

ZAKON
O SPREMEMBAH IN DOPOLNITVAH ZAKONA O DAVKU OD DOHODKOV PRAVNIH OSEB**I. UVOD****1. OCENA STANJA IN RAZLOGI ZA SPREJEM PREDLOGA ZAKONA**

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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24; 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. ZDDPO-2 je sistemski zakon, ki določa vse ključne materialne elemente za obdavčitev dohodkov pravnih oseb. V ZDDPO-2 so prenesene štiri direktive Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: EU) s področja neposredne 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, direktiva o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic in direktiva o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom.

1. Pravilo o omejevanju priznavanja obresti

Obravnava obresti za namene obdavčenja je pomembna, saj obresti v ekonomskem smislu predstavljajo odhodek, z vidika obdavčitve pa vplivajo na določitev davčne osnove ter posledično na višino davka. Slednji vidik terja še posebno pozornost pri transakcijah med povezanimi osebami. Na poslovne odločitve med osebami iste mednarodne skupine namreč ne delujejo le tržne sile, kot velja pri poslovanju med nepovezanimi osebami, ampak tudi doseganje koristi mednarodne skupine kot celote. Slednja se z vidika dolžniškega financiranja kaže predvsem v prilagajanju dolžniških virov financiranja na način, da se dolg prekomerno alocira znotraj mednarodne skupine pri povezanih osebah, ki se nahajajo v jurisdikcijah z visoko obdavčitvijo (obresti znižujejo davčno osnovo), medtem ko se povezane osebe posojilodajalke, nahajajo v jurisdikcijah z nizko obdavčitvijo. Preko navedenih poslovnih praks mednarodna skupina kot celota doseže ugoden davčni rezultat. Omejevanje navedene prakse naslavlja 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 ATAD), ki poleg drugih ukrepov za zaščito nacionalnih sistemov obdavčitve na ravni EU določa tudi enotno pravilo glede davčnega priznavanja obresti. Obresti oziroma presežni stroški izposoje zavezanca se davčno ne priznajo oziroma se omejijo upoštevaje razmerje EBITDA, ki je določeno fiksno. Ukrepi določeni v direktivi ATAD so enotni, preprečujejo prakse izogibanja davkom in veljajo za vse države članice EU, s čimer pripomorejo k izboljšanju učinkovitosti notranjega trga kot celote, prav tako pa določajo minimalno raven zaščite pred praksami izogibanja davkom. Enotna pravila preprečujejo razdrobljenost notranjega trga, odpravo obstoječih neskladij in izkrivljanje notranjega trga. Omeniti velja, da je bil ukrep omejevanja priznavanja obresti za davčne namene, ki je vključen v direktivo ATAD, v širšem mednarodnem davčnem okviru na ravni OECD prepoznan kot eden¹ od 15-ih ukrepov za naslavljanje preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (t. i. projekt BEPS).

¹ BEPS ACTION 4: 2015 Final Report Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments

Davčno omejevanje obresti z vidika določanja davčne politike predstavlja enega od ukrepov proti izogibanju zmanjševanja davčne osnove (gre za t. i. »anti tax avoidance rule«). Izpostaviti velja, da je ukrepe na področju davčne politike potrebno oblikovati na način, da so slednji čim bolj ciljno usmerjeni, s čemer prispevajo k robustnosti celotnega davčnega sistema in dopolnjevanju drugih nedavčnih politik. V okviru navedenega je glede dolžniškega financiranja potrebno izpostaviti, da je potrebno davčne ukrepe oblikovati na način, da bodo administrativno enostavni za izvajanje tako za zavezanca kot za davčni organ, vsebinsko pa bodo dopolnjevali davčno politiko oziroma širšo ekonomsko politiko. V okviru slednje je potrebno omeniti, da je dolžniško financiranje pomembno, saj se z njim financira predvsem rast podjetij (dolžniško financiranje je ugodnejše od lastniškega financiranja), posledično se spodbuja investiranje in zaposlovanje, spodbuja se ustrezno lastništvo (lastniška struktura se s kreditiranjem ne spreminja), prispeva k ustvarjanju verodostojnosti in ugleda podjetja. Dodatno pa je v širšem ekonomskem smislu potrebno še izpostaviti, da je pospešitev investicijske dejavnosti, vključno z dolžniškim financiranjem, pomembna z vidika obnove Slovenije po poplavah, financiranjem novega družbenega dogovora, ki je vezan na podnebne in okoljske izzive, kakor tudi z vidika novih gospodarskih trendov, povezanih z digitalizacijo poslovnih procesov, ki zahtevajo nove naložbe in dodatne vire financiranja.

2. Prenos davčnih izgub

V veljavnem ZDDPO-2 je davčna izguba opredeljena kot presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni z ZDDPO-2, kar je praviloma definicija davčnih izgub tudi primerjalnopravno. ZDDPO-2 sicer ne določa kakšnega posebnega ukrepa, povezanega z davčno izgubo, ki bi pomenil ugodnost v obdobju nastanka davčne izgube pri zavezancu, kot denimo združevanje davčnih rezultatov večih zavezancev v skupini, ampak je določeno, da zavezanec lahko davčno izgubo v davčnem obdobju pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih. Pokrivanje davčne izgube v naslednjih davčnih obdobjih je torej določeno neomejeno. Nekatere druge omejitve v povezavi z višino davčne osnove oziroma t. i. varovalke za primere, ko se v davčnem obdobju lastniška oziroma odločevalska struktura zavezanca ter okoliščine glede dejavnosti spremenijo, so določene v veljavnem 36. členu ZDDPO-2.

Leta 2023 je 17.289 zavezancev preko pokrivanja izgub iz preteklih let zmanjšalo davčno osnovo v skupnem znesku 900 mio EUR. Gre za skoraj dvakratnik zmanjšanja davčne osnove iz tega naslova glede na predhodno leto oziroma povprečje predhodnih treh let. Konec leta 2022 je bilo neizkoriščene davčne izgube iz preteklih let za 20,6 mrd EUR, kar je bilo za 12 mrd EUR več kot leta 2012.

3. Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

Širši namen olajšave za zeleni in digitalni prehod, ki je bila v ZDDPO-2 vključena v letu 2022, 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 EU. Zeleni dogovor je zaveza, da bo EU postala prvi podnebno nevtralen 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).

Iz podatkov davčnih obračunov davka od dohodkov pravnih oseb je razvidno, da je v letu 2022 navedeno olajšavo uveljavljalo 437 zavezancev v skupnem znesku nekaj manj kot 21 mio EUR. Slabih 6 % vsega zneska olajšave se nanaša na investicije v digitalni prehod, preostalih 94 % pa na investicije v zeleni prehod. Najvišja olajšava, ki bi jo zavezanci lahko uveljavili, a je zaradi prenizke davčne osnove niso mogli, je dobrih 22,5 mio EUR, kar pomeni, da je 1,5 mio EUR (7 % možne olajšave) ostalo neizkoriščene.

4. Črtanje posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 94/12) je bil določen nov opcijski način ugotavljanja davčne osnove in posledično davka za določene zavezance za davek od dohodkov pravnih oseb, t. i. posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Cilj tega sistema ob njegovi uvedbi je bil administrativna poenostavitev, ki olajšuje in poenostavlja obračunavanje in plačevanje davka, in sicer za zavezance začetnike in zavezance z majhnim obsegom poslovanja. Ureditev je bila uvedena za zavezance, ki so dosegli prihodke do 50.000 EUR v predhodnem koledarskem letu. Na področju ugotavljanja oziroma priznavanja prihodkov za davčne namene za te zavezance ni bilo sprememb, sprememba pa je bila določena glede priznavanja odhodkov za davčne namene, ki so se priznali v normiranem znesku v višini 70 % davčno priznanih prihodkov.

Zakon o spremembah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 50/14) je določil še mejo prihodkov, ki je določena kot pogoj za vstop v sistem, in sicer v višini 100.000 EUR, pod pogojem, da je bila pri zavezancu v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Povečala se je tudi višina normiranih odhodkov na 80 % davčno priznanih prihodkov.

Z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 69/17) so bili vzpostavljeni mehanizmi za preprečevanje zlorab. Nadgradila se je določba o ugotavljanju prihodkov, ki predstavljajo zgornjo mejo za možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov. Kot poseben primer, poleg veljavnega primera novo ustanovljenih zavezancev, se je določila povezanost oseb v povezavi z ravnanjem zavezanca, ki ni v skladu s cilji in nameni takšnega ugotavljanja davčne osnove. Določeno je bilo, da se v primeru povezanih oseb prihodki seštevajo, zavezanec pa vedno lahko dokazuje, da je njegov primer oziroma situacija v skladu s cilji in nameni takšnega ugotavljanja davčne osnove. Prenovil se je pogoj za obvezen izstop iz sistema na način, da mora zavezanec izstopiti iz sistema, če njegovo povprečje prihodkov dveh zaporednih preteklih davčnih obdobij presega znesek 150.000 EUR. Zavezanec tako lahko ostane v sistemu, če ima v dveh zaporednih davčnih obdobjih skupno do 300.000 EUR prihodkov, torej kljub prekoračitvi letnih prihodkovnih pragov, s čimer je sistem pridobil na fleksibilnosti. Višina normiranih odhodkov se je omejila tudi z absolutno višino, in sicer ti ne morejo biti višji od 40.000 EUR ali ne morejo biti višji od 80.000 EUR za zavezance z vsaj eno obvezno zavarovano osebo pri zavezancu v tekočem davčnem obdobju za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

Iz obračunskih podatkov davka od dohodkov pravnih oseb v obdobju 2019-2023 je razvidno, da so zavezanci, ki so ugotavljali davčno osnovo na podlagi normiranih odhodkov, na leto ustvarili med 40 in 50 mio EUR davčnih prihodkov in obračunali za dobrih 30 mio EUR normiranih odhodkov. Ti zavezanci so obračunali 0,2 % celotnega davka od dohodkov pravnih oseb. Delež normirancev glede na vse zavezance za davek od dohodkov pravnih oseb je skozi leta ves čas približno enak in se giblje nekje okoli enega odstotka.

Analiza sistema normiranih odhodkov v okviru davka od dohodkov pravnih oseb in dohodnine (dohodki iz dejavnosti) je pokazala, da nameni in cilji nadgradnje sistema normiranih odhodkov za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, in uvedba sistema normiranih odhodkov za pravne osebe, ki

se je začela uporabljati z davčnim letom 2013, niso bili doseženi. Zavezanci se namreč za vstop v sistem odločajo racionalno in pri odločitvi upoštevajo vse dejavnike, ki vplivajo na njihovo poslovanje, torej ne samo davčnega vidika. Sistem normiranih odhodkov na splošno za pravne osebe ni tako izrazita administrativna poenostavitev kot pri fizičnih osebah, ki opravljajo dejavnost. Pravne osebe morajo namreč ne glede na izbrani sistem obdavčitve še vedno voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C, 18/21, 18/23 – ZDU-1O in 75/23; v nadaljevanju: ZGD-1). Sistem je nesorazmerno ugodnejši za zavezance v storitvenih dejavnostih, spodbuja pojav nezakonitih praks na trgu dela, prikrivanje prihodkov ter prelivanje prihodkov od zavezancev, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih odhodkov, k zavezancem v sistemu normiranih odhodkov. Sistem nenazadnje pomeni tudi odstop od načela obdavčevanja po ekonomski moči, ki je eno od temeljnih načel obdavčevanja, na račun večje ekonomičnosti (enostavnosti oziroma poenostavitve). Vsako pavšalno oziroma normirano določanje davčne osnove ali posameznih elementov davčne osnove ali vsako določanje enotne davčne stopnje v načelu povzroča oziroma povečuje neenakost (zavezanci z dejansko višjo davčno osnovo so v boljšem položaju in zavezanci z dejansko nižjo davčno osnovo so v slabšem položaju primerjalno glede na davčno osnovo ugotovljeno na pavšalen oziroma normiran način). Enostavnost davčnega sistema je torej obratno sorazmerna z obdavčevanjem po ekonomski moči, kar pomeni, da večje kot so poenostavitve, manjša je enakost obdavčevanja glede na ekonomsko moč posameznega zavezanca.

2. CILJI, NAČELA IN POGLOVITNE REŠITVE PREDLOGA ZAKONA

2.1 Cilji

Cilj predloga zakona je izboljšanje konkurenčnega okolja in bolj pravično obdavčenje. Cilj revizije in prilagoditve režima priznavanja davčnih izgub je nenazadnje tudi uravnoteženje med razumno ureditvijo spodbujanja aktivnosti gospodarstva in večjo ter zagotovljeno proračunsko predvidljivost in stabilnostjo.

2.2 Načela

Predlog zakona ne odstopa od temeljnih načel, na katerih temelji osnovni zakon. V predlogu zakona se tako izhaja iz načela obdavčitve po gospodarski moči, pravičnosti in učinkovitega obdavčenja.

2.3 Poglavitne rešitve

1. Pravilo o omejevanju priznavanja obresti

Davčni ukrep omejevanja obresti je bil v sistem obdavčitve pravnih oseb implementiran že pred letom 2005, kot pravilo proti izogibanju. To pomeni, da je omejevanje obresti za davčne namene v Sloveniji že dolgo uveljavljeno in zavezancem z vidika vsebine in uporabe znano. Gre za t. i. pravilo tanke kapitalizacije, ki je določeno v 32. členu ZDDPO-2. Navedeno pravilo za davčne namene omeji le obresti od presežka posojil. Pravilo se uporablja le za transakcije med domačimi in čezmejno povezanimi osebami. Iz uporabe navedenega pravila so izvzeti določeni zavezanci, ki jim finančne transakcije predstavljajo osnovni posel (banke, zavarovalnice). Obresti od posojil se za davčne namene štejejo kot nepriznane, če je zavezanec presejel razmerje med kapitalom in dolgom v višini 1:4.

Z vidika določanja neodvisnega tržnega načela oziroma ugotavljanja, ali razmerje med kapitalom in dolgom povezane osebe, ki je del mednarodne skupine podjetij, odstopa od razmerja, ki bi ga dosegla nepovezana oseba v enakih ali primerljivih okoliščinah, pravilo tanke kapitalizacije predstavljala t. i. varni pristan. Zato zavezancem, ki so povezane osebe, če so uporabili navedeno, davčno določeno razmerje, ni potrebno dokazovati neodvisnega tržnega načela glede doseganja primerne višine razmerja med kapitalom in dolgom.

Slovenija je bila, upošteva je možen odlog, določen z direktivo ATAD, poleg Grčije, Slovaške, Francije in Španije ena od držav, katere pravilo glede davčnega omejevanja obresti, določeno v 32. členu ZDDPO-2, je bilo s strani Evropske komisije prepoznano za enako učinkovito, kot pravilo, vezano na delež EBITDA iz direktive ATAD. Zato je Evropska komisija Sloveniji tudi odobrila odlog prenosa ukrepa omejevanja obresti za davčne namene, kot ga določa direktiva ATAD².

V letu 2023 je bil z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2T) v slovensko zakonodajo prenesen ukrep omejevanja obresti za davčne namene iz direktive ATAD (pravilo, vezano na delež EBITDA - 54.c člen ZDDPO-2), hkrati pa se je obdržalo tudi prvotno pravilo omejevanja davčnega priznavanja obresti, določeno v 32. členu ZDDPO-2. Sobivanje dveh enakovrednih pravil, ki naslavljata umetno zmanjševanje davčne osnove z ukrepom omejevanja priznanja obresti za davčne namene v transakcijah med povezanimi osebami, dodaja kompleksnost v davčni sistem. Na podlagi navedenega in z namenom administrativne poenostavitve pri izvajanju pravil se predlaga črtanje 32. člena ZDDPO- 2. Nadalje se omejevanje obresti, kot je določeno v 54.c členu ZDDPO-2, v delu, ki se nanaša na določitev absolutnega praga priznavanja presežnih stroškov izposoje, poenoti s pragom, določenim v direktivi. To pomeni, da se prag s 1.000.000 EUR zviša na 3.000.000 EUR.

Navedena posodobitev obravnave obresti za davčne namene bo prispevala k zmanjšanju kompleksnosti pri izvajanju pravil, vezanih na omejevanje obresti za davčne namene, poenotenju obravnave zavezancev neodvisno od gospodarskih ciklov in gospodarske panoge, v kateri zavezanci delujejo, ter zahtev po različnih stopnjah finančnega vzvoda, kar bo pripomoglo tudi k izenačenju pogojev investiranja.

2. Prenos davčnih izgub

Z namenom večje predvidljivosti javnofinančnih prihodkov se predlaga omejitev možnosti uveljavljanja prenesenih davčnih izgub v naslednjih petih davčnih obdobjih (namesto neomejeno). Ne glede na navedeno je za davčne izgube, nastale v obdobjih, ki so se začela pred začetkom uporabe tega zakona, t. i. »stare izgube«, določena posebna prehodna ureditev. Zavezanec tako za predmetne izgube lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v naslednjih sedmih davčnih obdobjih. Davčne izgube iz davčnih obdobj, ki so se začela pred začetkom uporabe tega zakona, so torej izgube iz obdobj, ki segajo denimo pet, deset ali več let v preteklost. Pri tem v veljavi ostaja pravilo iz tretjega odstavka 36. člena ZDDPO-2, da zavezanec davčno osnovo najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma.

Predlog časovnega omejevanja pri prenosu davčnih izgub v naslednja obdobja je rezultat stalnih prizadevanj za pripravo uravnoteženega ukrepa na tem področju, to je ukrepa, ki zagotavlja večjo transparentnost davčne ureditve in predvidljivost glede davčnih prihodkov. Z razumno časovno omejitvijo se ne odpravlja možnosti prenosa davčnih izgub oziroma se ne odpravlja ukrepa prenosa davčnih izgub, ampak se režim uokviri tako, da še predstavlja ugodnost za zavezance in hkrati ne poseže nesorazmerno v njihovo konkurenčnost. Predlagana rešitev in razlogi zanjo temeljijo tudi na podatkih, ki kažejo, da se je v obdobju 2012-2022 izredno povečalo kumulirano stanje prenesenih izgub (s približno 8 mrd EUR na preko 20 mrd EUR), ki ob časovno neomenejem prenosu omogočajo koriščenje izgub enega poslovnega cikla v več nadaljnjih ciklih in še njihovo dodatno akumulacijo s tekočimi izgubami. To bi lahko vodilo v nerazumno kumuliranje skupne izgube in nesorazmerno nizko davčno breme tudi v letih, ko so zavezanci davek sposobni plačati. Predlagana sistemska rešitev terja tudi določitev učinkovitega in z novo predlagano ureditvijo skladnega prehodnega pravila glede še nepokritih izgub pri zavezancu. Predlaga se, da se davčne izgube, nastale v obdobjih, ki so se začela pred dnem začetka uporabe tega zakona, pokrivajo z zmanjšanjem davčne osnove v daljšem

² [COMMISSION NOTICE: Measures considered equally effective to Article 4 of the Anti-Tax Avoidance Directive \(2018/C 441/01\)](#)

obdobju, kot je predlog za novo, trajno sistemsko rešitev. Predlog za prehodno obdobje v ničemer ne posega v obseg t. i. »starih« izgub, denimo, da bi jih zneskovno omejeval ali časovno črtal, to pomeni, da bi se dopuščal le prenos davčnih izgub iz točno določenega, omejenega predhodnega obdobja, kot npr. obdobja petih ali desetih let. Prav tako ureditev v ničemer ne poseže v izgube, ki so že zmanjšale davčno osnovo, torej jih je zavezanec že »uporabil« za zmanjšanje davčne osnove pred spremembami zakona. Povezano s predlogoma za časovno omejitev prenašanja davčnih izgub in določitvijo prehodnega režima za pretekle izgube je država zainteresirana za čim bolj sistemsko rešitev, ki je transparentna in proračunsko predvidljiva, pri tem zasleduje javno korist, da predvidljivo in v zadostnem obsegu razpolaga z davčnimi prihodki, ki jih mora pobirati učinkovito in ob pravem času, ker mora zadovoljevati javne potrebe z izvajanjem javnih služb oziroma delovanjem oblastvenih organov. Pri vsakokratnih spremembah davčnih ukrepov, ob siceršnjem nujnem spoštovanju načela večje trajnosti, preureditev ukrepa prenašanja davčnih izgub pomeni ustrežnejšo ureditev v primerjavi z veljavno, ki je hkrati pošteno uravnotežena in sorazmerna.

Zavezanec bo po predlogu še naprej lahko pokrival davčno izgubo davčnega obdobja z zmanjšanjem davčne osnove v prihodnjih obdobjih, kar ne bo več neomejeno, ampak v omejenem času. Pri veljavni ureditvi, ki je torej ureditev, ki dopušča neomejeno pokrivanje izgub, zavezanec lahko pričakuje, da se bo zaradi dejstev in okoliščin v določenem trenutku, drugih ekonomskih in gospodarskih dejavnikov ter ciljev in namenov davčne politike njegova pravica nekoliko okrnila, kot davkoplačevalec pa je lahko podvržen le spremembam, ki so, kot že navedeno, razumne in uravnotežene glede na njegov položaj. Pri tem pa je pomembno tudi, da rešitev lahko spodbuja zavezance k hitrejšemu okrevanju ter izboljšanju njihove finančne uspešnosti, kar pa na dolgi rok lahko vodi tudi k večji gospodarski aktivnosti in rasti. Spremembe davčne zakonodaje zahtevajo od zakonodajalca trajno skrb glede njihove predvidljivosti in pregled nad stanjem javnih financ, hkrati pa posamezniki in pravne osebe ne morejo poslovati v prepričanju, da se zakonodaja ne bo spremenila. Namreč spreminja se širši okvir, ki vpliva na obdavčenje, pri čemer je predlagatelj sprememb v položaju, da učinkovito oceni, kateri možni davčni ukrep je pravilnejši in primernejši. V zvezi s predlagano ureditvijo prehodnega obdobja le-to omogoča realno tekočo obdavčitev glede na resnično in trenutno ekonomsko sposobnost in stanje davčnih zavezancev. Zavezanci bodo to stanje spremljali in ocenjevali, kar pripomore k spoštovanju načel materialnosti, ki določajo, da se predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, vrednotijo po svoji ekonomski vsebini. Namreč temeljno načelo davčne politike je enakomerna davčna obremenitev, ki je še nadalje enakomerno razporejena med vsemi davčnimi zavezanci.

Dodatno je treba poudariti, da predlagana nova ureditev glede prenašanja oziroma pokrivanja davčnih izgub daje državi prostor za morebitno ukrepanje v smislu davčnih podpornih ukrepov v izrednih primerih, ko so zavezanci v izrazito kritičnih položajih, kot je bilo denimo ob zadnji večji naravni nesreči.

3. Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod je bila v ZDDPO-2 ter ZDoh-2 vključena v letu 2022, ko je bil sprejet tudi Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v digitalni in zeleni prehod (Uradni list RS, št. 60/22), ki je podrobneje določil vlaganja, ki se kvalificirajo za uveljavljanje navedene olajšave. Namen olajšave, ki pomeni podporni ukrep drugim politikam, je olajšati zavezancem digitalni in zeleni prehod, s ciljem doseganja dogovorjenega standarda klimatske nevtralnosti na ravni EU. Vlaganja predvsem v zeleni prehod so z vidika finančnih vložkov intenzivna in dolgotrajnejša in za zavezanca predstavljajo specifičen moment, saj si z vlaganjem zavezanec ne znižuje le davčne osnove, ampak se tudi zavestno odloči, da bo z navedenim vlaganjem prispeval k trajnostnemu poslovanju. Upošteva se navedeno, predvsem pa potrebo po intenzivnih finančnih sredstvih, ki so potrebna za prehod na trajnostne poslovne modele, se s to novelo zakona predlaga prenos neizkoriščenega dela olajšave za vlaganja v digitalni in zeleni prehod, ki zmanjšuje davčno

osnovo, v naslednja obdobja, in sicer v naslednjih pet davčnih obdobjih po obdobju vlaganja in največ v višini davčne osnove.

4. Črtanje posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Posebna opcijska ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v praksi pomeni odstop od načela obdavčevanja po ekonomski moči, je nesorazmerno ugodnejša za zavezance v storitvenih dejavnostih, spodbuja pojav nezakonitih praks na trgu dela, prikrivanje prihodkov ter prelivanje prihodkov od zavezancev, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih odhodkov, k zavezancem v sistemu normiranih odhodkov. Sistem za pravne osebe tudi ne predstavlja administrativne poenostavitve, saj morajo ne glede na izbrani sistem obdavčitve še vedno voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila v skladu z ZGD-1, temveč gre le za ureditev, ki omogoča davčno optimiranje. Glede na navedeno se predlaga ukinitve posebne ureditve.

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

Ocenjujemo, da bosta imeli predlagani rešitvi za omejevanje priznavanja obresti ter ukinitve sistema normiranih odhodkov vpliv na prihodke državnega proračuna, in sicer bodo skupni učinki nekje okoli 0,6 mio EUR več prihodkov iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb. Ostale rešitve predloga zakona v prvih letih uveljavitve ne bodo imele finančnih posledic na državni proračun in druga javnofinančna sredstva.

Na podlagi podatkov iz davčnih obračunov davka od dohodkov pravnih oseb in podatkov AJ PES bosta črtanje 32. člena ZDDPO-2, ki določa davčno obravnavo obresti od presežka posojil, in hkratna sprememba pravila o omejevanju priznavanja obresti (dvig praga na 3.000.000 EUR) glede na trenutno veljavno ureditev pomenila okoli 400 tisoč EUR letno nižje prihodke v državni proračun.

Časovno omejevanje uveljavljanja neizkoriščenih izgub bo imelo v prvih sedmih letih, to je v času prehodnega obdobja, zaradi možnosti koriščenja velike količine akumulirane izgube iz preteklosti, zgolj zanemarljive učinke.

Po ocenah bo imela ukinitve sistema normiranih odhodkov pozitivne, vendar nizke učinke na javnofinančne prihodke. Ob predpostavki, da bodo zavezanci, ki so bili do sedaj v sistemu normiranih odhodkov, z njegovo ukinitvijo pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb upoštevali nižje odhodke, je mogoče oceniti, da bo ukinitve sistema pomenila do 1 mio EUR višje javnofinančne prihodke.

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

Predlog zakona je predmet usklajevanja s pravom EU.

Korelacijska tabela in izjava o skladnosti sta priloženi gradivu.

Pregled ureditve v drugih pravnih sistemih

1. Pravilo o omejevanju priznavanja obresti

Več evropskih držav ima v okviru pravila, vezanega na delež EBITDA po ATAD direktivi, določen absolutni znesek v višini 3.000.000 EUR in sicer **Avstrija, Belgija, Bolgarija, Češka** (80 milijonov

CZK oz. 3.189.200,64 EUR), **Estonija, Francija, Hrvaška, Irska, Latvija, Litva, Luxembourg, Malta, Nemčija, Poljska, Ciper, Danska, Grčija, Madžarska in Slovaška.**

(Vir: taxfoundation.org, online zbirka IBFD, 2023, 2024)

2. Prenos davčnih izgub

Hrvaška (Vir: online zbirka IBFD, 2023)

Davčne izgube se lahko prenašajo v naslednja davčna obdobja 5 let. Najprej se upoštevajo starejše izgube, nato kasnejše. Prenos izgub nazaj ni dovoljen.

Češka (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Davčne izgube se lahko prenašajo v naslednja davčna obdobja 5 let. Davčne izgube morajo biti formalno predmet odmere, to je vključitev v davčno napoved zavezanca za davčno obdobje, v katerem so nastale. Uporaba prenesenih izgub je omejena, če pride do bistvene spremembe v kapitalskih deležih zavezanca ali v nadzoru družbe, razen če družba preneha »test strukture dohodka«, kar pomeni, da dokaže, da je družba ustvarila vsaj 80 % dohodka enake dejavnosti kot dejavnosti, opravljene v letu, ko so nastale izgube. Prihodki, ki so v skladu s češkimi računovodskimi standardi evidentirani kot izredni prihodki, se za namene testa ne upoštevajo. »Bistvena sprememba« pomeni spremembo za več kot 25 % registriranega osnovnega kapitala ali glasovalnih pravic ali ima za posledico znaten vpliv delničarja.

Grčija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Izgube, nastale pri vseh vrstah družb, se lahko prenašajo v naslednja davčna obdobja 5 let. Izgube je treba uporabiti v vrstnem redu, v katerem so nastale (najprej se upoštevajo najstarejše izgube). Davčne izgube nastanejo, ko davčni odhodki presežejo davčne prihodke davčnega leta.

Davčna ureditev nadalje določa, da kadar se v danem letu neposredni ali posredni nadzor nad osnovnim kapitalom ali glasovalnimi pravicami družbe spremeni za več kot 33 % in če pride do spremembe poslovne dejavnosti, ki predstavlja vsaj 50 % prometa podjetja v primerjavi s predhodnim letom, se prenos izgub zavrne za izgube, nastale v tem letu ali v zadnjih 5-ih letih. To pravilo, ki velja od 14. 6. 2018, se uporablja z retroaktivnim učinkom od 1. 1. 2014.

Izgube iz dejavnosti, za katere veljajo posebne vrste obdavčitve (npr. davek na tonažo), se ne morejo pobotati z dobički iz dejavnosti, za katere velja običajni davek od dohodkov pravnih oseb.

Madžarska (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Izgube se lahko prenašajo v naslednja davčna obdobja 5 let. Prenesene izgube iz prejšnjih let se lahko upoštevajo največ do 50 % davčne osnove tekočega leta. Najprej se upoštevajo izgube starejšega datuma. Izgube družb, ki so članice skupine, se seštevajo na ravni skupine.

Poljska (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Izgube se lahko prenesejo in se pobotajo z dobičkom v naslednjih 5-ih davčnih letih. Vsako leto se lahko pobota do 50 % nastalih izgub. Preostali del se lahko prenese v naslednja obdobja 5 let, pri čemer se upošteva največ 50 % izgub vsako leto. Izgube se lahko pobotajo samo z dobičkom iz istega vira. Od 1. 1. 2019 se lahko izgube do zneska 5 milijonov PLN (1,154.756,51 EUR na dan 1.5.2024) v celoti pobotajo v naslednjih 5-ih letih.

3. Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

Španija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

V Španiji je možno uveljavljati odbitek od davka (tax credit) za raziskave in razvoj ter tehnološke inovacije, in sicer v višini 25 % stroškov za raziskave in razvoj, ki so nastali v davčnem letu. Če nastali stroški presegajo povprečni znesek stroškov v preteklih dveh letih, se stopnja 25 % uporablja za

znesek, ki je enak povprečju, medtem ko se stopnja 42 % uporablja za presežek. Osnova za izračun odbitka od davka se zmanjša za prejete subvencije. Poleg tega se za dejavnosti raziskav in razvoja lahko uveljavlja tudi odbitek od davka v višini 17 % stroškov, povezanih s plačami osebja, ki delajo izključno v teh dejavnostih (raziskave in razvoj ter tehnološke inovacije) ter odbitek od davka v višini 8 % stroškov, povezanih z naložbami v opredmetena (razen nepremičnin) in neopredmetena sredstva, ki se uporabljajo v teh dejavnostih.

Za dejavnosti, katerih rezultat so tehnološke inovacije za obstoječe izdelke, se prizna 12-odstotni odbitek od davka. Osnova za odbitek od davka je omejena na 1 mio EUR za nakup znanja (t. i. know-how), licenc in patentov. Za upravičenost do uveljavljanja odbitka od davka je potrebno predložiti obrazloženo poročilo, ki potrjuje, da se zadevna dejavnost šteje za tehnološko inovacijo.

Italija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Italija ima od leta 2021 odbitek od davka (t. i. tax credit) za dejavnosti raziskav in razvoja. Odbitek od davka se odobri rezidenčnim podjetjem, ki vlagajo v kvalificirane raziskovalne in razvojne dejavnosti, ekološki industrijski prehod, tehnološke inovacije in druge inovativne dejavnosti. Primeroma so to:

- kvalificirane raziskovalne in razvojne dejavnosti, ki vključujejo temeljne raziskave, industrijske raziskave in eksperimentalni razvoj – odbitek od davka je 10 % upravičenih stroškov, do 5 mio EUR na leto in sicer od davčnega leta 2023 do davčnega leta 2031 in brez morebitnih prejetih subvencij ali prispevkov;
- za kvalificirane dejavnosti ekoloških inovacij, ki vključujejo dejavnosti, namenjene ustvarjanju novih ali bistveno izboljšanih izdelkov ali proizvodnih procesov, je odbitek od davka 10 % upravičenih stroškov in do 2 mio EUR na leto za davčno leto 2023 ter 5 % upravičenih stroškov in do 2 mio EUR na leto za davčni leti 2024 in 2025, in sicer brez prejetih subvencij ali prispevkov;
- za druge kvalificirane inovativne dejavnosti, namenjene realizaciji novih izdelkov ali vzorcev v določenih poslovnih sektorjih, je odbitek od davka 10 % upravičenih stroškov in do 4 mio EUR na leto za davčni leti 2024 in 2025, in sicer brez morebitnih prejetih subvencij ali prispevkov;
- kvalificirana podjetja lahko koristijo odbitek od davka v višini 20% stroškov, nastalih do 31. 12. 2030 za dejavnosti raziskav in razvoja za proizvodnjo zdravil, vključno s cepivi, do 20 mio EUR na leto.

4. Črtanje posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Predlog zakona v tem delu ni predmet usklajevanja s pravom Evropske unije. Določanje ugotavljanja davčne osnove z ne/upoštevanjem normiranih odhodkov, je v davčni pristojnosti posamezne države članice EU.

Avstrija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Avstrija nima posebne zakonske ureditve za ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, niti posebne ureditve za podjetja z nižjimi prihodki.

Belgija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Standardna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb je v Belgiji 25 %. Za majhna in srednja podjetja velja pod določenimi pogoji davčna stopnja v višini 20 %. Posebne zakonske ureditve za ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov nimajo.

Hrvaška (Vir: online zbirka IBFD, 2023)

Standardna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb je 18 %, za podjetja z letnimi prihodki do 1 milijona EUR pa znaša davčna stopnja 10 %. Posebne zakonske ureditve za ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov nimajo.

Romunija (Vir: online zbirka IBFD, 2024)

Za mikro podjetja velja posebna davčna ureditev, v skladu s katero podjetja plačujejo davek od prometa in ne od dobička. Podjetje lahko opcijsko uporabi davčni režim za mikro podjetja, če na dan 31. 12. prejšnjega poslovnega leta:

- ni bil v postopku likvidacije,
- je v 100% zasebni lasti,
- je imelo do 31. 12. 2022 promet manjši od 1 milijona EUR na leto (z letom 2023 se je prag znižal na 500.000 EUR),
- če 80 % prihodkov ne izvira iz dejavnosti upravljanja ali svetovanja (razen prihodkov iz naslova davčnega svetovanja),
- če je imelo vsaj enega zaposlenega,
- če je oddalo letne računovodske izkaze v zakonskih rokih.

Podjetja, ki se ukvarjajo z določenimi dejavnostmi, kot so bančništvo, zavarovalništvo, kapitalski trgi, finančno posredništvo, igre na srečo, nafta in plin, ne morejo izbrati davčnega režima za mikro podjetja.

Od 1. 1. 2024 sta davčni stopnji, ki jih plačajo mikro podjetja, 1 % za podjetja, katerih prihodki ne presegajo 60.000 EUR in ne opravljajo dejavnosti, za katero se uporablja davčna stopnja v višini 3 %, ter 3 % za mikro podjetja z dohodkom nad 60.000 EUR ali ki opravljajo določene dejavnosti, predvsem dejavnosti informacijske tehnologije, gostinstvo, nastanitev in dejavnosti zdravstvene pomoči.

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 države v zvezi s plačevanjem in obračunavanjem davka in posledično z nadzorom bo opravljala Finančna uprava RS. Predlog zakona ne bo imel povečanih administrativnih posledic v postopkih oziroma pri poslovanju davčnega organa.

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. Predlog zakona torej ne bo imel povečanih administrativnih posledic za obveznosti davčnih zavezancev do davčnega organa.

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 imel v neposrednih prihodnjih letih po pričakovanjih sicer majhen, vendar pozitiven vpliv na poslovno okolje. Zavezanci, ki bodo investirali v zeleni in digitalni prehod, bodo lahko pri večjih investicijah neizkoriščen del olajšave prenašali v prihodnja leta, kar bo ugodno vplivalo na njihov denarni tok. Prav tako bo imela ugoden vpliv na poslovno okolje in finance tudi preureditev pravila o omejevanju priznavanja obresti, ki bo ne samo harmonizirala pravilo glede na večino ostalih držav članic EU, temveč pri veliki večini podjetij tudi omogočila priznavanje celotnega zneska obresti. Omejitev prenosa izgub je predvidena šele po preteku relativno dolgega prehodnega obdobja, zato trenutno ni pričakovati bistvenih sprememb.

6.4 Presoja posledic za socialno področje, in sicer za:

Predlog zakona ne vpliva na socialno področje.

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:

a) 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, 79/17, 80/19, 164/20, 205/21, 11/22 in 130/23).

b) 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:

Dругih pomembnih okoliščin ni.

7. PRIKAZ SODELOVANJA JAVNOSTI PRI PRIPRAVI PREDLOGA ZAKONA:**8. PODATEK O ZUNANJEM STROKOVNJAKU OZIROMA PRAVNI OSEBI, KI JE SODELOVALA PRI PRIPRAVI PREDLOGA ZAKONA, IN ZNESKU PLAČILA ZA TA NAMEN:**

Pri pripravi zakona ni sodeloval zunanji strokovnjak oziroma pravna oseba.

9. 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24) se črta 32. člen.

2. člen

V 36. členu se v drugem odstavku v prvem stavku za besedilom »naslednjih« doda besedilo »petih«. Drugi stavek se črta.

3. člen

V 54.c členu se v prvem odstavku v drugi alineji število »1.000.000« nadomesti s številom »3.000.000«.

4. člen

V 55.c členu se za drugim odstavkom doda nov 2a odstavek, ki se glasi:

»(2a) Zavezanec lahko za neizkoriščen del olajšave iz prvega odstavka tega člena zmanjšuje davčno osnovo v naslednjih petih davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar največ v višini davčne osnove.«.

5. člen

Poglavje X.a in členi 67.a do 67.g se črtajo.

PREHODNE IN KONČNA DOLOČBA

6. člen (pretekle izgube)

Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz davčnih obdobj, ki so se začela pred začetkom uporabe tega zakona, v naslednjih sedmih davčnih obdobjih.

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

Zavezanec lahko neizkoriščen del olajšave za digitalni in zeleni prehod iz 4. člena tega zakona uveljavlja za vlaganja, ki nastanejo po začetku uporabe tega zakona.

8. člen (ukinitvev posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov)

(1) Zavezanec, ki je do začetka uporabe tega zakona na podlagi posebne ureditve ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov po 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24), mora z začetkom uporabe tega zakona prenehati ugotavljati davčno osnovo po tej posebni ureditvi.

(2) Pravica do pokrivanja davčnih izgub, ki zavezancu ni prenehala na podlagi drugega stavka drugega odstavka 36. 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24), zavezancu tudi z uveljavitvijo tega zakona ne preneha.

(3) Pravica do uveljavljanja neizkoriščenih delov davčnih olajšav, ki se lahko prenašajo v naslednja davčna obdobja, ki zavezancu ni prenehala na podlagi drugega odstavka 67.a 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24), zavezancu tudi z uveljavitvijo tega zakona ne preneha.

9. člen (začetek veljavnosti in uporabe)

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

(2) Do začetka uporabe tega zakona se uporablja 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24).

III. OBRAZLOŽITEV

K 1. členu

Člen, s katerim je določena davčna obravnava obresti od presežka posojil, se črta. Davčna obravnava obresti oziroma priznavanje obresti za davčne namene je urejeno v 54.c členu 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, 79/18, 66/19, 172/21, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2), ki za pravilo, na podlagi katerega se za davčne namene omeji priznavanje obresti, ne določa več fiksnega razmerja med kapitalom in dolgom (t. i. institut tanke kapitalizacije), ampak določa razmerje na podlagi dobička pred obrestmi, davki in amortizacijo (t. i. EBITDA). Omejevanje priznavanje obresti za davčne namene, kot ga določa 54.c člen ZDDPO-2, je določeno v Direktivi 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 ATAD). Navedeno pomeni, da je s 54.c členom ZDDPO-2 prenesen ukrep omejevanja obresti za davčne namene, kot je določen v direktivi ATAD. Ne glede na črtanje 32. člena ZDDPO-2 se presoja obravnave finančnih transakcij med povezanimi osebami (med katere sodijo tudi prejemanje in dajanje posojil med čezmejno povezanimi osebami) z vidika določitve neodvisnega tržnega načela obravnava v skladu s pravili glede transfernih cen.

K 2. členu

Člen časovno omejuje možnost zmanjšanja davčne osnove zaradi izgub iz preteklih davčnih obdobj. Določa, da zavezanec davčno izgubo v davčnem obdobju lahko pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih petih davčnih obdobjih. Zaradi ukinitve posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov člen določa tudi črtanje drugega stavka drugega odstavka 36. člena ZDDPO-2.

K 3. členu

V 54.c člen ZDDPO-2 je prenesen ukrep iz direktive ATAD, ki določa pravilo o omejevanju priznavanja obresti za davčne namene. Obresti se za davčne namene omejijo na podlagi uporabe pravila, vezanega na delež EBITDA, pri tem pa navedena direktiva omogoča tudi omejitev obresti v absolutnem znesku, ki je določen v višini 3.000.000 EUR. Z vidika spodbujanja investicijske

dejavnosti in administrativne poenostavitve se s tem členom absolutna meja priznavanja obresti poveča s predhodno določene višine 1.000.000 EUR na višino 3.000.000 EUR.

K 4. členu

Olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod je bila v ZDDPO-2 in v Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 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) vključena v letu 2022, ko je bil sprejet tudi Pravilnik o uveljavljanju davčnih olajšav za vlaganja v digitalni in zeleni prehod (Uradni list RS, št. 60/22), ki je podrobneje določil vlaganja, ki se kvalificirajo za uveljavljanje navedene olajšave. Namen olajšave, ki pomeni podporni ukrep drugim politikam, je olajšati zavezancem digitalni in zeleni prehod s ciljem doseganja standarda, dogovorjenega na ravni Evropske unije v t. i. Zelenem dogovoru (t. i. »Green Deal«³), in sicer, da Evropa postane prva podnebno nevtralna celina. Vlaganja v zeleni prehod so z vidika finančnih vložkov intenzivna in dolgotrajnejša, predstavljajo pa tudi 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. Zaradi navedenega se s to novelo zakona predlaga prenos neizkoriščenega dela olajšave za vlaganja v digitalni in zeleni prehod, ki zmanjšuje davčno osnovo, v naslednjih pet davčnih obdobjih po obdobju vlaganja, vendar največ v višini davčne osnove.

K 5. členu

S tem členom se ukinja posebna ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

K 6. členu

Člen je prehodna določba. Določa, da zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v naslednjih sedmih davčnih obdobjih za vse davčne izgube iz davčnih obdobjih, ki so se začela pred začetkom uporabe tega zakona, torej tudi iz obdobjih, ki segajo več kot pet let v preteklost. Pri tem v veljavi ostaja pravilo iz tretjega odstavka 36. člena ZDDPO-2, da zavezanec davčno osnovo najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma.

K 7. členu

Člen je prehodna določba. Prenos neizkoriščenega dela olajšave za digitalni in zeleni prehod je možen za vlaganja, ki nastanejo po začetku uporabe tega zakona.

K 8. členu

Člen je prehodna določba. Zaradi ukinitve posebne ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov člen določa, da mora zavezanec, ki je do začetka uporabe tega zakona ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, z začetkom uporabe tega zakona obvezno začeti ugotavljati davčno osnovo v skladu s splošnimi pravili iz ZDDPO-2. Člen tudi določa, da zavezanec ohrani pravico do pokrivanja preteklih davčnih izgub ter pravico do uveljavljanja neizkoriščenih delov davčnih olajšav, ki so nastale pred začetkom ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, in sicer po splošnih pravilih ZDDPO-2.

K 9. členu

Člen je končna določba. Določa začetek veljavnosti in uporabe noveliranih in novih določb ter uporabo veljavnih določb.

³ [The European Green Deal - European Commission \(europa.eu\)](https://european-council.europa.eu/media/en/press-operations/infographic-117236.pdf)

IV. BESEDILO ČLENOV, KI SE SPREMINJAJO

32. člen

(obresti od presežka posojil)

(1) Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilodajalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejete od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (v nadaljnjem besedilu: presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.

(2) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila osebe, ki se kadarkoli v davčnem obdobju šteje za povezano osebo tako, da ima delničar oziroma družbenik ali njegovi družinski člani hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu in tej osebi. Za družinskega člana po tem členu se šteje družinski član iz drugega odstavka 16. člena tega zakona.

(3) Za posojila delničarja oziroma družbenika po prvem odstavku tega člena se štejejo tudi posojila tretjih oseb, vključno s posojili bank, za katera jamči ta delničar oziroma družbenik, oziroma če so posojila pridobljena v zvezi z depozitom tega delničarja oziroma družbenika v tej osebi oziroma banki.

(4) Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja kapitala na začetku in koncu davčnega obdobja, pri čemer se za kapital upoštevajo vse sestavine kapitala na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi razen čistega poslovnega izida poslovnega leta.

36. člen

(davčna izguba in pokrivanje davčne izgube)

(1) Davčna izguba po tem zakonu je presežek odhodkov nad prihodki, ki so določeni s tem zakonom.

(2) Davčno izgubo v davčnem obdobju lahko zavezanec pokriva z zmanjšanjem davčne osnove v naslednjih davčnih obdobjih, če zakon ne določa drugače. Pravica po tem odstavku ne preneha s prehodom na ugotavljanje davčne osnove v skladu s 67.a členom tega zakona.

(3) Pri zmanjšanju davčne osnove na račun davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj se davčna osnova najprej zmanjša za davčno izgubo starejšega datuma.

(4) Zmanjšanje davčne osnove zaradi davčnih izgub iz preteklih davčnih obdobj je dovoljeno največ v višini 50 % davčne osnove davčnega obdobja.

(5) Če se v davčnem obdobju lastništvo delniškega kapitala oziroma kapitalskih deležev ali glasovalnih pravic zavezanca neposredno ali posredno spremeni za več kot 50% glede na stanje lastništva na začetku davčnega obdobja, in zavezanec:

1. že dve leti pred spremembo lastništva ne opravlja dejavnosti; ali

2. dve leti pred ali po spremembi lastništva bistveno spremeni dejavnost,

drugi odstavek tega člena ne velja za izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

(6) Če zavezanec bistveno spremeni dejavnost v dveh letih po spremembi lastništva po petem odstavku tega člena, se davčna osnova poveča za že uveljavljene davčne izgube, ki so nastale v letu spremembe lastništva ali v preteklih davčnih obdobjih.

(7) 2. točka petega odstavka tega člena ne velja za zavezanca, ki bistveno spremeni dejavnost zaradi ohranjanja delovnih mest ali sanacije poslovanja.

54.c člen

(pravilo o omejevanju priznavanja obresti za davčne namene)

(1) Kot odhodek se zavezancu, ki ima povezano osebo, v davčnem obdobju, v katerem nastanejo, priznajo presežni stroški izposojanja do višjega zneska, in sicer:

- 30 % dobička zavezanca pred obrestmi, davki in amortizacijo (v nadaljnjem besedilu: EBITDA), ali

- 1.000.000 eurov.

(2) Za povezano osebo iz prejšnjega odstavka se šteje:

- oseba, v kateri je zavezanec neposredno ali posredno udeležen s 25 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva kapitala ali je upravičen do prejetja 25 % ali več dobička te osebe;
- posameznik ali oseba, ki je neposredno ali posredno udeležen s 25 % ali več glasovalnih pravic ali lastništva v kapitalu zavezanca ali je upravičen do prejetja 25 % ali več dobička zavezanca.

(3) Če je posameznik ali oseba neposredno ali posredno udeležena s 25 % ali več v zavezancu in v eni osebi ali več osebah, se vse te osebe, vključno z zavezancem, štejejo za povezano osebo.

(4) EBITDA iz prvega odstavka tega člena se izračuna tako, da se dohodku, za katerega se plača davek od dohodkov pravnih oseb v skladu s tem zakonom, ponovno prištejejo za davek prilagojeni zneski presežnih stroškov izposojanja in za davek prilagojeni zneski za amortizacijo. Dohodek, ki je izvzet iz obdavčitve, je izključen iz izračuna EBITDA zavezanca. Iz EBITDA so izvzeti tudi dohodki, ki izhajajo iz dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta.

(5) Za presežne stroške izposojanja iz prvega odstavka tega člena se šteje znesek, za katerega odbitni stroški izposojanja zavezanca presegajo obdavčljive prihodke od obresti ali druge ekonomsko enakovredne obdavčljive prihodke, ki jih prejme zavezanec.

(6) Za stroške izposojanja po tem členu se štejejo odhodki za obresti od vseh oblik dolgov, drugi stroški, ki so ekonomsko enakovredni obrestim in stroškom, nastalim v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev vključno:

- a) s plačili v okviru posojil z udeležbo pri dobičku,
- b) pripisane obresti za instrumente, kot so zamenljive obveznice in brezkuponske obveznice,
- c) zneski v okviru alternativnih shem financiranja, primeroma islamsko bančništvo,
- č) finančni stroški plačil za finančni zakup,
- d) kapitalizirane obresti, vključene v vrednost povezanih sredstev izkazanih v bilanci stanja, ali amortizacija kapitaliziranih obresti,
- e) zneski financiranja določeni v skladu s pravili o transfernih cenah, če je to ustrezno,
- f) zneski navideznih obresti v okviru izvedenih finančnih instrumentov ali pogodb o varovanju pred tveganjem, ki se nanašajo na izposojanje zavezanca,
- g) določene pozitivne in negativne tečajne razlike, ki nastanejo zaradi izposojanja in pri instrumentih v povezavi z zbiranjem finančnih sredstev,
- h) provizije za jamstva za sheme financiranja,
- i) provizije za urejanje izposojanja finančnih sredstev in
- j) podobni stroški, povezani z izposojanjem finančnih sredstev.

(7) Za presežne stroške izposojanja iz prvega odstavka tega člena se ne štejejo posojila, ki se uporabljajo za financiranje dolgoročnega javnega infrastrukturnega projekta, pri katerih so upravljavec projekta, stroški izposojanja, sredstva in dohodek vsi in Evropski uniji. Za presežne stroške izposojanja se ne štejejo tudi posojila, ki so bila sklenjena pred 17. junijem 2016 razen, če so se pri navedenih posojilih naknadno spremenili pogoji posojila.

(8) Za dolgoročni javni infrastrukturni projekt iz četrtega odstavka tega člena se šteje projekt za vzpostavitev, posodobitev, upravljanje oziroma vzdrževanje premoženja velike vrednosti, ki je v splošnem javnem interesu Slovenije.

(9) Ta člen se ne uporablja za zavezance banke in zavarovalnice in za samostojne zavezance. Šteje se, da je zavezanec samostojna oseba, če zavezanec ni del konsolidirane skupine za namene finančnega računovodenja in nima povezanega podjetja ali poslovne enote. Za banke in zavarovalnice se štejejo osebe pod pogojem in v skladu s petim odstavkom 2. člena Direktive 2016/1164/EU in tem zakonom.

55.c člen

(olajšava za vlaganja v digitalni in zeleni prehod)

(1) Zavezanec lahko uveljavlja zmanjšanje davčne osnove v višini 40 % zneska, ki predstavlja vlaganja v digitalno preobrazbo in zeleni prehod v tem obdobju, vendar največ v višini davčne osnove. 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, energijsko učinkovitost stavb, uvajanje drugih standardov za klimatsko nevtralnost.

(2) Olajšava po tem členu se izključuje z olajšavama po 55. in 55.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 način izvajanja tega člena, pri tem pa 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.

X.A POSEBNA UREDITEV ZA UGOTAVLJANJE DAVČNE OSNOVE Z UPOŠTEVANJEM NORMIRANIH ODHODKOV

67.a člen **(posebna ureditev)**

(1) To poglavje določa posebno ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov (v nadaljnjem besedilu: ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov).

(2) Za vsa vprašanja glede ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, ki niso urejena v tem poglavju, in glede obračunavanja in plačevanja davka od davčne osnove, ugotovljene po tem poglavju, se uporabljajo druge določbe tega zakona, zakona, ki ureja davčni postopek, in zakona, ki ureja davčno službo.

67.b člen

(zavezanec, ki lahko ugotavlja davčno osnovo po tem poglavju, in pogoji)

(1) Zavezanec po tem zakonu, ki je družba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, in družbi primerljiva tuja oseba za poslovno enoto, ki jo ima v Sloveniji, lahko ugotavlja davčno osnovo za davčno obdobje z upoštevanjem normiranih odhodkov v višini, določeni v prvem odstavku 67.e člena tega zakona (v nadaljnjem besedilu: zavezanec iz 67.b člena tega zakona), če prihlasi ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v skladu s tem zakonom in zakonom, ki ureja davčni postopek, in pod naslednjimi pogoji:

- če v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, njegovi prihodki, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 50.000 evrov, ali

- če v koledarskem letu pred davčnim obdobjem, za katero uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, njegovi prihodki, ugotovljeni po pravilih o računovodenju, ne presegajo 100.000 evrov in je bila v skladu predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev,

in s tem poglavjem ni drugače določeno.

67.c člen

(spremljanje izpolnjevanja pogojev)

(1) Zavezanec iz 67.b člena tega zakona mora davčnemu organu v roku, določenim z zakonom, ki ureja davčni postopek, prihlasiti, da bo ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.

(2) Zavezanec iz 67.b člena tega zakona mora ugotavljati prihodke iz 67.b člena tega zakona za vsako davčno obdobje v skladu s 67.b členom tega zakona.

(3) Zavezanec iz 67.b člena tega zakona 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 obdobja, za katero je davčni zavezanec obvestil davčni organ.

(4) Zavezanec iz 67.b člena tega zakona, ki davčnemu organu predloži obvestilo iz tretjega odstavka tega člena, mora ugotavljati davčno osnovo v skladu s splošnimi pravili tega zakona.

(5) Ne glede na tretji odstavek tega člena mora zavezanec iz 67.b člena tega zakona, katerega povprečje prihodkov, ugotovljenih po pravilih o računovodenju, dveh zaporednih davčnih obdobjih presega 150.000 eurov, ugotavljati davčno osnovo v skladu s splošnimi pravili tega zakona za celotno davčno obdobje, ki sledi tema dvema davčnima obdobjema.

67.č člen (novi zavezanci)

Ne glede na 67.b člen lahko zavezanec iz 67.b člena tega zakona, ki začne poslovati, v prvem davčnem obdobju in, če je začel poslovati v zadnjih šestih mesecih prvega davčnega obdobja, tudi v drugem davčnem obdobju, ugotavlja davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov, če davčnemu organu v roku, določenim z zakonom, ki ureja davčni postopek, priglasi, da bo ugotavljal davčno osnovo z upoštevanjem normiranih odhodkov.

67.d člen (posebni primeri ugotavljanja prihodkov iz 67.b člena)

(1) Za potrebe določanja višine prihodkov iz 67.b člena tega zakona se ne šteje, da je zavezanec na novo pričel poslovati, če je v 18 mesecih pred priglasitvijo ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov:

1. zavezanec ustanovil družbo, zavod ali primerljivo osebo po tujem pravu;
2. prišlo do preoblikovanja s prenosom enega ali več obratov na fizično osebo, ki opravlja dejavnost, če je ta fizična oseba predhodno imela delež v zavezancu, ali na družbo, s pridobitvijo lastniškega deleža;
3. pričel poslovati na podlagi prenosa enega ali več obratov od druge fizične ali pravne osebe.

(2) V primerih iz prejšnjega odstavka se v prihodke po 67.b členu tega zakona štejejo:

1. prihodki zavezanca in družbe, zavoda ali primerljive osebe po tujem pravu, ugotovljeni po pravilih o računovodenju;
2. prihodki zavezanca in družbe, ki je prevzela enega ali več obratov zavezanca, in
3. prihodki zavezanca in osebe, ki je prenesla enega ali več obratov na zavezanca, doseženi v obdobju iz 67.b člena tega zakona.

(3) Za obrat po tem členu se šteje obrat iz 39. člena zakona.

(4) Za potrebe določanja višine prihodkov iz 67.b člena tega zakona se za poseben primer šteje, če gre za povezane osebe.

(5) Za ugotavljanje povezanih oseb po četrtem odstavku tega člena se uporabljajo opredelitve iz 16. in 17. člena tega zakona. Za družinske člane se štejejo tudi bratje in sestre.

(6) V primeru iz četrtega in petega odstavka tega člena se v prihodke po 67.b členu tega zakona štejejo prihodki zavezanca in povezanih oseb.

(7) Prejšnji odstavek se ne uporablja, če zavezanec dokaže, da glavni namen ali eden od glavnih namenov za shemo poslovanja ni izpolnjevanje pogojev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov.

67.e člen (določanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov)

(1) Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se upoštevajo davčno priznani prihodki (v nadaljnjem besedilu tega poglavja: prihodki) in normirani odhodki v višini 80 % teh prihodkov, vendar ne več kot 40.000 eurov ali 80.000 eurov, če je bila v davčnem obdobju, za katero se uveljavlja ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, v skladu s predpisi, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, pri zavezancu obvezno zavarovana vsaj ena oseba za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev.

(2) Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se ne morejo uveljavljati davčne olajšave, ki so določene s tem zakonom in drugimi zakoni, če zmanjšujejo davčno osnovo po tem zakonu.

(3) Pri ugotavljanju davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov se davčna osnova ne more zmanjševati za priznane odhodke, zmanjšanja davčne osnove in davčno izgubo.

67.f člen

(sprememba sistema glede določanja ugotavljanja davčne osnove)

Prihodki in odhodki se pri prehodih oziroma zaradi prehodov med upoštevanjem prihodkov in odhodkov, določenim v 67.b členu tega zakona, ter upoštevanjem prihodkov in odhodkov, določenim v skladu z 12. členom tega zakona, upoštevajo na način, da ne pride do njihovega neupoštevanja ali dvakratnega upoštevanja.

67.g člen

(davčno obdobje)

Davčno obdobje zavezanca iz 67.b člena tega zakona je koledarsko leto.

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

/

VI. PRILOGE