcem in delodajalcem je do časa iz prejšnje točke trajalo več kot eno leto,
3. delavec je oseba v delovnem razmerju z delodajalcem v času prejema dohodka v obliki delnic ali deležev oziroma v času pridobitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev, pri čemer se za delavca ne šteje večinski družbenik v času prejema dohodka v obliki delnic ali deležev oziroma v času pridobitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev, tudi če je v delovnem razmerju z gospodarsko družbo. Večinski družbenik je družbenik, ki ima ali je imel kadar koli v obdobju, v katerem je gospodarska družba vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij, posredno ali neposredno deleže, delnice ali druge pravice v tej gospodarski družbi, na podlagi katerih ima najmanj 10 % delež glasovalnih pravic ali najmanj 10 % delež v kapitalu gospodarske družbe ali nadrejeni družbi.

(2) Ne glede na prvi odstavek 15. člena in četrti odstavek 43. člena tega zakona obveznost izračuna davčne obveznosti od dohodka iz prejšnjega odstavka nastane ob izpolnitvi katerega od naslednjih pogojev:

1. odsvojitve pridobljenih delnic ali deležev,
2. prenehanje delovnega razmerja,
3. prenehanje ali preoblikovanje delodajalca ali ko se delodajalec preneha šteti za plačnika davka v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek,
4. je od pridobitve delnic ali deležev preteklo deset let.

(3) Davčna osnova od dohodka iz prvega odstavka tega člena je vrednost delnice ali deleža (bonitete) v času prejema delnice ali deleža, zmanjšana za:

- morebitna plačila delavca za pridobitev delnice ali deleža ter
- negativno razliko med vrednostjo delnice ali deleža v času nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti in vrednostjo delnice oziroma deleža v času prejema tega dohodka.

(4) Vrednost delnice ali deleža v času prejema delnice ali deleža iz prejšnjega odstavka tega člena se določa po pravilih določanja vrednosti bonitete iz prvega odstavka 43. člena tega zakona.

(5) Vrednost delnice ali deleža v času nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti iz druge alineje tretjega odstavka tega člena je:

- v primeru odsvojitve delnice ali deleža v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice na organiziranem trgu, enaka dogovorjeni odkupni vrednosti delnice ali deleža;
- v primeru drugih odsvojitve delnic ali deležev iz 1. točke drugega odstavka tega člena ter prenehanja ali preoblikovanja delodajalca iz 3. točke drugega odstavka tega člena enaka vrednosti, ki se določi v skladu s prvim odstavkom 99. člena tega zakona;
- v drugih primerih enaka primerljivi tržni ceni delnice ali deleža v tem času.

(6) V primeru iz 1. točke drugega odstavka tega člena delavec obvesti delodajalca o odsvojitvi delnic ali deležev na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.

(7) Za odsvojitve pridobljene delnice ali deleža iz 1. točke drugega odstavka tega člena se šteje odsvojitve, kot je opredeljena v 94. členu tega zakona, vključno z odsvojitvijo v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe.

(8) Uporaba posebne davčne obravnave za dohodke po tem členu se izključuje z uporabo šestega, sedmega in osmega odstavka 43. člena tega zakona.«.

11. člen

V 48. členu se tretji odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(3) Zavezanec lahko pri ugotavljanju davčne osnove davčnega leta upošteva normirane odhodke v višini, določeni v 59. členu tega zakona, če prihlasi ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, in če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 60.000 eurov, in ni z drugimi določbami tega člena ali zakonom drugače določeno.«.

V šestem odstavku se znesek »100.000 eurov« nadomesti z zneskom »60.000 eurov«.

V štirinajstem odstavku se znesek »150.000 eurov« na dveh mestih nadomesti z zneskom »60.000 eurov«.

Za štirinajstim odstavkom se doda nov petnajsti odstavek, ki se glasi:

»(15) Zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, za davčno leto v davčnem obračunu razkrije znesek prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, ki so doseženi s posamezno povezano osebo ter z osebo, s katero je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi.«.

12. člen

59. člen se spremeni tako, da se glasi:

»(1) Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona se upoštevajo normirani odhodki, če je bil zavezanec v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev, v naslednji višini:

Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih		% prihodkov		
nad	do			
	60.000	80 %		
60.000		0 %	nad	60.000

(2) Če v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, zavezanec v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ni bil obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev, se pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v naslednji višini:

Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih		% prihodkov		
nad	do			
	12.500	80 %		
12.500	30.000	40 %	nad	12.500
30.000		0 %	nad	30.000

(3) Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena se za zavezanca iz šestega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov, vendar ne več kot 48.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva.«.

13. člen

V 60. členu se v drugem odstavku za besedilom »naslednjih« doda besedilo »petih«.

14. člen

V 65.a členu se za drugim odstavkom dodata nova drugi a in drugi b odstavek, ki se glasita:

»(2.a) Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave iz prvega odstavka tega člena zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih letih po letu vlaganja.

(2.b) Neizkoriščen del olajšave po tem členu se ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če so izpolnjeni pogoji iz četrtega in devetega odstavka 51. člena tega zakona, lahko prenese na novega zasebnika oziroma novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo. Šteje se, da je olajšavo prevzel novi zasebnik oziroma nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba, pod pogoji kot bi veljali, če do prenehanja ne bi prišlo.«.

15. člen

V 98. členu se za tretjim odstavkom doda nov tretji a odstavek, ki se glasi:

»(3.a) Kadar zavezanec pridobi dohodek v obliki delnic ali deležev, za katerega je bila uveljavljena posebna davčna obravnava v skladu s 45.b člena tega zakona, se za nabavno vrednost delnice ali deleža šteje vrednost delnice ali deleža (boniteta) na dan, ko je zavezanec pridobil delnice ali deleže, zmanjšana za morebitno negativno razliko iz druge alineje tretjega odstavka 45.b člena tega zakona.«.

16. člen

Za 113. členom se doda nov 113.a člen, ki se glasi:

»113.a člen (posebna osebna olajšava za nove rezidente)

(1) Zavezancu, ki prejema dohodke iz delovnega razmerja, se prizna zmanjšanje dohodnine v višini 7 % prejete plače oziroma nadomestila plače, če izpolnjuje naslednje pogoje:

- je rezident Slovenije;
- v zadnjih pet zaporednih davčnih letih pred datumom nastopa dela v Sloveniji ni bil rezident Slovenije in v tem obdobju ni imel obdavčljivih dohodkov z virom v Sloveniji iz naslova dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti;
- v pogodbi o zaposlitvi ima zagotovljeno plačo v višini najmanj 2-kratnika zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, ki jo objavi Statistični urad Republike Slovenije, preračunane na mesec;
- zavezanec ima sklenjeno delovno razmerje v Sloveniji z delodajalcem, ki je v skladu z zakonom o obdavčenju rezident Slovenije ali nerezident Slovenije (ki ima v skladu z zakonom o obdavčenju poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji ali ima v skladu s predpisi, ki urejajo ustanovitev in poslovanje v Sloveniji, podružnico v Sloveniji), če se plača oziroma nadomestilo plače v skladu z ZDoh-2 oziroma ZDDPO-2, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove delodajalca v Sloveniji;
- ob datumu nastopa dela v Sloveniji še ni dopolnil 40 let starosti.

(2) Zmanjšanje dohodnine po prejšnjem odstavku se prizna največ za obdobje pet zaporednih davčnih let, pod pogojem, da v tem času izpolnjuje pogoje iz prve, tretje in četrte alineje prejšnjega odstavka, pri čemer se za prvo davčno leto šteje davčno leto, v katerem je nastopil delo v Sloveniji.

(3) Zmanjšanje dohodnine po tem členu se ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s 45.a členom tega zakona.«.

17. člen

V 114. členu se prvi in drugi odstavek spremenita tako, da se glasita:

»(1) Rezidentom, ki vzdržujejo družinske člane, se prizna zmanjšanje letne davčne osnove, ki znaša:

1. za prvega vzdrževanega otroka 2.698 eurov letno, ali
2. za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo 9.777 eurov letno;
3. za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana 2.698 eurov letno.

(2) Za vsakega nadaljnjega vzdrževanega otroka se olajšava iz 1. in 2. točke prvega odstavka tega člena poveča, in sicer:

1. za drugega vzdrževanega otroka za 235 eurov,
2. za tretjega vzdrževanega otroka za 2.194 eurov,
3. za četrtega vzdrževanega otroka za 4.153 eurov,
4. za petega vzdrževanega otroka za 6.112 eurov,
5. za šestega in vse nadaljnje vzdrževane otroke za 1.959 eurov glede na višino olajšave za predhodnega vzdrževanega otroka.«.

18. člen

V 116. členu se črtata vejica in besedilo »in če dokaže, da so v državi njenega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni«.

19. člen

V 120. členu se v prvem odstavku za besedilom »(v nadaljnjem besedilu tega odstavka: dohodek iz preteklih let)« doda vejica in besedilo »in zavezancu, ki je prejel dohodek iz 45.b člena tega zakona«.

20. člen

V 127. členu se v petem odstavku na koncu doda nov stavek, ki se glasi:

»Za dohodek po tem odstavku se šteje tudi dohodek iz 45.b člena tega zakona.«.

V petnajstem odstavku se za besedilom »v skladu s tretjim do šestim odstavkom 112. člena« doda besedilo »in 113.a členom«, za besedilom »iz tretjega do šestega odstavka 112. člena« pa se doda besedilo »in 113.a člena«.

Za šestnajstim odstavkom se doda nov sedemnajsti odstavek, ki se glasi:

»(17) Akontacija dohodnine od dohodka, za katerega se uporabi deveti a odstavek 16. člena tega zakona, se izračuna po stopnji 25 % od davčne osnove iz prvega odstavka tega člena in brez upoštevanja olajšav po tretjem odstavku tega člena, ne glede na to, ali je dohodek izplačal glavni delodajalec.«.

PREHODNE IN KONČNA DOLOČBA

21. člen

(vrednotenje bonitete za privatno rabo električnih vozil v letih od 2025 do 2029)

Ne glede na drugi a odstavek 43. člena zakona je vrednost bonitete, če delojemalec zagotovi osebno motorno vozilo ne električni pogon za privatne namene, za davčna leta 2025 do 2029 enaka nič.

22. člen

(pretekle izgube)

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za davčne izgube, nastale v davčnih letih do vključno leta 2024, v davčnih letih do vključno davčnega leta 2031.

23. člen

(olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod)

Zavezanec lahko neizkoriščen del olajšave za vlaganja v digitalni in zeleni prehod iz spremenjenega 65.a člena zakona uveljavlja za vlaganja v digitalni in zeleni prehod od davčnega leta 2025 dalje.

24. člen

(uskladitev posebne olajšave za vzdrževane družinske člane)

Uskladitev posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, ki je določena s spremenjenim 114. členom zakona, se za leto 2025 opravi v skladu s 118. členom zakona.

25. člen
(začetek veljavnosti)

(1) Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2025.

(2) Do začetka uporabe spremenjenih 26., 39., 42., 43., 45., 48., 59., 60., 65.a, 116., 120. in 127. člena zakona se uporabljajo 26., 39., 42., 43., 45., 48., 59., 60., 65.a, 116., 120. in 127. člen Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/11 – ZUKD-1, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS).

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

Nov deveti a odstavek 16. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/11 – ZUKD-1, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2) pomeni odstop od splošnega pravila brutenja, določenega v devetem odstavku 16. člena ZDoh-2. Za dohodek iz delovnega razmerja v naravi v obliki delnic ali deležev v gospodarski družbi se predlaga, da se ta ne poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, kot je to sicer določeno za dohodke v naravi. Odstop od splošnega pravila brutenja se lahko izvede v primeru, če se ne uporabijo šesti, sedmi in osmi odstavek 43. člena tega zakona in če plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja o tem obvesti davčni organ. Navedeno pomeni, da je odločitev o tem, ali se bo za dohodek v naravi v obliki delnic ali deležev uporabila ta izjema, na izplačevalcu dohodka, ki je plačnik davka. Davčni organ na podlagi navedenega obvestila ugotovi akontacijo dohodnine oziroma dohodnino z odločbo, na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek.

K 2. členu

Spremembe 23. člena ZDoh-2 se nanašajo na uveljavitev novega tipa socialnega zavarovanja v Republiki Sloveniji (v nadaljnjem besedilu: Slovenija), to je zavarovanje za dolgotrajno oskrbo, trenutno v veljavi z Zakonom o dolgotrajni oskrbi (Uradni list RS, št. 84/23; v nadaljnjem besedilu: ZDOsk-1). Zaradi uveljavitve tega zavarovanja, ki ima naravo obveznega socialnega zavarovanja, je treba ustrezno prilagoditi tudi določbe ZDoh-2, ki se nanašajo na vsebino obveznih socialnih zavarovanj. V predlogu sprememb 23. člena ZDoh-2 se predlaga primerljiva obravnava dohodkov davčnih zavezancev, ki jih ti prejmejo v obliki povračil stroškov, storitev ali drugih ugodnosti v naravi, tudi na podlagi zavarovanja za dolgotrajno oskrbo, to je oprostitve plačila dohodnine za te dohodke. Prav tako pa se med oproščene dohodke doda tudi dohodek v obliki začasnega denarnega prejema po zakonu, ki ureja dolgotrajno oskrbo, katerega vsebina je alternativno izvajanje pravice do dolgotrajne oskrbe, ki se izplačuje upravičencu, ki se je odločil za dolgotrajno oskrbo na domu, oskrbovalca družinskega člana ali dolgotrajno oskrbo v instituciji, pa tega zaradi zasedenosti zmogljivosti izvajalca dolgotrajne oskrbe ne more koristiti in se izplačuje do začetka koriščenja nedenarne pravice.

K 3. členu

S spremembo tretje alineje 2. točke 26. člena ZDoh-2 se plačila za naravne in druge omejitve, značilne za posamezno območje, v celoti oprostitijo plačila dohodnine.

K 4. členu

Spremembo 5. točke 27. člena ZDoh-2 zahteva odločba Ustavnega sodišča Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: Ustavno sodišče), št. U-I-26/20-9 z dne 29. septembra 2022, s katero je sodišče ugotovilo, da je ta določba ZDoh-2 v neskladju z Ustavo in je Državnemu zboru Republike Slovenije naložilo, da mora ugotovljeno neskladje odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije. Ustavno sodišče je odločilo tudi, da do odprave ugotovljenega neskladja veljajo za obdavčitev izplačila odškodnine za vse pravno priznane oblike nepremoženjske škode enaka pravila, kot veljajo za obdavčitev odškodnin, opredeljenih v 5. točki 27. člena ZDoh-2. Ustavno sodišče v obrazložitvi odločbe navede, da je glede na primarno funkcijo denarne odškodnine za nepremoženjsko škodo (tj. satisfakcija) učinek izplačila take odškodnine na oškodovančev premoženjski položaj (ekonomsko moč) enak pri vseh oblikah pravno priznane nepremoženjske škode, ne glede na vzrok škode. Pri tem je z vidika povečanja posameznikovega premoženja, ki je glede na objektivno neto načelo obdavčitve odločilna okoliščina pri razmejevanju med obdavčljivimi in neobdavčljivimi prejemki, nepomembno, ali je denarna odškodnina za nepremoženjsko škodo izplačana na podlagi sodbe, sodne ali izvensodne poravnave. Zato sta glede na predmet pravnega

urejanja (tj. obdavčitev fizične osebe z dohodnino) položaja oškodovancev, ki jim je na podlagi sodbe, sodne ali izvensodne poravnave izplačana odškodnina za nepremoženjsko škodo, ki je posledica telesne poškodbe, bolezni ali smrti, in oškodovancev, ki jim je na taki podlagi izplačana odškodnina za nepremoženjsko škodo, ki izvira iz kakšnega drugega vzroka (npr. objave članka), enaka. Ustavno sodišče tudi zaključi, da niso bili izkazani razumni in stvarni razlogi za drugačno davčno obravnavo primerljivih položajev davčnih zavezancev glede obdavčljivosti izplačila odškodnine za nepremoženjsko škodo z dohodnino.

Spremenjena 5. točka 27. člena ZDoh-2 kot dohodek, od katerega se ne plača dohodnina, določa:

- odškodnino za navadno škodo (zmanjšanje premoženja) ter
- odškodnino za nepremoženjsko škodo - za pretrpljene telesne bolečine, za pretrpljene duševne bolečine in za strah.

Glede na določbo 132. člena Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo, 64/16 – odl. US in 20/18 – OROZ631; v nadaljnjem besedilu: OZ) je škoda zmanjšanje premoženja (navadna škoda), preprečitev povečanja premoženja (izgubljeni dobiček), pa tudi povzročitev telesnih ali duševnih bolečin ali strahu drugemu ter okrnitev ugleda pravne osebe (nepremoženjska škoda). Glede obsega povrnitve premoženjske škode OZ v prvem odstavku 168. člena določa, da ima oškodovanec pravico do povrnitve navadne škode kot tudi do povrnitve izgubljenega dobička. Prvi odstavek 179. člena OZ pa v okviru povrnitve nepremoženjske škode določa, da pripada oškodovancu za pretrpljene telesne bolečine, za pretrpljene duševne bolečine zaradi zmanjšanja življenjske aktivnosti, skaženosti, razžalitve dobrega imena in časti ali okrnitve svobode ali osebnostne pravice ali smrti bližnjega in za strah, če okoliščine primera, zlasti pa stopnja bolečin in strahu ter njihovo trajanje to opravičujejo, pravična denarna odškodnina neodvisno od povračila premoženjske škode, pa tudi če premoženjske škode ni. Pravno priznane vrste nepremoženjske škode, na podlagi katerih lahko upravičenec (fizična oseba) uveljavlja pravično denarno odškodnino, so: 1) telesne bolečine, 2) duševne bolečine zaradi: a) zmanjšanja življenjske aktivnosti, b) skaženosti, c) razžalitve dobrega imena in časti, č) okrnitve svobode, d) okrnitve osebnostne pravice, e) smrti ali posebno težke invalidnosti bližnjega f) kršitve dostojanstva in g) kršitve moralnih avtorskih pravic in 3) strah. Spremenjena 5. točka 27. člena ZDoh-2 glede odškodnine za nepremoženjsko škodo v skladu z odločitvijo Ustavnega sodišča med odškodnine, ki so oproščene plačila dohodnine, uvršča vse odškodnine, prejete zaradi povzročitve vseh pravno priznanih oblik nepremoženjske škode.

Iz 5. točke 27. člena ZDoh-2 se tako zaradi numerus clausus navedenih vrst odškodnin, od katerih se dohodnine ne plačuje, izključuje vse odškodnine za izgubljen dobiček (odškodnine za škodo v obliki preprečitve povečanja premoženja), saj se ta obdavčuje v skladu s splošnimi pravili dohodka, ki ga ta odškodnina nadomešča.

Dodatno je določeno tudi, da oprostitev plačila dohodnine po tej točki ne velja za vse vrste odškodnin (prejete za premoženjsko in nepremoženjsko škodo), ki jih fizična oseba prejme v zvezi z opravljanjem dejavnosti iz 46. člena ZDoh-2, saj se tako škode kot tudi odškodnine, prejete za to škodo ustrezno poslovno pripoznajo v računovodskih izkazih, posledično pa se temu ustrezno prilagodi tudi davčna osnova od dohodka iz dejavnosti.

Med dohodki, ki so deležni ugodnejše davčne obravnave po 5. točki 27. člena ZDoh-2, sodijo navedene odškodnine, vključno z zamudnimi obrestmi, prejete na podlagi sodbe sodišča ter sodne ali izvensodne poravnave, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, in če odškodnina ne presega utemeljenega in razumnega zneska, ki je običajen za odškodnine, izplačane na podlagi sodb sodišča v podobnih primerih.

K 5. členu

Sprememba 6. točke prvega odstavka 37. člena ZDoh-2 je pojasnjevalne narave. Iz prakse upravnih organov in sodne prakse namreč ni enotne prakse, kam se uvrščajo dohodki v obliki delnega plačila za izgubljeni dohodek, ki je osebni dohodek po posebnih predpisih, ki ga prejme oseba, ki začasno zapusti trg dela (ali začne delati krajši delovni čas od polnega) zaradi nege in/ali varstva družinskega člana (npr. po zakonu, ki ureja starševsko varstvo in družinske prejemke, in zakonu, ki ureja dolgotrajno oskrbo). Ker gre po vsebini za dohodek, ki ga upravičenec prejme zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve, je treba to točko zaradi jasnosti dopolniti z izrecno navedbo delnega plačila za izgubljeni dohodek po posebnih predpisih.

Sprememba 6. točke drugega odstavka 37. člena ZDoh-2 je povezana z vzpostavitvijo novega sistema obveznega socialnega zavarovanja za dolgotrajno oskrbo, zato je treba ustrezno prilagoditi to točko tudi z nadomestili na podlagi zavarovanja za dolgotrajno oskrbo.

K 6. členu

S tem členom se dopolnjuje tretji odstavek 39. člena ZDoh-2, s katerim se določajo ugodnosti, ki se ne štejejo za boniteto po ZDoh-2. Z novo 8. točko se določa, da se za boniteto ne šteje tudi zagotavljanje električne energije delojemalcu za polnjenje osebnih vozil delojemalca na nekomercialnih polnilnih postajah delodajalca, torej samo na polnilnih postajah delojemalca, ki so namenjene samo za potrebe delodajalca. S tem se zasleduje cilj trajnostne mobilnosti ter odpravlja administrativno breme zaradi težavnega vrednotenja in spremljanja zagotavljanja bonitete v obravnavanih primerih.

Z namenom spodbujanja trajnostne mobilnosti pa se določa tudi, da se za boniteto ne šteje tudi uporaba kolesa, ki ga delodajalec zagotavlja delojemalcu. Za kolo za potrebe te določbe se šteje kolo, kot je opredeljeno po zakonu, ki ureja pravila cestnega prometa. Za kolo se torej šteje enosledno ali dvosledno vozilo, ki ga poganja voznik z lastno močjo ali kolo s pomožnim motorjem, ki je enosledno ali dvosledno vozilo s pedali, opremljeno s pomožnim električnim motorjem z največjo trajno nazivno močjo 0,25 kW, katerega moč se progresivno zmanjšuje in končno prekine, ko vozilo doseže hitrost 25 km/h ali prej, če kolesar preneha poganjati pedala. Na posameznega delojemalca pa se po tej določbi lahko obravnava največ eno kolo pri istem delodajalcu v petih letih, pri čemer pa nabavna vrednost kolesa, vključno z davkom na dodano vrednost, ne sme presegati 2.000 EUR. Če navedena dva pogoja nista izpolnjena, se taka ugodnost šteje za boniteto in se vrednoti skladno s splošnimi pravili vrednotenja bonitet, določenimi v prvem in prvem a odstavku spremenjenega 43. člena ZDoh-2.

K 7. členu

Prvi odstavek 42. člena ZDoh-2, ki določa posebno davčno obravnavo dohodkov iz delovnega razmerja za javne uslužbenke in funkcionarje po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju, napotene na delo v tujino, se črta. Tako se po navedenem predlogu tudi tem zavezancem v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja vključijo vsi dohodki iz delovnega razmerja in ne več le tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, ki po vsebini in obsegu ustrezajo dohodkom, ki bi jih za enaka dela prejemal v Sloveniji.

K 8. členu

Z novim prvim a odstavkom v 43. členu ZDoh-2 se dopolnjuje osnovno pravilo vrednotenja bonitet in določanja davčne osnove za ugodnosti v naravi iz prvega odstavka tega člena, ki opredeljuje, da se znesek bonitete praviloma določa na podlagi primerljive tržne cene, če te ni mogoče določiti, se znesek bonitete določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, če ni s tem zakonom drugače določeno. Pri določenih ugodnostih, ki jih je treba pripisati več subjektom hkrati, se znesek pripiše posameznemu delojemalcu sorazmerno glede na število subjektov ali na drug način, ki ustrezneje odraža ugodnost posameznega delojemalca, če s tem zakonom ni drugače določeno. Pri nekaterih bonitetah, ki jih delodajalec skupaj zagotavlja več

delojemalcem hkrati, je lahko določitev ugodnosti, ki jo pridobi posamezni delojemalec, večja administrativna ovira. Zato se z novim prvim a odstavkom izrecno opredeljuje način pripisovanja vrednosti tovrstnih ugodnosti oziroma daje možnost določitve drugačnega načina pripisovanja vrednosti, če ta ustrežneje odraža ugodnost posameznega delojemalca, prejemnika ugodnosti, pri čemer se upošteva vse subjekte, na katere se določena ugodnost nanaša, ob tem pa ni nujno, da so to le delojemalci, ampak se pri tem lahko upoštevajo tudi drugi subjekti, ki jih ugodnost pokriva (npr. sam delodajalec, druge osebe, ki niso delojemalci,...). Če se vrednost bonitete v skladu z ZDoh-2 ugotavlja na drugačen način (npr. pavšalna določitev vrednosti bonitete za osebna motorna vozila za privatno rabo delojemalca), se določba novega prvega a odstavka ne uporabi.

Sprememba drugega odstavka 43. člena ZDoh-2 je povezana s spremembo drugega a odstavka tega člena, obrazloženo v nadaljevanju.

S spremembo drugega a odstavka 43. člena ZDoh-2 se spreminja posebna obravnava vrednotenja bonitete za zagotavljanje osebnega motornega vozila na električni pogon za privatne namene. Za te primere se odpravlja vrednost bonitete nič in uvaja določanje vrednost bonitete po enakih pravilih določanja nabavne vrednosti, kot velja za druga osebna motorna vozila, pri čemer pa se v teh primerih v davčno osnovo delojemalca všteva 0,75 % nabavne vrednosti vozila mesečno (pri ostalih osebnih motornih vozilih pa 1,5 % nabavne vrednosti vozila mesečno).

Tudi pri zagotavljanju osebnega motornega vozila na električni pogon, kot pri ostalih osebnih motornih vozilih, se za privatne namene nabavna vrednost, ugotovljena na predpisan način, zmanjša za 50 %, če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene. Se pa pri osebnih motornih vozilih na električni pogon, če delodajalec zagotovi gorivo (električno energijo) za privatno uporabo vozila, davčna osnova ne poveča, zaradi primerljive ureditve z dopolnjenim tretjim odstavkom 39. člena ZDoh-2, kjer se predlaga, da se kot boniteta ne šteje zagotavljanje električne energije delojemalcu za polnjenje osebnih vozil delojemalca na nekomercialnih polnilnih postajah delodajalca. Tudi pri zagotavljanju osebnega motornega vozila na električni pogon pa se boniteta ne ugotavlja v primeru uporabe osebnega vozila na električni pogon zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji.

Z novim petim a odstavkom 43. člena ZDoh-2 se opredeljuje višina zneska bonitete, ki se všteva v davčno osnovo v primeru, če delodajalec zagotovi skupinsko zavarovanje odgovornosti članov organov vodenja in nadzora. Znesek bonitete na delojemalca se določi tako, da se ta določi v višini 1 % dohodka iz delovnega razmerja, ki se všteva v davčno osnovo, prejetega v posameznem mesecu pri delodajalcu, ki zagotavlja boniteto. Dohodki, ki se všttevajo v davčno osnovo, so vsi dohodki delojemalca, ki jih prejme od delodajalca, in se všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja (torej izvzemši dohodke, glede katerih velja posebna davčna obravnava glede všttevanja v davčno osnovo ZDoh-2). Če delojemalec ne prejema rednega mesečnega dohodka iz zaposlitve pri delodajalcu, ki zagotavlja boniteto, znaša boniteta za vsak mesec vključenosti v zavarovanje 1 % dohodka, ki se všteva v davčno osnovo, prejetega v posameznem mesecu pri delodajalcu, vendar ne manj kot 2 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije. Če delojemalec ne prejema rednega mesečnega dohodka iz zaposlitve pri delodajalcu, se šteje, da je boniteta prejeta ob izplačilu dohodka tudi za vse mesece pred mesecem izplačila dohodka, v katerih ni bilo izplačanega dohodka, oziroma na zadnji dan davčnega leta. Pravilo iz prejšnjega stavka pomeni, da mora delodajalec za delojemalca obračunati bonitete za vse mesece, v katerih ni izplačal nobenega drugega dohodka iz zaposlitve, ali pa ga ni izplačal v mesecu decembru tekočega davčnega leta. Primer: delodajalec je delojemalcu izplačal dohodek iz zaposlitve zgolj v mesecu novembru tekočega leta. Ob tem dohodku bo delodajalec obračunal bonitete za 11 mesecev, če je bil delojemalec celo leto vključen v to zavarovanje. V mesecu novembru bo vrednost bonitete 1 % od prejetega dohodka (vendar ne manj kot 2 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec), za

preostalih deset mesecev pa za vsak mesec 2 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec. Ker v mesecu decembru tekočega leta delojemalcu ni izplačal nobenega dohodka, bo delodajalec obračunal boniteto za mesec december najkasneje na zadnji dan tega davčnega leta, in sicer v višini 2 % zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, preračunane na mesec.

Navedeno pravilo se določa, ker je administrativno izjemno zahtevno določiti vrednost bonitete v primeru, ko se z zavarovalnim produktom zavaruje tako premoženje družbe kot tudi premoženje delojemalca. Navedeno razmejitev se zato zaradi administrativne poenostavitve določa na zgoraj navedene višine, torej pavšalno. Zavarovalni produkti, ki jih koristi več delojemalcev predstavljajo težave pri vrednotenju ugodnosti na posameznika.

K 9. členu

Sprememba prvega odstavka 45. člena ZDoh-2 je potrebna, ker neutemeljeno razlikuje med zavezanci, ki prejemajo dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, in preostalimi zavezanci, ki prejemajo dohodek iz delovnega razmerja, in so vsi upravičeni do davčno ugodnejše obravnave dohodka iz naslova povračila stroškov prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela oziroma do znižanja davčne osnove v višini teh stroškov. Veljavni 45. člen ZDoh namreč, kljub temu, da v besedilu določbe govori o pogojih, ki jih določi vlada, izrecno določba ne napotuje tudi na 3. točko prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, ki vladi daje vsebinsko pooblastilo za predpisovanje pogojev, pod katerimi stroški prehrane in prevoza na delo in z dela, znižujejo davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini. Zato je treba v določbo prvega odstavka 45. člena ZDoh-2 dopolniti tudi z navedbo 3. točke prvega odstavka 44. člena ZDoh-2, torej možnost določanja dodatnih pogojev za davčno upoštevanje določenih kategorij stroškov davčnih zavezancev, s čimer se v določbo pripelje pooblastilo vladi za predpisovanje dodatnih pogojev za priznavanje navedenih stroškov, s tem pa tudi vsebinsko primerljivo določanje pogojev za vse kategorije zavezancev, ki dosegajo dohodke iz delovnega razmerja.

K 10. členu

Z novim 45.b členom zakona se določa ugodnejša davčna obravnava dohodka iz zaposlitve (bonitete), ki ga delavci prejmejo od svojega delodajalca v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, ki je gospodarska družba, vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij, vzpostavljen in voden na podlagi Zakona o spodbujanju investicij (Uradni list RS, št. 13/18, 204/21, 29/22, 65/23 in 31/24; v nadaljevanju: ZSInv). Pod določenimi pogoji se določa zamik izračuna davčne obveznosti od tovrstnega dohodka in posredno s tem tudi zamik nastanka obveznosti za plačilo prispevkov za socialno varnost (op. saj sta trenutek nastanka obveznosti in dohodek, od katerega plačuje prispevke za socialno varnost enaka kot za dohodnino) ter možnost znižanja davčne obveznosti v primeru tovrstnega dohodka prek: (a) upoštevanja negativnih razlik iz druge alineje tretjega odstavka tega člena pri ugotavljanju davčne osnove od tovrstnega dohodka in (b) uvedbe možnosti povprečenja tovrstnega dohodka skladno s 120. členom zakona.

V prvem odstavku predlaganega novega člena so določeni pogoji za posebno davčno obravnavo dohodkov, ki jih delavci prejmejo od svojega delodajalca, ki je gospodarska družba, v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, po tem členu, in sicer:

1. delodajalec je v času podelitve delnic ali deležev oziroma podelitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev vpisan v register inovativnih zagonskih podjetij, ki je vzpostavljen in voden na podlagi ZSInv. Navedeno pomeni, da je v primeru podelitve opcijske pravice relevantno, da je gospodarska družba vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij v času podelitve pravice, ne glede na to, ali je v register vpisana tudi v času realizacije oziroma izvršitve pravice;
2. delovno razmerje med delavcem in delodajalcem je do časa podelitve delnic ali deležev oziroma podelitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev trajalo

več kot eno leto. Delovno razmerje je delovno razmerje kot je opredeljeno po zakonu, ki ureja delovna razmerja;

3. delavec je v delovnem razmerju z delodajalcem v času prejema dohodka v obliki delnic ali deležev oziroma v času pridobitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev. Za delavca ne šteje večinski družbenik v času prejema dohodka v obliki delnic ali deležev oziroma v času pridobitve opcijske pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev, tudi če je v delovnem razmerju z gospodarsko družbo. Večinski družbenik je družbenik, ki ima ali je imel kadar koli v obdobju, v katerem je gospodarska družba vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij, posredno ali neposredno deleže, delnice ali druge pravice v gospodarski družbi, na podlagi katerih ima najmanj 10 % delež glasovalnih pravic ali najmanj 10 % delež v kapitalu gospodarske družbe ali nadrejeni družbi.

V drugem odstavku člena je določeno, da – ne glede na prvi odstavek 15. člena zakona (po katerem so z dohodnino obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu) in četrti odstavek 43. člena zakona (po katerem se boniteta ugotavlja na dan, ko je pravica izvršena oziroma na dan, ko je delojemalec pridobil delnice, ali če delojemalec odsvoji pravico na nakupa delnic na dan, ko je pravico odsvojil) – obveznost izračuna davčne obveznosti od dohodka iz prvega odstavka tega člena nastane ob izpolnitvi katerega od naslednjih pogojev:

1. odsvojitve pridobljenih delnic oziroma deležev, pri čemer:
 - se skladno s sedmim odstavkom tega člena za odsvojitve šteje odsvojitve, kot je opredeljena v 94. členu zakona, vključno z odsvojitvijo v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe,
 - mora skladno s šestim odstavkom tega člena delavec v primeru odsvojitve pridobljenih delnic oziroma deležev obvestiti delodajalca na način, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek,
2. prenehanje delovnega razmerja (vključno kadar to preneha zaradi upokojitve ali smrti delavca), razen če delavec ob prenehanju delovnega razmerja pridobljene delnice oziroma deleže ne odsvoji družbi (kar je zajeto že s 1. točko tega odstavka člena),
3. prenehanje delodajalca (kar vključuje vse primere prenehanja gospodarske družbe, kot je likvidacija, prenehanje po skrajšanem postopku in stečaj) ali preoblikovanje delodajalca (kar npr. vključuje preoblikovanje gospodarske družbe v obliko, ki ni gospodarska družba (npr. v zadrugo), in tudi oblikovno-formalno statusno preoblikovanje (sprememba pravnoorganizacijske oblike), ne glede na to, ali se po 94. členu zakona v tem primeru šteje, da je zavezanec odsvojil oz. zamenjal pridobljeno delnico oziroma delež), ali ko se delodajalec preneha šteti za plačnika davka v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek (tj. ker preneha izpolnjevati pogoje iz prvega odstavka 58. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOP DVE, 39/22 – ZFU-A, 52/22 – odl. US, 87/22 – odl. US, 163/22, 109/23 – odl. US in 131/23 – ZORZFS), zlasti pogoje povezane z njegovo »prisotnostjo« v Sloveniji). Skupno tem situacijam je, da v teh primerih pridobljena delnica ali delež prenehata, bodisi v celoti, bodisi sta zamenjana za delnico ali delež v drugi družbi (s čimer se spremenijo njune osnovne značilnosti).

Opozoriti je treba, da zgolj sprememba davčnega rezidentstva delojemalca ne vodi k nastanku obveznosti izračuna davčne obveznosti od dohodka iz prvega odstavka tega člena. Praviloma to velja tudi v primeru, ko je Slovenija z drugo državo, katere rezident postane delodajalec, sklenila konvencijo o izogibanju oziroma odpravi dvojnega obdavčevanja dohodka. S tovrstnimi konvencijami se razdeljujejo pravice obdavčevanja dohodka med državo vira dohodka in državo rezidentstva prejemnika dohodka, med drugim tudi pravice obdavčevanja dohodka iz zaposlitve. Ti dohodki so v konvencijah praviloma urejeni v posebnem, 15. členu. Po 15. členu posamezne konvencije, ki sledijo besedilu 15. člena Vzorčne davčne konvencije OECD (VDK OECD), se dohodki iz zaposlitve

praviloma obdavčujejo v državi, v kateri se zaposlitev izvaja. Po komentarju 15. člena VDK OECD 2017 (na katerega Slovenija ni podala pripomb), se dohodki iz delniških opcij, kot dohodki, prejeti v naravi, uvrščajo med dohodke iz zaposlitve iz 15. člena konvencije (glej odstavke 12 do 12.15 komentarja k 15. členu na straneh 324-328). Po komentarju se na splošno bonitete v obliki delniških opcij, ki tvorijo prejemek iz zaposlitve, izvajane v državi vira dohodka, lahko obdavčijo v tej državi, tudi če se davek odmeri pozneje, ko zaposleni ni več zaposlen v tej državi. Navedeno pomeni, da se dohodek iz prvega odstavka člena, ki ima v skladu z ZDoh-2 vir v Sloveniji, obdavči v Sloveniji, ko nastopi pogoj iz drugega odstavka tega člena, tudi če je v vmesnem času delavec spremenil davčno rezidentstvo.

V tretjem odstavku člena je določeno ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz prvega odstavka tega člena. Davčna osnova je enaka vrednosti delnice ali deleža (bonitete) v času prejema delnice ali deleža, zmanjšani:

- za morebitna plačila delavca za pridobitev delnice ali deleža ter
- za negativno razliko med vrednostjo delnice ali deleža v času nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti in vrednostjo delnice oziroma deleža v času prejema tega dohodka.

Primer 1:

Delavec je v letu 1 brezplačno prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 20.000 EUR.

Davčna osnova: 5.000 EUR.

Primer 2:

Delavec je v letu 1 prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec je za pridobitev deleža plačal 1.500 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 2.000 EUR.

Davčna osnova: $5.000 \text{ EUR} - 1.500 \text{ EUR} - (5.000 \text{ EUR} - 2.000 \text{ EUR}) = 5.000 \text{ EUR} - 1.500 \text{ EUR} - 3.000 \text{ EUR} = 500 \text{ EUR}$.

Primer 3:

Delavec je v letu 1 prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec je za pridobitev deleža plačal 1.500 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 1.000 EUR.

Davčna osnova: $5.000 \text{ EUR} - 1.500 \text{ EUR} - (5.000 \text{ EUR} - 1.000 \text{ EUR}) = 5.000 \text{ EUR} - 1.500 \text{ EUR} - 4.000 \text{ EUR} = 0 \text{ EUR}$.

S četrtem odstavkom se opredeljuje način določanja vrednosti delnice ali deleža v času, ko ju delavec prejme, in sicer se vrednost delnice ali deleža iz tretjega odstavka tega člena se določa po pravilih določanja vrednosti bonitete iz prvega odstavka 43. člena ZDoh-2.

V petem odstavku je opredeljena vrednost delnice ali deleža v času nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti iz druge alineje tretjega odstavka predlaganega 45.b člena in sicer je ta vrednost:

- v primeru odsvojitve delnice ali deleža v okviru pridobivanja lastnih delnic ali deležev družbe, razen v primeru, ko družba pridobiva lastne delnice na organiziranem trgu, enaka dogovorjeni odkupni vrednosti delnice ali deleža;
- v primeru drugih odsvojitvev delnic ali deležev iz 1. točke drugega odstavka tega člena ter prenehanja ali preoblikovanja delodajalca iz 3. točke drugega odstavka tega člena enaka vrednosti, ki se določi v skladu s prvim odstavkom 99. člena ZDoh-2;
- v drugih primerih nastanka obveznosti izračuna davčne obveznosti iz drugega odstavka tega člena enaka primerljivi tržni ceni delnice ali deleža v tem času.

V osmem odstavku se določi, da se posebna davčna obravnava po šestem do osmem odstavku 43. člena ZDoh-2 ne uporabi za dohodke po tem členu, saj se za te dohodke predlaga drugačna davčna ugodnost, in sicer se predlaga zamik izračuna davčne obveznosti, možnost odstopa od brutenja in sistem povprečenja, ki je obrazložen pri predlogu sprememb 120. člena ZDoh-2.

K 11. členu

V 48. členu ZDoh-2 se s spremembo tretjega in šestega odstavka spreminjajo pogoji za ugotavljanje davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z upoštevanjem normiranih odhodkov. Po spremenjenem tretjem odstavku lahko zavezanec ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če to po predpisanem postopku priglasí pri davčnem organu ter če njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v davčnem letu pred davčnim letom, v katerem želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 60.000 EUR. Glede na veljavno ureditev se odpravlja možnost vključitve v sistem ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov pod pogojem, da prihodki v preteklem davčnem letu ne presegajo 100.000 EUR in je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj devet mesecev. Ostaja torej zgolj pogoj, da prihodki ne presegajo 60.000 EUR.

Sprememba šestega odstavka 48. člena ZDoh-2 je povezana s spremembo tretjega odstavka, torej spremembo prihodkovnega pogoja za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Zavezanec iz drugega odstavka 47. člena ZDoh-2 (zavezanec, ki opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in se skupaj s člani kmečkega gospodinjstva odločijo za obravnavo dohodkov iz te dejavnosti kot dohodkov iz dejavnosti po ZDoh-2) bo lahko ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov pod pogojem, da bo opravil ustrezno priglasitev pri davčnem organu in če prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v davčnem letu pred davčnim letom, v katerem želi ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, ne presegajo 60.000 EUR na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva, v skladu z zakonom, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

Sprememba štirinajstega odstavka 48. člena je povezana s spremembo tretjega in šestega odstavka. Zavezanec, čigar povprečje prihodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih predhodnih let presega 60.000 EUR, oziroma zavezanec iz šestega odstavka tega člena, čigar povprečje prihodkov dveh zaporednih predhodnih let presega 60.000 EUR na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva, mora za 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 odhodkov.

Z novim petnajstim odstavkom 48. člena ZDoh-2 se uvaja obveznost razkritja davčnemu organu zneska prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, ki jih zavezanec, ki ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, v davčnem letu doseže s posamezno povezano osebo ter osebo, s katero je v delovnem razmerju na podlagi sklenjene pogodbe o zaposlitvi. Za povezano osebo se šteje oseba kot je opredeljena v tretjem odstavku 16. člena ZDoh-2. Razkritje se opravi v obračunu dohodnine od dohodka iz dejavnosti. Z razkritjem se vzpostavlja mehanizem za učinkovitejše izvajanje nadzora, ki temelji na bolj ciljno usmerjenih nadzorih.

K 12. členu

S tem členom se spreminja 59. člen ZDoh-2, s katerim je določena višina normiranih odhodkov. Spreminja se pogoj za obravnavo po prvem oziroma drugem odstavku 59. člena ZDoh-2 ter višina normiranih odhodkov oziroma prihodkov prag za zavezance z višjimi prihodki.

Pod pogojem, da je bil zavezanec v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev, znašajo normirani odhodki 80 % prihodkov do 60.000 EUR prihodkov iz dejavnosti za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, ter 0 % na prihodke nad 60.000 EUR. Navedeno višino normiranih odhodkov lahko uveljavlja samo zavezanec, ki je sam v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovan na podlagi samozaposlitve za polni delovni čas neprekinjeno vsaj devet mesecev. Torej tega pogoja se ne more več izpolniti z vključenostjo v zavarovanje druge osebe (npr. zaposlene osebe pri zavezancu).

Če zavezanec pogoja vključenosti v zavarovanje za davčno leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, ne izpolnjuje, znašajo normirano odhodki 80 % prihodkov za prihodke do 12.500 EUR, 40 % za prihodke nad 12.500 EUR in do 30.000 EUR in 0 % za prihodke nad 30.000 EUR.

S tretjim odstavkom predlaganega spremenjenega 58. člena ZDoh-2 se za zavezanca iz drugega odstavka 47. člena ZDoh-2 (zavezanec, ki opravlja osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost in se skupaj s člani kmečkega gospodinjstva odločijo za obravnavo dohodkov iz te dejavnosti kot dohodkov iz dejavnosti po ZDoh-2) ohranja posebna obravnava glede določanja normiranih odhodkov. Za te zavezance se upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov, vendar ne več kot 48.000 EUR na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva.

K 13. členu

S tem členom se spreminja drugi odstavek 60. člena ZDoh-2, ki določa pokrivanje davčnih izgub z zmanjševanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih davčnih letih. S spremembo se časovno omejuje možnost zmanjšanja davčne osnove zaradi izgub iz preteklih davčnih let. Določa se, da zavezanec davčno izgubo v davčnem letu lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih davčnih letih.

K 14. členu

S tem členom se dopolnjuje 65.a člen ZDoh-2, s katerim je določena olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod. Uvaja se možnost uveljavljanja neizkoriščen dela te olajšave še v naslednjih petih davčnih letih po letu vlaganja. Ob izpolnjevanju pogojev iz četrtega in devetega odstavka 51. člena ZDoh-2 (pogoji za davčno nevtralen prenos podjetja ali dela podjetja na drugo fizično osebo oziroma na novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo v okviru statusnega preoblikovanja podjetnika) se neizkoriščen del te olajšave lahko prenese na novega zasebnika oziroma novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo. Šteje se, da je olajšavo prevzel novi zasebnik oziroma nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba, pod pogoji kot bi veljali, če do prenehanja ne bi prišlo.

K 15. členu

Z dopolnitvijo 98. člena ZDoh-2 se opredeljuje nabavna vrednost delnice ali deleža v primerih, ko zavezanec pridobi dohodek v obliki delnic ali deležev, za katerega je bila uveljavljena posebna davčna obravnava v skladu s 45.b člena (posebna davčna obravnava za delavce inovativnih zagonskih podjetij) tega zakona.

Za nabavno vrednost delnice ali deleža se šteje vrednost delnice ali deleža (boniteta) na dan, ko je zavezanec pridobil delnice ali deleže (tj. vrednost, ki se upošteva pri določanju davčne osnove iz tretjega odstavka 45.b člena zakona), zmanjšana za morebitno negativno razliko iz druge alineje tretjega odstavka 45.b člena tega zakona (tj. razliko, ki znižuje davčno osnovo od dohodka iz prvega odstavka 45.b člena zakona). Na ta način se jasno določa, da se negativna izguba, ki se upošteva pri

ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz zaposlitve iz novega 45.b člena zakona, tako da znižuje davčno osnovo od tovrstnega dohodka, ne upošteva pri ugotavljanju davčne osnove od dobička iz kapitala, doseženega z odsvojitvijo pridobljenih delnic ali deležev (in s tem posredno davčne osnove od dividend v obliki izplačane vrednosti delnic ali deležev v okviru pridobivanja lastnih delnic oziroma deležev družbe).

Primer 1:

Delavec je v letu 1 prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 20.000 EUR.

Nabavna vrednost prodane delnice ali deleža: 5.000 EUR.

Primer 2:

Delavec je v letu 1 prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 2.000 EUR.

Nabavna vrednost prodane delnice ali deleža : 5.000 EUR – (5.000 EUR – 2.000 EUR) = 5.000 EUR — 3.000 EUR = 2.000 EUR.

Primer 3:

Delavec je v letu 1 prejel delež v inovativnem zagonskem podjetju, katerega vrednost v času prejema v letu 1 je 5.000 EUR. Delavec prejeti delež proda v letu 5 za 1.000 EUR.

Nabavna vrednost prodane delnice ali deleža: 5.000 EUR – (5.000 EUR – 1.000 EUR) = 5.000 EUR – 4.000 EUR = 1.000 EUR.

K 16. členu

Nov 113.a člen zakona uvaja posebno osebno olajšavo za nove rezidente v obliki zmanjšanja dohodnine v višini 7 % prejete plače oziroma nadomestila plače, če zavezanec izpolnjuje naslednje pogoje:

1. je rezident Slovenije – zavezanec lahko koristi olajšavo po tem zakonu zgolj, ko je rezident Slovenije, kar pomeni, da zavezanci, ki lahko uveljavljajo olajšave po 116. členu ZDoh-2, olajšave po tem členu ne morejo koristiti;
2. v zadnjih petih zaporednih davčnih letih pred datumom nastopa dela v Sloveniji ni bil rezident Slovenije in v tem obdobju ni imel obdavčljivih dohodkov z virom v Sloveniji iz naslova dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti – zavezanec mora biti nerezident Slovenije v petih zaporednih davčnih letih pred letom, ko nastopi delo v Sloveniji, in v tem obdobju ni dosegal obdavčljivih dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti z virom v Sloveniji. Ta pogoj zagotavlja, da se olajšava nanaša zgolj na osebe, ki v določenem obdobju niso imeli nobenih aktivnih dohodkov iz Slovenije, saj se želi s tem ukrepom zagotoviti privabljanje delovne sile iz tujine, torej delovne sile, ki bo t. i. neto nova zaposlitev, in ne zgolj privabljanje novih rezidentov, ki ne bodo pripomogli k neto novim aktivnemu prebivalstvu v Sloveniji;
3. v pogodbi o zaposlitvi ima zagotovljeno plačo v višini najmanj 2-kratnika zadnje znane povprečne letne plače zaposlenih v Sloveniji, ki jo objavi Statistični urad Republike Slovenije, preračunane na mesec – olajšava je namenjena privabljanju strokovnjakov v Slovenijo, ki s svojim delom pripomorejo k višji dodani vrednosti slovenskega gospodarstva; ker so trenutne razmere na trgu dela take, da je večina poklicev visokokvalificirane delovne sile deficitarnih, je težavno izpostaviti poklice/delovna mesta/strokovnjake, za katere je možno omejiti uporabo te olajšave, zato se ta pogoj omeji na višino zagotovljene plače v pogodbi o zaposlitvi. Pogoj, da mora imeti zavezanec zagotovljeno določeno višino plače v pogodbi o zaposlitvi, pa tudi zagotavlja, da bodo do te olajšave upravičeni zgolj zavezanci, ki imajo sklenjeno pogodbo o zaposlitvi, in ne morebiti drugih pogodb o delu, ki niso pogodbe o zaposlitvi, s tem pa se spodbuja tudi nove neto zaposlitve v Sloveniji;
4. zavezanec ima sklenjeno delovno razmerje v Sloveniji z delodajalcem, ki je v skladu z zakonom o obdavčenju rezident Slovenije ali nerezident Slovenije (ki ima v skladu z zakonom

o obdavčenju poslovno enoto nerezidenta v Sloveniji ali ima v skladu s predpisi, ki urejajo ustanovitev in poslovanje v Sloveniji, podružnico v Sloveniji), če se plača oziroma nadomestilo plače v skladu z ZDoh-2 oziroma ZDDPO-2, šteje za odbitno postavko pri izračunu davčne osnove delodajalca v Sloveniji – ta pogoj zagotavlja, da bodo do te olajšave upravičeni zgolj zavezanci, ki sklenejo delovno razmerje v Sloveniji za opravljanje dela v Sloveniji; definicija delovnega razmerja v Sloveniji je določena v skladu z zakonom, ki ureja delovna razmerja;

5. ob datumu nastopa dela v Sloveniji še ni dopolnil 40 let starosti – najbolj mobilna delovna sila so po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije osebe med 30 in 40 letom starosti, zato je ta ukrep tudi namenjen tem osebam. Ker se hkrati postavlja tudi omejitev glede višine zagotovljene plače, je možno zaključiti, da spodnje starostne omejitve ni treba postaviti, saj se implicitno z višino plače zagotavlja, da so to osebe, ki so že visoko strokovno kvalificirane. Starostna omejitev navzgor pa hkrati tudi implicitno zagotavlja, da se priseljenec v Slovenijo priseli z vso družino (navedeno je pomembno tudi z vidika pogojev iz mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki jih je sklenila Slovenija, saj tudi to celokupno zagotavlja tudi rezidentski status v Sloveniji). Slovenija aktivno spodbuja priseljevanje celotnih družin v Slovenijo, tudi zaradi lastnega negativnega naravnega prirasta.

V skladu z drugim odstavkom novega 113.a člena zakona se zmanjšanje dohodnine po tem novem členu prizna največ za obdobje petih zaporednih davčnih let, pod pogojem, da v tem času izpolnjuje pogoje iz prve (rezidentski status), tretje (višina zagotovljene plače) in četrte (delovno razmerje v Sloveniji) alineje prejšnjega odstavka, pri čemer se za prvo davčno leto šteje davčno leto, v katerem je nastopil delo v Sloveniji. Navedena določba tako pomeni, da te olajšave ni mogoče drobiti, ampak se zagotavlja zgolj v strnjem obdobju petih zaporednih davčnih let. Prvo davčno leto pa se bo vedno štelo davčno leto, v katerem je zavezanec nastopil delo v Sloveniji in hkrati v tem letu na novo postal rezident Slovenije, ne glede na to, ali je rezidentski status spremenil na začetku leta ali med letom in se za prvo davčno leto šteje za rezidenta manj kot celo davčno leto.

V skladu z drugim odstavkom novega 113.a člena zakona se zmanjšanje dohodnine po tem členu ne uporablja za dohodke, za katere se davčna osnova določa v skladu s 45.a členom tega zakona, torej za osebe, ki uveljavljajo posebno davčno osnovo za dohodke iz delovnega razmerja, prejete za opravljanje dela v okviru napotitve na čezmejno opravljanje dela. Zavezanec, ki bo izpolnjeval pogoja po obeh določbah (novem 113.a členu in 45.a členu ZDoh-2), bo lahko izbral eno od obeh opcij, in sicer po splošnih postopkih po zakonu, ki ureja davčni postopek.

K 17. členu

S spremembami prvega in drugega odstavka 114. člena ZDoh-2 se prehodna določba iz 16. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 158/22) prenese v prvi in drugi odstavek 114. člena ZDoh-2. S tem se zagotovi kontinuiteta višine posebne olajšave za vzdrževane družinske člane tudi po davčnem letu 2024, ko bi sicer prehodna določba (ki je uredila prehodno povečanje višine posebne olajšave za vzdrževane družinske člane za leti 2023 in 2024) prenehala veljati.

K 18. členu

S spremembo 116. člena ZDoh-2 se črtajo določeni pogoji, pod katerimi lahko rezident države članice EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, uveljavlja davčne olajšave (ki sicer pripadajo zavezancem, ki so rezidenti Slovenije in dosegajo dohodke, ki so vključeni v letno davčno osnovo). S spremembo bodo tako ti zavezanci uveljavljali našteje olajšave, če:

- dosegajo dohodke iz zaposlitve, dohodke iz dejavnosti, razen dohodkov iz dejavnosti, če se davčna osnova od teh dohodkov ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in prenosa premoženjske pravice ter druge dohodke in

- če z dokazili dokažejo, da znašajo dohodki iz prejšnje alineje, doseženi v Sloveniji, najmanj 90 % njihovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu.

S spremembo določbe zavezancem za uveljavljanje olajšav, naštetih v 116. členu ZDoh-2, ne bo treba več dokazovati, da so v državi njihovega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni.

K 19. členu

S spremembo prvega odstavka 120. člena ZDoh-2 se določa, da se med dohodke, od katerih se lahko dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove po posebej obračunani povprečni individualni stopnji zavezanca, vštevata tudi dohodek iz novega 45.b člena zakona (tj. dohodek iz zaposlitve (bonitete), ki ga delavci prejmejo od svojega delodajalca, v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, ki je gospodarska družba, vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij).

K 20. členu

Z dopolnitvijo petega odstavka 127. člena ZDoh-2 se določa način izračuna akontacije od dohodka iz novega 45.b člena zakona (tj. dohodek iz zaposlitve (bonitete), ki ga delavci prejmejo od svojega delodajalca, v obliki delnic ali deležev v tem delodajalcu, ki je gospodarska družba, vpisana v register inovativnih zagonskih podjetij).

S spremembo petnajstega odstavka 127. člena ZDoh-2 se določi, da se pri izračunu akontacije dohodnine od dohodkov, od katerih se prizna zmanjšanje dohodnine (t. i. davčni kredit), upošteva tudi posebna osebna olajšava za nove rezidente iz 113.a člena ZDoh-2.

Z novim sedemnajstim odstavkom se določa stopnja akontacije dohodnine za dohodke, za katere se bo uporabil odstop od pravil brutenja dohodkov v naravi po novem devetem a odstavku 16. člena zakona. Določi se, da se v primeru, ko se bo akontacija dohodnine od teh dohodkov ugotavljala z odločbo davčnega organa, ta določi po stopnji 25 % od davčne osnove in brez upoštevanja olajšav po tretjem odstavku 127. člena ZDoh-2, ne glede na to, ali dohodek izplača glavni delodajalec, in sicer zaradi spremembe načina izračuna akontacije dohodnine od tega dohodka, saj bo to izračunal davčni organ v odločbi (in ne več plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja).

K 21. členu

S tem členom se določa prehodno obdobje za prehod na vrednotenje bonitete iz naslova pravice privatne rabe osebnega motornega vozila na električni pogon, kot je določeno z drugim a odstavkom spremenjenega 43. člena ZDoh-2. V prehodnem obdobju od davčnega leta 2025 do vključno davčnega leta 2029 je vrednost bonitete, če delojemalec zagotovi osebno motorno vozilo ne električni pogon za privatne namene, enaka nič. V tem predlaganem prehodnem obdobju se bodo predvidoma cenovne škarje med električnimi osebnimi motornimi vozili in ostalimi motornimi vozili zaprle oziroma bistveno zmanjšale. Poleg tega pa je to dovolj dolgo obdobje, ki bo posameznemu davčnemu zavezancu zagotovilo dovolj časa za prilagoditev na prehod na drugačno davčno obravnavo.

K 22. členu

S to določbo se določa prehodno ureditev za davčne izgube nastale do vključno davčnega leta 2024, torej tudi za izgube iz davčnih let za več kot pet let nazaj. Določa se, da lahko zavezanec uveljavlja zmanjšanje davčne osnove za te izgube v naslednjih sedmih davčnih letih, torej od davčnega leta 2025 do vključno davčnega leta 2031. Pri tem v veljavi ostaja pravilo iz četrtega odstavka 60. člena ZDoh-2, da zavezanec davčno osnovo najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma.

K 23. členu

S to določbo se ureja prehodno ureditev za prenos neizkoriščenega dela olajšave za vlaganja v digitalni in zeleni prehod. Prenos je možen za vlaganja v digitalni in zeleni prehod od vključno davčnega leta 2025 dalje.

K 24. členu

S to prehodno določbo se določa, da se uskladitev olajšave iz spremenjenega 114. člena zakona opravi v skladu z že veljavnim 118. členom ZDoh-2, in sicer že za leto 2025.

K 25. členu

S prvim odstavkom končne določbe se določata uveljavitev uporaba tega zakona. Zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporablja pa se za davčna leta, ki se začnejo od vključno 1. januarja 2025.

Razlog za skrajšanje vakacijskega roka z ustavno predvidenega štirinajstdnevnega roka na naslednji dan po objavi je, da mora davčna zakonodaja zaradi davčnega sistema obdavčitve dohodkov v koledarskem letu začeti veljati 1. januarja 2025, ob tem pa je treba do tega datuma zagotoviti tudi uveljavitev in začetek uporabe podzakonskih predpisov, potrebnih za izvajanje spremenjenih določb zakona. Čimprejšnja uveljavitev je nujna tudi zaradi ustrezne uskladitve višine posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, saj predlog zakona določa prehodno določbo, po kateri se ta olajšava za leto 2025 uskladi v skladu s 118. členom ZDoh-2 (po katerem zakon, ki ureja izvrševanje proračuna, določi koeficient uskladitve olajšav, na tej podlagi pa minister za finance pa najkasneje v decembru tekočega leta za naslednje leto določi višine teh olajšav), zato je nujna uveljavitev zakona v najkrajšem možnem času.

Z drugim odstavkom se določa uporaba 26., 39., 42., 43., 45., 48., 59., 60., 65.a, 116., 120. in 127. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/11 – ZUKD-1, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22, 132/22 – odl. US, 158/22 in 131/23 – ZORZFS), veljavnih do začetka veljavnosti tega zakona, še do začetka uporabe s tem zakonom spremenjenih določb.

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

16. člen (splošna pravila)

(1) V primeru transakcij in izplačil dohodkov med povezanimi osebami se kot podlaga za ugotovitev višine dohodka uporabljajo primerljive tržne cene.

(2) Metode za določanje primerljive tržne cene so določene z zakonom, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

(3) Povezana oseba po tem zakonu je družinski član ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec. Za družinskega člana se šteje zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci in posvojitelji. Za družinskega člana se šteje tudi partner oziroma partnerica, s katerim zavezanec živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti (v nadaljnjem besedilu: partner v istospolni skupnosti). Šteje se, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25% v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerakoli oseba, ki je povezana s to določeno osebo.

(4) Za zakonca po tem zakonu se šteje oseba, ki živi z zavezancem v zakonski zvezi. Za zakonca po tem zakonu se šteje tudi oseba, s katero zavezanec živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza (v nadaljnjem besedilu: zunajzakonski partner). Šteje se, da je življenjska skupnost nastala na dan po preteku 12 mesecev od dneva, ko sta zavezanec in oseba začela živeti skupaj v življenjski skupnosti. Šteje se, da je življenjska skupnost prenehala na dan po preteku 90 dni od dneva, ko sta zavezanec in oseba prenehala živeti skupaj v življenjski skupnosti.

(5) Če je pravica do dohodka prenesena na drugo osebo, se šteje, da je prejemnik tega dohodka oseba, ki je navedeno pravico prenesla, razen če je hkrati opravljen tudi neomejen in nepreklicen prenos premoženja, ki je vir dohodka iz navedenega premoženja, na drugo osebo, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(6) Pridobljeni dohodek in nastali stroški v tuji valuti se preračunajo v eure po tečaju, ki ga objavlja Banka Slovenije. Preračun se opravi po tečaju, ki velja na dan pridobitve dohodka oziroma nastanka stroškov, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(7) Za družinskega člana iz 4. točke prvega odstavka 37. člena, iz 39. člena ter iz petega odstavka 97. člena tega zakona se šteje zakonec zavezanca ali otrok, posvojenec in pastorek zavezanca ali otrok zunajzakonskega partnerja ter starši in posvojitelji zavezanca. Za družinskega člana po tem odstavku se šteje tudi partner v istospolni skupnosti in otrok partnerja v istospolni skupnosti.

(8) Učenec, dijak ali študent za polni učni ali študijski čas po tem zakonu je oseba, katere primarna dejavnost je osnovnošolsko ali srednješolsko izobraževanje ali študij po študijskem programu za pridobitev izobrazbe, v skladu s predpisi, ki urejajo osnovno, srednje in visoko šolstvo.

(9) Dohodek, prejet v naravi, se poveča s koeficientom davčnega odtegljaja, če:

1. v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, obstaja obveznost obračuna, odtegnitve in plačila davčnega odtegljaja od tega dohodka in

2. ni drugega dohodka zavezanca, prejetega v denarju pri izplačevalcu dohodka v naravi ali ta ni zadosten, da bi se od tega dohodka lahko odtegnil in plačal davčni odtegljaj od dohodka v naravi.

(10) Če posamezni dohodek zavezanca izvira delno iz zaposlitve in delno iz prenosa premoženjske pravice, se šteje, da je v celoti dohodek iz zaposlitve.

(11) Če posamezni dohodek zavezanca izvira delno iz dejavnosti in delno iz prenosa premoženjske pravice, se šteje, da je v celoti dohodek iz dejavnosti.

23. člen

(dohodki iz naslova obveznega pokojninskega, invalidskega in zdravstvenega zavarovanja)

Dohodnine se ne plača od:

1. dohodkov, ki jih v obliki povračil stroškov, storitev ali drugih ugodnosti v naravi prejmejo upravičenci na podlagi obveznega pokojninskega in invalidskega zavarovanja in zdravstvenega zavarovanja, razen dohodkov, ki predstavljajo redni dohodek na podlagi navedenega zavarovanja;
2. invalidnine, invalidskega dodatka in dodatka za posebno invalidnost po zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju;
3. varstvenega dodatka k pokojnini po zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju;
4. dodatka za pomoč in postrežbo po zakonu o pokojninskem in invalidskem zavarovanju;
5. družinske pokojnine po zakonu, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

26. člen

(dohodki, povezani s kmetijsko in gozdarsko dejavnostjo)

Dohodnine se ne plača od dohodkov, pridobljenih v zvezi z osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnostjo, kot je določena v 69. členu tega zakona, in katere dohodek se ugotavlja na podlagi 71. člena tega zakona, če gre za:

1. dohodke iz opravljanja kmetijskih in gozdarskih storitev s kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo v okviru strojnih krožkov, če jih pridobijo člani kmečkega gospodinjstva iz drugega odstavka 69. člena tega zakona v višini in pod pogoji, ki jih določi minister oziroma ministrica (v nadaljnjem besedilu: minister), pristojen za finance, v soglasju z ministrom, pristojnim za kmetijstvo;
2. dohodke, ki so izplačani za ukrepe kmetijske politike, vezane na izvajanje tehnologij, ki presegajo obvezne standarde, določene za posamezne ukrepe kmetijske politike s predpisi Evropske unije, in sicer:
 - plačila iz sheme za podnebje, okolje in dobrobit živali, kot jih določa 31. člen Uredbe (EU) št. 2021/2115 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 2. decembra 2021 o določitvi pravil o podpori za strateške načrte, ki jih pripravijo države članice v okviru skupne kmetijske politike (strateški načrti SKP) in se financirajo iz Evropskega kmetijskega jamstvenega sklada (EKJS) in Evropskega kmetijskega sklada za razvoj podeželja (EKSRP), ter o razveljavitvi uredb (EU) št. 1305/2013 in (EU) št. 1307/2013 (UL L št. 435 z dne 6. 12. 2021, str. 1), zadnjič spremenjene z Izvedbeno uredbo Komisije (EU) 2022/1317 z dne 27. julija 2022 o določitvi odstopanj od Uredbe (EU) 2021/2115 Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z uporabo standardov za dobre kmetijske in okoljske pogoje zemljišč (standardi DKOP) 7 in 8 za leto zahtevka 2023 (UL L št. 199 z dne 28. 7. 2022, str. 1), (v nadaljnjem besedilu: Uredba 2021/2115/EU),
 - plačila za izpolnjevanje okoljskih, podnebnih in drugih upravljaljskih obveznosti, kot jih določa 70. člen Uredbe 2021/2115/EU,
 - plačila za naravne in druge omejitve, značilne za posamezno območje, kot jih določa 71. člen Uredbe 2021/2115/EU, v višini 50 % plačila,
 - plačila za slabosti, značilne za posamezno območje, ki izhajajo iz nekaterih obveznih zahtev, kot jih določa 72. člen Uredbe 2021/2115/EU;

3. plačila iz naslova ukrepov kmetijske politike, pridobljena v zvezi z dolgoročnimi vlaganji, ki vključujejo plačila, kot jih določa 73. člen Uredbe 2021/2115/EU ter plačila, kot jih določa 75. člen Uredbe 2021/2115/EU, v delu, ki se izkazano namenijo dolgoročnim vlaganjem, vključno s poplačili deležev drugim upravičencem v skladu s pogodbo ob prevzemu kmetije s strani mladega kmeta, s katerimi mladi kmet pridobi osnovna sredstva kmetije, ki so lahko predmet podpore v skladu s 73. členom Uredbe 2021/2115/EU;
4. izplačila na podlagi zavarovanja za škodo na premoženju, ki se uporablja za opravljanje osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
5. denarno pomoč, ki jo posameznik prejme zaradi naravne in druge nesreče ali odškodnino za škodo, ki jo povzročijo prostoživeče živali ali zavarovane prostoživeče živalske vrste, določeno v skladu s posebnimi predpisi, ter plačila za sofinanciranje zavarovalnih premij;
6. dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki se ne šteje kot dohodek iz te dejavnosti na kmečkem gospodinjstvu v skladu z drugim odstavkom 69. člena tega zakona;
7. plačilo za vodenje knjigovodstva na kmetijah po uradni metodologiji EU za zbiranje računovodskih podatkov o dohodkih in poslovanju kmetijskih gospodarstev (Farm Accountancy Data Network – FADN), ki so namenjena vodenju knjigovodstva v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti;
8. dohodek kmečkega gospodinjstva od uporabe do 40 čebeljih panjev. Oprostitev se prizna tako, da se davčna osnova od potencialnih tržnih dohodkov čebelarstva zniža za delež, ugotovljen iz razmerja med številom oproščenih panjev in skupnim številom panjev v uporabi članov kmečkega gospodinjstva;
9. dohodek od malega obsega prve stopnje predelave lastnih kmetijskih in gozdarskih pridelkov, kot je določen z osmim odstavkom 69. člena tega zakona;
10. dohodek od proizvodnje vina iz lastnega pridelka grozdja, če imajo člani kmečkega gospodinjstva v lasti ali uporabi manj kot 0,3 ha vinograda.

27. člen (odškodnine)

Dohodnine se ne plača od:

1. odškodnine neupravičeno obsojenim in priprtim v skladu z zakonom, ki ureja kazenski postopek;
2. odškodnine upravičencem po zakonu, ki ureja povrnitev škode osebam, okuženim z virusom HIV zaradi transfuzije krvi ali krvnih pripravkov in odškodnine upravičencem po zakonu, ki ureja prepoved proizvodnje in prometa z azbestnimi izdelki ter zagotavljanje sredstev za prestrukturiranje azbestne proizvodnje v neazbestno;
3. odškodnine po zakonu, ki ureja plačilo odškodnine žrtvam vojnega in povojnega nasilja in podobne odškodnine, ki jih žrtve vojnega in povojnega nasilja prejmejo iz tujine;
4. odškodnine, prejete v skladu z zakonom, ki ureja denacionalizacijo in zakonom, ki ureja izvrševanje kazenskih sankcij, v obliki nadomestnega premoženja, vrednostnih papirjev ali v denarju, če vrnitev premoženja ni mogoča;
5. odškodnine na podlagi sodbe sodišča zaradi osebnih poškodb (telesnih poškodb, bolezni ali smrti) ali škode na osebnem premoženju, vključno z zamudnimi obrestmi, razen odškodnine, ki predstavlja nadomestilo za izgubljeni dohodek. Med navedene odškodnine je mogoče šteti tudi odškodnine zaradi osebnih poškodb ali poškodovanja osebnega premoženja, izplačane na podlagi sodne ali izvensodne poravnave, ki ni sklenjena zaradi prikritja pravega namena strank, in če odškodnina ne presega utemeljenega in razumnega zneska, ki je običajen za odškodnine, izplačane na podlagi sodb sodišča v podobnih primerih;
6. odškodnine žrtvam kaznivih dejanj po zakonu, ki ureja odškodnine žrtvam kaznivih dejanj, razen odškodnine, ki predstavlja nadomestilo za izgubljeni dohodek;
7. denarne odškodnine za nepremoženjsko škodo, prejete v skladu z določbami zakona, ki ureja varstvo pravice do sojenja brez nepotrebnega odlašanja;

8. pravično zadoščenje, razen v delu, ki predstavlja nadomestilo za izgubljen dohodek, zaradi kršitve pravic iz Konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin in Protokolov k tej Konvenciji, ki obvezujejo Slovenijo, ki je bilo prisojeno s sodbo Evropskega sodišča za človekove pravice ali se ga je Slovenija zavezala izplačati v enostranski izjavi, v prijateljski ali izvensodni poravnavi, ki je bila podana oziroma sklenjena z namenom zaključka postopka pred Evropskim sodiščem za človekove pravice.

37. člen **(dohodek iz delovnega razmerja)**

(1) Dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti:

1. plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije,
2. regres za letni dopust, jubilejno nagrado, odpravnino, solidarnostno pomoč,
3. povračilo stroškov v zvezi z delom,
4. boniteto, ki jo delodajalec zagotovi v korist delojemalca ali njegovega družinskega člana,
5. nadomestilo, ki ga zagotovi delodajalec na podlagi dogovora z delojemalcem zaradi kateregakoli pogoja v zvezi z zaposlitvijo ali zaradi spremembe v pogojih v zvezi z zaposlitvijo, vsako izplačilo delodajalca v zvezi s prenehanjem veljavnosti pogodbe o zaposlitvi, vsako izplačilo zaradi prenehanja zaposlitve in podobni prejemki,
6. prejemke, prejete zaradi začasnega neizplačila dohodka iz zaposlitve,
7. nadomestila in druge prejemke, ki so prejeti od delodajalca ali druge osebe, skladno z drugimi predpisi, kot posledica zaposlitve oziroma obveznega zavarovanja za socialno varnost,
8. dohodek na podlagi udeležbe v dobičku, prejet iz delovnega razmerja.

(2) Za dohodek iz delovnega razmerja se štejejo tudi:

1. dohodki, prejeti za vodenje ali vodenje in nadzor poslovnega subjekta, ki je pravna oseba, na podlagi poslovnega razmerja,
2. dohodki izvoljenih ali imenovanih nosilcev funkcij v organih zakonodajne, izvršilne ali sodne oblasti v Sloveniji ali v organih lokalne samouprave, če za to funkcijo prejemajo plačo,
3. dohodki, prejeti v zvezi z opravljanjem funkcije poslanca Evropskega parlamenta,
4. dohodki, ki izhajajo iz avtorskega dela, ustvarjenega iz delovnega razmerja, iz izvedb avtorskih in folklornih del iz delovnega razmerja in dohodki, ki izhajajo iz inovacij, ustvarjenih v delovnem razmerju, ne glede na obliko pogodbe, ki je podlaga za izplačilo navedenih dohodkov,
5. dohodek, prejet za opravljanje malega dela po predpisih, ki urejajo preprečevanje dela in zaposlovanja na črno,
6. nadomestila in drugi dohodki iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja in obveznega zavarovanja za primer brezposelnosti in za starševsko varstvo, ki jih prejmejo fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, kmetije, družbeniki družb in druge osebe, ki niso v delovnem razmerju,
7. plačilo, ki se izplača fizični osebi, ki opravlja dejavnost, kmetu, družbeniku in drugi osebi, ki ni v delovnem razmerju, kot nadomestilo za izgubljeni zaslužek po posebnih predpisih, ki določajo sodelovanje določenih fizičnih oseb pri izvajanju dejavnosti državnega organa ali organa samoupravne lokalne skupnosti, kot je primeroma sodelovanje pri odpravljanju posledic naravnih in drugih nesreč,
8. pokojnine, nadomestila in drugi dohodki iz naslova (obveznega, obveznega dodatnega in prostovoljnega dodatnega) pokojninskega in invalidskega zavarovanja, razen izplačila odkupne vrednosti v skladu z Zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju in Zakonom o prvem pokojninskem skladu Republike Slovenije in preoblikovanju pooblaščenih investicijskih družb.

39. člen **(boniteta)**

(1) Boniteta je vsaka ugodnost v obliki proizvoda, storitve ali druge ugodnosti v naravi, ki jo delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu zagotovi delodajalec ali druga oseba v zvezi z zaposlitvijo.

(2) Boniteta vključuje zlasti:

1. uporabo osebnega vozila za privatne namene,
2. nastanitev,
3. posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne,
4. popust pri prodaji blaga in storitev,
5. izobraževanje delojemalca ali njegovega družinskega člana,
6. zavarovalne premije in podobna plačila,
7. darila, ki jih zagotovi delodajalec na podlagi ali zaradi zaposlitve nekdanjemu, sedanjemu ali bodočemu delojemalcu ali njegovemu družinskemu članu,
8. pravico delojemalcev do nakupa delnic.

(3) Za boniteto po tem zakonu se ne štejejo:

1. ugodnosti manjših vrednosti, ki jih delodajalec zagotavlja vsem delojemalcem pod enakimi pogoji, kot je zlasti regresirana prehrana med delom, uporaba prostorov za oddih in rekreacijo, pogostitve ob praznovanjih in v drugih podobnih primerih zagotavljanja običajnih ugodnosti;
2. plačila delodajalca za dopolnilno izobraževanje in usposabljanje delojemalcev, ki je v zvezi s poslovanjem delodajalca, vključno z izobraževanjem in usposabljanjem v okviru izvajanja promocije zdravja na delovnem mestu v skladu z zakonom, ki ureja varnost in zdravje pri delu;
3. plačila delodajalca za zdravstvene preglede delojemalcev, ki jih je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona, ki ureja varnost in zdravje pri delu in bi opustitev zdravstvenega pregleda oziroma plačila pomenila kršitev zakona in s tem kazensko odgovornost delodajalca;
4. plačila delodajalca za cepljenje delojemalcev, pod pogojem, da iz izjave o varnosti z oceno tveganja delovnega mesta delojemalca skladno s predpisi, ki urejajo varnost in zdravje pri delu, sledi, da je treba takemu delojemalcu zagotoviti cepljenje;
5. plačila delodajalca za zavarovanje delojemalcev za nesreče pri delu, ki ga je delodajalec dolžan zagotoviti na podlagi zakona in bi opustitev zavarovanja oziroma plačila pomenila kršitev zakona;
6. uporaba parkirnega prostora, ki ga delodajalec zagotovi delojemalcu;
7. uporaba računalniške in telekomunikacijske opreme, ki jo delodajalec zagotovi delojemalcu.

(4) Če delodajalec podari otroku delojemalca darilo v mesecu decembru, se vrednost darila ne všteva v davčno osnovo delojemalca, če njegova vrednost ne presega 42 eurov. Navedeno velja za darilo otroku do starosti 15 let.

(5) Bonitete, ki jih delodajalec delojemalcu ne zagotavlja redno ali pogosto, se ne vključujejo v davčno osnovo delojemalca, če vrednost vseh bonitet v mesecu ne presega 15 eurov. Ta določba velja le za bonitete iz delovnega razmerja.

42. člen **(posebna davčna osnova)**

(1) Ne glede na 41., 43., 44. in 45. člen tega zakona, se v davčno osnovo od dohodka iz delovnega razmerja javnemu uslužbencu in funkcionarju po zakonu, ki ureja razmerja plač v javnem sektorju, napotenemu na delo v tujino, vštevajo samo tisti dohodki oziroma deli dohodka iz delovnega razmerja, po vsebini in obsegu ustrezajoči dohodkom iz delovnega razmerja, ki bi jih prejemal za enaka dela v Sloveniji.

(2) Ne glede na 41., 43., 44. in 45. člen tega zakona, se v davčno osnovo od dohodka, ki ga zavezanec doseže v zvezi z opravljanjem dela na trgovski ladji dolge plovbe, ki pluje po odprtem morju, če je po

pogodbi o zaposlitvi določeno, da je na ladjo vkrcan najmanj za dobo šest mesecev ali je zaradi take zaposlitve odsoten iz Slovenije vsaj šest mesecev v davčnem letu, všteva 50% dohodka.

(3) Ne glede na tretji odstavek 41. člena tega zakona se v davčno osnovo od pokojninske rente, kot je odmerjena v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, iz naslova prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja in od primerljive pokojninske rente, ki je prejeta iz tujine, všteva 50% dohodka.

43. člen **(vrednotenje bonitet in vštevanje v davčno osnovo)**

(1) Znesek bonitete se praviloma določa na podlagi primerljive tržne cene. Če primerljive tržne cene ni mogoče določiti, se znesek bonitete določi na podlagi stroška, ki je nastal pri delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem bonitete, če ni s tem zakonom drugače določeno. Tako ugotovljena boniteta se zmanjša za plačila, ki jih delojemalec plača delodajalcu v zvezi z zagotavljanjem določene bonitete, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(2) Če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo za privatne namene, se ne glede na dejansko uporabo vozila za privatne namene in ne glede na način, kako je delodajalec pridobil vozilo, v davčno osnovo delojemalca všteva 1,5% nabavne vrednosti vozila mesečno, za vsak začetni koledarski mesec uporabe vozila. V nabavno vrednost vozila se, ne glede na način pridobitve vozila, všteva davek na dodano vrednost. Nabavna vrednost vozila, ki se upošteva pri izračunu davčne osnove, se v drugem letu zniža za 15% in v naslednjih letih do vključno četrtega leta še vsako leto za 15%, v petem letu se zniža še za 10% in v naslednjih letih do vključno osmega leta še vsako leto za 10%, v vseh naslednjih letih je enaka 10%. Če delojemalec mesečno prevozi manj kot 500 km v privatne namene, se nabavna vrednost, ugotovljena na način določen v prejšnjem stavku, zmanjša za 50%. Če delodajalec zagotovi gorivo za privatno uporabo vozila, se davčna osnova mesečno poveča za 25%. Boniteta se ne ugotavlja v primeru uporabe osebnega vozila zaradi izvajanja ukrepov varovanja, ki jih izvaja policija v skladu z zakonom o policiji.

(2.a) Če delodajalec zagotovi delojemalcu osebno motorno vozilo na električni pogon za privatne namene, je ne glede na prejšnji odstavek vrednost bonitete enaka nič.

(3) Če delodajalec delojemalcu zagotovi nastanitev s plačilom najemnine ali brez plačila najemnine in vrednosti bonitete za nastanitev delojemalca ni mogoče določiti v višini tržne vrednosti ali v višini stroškov delodajalca, se vrednost bonitete določi mesečno v višini 0,6% tržne vrednosti premoženja, s katerim se zagotavlja nastanitev delojemalca, na dan obračuna bonitete.

(4) Če delodajalec delojemalcu zagotovi pravico do nakupa oziroma pridobitve delnic po znižani vrednosti ali pravico do pridobitve drugega premoženja, se boniteta ugotavlja na dan, ko je pravica izvršena oziroma na dan, ko je delojemalec pridobil delnice ali kako drugo vrsto premoženja. Če delojemalec odsvoji pravico do nakupa delnic ali do pridobitve drugega premoženja, se boniteta ugotavlja na dan odsvojitve navedene pravice.

(5) Če delodajalec delojemalcu zagotovi posojilo brez obresti ali z obrestno mero, ki je nižja od tržne, se boniteta določi na podlagi tržne obrestne mere. Za tržno obrestno mero se šteje priznana obrestna mera, ki jo določi minister, pristojen za finance, na podlagi zakona, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb za potrebe določanja obresti med povezanimi osebami.

(6) Če delodajalec, gospodarska družba, delojemalcu zagotovi pravico do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev v tej gospodarski družbi ali v tej družbi nadrejeni družbi, je vrednost bonitete, ne glede na prvi odstavek tega člena, 65 % vrednosti, ugotovljene v skladu s prvim odstavkom tega

člena, pod pogojem, da je delovno razmerje med delojemalcem in delodajalcem do dneva izvršitve pravice oziroma odsvojitve pravice trajalo več kot eno leto ter da se za to boniteto ne uveljavlja ugodnost v skladu z 12. točko prvega odstavka 44. člena tega zakona.

(7) Nadrejena družba iz prejšnjega odstavka je družba, ki ima neposredno v lasti večinski delež glasovalnih pravic ali večinski delež v kapitalu gospodarske družbe iz prejšnjega odstavka.

(8) Za delojemalca iz šestega odstavka tega člena se šteje oseba v delovnem razmerju z gospodarsko družbo v času zagotovitve pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev. Za delojemalca iz šestega odstavka tega člena se ne šteje večinski družbenik v času zagotovitve pravice do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev v gospodarski družbi ali nadrejeni družbi, tudi če je v delovnem razmerju z gospodarsko družbo. Večinski družbenik je družbenik, ki ima posredno ali neposredno deleže, delnice ali druge pravice v gospodarski družbi ali nadrejeni družbi, na podlagi katerih ima najmanj 10 % delež glasovalnih pravic ali najmanj 10 % delež v kapitalu gospodarske družbe ali nadrejeni družbi.

45. člen

(dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, ki se ne všteva v davčno osnovo)

(1) Zavezancu, ki prejema dohodek iz delovnega razmerja s tujim delodajalcem za delo v tujini, se v davčno osnovo od tega dohodka ne všteva dohodek v višini stroška prehrane med delom in stroška prevoza na delo in z dela glede na dejansko prisotnost na delovnem mestu v tujini, pod pogoji in do višine, ki jih na podlagi drugega odstavka 44. člena tega zakona določi vlada, pri čemer se stroški prehrane med delom priznajo do višine, povečane za 80 % glede na višino, ki jo določi vlada.

(2) Če zavezanec prejme povračilo stroškov iz prvega odstavka tega člena, se ne glede na 44. člen tega zakona, v davčno osnovo iz prvega odstavka tega člena vštevajo tudi tovrstna povračila.

48. člen

(davčna osnova)

(1) Davčna osnova od dohodka iz dejavnosti je dobiček, ki se ugotovi kot razlika med prihodki in odhodki, doseženimi v zvezi z opravljanjem dejavnosti, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(2) Za ugotavljanje prihodkov in odhodkov se uporabljajo predpisi o obdavčitvi dohodkov pravnih oseb, če ni s tem zakonom drugače določeno.

(3) Zavezanec lahko pri ugotavljanju davčne osnove davčnega leta upošteva normirane odhodke v višini, določeni v 59. členu tega zakona, če priglasijo ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, in pod naslednjimi pogoji:

- če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 evrov, ali

- če v davčnem letu pred tem davčnim letom, njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 evrov in je bila pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve za polni delovni čas, neprekinjeno najmanj devet mesecev, in ni z drugimi določbami tega člena ali zakonom drugače določeno.

(4) Ne glede na tretji odstavek tega člena, lahko zavezanec, ki je na novo začel z opravljanjem dejavnosti, pri ugotavljanju davčne osnove v prvem davčnem letu in v drugem davčnem letu, če je

začel z opravljanjem dejavnosti v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega leta, priglasil upoštevanje normiranih odhodkov v višini, določeni v 59. členu tega zakona.

(5) Za posamezno kmetijsko in dopolnilno dejavnost se sme v okviru kmečkega gospodinjstva kot zavezanec prigrasiti en sam nosilec dejavnosti.

(6) Ne glede na tretji odstavek tega člena, lahko zavezanec iz drugega odstavka 47. člena tega zakona pri ugotavljanju davčne osnove naslednjega davčnega leta upošteva normirane odhodke v višini, določeni v 59. členu tega zakona, če priglasil ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek, in njegovi prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, v davčnem letu pred tem davčnim letom, ne presegajo 100.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodarstva, v skladu z zakonom, ki ureja obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje.

(7) Ne glede na šesti odstavek tega člena, lahko zavezanec, ki je na novo priglasil ugotavljanje davčne osnove po drugem odstavku 47. člena tega zakona, pri ugotavljanju davčne osnove v prvem in drugem davčnem letu, priglasil upoštevanje normiranih odhodkov v višini, določeni v 59. členu tega zakona.

(8) Za potrebe določanja višine prihodkov iz tretjega in šestega odstavka tega člena se ne šteje, da je zavezanec na novo začel opravljati dejavnost, če je v 18. mesecih pred priglasitvijo ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov:

1. ponovno začel opravljati dejavnost, če je prenehal opravljati dejavnost v šestih mesecih pred ponovnim začetkom opravljanja dejavnosti;
2. ustanovil družbo, zavod ali primerljivo osebo po tujem pravu;
3. prišlo do preoblikovanja zavezanca s prenosom dela podjetja na družbo, s pridobitvijo lastniškega deleža, ali fizično osebo, ki opravlja dejavnost, ali
4. začel opravljati dejavnost na podlagi prenosa podjetja ali dela podjetja od druge osebe.

(9) V prihodke po tretjem in šestem odstavku tega člena se štejejo:

1. v primerih iz osmega odstavka tega člena tudi:
 - prihodki zavezanca, doseženi pred prenehanjem opravljanja dejavnosti,
 - prihodki družbe, zavoda ali primerljive osebe po tujem pravu,
 - prihodki osebe, ki je prevzela del podjetja zavezanca, in
 - prihodki osebe, ki je prenesla podjetje ali del podjetja na zavezanca,doseženi v obdobju iz tretjega in šestega odstavka tega člena, pri čemer se upoštevajo prihodki iz dejavnosti, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ter
2. prihodki iz dejavnosti povezanih oseb, razen če zavezanec dokaže, da glavni ali eden od glavnih razlogov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

(10) Za del podjetja po tem členu se šteje celota sredstev in obveznosti, ki je s poslovno organizacijskega vidika sposobna samostojno poslovati.

(11) Zavezanec mora v roku, določenim z zakonom, ki ureja davčni postopek, davčni organ obvestiti o prenehanju ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Obvestilo učinkuje od začetka davčnega leta, za katero je davčni zavezanec obvestil davčni organ.

(12) Zavezanec, ki davčnemu organu predloži obvestilo iz enajstega odstavka tega člena, mora za 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 odhodkov.

(13) Zavezanec mora ugotavljati prihodke iz tretjega ali šestega odstavka tega člena tudi za vsako naslednje davčno leto, za katero želi še naprej ugotavljati davčno osnovo z upoštevanjem dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

(14) Ne glede na dvanajsti odstavek tega člena mora zavezanec, čigar povprečje prihodkov iz dejavnosti, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih predhodnih let presega 150.000 eurov, oziroma zavezanec iz šestega odstavka tega člena, čigar povprečje prihodkov dveh zaporednih predhodnih let presega 150.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva, za 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 odhodkov.

59. člen **(normirani odhodki)**

(1) Pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona se upoštevajo normirani odhodki, če je bila v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj devet mesecev, v naslednji višini:

Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih		% prihodkov		
nad	do			
	50.000	80 %		
50.000	100.000	40 %	nad	50.000
100.000		0 %	nad	100.000

(2) Če v davčnem letu, za katero se ugotavlja davčna osnova, pri zavezancu v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ni bila obvezno zavarovana na podlagi delovnega razmerja ali samozaposlitve vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj devet mesecev, se pri ugotavljanju davčne osnove zavezanca iz tretjega in četrtega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v naslednji višini:

Če znašajo prihodki iz dejavnosti, za leto, za katero se ugotavlja davčna osnova, v eurih		% prihodkov		
nad	do			
	12.500	80 %		
12.500	50.000	40 %	nad	12.500
50.000		0 %	nad	50.000

(3) Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena se za zavezance iz šestega odstavka 48. člena tega zakona upoštevajo normirani odhodki v višini 80 % prihodkov, vendar ne več kot 80.000 eurov na nosilca in na drugega člana kmečkega gospodinjstva, ki je vključen v obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje kot kmet oziroma član kmečkega gospodinjstva.

60. člen (izguba)

(1) Če je davčna osnova negativna, zavezanec izkaže izgubo.

(2) Izgubo lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove od dohodka iz dejavnosti v naslednjih letih. Pravica po tem odstavku ne preneha s preходом na ugotavljanje davčne osnove v skladu s tretjim, četrtem, šestim in sedmim odstavkom 48. člena tega zakona.

(3) Pokrivanje izgube po drugem odstavku tega člena se prizna največ v višini 50 % davčne osnove od dohodka iz dejavnosti.

(4) Pri zmanjšanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti na račun izgub iz preteklih let se davčna osnova od dohodka iz dejavnosti najprej zmanjša za izgubo starejšega datuma.

(5) Neizkoriščeni del izgube po tem členu se ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če so izpolnjeni pogoji iz četrtega in devetega odstavka 51. člena tega zakona, lahko prenese na novega zasebnika oziroma novo pravno osebo oziroma prevzemno pravno osebo. Šteje se, da je izgubo prevzel novi zasebnik oziroma nova pravna oseba oziroma prevzemna pravna oseba pod pogoji, kot bi veljali, če do prenehanja ne bi prišlo.

(6) Določbe tega člena se ne uporabljajo za zavezanca, kateremu se davčna osnova ugotavlja v skladu s tretjim, četrtem, šestim in sedmim odstavkom 48. člena tega zakona.

65.a člen (olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod)

(1) Zavezanec lahko uveljavlja znižanje davčne osnove v višini 40 % zneska, ki predstavlja vlaganja v digitalno preobrazbo in zeleni prehod v tem obdobju. Vlaganja iz tega odstavka so vlaganja v:

1. računalništvo v oblaku, umetno inteligenco in velepodatke;
2. okoljsko prijazne tehnologije, čistejši, cenejši in bolj zdrav javni in zasebni transport, razogljičenje energijskega sektorja, energetska učinkovitost stavb, uvajanje drugih standardov za klimatsko nevtralnost.

(2) Olajšava po tem členu se izključuje z olajšavama po 61. in 66.a členu tega zakona.

(3) Zavezanec ne more uveljavljati olajšave za vlaganja po prvem odstavku tega člena v delu, ki je financiran iz sredstev proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti, proračuna Republike Slovenije oziroma proračuna EU, če imajo ta sredstva naravo nepovratnih sredstev.

(4) Minister, pristojen za finance, podrobneje predpiše izvajanje tega člena in pri tem upošteva, da gre za spremembo obstoječih modelov, napredek, izboljšave, trajnostni razvoj ter podporo ukrepom na drugih področjih. Upošteva tudi strateške nacionalne in mednarodne cilje na tem področju.

98. člen (vrednost kapitala ob pridobitvi)

(1) V vrednost kapitala ob pridobitvi se vštevata nabavna vrednost kapitala in stroški, ki so določeni s tem členom.

(2) Za nabavno vrednost kapitala iz prvega odstavka tega člena se šteje v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala v času pridobitve. Če kapital ni pridobljen na podlagi pogodbe ali če

vrednost kapitala v času pridobitve ni razvidna iz pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala šteje vrednost kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili. Če je bil kapital pridobljen po 1. točki 95. člena tega zakona ali na podlagi darilne pogodbe, se za nabavno vrednost kapitala v času pridobitve šteje vrednost, od katere je bil odmerjen davek na dediščine in darila, če davek ni bil odmerjen, pa primerljiva tržna cena kapitala v času pridobitve, ki jo zavezanec dokazuje z ustreznimi dokazili.

(3) Kadar zavezanec pridobi delnice ali drug kapital na način, določen v četrtem odstavku 43. člena tega zakona, se za nabavno vrednost delnice ali drugega kapitala šteje primerljiva tržna cena delnice ali drugega kapitala na dan, ko je bila pravica izvršena oziroma na dan, ko je zavezanec pridobil delnice ali drug kapital.

(4) Kadar zavezanec pridobi delnico ali povečani delež oziroma osnovni vložek pri povečanju osnovnega kapitala iz sredstev družbe, se šteje, da je nabavna vrednost tako pridobljene delnice ali pridobljenega povečanega deleža oziroma osnovnega vložka enaka nič.

(5) Kadar zavezanec pridobi kapital s prenosom sredstev iz podjetja zavezanca v svoje gospodinjstvo ali s prenehanjem opravljanja dejavnosti, se za nabavno vrednost prenesenega sredstva šteje primerljiva tržna cena sredstva na dan prenosa oziroma na dan prenehanja opravljanja dejavnosti. Kadar zavezanec pridobi kapital iz 2. in 3. točke 93. člena tega zakona v okviru opravljanja dejavnosti iz III.3. poglavja tega zakona in se dohodki iz tega kapitala v skladu s 54. členom tega zakona izključujejo iz dohodkov iz dejavnosti, se ne glede na prvi stavek tega odstavka za nabavno vrednost takega kapitala šteje vrednost ob začetnem pripoznanju v poslovnih knjigah oziroma evidencah v skladu z računovodskimi standardi, razen če je kapital prenesen v podjetje zavezanca iz njegovega gospodinjstva; če je kapital prenesen v podjetje zavezanca iz njegovega gospodinjstva, se za nabavno vrednost kapitala šteje nabavna vrednost, določena v skladu z drugim do četrtem odstavkom tega člena.

(6) (razveljavljen)

(7) Stroški iz prvega odstavka tega člena so:

1. vrednost na nepremičnini opravljenih investicij in stroškov vzdrževanja, ki povečuje uporabno vrednost nepremičnine, če jih je plačal zavezanec;
2. znesek davka na dediščine in darila in davka na promet nepremičnin, ki ga je plačal zavezanec ob pridobitvi kapitala;
3. stroški, ki jih je plačal zavezanec v zvezi s cenitvijo pridobljene nepremičnine, ki jo je opravil pooblaščen cenilec v skladu z obstoječo metodologijo, kadar je cenitev potrebna, ker se vrednost nepremičnine ne da ugotoviti na drug način; stroški cenitve se priznajo v višini dejanskih stroškov, vendar ne več kot 188 eurov;
4. naknadna vplačila, ki jih je družbenik vplačal po ustanovitvi družbe v skladu z določili družbene pogodbe in mu pred odsvojitvijo niso bila vrnjena oziroma ni nastala obveznost njihovega vračila.

(8) Kadar je družbeniku vrnjeno obvezno naknadno vplačilo, ki ga sam ni vplačal in je pravico do njegovega vračila pridobil s pridobitvijo deleža, tako vrnjeno naknadno vplačilo zmanjša nabavno vrednost pridobljenega deleža v višini vplačane vrednosti takega naknadnega vplačila, vendar znesek zmanjšanja ne more preseči nabavne vrednosti.

(9) Nabavna vrednost in stroški v tuji valuti iz prvega odstavka tega člena se preračunajo v eure po tečaju, ki ga objavlja Banka Slovenije. Preračun se opravi po tečaju, ki velja na dan pridobitve kapitala oziroma na dan nastanka stroškov.

(posebna olajšava)

(1) Rezidentom, ki vzdržujejo družinske člane, se prizna zmanjšanje letne davčne osnove, ki znaša:

1. za prvega vzdrževanega otroka 2.066 eurov letno, ali
2. za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo 7.486 eurov letno;
3. za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana 2.066 eurov letno.

(2) Za vsakega nadaljnjega vzdrževanega otroka se olajšava iz 1. in 2. točke prvega odstavka tega člena poveča, in sicer:

1. za drugega vzdrževanega otroka za 180 eurov,
2. za tretjega vzdrževanega otroka za 1.680 eurov,
3. za četrtega vzdrževanega otroka za 3.180 eurov,
4. za petega vzdrževanega otroka za 4.680 eurov,
5. za šestega in vse nadaljnje vzdrževane otroke za 1.500 eurov glede na višino olajšave za predhodnega vzdrževanega otroka.

(3) Za otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo iz 2. točke prvega odstavka tega člena se šteje otrok, ki:

1. ima pravico do dodatka za nego otroka v skladu z zakonom o starševskem varstvu in družinskih prejemkih,
2. ima pravico do dodatka za pomoč in postrežbo v skladu z zakonom o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ali
3. ima status invalida v skladu z zakonom o socialnem vključevanju invalidov.

(4) Olajšava, določena v 2. točki prvega odstavka tega člena, se prizna za otroka do dopolnjenega 18. leta starosti, za starejšega otroka pa, če neprekinjeno ali s prekinitvijo do enega leta nadaljuje šolanje na srednji, višji ali visoki stopnji, vendar največ do dopolnjenega 26. leta starosti. Olajšava se prizna tudi za otroka po tej starosti, če traja njegovo šolanje na visoki stopnji pet ali šest let, ali če otrok zaradi daljše bolezni ali poškodbe ni končal šolanja v predpisanem roku. Priznavanje olajšave se v navedenih primerih podaljša za toliko časa, kolikor se je šolanje zaradi navedenih razlogov podaljšalo.

(5) Ne glede na četrti odstavek tega člena se olajšava, določena v 2. točki prvega odstavka tega člena, za otroka, ki ima status invalida v skladu z zakonom o socialnem vključevanju invalidov, prizna ne glede na njegovo starost.

(6) Olajšava, določena v 1. točki prvega odstavka tega člena, se ne priznava zavezancu, katerega otrok je v rejništvu, razen če dokaže, da tudi v tem času materialno skrbi za otroka. V tem primeru se olajšava prizna za dobo, za katero center za socialno delo v skladu z zakonom, ki ureja starševsko varstvo in družinske prejemke, prizna pravico do otroškega dodatka.

(7) Olajšava, določena v 2. točki prvega odstavka tega člena, se ne prizna zavezancu, katerega otrok je zaradi zdravljenja, usposabljanja, vzgoje ali šolanja v zavodu, v katerem ima celodnevno brezplačno oskrbo, ali v rejništvu, razen če dokaže, da tudi v tem času materialno skrbi za otroka. V primeru, da ima zavezanec pravico do dodatka za nego otroka, se olajšava prizna za dobo, za katero mu center za socialno delo v skladu z zakonom, ki ureja starševsko varstvo in družinske prejemke, prizna pravico do dodatka za nego otroka.

(8) Za uveljavljanje posebne olajšave iz 2. točke prvega odstavka tega člena se uporablja odločba centra za socialno delo o priznanju dodatka za nego otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo v skladu z zakonom, ki ureja starševsko varstvo in družinske prejemke, odločba Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije o priznanju dodatka za pomoč in postrežbo v skladu z zakonom

o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ali odločba centra za socialno delo o pridobitvi statusa invalida v skladu z zakonom o socialnem vključevanju invalidov.

(9) Če zavezanec ni vse leto vzdrževal družinskega člana, se za priznanje olajšave upošteva le čas, ko je zavezanec takega člana dejansko preživeljal.

(10) Za istega vzdrževanega družinskega člana se v davčnem letu prizna posebna olajšava samo enemu zavezancu, drugemu pa le morebitna razlika do celotne višine olajšave.

(11) Če se zavezanci ne morejo sporazumeti, kdo izmed njih bo uveljavljal posebno olajšavo za istega vzdrževanega družinskega člana, se prizna vsakemu zavezancu sorazmerni del olajšave.

(12) Za otroka, za katerega zavezanec na podlagi sodne odločbe, sporazuma ali dogovora o preživljanju, sklenjenega po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih, prispeva za njegovo preživljanje, lahko zavezanec uveljavlja posebno olajšavo. Če je prispevek zavezanca manjši od njemu pripadajočega dela posebne olajšave ali če zavezanec ne prispeva za preživljanje otroka, se razlika do njemu pripadajočega dela ali celotni del njemu pripadajoče posebne olajšave prizna staršu, kateremu je otrok zaupan.

116. člen **(olajšave za rezidente držav članic EU oziroma EGP)**

Fizična oseba, ki je rezident države članice EU oziroma EGP, ki ni Slovenija, in v Sloveniji dosega dohodke iz zaposlitve, dohodke iz dejavnosti, razen dohodkov iz dejavnosti, če se davčna osnova od teh dohodkov ugotavlja na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov, dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti in prenosa premoženjske pravice ter druge dohodke, lahko uveljavlja olajšave, določene v 111., 112., 113., 114. in 117. členu tega zakona, če z dokazili dokaže, da znašajo navedeni dohodki, doseženi v Sloveniji, najmanj 90% njenega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu, in če dokaže, da so v državi njenega rezidentstva dohodki, doseženi v Sloveniji, izvzeti iz obdavčitve ali so neobdavčeni.

120. člen **(povprečenje)**

(1) Ne glede na drugi odstavek 119. člena tega zakona, se zavezancu, ki je prejel dohodek iz delovnega razmerja na podlagi sodne odločbe za preteklo leto ali več preteklih let (v nadaljnjem besedilu tega odstavka: dohodek iz preteklih let), dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodek iz preteklih let – po posebej izračunani povprečni individualni stopnji zavezanca (v nadaljnjem besedilu: povprečna stopnja). Povprečna stopnja se izračuna ob upoštevanju stopenj dohodnine iz 122. člena tega zakona in letne davčne osnove iz 109. člena tega zakona, ki se zmanjša za 80% davčne osnove od dohodka iz preteklih let ter za zneske olajšav iz 111. člena, prvega in osmega odstavka 112. člena, 113. člena, prvega in drugega odstavka 114. člena in 117. člena tega zakona.

(2) Ne glede na drugi odstavek 119. člena tega zakona, se zavezancu, ki je dosegel dohodek iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona in ugotavlja davčno osnovo od tega dohodka na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, dohodnina odmeri od neto letne davčne osnove – ki vključuje tudi dohodke iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena – po posebej izračunani povprečni stopnji. Povprečna stopnja se izračuna ob upoštevanju stopenj dohodnine iz 122. člena tega zakona in letne davčne osnove iz 109. člena tega zakona, v katero se vštevata le sorazmerni del davčne osnove, vključno s povečanji in zmanjšanimi ter davčnimi olajšavami, od dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena tega zakona na člana kmečkega gospodinjstva, ki je obvezno

pokojninsko in invalidsko zavarovan iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti, ter zmanjša za zneske olajšav iz 111. člena, prvega in osmega odstavka 112. člena, 113. člena, prvega in drugega odstavka 114. člena in 117. člena tega zakona. Sorazmerni del dohodka iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena se ugotovi tako, da se ta dohodek razdeli na toliko delov, kolikor je članov kmečkega gospodinjstva zavezanca, ki so obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovani iz naslova kmetijske in dopolnilne dejavnosti.

(3) (črtan)

127. člen **(akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve)**

(1) Akontacija dohodnine od dohodka iz zaposlitve se izračuna in plača od dohodka iz zaposlitve od davčne osnove iz 41. do 45.a člena tega zakona.

(2) Od dohodka iz delovnega razmerja, doseženega pri delodajalcu, pri katerem zavezanec dosega pretežni del dohodka iz delovnega razmerja (v nadaljnjem besedilu: glavni delodajalec), se akontacija dohodnine izračuna tako, da se za posamezni dohodek uporabijo stopnje dohodnine in lestvica iz 122. člena tega zakona, preračunana na 1/12 leta. Delodajalec, ki je plačnik davka, pozove zavezanca k opredelitvi o statusu po tem odstavku oziroma po šestem odstavku tega člena. Zavezanec delodajalca iz prejšnjega stavka obvešča o spremembi njegovega statusa po tem odstavku oziroma po šestem odstavku tega člena.

(3) Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, se upošteva 1/12 zneska olajšave iz prvega odstavka 111. člena, prvega in osmega odstavka 112. člena in iz 114. člena tega zakona. Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, se upošteva tudi 1/12 zneska olajšave, ugotovljenega z uporabo enačbe iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona ob upoštevanju dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, preračunanega na letno raven, če ta dohodek ne presega 1/12 dohodka iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona. Če zavezanec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz drugega odstavka tega člena, ki ga izplača glavni delodajalec, upošteva olajšava iz tretjega odstavka 111. člena tega zakona, o tem obvesti glavnega delodajalca.

(4) Če se dohodek iz delovnega razmerja, ki se nanaša na mesečno obdobje, izplača v več delih, se ob izplačilu zadnjega dela dohodka iz delovnega razmerja ugotovi višina mesečnega dohodka iz delovnega razmerja in izvrši izračun akontacije dohodnine ter poračun že plačane akontacije dohodnine od posameznih delov dohodka iz delovnega razmerja.

(5) Če se dohodek iz zaposlitve, ki se všteva v davčno osnovo, izplača za več mesecev skupaj, se akontacija dohodnine izračuna od celotnega izplačila navedenega dohodka, po povprečni stopnji dohodnine od enomesečnega dohodka. Za ugotovitev povprečne stopnje dohodnine od enomesečnega dohodka, se prejeti dohodek, ki se nanaša na več mesecev, razdeli na toliko enakih delov, na kolikor mesecev se nanaša, vendar ne več kot na 12 mesecev.

(6) Če delodajalec ni glavni delodajalec zaposlenega, se akontacijo dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja izračuna po stopnji 25% od davčne osnove iz prvega odstavka tega člena in brez upoštevanja olajšav po tretjem odstavku tega člena.

(7) Ne glede na drugi in tretji odstavek tega člena se izračun akontacije dohodnine od nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja, ki ga prejema delovni invalid, od polovice oziroma sorazmernega dela pokojnine uživalcu pokojnine, ki začne ponovno delati oziroma opravljati

dejavnost, od delne pokojnine in od dela pokojnine, ki jo v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, za mesečno obdobje izplačuje Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, opravi v skladu s šestim odstavkom tega člena, če prejemnik navedenega dohodka hkrati prejema tudi plačo ali nadomestilo plače.

(8) Ne glede na sedmi odstavek tega člena se lahko akontacija dohodnine od nadomestila iz obveznega invalidskega zavarovanja, ki ga prejema delovni invalid, od polovice oziroma sorazmernega dela pokojnine uživalcu pokojnine, ki začne ponovno delati oziroma opravljati dejavnost, od delne pokojnine in od dela pokojnine, ki jo prejema upravičenec po predpisih, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, izračuna in plača po znižani stopnji, vendar ne nižji od 16%. Za znižano stopnjo akontacije dohodnine se odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka, če oceni, da bo akontacija dohodnine previsoka glede na pričakovano dohodnino na letni ravni.

(9) Ne glede na šesti odstavek tega člena se lahko akontacija dohodnine od pokojninske rente, kot je odmerjena v skladu z zakonom, ki ureja pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz naslova prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja in od primerljive pokojninske rente, ki je prejeta iz tujine, izračuna in plača po znižani stopnji, vendar ne nižji od 16%. Za znižano stopnjo akontacije dohodnine se odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka, če oceni, da bo akontacija dohodnine previsoka glede na pričakovano dohodnino na letni ravni.

(10) Akontacija dohodnine od dohodka iz drugega pogodbenega razmerja se izračuna in plača od davčne osnove iz četrtega in petega odstavka 41. člena tega zakona po stopnji 25%.

(11) Ne glede na deseti odstavek tega člena se akontacija dohodnine od dohodka verskega delavca ne plača, če se izračunava od dohodka, ki je enak znesku, ki zagotavlja socialno varnost v Sloveniji.

(12) Ne glede na deseti odstavek tega člena, se akontacija dohodnine od dohodka rezidenta, ki glede starosti in statusa izpolnjuje pogoje za priznanje olajšave iz tretjega odstavka 113. člena tega zakona, za opravljeno začasno ali občasno delo na podlagi napotnice pooblaščenice organizacije ali Zavoda Republike Slovenije za zaposlovanje, ki opravlja dejavnost posredovanja dela dijakom in študentom, v skladu s predpisi s področja zaposlovanja, ne izračuna in ne plača, če posamezen dohodek ne presega 400 eurov.

(13) Če se regres za letni dopust oziroma plačilo za poslovno uspešnost izplačuje v več delih oziroma večkrat v davčnem letu, se ob izplačilu naslednjega oziroma zadnjega dela regresa oziroma plačila za poslovno uspešnost ugotovi celotna višina regresa za letni dopust, ki se všteva v davčno osnovo, in izvrši morebitni izračun akontacije dohodnine ter morebitni poračun že plačane akontacije dohodnine od posameznih delov regresa za letni dopust oziroma plačil za poslovno uspešnost v davčnem letu.

(14) Če zavezanec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz delovnega razmerja, upošteva izvzem iz davčne osnove po 12. oziroma 13. točki prvega odstavka 44. člena tega zakona, o tem obvesti delodajalca.

(15) Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodkov, od katerih se prizna zmanjšanje dohodnine v skladu s tretjim do šestim odstavkom 112. člena tega zakona, se ne glede na drugi, tretji in šesti odstavek tega člena upošteva olajšava iz tretjega do šestega odstavka 112. člena tega zakona.

(16) Akontacija dohodnine od dohodka, od katerega se prizna zmanjšanje dohodnine v skladu s tretjim in šestim odstavkom 112. člena tega zakona, ki ga izplačuje delodajalec, ki ni glavni delodajalec, se rezidentu lahko izračuna in plača po zvišani ali znižani stopnji oziroma se ne izračuna

in ne plača, če se o tem odloči zavezanec sam, o čemer mora obvestiti davčni organ in izplačevalca dohodka, če oceni, da akontacija dohodnine ni ustrezna glede na pričakovano dohodnino na letni ravni, pri čemer se smiselno upošteva določba 286. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US in 203/20 – ZIUPOPĐVE; v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2).