

**ZAKON  
O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**

**I. UVOD**

**1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM PREDLOGA ZAKONA**

Veljavni Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2), ki se uporablja od 1. januarja 2007, je bil sprejet v okviru davčne reforme 2006. Cilj davčne reforme je bil zagotoviti obdavčitev, ki bo davčnim zavezancem omogočala pregledno in konkurenčno davčno okolje za poslovanje. V ZDDPO-2 so prenesene tri temeljne direktive EU s področja obdavčitve dohodkov pravnih oseb, to so direktiva o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, direktiva o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic ter direktiva o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic. V letu 2018 je bila v ZDDPO-2 delno prenesena tudi Direktiva Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (v nadaljnjem besedilu: Direktiva 2016/1164/EU), in sicer splošno pravilo o preprečevanju zlorab in pravila o nadzorovanih tujih družbah.

1. Delni prenos direktive o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom

Ključni dejavnik suverenosti držav je določanje davčnih politik, pri tem pa interakcija davčnih pravil različnih držav lahko povzroči neobdavčenje, nezadostno obdavčenje ali dvojno obdavčenje dohodkov. Navedene neskladnosti v ureditvah dopuščajo agresivno davčno načrtovanje, ki se odraža v zmanjševanju davčnih osnov in prenosih dobička v davčno bolj ugodne države. V preteklosti so bili sprejeti številni ukrepi za odpravo dvojnega obdavčenja, na primer oprostitve obdavčitve obresti, licenčnin in dividend na viru, z upoštevanjem, da bodo obdavčene pri prejemniku, in za odpravljanje ekonomskega dvojnega obdavčenja preko izvzema dividend, ki so bile obdavčene že pri izplačevalcu kot dobiček, iz osnove prejemnika.

K zaježitvi agresivnega davčnega načrtovanja so pristopile tudi mednarodne organizacije. Tako je bil leta 2015 sprejet projekt OECD/G20 za reševanje problematike zmanjševanja davčne osnove in prenosa dobička, poznan kot BEPS (angl. Base erosion and profit shifting; v nadaljnjem besedilu: BEPS). Projekt BEPS vsebuje poročila o 15-ih ukrepih, ki naslavlajo vrzeli in neskladja v davčnih pravilih, ki omogočajo umetno preusmerjanje dobičkov na lokacije z nizko ali ničelno obdavčitvijo, kjer je malo ali sploh ni nobene gospodarske aktivnosti, in imajo za posledico manjše ali ničelno plačilo skupnega korporacijskega davka. Cilj projekta je obdavčitev dobičkov tam, kjer se opravlja gospodarska dejavnost, ki jih ustvarja. Za to so potrebne uskladitve nacionalnih predpisov, ki vplivajo na čezmejne dejavnosti, okrepitev vsebinskih pogojev v obstoječih mednarodnih standardih in izboljšanje preglednosti. Pomembna pa je tudi gotovost za tista podjetja, ki se ne poslužujejo agresivnega davčnega načrtovanja. V okviru projekta so bili za učinkovitost rezultatov posebej poudarjeni vključenost čim večjega števila držav, dosledna implementacija in spremljanje napredka. Slovenija je podprla projekt BEPS in prepoznava njegov strokovni in politični pomen ter tudi obsežnost in zahtevnost. Od 15-ih ukrepov projekta BEPS le štirje ukrepi pomenijo t. i. minimalni standard, to je obvezo držav za njihovo implementacijo. Ukrepi so nadgradnja okrepljenim administrativnim ukrepom na področju izmenjave informacij v boju proti davčnemu izogibanju in zlorabam.

Na ravni EU je Evropska komisija junija 2015 predstavila akcijski načrt za pravično in učinkovito obdavčenje dohodkov pravnih oseb v EU, s cilji zaježitve davčnih zlorab, zagotovitve trajnih

prihodkov in podpore boljšemu poslovnemu okolju na notranjem trgu. Razlike med sistemi obdavčitve držav članic EU in razlike v primerjavi s sistemi obdavčitve v tretjih državah povzročajo, da se dobički, ki so v EU neobdavčeni, prenesejo izven EU. To negativno vpliva na prihodke od davkov v državah članicah, ima pa tudi druge negativne posledice na notranjem trgu. Svet EU je v svojih sklepih decembra 2015 pozdravil poročila o ukrepih v okviru projekta BEPS in podprl izvajanje teh ukrepov na ravni EU. Posledično so bila z Direktivo 2016/1164/EU, vključno z njeno spremembo v letu 2017, določena pravila za zavezance za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah. Navedena pravila se uporabljajo tudi za poslovne enote tistih zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, ki se nahajajo v drugi državi članici ali drugih državah članicah, ter tudi za poslovne enote oseb, ki so za davčne namene rezidenti v tretji državi, če se njihove poslovne enote nahajajo v eni ali več državah članicah. Direktiva 2016/1164/EU določa pravila za omejitev priznavanja odhodkov za obresti, izstopno obdavčitev, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in pravila za obravnavo hibridnih neskladij. Cilj pravil je preprečevanje zmanjševanja davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanje dobička z notranjega trga. Če uporaba navedenih pravil povzroča dvojno obdavčitev, je treba zavezancem zagotoviti njeno odpravljanje z odbitkom od davka za davek, plačan v drugi državi članici ali tretji državi. Namen pravil je torej tudi izogibanje ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev.

Direktiva 2016/1164/EU določa pravila za izstopno obdavčitev. Namen določb je zagotoviti, da v primeru, ko davčni zavezanec prenese sredstva ali svoje davčno rezidentstvo iz države, ta država obdavči ekonomsko vrednost morebitnega kapitalskega dobička, ustvarjenega na njenem ozemlju, tudi če ta dobiček v času izstopa še ni bil realiziran. Upošteva se tržna vrednost prenesenih sredstev v času izstopa sredstev, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu, zmanjšana za njihovo davčno vrednost. Izstopni davek se obračuna, kadar davčni zavezanec čezmejno prenese sredstva s svojega sedeža na svojo poslovno enoto ali obratno, kadar čezmejno prenese sredstva s svoje poslovne enote na drugo poslovno enoto, kadar čezmejno prenese svoje davčno rezidentstvo ali poslovanje poslovne enote. Izstopni davek se ne obračuna, če gre za prenose sredstev med matično družbo in njenimi hčerinskimi družbami. Izstopni davek se tudi ne obračuna, če je prenos sredstev začasen in se bodo sredstva vrnila v državo članico prenosnika v roku 12 mesecev ter se prenos opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti ali če gre za posle financiranja vrednostnih papirjev ali sredstva, ki so dana kot zavarovanje s premoženjem. Davčnemu zavezancu se pod določenimi pogoji prizna pravica do odloga plačila davka.

Direktiva 2016/1164/EU določa pravila za odpravljanje oziroma nevtralizacijo učinkov hibridnih neskladij tako med državami članicami kot tudi s tretjimi državami, ki nastanejo zaradi vzajemnega delovanja različnih pravnih sistemov. Hibridna neskladja nastanejo zaradi plačil ali domnevnih plačil med davčnim zavezancem in povezanimi osebami ali v okviru strukturiranih ureditev med osebami v različnih državah. Hibridna neskladja so posledica razlik v pravni opredelitvi plačil, finančnih instrumentov in oseb ter posledica neupoštevanih poslovnih enot. Privedejo do različne razporeditve plačil, uvoženih neskladij, obratnih hibridnih neskladij, hibridnih prenosov oziroma neskladij glede davčnega rezidentstva. Posledice hibridnih neskladij so dvojni odbitek, odbitek dohodka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo v drugi državi ali neobdavčitev dohodka v eni državi brez njegove vključitve v davčno osnovo v drugi državi. Direktiva 2016/1164/EU določa pravila, v skladu s katerimi država članica bodisi zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub bodisi od davčnega zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek. Ne glede na navedeno pa se kot hibridno neskladje ne obravnavajo nekatere situacije, če je prejemnik plačila oproščen davka po zakonodaji države prejemnika plačila. Morebitne prilagoditve načeloma tudi ne bi smele vplivati na porazdelitev pravic do obdavčevanja med državami, kot je določeno v mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka.

ZDDPO-2 že določa nekatera pravila za preprečevanje navedenih zlorab oziroma za preprečevanje praks agresivnega davčnega načrtovanja. To so na primer pravila za transferne cene, za preprečevanje preusmerjanja dohodkov v države, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna

stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5 %, pravila o nadzorovanih tujih družbah in splošno pravilo o preprečevanju zlorab na podlagi nepristnih shem. S prenosom sprememb direktive, ki ureja matične in odvisne družbe, v ZDDPO-2 leta 2015 so se z minimalnim pravilom o preprečevanju zlorab, ki je preneseno v 24. in 70. člen ZDDPO-2, in določilom glede obravnave kritičnih (t. i. hibridnih) posojil zaprle določene vrzeli le v obsegu navedene direktive, torej le na področju davčne obravnave razdelitve dobička s strani odvisnih družb in vključevanja razdeljenih dobičkov pri matičnih družbah.

## 2. Amortizacija pri poslovnih najemih

Dne 9. 11. 2017 je bila v Uradnem listu EU objavljena Uredba Komisije (EU) 2017/1986 z dne 31. oktobra 2017 o spremembi Uredbe (ES) št. 1126/2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z Mednarodnim standardom računovodskega poročanja 16. Na podlagi novih določb MSRP 16 – *Najemi* se bistveno spreminja računovodsko izkazovanje in vrednotenje najemov, in sicer predvsem pri najemnikih v okviru poslovnega najema. Spremembam MSRP sledijo tudi spremembe Slovenskih računovodskih standardov 2016 (Uradni list RS, št. 95/15). Nova pravila se tako po MSRP kot po SRS uporabljajo od 1. 1. 2019 dalje.

Cilj novih določb računovodskih standardov je bil zagotoviti informacije za uporabnike računovodskih izkazov, ki transparentno predstavljajo učinke najemov. Pričakuje se, da se bo izboljšala primerljivost računovodskih izkazov podjetji, ki sredstva najemajo, z računovodskimi izkazi podjetji, ki si za nakupe sredstev vire izposojajo. Namen sprememb je torej boljši prikaz dejanskih posledic ekonomskih transakcij ter zagotovitev potrebne preglednosti v zvezi s sredstvi in obveznostmi, povezanimi z najemi. Standardi določajo, da pogodba vsebuje najem, če se z njo prenaša pravica do obvladovanja uporabe določenega sredstva za določeno obdobje v zameno za nadomestilo. Določajo tudi izjeme od obvezne uporabe standarda, in sicer za kratkoročne najeme (do 12 mesecev) ter za najeme sredstev malih vrednosti. V SRS 2016 je dodatno določena še opsijska uporaba novih določb SRS glede poslovnih najemov za mikro in majhne družbe ter izjema glede poslovnih najemov za osnovna sredstva gospodarske infrastrukture za opravljanje dejavnosti gospodarskih javnih služb. Iz statističnih podatkov Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES) o poslovanju družb glede na velikost in izbrano računovodsko podlago (SRS/MSRP) za leto 2018 izhaja, da bo moralo nova računovodska pravila glede najemov obvezno uporabljati 1.596 družb od 66.749 družb oziroma 2,4 % vseh družb. Od tega je bilo v letu 2018 419 velikih družb, 1.037 srednjih družb in 140 majhnih in mikro družb, ki prostovoljno uporabljajo MSRP. Te družbe skupaj predstavljajo 1,5 % vseh zavezancev za DDPO.

Novi standardi ohranjajo vsebinsko ločnico med poslovnim in finančnim najemom, prinašajo pa pomembno spremembo načina obračunavanja najemov in zahtevajo, da morajo biti vsi najemi, kot jih določajo novi standardi, izkazani v bilanci stanja najemnika kot sredstva (pravica do uporabe sredstva) in obveznosti. Po novem bodo torej tudi določeni poslovni najemi izkazani v bilancah stanja najemnikov, kar bo pomembno vplivalo na računovodske izkaze najemnikov, ki imajo veliko poslovnih najemov, ter posledično na izračune nekaterih kazalnikov (npr. EBITDA, razmerje dolg/kapital).

Ena od bistvenih novosti je določba, da se sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, pri najemniku v poslovnem najemu amortizira od datuma začetka najema do konca njegove dobe koristnosti oziroma do konca trajanja najema, če je krajše od dobe koristnosti sredstva.

Na podlagi določb 12. člena ZDDPO-2 je osnova za davek dobiček, ki je presežek prihodkov nad odhodki, ugotovljenimi v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi. Na podlagi določb 33. člena ZDDPO-2 se amortizacija osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin kot odhodek prizna v obračunanem

znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter taksativno naštetih najvišjih letnih amortizacijskih stopenj za posamezne vrste sredstev. V 33. členu ZDDPO-2 ni določenih posebnosti za sredstva, vzeta v finančni ali poslovni najem. Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu z navedenimi pravili, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja sredstva.

### 3. Razbremenitev dela in ukrepi za nadomestitev izpada javno finančnih prihodkov

Predlog zakona je del paketa predlogov sprememb na davčnem področju, ki bodo prinesli pomembne izboljšave v razbremenitvi dela. Temeljni razlog za predlagane spremembe je davčna razbremenitev dohodkov iz dela, temelječa na prestrukturiranju davčnih bremen med dohodki iz dela na eni strani in dohodki iz kapitala fizičnih oseb ter dohodki pravnih oseb na drugi strani. Z navedenimi ukrepi se bo okrepila konkurenčnost poslovnega okolja, kar vpliva na vzdržno gospodarsko rast in povečanje globalne konkurenčnosti Slovenije. Sestavni del ukrepov za prestrukturiranje so torej tudi ukrepi na področju davka od dohodkov pravnih oseb, kjer se za nadomestitev izpada finančnih učinkov zaradi razbremenitve dohodkov iz dela predlaga omejitev zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube in zvišanje davčne stopnje.

Splošne omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube trenutna ureditev ne določa. Glavne davčne olajšave, ki jih zavezanci lahko uveljavljajo, so olajšave za investiranje, za vlaganja v raziskave in razvoj in za zaposlovanje. Te olajšave so določene z zakonom, za njihovo pripoznanje mora zavezanec izpolnjevati vsebinske pogoje. Uveljavljanje navedenih olajšav dejansko pomeni, da zavezanec na določenem kraju opravlja dejavnost, za katero ima na voljo opremo in sredstva ter zaposluje osebe.

Davčna stopnja se je z davčno reformo v času pred globalno finančno krizo postopno zniževala s 25 % v letu 2006 na 23 % v letu 2007, 22 % v letu 2008, 21 % v letu 2009 in 20 % v letu 2010. Nato je bila davčna stopnja dodatno znižana v letu 2012 na 18 % in v letu 2013 na 17 %, leta 2017 pa zvišana na 19 %.

Po podatkih iz obračunov davka od dohodkov pravnih oseb, ki so jih zavezanci predložili Finančni upravi Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS) v letu 2017, je bilo za to leto skupaj 105.832 zavezancev. Od teh je 104.619 zavezancev ugotavljalo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, 1.213 zavezancev pa na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov.

Skupna davčna osnova zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb je znašala 5,7 mlrd evrov, zavezanci pa so z zmanjšanjem davčne osnove in davčnimi olajšavami ta znesek zmanjšali za 1,8 mlrd evrov, pri čemer je 6.912 zavezancev uveljavljalo davčne olajšave v višini celotne davčne osnove oziroma je bila stopnja dejanskega davčnega bremena (efektivna davčna stopnja<sup>1</sup>) teh zavezancev 0 %, 3.134 zavezancev pa je imelo efektivno davčno stopnjo med 0 in 7 %. Ob upoštevanju veljavne nominalne davčne stopnje za vseh 54.512 zavezancev z dobičkom je skupni davek znašal okrog 752 mio evrov.

Izmed 54.512 zavezancev jih je 44.466 imelo efektivno davčno stopnjo višjo od 7 %, medtem ko je med preostalimi 10.046 zavezanci večina (6.912 oz. 69 %) imela efektivno davčno stopnjo enako nič. To pomeni, da po zmanjšanju davčne osnove zaradi pokrivanja izgube iz preteklih let in uveljavljanja olajšav (zmanjšali so jo v višini 482 mio evrov) ter apliciranju davčne stopnje niso imeli davčne obveznosti. Največji delež zmanjšanja davčne osnove je pri teh zavezancih predstavljala investicijska

---

<sup>1</sup> Efektivna davčna stopnja je v tem primeru definirana kot razmerje med davkom in davčno osnovo pred uveljavljanjem olajšav in zniževanjem davčne osnove zaradi pokrivanja izgub iz preteklih let.

olajšava, to je 59 %.

Iz primerjave s podatki iz preteklih let je razvidno, da je dobra tretjina zavezancev, ki so v letu 2017 ustvarili dobiček in imeli efektivno davčno stopnjo pod 7 %, tudi v letih 2016 in 2015 ustvarjala dobiček in imela efektivno davčno stopnjo pod 7 %. To nakazuje na to, da gre za zavezance, ki imajo vsako leto dovolj visoko zmanjšanje davčne osnove, da lahko efektivno davčno stopnjo pomembno znižajo. Iz tega sledi, da trenutna ureditev določenim zavezancem omogoča nizko efektivno davčno stopnjo skozi daljše obdobje, medtem ko drugi zavezanci zaradi narave njihovega poslovanja (predvsem manj investicij v osnovna sredstva) niso deležni davčnih ugodnosti.

## **2. CILJI, NAČELA IN POGLAVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA**

### **2.1 Cilji**

Cilji predloga zakona je zajezi prakse izogibanja davkom, ki vplivajo na davčno osnovo v posamezni državi in na delovanje notranjega trga, s pravili, ki so hkrati skupna pravila. Cilj je tudi zaščita proračunskih prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Navedeni cilji so skladni z nameni in cilji Direktive 2016/1164/EU, ki določajo, da je treba sprejeti takšna pravila, da se okrepi povprečna raven zaščite pred agresivnim davčnim načrtovanjem na notranjem trgu. Za zagotovitev slednjega je potrebno na ravni EU usklajeno ukrepanje, da se izboljša delovanje notranjega trga in kar najbolj povečajo pozitivni učinki pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička. Poleg tega lahko samo skupen okvir prepreči razdrobljenost trga ter odpravi obstoječa neskladja in izkrivljanje trga.

Cilj predloga zakona je približati priznavanje odhodkov za davčne namene v posameznih davčnih obdobjih dejanskim najemninam v tem obdobju ter omogočiti uporabo nove ureditve od 1. 1. 2019 dalje, to je od začetka uporabe novih računovodskih pravil dalje.

Cilji predloga zakona so usmerjeni tudi k nadomestitvi izpada finančnih učinkov zaradi razbremenitve dohodkov iz dela in k zagotavljanju stabilnih in predvidljivih javnofinančnih prihodkov. Učinke omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube in višje nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb se tako želi usmeriti na področje, kjer bi glede na trenutno davčno strukturo po oceni prinašali večje učinke na gospodarsko rast in konkurenčnost poslovnega okolja. Poleg tega je cilj predloga zakona enakomerna obdavčitev zavezancev s približno enakimi dohodki/dobički, še posebej v primeru zavezancev iz različnih gospodarskih panog. V primeru panog, ki so visoko kapitalsko intenzivne (npr. predelovalne dejavnosti), namreč lahko zavezanci zaradi možnosti uveljavljanja investicijske olajšave bolj znižujejo dejansko davčno breme, kot to velja za gospodarske panoge, ki so bolj delovno intenzivne (npr. storitvene dejavnosti). Poleg tega gre za ukrep, ki bi v prihodnje lahko dopolnjeval rešitve na svetovni ravni, ki gredo v smeri, da bi multinacionalnim družbam omejili možnosti izogibanja davkom in jim naložili vsaj nek »globalni« minimalni davek.

### **2.2 Načela**

Predlog zakona ne odstopa od temeljnih načel, na katerih temelji osnovni zakon. Načeli pravičnosti in učinkovitega obdavčenja se zasledujeta z določbami, ki zagotavljajo plačila davka tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost, ki preprečujejo neobdavčenje oziroma odpravljajo dvojno obdavčenje in ki obdavčenje približujejo dejanskim ekonomskim učinkom. Predlog zakona upošteva tudi načelo zaščite virov javnih financ.

## 2.3 Poglavitne rešitve

### 1. Delni prenos direktive o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom

S predlogom zakona se v slovenski pravni red prenašata dva instituta iz Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga. Gre za instituta, ki ju je potrebno prenesti do 31. 12. 2019 in se nanašata na implementacijo izstopne obdavčitve in pravil v zvezi s hibridnimi neskladji.

Predlog zakona za primere, ko davčni zavezanec prenese sredstva ali svoje davčno rezidentstvo iz Slovenije, določa obdavčitev ekonomske vrednosti morebitnega kapitalskega dobička, ustvarjenega v Sloveniji, tudi če ta dobiček v času izstopa še ni bil realiziran. Pod določenimi pogoji določa pravico do odloga plačila davka, in sicer v največ petih enakih letnih obrokih.

S predlogom zakona se določajo pravila za odpravljanje oziroma nevtralizacijo učinkov hibridnih neskladij tako med državami članicami kot tudi s tretjimi državami, ki nastanejo zaradi vzajemnega delovanja različnih pravnih sistemov. V skladu z novimi pravili se zavezancu bodisi zavrne odbitek plačila, odhodkov ali izgub bodisi se od zavezanca zahteva, da plačilo vključi v svoj obdavčljivi dohodek.

### 2. Amortizacija pri poslovnih najemih

Poslovni najem je v računovodskih pravilih opredeljen kot najem, pri katerem se na najemnika ne prenesejo vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom sredstva, ki je predmet najema. Trajanje najema se praviloma ne ujema z večjim delom dobe gospodarne uporabe sredstva, saj je v praksi praviloma krajše. Zaradi navedenega se sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, pri najemniku v poslovnem najemu amortizira od datuma začetka najema do konca njegove dobe koristnosti oziroma do konca trajanja najema, če je krajše od dobe koristnosti sredstva. Dejanska amortizacijska doba teh sredstev torej praviloma odstopa od povprečnih dob gospodarne uporabe teh sredstev, na podlagi katerih so določene najvišje letne amortizacijske stopnje v 33. členu ZDDPO-2. S spremembo računovodskih pravil se sama vsebina poslovnih najemov ni spremenila, spremenilo pa se je evidentiranje odhodkov iz tega naslova. Glede na navedeno se ZDDPO-2 dopolnjuje z določbo, ki bo približala priznavanje odhodkov za davčne namene v posameznih davčnih obdobjih dejanskim najemninam v tem obdobju. Za sredstva, vzeta v poslovni najem, se bo za izračun najvišje letne amortizacijske stopnje uporabila dejanska amortizacijska doba sredstva, ki predstavlja pravico do uporabe sredstva v poslovnem najemu. Dopolnjena določba zakona se bo uporabljala od 1. 1. 2019 dalje, torej od začetka uporabe novih računovodskih pravil.

### 3. Razbremenitev dela in ukrepi za nadomestitev izpada javno finančnih prihodkov

Za nadomestitev izpada finančnih učinkov zaradi razbremenitve dohodkov iz dela se predlaga omejitev zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube in zvišanje davčne stopnje. Predlog zakona določa dvig stopnje davka od dohodkov pravnih oseb z 19 % na 20 % in uvaja omejitev zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube na 65 % davčne osnove.

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

Ocenjujemo, da bodo predlagane rešitve zakona na letnem nivoju zvišale prihodke državnega proračuna iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb za okoli 87 mio eurov. Od tega 47 mio eurov

iz naslova uvedbe omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesenih davčnih izgub za zavezanca, ki v tekočem davčnem obdobju ne izkazujejo davčne izgube, in 40 mio eurov iz naslova dviga nominalne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb za 1 odstotno točko.

Ocenjujemo, da bo uvedba omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesenih davčnih izgub vplivala na tiste zavezance, ki so imeli po podatkih iz obračunov davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2017 efektivno davčno stopnjo nižjo od 7 %. Ocenjujemo, da bodo tako zavezanci z dobičkom, ki so imeli v letu 2017 efektivno davčno stopnjo v višini 0 %, plačali 34 mio eurov davka in 13 mio eurov zavezanci z efektivno davčno stopnjo med 0 in 7 %.

Zaradi načina pobiranja davka (akontacije in kasnejši poračun) ocenjujemo, da bo, merjeno v denarnem toku, v letu 2020 v državnem proračunu to pomenilo za 40 mio eurov višje prihodke iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb, v letu 2021 pa še za dodatnih 94 mio eurov višje prihodke. V letu 2022 se bodo prihodki iz tega naslova glede na predhodne leto celo nekoliko znižali, in sicer po oceni za okoli 47 mio eurov. Razlika v učinku bo nastala zaradi enoletnega zamika učinka uvedbe omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesenih davčnih izgub, saj v prvem letu uveljavitve zavezancu ne bo spremenila zneska akontacije (ker temelji na davčni obveznosti predhodnega leta).

Ukrep delnega prenosa direktive o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom predstavlja nenehen boj proti izogibanju plačevanja davkov in njegovih učinkov ni mogoče ovrednotiti. V primeru, da bi opustili take ukrepe, bi se lahko na dolgi rok davčni prihodki pomembno zmanjšali.

Ocenjujemo, da bo učinek ukrepa spremembe določb glede amortizacije pri poslovnih najemih na dolgi rok proračunsko nevtralen.

Predlog zakona ne bo imel finančnih posledic za druga javnofinančna sredstva.

#### **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.

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

1.

Predlog zakona je predmet usklajevanja s pravom EU. Korelacijska tabela in izjava o skladnosti sta v točki VI. Priloge.

Oba instituta, ki ju bo po uveljavitvi predloga zakona vseboval ZDDPO-2, je treba v skladu z Direktivo 2016/1164/EU prenesti v nacionalno zakonodajo do 31. 12. 2019 in sta kot skupno pravilo prvič urejena v pravu EU. Države, ki predmetna instituta že urejajo, ju morajo do navedenega roka uskladiti z direktivo.

##### Izstopna obdavčitev

**Nemčija** (Vir: zbirka IBFD)

V Nemčiji je izstopna obdavčitev za prenos podjetja v tujino v veljavi od 1. 1. 2011. Ob prenosu

poslovanja iz Nemčije so obdavčene skrite rezerve od vseh prenesenih sredstev, če so dobički podjetja po prenosu izvzeti iz obdavčitve v Nemčiji na podlagi davčnega sporazuma. Plačilo izstopnega davka se lahko odloži oziroma plača v obdobju petih let po prenosu, če gre za prenos sredstev v državo članico EU ali EGP, za katero veljajo pravila iz Direktive 2011/16/EU (2011/16) o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja ali podoben sporazum z Nemčijo. Sredstva, ki se prenesejo v Nemčijo, se lahko za davčne namene evidentirajo po pošteni vrednosti, ne glede na njihovo obravnavo v drugi državi. Pravila o izstopni obdavčitvi veljajo tudi za začasno prenesena sredstva.

#### **Velika Britanija** (Vir: zbirka IBFD)

Velika Britanija je svoja obstoječa pravila o izstopni obdavčitvi, ki veljajo od 1. 1. 2009, dopolnila s pravili iz Direktive 2016/1164/EU. Nova pravila, ki se uporabljajo od 1. 1. 2020 dalje, določajo izstopno obdavčitev za prenos sredstev s poslovne enote v Veliki Britaniji na sedež ali drugo poslovno enoto, za prenos rezidentstva ali prenos poslovne enote iz Velike Britanije. Izstopne obdavčitve ni v primeru prenosa sredstev s sedeža v Veliki Britaniji na poslovno enoto, ker Velika Britanija v teh primerih obdrži pravico do obdavčitve teh sredstev. Pravila o izstopni obdavčitvi veljajo tudi za začasno prenesena sredstva.

#### **Italija** (Vir: zbirka IBFD)

Pravila o izstopni obdavčitvi se uporabljajo v primerih prenos rezidentstva iz Italije, prenosa sredstev s sedeža v Italiji na poslovno enoto, za katero v Italiji velja oprostitev plačila davka, ter prenosa rezidentstva ali sredstev iz Italije v okviru čezmejnega preoblikovanja, pri čemer v Italiji po preoblikovanju ni več niti poslovne enote. Izstopni davek se obračuna od razlike med tržno in davčno vrednostjo sredstev. Pri prenosu rezidentstva ali sredstev v drugo državo članico EU ali EGP, s katero je zagotovljena ustrezna izmenjava informacij in sklenjen sporazum o vzajemni pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, primerljiv z Direktivo 2010/24/EU, zavezanec lahko uveljavlja odlog plačila davka in plačilo v petih letnih obrokih (pred davčnim letom 2019 v šestih letnih obrokih). Pravila o izstopni obdavčitvi veljajo tudi za začasno prenesena sredstva.

#### Hibridna neskladja

##### **Italija** (Vir: zbirka IBFD)

V notranji pravni red so bila prenesena pravila proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga, med katera se uvrščajo tudi pravila, ki se nanašajo na preprečevanje hibridnih neskladij. Ta pravila zajemajo primere, ko pride do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve, ki so posledica razlik v pravni opredelitvi finančnega instrumenta, prenosa, subjekta, stalne poslovne enote ali hibridna neskladja, ki so posledica različne razporeditve plačil. Prenesena pravila so v večjem delu identična pravilom, določenim z Direktivo 2016/1164/EU, so pa določene razlike, kot je definicija pojma davčnega zavezanca, ki je širši kot v omenjeni direktivi, saj vključuje tudi partnerstva (davčno transparentni po italijanskem pravu) in samostojne podjetnike, ter uvedba posebnega postopka revizije in presoje domnevnega hibridnega neskladja.

##### **Belgija** (Vir: zbirka IBFD)

Z implementacijo Direktive 2016/1164/EU je Belgija v svoj pravni red sprejela pravila, ki se nanašajo na hibridna neskladja, hibridne subjekte in hibridne transfere in katerih cilj je odpravljanje teh neskladij. Hibridna neskladja pri katerih bo na podlagi sprejetih pravil prišlo do vključitve dohodka v davčno osnovo belgijskega zavezanca, so neskladja, ki se nanašajo na neupoštevano poslovno enoto, obratna hibridna neskladja, finančne instrumente in hibridne subjekte. Hibridna neskladja, pri katerih bo onemogočen odbitek odhodkov zavezancu v Belgiji, so hibridna neskladja zaradi plačil v skladu s finančnimi instrumenti, obratna hibridna neskladja, hibridna neskladja, ki so posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridnemu subjektu ali stalni poslovni enoti, hibridna neskladja zaradi plačil hibridnega subjekta njegovemu lastniku ali domnevnih plačil med sedežem in stalno poslovno enoto in hibridnih neskladij, ki so posledica plačil hibridnega subjekta ali stalne poslovne enote, uvožena hibridna neskladja in neskladja glede davčnega rezidentstva.



### **Velika Britanija** (Vir: zbirka IBFD)

Velika Britanija že ima v veljavi pravila za preprečevanja hibridnih neskladij, ki temeljijo na BEPS ukrepu 2 iz projekta OECD/G20, ki se nanaša na nevtralizacijo učinkov hibridnih neskladij, in pravilih iz Direktive 2016/1164/EU. Veljavna pravila se od pravil iz navedene direktive razlikujejo v dveh segmentih, in sicer glede vprašanja neupoštevane stalne poslovne enote in definicije finančnega instrumenta. Z napovedano spremembo zakonodaje, ki bo veljala od 1. 1. 2020 dalje, bodo tudi ta pravila usklajena z direktivo. Predlagane spremembe pa še ne vključujejo pravil glede obratnih hibridnih neskladij, ki se morajo skladno z direktivo začeti uporabljati s 1. 1. 2022.

## 2.

### Amortizacija pri najemih

#### **Avstrija** (Vir: zbirka IBFD)

Amortizacijo lahko uveljavlja le lastnik sredstva. Odhodki iz naslova amortizacije so načeloma davčno priznani v višinah, ki ustrezajo dobi koristnosti sredstva, razen za vozila in dobro ime. Za sredstva, vzeta v najem, ni določenih posebnosti.

#### **Madžarska** (Vir: zbirka IBFD)

Zakon določa najvišje letne amortizacijske stopnje za posamezne vrste sredstev. Za nepremično premoženje se v splošnem upošteva linearna davčna stopnja v višini od 3 % do 6 %. Za zgradbe, dane v najem, ki se izkazujejo kot sredstva najemodajalca, je določena pospešena amortizacija po stopnji 6 %. Oprema in stroji se v splošnem amortizirajo po stopnji 14,5 %, najeta oprema in stroji, ki se evidentirajo kot premoženje najemodajalca, pa po stopnji 30 %.

#### **Italija** (Vir: zbirka IBFD)

Amortizacijo lahko uveljavlja le lastnik sredstva, razen pri finančnih najemih, kjer jo uveljavlja najemnik. Pri zavezancih, ki uporabljajo MSRP, računovodska obravnava najemov vpliva tudi na njihovo davčno obravnavo. Pod določenimi pogoji amortizacijo namesto lastnika sredstva lahko uveljavljajo tudi najemniki in zavezanci, ki imajo pravico užitka na sredstvu.

## 3.

### Omejitev zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube

#### **Avstrija** (Vir: zbirka IBFD)

Minimalni letni davek je določen v višini 1.750 EUR za d.o.o. in 3.500 EUR za delniške družbe. Nekatere prilagoditve so določene za banke, zavarovalnice in nova podjetja. Pavšalni davek se plača vnaprej in se lahko odšteje od končnega davka na dohodek pravnih oseb v naslednjih davčnih obdobjih.

#### **Madžarska** (Vir: zbirka IBFD)

Družbe morajo plačati davek od dohodkov pravnih oseb od tako imenovane minimalne davčne osnove, ki ustreza 2 % letnih prihodkov z nekaterimi prilagoditvami, tudi če ne ustvarijo dobička, razen če predstavijo ustrezno strukturo stroškov v prilogi k davčni napovedi. Izjeme veljajo v primerih višje sile v tekočem ali prejšnjem davčnem obdobju ter za številne neprofitne organizacije (npr. cerkve, združenja, fundacije) in zagonska podjetja (v prvem in drugem davčnem obdobju).

#### **Romunija** (Vir: zbirka IBFD)

Minimalni davek v višini 5 % prihodkov je določen za zavezance, ki opravljajo dejavnosti igralništva in nočnih klubov.

### Davčna stopnja

#### **Avstrija** (Vir: zbirka IBFD)

Splošna davčna stopnja davka na dobiček znaša 25 %.

**Italija** (Vir: zbirka IBFD)

Splošna davčna stopnja davka na dobiček znaša 24 %.

**Belgija** (Vir: zbirka IBFD)

Splošna davčna stopnja davka na dobiček znaša 29 %, ki skupaj z dodatnim davkom v višini 2 % lahko znaša do 29,58 %. Za določena mala in srednje velika podjetja ter poslovne enote tujih podjetij velja znižana davčna stopnja v višini 20 %, ki skupaj z dodatnim davkom v višini 2 % lahko znaša do 20,4 %. Znižano stopnjo lahko uveljavljajo le podjetja, ki izpolnjujejo dodatne pogoje, ki se nanašajo na njihovo dejavnost, lastništvo in na plačila direktorjem.

## **6. PRESOJA POSLEDIC, KI JIH BO IMEL SPREJEM ZAKONA**

### **6.1 Presoja administrativnih posledic**

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

Naloge v zvezi s pobiranjem davka na strani države, kar vključuje tudi nadzor, bo opravljala Finančna uprava RS. Predlog zakona ne bo imel bistveno povečanih administrativnih posledic v postopkih oziroma pri poslovanju davčnega organa. Nova instituta izstopne obdavčitve in pravil v zvezi s hibridnimi neskladji sta dodatni orodji, ki ju bo davčni organ lahko uporabljal pri preprečevanju agresivnega davčnega načrtovanja in davčnih zlorab.

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

Davčni zavezanci bodo učinke na davčno osnovo ugotavljali enako kot doslej, to je kot posebne postavke davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Pričakovati je določeno administrativno obremenitev davčnih zavezancev v zvezi z izpolnjevanjem davčnega obračuna kakor tudi v davčnih postopkih. Zavezanci bodo imeli dodatno administrativno breme predvsem v postopkih nadzora, kjer se pričakuje, da bodo morali pripraviti potrebna, primerna in ustrezna dokazila, s katerimi bodo pojasnjevali oziroma dokazovali upravičenost posameznih poslovnih dogodkov in njihovih učinkov na izračun davčne obveznosti.

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

Predlog zakona ne vpliva na okolje.

### **6.3 Presoja posledic za gospodarstvo, in sicer za:**

Predlog zakona bo zvišal davčno obveznost za približno polovico zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb, in sicer tistih, ki ustvarijo pozitivno davčno osnovo. Kljub temu je treba poudariti, da se predlog spremembe zakona uvršča v paket ukrepov, katerih prvenstveni cilj je krepitev konkurenčnosti poslovnega okolja, kar bo vplivalo na vzdržno in stabilno gospodarsko okolje ter spodbujalo rast. Pri tem so pomembni tudi stabilni in predvidljivi javnofinančni prihodki. Pripravljen paket ukrepov bo prinesel zlasti razbremenitev dela, kar je pomembno z vidika konkurenčnosti poslovnega okolja za podjetja, ki zaposlujejo v Sloveniji. S tem bodo gospodarstvu omogočene boljše možnosti zaposlovanja strokovnega kadra, v prvi vrsti tistega, ki najbolj pozitivno vpliva na rast podjetij. Upošteva celotni paket lahko pričakujemo pozitivne učinke na gospodarstvo tudi in predvsem zato, ker še vedno ostajajo v veljavi vse ključne davčne olajšave, ki imajo pomembno vlogo v razvojnem potencialu podjetij.

### **6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:**

Predlog zakona nima neposrednega vpliva na socialno področje. Upošteva pričakovane učinke paketa ukrepov kot celote pa se v splošnem ocenjuje oziroma pričakuje pozitivne učinke za socialno področje, še posebej na zaposlovanje visoko strokovnih in najproduktivnejših kadrov v podjetjih.

### **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 obveščanje zavezancev o novostih iz predloga zakona. Za izvajanje predpisa bodo potrebne manjše spremembe veljavnega Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 109/13, 83/14, 101/15 in 79/17).

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:**

/

#### **7. Prikaz sodelovanja javnosti pri pripravi predloga zakona:**

Predlog zakona je bil 21. 6. 2019 dan v javno razpravo.

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

## II. BESEDILO ČLENOV

### 1. člen

V Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18) se v drugem odstavku prvega člena na koncu besedila pika nadomesti z vejico in doda besedilo: »zadnjič spremenjene z Direktivo sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami (UL L 144 z dne 7. junija 2017, str. 1).«.

### 2. člen

V 33. členu se doda nov deveti odstavek, ki se glasi:

»(9) Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za sredstvo iz prvega odstavka tega člena, vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva.«.

### 3. člen

Za 54. členom se doda novo VII.a poglavje in nova 54.a in 54.b člen, ki se glasijo:

»VII.a IZSTOPNA OBDAVČITEV

#### 54.a člen

(izstopna obdavčitev)

- (1) Zavezanec posebej razkrije in v davčno osnovo vključi skrite rezerve, če prenese sredstva:
1. iz Slovenije na svojo poslovno enoto v drugi državi in Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev;
  2. s svoje poslovne enote v Sloveniji na svoj sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali na drugo poslovno enoto v drugi državi in Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev;
  3. zaradi prenosa davčnega rezidentstva v drugo državo, razen za sredstva, ki so še naprej povezana s poslovno enoto v Sloveniji; ali
  4. zaradi prenosa poslovanja poslovne enote iz Slovenije v drugo državo in Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev.
- (2) Znesek, ki predstavlja skrite rezerve iz prvega odstavka tega člena, se izračuna kot razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo prenesenih sredstev ob prenosu sredstev iz prvega odstavka tega člena. Če je ta razlika negativna, se šteje, da je enaka nič.
- (3) Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali na drug način zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni.
- (4) Davčna vrednost posameznega sredstva je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.
- (5) Prenos sredstev iz prvega odstavka tega člena pomeni situacijo, s katero Slovenija izgubi pravico do obdavčitve prenesenih sredstev, medtem ko sredstva ostanejo v pravnem ali ekonomskem lastništvu istega zavezanca.
- (6) Prenos davčnega rezidentstva iz 3. točke prvega odstavka tega člena pomeni situacijo, s katero

zavezanec preneha biti rezident za davčne namene v Sloveniji, medtem ko pridobi davčno rezidentstvo v drugi državi.

(7) Prenos poslovanja stalne poslovne enote iz 4. točke prvega odstavka tega člena pomeni situacijo, s katero preneha davčna prisotnost zavezanca v Sloveniji, medtem ko je pridobil tako prisotnost v drugi državi, ne da bi v njej postal rezident za davčne namene.

(8) Za sredstva iz prvega odstavka tega člena se ne štejejo kratkoročna sredstva.

(9) Ne glede na določbo prvega odstavka tega člena zavezanec v davčno osnovo ne vključi skritih rezerv za prenesena sredstva iz Slovenije, ki se v 12 mesecih od dneva prenosa vrnejo v Slovenijo, če so ta sredstva povezana s financiranjem vrednostnih papirjev, dana kot zavarovanje s premoženjem ali kadar se prenos sredstev opravi zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti.

(10) Za sredstva iz prvega odstavka tega člena, ki so prenesena v Slovenijo iz druge države članice EU ali EGP, se upošteva vrednost, ki jo je določila druga država članica EU ali EGP. Če tako določena vrednost ne odraža vrednosti, določene v skladu s 16. členom tega zakona, se mora tako prenesenemu sredstvu določiti vrednost v skladu s 16. členom tega zakona.

#### 54.b člen

(odlog plačila davka)

(1) Zavezanec lahko plača davek od vključenih skritih rezerv iz prejšnjega člena tega zakona v največ petih enakih letnih obrokih.

(2) Prvi odstavek tega člena se uporablja za zavezanca, ki prenesejo sredstva, davčno rezidentstvo ali poslovanje poslovne enote po prvem odstavku 54.a člena tega zakona v državo članico EU ali v tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, če ima s Slovenijo ali z EU sklenjen sporazum o vzajemni pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, ki je enakovredna vzajemni pomoči iz Direktive 2010/24/EU.

(3) Način in pogoje plačila davka po tem členu določa zakon, ki ureja davčni postopek.«.

#### 4. člen

Za 59. členom se doda nov 59.a člen, ki se glasi:

##### »59.a člen

(omejitev zmanjšanja davčne osnove)

Ne glede na 36., 55. do 59. člen tega zakona in določbe drugih zakonov, ki določajo zmanjšanje davčne osnove po tem zakonu, se zmanjšanje davčne osnove, vključno z uveljavljanjem neizkoriščenih delov davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobj, prizna največ v višini 65 % davčne osnove.«.

#### 5. člen

V 60. členu se število »19« nadomesti s številom »20«.

#### 6. člen

Za 67.j členom se doda novo X.c poglavje in novi 67.k do 67.m člen, ki se glasijo:

##### »X.c HIBRIDNA NESKLADJA

##### 67.k člen

(povezane osebe v primerih neskladij)

(1) Povezana oseba pomeni v primerih neskladij iz četrtega odstavka ter točk b), c), d) in e) druge točke petega odstavka 67.l člena ali kadar se zahteva prilagoditev v skladu s petim odstavkom 67.m

člena:

1. osebo, v kateri je zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 50 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 50 % ali več dobička te osebe;
2. posameznika ali osebo, ki je v zavezancu neposredno ali posredno udeležena s 50 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičena do prejetja 50 % ali več dobička zavezanca.

(2) Če je posameznik ali oseba iz prvega odstavka tega člena neposredno ali posredno udeležena s 50 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičena do prejetja 50 % ali več dobička v zavezancu in v eni ali več osebah, se tudi osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezane osebe iz prvega odstavka tega člena.

(3) Posameznik oziroma oseba, ki deluje skupaj z drugim posameznikom oziroma osebo v zvezi z glasovalnimi pravicami ali lastništvom kapitala tretje osebe, se obravnava kot udeležena pri vseh glasovalnih pravicah ali lastništvu kapitala tretje osebe, ki jih ima drug posameznik oziroma oseba.

(4) Povezana oseba pomeni tudi osebo, ki je del iste konsolidirane skupine za namene računovodenja kot zavezanec, osebo, v kateri ima zavezanec znaten vpliv na upravljanje, ali osebo, ki ima znaten vpliv na upravljanje zavezanca.

#### 67.I člen

(hibridna neskladja)

(1) Hibridno neskladje nastane v situacijah, ki vključujejo zavezanca ali osebe iz petega odstavka 67.m člena tega zakona, pri katerih pride do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve.

(2) Hibridna oseba pomeni zavezanca, drugo osebo ali ureditev, ki se obravnava kot obdavčljiva oseba v skladu z zakonodajo Slovenije in katere dohodek ali odhodek se obravnava kot dohodek ali odhodek ene ali več drugih oseb ali posameznikov v skladu z zakonodajo druge države, ali osebo ali ureditev, ki se obravnava kot obdavčljiva oseba v skladu z zakonodajo druge države in katere dohodek ali odhodek se obravnava kot dohodek ali odhodek ene ali več drugih oseb ali posameznikov v skladu z zakonodajo Slovenije.

(3) Odbitek zavezanca pomeni znesek, ki je davčno priznan odhodek in zmanjšuje davčno osnovo po tem zakonu.

(4) Dvojni odbitek iz prvega odstavka tega člena pomeni odbitek istega plačila, odhodkov ali izgub od obdavčljivega dohodka v državi vira plačila, nastanka stroškov ali izgub (državi plačnika) in v drugi državi (državi vlagatelja). V primeru plačila hibridne osebe ali plačila poslovne enote je država plačnika država, v kateri ima hibridna oseba ali poslovna enota sedež, kraj dejanskega delovanja posloводства oziroma se v njej nahaja.

(5) Odbitek brez vključitve iz prvega odstavka tega člena:

1. pomeni odbitek plačila ali domnevnega plačila od obdavčljivega dohodka med sedežem ali krajem dejanskega delovanja posloводства in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami v kateri koli državi, v kateri se to plačilo ali domnevno plačilo obravnava kot izvedeno (država plačnika) brez ustrezne vključitve tega plačila ali domnevnega plačila v obdavčljiv dohodek za davčne namene v državi prejemnika plačila. Država prejemnika plačila je katera koli država, v kateri se to plačilo ali predvideno plačilo prejme ali se obravnava kot prejetje v skladu z zakonodajo katere koli druge države. Plačilo na podlagi finančnega instrumenta se ne obravnava kot vključeno, če izpolnjuje pogoje za kakršno koli davčno ugodnost zgolj zaradi svoje opredelitve v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila.

in

## 2. nastane zaradi:

- a) plačila na podlagi finančnega instrumenta, ki ni vključeno v dohodek v razumnem času in je neskladje mogoče pripisati različnim opredelitvam instrumenta ali plačila, izvedenega v skladu z njim. Plačilo na podlagi finančnega instrumenta se šteje kot vključeno v dohodek v razumnem času, kadar država prejemnika plačila plačilo vključi v obdavčitev v davčnem obdobju, ki se začne v 12 mesecih po koncu davčnega obdobja plačnika ali kadar je razumno pričakovati, da bo država prejemnika plačila plačilo vključila v obdavčitev v prihodnjem davčnem obdobju, pri čemer so pogoji plačila takšni, kot bi se pričakovalo, da bi se o njih dogovorile nepovezane osebe;
- b) plačila hibridni osebi in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridni osebi v skladu z zakonodajo države, kjer ima hibridna oseba sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства ali je registrirana, in države posameznika, udeleženega v tej hibridni osebi;
- c) plačila osebi z eno ali več poslovnimi enotami in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil med sedežem ali krajem dejanskega delovanja posloводства in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami iste osebe v skladu z zakonodajo držav, kjer oseba deluje;
- d) plačila neupoštevani poslovni enoti, ki v državi, kjer ima poslovna enota sedež oziroma se v njej nahaja, nima statusa poslovne enote, v državi sedeža ali kraj dejanskega delovanja posloводства pa ima status poslovne enote;
- e) plačila hibridne osebe, kadar se to plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila;
- f) domnevnega plačila med sedežem ali krajem dejanskega delovanja posloводства in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami, kadar se to domnevno plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila.

(6) Plačilo, ki ustreza osnovnemu donosu prenesenega finančnega instrumenta, ne povzroči hibridnega neskladja iz točke a) druge točke petega odstavka tega člena, kadar posameznik ali oseba, ki se ukvarja z rednim nakupovanjem in prodajajo finančnih instrumentov na svoje stroške z namenom ustvarjanja dobička (v nadaljnjem besedilu: finančni trgovec), izvede plačilo na podlagi tržnega hibridnega prenosa, če država plačnika od finančnega trgovca zahteva, da vključi v prihodke vse prejete zneske v zvezi s prenesenim finančnim instrumentom. Hibridni prenos pomeni katero koli ureditev za prenos finančnega instrumenta, katerega osnovni donos se za davčne namene obravnava kot da je pridobljen pri več udeležencih v tej ureditvi hkrati, tržni hibridni prenos pa pomeni vsak hibridni prenos, ki ga finančni trgovec sklene med rednim poslovanjem in ne v okviru strukturirane ureditve. Strukturirana ureditev pomeni ureditev, ki vključuje hibridno neskladje, katerega cena je vključena v pogoje ureditve, ali ureditev, ki je bila zasnovana tako, da privede do hibridnega neskladja, razen če za zavezanca ali povezano osebo ni bilo mogoče razumno pričakovati, da je seznanjena s hibridnim neskladjem, in ni pridobila davčne ugodnosti zaradi hibridnega neskladja.

(7) Hibridno neskladje iz četrtega odstavka ter točk e) in f) druge točke petega odstavka tega člena se pojavi le, če je v državi plačnika odbitek mogoče pobotati z zneskom, ki ni vključen v davčno osnovo tudi v državi prejemnika plačila.

(8) Neskladje se obravnava kot hibridno neskladje le, če se pojavi med povezanimi osebami, med zavezancem in povezano osebo, med sedežem ali krajem dejanskega delovanja posloводства in poslovno enoto, med dvema ali več poslovnimi enotami iste osebe, v strukturirani ureditvi ali med udeleženci pri hibridnem prenosu finančnega instrumenta, ki privede do večkratnega uveljavljanja davka, plačanega na viru.

## 67.m člen

(prilagoditve hibridnih neskladij pri ugotavljanju davčne obveznosti)

(1) Zavezancu, ki je vlagatelj, se pri hibridnih neskladjih, ki privedejo do dvojnega odbitka, odbitek ne prizna, razen če se pobota z vključitvijo dohodka v davčno osnovo v tekočem ali naslednjem davčnem obdobju v obeh državah, v katerih se pojavi neskladje.

(2) Zavezancu, ki je plačnik, se pri hibridnih neskladjih, ki privedejo do dvojnega odbitka in se odbitek prizna v državi vlagatelja, odbitek ne prizna, razen če se pobota z vključitvijo dohodka v davčno osnovo v tekočem ali naslednjem davčnem obdobju v obeh državah, v katerih se pojavi neskladje.

(3) Zavezancu, ki je plačnik, se pri hibridnih neskladjih, ki privedejo do odbitka brez vključitve, odbitek ne prizna.

(4) Zavezanec, ki je prejemnik plačila pri hibridnih neskladjih, ki privedejo do odbitka brez vključitve in se odbitek prizna v državi plačnika, vključi v dohodek znesek plačila, ki bi sicer povzročil neskladje.

(5) Zavezancu se ne prizna odbitek za vsakršno plačilo zavezanca, s katerim se neposredno ali posredno financira odbiten dohodek, ki privede do hibridnega neskladja prek transakcije ali niza transakcij med povezanimi osebami ali transakcij, sklenjenih v okviru strukturirane ureditve, razen če ena od držav, vključenih v transakcije ali niz transakcij, opravi enakovredno prilagoditev v zvezi s takšnim hibridnim neskladjem.

(6) Če hibridno neskladje vključuje dohodek neupoštevane poslovne enote zavezanca, ki ni obdavčen v Sloveniji, zavezanec ta dohodek vključi v davčno osnovo, razen če se v Sloveniji ta dohodek ne obdavči na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene s tretjo državo.

(7) Če hibridni prenos finančnega instrumenta privede do uveljavljanja davka, plačanega na viru, pri več kot enem udeležencu, zavezanec lahko od obveznosti za plačilo davka odšteje znesek, ki je enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, v sorazmerju z njegovim prejetim zneskom obdavčljivega dohodka glede na celoten obdavčljiv dohodek iz hibridnega prenosa.

(8) Zavezancu, ki je rezident za davčne namene v dveh ali več državah, se ne prizna odbitek plačila, stroškov ali izgube, ki je hkrati odbiten od davčne osnove v Sloveniji in drugi državi, če je v drugi državi odbitek mogoče pobotati z dohodkom, ki ni vključen v davčno osnovo tudi v Sloveniji. Če je druga država država članica EU ali EGP, se zavezancu odbitek ne prizna le, če se zavezanec ne šteje za rezidenta v Sloveniji v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka med Slovenijo in drugo državo.«.

## PREHODNE IN KONČNA DOLOČBA

### 7. člen

Ta zakon začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne 1. januarja 2020, razen dopolnjenega 33. člena, ki se uporablja od 1. januarja 2019, in novega 59.a člena, ki se uporablja za davčna obdobja, ki se začnejo 1. januarja 2020 ali kasneje.

Do začetka uporabe spremenjenega 60. člena zakona se uporabljajo določbe 60. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17 in 79/18).

## III. OBRAZLOŽITEV

### K 1. členu:



Člen dopolnjuje seznam direktiv EU, ki so prenesene z ZDDPO-2. V skladu s končnimi določbami direktiv in nomotehnično prakso se drugi odstavek 1. člena ZDDPO-2 v četrti alineji dopolni z navedbo Direktive sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami (UL L 144 z dne 7. junija 2017, str. 1). S predlogom zakona se namreč v ZDDPO-2 delno prenašajo pravila iz Direktiva Sveta (EU) 2016/1164, in sicer tudi pravila iz Direktive sveta (EU) 2017/952. Prenašajo se pravila glede izstopne obdavčitve, ki so bila določena že v prvotnem besedilu Direktive Sveta (EU) 2016/1164, in pravila glede hibridnih neskladij, ki so bila določena z Direktivo sveta (EU) 2017/952. Ne glede na navedeno direktiva v ZDDPO-2 še ni prenesena v celoti.

#### **K 2. členu:**

Na podlagi računovodskih pravil (MSRP in SRS) najemnik pripozna sredstvo, vzeto v poslovni najem, kot sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe. To sredstvo se pri najemniku amortizira od datuma začetka najema do konca njegove dobe koristnosti oziroma do konca trajanja najema, če je krajše od dobe koristnosti sredstva. Predlog dopoljenega 33. člena ZDDPO-2 določa, da se ne glede na najvišje letne amortizacijske stopnje za posamezne vrste sredstev, ki jih določa peti odstavek tega člena, za sredstvo, vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva, določeni po računovodskih pravilih. Pri tem se za ugotavljanje davčno priznanih odhodkov v skladu s prvim odstavkom 33. člena ZDDPO-2 uporabi metoda enakomernega časovnega amortiziranja. V praksi se bo tako priznavanje odhodkov iz naslova najemnim za davčne namene v posameznih davčnih obdobjih približalo dejanskim najemninam v teh obdobjih.

#### **K 3. členu:**

Člen določa predlog novega VII.a poglavja in predloga novih 54.a in 54.b členov v zvezi s izstopno obdavčitvijo.

Predlog novega **54.a člena** določa izstopno obdavčitev za čezmejne situacije, ob nastopu katerih mora zavezanec razkriti skrite rezerve za prenesena sredstva in jih vključiti v davčno osnovo. Do izstopne obdavčitve pride ob prenosu sredstva:

1. iz sedeža ali kraja dejanskega delovanja posloводства zavezanca v Sloveniji na njegovo poslovno enoto v drugi državi, če Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev;
2. s poslovne enote v Sloveniji na sedež ali kraj dejanskega delovanja posloводства zavezanca v drugi državi ali na njegovo poslovno enoto v drugi državi, če Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev;
3. zaradi prenosa davčnega rezidentstva v drugo državo, razen za sredstva, ki so še naprej povezana s poslovno enoto v Sloveniji; ali
4. zaradi prenosa poslovanja poslovne enote iz Slovenije v drugo državo, če Slovenija zaradi takšnega prenosa nima več pravice do obdavčitve prenesenih sredstev

Navedeno pomeni, da se z izstopno obdavčitvijo načeloma obdavči prirast vrednosti posameznega sredstva do trenutka, ko zavezanec to sredstvo prenese iz Slovenije in Slovenija zaradi takšnega prenosa tega sredstva ne more več obdavčiti.

Predlog drugega odstavka definira skrite rezerve, ki se izračunajo kot razlika med pošteno vrednostjo in davčno vrednostjo prenesenih sredstev v trenutku prenosa sredstev iz prvega odstavka predloga novega 54.a člena. Če je davčna vrednost višja od poštene vrednosti sredstva, se šteje, da so skrite rezerve enake nič.

Predloga tretjega in četrtega odstavka določata definiciji poštene vrednosti in davčne vrednosti. Poštena vrednost je znesek, za katerega je mogoče prodati ali na drug način zamenjati sredstvo ali s katerim je mogoče poravnati obveznost ali za katerega je mogoče zamenjati podeljen kapitalski

inštrument med dobro obveščanima in voljnima strankama v poslu, v katerem sta stranki medsebojno neodvisni in enakopravni. Davčna vrednost sredstva pa je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

Predlog petega odstavka določa definicijo prenosa sredstev, ki pomeni situacijo, s katero Slovenija izgubi pravico do obdavčitve prenesenih sredstev, medtem ko sredstva ostanejo v pravnem ali ekonomskem lastništvu istega zavezanca. Ekonomski lastnik v tem kontekstu pomeni osebo, ki v bistvu prejme vse koristi in nosi vsa tveganja, povezana s tem sredstvom, ne glede na to, ali je ta oseba pravni lastnik. Za ekonomskega lastnika se tudi šteje osebo, ki ima pravico imeti, uporabljati in odtujiti sredstvo in nosi tveganje za izgubo ali uničenje.

Predlog šestega odstavka določa definicijo prenosa davčnega rezidentstva, ki pomeni situacijo, s katero zavezanec preneha biti rezident za davčne namene v Sloveniji, medtem ko pridobi davčno rezidentstvo v drugi državi, to je torej v primerih, ko zavezanec ne izpolnjuje več vsaj enega od pogojev iz 5. člena ZDDPO-2. Pri tem do izstopne obdavčitve ne pride v primeru prenosa sredstev, ki so še naprej povezana s poslovno enoto v Sloveniji.

Predlog sedmega odstavka določa definicijo prenosa poslovanja poslovne enote, ki pomeni situacijo, s katero preneha davčna prisotnost zavezanca v Sloveniji, medtem ko je pridobil davčno prisotnost v drugi državi, ne da bi v njej postal rezident za davčne namene.

Predloga osmega in devetega odstavka določata izjeme glede uporabe pravil o izstopni obdavčitvi. Predlog osmega odstavka določa, da se pravila za izstopno obdavčitev ne uporabljajo za kratkoročna sredstva. Predlog devetega odstavka določa, da zavezanec v davčno osnovo ne vključi skritih rezerv za prenesena sredstva, ki se v 12 mesecih od dneva prenosa iz Slovenije vrnejo nazaj v Slovenijo, pod pogojem da so bodisi povezana s financiranjem vrednostnih papirjev bodisi dana kot zavarovanje s premoženjem bodisi prenesena zaradi izpolnjevanja bonitetnih kapitalskih zahtev ali zaradi upravljanja likvidnosti. V primerih, ko se navedena sredstva prenesejo iz Slovenije in vrnejo v Slovenijo v istem obračunskem obdobju, zavezanec skritih rezerve ne vključi v davčno osnovo. V primerih, ko se prenesena sredstva v obračunskem obdobju, ko so bila prenesena iz Slovenije, ne vrnejo v Slovenijo, mora zavezanec skrite rezerve vključiti v davčno osnovo. Ko se sredstva vrnejo v Slovenijo, zavezanec predloži popravek obračuna davka v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. V vsakem primeru pa zavezanec razkrije skrite rezerve ob prenosu sredstev iz Slovenije v skladu s prvim odstavkom predloga 54.a člena.

Predlog desetega odstavka določa vrednotenje sredstev ob prenosu v Slovenijo iz druge države članice EU ali EGP. V teh primerih se kot začetna davčna vrednost posameznega sredstva upošteva vrednost, ki jo je določila druga država članica EU ali EGP. Če tako določena vrednost ne odraža vrednosti, določene v skladu s 16. členom ZDDPO-2, torej primerljive tržne vrednosti, se mora tako prenesenemu sredstvu za davčne namene določiti vrednost v skladu s 16. členom ZDDPO-2, to je primerljiva tržna vrednost.

Predlog novega **54.b člena** določa obročno plačilo izstopnega davka. Predlog prvega odstavka določa, da zavezanec plača davek od skritih rezerv, vključenih v davčno osnovo po določbah predloga novega 54.a člena, v največ petih enakih letnih obrokih (torej v obdobju petih let). S tem je določen časovni okvir, v katerem lahko davčni zavezanec odloži plačilo davka od skritih rezerv.

Predlog drugega odstavka določa pogoje za uporabo odloga oziroma določa davčne zavezance, ki so upravičeni do odloga. Do odloga davka od vključenih skritih rezerv imajo pravico zavezanci, ki prenesejo sredstva, davčno rezidentstvo ali poslovanje poslovne enote v državo članico EU ali v tretjo državo, ki je pogodbenica Sporazuma EGP, če ima s Slovenijo ali z EU sklenjen sporazum o vzajemni pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, ki je enakovredna vzajemni pomoči iz Direktive

2010/24/EU. V času priprave tega predloga zakona je vzajemna pomoči pri izterjavi davčnih terjatev, ki so enakovredne vzajemni pomoči iz Direktive 2010/24/EU, mogoča s Kraljevino Norveško in Islandijo.

Predlog tretjega odstavka glede načinov in rokov plačila odloženega davka napotuje na zakon, ki ureja davčni postopek.

**K 4. členu:**

Člen s predlogom novega 59.a člena uvaja omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube. Zmanjšanje davčne osnove je v davčnem obdobju omejeno na 65 % davčne osnove. V seštevek so vključene tudi davčne olajšave in spodbude, določene v drugih zakonih (Zakon o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (Uradni list RS, št. 20/11, 57/12 in 46/16), Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2019 (Uradni list RS, št. 87/09, 82/15 in 27/17) in Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku (Uradni list RS, št. 25/08)), ki zmanjšujejo davčno osnovo po tem zakonu. V seštevek so prav tako vključeni zneski uveljavljanja neizkoriščenih delov davčnih olajšav iz preteklih davčnih obdobj.

**K 5. členu:**

Člen s spremembo 60. člena ZDDPO-2 določa zvišanje splošne davčne stopnje za eno odstotno točko, in sicer z 19 % na 20 %.

**K 6. členu:**

Člen določa predlog novega X.c poglavja in predloge novih 67.k do 67.m členov, v katere so prenesena pravila glede hibridnih neskladij.

Predlog novega **67.k člena** definira povezane osebe za namene tega poglavja, in sicer nekoliko drugače, kot v drugih členih zakona, denimo za namene ugotavljanja transfernih cen. V predlogu prvega odstavka je v skladu z določbami Direktive 2016/1164/EU, ne glede na splošen 25 % prag udeležbe za opredelitev povezanih oseb, za hibridna neskladja določen višji odstotek kvalificirane udeležbe, to je 50 %. Kot povezane osebe so opredeljene osebe, v katerih je zavezanec neposredno ali posredno udeležen s kvalificiranim deležem, ter posamezniki ali osebe, ki so v zavezancu neposredno ali posredno udeleženi s kvalificiranim deležem. Predlog drugega odstavka določa, da se v primerih, ko je povezana oseba zavezanca neposredno ali posredno hkrati udeležena s kvalificiranim deležem v zavezancu in v eni ali več osebah, tudi te osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezane osebe. Predlog tretjega odstavka določa, da se posameznik oziroma oseba, ki deluje skupaj z drugim posameznikom oziroma osebo v zvezi z glasovalnimi pravicami ali lastništvom kapitala tretje osebe, obravnava kot udeležena pri vseh glasovalnih pravicah ali lastništvu kapitala tretje osebe, ki jih ima drug posameznik oziroma oseba. Predlog četrtega odstavka določa, da povezana oseba pomeni tudi osebo, ki je del iste konsolidirane skupine za namene računovodenja kot zavezanec, osebo, v kateri ima zavezanec znaten vpliv na upravljanje, ali osebo, ki ima znaten vpliv na upravljanje zavezanca.

Predlog novega **67.l člena** v prvem odstavku določa, da hibridno neskladje nastane v situacijah, ki vključujejo zavezanca, pri t.i. uvoženih neskladjih pa povezane osebe ali udeležence v strukturirani ureditvi, pri katerih pride do dvojnega odbitka ali odbitka brez vključitve.

V predlogu drugega odstavka je definirana hibridna oseba. Hibridna oseba pomeni zavezanca, drugo osebo ali ureditev, ki se obravnava kot obdavčljiva oseba v skladu z zakonodajo Slovenije in katere dohodek ali odhodek se obravnava kot dohodek ali odhodek ene ali več drugih oseb ali posameznikov v skladu z zakonodajo druge države. Hibridna oseba je tudi oseba ali ureditev, ki se obravnava kot obdavčljiva oseba v skladu z zakonodajo druge države in katere dohodek ali odhodek se obravnava kot dohodek ali odhodek ene ali več drugih oseb ali posameznikov v skladu z zakonodajo Slovenije.

V predlogu tretjega odstavka je definiran odbitek zavezanca. To je znesek, ki je davčno priznan odhodek in zmanjšuje davčno osnovo po tem zakonu.

V predlogu četrtega odstavka je definiran dvojni odbitek, ki pomeni odbitek istega plačila, odhodkov ali izgub od obdavčljivega dohodka v državi vira plačila, nastanka stroškov ali izgub (državi plačnika) in v drugi državi (državi vlagatelja). Določa, da je v primeru plačila hibridne osebe ali plačila poslovne enote država plačnika država, v kateri ima hibridna oseba ali poslovna enota sedež, kraj dejanskega delovanja poslovodstva oziroma se v njej nahaja.

V predlogu petega odstavka je v 1. točki definiran odbitek brez vključitve, ki pomeni odbitek plačila ali domnevnega plačila od obdavčljivega dohodka med sedežem ali krajem dejanskega delovanja poslovodstva in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami v kateri koli državi, v kateri se to plačilo ali domnevno plačilo obravnava kot izvedeno (država plačnika) brez ustrezne vključitve tega plačila ali domnevnega plačila v obdavčljiv dohodek za davčne namene v državi prejemnika plačila. Država prejemnika plačila je opredeljena kot katera koli država, v kateri se to plačilo ali predvideno plačilo prejme ali se obravnava kot prejeto v skladu z zakonodajo katere koli druge države. V zvezi s pojmom vključitve je opredeljeno, da se plačilo na podlagi finančnega instrumenta ne obravnava kot vključeno, če izpolnjuje pogoje za kakršno koli davčno ugodnost zgolj zaradi svoje opredelitve v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila. V 2. točki so taksativno našteje situacije oziroma okoliščine, zaradi katerih nastane odbitek brez vključitve. Določeno je, da ta nastane zaradi:

- a) plačila na podlagi finančnega instrumenta, ki ni vključeno v dohodek v razumnem času in je neskladje mogoče pripisati različnim opredelitvam instrumenta ali plačila, izvedenega v skladu z njim. Določeno je, da se plačilo na podlagi finančnega instrumenta šteje kot vključeno v dohodek v razumnem času, kadar država prejemnika plačila plačilo vključi v obdavčitev v davčnem obdobju, ki se začne v 12 mesecih po koncu davčnega obdobja plačnika ali kadar je razumno pričakovati, da bo država prejemnika plačila plačilo vključila v obdavčitev v prihodnjem davčnem obdobju, pri čemer so pogoji plačila takšni, kot bi se pričakovalo, da bi se o njih dogovorile nepovezane osebe;
- b) plačila hibridni osebi in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil, izplačanih hibridni osebi v skladu z zakonodajo države, kjer ima hibridna oseba sedež ali kraj dejanskega delovanja poslovodstva ali je registrirana, in države posameznika, udeleženega v tej hibridni osebi;
- c) plačila osebi z eno ali več poslovnimi enotami in je to neskladje posledica različne razporeditve plačil med sedežem ali krajem dejanskega delovanja poslovodstva in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami iste osebe v skladu z zakonodajo držav, kjer oseba deluje;
- d) plačila neupoštevani poslovni enoti. Slednja je definirana kot ureditev, ki v državi, kjer ima poslovna enota sedež oziroma se v njej nahaja, nima statusa poslovne enote, v državi sedeža ali kraja dejanskega delovanja poslovodstva zavezanca za davek pa ima status poslovne enote;
- e) plačila hibridne osebe, kadar se to plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila;
- f) domnevnega plačila med sedežem ali krajem dejanskega delovanja poslovodstva in poslovno enoto ali med dvema ali več poslovnimi enotami, kadar se to domnevno plačilo ne upošteva v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila.

Predlog šestega odstavka določa izjemo glede hibridnih neskladij pri katerih zaradi plačila na podlagi finančnega instrumenta pride do odbitka brez vključitve, kot je opredeljen v točki a) 2. točke petega odstavka predloga novega 67.1 člena. Plačilo, ki ustreza osnovnemu donosu prenesenega finančnega instrumenta, namreč ne povzroči navedenega hibridnega neskladja, kadar finančni trgovec izvede plačilo na podlagi tržnega hibridnega prenosa, če država plačnika od finančnega trgovca zahteva, da vključi v prihodke vse prejete zneske v zvezi s prenesenim finančnim instrumentom. V predlogu tega odstavka so definirani tudi štirje pojmi. Finančni trgovec je definiran kot posameznik ali oseba, ki se ukvarja z rednim nakupovanjem in prodajajo finančnih instrumentov na svoje stroške z namenom ustvarjanja dobička. Hibridni prenos je definiran kot katera koli ureditev

za prenos finančnega instrumenta, katerega osnovni donos se za davčne namene obravnava kot da je pridobljen pri več udeležencih, to pomeni posameznikih ali osebah, v tej ureditvi hkrati. Nastane lahko na primer v okviru t.i. REPO poslov (angl. repurchase agreement), ki pomenijo začasno prodajo vrednostnih papirjev z obveznim povratnim odkupom. Tržni hibridni prenos je definiran kot hibridni prenos, ki ga finančni trgovec sklene med rednim poslovanjem in ne v okviru strukturirane ureditve. Strukturirana ureditev je definirana kot ureditev, ki vključuje hibridno neskladje, katerega cena je vključena v pogoje ureditve, ali ureditev, ki je bila zasnovana tako, da privede do hibridnega neskladja, razen če za zavezanca ali povezano osebo ni bilo mogoče razumno pričakovati, da je seznanjena s hibridnim neskladjem, in ni pridobila davčne ugodnosti zaradi hibridnega neskladja.

Predlog sedmega odstavka določa, da se hibridno neskladje, pri katerem pride do dvojnega odbitka ali do odbitka brez vključitve bodisi zaradi plačila hibridne osebe bodisi zaradi domnevnega plačila, ki se ne upošteva v skladu z zakonodajo države prejemnika plačila, pojavi le, če je v državi plačnika odbitek mogoče pobotati z zneskom, ki ne predstavlja dvojne vključitve dohodka. Dvojna vključitev dohodka pa pomeni, da je dohodek vključen v davčno osnovo v obeh državah, v katerih se pojavi neskladje, hkrati, torej tako v državi plačnika kot v državi prejemnika plačila.

Predlog osmega odstavka omejuje definicijo hibridnih neskladij le na neskladja med povezanimi osebami, med zavezancem in povezano osebo, med sedežem ali krajem dejanskega delovanja poslovodstva in poslovno enoto, med dvema ali več poslovnimi enotami iste osebe, neskladja v strukturirani ureditvi ali med udeleženci pri hibridnem prenosu finančnega instrumenta, ki privede do večkratnega uveljavljanja davka, plačanega na viru.

Predlog novega **67.m člena** določa pravila za prilagoditev učinkov, ki nastanejo zaradi hibridnih neskladij. Zavezanec prilagoditve upošteva pri ugotavljanju davčne obveznosti.

Predloga prvega in drugega odstavka določata prilagoditve v primerih hibridnih neskladij, ki privedejo do dvojnega odbitka. V predlogu prvega odstavka je določeno, da se zavezancu vlagatelju odbitek ne prizna, razen če se pobota z dvojno vključitvijo dohodka, to je vključitvijo dohodka v davčno osnovo v obeh državah, v katerih se pojavi neskladje. Pri tem lahko do dvojne vključitve dohodka pride bodisi v tekočem bodisi v naslednjem davčnem obdobju. Predlog drugega odstavka določa, da se v primerih, ko se odbitek prizna v državi vlagatelja, odbitek ne prizna zavezancu, ki je plačnik. Izjema spet velja za odbitek, ki se pobota z dvojno vključitvijo dohodka v davčno osnovo v tekočem ali naslednjem davčnem obdobju.

Predloga tretjega in četrtega odstavka določata prilagoditve v primerih neskladij, ki privedejo do odbitka brez vključitve. Predlog tretjega odstavka za te primere določa, da se odbitek ne prizna zavezancu, ki je plačnik. Predlog četrtega odstavka določa, da v primerih, ko se odbitek prizna v državi plačnika, zavezanec, ki je prejemnik plačila, vključi v dohodek znesek plačila, ki bi sicer povzročil neskladje.

Predlog petega odstavka določa prilagoditve v primerih t.i. uvoženih hibridnih neskladij. Tako se zavezancu ne prizna odbitek za vsakršno njegovo plačilo, s katerim se neposredno ali posredno financira odbiten dohodek, ki privede do hibridnega neskladja prek transakcije ali niza transakcij med povezanimi osebami ali transakcij, sklenjenih v okviru strukturirane ureditve. Izjema je določena za primere, ko ena od držav, vključenih v transakcije ali niz transakcij, opravi enakovredno prilagoditev v zvezi s takšnim hibridnim neskladjem. Uvožena hibridna neskladja nastanejo na primer pri nehibridnih plačilih zavezanca povezani osebi iz tretje države.

Predlog šestega odstavka določa prilagoditve za hibridna neskladja v primerih neupoštevanih poslovnih enot. Zavezanec mora dohodek neupoštevane poslovne enote, ki ni obdavčen v Sloveniji, vključiti v davčno osnovo. Izjema je določena za dohodek, ki se v Sloveniji ne obdavči na podlagi mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka, sklenjene s tretjo državo.

Predlog sedmega odstavka določa prilagoditve za hibridne prenose finančnega instrumenta, ki privedejo do uveljavljanja davka, plačanega na viru, pri več kot enem udeležencu, to pomeni posamezniku ali osebi. V teh primerih zavezanec lahko od obveznosti za plačilo davka odšteje znesek, ki je enak davku, ki ustreza davku po tem zakonu, ki ga je plačal od dohodkov iz virov izven Slovenije, v sorazmerju z njegovim prejetim zneskom obdavčljivega dohodka glede na celoten obdavčljiv dohodek iz hibridnega prenosa. Prejet znesek obdavčljivega dohodka zavezanca je razlika med davčno priznanimi prihodki in odhodki zavezanca v zvezi s posameznim hibridnim prenosom finančnega instrumenta. Celoten obdavčljiv dohodek iz hibridnega prenosa je bruto dohodek v zvezi s posameznim hibridnim prenosom finančnega instrumenta, od katerega je bil plačan davek na viru.

Predlog osmega odstavka določa prilagoditve za neskladja glede davčnega rezidentstva. Zavezancu, ki je rezident za davčne namene v dveh ali več državah, se ne prizna odbitek plačila, stroškov ali izgube, ki je hkrati odbiten od davčne osnove v Sloveniji in drugi državi, če je v drugi državi ta odbitek mogoče pobotati z dohodkom, ki ne predstavlja dvojne vključitve dohodka. Slednje pomeni, da ta znesek ni vključen v davčno osnovo tudi v Sloveniji. V primeru, da je druga država država članica EU ali EGP, se zavezancu odbitek ne prizna le, če se zavezanec ne šteje za rezidenta v Sloveniji v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka med Slovenijo in to drugo državo.

#### **K 7. členu:**

Člen določa začetek veljavnosti in uporabe predloga zakona ter uporabo davčne stopnje, veljavne do uveljavitve tega zakona, še do začetka uporabe predloga zakona. Predlagana nova ureditve glede priznavanja odhodkov amortizacije pri poslovnih najemih se uporablja tudi za nazaj, to je od 1. 1. 2019 dalje. Predlagana nova določba glede omejitve zmanjšanja davčne osnove zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in pokrivanja prenesene davčne izgube se uporablja za davčna obdobja, ki se začnejo 1. 1. 2020 ali kasneje.

## **IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO**

### **1. člen**

#### **(vsebina zakona)**

(1) S tem zakonom se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb.  
(2) S tem zakonom se v pravni red Republike Slovenije prenašajo naslednje direktive Evropske skupnosti:

- Direktiva Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (UL L št. 225 z dne 20. avgusta 1990, str. 142), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta 2005/19/ES o spremembah Direktive 90/434/EGS o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev iz različnih držav članic (UL L št. 58 z dne 4. marca 2005, str. 19);
- Direktiva Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (prenovitev) (UL L št. 345 z dne 29. decembra 2011, str. 8), zadnjič spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L št. 21 z dne 28. 1. 2015, str. 1);
- Direktiva Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L št. 157 z dne 26. junija 2003, str. 49);
- del Direktive Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL L št. 193 z dne 19. julija 2016, str. 1).



### **33. člen (amortizacija)**

(1) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, neopredmetenih sredstev in naložbenih nepremičnin (v nadaljevanju: amortizacija) se kot odhodek prizna v obračunanem znesku z uporabo metode enakomernega časovnega amortiziranja ter najvišjih amortizacijskih stopenj iz petega odstavka tega člena.

(2) Če obračunana amortizacija preseže znesek, ki bi bil obračunan v skladu s prvim odstavkom tega člena, se presežni znesek amortizacije kot odhodek prizna v naslednjih davčnih obdobjih, tako da se za davčne namene amortizacija na način iz prejšnjega odstavka tega člena obračunava do dokončnega amortiziranja oziroma do odtujitve oziroma odprave evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine. Pri odtujitvi oziroma odpravi evidentiranja opredmetenega osnovnega sredstva, neopredmetenega sredstva in naložbene nepremičnine se prihodki in odhodki za davčne namene izračunavajo ob upoštevanju davčnih vrednosti teh sredstev. Davčna vrednost posameznega sredstva je znesek, ki se prisodi temu sredstvu pri obračunu davka oziroma na podlagi katerega se izračunavajo prihodki, odhodki, dobički in izgube pri obračunu davka.

(3) Amortizacija se obračunava posamično.

(4) Sredstva, ki se amortizirajo, ter začetek obračunavanja amortizacije določajo predpisi in računovodski standardi.

(5) Najvišja letna amortizacijska stopnja po določbah prvega odstavka tega člena znaša za:

1. gradbene objekte, vključno z naložbenimi nepremičninami, 3%;
2. dele gradbenih objektov, vključno z deli naložbenih nepremičnin, 6%;
3. opremo, vozila in mehanizacijo 20%;
4. dele opreme in opremo za raziskovalne dejavnosti 33,3%;
5. računalniško, strojno in programsko, opremo 50%;
6. večletne nasade 10%;
7. osnovno čredo 20%;
8. druga vlaganja 10%.

(6) Ne glede na določbe prvega do petega odstavka tega člena, se lahko pri opredmetenem osnovnem sredstvu, katerega doba uporabnosti je daljša od enega leta in katerega posamična nabavna vrednost ne presega vrednosti 500 eurov, kot odhodek ob prenosu v uporabo prizna odpis celotne nabavne vrednosti.

(7) Amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, vključno z odhodki iz njihove odtujitve, ki je obračunana od dela nabavne vrednosti opredmetenega osnovnega sredstva na podlagi ocene stroškov razgradnje, odstranitve in obnovitve mesta, za katere so oblikovane rezervacije, ter poraba in odprava tako oblikovanih rezervacij se obravnava pod pogoji iz 20. člena tega zakona.

(8) Ne glede na določbe prvega do petega odstavka tega člena se amortizacija dobrega imena ne prizna kot odhodek.

### **60. člen (splošna stopnja)**

Davek se plačuje po stopnji 19% od davčne osnove.

## **V. PREDLOG, DA SE PREDLOG ZAKONA OBRAVNAVA PO NUJNEM OZIROMA SKRAJŠANEM POSTOPKU**

/

## **VI. PRILOGE**