

DAVČNO-FINANČNA PRAKSA

DAVKI - FINANCE - POSLOVNO PRAVO

Številka 7/8 - Letnik XXV - Julij - Avgust 2024

Simona Štravs, doc. dr. Darja Gregorčič Bernik

Predlog sprememb zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin

Katja Pogáč

Prva poročila o trajnostnosti že za leto 2024

Hana Kosi, mag. prava

Dolžnost vlaganja davčne napovedi v primeru zaposlitve pri tujem delodajalcu

Mihael Pojbič, mag. prava

Razumevanje sredstev zavarovanj za izpolnitve davčnih obveznosti

■ Blog

Nataša Klančnik, mag. prava

Analiza Letnega poročila FURS za leto 2023 v zahtevnejših ukrepih davčne izvršbe

■ Iz zgodovine davkov in računovodstva

mag. Dejan Petkovič

Nekdanji davki, ki jih danes (ne) poznamo

■ Ne prezrite

Mesečno izobraževanje ZDSS, 11. 9. 2024, Računovodenje zalog

Izdajatelj: Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije



- 3** **Uvodnik**
- 4** Predlog sprememb zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin
Simona Štravs, doc. dr. Darja Gregorčič
Bernik
- 8** Prva poročila o trajnostnosti že za leto 2024
Katja Pogač
- 11** Dolžnost vlaganja davčne napovedi v primeru zaposlitve pri tujem delodajalcu
Hana Kosi, mag. prava
- 15** Posebnosti in napake pri obdavčitvi gradbenih storitev z DDV
Maja Dolinar Dubokovič
- 17** Razumevanje sredstev zavarovanj za izpolnitve davčnih obveznosti
Mihael Pojbič, mag. prava
- 20** Pravna narava stališč davčnega organa
Natalija Kunstek
- 21** Primerjalnopravni vidik klavzule o neprevzemanju kot vrste pogodbenega dogovora o prepovedi zaposlovanja
Dean Košar, LL.M.
- 24** Ko je odločanje v podjetju povezano s soglasji banke
dr. Jožko Peterlin
- 26** Začetek izvajanja centraliziranega carinjenja za uvoz
Rebeka Biček, Sonja Pajenk
- 28** **Blog:** Analiza Letnega poročila FURS za leto 2023 v zahtevnejših ukrepih davčne izvršbe
Nataša Klančnik, mag. prava
- 30** **Blog:** DDV obravnava nabave vodnih plovil glede na kraj nabave vodnega plovila in obdavčitev plovil, registriranih v drugi državi članici
Natalija Kunstek
- 32** **Blog:** Vpliv umetne inteligence na delo davčnih svetovalcev – kaj kažejo rezultati raziskave, ki jo je izvedla CFE Tax Advisers Europe
Gabriela Firšt, mag. prava
- 33** **Davčno finančne novosti EU institucij:**
Prioritete Ursule von der Leyen v drugem mandatu vodenja Evropske komisije
Dean Košar, LL.M.
- 36** **Domača sodna praksa:**
71(3) ZDavP-2J je v neskladju z Ustavo
Mihael Pojbič, mag. prava
- 39** **Sodna praksa Sodišča EU:**
Preglednost »talnih« klavzul pri hipotekarnih posojilih
dr. Janja Hojnik
- 41** **Iz zgodovine davkov in računovodstva:**
Nekdanji davki, ki jih danes (ne) poznamo
mag. Dejan Petkovič
- 43** **Ne prezrite:** Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah
Simona Štravs
- 52** **Novice ZDSS:**
Mesečno izobraževanje ZDSS, sreda, 11. 9. 2024
Računovodenje zalog
Matej Drenik, član UO ZDSS
- 53** **Novice ZDSS:** Davčna šola ZDSS

Z vami je poletna (dvojna) številka Davčno-finančne prakse 2024!

Pozdravljeni, dragi bralci in naročniki revije Davčno-finančna praksa (DFP)!

Najbrž vas je veliko že na dopustu oziroma se kje hladite v morju ali pa ste se podali v gore. A predlagatelj zakonov nam ne pusti, da bi si v miru privoščili dopust.

V tej številki tako zopet obravnavamo dva izmed predlogov sprememb zakonov in sicer predlog sprememb ZMVN-1, ki je bil objavljen sredi julija 2024 na spletni strani e-Demokracije¹, katerega spremembe nam predstavljata avtorici **Simona Štravs**, častna članica ZDSS, ter **doc. dr. Darja Gregorčič Bernik**, davčna svetovalka ZDSS. Simona Štravs pa nam v okviru rubrike Ne prezrite predstavlja tudi bistvene spremembe Zakona o gospodarskih družbah ZGD-1M, ki so bile objavljene na isti spletni strani že konec junija 2024². Zakon ureja tudi zelo pomembno področje poročanja o trajnostnosti, ki je del evropskega zelenega dogovora, katerega cilj je do leta 2050 preoblikovati Evropsko unijo v sodobno, gospodarno in konkurenčno gospodarstvo z ničelnimi neto izpusti toplogrednih plinov. Področje nam podrobneje predstavlja **Katja Pogaç**, pooblaščenka revizorka in davčna svetovalka ZDSS, v svojem članku z naslovom Prva poročila o trajnostnosti že za leto 2024; več o tej tematiki in o pripravi letnih poročil nam bo napisala v jesenskih številkah revije.

Rebeka Biček, Sonja Pajenk iz A Tax International d. o. o. pa nam v tej številki predstavljata začetek izvajanja centraliziranega carinjenja, ki so ga v nekaterih državah EU že začeli izvajati s 1. julijem 2024.

Mihael Pojbič, mag. prava, nam v rubriki Domača sodna praksa, piše o izredno pomembni odločbi Ustavnega sodišča RS (št. U-I-150/21-10) glede obračuna zamudnih obresti v obnovitvenem postopku. Skladno z odločbo se za že plačano davčno obveznost (ugotovljeno v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora) ne morejo obračunati višje (zakonske) zamudne obresti, kot pa tiste, ki so veljale v trenutku plačila – ne glede na to, če je vmes prišlo do obnove postopka.

Že v prejšnji številki revije nam je avtorica **Nataša Klančnik, mag. prava**, finančni kontrolor svetovalec specialist iz FURS, opisala zahtevnejše primere davčne izvršbe. Tokrat pogostost le-teh analizira na podlagi javno objavljenega Letnega poročila FURS za leto 2023. Primerjalno pa je vključila tudi vsa letna poročila FURS vse od 2017 dalje.

Mag. Dejan Petkovič, davčni svetovalec ZDSS, nam v zgodovini davkov opise davščine iz daljnega leta 1935, ki jih danes (ne) poznamo. Se pa na podlagi proučevanja teh da tudi v današnjem času potegniti kakšno vzporednico.

Novosti in aktualnih tem nam nikoli ne zmanjka, zato si lahko v tej dvojni številki revije preberete tudi druge izredno kvalitetne, davčno-pravne, finančno-računovodske članke in zanimive sodbe ter zakonodajne novosti na področju EU.

Več informacij o reviji najdete na naslovu www.zdss.si, kjer je objavljena tudi nova številka revije.

Pridružite pa se nam lahko tudi pri sponzoriranju revije oziroma oglašujete v njej. Svoje povpraševanje za sponzoriranje in/ali oglaševanje lahko oddate preko spleta ali pa nam pišite na e-pošto revije.

Ste pa lepo povabljeni tudi na redno mesečno izobraževanje ZDSS (preko MS Teams) na temo **Računovodenje zalog**, ki ga bo imela **Ida Kavčič, davčna svetovalka ZDSS**, in bo potekalo **v sredo, 11. 9. 2024, od 13.30 do 15.30 ure**. Prijavite se lahko na naši spletni strani: www.zdss.si/interno-izobrazevanje-9-2024/

Uredniški odbor Davčno-finančne prakse
(kontakt: dfp@davki.org)

Odgovorna urednica:
doc. dr. Darja Gregorčič Bernik,
članica UO ZDSS

¹ E-demokracija (12. 7. 2024): Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (EVA 2024-1611-0043). Pridobljeno 24. 7. 2024 na: <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/e-demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=16861>

² E-Demokracija (28. 6. 2024): Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M), EVA 2023-2180-0042. Dobljeno 23. 7. 2024 na: <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/e-demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=15981>

Predlog sprememb zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin

Simona Štravs, doc. dr. Darja Gregorčič Bernik

Uvodoma je potrebno pojasniti, da sicer tematika in vsebina Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN-1)¹ ni neposredno vpeta v davčno področje, je pa vsekakor povezana s trgov nepremičnin, tako z oddajanjem nepremičnin v najem kakor tudi s prodajo le teh. Poleg tega so predmetne spremembe povezane z zasnovo nove obdavčitve nepremičnin (z zasnovo zakona od davku nepremičnin, o katerem se že dalj časa govori). Zato je članek namenjen predvsem tistim spremembam, ki vplivajo na postopke, s katerimi se srečuje naša stroka.

Iz obrazložitev ciljev, načel in poglavitnih rešitev, ki jih je predlagatelj, tj. Ministrstvo za finance Republike Slovenije (odslej, MF) zapisal kot utemeljitev v predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah zakona² (odslej, pZMVN-1C) izhaja, da so bile z ZMVN-1, ki je začel veljati 11. 1. 2018, odpravljene neustavnosti³ in s tem odprta možnost uporabe podatkov o posplošenih vrednostih tudi za davčne namene. Z novim zakonom se je ohranila večnamenskost, neodvisnost in ažurnost sistema tako, da se omogoča stalno sprotno prilagajanje ocenjene vrednosti spremembam podatkov o nepremičninah in spremembam na trgu nepremičnin. S tem se v vsakem trenutku vsem nepremičninam zagotovi primerljiva ocenjena vrednost, ki jo je mogoče uporabiti za različne namene glede na potrebe uporabe.

Cilji sprememb zakona po predlogu zakonodajalca

Predlagatelj je s pZMVN-1C⁴ zasledoval predvsem naslednje cilje:

a) administrativna poenostavitev določenih faz v postopku določanja modelov vrednotenja nepremičnin: predvsem gre za tiste dele postopka, ki so administrativno, finančno in kadrovske najbolj zahtevni, v praksi pa je bilo ugotovljeno, da ne pripomorejo k večji kvaliteti sistema množičnega ocenjevanja vrednosti nepremičnin. V postopek določanja modelov bodo s predlaganimi rešitvami še vedno vključeni zainteresirani deležniki (strokovna javnost, občine), se bodo pa nekatere faze postopka, ki so se tekom preteklih ciklov vrednotenja izkazale kot nepotrebno podvajanje, združile, postopek se bo pohitрил s ciljem ažurnejšega prilagajanja modelov vrednotenja razmeram na trgu. Dodati pa je nujno in pomembno dejstvo, za katerega so in v kolikor bo predlog zakona tudi sprejet, neobhodno potrebni ce-

nilci gradbene stroke, cenilci kmetijske stroke in cenilci gozdarske stroke.

Predlog rešitve:

pZMVN-1C zakona predvideva ukinitve poskusnega izračuna posplošene vrednosti (18. člen ZMVN-1) in javne razgrnitve modelov vrednotenja nepremičnin (19. člen ZMVN-1). Glede na izkušnje ob izvedbi javnih razgrnitve predlogov modelov vrednotenja je bilo ugotovljeno, da njihov glavni namen ni bil dosežen, saj kakovosti modelov vrednotenja na podlagi prejetih pripomb ni bilo mogoče izboljšati. Državljeni so bili obveščeni o posplošeni tržni vrednosti nepremičnin, nanj so lahko ugovarjali in podali pripombe. Osnovni namen poskusnega izračuna posplošene vrednosti je bil omogočiti lastnikom nepremičnin preveritev vpliva predlogov novih modelov vrednotenja na vrednosti njihovih nepremičnin. Izkazalo se je, da se je velika večina pripomb na poskusni izračun posplošene vrednosti enot vrednotenja nanašala na napačno evidentirane podatke o nepremičninah, ki ne odražajo dejanskega stanja, na namensko rabo, določeno v občinskih pros-

¹ Uradni list RS, št. 77/17 in nasl.

² E-demokracija (12. 7. 2024): Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (EVA 2024-1611-0043). Pridobljeno 24. 7. 2024 na: <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/e-demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=16861>.

³ Stari Zakon o davku na nepremičnine (ZDavNepr, Ur. l. RS, št. 101/13) z odločitvijo Ustavnega sodišča RS (odločba U-I-313-13) razveljavljen. Za spremembo zakonodaje na področju obdavčitve nepremičnin pa je bilo najprej potrebno izpolniti pogoje s spremembo ZMVN, kar je bilo storjeno s sprejemom novega Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN-1; Uradni list RS, št. 77/2017 in nasl.) ter s spremembo Zakona o evidentiranju nepremičnin (Uradni list RS št. 47/06, 65/07, 79/12, 61/17) z novelo ZEN-A (Ur. l. RS, št. 7/18), ki zajema obsežno in pomembno prenovu s primarnim namenom zagotovitve popolnejših, pravilnejših in kakovostnejših podatkov o nepremičninah v javnih nepremičninskih evidencah ter novelo ZEN-B (Uradni list RS, št. 33/19), ki s pričetkom veljave

1. 4. 2020 vzpostavlja tudi matično evidenco dejanske rabe nepremičnin. Vseeno pa je skupina poslancev in poslank RS (Vlada RS, 5. 12. 2019) na Ustavno sodišče RS podala zahtevo za presojo ustavnosti tudi novega ZMVN-1 (Uradni list RS, št. 77/2017), ker je menila, da s: 3., 5., 6., 7., 8., 9., 11., 12. in 20. člen ZMVN-1 v neskladju z Ustavo Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91). Po mnenju skupine poslancev in poslank ZMVN-1 še vedno ne določa dovolj jasno in določno, katere značilnosti nepremičnine oziroma kateri podatki o nepremičnini vplivajo na določitev njene posplošene vrednosti, ki naj bi se uporabljala tudi v davčne namene. Skupina poslancev in poslank je menila tudi, da je kršeno načelo zakonitosti na davčnem področju, ki določa tudi, da je predpisovanje davkov pristojnost zakonodajalca, ki jih sme določiti samo z zakonom in ne s podzakonskimi predpisi (npr. z Uredbo o določitvi modelov vrednotenja (Uradni list RS, št. 95/2011, 41/2014, 77/2017 in 33/2019). Navedeno narekuje rešitev, da bi bilo smiselno proučiti možnost vključitve predmetne Uredbe v ZMVN-1. Več o razlogih neustavnosti ZMVN-1 v članku Gregorčič Bernik, D. (2020): Primernost novega zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin kot osnova za novi zakon o davku na nepremičnine Poslovodno računovodstvo, 13(3/4), str. 120-154.

torskih aktih, ki ne izkazuje dejanske rabe zemljišč, da so bile pripombe pavšalne brez ustrezne obrazložitve in so izražale zgolj nestrinjanje s posplošeno vrednostjo določene nepremičnine, ki so jo državljani povezovali predvsem z davkom na nepremičnine. Posledično poskusni izračun vrednosti ni dosegel svojega namena, hkrati pa je predstavljal veliko finančno breme. Lahko rečemo objektivno in enostavno; GURS ni zmožal tega bremena, kar tudi lahko razberemo iz utemeljitev predlagatelja zakona.

Dodamo naj, da so bili zadnji veljavni modeli vrednotenja sprejeti z Uredbo o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin⁵ marca 2020 in so objavljeni na spletni strani Ministrstva za naravne vire in prostor, GURS⁶, odražajo pa trg nepremičnin na dan 1. 1. 2020. V teku je priprava novih modelov vrednotenja, ki bodo odražali trg nepremičnin na dan 1. 1. 2025, sprejeti pa bodo predvidoma marca 2025. V vmesnem času se podatki (zaradi ukrepov proti epidemiji) ne izkazujejo.

Zato pZMN-1C predvideva črtanje javne razgrnitve modelov in poskusni izračun posplošene vrednosti, ohranja pa usklajevanje osnutkov modelov s strokovno javnostjo in občinami.

b) ohranitev pravice lastnikov nepremičnin do vpregleda v javno evidenco: gre za ohranitev pravice, da se lahko lastniki nepremičnin za lastne potrebe seznanijo z aktualnimi podatki o stanju njihove nepremičnine ter o ocenjeni posplošeni vrednosti predmetne nepremičnine, s tem, da lahko vpregledajo v javno evidenco; se pa 7. odstavek 40. člena ZMVN-1 spreminja v tej smeri, da lahko zavezanci te podatke pridobijo le na podlagi podane zahteve, tako da pridobijo pisno potrdilo ali zgodovinski izpisek podatkov evidence vrednotenja ali zbirno potrdilo o podatkih evidence vrednotenja za vse nepremičnine v lasti istega lastnika (po 15. členu pZMN-1C, ki dopolnjuje 7. odstavek 40. člena ZMVN-1).

Predlog rešitve:

pZMN-1C poenostavlja postopek ugotavljanja posebnih okoliščin (26., 28., 30., 32. in 33. člen ZMVN-1) in spreminja ugotavljanje posebne okoliščine po uradni dolžnosti (29. člen ZMVN-1).

⁴ E-demokracija (12. 7. 2024), prav tam, str. 4–6.

⁵ Uradni list RS, št. 22/20.

⁶ Ministrstvo za naravne vire in prostor, GURS (1. 4. 2020): Evidenca modelov vrednotenja – EMV. Dobljeno 24. 7. 2024 na: https://eprosor.gov.si/EV_EMV/emv/EMV.html. Po teh veljavnih modelih se od 1. aprila 2020 vsem nepremičninam na podlagi evidence modelov vrednotenja pripisujejo posplošene vrednosti, ki pa se zaradi ukrepov proti epidemiji, do sprejetja prve naslednje Uredbe o določitvi modelov, javno ne izkazujejo. Predlagatelj zakona je tu tudi pojasnil, zakaj vrednosti nepremičnin na spletni strani e-prostor niso vidne.

⁷ International Valuation Standards Council (2021): International Valuation Standards, Effective 31 January 2022. Dobljeno 26. 7. 2024, na: https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/ivsc/international_valuat/assets/IVS-effective-31-Jan-2022.pdf

⁸ Uradni list RS, št. 106/10 in nasl

Pojasniti velja, da so določbe o ugotavljanju posebnih okoliščin določene že v ZMVN-1. To pomeni, da je lastnik nepremičnine lahko ugovarjal ocenjenim vrednostnim njegovih nepremičnin (torej kot neke vrste pritožbeni postopek). Sedaj se ti postopki, po oceni predlagatelja, poenostavljajo in poenotijo. Posledično se kot nerelevantne ukinjajo tudi določbe, ki urejajo strokovno komisijo vrednotenja.

Ali bo temu res tako, bo pokazala praksa, kajti iz 11. člena predloga zakona, ki spreminja besedilo 28. člena ZMVN-1 izhaja, da poročila o vplivu posebne okoliščine izdelajo ocenjevalci vrednosti nepremičnin, ker morajo le ta biti v skladu z Mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti Odbora za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti⁷ (v tej zvezi glej tudi 3. člen Hierarhije pravil ocenjevanja vrednosti⁸).

Pravna podlaga: spremenjen 28. člen ZMVN-1

»(1) Predlog za ugotavljanje posebne okoliščine mora vsebovati:

- osebno ime, naslov in EMŠO oziroma naziv in matično številko lastnika oziroma lastnikov nepremičnine, ki predlog vlagajo,
- identifikacijske oznake za parcelo, stavbo ali del stavbe, za katero se ugotavlja posebna okoliščina in
- poročilo o vplivu posebne okoliščine.

(2) Poročilo o vplivu posebne okoliščine iz prejšnjega odstavka izdelava ocenjevalec vrednosti nepremičnin. Izdelano mora biti v skladu z Mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti Odbora za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti, upoštevati mora najgospodarnejšo rabo nepremičnine, kot je opredeljena v 3. členu tega zakona, in neomejeno lastninsko pravico na nepremičnini ter mora vsebovati:

- identifikacijske oznake za parcelo, stavbo ali del stavbe, za katero se ugotavlja posebna okoliščina,
- kratek opis posebne okoliščine,
- dokazila o obstoju posebne okoliščine,
- velikost vpliva posebne okoliščine v razmerju do vrednosti enote vrednotenja ali posebne enote vrednotenja, določene z modelom vrednotenja, če obstaja več posebnih okoliščin pa tudi skupno velikost vpliva posebnih okoliščin,
- opis metode, po kateri je bila velikost vpliva ugotovljena, ter
- izjavo ocenjevalca vrednosti nepremičnin o skladnosti oziroma neskladnosti dejanskega stanja ocenjevane nepremičnine in podatkov iz uradnih evidenc.

Poročilo o vplivu posebne okoliščine mora biti v digitalni obliki in v času vložitve predloga za ugotavljanje posebne okoliščine ne sme biti starejše od dveh mesecev.

(3) Za namen odmere upravnih taks se šteje, da je predlog za ugotavljanje posebne okoliščine zahteva z enim zahtevkom, ne glede na to, na koliko enot vrednotenja se nanaša.«

Iz navedenega je mogoče ugotoviti, da fizična oseba, lastnik nepremičnine, nikakor ne bo mogel samostojno vplivati na drugačno posplošeno vrednost nepremičnine oziroma bo za to moral najeti ocenjevalca vrednosti nepremičnin.

Posebej je še potrebno izpostaviti, da če bo fizična oseba zainteresirana za prodajo ali nakup nepremičnine, brez t. i. individualne ocenitve nepremičnine, posamezne obdavčljive transakcije skoraj ne bo mogoče izpeljati, saj je ugotavljanje posebnih okoliščin element individualizacije posplošene vrednosti posamezne nepremičnine z vidika tistih lastnosti nepremičnine, o katerih ni evidentiran podatek v evidenci vrednotenja.

Posebne okoliščine so takšne, ki trajajo dalj časa (predvidoma več kot eno leto) in so lastne posamezni nepremičnini ali omejenemu naboru nepremičnin v določeni vrednostni coni. Postopek ugotavljanja posebnih okoliščin po vsebini pomeni meritorno odločanje organa o podatku o nepremičnini, zato se za vprašanja postopka ugotavljanja posebnih okoliščin uporabljajo določbe zakona, ki veljajo za splošni upravni postopek. **Torej postopek prodaje se bo podražil, le upamo lahko, da se bo spremenila in dopolnila tudi določba 97. člena ZDoh-2, ki določa normirane stroške ob ugotavljanju davčne osnove pri prodaji kapitala.**

c) poenostavitev postopka ugotavljanja posebne okoliščine v primeru naravnih nesreč: postopek se uvede po uradni dolžnosti, kot izhaja iz predloga rešitve.

Predlog rešitve:

S pZMNV-1C se spreminja tudi postopek ugotavljanja posebne okoliščine po uradni dolžnosti v primeru naravne nesreče (s spremembo 29. člena ZMVN-1), ki ima za posledico spremembo vrednosti nepremičnin na določenem območju in sicer za vsaj 20 % enot vrednotenja. V teh primerih lastnikom nepremičnin ni potrebno podati predloga za ugotavljanje posebnih okoliščin in organ vrednotenja ne izdaja individualnih odločb o odstotku spremembe posplošenih vrednosti pri nepremičninah na tem območju, saj o spremembi posplošenih vrednosti odloči na podlagi strokovnega poročila že vlada s sklepom, ki bo javno objavljen v Uradnem listu in bo neposredno učinkoval.

Zaradi spremembe postopka ugotavljanja posebne okoliščine ni več potrebe po strokovni komisiji vrednotenja, ki je v skladu z veljavno ureditvijo izvajala pregled ocenjevanja vrednosti dokazil, ki so jih predložili lastniki v predlogu za ugotavljanje posebne okoliščine, zato se s predlogom strokovna komisija vrednotenja ukinja.

d) administrativna poenostavitev – sprememba kriterija za vrednotenje naprav in objektov za proizvodnjo električne energije (2. a in 5. člen ZMVN-1)

Poenostavlja se model vrednotenja za elektrarne na način, da se zvišuje moč (na 1 MW in več), od katere se objekti in spremljajoči objekti za proizvodnjo električne energije po tem modelu vrednotijo. Večina elektrarn pod 1 MW namreč ne predstavlja samostojnih nepremičnin, ampak samo dodatno instalacijo na strehah objektov.

S predlagano poenostavitvijo organu vrednotenja lastnikom malih elektrarn ne bo več potrebno pošiljati in obdelovati podatkov velikega števila elektrarn, lastnikom teh malih elektrarn pa vsako leto izpolnjevati in pošiljati vprašalnikov, ki zanje pomenijo dodatno breme. Ukrep in spremembo velja pozdraviti.

e) varovanje osebnih podatkov prodajalcev nepremičnin: zato je cilj spremembe, da se splošni javnosti ne omogoča več povezovanja podatkov posamezne transakcije v evidenci trga nepremičnin s podatki o konkretnem prodajalcu nepremičnine. Vsi podatki pa so še vedno na voljo osebam, ki jih potrebujejo za opravljanje svojih strokovnih nalog, torej ocenjevalcem vrednosti nepremičnin. Splošni javnosti pa so podatki na voljo le na podlagi posebne zahteve za izdajo potrdila, kakor je opisano v alineji b).

f) uskladitev opredelitve lastnika nepremičnin s spremenjeno pravno podlago, tj. določb Zakona o katastru nepremičnin (ZKN).⁹

Obrazložitev predlagatelja predloga zakona o nerazkrivanju podatkov splošni javnosti

Iz obrazložitve predlagatelja pZMNV-1C izhaja tudi, da je evidenca trga nepremičnin evidenca, ki zagotavlja javnosti vpogled v podatke pravnih poslov z nepremičninami in s tem vpogled v trg nepremičnin.

Pri tem je pomembno, da ima javnost vpogled v podatke o nepremičnini, ki je bila predmet pravnega posla (lastnosti nepremičnine in približna lokacija), ne pa tudi v osebne podatke pogodbenih strank. Namen evidence trga nepremičnin namreč ni v tem, da bi omogočala vsakomur dostop do podatka o točni prodajni ceni točno določene nepremičnine in s tem tudi do podatka o identiteti prodajalca, torej prejemnika kupnine, čeprav v uvodu obrazložitve ocene stanja predlagatelj sam ugotavlja: **»Možnost javnega dostopa do zbranih podatkov in vsakoletno objavljanje poročil o trgu nepremičnin je bistveno prispevalo**

⁹ Uradni list RS, št. 54/21.

k boljši preglednosti trga, dodatno pa je k temu prispevala tudi javna objava posplošenih tržnih vrednosti, ki so bile nepremičninam prvič pripisane 26. novembra 2011. Kasneje so bile te vrednosti še trikrat indeksirane, nazadnje v januarju 2018.«

Ker je identifikacijska oznaka nepremičnin tudi osebni podatek, ki omogoča povezovanje podatkov posameznega posla s podatki o pogodbenih strankah npr. prek podatkov v zemljiški knjigi, je primerno, da tudi identifikacijska oznaka nepremičnin (kot že doslej ostali osebni podatki o pogodbenih strankah in podatki, ki so opredeljeni kot poslovna skrivnost) ni javen podatek. Argumenti so v direktivi GDPR in varovanju osebnih podatkov. Dodatno je priporočila za potrebo po spremembi ZMVN-1 v povezavi z varovanjem osebnih podatkov in natančnejšem sklicevanju na predpise podala že tudi informacijska pooblaščenka.¹⁰

Podatek o identifikacijski oznaki nepremičnin, ki med drugim določa tudi točno lokacijo nepremičnin, pa seveda potrebujejo ocenjevalci vrednosti za namene ocenjevanja vrednosti nepremičnin, zato je dodana pravna podlaga, da lahko iz evidence trga nepremičnin tako kot do sedaj, ocenjevalci vrednosti nepremičnin pridobivajo tudi ta podatek.

Velja opozoriti, da imajo trenutno kupci in prodajalci možnost dostopa do podatkov o tem, za koliko in kdaj je bila prodana določena nepremičnina, po predlogu pa bo dostop do vseh podatkov omejen (dostop bi imeli le še cenilci), dostopni bi bili le še podatki o približni lokaciji nepremičnine in da se je transakcija zgodila (npr. območje, ne pa konkretna nepremičnina).

Torej pri odločitvah za prodajo in nakup nepremičnin bodo informacije v bodoče delno omejene, saj bodo dostop imeli le cenilci oziroma bo potrebno le-te pridobiti na podlagi posebne zahteve.

¹⁰ Ministrstvo za finance, Informacijski pooblaščenec (12. 10. 2016): Mnenje na predlog Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin. Pridobljeno 25. 03. 2020 na https://www.ip-rs.si/fileadmin/user_upload/Pdf/pripombe/MF_mnenje_na_predlog_Zakona_o_mnozicnem_vrednotenju_nepremicnin-20.09.16.pdf

¹¹ Tako smo novelo le poimenovali, ker so nadaljnje spremembe še potrebne in z namenom zasledovanja načela zakonitosti, bi bilo smiselno, da se določila iz uredbe dodajo v sam zakon.

Sklepno

Na podlagi proučitve predloga sprememb zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (ZMVN-1) lahko zaključimo, da spremembe vsekakor niso v prid večji preglednosti finančnega trga, saj bo vpogled splošni javnosti deloma omejen in bodo lastniki nepremičnin morali podati posebno zahtevo za pridobitev potrdila iz evidence vrednotenja. Prav tako bodo lastniki nepremičnin v postopkih ugotavljanja posebnih okoliščin morali za izpeljavo postopka najeti licencirane cenilce vrednosti, razen v primeru naravnih nesreč, ko bo tovrstne postopke za prilagoditev izpeljal organ vrednotenja po uradni dolžnosti. Končno se tu zastavlja vprašanje, komu v prid so zapisane spremembe zakona, saj stroka pri oblikovanju predloga sprememb ni sodelovala. Dodatno pa se zastavlja tudi vprašanje, ali so dosedanje spremembe ZMVN-1 dejansko odpravile vse neustavnosti in ali ne bi bilo bolje, da bi bila Uredba o določitvi modelov vrednotenja vključena v sam zakon. Vsekakor pa bi novela ZMVN-2¹¹ morala v prehodnih določbah imeti določilo v smislu, da stara Uredba preneha veljati, v kolikor ima zakonodajalec namen spremeniti modele vrednotenja in s tem spremeniti staro Uredbo o določitvi modelov vrednotenja ali pa še bolje to vključiti v sam zakon.

Prva poročila o trajnostnosti že za leto 2024

Katja Pogač

Izhodišče za poročanje o trajnostnosti

Poročanje o trajnostnosti je del evropskega zelene dogovora, katerega cilj je do leta 2050 preoblikovati Evropsko unijo v sodobno, gospodarno in konkurenčno gospodarstvo z ničelnimi neto izpusti toplogrednih plinov. Uvedeno je bilo z Direktivo 2022/2464/EU¹, imenovano tudi Direktiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), s katero so bile posodobljene zahteve glede nefinančnega poročanja, kot jih je določala Direktiva 2014/95/EU².

Direktiva CSRD je začela veljati 5. januarja 2023, rok za njeno implementacijo v nacionalno zakonodajo pa je bil 6. julij 2024. Direktiva CSRD je spremenila Direktivo 2013/34/EU³, direktivo o preglednosti⁴, revizijsko direktivo⁵ in revizijsko uredbo⁶. Spremembe so tako vplivale predvsem na določbe v zvezi z letnim poročanjem družb in revidiranjem letnih poročil gospodarskih družb, kar pomeni, da so bile potrebne spremembe Zakona o gospodarskih družbah in Zakona o revidiranju. Pripravljena sta bila predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M)⁷ in Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju⁸, ki ju je Vlada Republike Slovenije že sprejela.

Namen Direktive CSRD

Kot je pojasnjeno v predlogu Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M), je namen Direktive CSRD zagotoviti boljšo obveščenost vlagateljev in širše družbene skupnosti o tveganjih, ki jih za družbe pomenijo trajnostne zadeve, ter o vplivu družb

na okolje in širšo družbeno skupnost. Poročani podatki naj bi bili bolj primerni, primerljivi, zanesljivi, dostopni in uporabni, stroški, povezani s poročanjem, pa naj bi se zmanjšali z bolj jasno določitvijo poglavitnih informacij, ki jih je treba sporočati.

V primerjavi z zahtevami glede poročanja o nefinančnih informacijah je Direktiva CSRD razširila krog zavezancev za poročanje. Prav tako je razširila obseg in vsebino trajnostnih informacij, ki se morajo sporočati. Uvedla je uporabo Evropskih standardov poročanja o trajnostnosti (ESRS). Zahtevane informacije o trajnostnosti bo odslej treba prikazati v ločenem razdelku poslovnega poročila, uvedena bo enotna elektronska oblika poročanja, vloga revizorjev pri dajanju zagotovil v zvezi s trajnostnostnim poročanjem pa se bo povečala. Nova je tudi obveznost za odvisne družbe, ki jih obvladuje tuje podjetje iz tretje države, da predložijo informacije na ravni skupine v obliki posebnega poročila o trajnostnosti v zvezi s tujim podjetjem iz tretje države.

Zavezanci za poročanje o trajnostnosti

Predlog Zakona o spremembah Zakona o gospodarskih družbah ZGD-1M določa, da morajo v svoje poslovno poročilo vključiti tudi poročilo o trajnostnosti velike družbe ter majhne in srednje družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Natančnejši pregled zavezancev za poročanje o trajnostnosti pokaže, da se bodo le-ti v poročanje vključevali postopoma, in da bodo imeli manjši zavezanci vendarle na voljo nekoliko več časa, da se na poročanje ustrezno pripravijo:

¹ Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti.

² Direktiva 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. oktobra 2014 o spremembi Direktive 2013/34/EU glede razkritja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti nekaterih velikih podjetij in skupin; ULL 330, 15.11.2014, str. 1-9.

³ Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS; ULL L 182, 29.06.2013, str. 19-76.

⁴ Direktiva 2004/109/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 15. decembra 2004 o uskladitvi zahtev v zvezi s preglednostjo informacij o izdajateljih, katerih vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu, in o spremembah Direktive 2001/34/ES.

⁵ Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS.

⁶ Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES.

⁷ <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/demokracija/predlogi-predpisi/predlog-predpisa.html?id=15981>

⁸ <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/demokracija/predlogi-predpisi/predlog-predpisa.html?id=16366>

Poslovno leto z začetkom:	Katera podjetja:	Opombe:
1. januarja 2024 ali pozneje	Velike družbe, ki so subjekti javnega interesa, s povprečnim številom zaposlenih na bilančni presečni dan > 500	
	obvladujoče družbe, ki so subjekti javnega interesa, s povprečnim številom zaposlenih na konsolidirani podlagi na bilančni presečni dan > 500	upoštevati pogoje v 55. členu ZGD-IM
1. januarja 2025 ali pozneje	druge velike družbe	
	obvladujoče družbe, ki skupaj z odvisnimi družbami dosegajo pogoje za velike družbe	upoštevati pogoje v 55. členu ZGD-IM
1. januarja 2026 ali pozneje	majhne in srednje družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, razen za mikro družbe	omejene informacije v poročilu o trajnostnosti; možnost izjeme do 1. 1. 2028
	majhne in nekompleksne institucije, če gre za veliko družbo oziroma majhno ali srednjo družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ki ni mikro družba	omejene informacije v poročilu o trajnostnosti
	lastne zavarovalnice ali pozavarovalnice po zakonu, ki ureja zavarovalništvo, če gre za veliko družbo oziroma majhno ali srednjo družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ki ni mikro družba	omejene informacije v poročilu o trajnostnosti

Majhna in srednja družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, se lahko za poslovno leto, ki se začne pred 1. januarjem 2028, odloči, da ne pripravi poročila o trajnostnosti. V tem primeru družba v poslovnem poročilu na kratko pojasni, zakaj poročila o trajnostnosti ni pripravila.

Vsebinske zahteve glede poročanja o trajnostnosti

Poročilo o trajnostnosti mora na splošno vsebovati vse informacije, potrebne za razumevanje vplivov družbe na zadeve v zvezi s trajnostnostjo, in informacije, potrebne za razumevanje, kako zadeve v zvezi s trajnostnostjo vplivajo na razvoj, uspešnost in položaj družbe. Novela zakona o gospodarskih družbah tudi bolj podrobno opredeljuje zadeve, ki jih poročilo o trajnostnosti mora vsebovati:

1. kratek **opis poslovnega modela in strategije družbe** (odpornost le-teh na tveganja v zvezi s trajnostnostjo, priložnosti družbe na tem področju, načrti vključno z izvedbenimi ukrepi ter z njimi povezanimi finančnimi in naložbenimi načrti ...);
2. **opis časovno vezanih ciljev** glede zadev v zvezi s trajnostnostjo, ki jih določi družba, kadar je to glede na evropske standarde poročanja o trajnostnosti potrebno, vključno s cilji glede absolutnega zmanjšanja emisij toplogrednih plinov vsaj za leti 2030 in 2050, opis napredka družbe pri doseganju teh ciljev in izjavo, ali cilji družbe v zvezi s okoljskimi dejavniki temeljijo na prepričljivih znanstvenih dokazih;

3. **opis vloge organov vodenja ali nadzora** glede zadev v zvezi s trajnostnostjo, pa tudi strokovnega znanja ter spretnosti, ki jih imajo taki organi za opravljanje te vloge, ali dostopa do tega strokovnega znanja ter spretnosti;

4. **opis politik družbe** glede zadev v zvezi s trajnostnostjo;

5. **informacije** o tem, ali obstajajo **systemi spodbud**, povezani s trajnostnostjo, ki so na voljo članom organov vodenja ali nadzora;

6. **opis skrbnega pregleda**, ki ga družba izvaja v zvezi s trajnostnostjo, opis glavnih dejanskih ali morebitnih škodljivih vplivov, povezanih z lastno dejavnostjo in vrednostno verigo družbe in opis vseh ukrepov, ki jih je družba sprejela za preprečevanje, blažitev, sanacijo ali odpravo škodljivih vplivov;

7. **opis glavnih tveganj** za družbo glede zadev v zvezi s trajnostnostjo, vključno z opisom glavnih odvisnosti družbe od teh zadev, in način, kako družba upravlja ta tveganja;

8. **kazalnike**, relevantne za razkritja iz prejšnjih točk;

9. **postopek**, po katerem je družba določila informacije, ki jih je vključila v poročilo o trajnostnosti.

Seznam zadev je obsežen, je pa podana izjema za majhne in srednje družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, za majhne in nekompleksne institucije ter za lastne zavarovalnice in pozavarovalnice po zakonu, ki ureja zavarovalništvo – našteje družbe (v tabeli: Druge družbe) lahko poročilo o trajnostnosti pripravijo v nekoliko poenostavljeni obliki:

	Velike družbe	Druge družbe
opis poslovnega modela in strategije družbe	da	da, vendar v krajši obliki
opis časovno vezanih ciljev	da	ne
opis vloge organov vodenja ali nadzora	da	ne
opis politik družbe	da	da
informacije o sistemih spodbud	da	ne
informacije o škodljivih vplivih in ukrepih	da	da
opis glavnih tveganj	da	da
ključni kazalniki	da	da, a samo za zahtevana področja

Vse družbe pripravijo poročilo o trajnostnosti v skladu z evropskimi standardi poročanja o trajnostnosti, s tem da je za družbe, ki lahko pripravijo poročilo o trajnostnosti v poenostavljeni obliki, predvidena uporaba evropskih standardov poročanja o trajnostnosti za majhne in srednje družbe.

Vloga revizorja pri pregledu poročil o trajnostnosti

Kadar je družba dolžna pripraviti poročilo o trajnostnosti v skladu s 70. c ali 70. č členom ZGD-1M⁹, ga mora pregledati revizor, pri čemer je to lahko revizor, ki ni isti kot tisti, ki opravlja pregled preostalih delov letnega poročila. Poklic revizorja je reguliran, pravila glede tega kdo, na kakšen način in pod kakšnimi pogoji lahko revidiranje izvaja, so določena z Zakonom o revidiranju (ZRev-2)¹⁰. Revizijski posli morajo biti opravljeni v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja¹¹, revizijske družbe pa morajo zagotavljati učinkovit sistem upravljanja kakovosti. Vse navedeno je predmet nadzora regulatorja, tj. Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. In vse to bo poslej veljalo tudi za revizorjevo poročanje o pregledu poročil o trajnostnosti, kot lahko razberemo iz predloga Zakona o spremembah Zakona o revidiranju¹²:

- Poleg že uveljavljenega ključnega revizijskega partnerja je po novem definiran ključni trajnostnostni partner, tj. pooblaščen revizor, ki ga revizijska družba imenuje za posamezni posel dajanja zagotovil o trajnostnosti kot glavnega odgovornega za izvajanje zagotovil o trajnostnosti v imenu revizijske družbe.
- Širi se definicija zakonitega revizorja, ki je po novem fizična oseba z veljavnim dovoljenjem pristojnega organa države članice Evropske unije za opravljanje obveznih revizij oziroma dajanje zagotovil o trajnostnosti.

- Določeno je, da mora dajanje zagotovil o trajnostnosti potekati na način, določen z Zakonom o revidiranju in drugimi zakoni, ki urejajo dajanje zagotovil o trajnostnosti, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.

- Storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti lahko opravlja le revizijska družba z dovoljenjem za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti, v njenem imenu pa le pooblaščen revizor, ki je s to revizijsko družbo v delovnem razmerju za poln delovni čas in ima dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti.

- Določeni sta oblika in vsebina revizorjevega poročila o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti (op.: smiselno podobna določba bo tudi v novem ZGD-1M).

- Vključene so podrobne določbe o prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev za subjekt javnega interesa, ki je predmet dajanja zagotovil o trajnostnosti.

- Določeni so način in pogoji za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti za revizijsko družbo in pooblaščenega revizorja, pa tudi nadzor nad izvajanjem teh storitev ter pogoji in okoliščine, ki lahko vodijo do odvzema dovoljenja.

⁹ <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=15981>

¹⁰ Zakon o revidiranju (ZRev-2); Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21.

¹¹ IFAC – Priručnik mednarodnih objav s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

¹² <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=16366>

Sklepno

Poročanje o trajnostnosti postavlja pred nove, zahtevne izzive tako družbe, ki so zavezane k poročanju o trajnostnosti kot tudi pooblaščen revizorje, ki bodo ta poročila pregledovali. Potrebno bo odlično poznavanje poslovanja in delovanja družb, njihovega ustroja, upravljanja, dejavnosti, blagovnih tokov, tveganj... in vse to v kontekstu obširne zakonodaje in standardov o trajnostnosti. Da bi vse to lahko sestavili v celoto – in pregledali – bodo potrebna nova znanja. K sreči se tudi ponudba izobraževanj na trgu širi. Na primer pooblaščen revizorji že lahko opravljajo izobraževanje za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti pri Slovenskem inštitutu za revizijo, ki je obenem organiziral tudi Akademijo za trajnostno poročanje za pridobitev naziva specialist za trajnostno poročanje za vse ostale, ki potrebujejo nova znanja.

Dolžnost vlaganja davčne napovedi v primeru zaposlitve pri tujem delodajalcu

Hana Kosi, mag. prava

Rezidenti Slovenije (v nadaljevanju: rezidenti) so v skladu s 5. členom Zakona o dohodnini – ZDoh-2¹ zavezani za plačilo dohodnine po t. i. »načelu obdavčitve po svetovnem dohodku«, kar pomeni, da so obdavčeni z dohodnino za vse dohodke, ki so jih dosegli v in izven Slovenije. Z dohodnino so obdavčeni dohodki fizične osebe, ki so bili pridobljeni oziroma doseženi v davčnem letu, ki je enako koledarskemu letu.

Rezidenti z zaposlitvijo pri tujem delodajalcu morajo zaradi aktontacije dohodnine dohodke napovedati v roku 15 dni od prvega prejetja dohodka v koledarskem letu. Tem rezidentom Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) izda informativni izračun. Rezidenti imajo na izdani informativni izračun možnost vložiti ugovor, v primeru da informativnega izračuna ne prejmejo, pa so zavezani k vložitvi napovedi, v kateri lahko uveljavljajo v tujini plačane prispevke in davke ter druge olajšave.

V tem članku bomo podrobneje obravnavali postopke in zahteve glede napovedi dohodkov ter potrebne dokumentacije, ki jo morajo rezidenti predložiti finančnemu organu pa tudi predstavili možne olajšave, do katerih so rezidente, ki delajo v tujini, upravičeni.

Napoved dohodkov s strani rezidentov (ki delajo v tujini) in informativni izračun dohodnine

Rezidentom z zaposlitvijo pri tujem delodajalcu, ki zaradi odmere akontacije dohodnine v Sloveniji pri pristojnem finančnem uradu v roku 15 dni od dneva prvega prejetja dohodka v koledarskem letu, napovejo dohodke, Finančna uprava republike Slovenije izda informativni izračun za odmero dohodnine. Rezidentom z zaposlitvijo v tujini se informativni izračun izda tudi v primeru, če so v preteklem letu prejeli kakršnekoli dohodke z virom v Republiki Sloveniji. Rezident z zaposlitvijo pri tujem delodajalcu, ki do 15. junija tekočega leta informativnega izračuna ne prejme, mora bo 31. julija tekočega leta vložiti napovedi za odmero dohodnine.

Zavezancem rezidentom, ki vlagajo medletne napovedi, se v izdanih informativnih izračunih dohodnine odbitek davka, plačanega v tujini, ki je bil (med letom) upoštevan v odločbah o odmeri akontacije dohodnine od dohodkov, ki se všttevajo v davčno osnovo tudi na letni ravni, ne prizna, ampak ga morajo ponovno uveljavljati v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine. Oprostitev obdavčitve v Republiki Sloveniji pa se upošteva v informativnem izračunu dohodnine, če je davčni zavezanec uveljavljal oprostitev v napovedi za odmero akontacije dohodnine in je davčni organ priznal oprostitev v odločbi, izdani na podlagi te napovedi.

¹ Zakon o dohodnini (ZDoh-2; 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).

Predložitev potrebne dokumentacije finančnemu organu

Ne glede na to ali rezident vloga ugovor zoper informativni izračun dohodnine ali napoved za odmero dohodnine, je dolžan finančnemu organu predložiti ustrezno dokumentacijo in sicer:

1. Celotni letni povzetek dohodkov (naprimer v Avstriji je to Lohnzettel, v Nemčiji Lohnsteuerbescheinigung), na katerem je razvidno bruto izplačilo, obračunani prispevki in davek ter znesek morebitni neobdavčenih izplačil.

2. Mesečne plačilne liste z izplačanim regresom (naprimer v Avstriji je to Urlaubszuschuss ali Sonderzahlung) in **delom plače za poslovno uspešnost** (t. i. božičnica, v Avstriji je to Weihnachtsgeld ali Sonderzahlung), v kolikor ju je od tujega delodajalca prejel. Najpogosteje so ta izplačila vidna na mesečnih plačilnih listah za mesec junij in november. Nemški delodajalci takšnih izplačil praviloma ne izvršujejo. V primeru da je zavezanec izplačilo regresa in/ali poslovne uspešnosti prejel v več delih, je potrebno predložiti vse mesečne plačilne liste, iz katerih izhajajo takšna izplačila. Enako velja, če je zavezanec izplačilo regresa in/ali poslovne uspešnosti prejel od več delodajalcev. V določenih panogah zavezanec nadomestilo za izrabljen dopust prejmejo od izplačevalca BUAK (Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungskasse). To je na mesečnih plačilnih lista za mesece, ko je zavezanec koristil dopust, razvidno kot naprimer BUAK (Urlaubszuschuss, BAU Urlaubszuschuss in podobno). V takih primerih mora zavezanec davčnemu organu predložiti s strani BUAK izdana dokazila o teh posameznih izplačilih, iz katerih so razvidni tudi plačani prispevki in davek v tujini. Izplačana regres in/ali božičnica se pri odmeri dohodnine v skladu s 44. členom ZDoh-2 upoštevata enako, kot to velja za zaposlene v Sloveniji in sicer se v davčno osnovo iz delovnega razmerja ne vštevata plačila za poslovno uspešnost, izplačano v zvezi z delovnim razmerjem v denarju ali naravi največ dvakrat v koledarskem letu vsem upravičenim delavcem, če je pravica do izplačila za poslovno uspešnost določena v splošnem aktu delodajalca ali kolektivni pogodbi, in sicer do višine 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji ter regres za letni dopust, ki je določen kot pravica iz delovnega razmerja v skladu z zakonom, ali vsebinsko primerljiv dohodek iz tujine, in sicer do višine 100 % povprečne mesečne plače zaposlenih v Sloveniji.

3. Izjavo glede tega ali je zavezanec tudi v tujini vložil napoved za odmero dohodnine za tekoče leto oziroma to namerava storiti. Izjava je pomembna z vidika priznavanja davka, plačanega v tujini. V primeru da zavezanec v tujini napovedi ni vložil, niti je ne namerava vložiti, se mu pri odmeri dohodnine v Sloveniji lahko upošteva v celoti plačan davek v tujini. Če pa je zavezanec napoved vložil tudi v tujini oziroma jo namerava vložiti, lahko iz tega sklepamo, da mu bo v tujini izdana odločba s strani tujega davčnega organa. Po odločbi tujega davčnega organa je zavezanec lahko upravičen do celotnega ali delnega vračila davka in prispevkov ali pa je zavezan za doplačilo, kar pomeni, da v času vložitve ugovora oziroma napovedi v Sloveniji davčni organ ne razpolaga s točnim podatkom o višini dokončno plačanega davka v tujini. V tem primeru davčni organ zavezancu v skladu 83. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2² izda začasno odločbo brez upoštevanja v tujini plačanega davka. Zavezanec mora v tem primeru odločbo tujega davčnega organa predložiti v roku 5 let od izdaječasne odločbe, slovenski davčni organ pa mu izda nadomestno odločbo, v kateri upošteva vračilo oziroma doplačilo po odločbi tujega davčnega organa in temu primerno prizna v tujini plačan davek in prispevke.

4. Vlogo za uveljavljanje stroškov v zvezi z delom pri tujem delodajalcu v okviru katere lahko zavezanec uveljavlja stroške prehrane med delom in stroške prevoza na delo in iz dela. V strošek prehrane med delom se uvršča strošek prehrane po dejanski dnevni prisotnosti na delu in dodatni strošek prehrane za dneve, ko je bil zavezanec na delu prisoten 10 ur ali več. Kot strošek prevoza na delo in iz dela lahko zavezanec uveljavlja dnevne stroške prevoza med prebivališčem v Sloveniji in delovnim mestom v tujini pod pogojem, da se na delo vozi dnevno, vsaj štiri krat na teden. Zavezanci, ki prebivajo v tujini in imajo tam tudi prijavljeno stalno oziroma začasno prebivališče (to mora biti razvidno iz mesečnih plačilnih list oziroma letne plačilne liste), v Slovenijo pa se vračajo le občasno (na primer enkrat na teden, dvakrat na mesec ali drugače), lahko uveljavljajo stroške prevoza med prebivališčem v Sloveniji in stalnim oziroma začasnim prebivališčem v tujini pa tudi stroške prevoza med stalnim oziroma začasnim prebivališčem v tujini in delovnim mestom v tujini.

5. S strani tujega delodajalca potrjen seznam prisotnosti na delovnem mestu za vsak mesec posebej. To dokazilo je pogoj, da se lahko stroški v zvezi z delom pri tujem delodajalcu, ki jih zavezanec uveljavlja, priznajo.

Neobdavčeni prejemki slovenskih rezidentov pri delodajalcih v Avstriji in Nemčiji

Davčni zavezanci, ki so zaposleni pri tujem delodajalcu, se pogosto srečujejo z različnimi davčnimi ureditvami, ki lah-

² Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2; Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNep, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOPĐVE, 39/22 – ZFU-A, 52/22 – odl. US, 87/22 – odl. US, 163/22, 109/23 – odl. US in 131/23 – ZORZFS).

ko vplivajo na obdavčitev njihovih prejemkov. V tujini so nekatere vrste prejemkov, kot so dnevnice, potni stroški, prehranski dodatki, nadomestila za nočno delo in drugi dodatki, neobdavčeni v skladu z nacionalno zakonodajo posamezne države. Ti prejemki vključujejo povračila stroškov za službena potovanja, nadomestila za nočno delo, dodatke za težke delovne pogoje in dodatke za delo v posebnih pogojih. V Sloveniji pa takšne neobdavčene prejemke pogosto ne priznavajo kot takšne. Različna davčna obravnava teh prejemkov lahko povzroči težave, zlasti pri odmeri dohodnine.

V nadaljevanju se bo za Avstrijo in Nemčijo uporabljal skupni izraz tujina.

Neobdavčena izplačila v tujini

V tujini so nekatere vrste prejemkov neobdavčene v skladu z nacionalno zakonodajo posamezne države. Ti prejemki vključujejo predvsem dnevnice, potne stroške, prehranske dodatke, nadomestila za nočno delo in druge dodatke. Mednje spadajo povračila stroškov za službena potovanja, nadomestila za nočno delo, dodatki za težke delovne pogoje in drugi dodatki za prehrano ter dodatki za delo v posebnih pogojih. Tuja zakonodaja ponuja širši nabor takšnih neobdavčenih izplačil, ki pa v Sloveniji niso vedno priznani kot taki.

Izplačila, ki jih Slovenija priznava kot neobdavčena

V 17. členu Zakona o dohodnini³ (v nadaljevanju: ZDoh-2) je določeno splošno pravilo o neobdavčenih izplačilih in sicer se določbe ZDoh-2 glede oprostitve plačila dohodnine, določbe glede dohodkov, ki se ne všttevajo v davčno osnovo, ter določbe, ki določajo, kaj se ne šteje za dohodke po ZDoh-2, nanašajo na dohodke, ki imajo vir v Sloveniji in na dohodke, ki imajo vir izven Slovenije. Če torej slovenski rezidenti v tujini dosegajo takšne vrste dohodkov, ki so po ZDoh-2 oproščeni plačila dohodnine, oziroma se ne všttevajo v davčno osnovo v Sloveniji oziroma se ne štejejo za dohodke po ZDoh-2, jim takšnih dohodkov v Sloveniji ni treba napovedati. V nasprotnem primeru kadar slovenski državljani v tujini dohodke, ki so v tujini oproščeni plačila davka (torej naprimer neobdačena izplačila), vendar so ti dohodki obdavčljivi v Sloveniji, so dolžni takšne dohodke napovedati v medletnih napovedih za odmero (akontacije) dohodnine od posamezne vrste dohodka oziroma v ugovoru zoper IID/napovedi za odmero dohodnine za posamezno leto.

Dohodki, ki v Sloveniji niso obdavčljivi po določbah nacionalne zakonodaje, se ne morejo obdavčiti zgolj na podlagi določb konvencije. Upošteva se splošno pravilo o neobdavčenih dohodkih (17. člen ZDoh-2) – če slovenski rezidenti v tujini dosegajo smiselno primerljive dohodke, ki so v Sloveniji oproščeni plačila dohodnine oziroma do-

hodke, ki se v Sloveniji ne všttevajo v davčno osnovo (npr. povračila stroškov v zvezi s službenim potovanjem pod pogoji in do višin, določenih z uredbo vlade), jim takšnih dohodkov ni treba napovedati v ugovoru zoper IID/napovedi (oziroma se takšni dohodki ne vključujejo v davčno osnovo v Sloveniji).

V skladu s 44. členom ZDoh-2 je dohodek iz delovnega razmerja, ki se ne všteva v davčno osnovo, med drugim tudi povračilo stroškov v zvezi s službenimi potovanji. Zakon jih nadalje opredeljuje kot dnevnice, povračilo stroškov prevoza vključno s povračilom stroškov za uporabo delojemalčevega osebnega vozila za službene namene (kilometrini) in povračilo stroškov za prenočišče. Smiselno enako to velja za slovenske rezidente, ki so zaposleni pri tujem delodajalcu.

Področje povračila takšnih stroškov podrobneje ureja Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja⁴ (v nadaljevanju: Uredba). Ta določa višino povračil stroškov v zvezi z delom, povračilo stroškov v zvezi s službenimi potovanji in druge dohodke, do katerih se ti v skladu s 3., 4., 7. in 8. točko prvega odstavka in drugim odstavkom 44. člena ZDoh-2 ne všttevajo v davčno osnovo dohodka iz delovnega razmerja.

Povračilo stroškov prevoza na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in računi. Iz potnega naloga mora biti razvidna odobritev delodajalca za posamezno vrsto prevoza. Povračilo stroškov prenočevanja na službenem potovanju se ne všteva v davčno osnovo, če je dokumentirano s potnim nalogom in z računi. Iz navedenega izhaja, da je za izzetje takšnih izplačil iz davčne osnove potrebno predložiti ustrezno dokumentacijo, to pa so potni nalogi. Smiselno enako velja tudi za izplačilo dnevnic, ki jih davčni zavezanec prejme v zvezi s službenim potovanjem.

Potni nalog je vsaka listina, iz katere izhaja:

- zaporedna številka in datum izdaje potnega naloga,
- podatek zaposlenega, ki se odpravlja na službeno pot,
- kraj začetka opravljanja dela in podatek o kraju napotitve na službeno pot ter namen službene poti,
- uporaba prevoznega sredstva (torej ali gre osebno ali službeno vozilo)
- točen čas začetka in konca poti,
- podatki o ostalih stroških (npr. dnevnic, parkirna, ipd.) in
- podpis delodajalca.

³ 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.

⁴ Uredba o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, Uradni list RS, št. 140/06, 76/08, 63/17, 71/18, 104/21, 114/21, 87/22, 113/22 in 162/22.

Ob predpostavki, da davčni zavezanec, ki je zaposlen pri tujem delodajalcu, za neobdavčena izplačila priloži ustrezno dokumentacijo, se takšna izplačila lahko v skladu z Uredbo izvzamejo iz davčne osnove. Če pa niso izpolnjeni pogoji za njihov izvzem (delno ali v celoti) iz letnega bruto dohodka, jih bo davčni organ obravnaval kot obdavčljiv dohodek. V praksi to pomeni, da se bo pri odmeri dohodnine v Sloveniji upošteval celotni bruto dohodek iz letnega povzetka dohodkov, torej tudi tisti, od katerega prispevki in davke v tujini niso bili obračunani.

Težave v praksi

Do težav v praksi največkrat pride zaradi nerazumevanja obravnavanja neobdavčenih izplačila iz tujine pri odmeri dohodnine v Sloveniji. Velikokrat zavezanci tudi ne vedo, na kaj se neobdavčena izplačila sploh nanašajo. Zavezanci so pogosto prepričani, da izplačil, ki so neobdavčena v tujini, tudi v Sloveniji ni potrebno priglasiti. Zato v ugovoru zoper informativni izračun oziroma napovedi za od-

mero dohodnine napovejo le goli bruto dohodek iz letnega povzetka dohodkov, od katerega so obračunani prispevki in davek, pozabijo pa prišteti tudi neobdavčena izplačila. Davčni organ takšne zavezance pred odmero z dopisi zmeraj pozove, naj v primeru, da se neobdavčena izplačila nanašajo na službena potovanja, predložijo potne naloge oziroma drugo ustrezno dokumentacijo, ki takšna izplačila opredeljujejo. Hkrati jih opozori, da se bodo neobdavčena izplačila v primeru nepredložitve ustrezne dokumentacije prištela k letnemu bruto dohodku, ki so ga sami napovedali, in ki izhaja tudi iz letnega povzetka dohodkov. Ker gre v primeru neobdavčenih izplačil ponavadi za dodatke zaradi nadurnega dela, prevoza na delo in drugo, torej dodatki, ki so vezani na njegovo redno opravljanje dela in ne gre za službena potovanja, davčnemu organu ustrezne dokumentacije sploh ne morejo predložiti, ker niti ni bila izdana. Vsled navedenega se neobdavčena izplačila prištejejo k letnemu bruto dohodku, kar ima za posledico znatno višji bruto dohodek od dejansko napovedanega in posledično tudi višjo osnovo, od katere se obračuna dohodnina.

Sklepno

Tudi rezidenti z zaposlitvijo pri tujem delodajalcu lahko uveljavljajo enake olajšave, do katerih so upravičeni rezidenti, zaposleni v Sloveniji in si na tak način znižujejo davčno osnovo. Tako je upravičen do splošne, osebne in posebnih olajšav. Davčno osnovo pa rezidentu znižujejo tudi stroški v zvezi z delom v tujini pod pogojem, da predloži vso ustrezno dokumentacijo.

V praksi se največ težav pojavlja pri pridobivanju s strani tujih delodajalcev potrjenih seznamov prisotnosti na delovnem mestu in dokazovanju glede neobdavčenih izplačil. Nerazumevanje in nepravilna obravnava neobdavčenih izplačil iz tujine lahko v praksi povzročijo številne težave pri odmeri dohodnine v Sloveniji. Davčni zavezanci pogosto zmotno verjamejo, da prejemkov, ki so v tujini neobdavčeni, ni treba priglasiti v Sloveniji. Posledično v svojih davčnih napovedih vključijo le goli bruto dohodek, ne pa tudi dodatkov, ki so v tujini oproščeni davka. Davčni organi zato pogosto pozivajo zavezance, naj za prejemke, povezane s službenimi potovanji, predložijo ustrezno dokumentacijo (naprimer potne naloge). Če ustrezna dokumentacija ni predložena, se ta neobdavčena izplačila prištejejo k letnemu bruto dohodku, kar vodi v višjo davčno osnovo in s tem morebitno višjo obdavčitev.

Pomembno je, da davčni zavezanci natančno razumejo, katera izplačila morajo priglasiti in kako se ta obravnavajo v Sloveniji. Dosledna in pravilna priglasitev vseh prejemkov, vključno z neobdavčenimi izplačili iz tujine, je ključna za izogibanje neprijetnostim pri obračunu dohodnine.

Posebnosti in napake pri obdavčitvi gradbenih storitev z DDV

Maja Dolinar Dubokovič

Obdavčitev gradbenih storitev ter storitev popravil in vzdrževanja objektov ni enostavna. Pri obračunavanju DDV od teh storitev je treba paziti, da je obračunan DDV po ustrezni stopnji. Preveriti pa je tudi treba, kdo je tisti, ki mora obračunati DDV; ali je to izdajatelj ali pa prejemnik računa. Zato morajo biti tako izdajatelji kot tudi prejemniki računov pozorni, da so računi za gradbene storitve izstavljeni pravilno. Če temu ni tako, jih je treba popraviti, da prejemnik na njihovi podlagi lahko uveljavlja odbitek vstopnega davka.

Uporaba stopnje DDV pri obdavčitvi gradbenih storitev

Glede na določbe Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1; Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.) so gradnja, popravila in vzdrževanje poslovnih objektov obdavčeni z DDV po stopnji 22 %. Pri gradnji in vzdrževanju stanovanjskih objektov pa se v določenih primerih uporabi stopnja 22 in v določenih primerih stopnja 9,5 %.

Gradnja in vzdrževanje „velikih“ (ZDDV-1 jih imenuje „zasebnih“) stanovanjskih objektov je obdavčena z DDV po stopnji 22 %. Gradnja in vzdrževanje „majhnih“ (ZDDV-1 jih imenuje „del socialne politike“) stanovanjskih objektov pa je obdavčena z DDV po stopnji 9,5 %.

Šteje se, da je stanovanje „del socialne politike“, če v večstanovanjski stavbi ne presega 120 m² ali v enostanovanjski stavbi ne presega 250 m² uporabne površine stanovanjskega objekta. V uporabno površino niso vključeni vsi prostori stanovanja ampak le bivalni prostori. Bivalni prostori so npr. dnevna soba, kuhinja, kabinet, spalnica, kopalnica, stranišče, garderoba, notranji hodnik ipd. Tehnični prostori, kot npr. klet, kurilnica in garaža, kot tudi balkon in terasa, pa niso vključeni v uporabno površino.

Nižja stopnja DDV 9,5 % se uporabi pri gradnji, obnovi in popravilih stanovanj in stanovanjskih objektov, če so izpolnjeni naslednji trije pogoji:

1. stanovanja oz. stanovanjski objekti so namenjeni za trajno bivanje; sem ne sodijo vikend hišice,
2. so „del socialne politike“; sem spadajo tudi stanovanjski objekti za posebne namene, kot npr. dom upokojencev in študentski dom, vključno s pripadajočimi deli (to so npr. skupni prostori, kadar so ti deli zaradi trajnega bivanja v souporabi stanovalcev),
3. njihova gradnja, obnova ali popravilo je zaračunano neposredno investitorju; sem po pojasnilu davčnega organa sodi tudi gradnja za trg (54. člen Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (P-ZDDV-1; Uradni list RS, št. 141/06 in nasl.)).

Če le eden od treh navedenih pogojev ni izpolnjen, se pri

gradnji, obnovi in popravilih stanovanj in stanovanjskih objektov uporabi splošna stopnja DDV 22 %.

Pri storitvah gradnje, obnove in popravil objektov, v katerih so tako poslovni prostori kot tudi „zasebna“ stanovanja in stanovanja, ki so „del socialne politike“, se obračuna DDV po nižji stopnji v deležu, ki odpade na stanovanja, ki so „del socialne politike“.

Želeli pa bi poudariti, da so po nižji stopnji 9,5 % obdavčene le storitve gradnje in popravil stanovanjskih objektov, ki se v Standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD) uvrščajo pod šifro F/Gradbeništvo. To so oddelki 41, 42 in 43 po Uredbi o standardni klasifikaciji dejavnosti (Uradni list RS, št. 69/07 in nasl.). V področje F/GRADBENIŠTVO spada splošno in specializirano gradbeništvo za stavbe in inženirske objekte, inštalacije in zaključna dela v stavbah. Sem sodijo tako nove gradnje kot obnovitvena dela, popravila, vzdrževanje, postavljanje montažnih stavb ali objektov na gradbišču in tudi gradnja začasnih objektov.

Tako npr. nadzor na gradbišču ali izdelava projektne dokumentacije ne sodi v področje F/Gradbeništvo. Zato se pri teh storitvah uporabi splošna stopnja 22 % pri obdavčitvi z DDV.

Za razlago vsebine postavk v SKD je pristojen Statistični urad Republike Slovenije. Če v nekem konkretnem primeru v praksi nismo sigurni, ali posamezna storitev sodi v področje F/Gradbeništvo ali ne, tako lahko prosimo za pojasnilo Statistični urad Republike Slovenije.

Navedba nepremičnine na računu za gradbene storitve

Opozorili bi še na en obvezen podatek na računih, na katerega se v praksi žal kar pogosto pozablja. Če se zaračunavajo gradbene storitve ali najemnina oz. stroški obratovanja, se mora po določbi 138. člena P-ZDDV-1 na računu posebej navesti nepremičnina, na katero se nanaša račun. Na kakšen način se nepremičnina na računu navede, P-ZDDV-1 ne določa. Tako lahko napišemo npr. naslov nepremičnine, kjer je bila izvedena gradbena storitev.

Obnova in popravila »zasebnih« stanovanj

V skladu s točko 11. a Priloge I k ZDDV-1 se od obnove in popravil stanovanjskih objektov, ki niso „del socialne politike“ („zasebnih“ stanovanj), kadar so zaračunani neposredno investitorju, obračunava DDV po stopnji 9,5 %. To je po določbi 54. a člena P-ZDDV-1 možno, če v vrednosti obnove in popravil vrednost dobavljenih materialov ne presega 50 % celotne vrednosti opravljene storitve. Uporaba nižje stopnje 9,5 % pa ni možna pri dobavi in gradnji „zasebnih“ stanovanj.

Če v vrednosti obnove in popravil „zasebnih“ stanovanj vrednost dobavljenih materialov presega 50 % celotne vrednosti opravljene storitve brez DDV, pa se šteje, da gre za dobavo blaga, ki je obdavčena z 22 % DDV, in ne za opravljanje storitev obnove in popravil, ki je obdavčeno z 9,5 % DDV.

Navedeno ponazarjamo z naslednjima zgledoma:

Zgled 1: polaganje parketa v stanovanju

Končni potrošnik pri polagalcu parketa z identifikacijsko številko za DDV naroči storitev zamenjave parketa v svojem stanovanju, ki ima 160 m² uporabne površine.

Vrednost parketa v celotni vrednosti opravljene storitve znaša 40 %.

Polagalec parketa izda račun za storitev zamenjave parketa in obračuna 9,5 % DDV.

Zgled 2: zamenjava ploščic v stanovanjski hiši

Končni potrošnik pri pečarju z identifikacijsko številko za DDV naroči storitev zamenjave keramičnih ploščic v svoji hiši, ki ima 290 m² uporabne površine.

Vrednost ploščic v celotni vrednosti opravljene storitve znaša 70 %.

Pečar izda račun za dobavo blaga (ploščic) in obračuna 22 % DDV.

Prenos plačila DDV na prejemnika gradbene storitve

Že kar nekaj časa mora v Sloveniji po določbi 76. a člena ZDDV-1 DDV namesto izvajalca gradbene storitve plačati prejemnik te storitve, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji. To velja za vse storitve, ki se uvrščajo pod šifro F/Gradbeništvo v Standardni klasifikaciji dejavnosti, kjer so oddelki 41, 42 in 43.

Še vedno se kdaj v praksi pojavi vprašanje, ali je uporaba 76. a člena ZDDV-1 obvezna. Odgovor je pritrdilen. Ko

tako npr. gradbeno podjetje zaračuna gradbeno storitev prejemniku, ki je identificiran za namene DDV v Sloveniji, na računu ne sme zaračunati DDV in mora izdati račun brez DDV. Prejemnik pa je tisti, ki mora obvezno narediti samoobdavčitev, torej obračunati izstopni DDV. Zato mora prejemnik preveriti prejeti račun, in če je na njem zaračunan DDV, je treba račun popraviti.

Drugače pa je, ko gradbeno podjetje zaračuna gradbeno storitev prejemniku, ki ni identificiran za namene DDV v Sloveniji. V tem primeru mora na računu obračunati DDV. Prejemnik pa v takem primeru ne izvede samoobdavčitve.

Pri uporabi 76. a člena ZDDV-1 tako izdajatelj računa izda račun brez DDV. Na računu mora napisati obvezno klavzulo: „Obrnjena davčna obveznost“ ali „DDV ni obračunan, ker gre za obrnjeno davčno obveznost po 76. a členu ZDDV-1“.

Kljub temu da se DDV po 76. a členu ZDDV-1 na računu ne obračuna, pa se mora na računu (lahko spodaj) prikazati:

- a) davčna osnova,
- b) davčna stopnja in
- c) znesek DDV, ki ga bo obračunal prejemnik računa.

Pri tem bi želeli opozoriti, da je treba na računu prikazati ustrezno stopnjo in znesek DDV. Če so namreč izpolnjeni pogoji za uporabo nižje stopnje 9,5 %, je treba prikazati nižjo stopnjo in znesek DDV po nižji stopnji. Zato mora tudi v tem primeru prejemnik preveriti prejeti račun in če je na njem napačno prikazana stopnja in znesek DDV, je treba račun popraviti. Žal so tovrstne napake v praksi kar pogoste.

Uporabo 76. a člena ZDDV-1 ponazarjamo z naslednjim zgledom:

Zgled: sončna elektrarna

Podjetje A z identifikacijsko številko za DDV dobavi in montira sončno elektrarno na strehi podjetja B z identifikacijsko številko za DDV.

Podjetje A izda račun z obračunanim 22 % DDV.

Podjetje B račun zavrne in podjetje A izda nov račun brez DDV s klavzulo »Obrnjena davčna obveznost«. Na računu prikaže davčno osnovo, davčno stopnjo 22 % in znesek DDV. Na računu navede naslov poslovnega objekta, kjer je bila storitev izvedena.

Podjetje B izvede samoobdavčitev in obračuna 22 % DDV.

Sklepno

V članku smo želeli opozoriti na nekatere posebnosti in tudi napake v praksi pri izstavljanju računov in obračunavanju DDV od gradbenih storitev ter storitev obnove in popravil objektov. Ne glede na že večletno uporabo določbe 76. a člena ZDDV-1 v naši praksi, se na tem področju še vedno pojavlja precej napak. Zato je pomembno, da se izdajatelj računov podučijo, na kakšen način je treba, skladno z ZDDV-1, izdati račun. Prejemniki računov pa so dolžni prejete račune preverjati in če niso skladni z ZDDV-1, zavrniti. Prejemniki računov se morajo zavedati, da je obveznost za obračun DDV na njihovi strani, če jim je zaračunana storitev, pri kateri je treba uporabiti 76. a člen ZDDV-1. Če DDV ne bodo obračunali, ali pa ga bodo obračunali po napačni stopnji, bodo tako tudi prejemniki računov kršili ZDDV-1.

Razumevanje sredstev zavarovanj za izpolnitve davčnih obveznosti

Mihael Pojbič, mag. prava

Zavarovanje davčnih obveznosti je v praksi ena najbolj zahtevnih in za davčne zavezance najbolj obremenjujočih faz davčnega postopka. Zdi se, da je razumevanje instituta zavarovanja izpolnitve davčnih obveznosti v praksi velikokrat zgrešena in se davčni zavezanci poredko poslužujejo institutov oz. predlogov, ki bi jim lahko ublažili premoženjskopравни položaj. V nadaljevanju bomo skušali nasloviti nekaj teh dilem.

Zavarovanje davčnih obveznosti

Prvi odstavek 111. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)¹ določa:

»Davčni organ zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali [pred] potekom roka za predložitev obračuna davka [...] oziroma zavarovanje plačila v primeru odloga ali obročnega plačila davčne obveznosti [...], če je tako določeno z zakonom o obdavčenju, ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc oziroma drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi o zavezancu za davek, utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej oteženo.«

Pri razumevanju prvega odstavka je nujno treba upoštevati še drugi odstavek taistega člena:

»Davčni organ zavaruje izpolnitev davčne obveznosti pred izdajo odločbe ali po poteku roka za predložitev obračuna davka, če obračun davka ni bil predložen, kadar pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR«

Drugi odstavek neposredno posega v prvi odstavek v vseh situacijah, kadar pričakovana davčna obveznost presega

50.000 EUR – to pomeni, da davčni organ ni dolžan preso-
jati, ali obstaja utemeljeno pričakovanje, da bo izpolnitev
oz. plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali precej
oteženo. Subjektivni pogoj iz prvega je tako nadomeščen z
objektivnim pogojem iz tretjega odstavka.

Sklep o zavarovanju

Davčni organ lahko zahteva zavarovanje obveznosti zgolj na podlagi sklepa, ki mora biti v vseh primerih obrazložen. Kadar gre za situacije iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2, je davčni organ prav tako dolžan, da obrazloži sklep ne zgolj glede dejstva, da davčna obveznost presega 50.000 EUR, temveč tudi vir (in okoliščine) obveznosti.²

Sklep o zavarovanju davčne obveznosti je zgolj začasne narave in traja vse do izpolnitve davčne obveznosti.³ Drugi odstavek 121. člena ZDavP-2 pa obenem določa, da četudi pride do izpolnitve davčne obveznosti, mora instrument zavarovanja biti veljaven vsaj tri mesece oz. roka, v katerem mora biti izpolnjena oz. plačana davčna obveznost, podaljšana za 60 dni.

¹ Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.

² V tej zvezi glej sodbo UPRS I U 411/2020-12 z dne 2. 3. 2021, 14. točka: »Davčni organ mora izpolnjevanje teh pogojev tudi ustrezno obrazložiti. V primeru iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 (obvezno zavarovanje) mora v sklepu navesti in obrazložiti dejstva in okoliščine, na podlagi katerih sklepa na verjetni obstoj davčne obveznosti in njeno višino. Ugotovitev

obstaja pričakovane davčne obveznosti v ustrezni višini je torej vsebinski pogoj za izdajo sklepa o zavarovanju, njena obrazložitev pa je ključna za zavarovanje pravic in pravnih koristi davčnega zavezanca.«

³ Glej prvi odstavek 121. člena ZDavP-2. Prav tako glej sodbo UPRS I U 614/2020-29 z dne 25. 8. 2020.

V sklepu o zavarovanju davčne obveznosti pa davčni organ da davčnemu zavezancu možnost,⁴ da sredstvo zavarovanje izbere sam, kot bo podrobneje obrazloženo v nadaljevanju.

Vrste zavarovanj davčnih obveznosti

Vrste zavarovanj so individualna sredstva, s katerimi davčni organ doseže zavarovanje (na podlagi sklepa). Davčni organ mora pri tem izhajati iz 114. člena ZDavP-2:

»(1) Davčni organ lahko v skladu z 111. členom [ZDavP-2]:

1. zahteva predložitve ustreznega instrumenta zavarovanja, ali
2. zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem (v nadaljnjem besedilu: začasni sklep za zavarovanje)

(2) Davčni organ lahko v skladu z drugim odstavkom 111. člena [ZDavP-2] zavaruje pričakovano davčno obveznost z vključbo zastavne pravice na nepremičninah zavezanca za davek oziroma deležih družbenika.

(3) V primerih, ko davčni organ zavezancu za davek omeji ali prepove razpolaganje z določenim premoženjem, se sklep iz tretjega odstavka 111. člena [ZDavP-2] šteje za začasni sklep za zavarovanje iz 119. člena [ZDavP-2].«

ZDavP-2 torej deli vrste zavarovanja v dve poglavitni veji; 1) ustrezne instrumente zavarovanj in 2) začasne sklepe za zavarovanje.

Ustrezni instrumenti zavarovanja

Ustrezni instrumenti zavarovanj so navedeni v 117. členu ZDavP-2, ki zaobjemajo sledeče instrumente:

1. bančno garancijo brez ugovora na prvi poziv, ki jo izda banka,
2. garantno pismo zavarovalnice, ki ga izda zavarovalnica,
3. cirkularni certificirani ček, če je trasat takega čeka banka,
4. avalirana menica, če jo je avalirala banka,
5. gotovinski polog.

Banko oz. zavarovalnico mora kot garanta priznati davčni organ. Bistvo vseh navedenih ustreznih instrumentov zavarovanj je, da zagotavljajo takojšnjo izvršitev odmerne odločbe (oz. izvedbo plačila davčne obveznosti). Prve štiri kategorije zavarovanj (v praksi poimenovana tudi »posredni instrumenti zavarovanj«) so po svoji naravi abstraktni, neakcesorni instrumenti zavarovanj, katerih

značilnost je, da garant (tj. banka ali zavarovalnica) ne more ugovarjati (razen v primeru formalnih nepravilnosti) plačila ob predložitvi posameznega instrumenta.⁵ Po svoji naravi vse naštetih štiri kategorije instrumentov zavarovanj ustrezajo gotovinskemu pologu, tj. takojšnja likvidnost – edina razlika je v izvedbeni fazi, saj bo davčni organ moral, za pridobitev denarnih sredstev, posamezen instrument zavarovanja predložiti garantu v izpolnitev.

Poleg zgoraj navedenih kategorij drugi odstavki 117. člena ZDavP-2 določa, da lahko davčni organ, na zahtevo zavezanca za davek, sprejme tudi drugo sredstvo zavarovanja, če enakovredno zagotavlja izpolnitev oz. plačilo davčne obveznosti. Kriterij enakovrednosti je predvsem v likvidnosti sredstva zavarovanja.

Osnovi problem »ustreznih instrumentov zavarovanj« je, da lahko povzročijo hude likvidnostne težave za zavezanca za davek oz. so popolnoma nedostopne zavezancem, ki so likvidnostno neprimerne. Namreč, vse štiri vrste (posrednih) zavarovanj (garancija, cirkularni ček, avalirana menica in garantno pismo) so izjemno dragi instrumenti zavarovanja, pri čemer bo takšno sredstvo zavarovanja izdal zgolj tisti garant (banka ali zavarovalnica), ki bo to svojo obveznost napram davčnemu organu lahko v trenutku izvršitve dobil poplačano s strani zavezanca za davek (oz. druge osebe – poroka).

Navedene štiri vrste (posrednih) instrumentov zavarovanj so primerni samo v situacijah, kadar zavezanec za davek ne more takoj dostopati do denarnih sredstev, ampak bo v prihodnosti lahko (tipski primer takšne situacije je, kadar družba – slovenski davčni rezident, ki je član mednarodnega koncerna, ne more pridobiti takojšnjega financiranja s strani skupine, a je drug član mednarodne skupine pripravljen vstopiti kot porok napram garantu). To pomeni, da ni dovolj, da je zavezanec za davek likvidnostno sposoben (v smislu določil stečajne zakonodaje), ampak da lahko svoja sredstva unovči v denarno obliko, ki bo zagotavljalo bodisi polog davčnemu organu bodisi zavarovanje napram granatu.

Smiselno enako velja glede drugega odstavka 117. člena ZDavP-2, saj mora zavezanec bodisi:

- predložiti ustrezno (tj. neakcesorno in na prvi poziv plačljivo) posredno instrument zavarovanja od določenega garanta;
- predložiti ustrezno (neposredno) likvidno sredstvo.

Drugo ustrezno (neposredno) likvidno sredstvo je načeloma lahko karkoli, kar zagotavlja takojšnje unovčenje v

⁴ Glej sodbo UPRSTU 865/2013 z dne 18. 2. 2014: »Izrek izpodbijanega sklepa, s katerim je tožniku naložena predložitve instrumenta zavarovanja je skladen s četrtem odstavkom 117. člena ZDavP-2. Tako je na tožniku, da izpodbijani sklep izvrši s predložitvijo katerega od instrumentov zavarovanja iz prvega odstavka 117. člena ZDavP-2.«

⁵ Splošno o bančni garanciji na prvi poziv in avalirani menici, ter drugih neakcesornih sredstvih zavarovanja glej Jus, M. (2010). Bančne garancije in sorodni instrumenti financiranja trgovine. Ljubljana: Uradni list, str. 80 – 109.

denarno obliko (smiselno enako kot posredni instrumenti zavarovanja). V praksi lahko gre za katerokoli sredstvo, ki ga je moč na trgu prodati.

Med drugim bi to v praksi lahko zaobjemalo predvsem drage kovine, vrednostne papirje ali terjatve (npr. izhajajoče iz trasirane menice zoper likvidnega dolžnika), ki jih je mogoče likvidirati, vsaj za obdobje veljavnosti samega zavarovanja (skladno z drugim odstavkom 121. člena ZDavP-2), in ki so v minimalnem obdobju veljavnosti sredstva zavarovanja zmožni kriti davčno obveznost. Povvedano drugače, likvidacijska vrednost sredstva mora biti dovolj stabilna, da krije celotno vrednost obveznosti.

Torej, kadar je zavezancu za davek vročen sklep o zavarovanju, mora dodobra pregledati sredstva, s katerimi razpolaga. V primeru, da ne razpolaga z dovoljšnim zneskom gotovine in ne more pridobiti neakcesornega zavarovanja s strani ustreznega garanta, je smiselno preveriti, če obstajajo kakršnakoli druga sredstva, ki: I) so likvidna v enakih časovnih okvirih kot neakcesorna zavarovanja ali polog gotovine in II) zagotavljajo likvidnost do višine davčne obveznosti.

A navedeno ni edina rešitev. Menimo, da je rešitev tudi lahko v drugi veji tj. začasnem sklepu za zavarovanje.

Začasni sklep za zavarovanje

Začasni sklep za zavarovanje ni sekundarna, podrejena alternativa ustreznemu instrumentu zavarovanja iz 117. člena ZDavP-2, temveč gre za, skladno s prvim odstavkom 114. člena ZDavP-2, popolnoma enakovredno alternativo ustreznim instrumentom zavarovanja.

V praksi zmedo povzroča predvsem 117. a člen ZDavP-2, ki določa:

»(1) S sklepom za zavarovanje lahko davčni organ v primerih iz drugega odstavka 111. člena [ZDavP-2] odredi:

1. vpis zastavne pravice na deležu družbenika v družbi;
2. predznambo zastavne pravice na dolžnikovi nepremičnini ali na pravici, vknjiženi na nepremičnini.«

Tukaj je treba poudariti, da:

- prvič, sklep o zavarovanju se ne nanaša zgolj na situacije, ko gre za davčno obveznost, ki presega 50.000 EUR in
- drugič, vpis zastavne pravice na deležu družbenika v družbi in predznambo zastavne pravice na dolžnikovi nepremičnini ali na pravici, vknjiženi na nepremičnini, niso edine pravice (oz. sredstva), na katerih je mogoče vpisati zastavno pravico.

Namreč, 2. točka prvega odstavka 114. člena ZDavP-2 niti katerokoli drugo določilo ZDavP-2, v ničemer ne omejuje, da začasnega sklepa o zavarovanju ni mogoče predlagati na kateremkoli sredstvu ali katerikoli pravici. Razlog za obstoj 117. a člena ZDavP-2 je v tem, da omogoči izvedbo drugega odstavka 114. člena ZDavP-2, **ki dopušča zavarovanje pričakovane davčne obveznosti z vknjižbo zastavne pravice na nepremičninah zavezanca za davek**, kadar gre za situacijo iz drugega odstavka 111. člena ZDavP-2 (tj. če pričakovana davčna obveznost presega 50.000 EUR).

Zavezanec za davek tako lahko predlaga davčnemu organu, da izda začasni sklep za zavarovanje z omejitvijo ali prepovedjo v zvezi s katerimkoli premoženjem, s katerim davčni zavezanec razpolaga.

Navedeno bo uporabno predvsem v situacijah, kadar zavezanec za davek ne razpolaga z ustreznim sredstvom zavarovanja po 117. členu ZDavP-2, prav tako pa tudi v situacijah, kadar bi predložitev ustreznega sredstva zavarovanja po 117. členu ZDavP-2 zavezancu za davek povzročila škodo.

Namesto sklepa

Primarna dolžnost davčnega organa ni, da pobere čim več davka, temveč da se drži načela zakonitosti in v tej zvezi izrecno uzakonjenega načela sorazmernosti, skladno s 6. členom ZDavP-2. Skladno z načelom sorazmernosti je davčni organ dolžan pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov ne preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov.

Nedvomno je, da ustrezni instrumenti zavarovanja davčnemu organu zagotavljajo višjo sigurnost samega zavarovanja (saj gre za popolnoma likvidna sredstva), a obenem je treba upoštevati, da to niso edina sredstva, ki jih ima davčni organ na voljo. Če bo torej davčni zavezanec predlagal, da davčni organ izda sklep o zavarovanju s prepovedjo ali omejitvijo razpolaganja z določenim premoženjem, bo davčni organ dolžan pojasniti, zakaj to sredstvo zavarovanja ni ustrezno. Pri tem pa ne sme biti razloga v tem, da je ustreznim instrumentom zavarovanja boljše, temveč bi moralo biti podano, da se z začasnim sklepom o zavarovanju ne bi mogla zavarovati vrednost do višine pričakovane davčne obveznosti.

Pravna narava stališč davčnega organa

Natalija Kunstek

V predmetnem prispevku obravnavamo vprašanje pravne narave informacij davčnega organa, in sicer v smislu pravne varnosti davčnega zavezanca. Natančneje, skladno s 13. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)¹ informacije davčnega organa niso pravni vir, vendar vseeno ni možno reči, da niso nič. Torej kaj so? In če niso pravni vir, kako to vpliva na pravno varnost davčnih zavezancev.

Stališča in pojasnila slovenskega davčnega organa se pojavljajo v različnih oblikah, in sicer jih lahko razdelimo v dve skupini. To so nezavezujoče informacije v obliki pojasnil davčnega organa, brošur, drugih povzetkov in komentarjev davčnega organa iz 13. člena ZDavP-2 ter zavezujoče informacije davčnega organa, bodisi v obliki zavezujoče informacije skladno s 14. členom ZDavP-2 oz. v obliki vnaprejšnjega cenovnega sporazuma (ti. »APA) po 14.a členu ZDavP-2.

»Nezavezujoče« informacije davčnega organa

V zvezi s stališči iz 13. člena ZDavP-2 velja v osnovi prepričanje, da so stališča, ki jih davčni organ zavzame v svojih pojasnilih oziroma brošurah ter drugih pisanjih, pravno nezavezujoča stališča. S slednjim ni namen trditi, da institut informacije davčnega organa ni pravno varovan. Celó velja, da mora davčni organ svojim informacijam² slediti, pa vendar je pravna varnost davčnih zavezancev v praksi velikokrat vprašljiva, ko gre za pisanja davčnega organa, ki niso eksplicitno opredeljena kot zavezujoče informacije.

Primeroma, absurden primer iz prakse, ko je zavezanec sledil informaciji davčnega organa pa šele v okviru davčnega postopka (kontrola davčnega obračuna s strani davčnega organa) ugotovil, da je davčni zavezanec predmetno informacijo interpretiral drugače, kot jo je želel interpretirati davčni organ. Pri tem je davčni organ vztrajal pri svoji interpretaciji, od davčnega zavezanca pa zahteval ravnanje post festum, skladno z interpretacijo davčnega organa. Je takšno ravnanje davčnega organa dopustno z vidika ustavno-pravnih načel in določb ustave?

Kdo v tem primeru sploh nosi pravne posledice spremembe oziroma umika informacije davčnega organa? V praksi davčni zavezanec. Pa je to z vidika pravne varnosti ustrezno? Kakšna je torej pravna narava informacije davčnega organa? Informacija davčnega organa namreč ni zakon, ampak brez veljave pa tudi ni. Torej, kaj je? Je informacija davčnega organa sploh informacija v luči razlage prava?

¹ Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.

² Chan, W. (1997). *Binding Rulings*. *Fiscal studies* 18(2), str. 189-210.

»Zavezujoča« informacija davčnega organa

Pravna varnost zavezanca je nekoliko višja v primeru tako imenovanih zavezujočih informacij davčnega organa iz 14. člena ZDavP-2. Kljub temu pa je tudi v primeru zavezujočih informacij pravna varnost zavezanca vprašljiva, in sicer predvsem ko gre za možnost sprememb ali umikov predmetnih informacij s strani davčnega organa.

Kot davčna svetovalka se pri svojem delu vsakodnevno srečujem s primeri, ko davčni zavezanci zaupajo pojasnilom, komentarjem in drugim pisanjem slovenskega davčnega organa, pri tem pa se ne zavedajo, da so nezavezujoča. Zavezujočih informacij po 14. členu ZDavP-2 je malo, saj so plačljive in so lahko izdane samo v primeru načrtovane, še neizvedene transakcije. Po mojih izkušnjah se davčni zavezanci z davčnimi posledicami v večini primerov začnejo ukvarjati šele, ko je transakcija že v teku ali celo že izvedena.

Zgoraj opisano je problem v primeru, ko davčni zavezanec sledi pisanju davčnega organa (primeroma brošuri) in se izkaže, da je davčni organ v okviru predmetnega pisanja napačno uporabil materialno pravo. V tem primeru se davčni organ sklicuje na to, da je stališče v okviru pisanja davčnega organa nezavezujoče in davčni zavezanec je tisti, ki nosi nastale posledice – največkrat dodatno davčno obveznost.

³ Eiselen, S. in Van Zyl, S.P. (2016). *The Retrospective Amendments to Tax Legislation and the Taxpayer's Right to Property and Economic Freedom: Krok v Commissioner, South African Revenue Service 2015 6 SA 317 (SCA)*. *Journal of South African Law*, 2016(3), str. 563-575.

⁴ Sodba vrhovnega Sodišča RS U 150/92-6, 14.1.1993.

Sklepno

Na podlagi zapsanega lahko zaključimo, da je davčni organ tisti, ki bi se moral zavezati, da so njegova pisanja, pravila oziroma stališča (primeroma mnenja) zavezujoča. V primeru napačne uporabe materialnega prava ali napake davčnega organa³ pa bi bilo za pričakovati, da bi v zakonodaji obstajala možnost izbire za davčnega zavezanca, in sicer v smislu uporabe »napačne« informacije za namene transakcije v teku oziroma uporaba nove, »pravilne« informacije. To pomeni, da če je davčni zavezanec sledil informaciji davčnega organa, bi le tej sledil tudi davčni organ in sicer v primeru, če se kasneje izkaže, da je v okviru priprave informacije davčni organ napačno uporabil materialno pravo.⁴ Z vidika pravne varnosti bi bilo takšno ravnanje najbrž ustrezno in najverjetneje tudi ustavno-pravno ne bi bilo sporno. Primerljiva ureditev trenutno velja na Madžarskem, ko v zvezi s tovrstnimi informacijami obstaja možnost, da informacija ostane v veljavi za določeno časovno obdobje tudi v primeru, ko se spremeni zakonodaja po izdaji informacije.

Primerjalnopravni vidik klavzule o neprevzemanju kot vrste pogodbenega dogovora o prepovedi zaposlovanja

Dean Košar, LL.M.

Ne le Slovenija ampak tudi številne druge države se spopadajo s pomanjkanjem kadra. Ker se Slovenija ne more pohvaliti z ugodnim okoljem obdavčitve dohodkov iz delovnih razmerij, se delodajalci borijo za kadre z različnimi, bolj ali manj pravno in moralno dopustnimi ukrepi. Med njimi je t. i. klavzula o neprevzemanju zaposlenih (oz. delavcev), kot vrsta pogodbenega dogovora o prepovedi zaposlovanja, ki v praksi pridobiva na pomenu. V nasprotju s konkurenčnimi prepovedmi in konkurenčnimi klavzulami, klavzula o neprevzemanju tako v Sloveniji kot tudi v večini drugih držav ni normativno urejena, zato se postavljajo številna vprašanja zlasti glede njene pravne dopustnosti. Namen tega prispevka je uvodoma predstaviti tovrstne klavzule iz primerjalnopravnega vidika.

Opredelitev pojma

Klavzula o neprevzemanju je pogodbeni dogovor, ki ima v praksi dve pojavni obliki:

- delodajalec aktivno ne privablja (akvirira) delavce iz drugega podjetja, praviloma iz iste panoge (tovrstni dogovori med družbama so vsebovani v gospodarskih pogodbah), in
- delavci v odpovednem roku ali v določenem roku po prenehanju delovnega razmerja ne nagovarjajo svoje bivše sodelavce, da prav tako zapustijo podjetje in se zaposlijo pri novemu delodajalcu (dogovori med delodajalci in delavci v delovnopravnih razmerjih); iz delovnopravnega vidika se klavzula o nepriznavanju razlikuje od konkurenčnih prepovedi in konkurenčnih klavzul, ki sta normativno urejeni in dopustni.¹

V praksi se sicer uporabljajo različni izrazi, kot npr. klavzula o neprevzemanju ali novačenju ali pa kar v splošnem, klavzula o prepovedi zaposlovanja. V angleški literaturi se najpogosteje uporabljata izraza »non-solicitation« ali »non-poaching«.

Zakonitost

Klavzule o neprevzemanju posegajo v pravico do zaposlovanja, saj pogodbeni stranki tovrstnega dogovora lahko omejijo izbiro zaposlitve (v obeh zgornjih primerih se omejuje delavca, ki nima slehernega vpliva na njun dogovor). V prvi vrsti so posledično lahko ustavnopravno sporne, saj lahko predstavljajo kršitev 49. člena Ustave Republike Slovenije (URS)². Namreč, delavec tako več ni svoboden pri izbiri zaposlitve, saj ga bo zavrnil njegov potencialni nov delodajalec, bodisi da bo ogrozil premoženjskopravni položaj svojega (prejšnjega) delavca.

V nekaterih državah EU, kot so Nemčija, Francija, Švedska, že obstaja številna sodna praksa glede dopustnosti

(zakonitosti) klavzul o neprevzemanju. Čeprav lahko med državami obstajajo razlike, se zdi, da prevladuje mnenje, da so tovrstni dogovori pravno dopustni pod sledečima pogoje: (i) omejitev je namenjena zaščiti zakonitih poslovnih interesov delodajalca in (ii) omejitev ne presega tistega, kar je razumno potrebno za zaščito teh interesov. Ali sta ta dva pogoja izpolnjena, je treba skrbno presojati v vsakem posameznem primeru. Iz tuje sodne prakse:

• **Švedska:** V sporu med švedskim IT podjetjem in njegovimi nekdanjimi delavci ter njihovimi sedanjimi delodajalci je sodišče ugotovilo, da je klavzula o neprevzemanju nična, saj je preseгла tisto, kar bi lahko bilo razumno v zvezi z zakonitim interesom. Klavzula je namreč omejevala nekdanje delavce, da ne nagovarjajo le delavcev, s katerimi so tesno sodelovali in so jih poznali, temveč tudi zaposlovanje vseh delavcev pri bivšem delodajalcu, ki bi prostovoljno iskali zaposlitev pri novih delodajalcih. Na podlagi odločitve švedskega sodišča bi bilo treba klavzulo o neprevzemanju presojati na podlagi istih zakonskih določb kot konkurenčno klavzulo in opraviti splošno oceno njene smiselnosti, vključno z obsegom zakonitega interesa delodajalca, obsegom omejitve za opravljanje poklicne dejavnosti in nadomestilom za omejitev.³

• **Nemčija:** Nemško sodišče je v sporu med strankama distribucijske pogodbe, ki vsebuje klavzulo o neprevzemanju, odločilo, da je naložitev obveznosti neprevzemanja dovoljena le v izjemnih primerih, pod pogojem, da ne traja dlje kot dve leti. Nadalje je sodišče opredelilo dopustne izjeme. Tako se šteje, da so tovrstni dogovori zakoniti, kadar med strankama obstaja posebno razmerje zaupanja, ali kadar ena stranka potrebuje posebno varstvo, obveznost neprevzemanja pa predstavlja naključno obveznost do glavne pogodbe (na primer skrbni pregled združevanja in prevzema, kjer se potencialni kupec strinja, da ne bo pridobil ciljnih zaposlenih v primeru neuspešne pridobitve).⁴

¹ Južnič, Ž. (2018). Konkurenčnopravni vidiki klavzule o prepovedi zaposlovanja. *Pravna praksa*, 37(43), str. II – VIII, glej predvsem str. II..

² Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 33/91-I. 49. člen URS določa: »Zagotovljena je svoboda dela. Vsakdo prosto izbira zaposlitev. Vsa

komur je pod enakimi pogoji dostopno vsako delovno mesto. Prislilno delo je prepovedano.«

³ Sodba švedskega sodišča za delovnopravne zadeve, »Arbetsdomstolen«, z dne 22. 8. 2018, v zadevi »MachinesGames Sweden AB« (opr. št. T 40504-18), dobljeno 20. 7. 2024 na <https://lagen.nu/dom/ad/2018-62>.

Ne glede na zgoraj navedene primere praks iz drugih držav, ostajajo tovrstni dogovori nedorečeni, zlasti ker niso pozitivnopravno urejeni in ker ni sodne prakse. Zato je na tem mestu v splošnem mogoče trditi, da so klavzule o neprevzemanju lahko pravno dopusten ukrep le v izjemnih situacijah, ne pa kar v splošnem.

Presoja z vidika konkurenčnega prava

Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (ZPOmK-1)⁵ v drugem odstavku 6. člena določa, da je prepovedano neposredno ali posredno določanje nakupne ali prodajne cene ali druge poslovne pogoje⁶. V številnih panogah je strošek dela ključni stroškovni element, zato bi se dogovor o prepovedi zaposlovanja lahko štel kot prepovedan omejevalni sporazum.

Evropska komisarka za varstvo konkurence, Margrethe Vestager, je v svojem govoru oktobra 2021⁷ napovedala, da bo razširila kartelne preiskave na omejevalne (protikonkurenčne) sporazume na trgu dela s posebnim poudarkom na dogovorih o neprevzemanju in določanju plač. To je skladno s prakso ZDA, kjer so oblasti že bile aktivne v boju proti takšnim dogovorom. Dogovori o neprevzemanju se z vidika konkurenčnega prava obravnavajo kot grožnja inovacijam in vstopu na trg, lahko pa tudi znižajo plače.

Povzetek ugotovitev iz tuje sodne prakse:

- **ZDA:** Bogata sodna praksa, še posebej glede neprevzemanja delavcev v zdravstvu, kot je podjetje za nego v Las Vegasu, obtoženo zarote za omejevanje prizadevanj za zaposlovanje, dogovor s konkurentom, da ne bosta drug drugemu zaposlovala medicinskih sester in se upirala njihovim prizadevanjem povečati plače⁸.
- **Portugalska:** Organ za konkurenco je kaznoval številne portugalske nogometne klube in jim prepovedal uporabo dogovorov o prepovedi prevzemanja (gre za dogovor, da ne bodo zaposlovali nogometašev drugega kluba, ki enostransko odpovejo pogodbo o zaposlitvi zaradi pandemije COVID).⁹

⁴ Sodba nemškega sodišča Zveznega Vrhovnega sodišča, Bundesgerichtshof, z dne 30. 4. 2014, pod opr. št. I ZR 245/12, dobljeno 20. 7. 2024 na <http://juris.bundesgerichtshof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bgh&Art=en&Datum=Aktuell&Sort=12288&nr=68900&pos=0&anz=531>

⁵ Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence – ZPOmK-1, Uradni list RS, št. 36/08

⁶ Glej tudi prvi odstavek 101. člena Pogodbe o delovanju Evropske unije: »Kot nezdržljivi z notranjim trgovom so prepovedani vsi sporazumi med podjetji [...], ki bi lahko prizadeli trgovino med državami članicami in katerih cilj oziroma posledica je preprečevanje, omejevanje ali izkrivljanje konkurence na notranjem trgu, zlasti tisti, ki: a) neposredno ali posredno določajo nakupne ali prodajne cene ali druge pogoje poslovanja [...].«

- **Hrvaška:** Organ za konkurenco je sprožil postopek zoper ponudnika specializiranih storitev IT podpore liziškimi družbam, saj so njegove pogodbe z liziškimi družbami vsebovale klavzulo o prepovedi naročanja. Postopek je bil zaključen, saj se je družba strinjala, da bo iz vseh sklenjenih pogodb črtala sporno klavzulo o neprevzemanju.¹⁰

Nadomestilo in davčna obravnava

V zvezi s klavzulami o neprevzemanju se prav tako postavlja vprašanje upravičenosti in davčne obravnave pogodbenih kazni in nadomestil za spoštovanje pogodbeno dogovorjenih omejitev ter njihova davčna obravnava:

- Dogovori med družbami (gospodarske pogodbe): Pogodbene stranke se lahko dogovorijo za pogodbeno kazen v primeru kršitve pogodbenega dogovora; če bi sodišče presodilo, da je tak dogovor nezakonit, se zdi, da je plačilo pogodbene kazni davčno nepriznано v skladu z 29. členom Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).¹¹ V primeru, da zakonitost pogodbenega dogovora ni sporna, bi se lahko argumentiralo, da je odhodek iz pogodbene kazni neposreden pogoj za opravljanje dejavnosti oz. posledica opravljanja dejavnosti, posledično pa davčno priznani odhodek (če je družba v nasprotju s pogodbo privabila delavca pogodbene stranke, se zdi, da je to storila iz dobrega poslovnega razloga) – seveda pa je treba pri davčni presoji upoštevati vse konkretne okoliščine primera.
- Dogovori med delodajalci in zaposlenimi (v delovno-pravnih razmerjih):
 - o Pogodbena kazen: stranki se lahko dogovorita za kazen, če delavec v času odpovednega roka ali po prenehanju delovnega razmerja (v pogodbeno določenem času) krši pogodbeno določilo.
 - o Nadomestilo: postavlja se vprašanje, ali je delavec upravičen do nadomestila za spoštovanje klavzule o neprevzemanju; iz zgoraj opisanega švedskega primera lahko razberemo, da je upravičenost do nadomestila

⁷ Govor komisarke Vestager na letni konferenci italijanskega protimonopolnega združenja - »Nova doba uveljavljanja kartelov«, dobljeno 20. 7. 2024 na https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/speech_21_7877

⁸ ZDA v VDA OC, LLC, Case No.: 2:21-cr-00098-RFB-BNW, dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://www.justice.gov/d9/2024-03/420437.pdf>

⁹ Portugal v. Os Belenenses - Sociedade Desportiva de Futebol, SAD (in drugi nogometni klubi), case No PRC/2020/01, dobljeno 20. 7. 2024 na: https://extranet.concurrencia.pt/PesquisAdC/PRC_OR_INC_OR_PCC_Page.aspx?IsEnglish=True&Ref=PRC_2020_1

¹⁰ Rješenje Agencije za zaštitu tržišnog natjecanja, Klasa: UPII 034-03/14-01/031, Urbroj: 580-10/63-2015-037, Zagreb, 14. maja 2015. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://www.aztn.hr/uploads/documents/odluke/TNI/UIPI-034-032014-01031.pdf>

¹¹ Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2), Uradni list RS, št. 117/06 in nasl.

¹² Zakon o dohodnini (ZDoh-2), Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, in nasl.

in njena višina sestavni del presoje zakonitosti klavzule o neprevzemanju. Ta primer nakazuje na to, da ima delavec pravico do ustreznega nadomestila. Ker dohodek izvira iz delovnega razmerja, se kot tak tudi obdavči v skladu z Zakonom o dohodnini (ZDoh-2)¹² (podobno kot nadomestilo za spoštovanje konkurenčne klavzule). Navkljub dejstvu da je dohodek prejet po koncu delovnega razmerja, se bo obdavčil, kot tak, saj med dohodke iz zaposlitve

spadajo tudi dohodki, ki jih delavec prejme na podlagi pretekle zaposlitve (prvi odstavek 35. člena ZDoh-2).

Glede višine nadomestila ni sodne prakse. Zdi se, da bi se za primere, kadar se dogovor sklepa med delodajalcem in delavcem na podlagi pogodbe o zaposlitvi, lahko uporabila ista merila kot pri nadomestilu za spoštovanje konkurenčne prepovedi.

Sklepno

Sklepno se lahko ugotovi, da so klavzule o neprevzemanju lahko pravno dopustne le v izjemnih situacijah (npr. pri prevzemih), zato morajo biti podjetja zelo previdna, tako v gospodarskih pogodbah kot v pogodbah o zaposlitvi. Če so izpolnjeni pogoji za uporabo te klavzule, je priporočljivo skrbno določiti njeno področje uporabe in trajanje, kakor tudi pogodbene kazni in nadomestila, ki zahtevajo posebno davčno obravnavo.

Prva slovenska revija, ki z vami že od 1999 leta združuje strokovne vsebine:

**DAVKI • RAČUNOVODSTVO
FINANCE • PRAVO**

BREZPLAČNO
e-arhiv vseh številok
+
1x e-izobraževanje
ZDSS po izbiri

NAROČITE ZDAJ
www.zdss.si/dfp



Številka 6 - Letnik XXV - junij 2024

**POLETNA AKCIJA
-50%
na naročnino
2024**

mag. Tanja Urbanija
Predvidene DDV spremembe 2025 - 2026
Mikael Poljšič, mag. prava
Pregled in analiza predloga ZDavP-20
Katja Pogac
Prvi pojaskali k Slovenskim računovodstvenim standardom
Siva Karisnik Rakela
Posebnosti pri pripoznavanju prihodkov
■ Blog
Matišja Kunztek
Predlagane spremembe ZDDPO-2
Dusan Jercj
Posebna davčna obravnava za deleže ali delničarje
■ Iz zgodovine davkov in računovodstva
mag. Dajm Perkonik
Oprostitev in olajšave javnih institucij in medsebojno obdavčevanje korporacij
■ Ne prezrite
sklepe ZDSS
Priprave na Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDA-1-JO)
Izdajatelj: Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije ZDSS

Ko je odločanje v podjetju povezano s soglasji banke

dr. Jožko Peterlin

V majski in junijski številki sem predstavil dejavnike finančne bonitete podjetja, ki so pomembni pri odobravanju posojil. Gre za mehke dejavnike bančne bonitete in finančne kazalnike, ki jih mora podjetje dosegati, da lahko prejme ali obdrži posojilo. Obstajajo pa tudi druge omejitve v posojilnem odnosu z banko. Govorimo o soglasjih, ki jih banka pogojuje v času pogodbenega odnosa. Podjetje v finančni stiski naj bi bilo osredotočeno k izboljšanju finančne bonitete. Če so težave le trenutne, je bistvo preživetje podjetja. Tako kot vojaški kirurg ne dela lepotnih operacij, pomembno je da, ranjenec preživi.

Soglasja

Posojiljemalec nima vedno proste izbire, kako se bo poslovno odločal. Banka postavi omejitve pri finančnem poslovanju, ki so pogoj, da obstane posojilni odnos »živ«. S tem banka odloči vnovčenje zavarovanj. Podjetje lahko prekorači finančne zaveze, ker se je znižal obseg poslovanja, ko je prihodek nižji od načrtovanega in je posledično padel EBITDA, morda delež kapitala med viri financiranja ali pa je v podjetju nastalo nekaj pomembnega, kar bi lahko ogrozilo posojilno sposobnost podjetja in banka upravičeno dvomi o možnosti vračila posojila.

Zgodi se celo, da podjetje povečuje prodajo in posledično rastejo zaloge, terjatve in potrebe po odpravi ozkih grl v rasti. Vse to zahteva denar, za kar pa razlika v ceni ni dovolj. V takem primeru zagotovo rastejo posojila, oziroma potrebe po posojilih. In ko banka ugotovi, da podjetnik nima zavor, oziroma nima zgodnje opozorilnih znakov, ki bi ga opozorili na kršenje pogodbenih zavez z banko, se banka oglasi.

Takrat banka posojiljemalcu pogojuje odpoklic posojila z različnimi dodatnimi omejitvami in zahteva od posojiljemalca, da pred določenimi odločitvami od banke pridobi soglasje.

Običajno so soglasja povezana z razpolaganjem sredstev podjetja. Podjetje se mora v primeru finančne stiske osredotočiti na osnovno dejavnost, ki bo prispevala k normaliziranju prihodkov in dobička.

Razdeljevanje dobička

Banka posojiljemalcu prepove izplačilo dobička lastnikom, dokler prej ne poplačajo posojila. Lahko pa samo do določene ravni zadolženosti, ko banka ponovno verjame, da je podjetje izboljšalo finančno boniteto. Tako lastnik ne more prosto razpolagati z dobičkom, ki ga je podjetje ustvarilo v preteklosti.

Dodatno zadolževanje

Banka komitentu prepove, oziroma zahteva da pridobi soglasje banke, če se želi dodatno zadolžiti. Z dodatnim za

dolževanjem se še dodatno poslabša boniteta in verjetnost poplačila posojila. Omejitve velja običajno določen čas, da se podjetje razdolži ali pa toliko izboljša poslovanje, da je ponovno vredno zaupanja in se lahko ponovno zadolžuje do zdravih meja finančnega dolga.

Odpiranje dodatnih računov

Da bi banka lahko nadzorovala finančno poslovanje komitenta mu prepove odpiranje računov (TRR) pri drugih bankah doma in v tujini. S tem banka prepreči, da bi podjetje preusmerilo denarni tok, pretežno prejemkov za poplačilo banke na druge banke.

Spremembe v vodstvu

Banka si lahko z lastniki dogovori soglašanje pri zamenjavi vodstva, ker oceni, da so za finančne težave v podjetju krive odločitve lastnikov. Ko banka bolj zaupa vodstvu kot lastnikom, lahko pogojuje zadolževanje z omejevanjem zamenjave vodstva, kar je običajno prosta izbira lastnikov. Poudariti je potrebno, da lastniki velikokrat zlorabljajo vodstvo ali pa ga tudi imenujejo z razlogom, da sami ne bodo odgovarjali za odločitve v podjetju, ki pa jih poslovodstvo sprejema po sugestijah lastnikov.

Dokapitalizacija ali poročta lastnika za posojila

Ko je podjetje prezadolženo, banka od lastnikov pričakuje, da bodo pri sanaciji podjetja sodelovali. Ni dovolj, da si ne izplačajo dobička, običajno morajo podjetje dokapitalizirati ali pa osebno jamčiti za vračilo posojila.

Banka ima pravico, da v finančni stiski izsili poročta lastnika, ki ga ta zaradi dobre pogajalske pozicije v času, ko je še imel dobro pogajalsko sposobnost zavrnil. Bistvo posojilnega odnosa je v odvisnem razmerju. Banka pogojuje odločanje posojiljemalca, ko ta krši zaveze, ali pa zgolj izkoristi trenutek slabosti, ko komitent banke nekaj nujno potrebuje.

Dajanje posojil in poroštev tretjim

Ena od omejitev je tudi prepoved, oziroma soglašanje, ki ga običajno posojiljemalec ne dobi, da bi dajal posojila ali porošstva za tretje. Tu so možna prikrita porošstva in posojila v alternativnih oblikah. Je pa kaznivo, če pride na dan in je banka oškodovana.

Prodaja sredstev

Banka običajno komitentu v finančni stiski prepove prodajo določenih sredstev brez soglasja banke.

Če podjetje proda poslovno nepotrebno premoženje, oziroma se dezinvestira, banka pričakuje, da bo s prejemi od prodaje poplačalo obveznosti do banke, oziroma da banka soglaša, kaj se s sredstvi, prejetimi od prodaje, sme početi.

Podjetje pa lahko prodaja tudi popolnoma tekoča sredstva, kot so terjatve in zaloge, da si priskrbi likvidna sredstva za poravnavanje obveznosti do dobaviteljev, ki ravno tako pogojuje dodatne dobave podjetju v finančni stiski.

Prodaja blaga iz zaloge je lahko popolnoma običajno, saj je to normalno pri opravljanju dejavnosti. So pa tudi tu določene omejitve, kjer banka določi vrsto zalog, ki je lahko predmet prodaje in pod kakšnimi pogoji.

S prodajo nastanejo terjatve. Kupec ima določen plačilni rok, lahko pa plača pred rokom in ima zato določen popust, ki ga motivira, da plača pred rokom. Če pa kupec ne želi plačati pred zapadlostjo računa, pa lahko prodajalec, komitent banke (posojiljemalec) terjatev proda tretjemu. Na ta način pride do denarja prej, je pa res, da z nižjo razliko v ceni, nižjim dobičkom ali celo z izgubo, samo da pride čim prej do denarja. Zato banka pogojuje soglašanje z alternativnimi oblikami unovčevanja terjatev.

Vojaški kirurg ne dela lepotnih operacij

Tako kot se vojak, ko pride s fronte, ne žali, ker so mu malo postrani zašili rano ali pa preveč odrezali nogo ali roko, ker je zadovoljen, da je preživel. Tako je običajno tudi podjetnik zadovoljen, ko je v sodelovanju z banko ohranil osnovno dejavnost, četudi je ostal brez počitniške hišice, morda celo hiše ali pa v času finančne stiske banka ni želela financirati investicije, s katero bi prehitel konkurenco ali osvojil dodaten trg.

Banka mora poskrbeti za vračilo posojila. Danes, ko banke niso več naše, denar ne investirajo, ga samo še posojajo. Banka je ocenila, da je podjetnik ali direktor prehitel konkurenco, tudi po desni in da nima zavor, s katerimi bi ob pravem času ustavil. Preveč podjetnikov čaka, da ga drugi ustavijo, ali so to zaposleni, dobavitelji in tudi banke. Takrat je ustavitev zelo draga, saj onemogoča celo normalno poslovanje in je podjetniku/direktorju odvzeta prosta pot pri odločanju.

Zloraba soglasij

Seveda se omejitve tudi kršijo in direktorji ali podjetniki sklepajo posle v nasprotju z dogovorom, oziroma z dogovorjenimi omejitvami z banko. Če se na koncu vse dobro izteče in je volk sit in koza cela, potem niti ne pridejo kršitve na dan. Če pa se stvari ne izidejo po predvidevanjih posojiljemalca, kar se v večini primerov ne, potem pa je lahko zelo hudo. Posojilodajalci so običajno preveč korajžni in mora banka namesto njih stopiti na zavoro.

Kršitve dogovorov z bankami so drage, saj banke odpustke (vejver) zaračunajo. Prosimi moraš, da ti odpustijo kršitev dogovora in plačati račun za to. Marsikdo ne ve, da krši pogodbo že ob podpisu pogodbe.

Pogodbo moraš pred podpisom razumeti.

Sklepno

Poleg finančnih omejitev, ki jih ima vsak posojiljemalec v posojilni pogodbi, so tudi druge zaveze komitenta banke, ko je ta dolžan banki poročati ali prosti za soglasja. Običajno se to zgodi, ko pride podjetje v finančno stisko in ima omejena sredstva, a katerimi bi banki vračal posojila ali plačeval obresti in druge stroške. Banka ima celo pravico imenovati svojega pooblaščenca, ki v podjetju daje soglasja na odločitve. To je za podjetje dodaten strošek in pomembna ovira pri poslovanju.

Začetek izvajanja centraliziranega carinjenja za uvoz

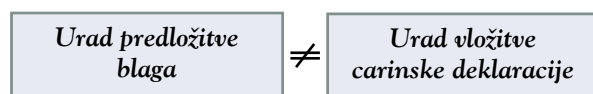
Rebeka Biček, Sonja Pajenk

Družbam Evropske unije (v nadaljevanju EU) je pri trgovanju s tretjimi državami na voljo kar nekaj carinskih poenostavitev, ki jim – kot izhaja že iz imena – olajšajo izpolnjevanje carinskih zahtev. Ena pomembnejših poenostavitev v okviru carinskega zakonika EU¹ je centralizirano carinjenje. Gospodarski subjekti lahko z uporabo centraliziranega carinjenja enostavneje poenotijo svojo poslovno dejavnost z vidika carin. To je predvsem pomembno, kadar blago vstopa v EU v državi članici, kjer družba nima sedeža, ne pozna lokalnih zahtev in jezika.

Centralizirano carinjenje ^{2,3}

Dotična poenostavitev v praksi pomeni, da je gospodarskim subjektom na podlagi zahtevka omogočeno, da se carinska deklaracija vloži na carinskem uradu, pristojnem glede na sedež imetnika dovoljenja, blago pa se fizično predloži in prepusti v drugem carinskem uradu.

Poenostavitev se lahko uporabi na nacionalnem in mednarodnem nivoju. Pri slednjem velja, da družbe svojo carinsko deklaracijo za blago predložijo pri nadzornem carinskem organu v eni državi članici (država izdajateljica – to je navadno carinski urad, pristojen v kraju, kjer ima ta družba sedež), medtem ko je bilo blago fizično predloženo carinskemu uradu druge države članice (sodelujoča država). Tako se fizična prepustitev blaga in obdelava carinske deklaracije usklajujeta med zadevnimi carinskimi uradi, vsa komunikacija pa poteka preko nadzornega carinskega urada, ki deluje kot enotna kontaktna točka.



Pogoj za pridobitev dovoljenja za centralizirano carinjenje je dovoljenje AEOC (pooblaščen gospodarski subjekt za carinske poenostavitve), pri čemer se izdaja dovoljenja lahko opusti, v kolikor se blago fizično predloži ter carinska deklaracija vloži v okviru ene države članice.

V državi, ki izda dovoljenje za centralizirano carinjenje, tj. država izdajateljica, se vlagajo dopolnilne carinske deklaracije, obračunajo in plačajo uvozne dajatve (ki se nato razdelijo med obe članici in Evropsko komisijo) in posredujejo statistični podatki za EUROSTAT.

Na drugi strani se v sodelujoči državi, tj. državi, ki je vključena v dovoljenje za centralizirano carinjenje, predloži in fizično prepusti blago, običajno pa tudi obračuna in plača DDV.

V Sloveniji je za izdajo dovoljenj za centralizirano carinjenje pristojen Finančni urad Celje.

¹ Uredba (EU) št. 952/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 9. oktobra 2013 o carinskem zakoniku Unije (prenovitev), Uradni list EU, št. L 269, 2013, str. 1 – 101. Dobljeno 23. 7. 2024 na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=celex:32013R0952>.

² Izvedbeni sklep Komisije (EU) 2023/2879 z dne 15. Decembra 2023 o oblikovanju delovnega programa v zvezi z razvojem in začetkom uporabe

Centralizirano carinjenje za uvoz

EU je z namenom avtomatizacije in standardizacije carinskih procesov pri vseh članicah podprla veliko novih projektov. Eden izmed njih – nov sistem centraliziranega carinjenja za uvoz (v nadaljevanju CCU) – pripomore k številnim koristim za EU družbe. Glavni cilj novega sistema je omogočiti avtomatizirano in digitalizirano delovanje centraliziranega postopka carinjenja za uvoz na evropski ravni⁴. Dosedanja komunikacija med carinskimi organi je bila namreč nestandardizirana in pogosto izvedena preko e-pošte, kar je oteževalo nadzor in same postopke. Tovrstna komunikacija je tudi precej podaljšala pridobitev dovoljenja, saj je bilo potrebno prilagajati zahteve glede na posamezni primer.

CCU kot platforma za poenoteno komunikacijo med članicami zagotavlja hitrejše carinjenje uvoženega blaga in zmanjšano administrativno breme, kar pa je povezano tudi s stroškovnimi prihranki. Uporaba CCU pri družbah zmanjša število carinskih postopkov (npr. ni potrebe po tranzitnem postopku). Zaradi večje avtomatizacije postopkov se zagotovi večja preglednost, skladnost in konkurenčnost na globalnem trgu. Avtomatizirano delovanje centraliziranega carinjenja za uvoz na evropski ravni hkrati omogoča nemoteno elektronsko izmenjavo informacij med zadevnimi carinskimi uradi ter zmanjša upravno breme carinskih uprav držav članic EU⁵.

Izvajanje CCU krepi spodbujanje trgovine, saj gospodarske subjekte podpira s centralizacijo njihovega poslovanja, povezanega z uvozom, in z zmanjšanjem njihovih interakcij s carino, saj je njihov glavni partner za stik nadzorni carinski urad (SCO). V ta namen je potrebno usklajevanje med sorodnimi carinskimi organi v različnih državah članicah, da opravijo obdelavo deklaracij in prepustitev blaga, torej to breme v večji meri leži na carinskih organih namesto na družbah. Za sodelovanje v CCU morajo družbe pridobiti CCU dovoljenje v državi članici, kjer imajo sedež⁴.

Evropska komisija je dne 15. decembra 2023 v Izvedbenem sklepu 2023/2879 predvidela dve fazi za vseevropski

elektronskih sistemov, predvidenih v carinskem zakoniku Unije, Uradni list EU, št. 2023/2879, str. 13-14. Dobljeno 24. 7. 2024 na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302879.

³ Finančna uprava Republike Slovenije. (brez datuma). Centralizirano carinjenje. Dobljeno 23. 7. 2024 na: https://www.fu.gov.si/carinal_poslovanje_z_nam/centralizirano_carinjenje.

sistem CCU, ki vsebuje komponente, razvite na centralni in nacionalni ravni, v okviru carinskega zakonika Unije.

Prva faza ^{4,5}

S 1. julijem 2024 je sistem CCU vstopil v prvo fazo izvajanja in je trenutno na voljo družbam v Bolgariji, Estoniji, Španiji, Luksemburgu, Latviji, Litvi, na Poljskem in v Romuniji. Druge države članice EU se bodo sistemu v prihodnjih mesecih pridružile postopoma. Slovenija se bo v skladu z nacionalnim projektnim načrtom Finančne uprave RS prvi fazi pridružila 1. decembra 2024.

Prva faza sistema centraliziranega carinjenja za uvoz omogoča avtomatizirano obdelavo standardnih in poenostavljenih carinskih deklaracij za centralizirano carinjenje. Prav tako zajema blago, za katerega se uporabi carinski postopek sprostitve v prosti promet, aktivnega oplemenitja, carinskega skladiščenja in posebne rabe.

V sistemu CCU pooblaščen gospodarski subjekt, ki ima CCU dovoljenje (deklarant), vloži carinske deklaracije v državi članici, kjer ima sedež, hkrati pa se tam nahaja tudi nadzorni carinski urad za centralizirano carinjenje za uvoz (v nadaljevanju SCO), pri čemer je bilo blago vneseno v drugo državo članico, in sicer na carinski urad predložitve (v nadaljevanju PCO).

Prva faza davčnim organom omogoča, da imajo boljši nadzor in kontrolo nad pobiranjem uvoznega DDV, statističnim organom pa učinkovitejše zbiranje podatkov.

Sistem CCU faza 1 je torej vseevropski sistem, katerega cilj je:

- Podpora vlaganju in obdelava standardnih in poenostavljenih carinskih deklaracij;
- Podpora vložitve in obravnave dopolnilnih deklaracij;
- Zmenjava informacij za registracijo, sprejem, preverbo, carinske kontrole, upravljanje carinskega dolga in DDV ter sprostitve blaga med SCO in PCO.

Druga faza ⁵

Druga faza sistema centraliziranega carinjenja za uvoz bo, poleg navedenih deklaracij, razširila možnosti obdelave tudi poenostavljenih in dopolnilnih deklaracij, carinskih deklaracij pri vpisu v evidence deklaranta in začasnem

uvozu. Sprejemala bo tudi trošarinsko blago, blago EU v okviru trgovine z ozemlji s posebno davčno ureditvijo in blago, za katero veljajo ukrepi skupne kmetijske politike. Implementacija druge faze UCC je predvidena za 2. junij 2025.

Glavni akterji ⁶

Deklarant (imetnik dovoljenja)

Deklarant je gospodarski subjekt, ki komunicira le z nadzornim carinskim uradom, kateremu odda carinsko deklaracijo, zahtevo za spremembo ali razveljavitev, spremne listine in druge dokumente (v primeru, da je to zahtevano) ter obvestilo o predložitvi vnaprej vložene deklaracije.

Nadzorni carinski urad (SCO)

je urad, ki potrdi skupne podatke ter jih pošlje carinskemu uradu predložitve v potrditev. Po potrebi poskrbi za spremembo oziroma razveljavitev deklaracije ter v primeru odločitve o sprostitvi blaga obvesti gospodarski subjekt ter carinski urad predložitve. Nekatere izmed funkcij, ki jih izvaja nadzorni carinski urad so: nadzor dajanja blaga v carinski postopek, prijava in preverjanje carinskih deklaracij in spremnih listin, analiza tveganja in kontrola dokumentov, obravnava dopolnilne deklaracije, preverjanje veljavnosti obvestila o predložitvi, odločitev, ali se blago prepusti ali ne itd.

Carinski urad predložitve (PCO)

je carinski organ, pristojen v kraju, kjer se blago fizično predloži. Vse potrebne informacije PCO prejme od SCO. Urad izvede fizične kontrole in o rezultatih obvesti SCO. Po potrebi opravlja naslednje funkcije: pregled blaga in preverjanje morebitne prisotnosti radioaktivnosti, preverjanje prisotnosti in veljavnosti dokumentov, preverjanje pravilnosti in popolnosti informacij carinske deklaracije, izračun DDV, preverjanje plačila obveznosti DDV, podroben pregled blaga ...

Vključitev v sistem CCU ⁴

Gospodarski subjekti, ki želijo postati uporabniki poenostavitve centraliziranega carinjenja za uvoz in sistem CCU, so imetniki dovoljenja CCU; tako da morajo najprej zaprositi za tovrstno dovoljenje. Zahtevek za dovoljenje CCU se vloži pri pristojnih carinskih organih v državi članici EU.

Sklepno

Carinsko področje v EU teži k vse večji centralizaciji in avtomatizaciji, ki bo tako družbam kot carinskim organom omogočila lažje mednarodno poslovanje. Pri tem je zavezancem na voljo vrsta poenostavitve (centralizirano carinjenje je le ena izmed njih), ki jih je dobro izkoristiti v prid družbam.

⁴ Evropska Komisija. (2024). Centralised Clearance for Import (CCI) Goes Live. Dobljeno 23. 7. 2024 na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/centralised-clearance-import-cci-goes-live-2024-07-01_en.

⁵ Evropska Komisija. (2023). Accompanying Slides for CCI P1 Business Guidance. Dobljeno 23. 7. 2024 na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/centralised-clearance-import_en.

⁶ Evropska Komisija. (b.d.). Learning module: Centralizirano carinjenje za uvoz v okviru EU (CCU), 1. faza. Pridobljeno 24. 7. 2024 na: https://customs-taxation.learning.europa.eu/pluginfile.php/18523/mod_resource/content/0/CCI_Course_Takeaways.pdf.

Analiza Letnega poročila FURS za leto 2023 v zahtevnejših ukrepih davčne izvršbe

Nataša Klančnik, mag. prava

Pogostost uporabe zahtevnejših ukrepov davčne izvršbe s strani Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS)¹ nam lepo prikažejo javno objavljena letna poročila. V nadaljevanju članka je podrobneje analizirano Letno poročilo za leto 2023,² kot zadnje javno objavljeno. Zaradi lažjega razumevanja in primerjave pa so vključena tudi pretekla letna poročila, kjer je iz spodnje tabele po posameznih institutih razvidno število začelih postopkov od leta 2017 do leta 2023.

	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	skupaj
poroštvo	23	24	21	4	16	78	70	236
odškodninska odgovornost članov posloводства in nadzornega sveta v stečajnem postopku	1	3	0	0	1	1	0	6
odškodninska odgovornost članov posloводства in nadzornega sveta v primeru izbrisa pravne osebe	0	0	0	0	0	0	1	1
vložitev izpodbojne tožbe	6	6	5	3	6	4	4	34
spregled pravne osebnosti	0	1	1	1	0	2	0	5
ugotovitev in določitev deleža na skupnem premoženju zakoncev oz. solidarna odgovornost zakonca	15	15	2	1	11	51	26	121

V letu 2023 je bilo največ izvedenih ukrepov na področju instituta poroštva po 148. členu ZDavP-2,³ kar lahko pripišemo njegovi neposredni uporabi; zapisano velja tudi za vsa pretekla leta. V letih 2019 in 2018 je viden upad števila začelih postopkov, kar je moč pripisati podani oceni za presojo ustavnosti in zakonitosti s strani Vrhovnega sodišča Republike Slovenije na Ustavno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju USRS) v decembru 2018.⁴ Nedvomno je odločitev USRS⁵ posegla v sam način vodenja postopkov na področju poroštva, saj se je število začelih postopkov v letu 2023 več kot prepolovilo napram letu 2018, kjer je bilo začelih 78 postopkov, kar je tudi največ do sedaj.⁶

Drugi najpogosteje uporabljen institut je institut **ugotovitve in določitve deleža na skupnem premoženju zakoncev oz. solidarna odgovornost zakonca**, kjer je bilo v letu 2023 začelih 15 postopkov, največ začelih postopkov pa

je bilo v letu 2018 in sicer 51.⁷ Zabeležen je padec začelih postopkov in sicer v letu 2019, 2020 in 2021, saj je bilo stališče drugostopenjskega organa (Ministrstva za finance), da solidarne odgovornosti zakonca dolžnika ni mogoče uveljavljati po upravni poti v davčnem postopku.⁸

Institut **spregleda pravne osebnosti** je povprečno uporabljen zgolj enkrat na letni ravni,⁹ saj gre za izredno zahteven dokazni postopek. Ob tem ne moremo trditi, da je ta ukrep izjema od splošnega pravila, da družbeniki za obveznosti družb ne odgovarjajo.¹⁰ Institut namreč zanika temeljno načelo ločenosti pravne osebe in njenih članov in ni namenjen upnikom v primeru izgub ob normalnih tržnih tveganjih ali neuspešnih poslih. Ob tem mora FURS kot upnik dokazati, da je prišlo do zlorabe pravne osebe s strani članov pravne osebe.¹¹

¹ Zahtevnejši ukrepi so zajeti v predhodni reviji Davčno finančna praksa, številka 6, letnik XXV, junij 2024

² Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2023, pridobljeno na: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/2024/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2023.pdf>

³ Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2, Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.).

⁴ Povzeto po USRS Odločba U-I-517/18-10 z dne 9. 6. 2022, Uradni list RS, št. 87/2022 z dne 24. 6. 2022.

⁵ Po določitvi USRS je potrebno voditi poseben ugotovitveni postopek in dati strankam možnost, da se izjavijo o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za izdajo pravilne in zakonite odločbe.

⁶ Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2018, pridobljeno na: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/bd64218a9b/Letno-porocilo-Financne-uprave-RS-za-leto-2018.pdf>

Vložitev izpodbojne tožbe (actio Pauliana) na podlagi 255. člena OZ¹² predstavlja v letnem poročilu za leto 2023 šest začelih postopkov. Pri tem institutu lahko vsak upnik, čigar terjatev je zapadla v plačilo, ne glede na to, kdaj je nastala, izpodbija pravno dejanje svojega dolžnika, ki je bilo storjeno v škodo upnikov. Pravno dejanje je bilo storjeno v škodo upnikov, če zaradi njega dolžnik nima dovolj sredstev za izpolnitev upnikove terjatve. Gre za širok pojem, ki zajema vsako ravnanje dolžnika, iz katerega se zmanjša dolžnikovo premoženje, pri tem je mišljena tudi opustitev zaradi katere je dolžnik izgubil kakšno premoženjsko pravico ali s katero je zanj nastala kakšna premoženjska obveznost.¹³

Institut **uveljavljanja odškodninske odgovornosti posloводства in nadzornega sveta v primeru začete stečajnega postopka** je bil v letu 2023 uporabljen zgolj enkrat. Gre za institut, ki je zelo redko uporabljen, kot tudi institut **uveljavljanja odškodninske odgovornosti posloводства in nadzornega sveta izbrisane pravne osebe**, ki je bil uporabljen prvič do sedaj samo v letu 2017. Najtežji del dokaznega postopka je namreč dokazovanje vzorčne zveze med protipravnim ravnanjem posloводства ali nadzornega sveta in nastalo škodo (neporavnane davčne obveznosti).

Znesek izterjanega davčnega dolga na podlagi zahtevnejših ukrepov davčne izvršbe

V spodnji tabeli je prikazan znesek izterjanega davčnega dolga na podlagi uporabe zahtevnejših ukrepov davčne izvršbe. Najmanj izterjanega zneska je v letih 2021, 2020 in 2019, kar lahko pripišemo spremenjenemu načinu vodenja postopkov. Ob tem velja pripomniti, da so izterjani zneski po letih nedvomni doprinos k pobranim javnofinančnim prihodkom.

leto	znesek izterjanega davčnega dolga
2023	1.022.259 EUR
2022	1.164.555 EUR
2021	214.440 EUR
2020	367.671 EUR
2019	491.356 EUR
2018	1.320.427 EUR
2017	Ni podatka

Sklepno

Na podlagi letnih poročil Finančne uprave Republike Slovenije dobimo vpogled v pogostost uporabe zahtevnejših ukrepov davčne izvršbe v primeru, ko z rednimi ukrepi davčne izvršbe ni bilo mogoče doseči poplačila davčnega dolga v celoti. V letnih poročilih so zajeti ukrepi, ki so bili dejansko tudi izvedeni in je prišlo do izdaje ustreznega akta (sklepa, odločbe oz. do vložitve tožbe), nikjer pa ni mogoče razbrati, koliko postopkov so davčni organi vodili, kjer se je na koncu izkazalo, da se določen ukrep ne more uporabiti zaradi neizpolnjevanje določenih pogojev. Podatek bi bil nedvomno zanimiv za širšo javnost že zaradi vpogleda v samo delo Finančne uprave Republike Slovenije. Menimo, da bi v prihodnje moral zakonodajalec razmisliti o dodatnih možnostih, ki bi davčne zavezanke spodbudile k pravočasnemu izpolnjevanju davčnih obveznosti, saj bi se s tem postopki zahtevnejših ukrepov davčne izvršbe lahko uporabljali manjkrat, kar bi posledično razbremenilo Sektorje za davčno izvršbo.

⁷ Ibidem.

⁸ Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2019, pridobljeno na: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2019.pdf>

⁹ Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2023, pridobljeno na <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/2024/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2023.pdf> in Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2022, pridobljeno na <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/2023/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2022.pdf> Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2021, pridobljeno na <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2021.pdf>

Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2021.pdf Letno poročilo Finančne uprave RS za leto 2020, pridobljeno na: <https://www.gov.si/assets/organi-v-sestavu/FURS/Strateski-dokumenti/Letno-porocilo-Financne-uprave-za-leto-2020.pdf>

¹⁰ Povzeto po VSL Sodba I Cpg 430/2014 z dne 15.05.2014, ECLI:SI:VSLJ:2014:I.CPG.430.2014.

¹¹ Ibidem.

¹² Obligacijski zakonik (OZ, Uradni list RS, št. 97/07 in nasl.).

¹³ Povzeto po Tratnik Matjaž, Izpodbijanje dolžnikovih pravnih dejanj, izbrisna in ničnostna tožba, Pravna praksa, Let. 35 (2016), št. 31/32, str. 22-26.

DDV obravnava nabave vodnih plovil glede na kraj nabave vodnega plovila in obdavčitev plovil, registriranih v drugi državi članici

Natalija Kunstek

V nadaljevanju pojasnjujemo, kako na obdavčitev vpliva nakup vodnega plovila v tujini in kako v Sloveniji. Nadalje pojasnjujemo tudi, kako je s plačilom davka v primeru registracije plovila v drugi državi članici.

Zakonske podlage za obdavčitev vodnih plovil

Skladno z Zakonom o davku na vodna plovila¹ je davčni zavezanec lastnik oziroma solastnik plovila. Davek se odmeri za koledarsko leto, in sicer kot seštevek:

- splošnega dela obveznosti;
- dela obveznosti, ki se nanaša na dolžino plovila; in
- dela obveznosti, ki se nanaša na moč pogona plovila.

V primeru nakupa oziroma prodaje plovila se upošteva ZDDV-1. Torej je promet s plovili obdavčen po ZDDV-1.²

Nakup plovila iz druge države članice EU

V primeru nakupa plovila v drugi državi članici, je takšen promet obdavčen po načelu destinacije. To pomeni, da je slovenski kupec, (zavezanec za DDV ali ne), ki nabavi plovilo, zavezan k plačilu DDV v Sloveniji.

Pri nakupu NOVEGA plovila je postopek obračuna DDV odvisen od statusa pridobitelja, in sicer:

- pridobitelj je oseba, ki ni zavezanec za DDV in plovilo ni za nadaljnjo prodajo - obvezna prijava predmetne pridobitve na obrazcu DDV-PPS. Nato FURS izda odmerno odločbo. Brez predložitve potrjenega izvoda obrazca plovila ni možno registrirati;
- pridobitelj je oseba, ki je zavezanec za DDV v Sloveniji in plovilo ni za nadaljnjo prodajo – obvezna prijava predmetne pridobitve na obrazcu DDV-PPS, DDV zavezanec obračuna DDV po stopnji 22 % v obračunu DDV. Brez predložitve potrjenega izvoda obrazca plovila ni možno registrirati; in
- pridobitelj je oseba, ki je zavezanec za DDV v Sloveniji in je plovilo namenjeno nadaljnji prodaji – obveznost samoobdavčitve DDV v okviru obračuna DDV, prijava na obrazcu DDV-PPS pa ni zahtevana.

Tudi pri nakupu RABLJENEGA plovila je obdavčitev odvisna od statusa pridobitelja plovila, in sicer:

- Pridobitelj je končni potrošnik (ni zavezanec za DDV).
- DDV se v tem primeru obračuna v državi članici nakupa. Torej, pridobitelj plača DDV države, kjer je plovilo

kupil. Takšne pridobitve rabljenega plovila FURS ni potrebno prijaviti.

- Pridobitelj je zavezanec za DDV v Sloveniji – rabljeno plovilo je obdavčeno v državi sedeža pridobitelja – v našem primeru v Sloveniji.

Za rabljeno plovilo šteje plovilo, ki je:

- daljše od 7,5 metrov;
- dobavljeno po poteku treh mesecev po datumu, ko je bilo dano prvič v uporabo; in
- s katerim je bilo preplutih več kot 100 ur.

V primeru nakupa plovila iz tretje države (zunaj EU) obračuna dajatve FURS.

Nakup plovila v Sloveniji

Zavezanci za DDV v Sloveniji, ki prodajo novo plovilo, obračunajo DDV po stopnji 22 %. To so načeloma:

- proizvajalci; ali
- tisti, ki so ob nabavi imeli pravico do odbitka DDV.

V kolikor pa fizična oseba oziroma oseba, ki ni zavezana za DDV, kupi rabljeno plovilo od druge fizične osebe (nezavezanca za DDV), ta dobava ni obdavčena z DDV.

Iz zgoraj navedenega lahko zaključimo, da je v primeru določanja postopka obdavčitve prometa s plovili pomembno, ali:

- gre za promet z rabljenim ali novim plovilom;
- je takšno plovilo nabavljeno v Sloveniji ali zunaj nje; ter
- ali je kupec zavezanec za DDV ali ne.

Obveznost plačila davka v primeru registracije plovila v drugi državi članici EU

V praksi je za zavezance iz Slovenije najbolj pogosto, da svoja plovila registrirajo na Hrvaškem. Posledično v nadalje-

¹ Zakon o davku na vodna plovila (ZDVP), Uradni list RS, št. 117/2006 in 40/2012 – ZUJF.

² Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1), Uradni list RS, št. 13/2011 in nasl.

Blogi strokovnjakov

vanju povzemamo pravila glede obveznosti plačila davka ter pravila glede morebitnega vračila davka, plačanega na Hrvaškem (oziroma drugi državi članici EU).

Davek na vodna plovila in dodatni davek od plovil daljših od petih metrov, plačujejo tudi lastniki plovil, ki so rezidenti Republike Slovenije in izpolnjujejo tehnične pogoje za vpis v evidence plovil, vendar v njih niso vpisana, ker so registrirana v tujini.

V veljavnem Sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja, ki ga je Slovenija sklenila z Republiko Hrvaško³, so dohodki od premoženja urejeni v 22. členu, ki v četrtem odstavku določa, da se vse sestavine premoženja rezidenta države pogodbenice, ki niso navedene v prvih treh odstavkih 22. člena konvencije, obdavčijo v državi rezidentstva prejemnika dohodka (torej v Sloveniji).

Prvi odstavek 22. člena konvencije ureja obdavčitev nepremičnin, z drugim odstavkom je določena obdavčitev premičnin, ki so del poslovnega premoženja stalne poslovne enote, ki jo ima podjetje države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, v tretjem odstavku pa je obravnavana obdavčitev premoženja, ki ga sestavljajo ladje, letala in cestna vozila, s katerimi se opravljajo prevozi v mednarodnem prometu.

Vse druge sestavine premoženja rezidenta države pogodbenice, kamor spadajo tudi vodna plovila, ureja četrti odstavek 22. člena konvencije in se obdavčijo samo v državi rezidentstva.

Obdavčitev dohodkov od premoženja je torej v mednarodnih pogodbah urejena v samostojnem členu (običajno je to 22. člen), ki v četrtem odstavku določa, da ima država rezidentstva prejemnika dohodka izključno pravico do obdavčitve vseh drugih elementov premoženja, kamor spadajo tudi vodna plovila.

Če so torej rezidenti Slovenije že plačali davek v državi, v kateri imajo vodna plovila registrirana in ima s tako drža-

vo Slovenija sklenjeno veljavno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, lahko zahtevajo povračilo tujega davka oziroma vložijo zahtevo za oprostitev plačila davka na podlagi določb posamezne konvencije, ki jo vložijo v državi, v kateri je bil davek plačan. V ta namen si pri krajevno pristojnem finančnem uradu v Sloveniji pridobijo potrdilo o rezidentstvu v Sloveniji, ki se izdaja v slovenskem in angleškem jeziku.

Primeroma, v kolikor so rezidenti Slovenije že plačali davek od premoženja na Hrvaškem, kjer imajo registrirana vodna plovila, lahko na podlagi sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodka in premoženja, in v skladu z dogovorom z davčnim organom Republike Hrvaške, uveljavljajo ugodnosti, določene v sporazumu na podlagi pisnega zahtevka, kateremu je potrebno obvezno priložiti tudi potrdilo o rezidentstvu, ki ga posamezniku izda Finančna uprava Republike Slovenije.

Da bi rezidenti Republike Slovenije čim lažje in brez večjih administrativnih ovir lahko uveljavljali ugodnosti iz Sporazuma, je Finančna uprava Republike Slovenije v pomoč pri vlaganju pisnih zahtevkov pripravila dva (neobvezna) obrazca, ki ju lahko (odvisno od primera) izpolnjena posredujejo pristojnemu davčnemu organu Republike Hrvaške v reševanje:

- Zahtevek za oprostitev plačila davka od premoženja na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja in
- Zahtevek za vračilo davka od premoženja na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, na e povezavi:

Oba obrazca sta bila v vednost posredovana tudi davčni upravi Republike Hrvaške, kot pojasnjuje FURS v okviru svojega stališča na temo obdavčitve vodnih plovil.

³ Glejte Zakon o ratifikaciji Sporazuma med Republiko Slovenijo in Republiko Hrvaško o izogibanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj v zvezi z davki od dohodka in premoženja (BHRIDO), Uradni list RS – Mednarodne pogodbe, št. 94/2005. Dobljeno 23. 7. 2024 na: <https://pisrs.si/pregledPredpisa?id=ZAKO4502>.

Sklepno

V primeru določanja postopka obdavčitve prometa s plovili je pomembno, ali:

- gre za promet z rabljenim ali novim plovilom;
- je takšno plovilo nabavljeno v Sloveniji ali zunaj nje; ter
- ali je kupec zavezanec za DDV ali ne.

V primeru plačila davka v drugi državi članici EU pa velja, da v kolikor ima s to državo Republika Slovenija sklenjeno veljavno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, je možno zahtevati povračilo tujega davka oziroma vložiti zahtevo za oprostitev plačila davka na podlagi določb posamezne konvencije, ki jo vložijo v državi, v kateri je bil davek plačan. V ta namen si pri krajevno pristojnem finančnem uradu v Sloveniji pridobijo potrdilo o rezidentstvu v Sloveniji, ki se izdaja v slovenskem in angleškem jeziku.

Vpliv umetne inteligence na delo davčnih svetovalcev – kaj kažejo rezultati raziskave, ki jo je izvedla CFE Tax Advisers Europe

Gabriela Firšt, mag. prava

Zdi se da skoraj ni posameznika, ki še ne bi slišal za zloglasno umetno inteligenco (v nadaljevanju AI), ki je v zelo kratkem času po vstopu na trg beležila nadpričakovano število novih uporabnikov.

Odziv ljudi na uporabo orodij umetne inteligence je bil množičen in še vedno je. Prvi vtisi po vstopu AI na trg so bili kompleksni in so vključevali mešanico navdušenja nad tehnološkim napredkom in priložnostmi, ki jih AI prinaša, ter strahovi pred negativnimi posledicami, kot so izguba delovnih mest in etična vprašanja. S časom in nadaljnjim razvojem AI se ti vtisi nenehno spreminjajo, saj tehnologija napreduje in se prilagaja potrebam družbe.

Poročilo tehničnega odbora CFE o uporabi umetne inteligence

CFE Tax Advisers Europe (združenje evropskih davčnih svetovalcev) je pred nedavnim objavilo osnutek poročila tehničnega odbora CFE o uporabi AI GPT (ChatGPT) s strani davčnih strokovnjakov »CFE Tax Technology Committee Report on the Use of AI GPT (ChatGPT) by Tax Professionals«.

V sodelovanju s člani GTAP (Global Tax Advisers Platform) je bil izveden obsežen projekt z namenom ocene natančnosti odgovorov umetne inteligence ter z namenom preizkusa verjetnosti ali bi lahko generativna umetna inteligenca nadomestila poklic davčnih svetovalcev ali jim bo zgolj v pomoč ter dopolnitev.

Spodaj na kratko povzemamo ključne ugotovitve kot rezultat te raziskave obenem pa bralce vljudno vabimo k branju celotnega poročila¹, ki je dostopno na spletni ZDSS.

- Odgovori, ki jih je podal Chat GPT so bili lahko berljivi, slovnično pravilni in tekoči;
 - o Obstaja verjetnost, da bi lahko takšen slog podanih odgovorov sam po sebi povečal uporabnikovo zaupanje v odgovore, kar pa lahko predstavlja potencialno nevarnost, če uporabnik nima ustreznega davčnega znanja ali nima dovolj znanja, da bi dvomil v takšen odgovor/rezultat.
- Odgovori na nekatera vprašanja niso bili točni, kar kaže na nevarnost zanašanja na takšen odgovor v primeru, da ne razpolagamo z dovolj znanja, da bi takšen (napačen) odgovor lahko prepoznali.
- V nekaterih primerih so nepravilni odgovori temeljili na zastarelem viru;
- Ugotovljeno je bilo, da lahko z nasprotovanjem napačnemu odgovoru povzročimo spremembo oziroma generiranje drugačnega odgovora.

- Eden od pristopov v primeru napačnega odgovora je vključeval ponavljajoč se proces, v katerem je uporabnik postavljaj vedno bolj podrobna vprašanja o določeni temi. Chat GPT se je na to odzval z bolj natančnim oziroma podrobnim odgovorom.
- Drugi pristop je vključeval obvestilo Chat GPT, da je uporabnik davčni strokovnjak, kar je ponovno privedlo do bolj natančnega odgovora.

Navedeni primeri so pokazatelji tega, da se odgovor lahko razlikuje glede na zaznane raven znanja spraševalca, kar lahko predstavlja resnično nevarnost posameznikom, ki nimajo dovolj znanja in bi lahko bili zavedeni z napačnimi odgovori. Na tem mestu pa poudarjamo, da bi se to lahko zgodilo tudi v primeru prebranega gradiva iz časopisa ali na podlagi virov, ki so dostopni na spletu.

- Nadalje je bilo ugotovljeno tudi, da se odgovori lahko razlikujejo glede na to, ali je bila uporabljena brezplačna ali plačljiva različica Chat GPT;
- Ugotovljeno je bilo, da je Chat GPT včasih uporabnika napotil, da se glede danega vprašanja posvetuje z davčnim strokovnjakom. Ponovno je bilo opazno, da ko je uporabnik odgovoril z besedami "Jaz sem davčni svetovalec", da je Chat GPT podal izboljššan odgovor.

V splošnem bi lahko povzeli, da bolj kot je vprašanje specifično, bolj natančen je odgovor. Bolj splošno je vprašanje, slabši je odgovor.²

¹ Celotno poročilo CFE Tax Technology Committee (junij 2024): *Report on the Use of Generative AI by Tax Professionals (Discussion Draft)*, je dostopno na spletni strani ZDSS: <https://zdss.si/zdss-baza-znanja/clankidfp/dfp/dfp-letnik-2024/vir-cfe-report-ai-draft/>

² CFE Tax Technology Committee, junij 2024, *ibidem*.

Blogi strokovnjakov

Sklepno

Na podlagi povedanega si vendarle upamo reči, da umetna inteligenca (še) ni dosegla stopnje razvoja, da bi lahko v popolnosti nadomestila dejavnost davčnega svetovanja. Vsekakor pa se strinjamo z avtorji izdanega poročila, da so orodja umetne inteligence vsekakor dobrodošel ter odličen pripomoček, v kolikor ga imamo moč vzporedno uporabiti s strokovnim človeškim znanjem.

Davčno finančne novosti EU institucij (Dean Košar, LL.M.)

Prioritete Ursule von der Leyen v drugem mandatu vodenja Evropske komisije

Predsednica Evropske komisije Ursula von der Leyen, ki je bila izvoljena za drugi mandat, je 18. julija 2024 Evropskemu parlamentu predstavila svoje politične usmeritve za naslednjo Evropsko komisijo za obdobje 2024–2029.¹

Von der Leyenova v svojem programu uvodoma poudarja, da »potrebujemo nov evropski načrt za blaginjo, da bi olajšali poslovanje in poglobili enotni trg, dosegli čisti industrijski dogovor, za razogljicenje in znižanje cen energije, umestili raziskave in inovacije v središče našega gospodarstva, povečali produktivnost z razširjanjem digitalnih tehnologij, izvajali obsežne naložbe v trajnostno konkurenčnost, odpravili vrzeli v spretnostih in delovni sili.«²

V okviru poenostavitve poslovanja se poudarja pomembnost evropskega enotnega trga, ki omogoča prosti pretok blaga, storitev, denarja in ljudi, odpira trge in olajšuje razmere za ljudi, podjetja in vlagatelje. Predlaga se okrepitev delovanja enotnega trga v sektorju storitev, energetike, obrambe, financ, elektronskih komunikacij in digitalnih tehnologij, s poudarkom na srednja in mala podjetja (v nadaljevanju: MSP). Von der Leyenova navaja, da 24 milijonov evropskih MSP ustvarja kakovostna delovna mesta, zasidrana v lokalnih skupnostih, vendar pa se, tako kot tudi večja podjetja, še vedno soočajo s preveč ovirami. Zato med drugim predlaga:

- Zmanjšanje upravnih bremen (manj birokracije in poročanja, večje zaupanje, boljše izvrševanje, hitrejše izdajanje dovoljenj);
- Izvedba obremenitvenega testa na celotnem pravnem redu EU;
- Nov pravni status na ravni EU v pomoč inovativnim podjetjem pri rasti (ta bo v obliki tako imenovanega „28. režima“);
- Uvedba nove kategorije malih podjetij s srednje veliko tržno kapitalizacijo.

Glede čistega industrijskega dogovora je primarni cilj 90-odstotno zmanjšanje emisij do leta 2040, hkrati pa se poudarja tudi zmanjšanje računov za energijo za podjetja in gospodarstva. Predsednica Evropske komisije želi to doseči med drugim s povečanjem naložb v infrastrukturo in tehnologije za čisto energijo. Nadalje predlaga novi akt o krožnem gospodarstvu, ki bo prispeval k ustvarjanju povpraševanja na trgu po sekundarnih materialih in enotnega trga za odpadke, zlasti glede kritičnih surovin. Glede pomanjkanja zdravil in medicinskih pripomočkov pa napoveduje sprejetje novega akta o kritičnih zdravilih (še posebej težko dostopni so antibiotiki, inzulin, protibolečinska sredstva in druga zdravila).

Von der Leyenova želi povečati produktivnost z uporabo novih tehnologij za razvoj novih storitev in poslovnih modelov. Predlaga pa tudi ustanovitev Evropskega raziskovalnega sveta za umetno inteligenco, zato da bi skupaj z državami članicami, industrijo in civilno družbo razvili strategijo za uporabo umetne inteligence. Nenazadnje ugotavlja nezadosten izkoristek iz uporabe podatkov, zato bo predlagala strategijo za evropsko podatkovno unijo.

S sloganom »Komisija naložb«, želi von der Leyenova povečati financiranje, potrebno za zeleni, digitalni in socialni prehod. Vendar pa poudarja, da se naložb ne bo dalo financirati samo iz javnih sredstev, zato bo fokus na iskanju rešitev za iskanje zasebnega kapitala. V programu se tudi navaja povečanje izdatkov za raziskave, zaradi česar želi von der Leyenova razširiti Evropski raziskovalni svet in Evropski svet za inovacije (izpostavlja se predvsem biotehnologija). Na udaru pa bodo tudi javna naročila, ki predstavljajo 14 % BDP EU. Z enoodstotnim povečanjem učinkovitosti pri javnih naročilih bi namreč lahko prihranili 20 milijard evrov na leto. Zato bo predsednica Evropske komisije predlagala revizijo direktive o javnih naročilih.

¹ Von der Leyen, U. (2024). *Evropa pred izbiro – Politične usmeritve naslednje Evropske komisije 2024-2029*. Dobljeno 20. 7. 2024 na: https://commission.europa.eu/about-european-commission/president-elect-ursula-von-der-leyen_en?prefLang=sl

² Prav tam.

Davčno finančne novice EU institucij (Dean Košar, LL.M.)

Nenazadnje je pomembno tudi vlaganje v ljudi. Von der Leynova si želi vzpostaviti unijo spretnosti, ki se bo osredotočala na naložbe, izobraževanje odraslih in vseživljenjsko učenje, ohranjanje spretnosti ter priznavanje različnih vrst usposabljanja, da bi ljudem omogočili delo po vsej Uniji (program bo financiran iz proračuna EU). Fokus bo na vključevanje vseživljenjskega učenja v izobraževanje in poklicne poti ter podpiranje usposabljanja in poklicnih možnosti učiteljev in učiteljic. Predlaga se strateški načrt za izobraževanje na področju naravoslovja, tehnologije, inženirstva in matematike.

Prioritete madžarskega predsedovanja Svetu EU

Madžarska bo predsedovala Svetu EU od 1. julija do 31. decembra 2024. Na julijski seji ECOFIN je madžarsko predstvedstvo predstavilo prednostne naloge in delovni program na področju gospodarskih in finančnih zadev, predvsem na področjih ekonomske politike, letnega proračuna, finančnih storitev, obdavčevanja in carinskih vprašanj. Madžarski minister za finance Mihály Varga je ob tem povedal: »Glavna prednostna naloga madžarskega predsedstva je izboljšati konkurenčnost evropskega gospodarstva. Prizadevanja bomo osredotočili na področja, na katerih ima ukrepanje EU resnično dodano vrednost in kjer lahko učinkovito prispevamo k makroekonomski stabilnosti in blaginji v geopolitično negotovem okolju. Kljub omejenemu fiskalnemu manevrskemu prostoru moramo najti najboljše načine za doseganje teh ciljev, da državljanom in državljanke EU zagotovimo dolgoročno blaginjo.«³

Glede davčnih zadev je v programu o predsedovanju navedeno, da se bo Madžarska zavzemala za učinkovito pospešitev razprave o davčnih zadevah in aktualnih mednarodnih vprašanjih. Prednostna področja so boj proti davčnim utajam, zagotavljanje pravne varnosti za davkoplačevalce in podpiranje mednarodnega sodelovanja Evropske unije. Predstvedstvo stremi k okrepitvi konkurenčnosti evropskih podjetij z digitalizacijo, učinkovito uporabo informacij in poenostavitvam.⁴

Sklepi julijske seje Sveta EU za ekonomske in finančne zadeve

Svet za ekonomske in finančne zadeve (ECOFIN) je zasedal na svoji redni seji dne 16. julija 2024. Obravnaval je med drugim sledeče zadeve:

- Komisija je predstavila predloge sklepov Sveta o uvedbi postopka v zvezi s čezmernim primanjkljajem za sedem

³ Svet EU (2024). Sporočilo za javnost: Svet za ekonomske in finančne zadeve, 16. julij 2024. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://www.consilium.europa.eu/sl/meetings/ecofin/2024/07/16/>

⁴ Svet EU (2024). Programme of the Hungarian presidency of the Council of the European Union in the second half of 2024. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://hungarian-presidency.consilium.europa.eu/media/32nhoe0p/programme-and-priorities-of-the-hungarian-presidency.pdf>

držav članic: Belgijo, Francijo, Italijo, Madžarsko, Malto, Poljsko in Slovaško. Temu je sledila razprava med ministri in ministricami. Svet bo pozvan, naj sklepe sprejme do konca julija 2024.

- Evropska komisija in Evropska centralna banka sta predstavili konvergenčni poročili, v katerih je proučeno, ali države članice zunaj evroobmočja izpolnjujejo potrebne pogoje za uvedbo enotne valute. Svet je ugotovil, da nobena od držav članic, za katere se uporablja odstopanje, ne izpolnjuje meril za pridružitvev evroobmočju.
- Svet je odobril stališče Evropske unije in njenih držav članic za drugo vsebinsko zasedanje ad hoc odbora za osnutek mandata za Okvirno konvencijo ZN o mednarodnem davčnem sodelovanju (več o tem v nadaljevanju).

Evropska unija ponovno kritična k prizadevanjem ZN glede mednarodnega davčnega sodelovanja

Kot smo poročali v številki 10/2023 revije DFP, si generalni sekretar Združenih narodov (ZN) želi okrepljene vloge ZN na področju mednarodnega obdavčenja, zlasti s poudarkom na rešitve za države v razvoju. Generalna skupščina ZN je 22. decembra 2023 sprejela **Resolucijo o spodbujanju vključujočega in učinkovitega mednarodnega davčnega sodelovanja v Združenih narodih**⁵, v kateri poziva k oblikovanju pravno zavezujoče okvirne konvencije o mednarodnem davčnem sodelovanju. Na podlagi tega je bil ustanovljen ad hoc medvladni odbor za osnutek mandata za pogajanja o okvirni konvenciji, ki naj bi bil dokončan do avgusta 2024.

Medvladni ad hoc odbor je 7. junija 2024 objavil t. i. **Zero Draft**⁶ (uvodni osnutek) mandata za Okvirno konvencijo ZN o mednarodnem davčnem sodelovanju. Osnutek mandata določa osnovne parametre in mehanizme okvirne konvencije, vključno s predlaganimi cilji in načeli, časovnim okvirom za pogajanja in prednostnimi področji. V osnutku je med drugim navedeno, da je namen vzpostaviti »vključujoč, pravičen, pregleden, učinkovit, pravičen in uspešen mednarodni davčni sistem za trajnostni razvoj, da bi okrepili legitimnost, gotovost, odpornost in pravičnost mednarodnih davčnih pravil, hkrati pa obravnavali nezakonite finančne tokove, povezane z davki, in druge izzive za krepitev mobilizacije domačih virov⁷«. Fokus bo na sledečih področjih: obdavčitev digitaliziranega in globaliziranega gospodarstva; obdavčitev dohodka iz čezmejnih storitev; nezakoniti finančni

⁵ Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations, A/RES/78/230 z dne 28. 12. 2023, dobljeno 20. 7. 2024 na: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-01/A.RES._78.230_English.pdf

⁶ Zero Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax, z uvodnim pojasnilom vodje odbora, g Ramy M. Youssef z dne 7. junija 2024. Dobljeno 20. 7. 2024 na: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2024-06/Zero%20draft%20ToR%207%20June%202024.pdf?mc_cid=5b07f1eb1f&mc_eid=8685d1e459

Davčno finančne novosti EU institucij (Dean Košar, LL.M.)

tokovi, povezani z davki; preprečevanje in reševanje davčnih sporov; in obdavčitev posameznikov z visoko neto vrednostjo.

Tako Evropska komisija kot tudi druge države (npr. Združeni državi in Združeno kraljestvo) so v splošnem kritični do prizadevanj ZN, ki lahko pod vprašanje postavljajo delo OECD na področju mednarodnega obdavčenja. Ne glede na navedeno je Evropska komisija 25. aprila 2024 izdala stališče, v katerem izpostavlja, da se »zavzema za trden okvir mednarodnega davčnega sodelovanja v okviru Združenih narodov, da bi zagotovili pravičen, vključujoč in učinkovit svetovni davčni sistem.«⁸ Iz poročila iz prvega sestanka ad hoc odbora, z dne 12. 6. 2024, je razvidno, da EU podpira uskladitev predlagane konvencije z obstoječimi mednarodnimi davčnimi pobudami, da bi se izognili podvajanju in zagotovili skladnost. Unija se prav tako zavzema za sprejemanje odločitev na podlagi soglasja, ki vključuje perspektive vseh držav, in poudarjajo pomen podpiranja ciljev trajnostnega razvoja z učinkovitimi davčnimi politikami.⁹

Nove smernice OECD za prvi in drugi steber

OECD je objavila dodatne smernice v zvezi s poročilom o znesku B prvega stebra (angl. Pillar One, Amount B) in drugega stebra (angl. Pillar Two), na podlagi katerega je bil sprejet Zakon o minimalnem davku (Uradni list RS, št. 131/23).¹⁰

Poročilo o znesku B, ki zagotavlja poenostavljen formularni pristop k uporabi neodvisnega tržnega načela za osnovne dejavnosti trženja in distribucije, je bilo objavljeno 19. februarja 2024.¹¹ Dodatne smernice med drugim določajo seznam vključujočih jurisdikcij (za namene sekcije 5.2. in 5.3.), opredeljujejo jurisdikcije, ki izpolnjujejo pogoje za uporabo posebnih zgornjih mejnih stopenj za mehanizem navzkrižnega prever-

janja operativnih stroškov in prilagoditev mehanizma razpoložljivosti podatkov, določajo pa tudi dodatno neobvezno kvalitativno merilo za določanje obsega, ki ga jurisdikcije lahko uporabijo kot dodaten korak za opredelitev distributerjev, ki opravljajo določenih dejavnosti.

V zvezi z drugim stebrom je OECD izdal dodatne upravne smernice (med drugim glede odloženih davkov), smernice za varni pristan po posameznih državah – CbCR (med drugim, da se poslovni dogodki med povezanimi osebami morajo enako obravnavati tako v jurisdikciji plačnika kot tudi v državi prejemnika) in smernice glede kvalificiranega statusa države (za namene priznavanje skladnosti z vzorčnimi pravili).

Ključne obrestne mere po julijskem zasedanju Sveta ECB nespremenjene.

Svet ECB je na seji z dne 18. julija 2024 sklenil, da ne spreminja ključnih obrestnih mer. Ob tem je Svet pojasnil: »Najnovejše informacije na splošno potrjujejo prejšnjo oceno srednjeročnih inflacijskih obetov. Medtem ko so se maja nekatera merila osnovne inflacije rahlo zvišala zaradi enkratnih dejavnikov, so junija večinoma ostala stabilna ali pa so se nekoliko znižala. Kot je bilo pričakovano, so dobički ublažili inflacijski vpliv visoke rasti plač. Denarna politika ohranja restriktivne pogoje financiranja. Kljub temu so domači cenovni pritiski še vedno močni, storitvena inflacija je povišana, skupna inflacija pa bo verjetno ostala nad ciljno ravno daleč v naslednje leto.«¹²

Obrestna mera za operacije glavnega refinanciranja ter obrestni meri za odprto ponudbo mejnega posojila in odprto ponudbo mejnega depozita tako ostajajo nespremenjene na ravni 4,25 %, 4,50 % oziroma 3,75 %.

⁷ Prav tam.

⁸ Svet EU (2024). Draft Ecofin report to the European Council on tax issues – Approval, z dne 14. 6. 2024, dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10594-2024-INIT/en/pdf>

⁹ Svet EU (2024). First Session of the Ad Hoc Committee to Draft Terms of Reference for a United Nations Framework Convention on International Tax Cooperation (New York, 26 April - 8 May 2024) - Information by the Presidency, z dne 12. junija 2024, dobljeno 20. 7. 2024 na: https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11121-2024-INIT/en/pdf?mc_cid=9e84be6e71&mc_eid=d774069509

¹⁰ OECD (2024). International tax reform: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS taking further steps on the implementation of the Two-Pillar Solution. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://search.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-taking-further-steps-on-the-implementation-of-the-two-pillar-solution.htm>

¹¹ OECD (2024). Pillar One - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>

¹² ECB (2024). Sporočilo za javnost: Sklepi o denarni politiki z dne 18. 7. 2024. Dobljeno 20. 7. 2024 na: <https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2024/html/ecb.mp240718~b9e0ddd9d5.sl.html>

Domača sodna praksa

71(3) ZDavP-2J je v neskladju z Ustavo

Mihael Pojbič, mag. prava

Ustavno sodišče Republike Slovenije (USRS) je v nedavni odločbi št. U-I-150/21-10 z dne 5. 6. 2024 razveljavilo tretji odstavek 71. člena novele ZDavP-2J¹ Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2).² Skladno z odločbe se za že plačano davčno obveznost (ugotovljeno v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora) ne morejo obračunati višje (zakonske) zamudne obresti, kot pa tiste, ki so veljale v trenutku plačila – ne glede na to, če je vmes prišlo do obnove postopka. Bistvo utemeljitve USRS je, da dopustnost povratnega učinkovanja, kot ga predvideva drugi odstavek 155. člena Ustave Republike Slovenije (URS),³ ni podana. V nadaljevanju si bomo podrobneje ogledali vsebino in razloge te odločbe.

Dejansko in predvsem postopkovno ozadje zadeve

Davčni organ je pri davčnem zavezancu (družbi A d. d.) opravila davčni inšpekcijski nadzor DDV za obdobje od 1. 11. 2007 do 31. 12. 2008. Dne 18. 5. 2011 je davčni organ izdal odločbo in odmeril 362.325,21 EUR davka. Davčni zavezanec je odmerjeno davčno obveznost (ki je med drugim vključevala tudi že odmerjene zamudne obresti) v celoti poravnal 24. 6. 2011.

Davčni zavezanec se je zoper odločbo (neuspešno) pritožil, nato sprožil upravni spor in izpodbil prvotno odločbo tako, da se je zadeva vrnila v ponovno odločanje. V ponovnem postopku je davčni organ 9. 12. 2015 izdal drugo odločbo (odmerjen davek je bil sicer popolnoma enak), katero je davčni zavezanec prav tako uspešno izpodbil. V tretjič ponovljenem postopku je davčni organ dne 8. 6. 2017 izdal tretjo odločbo, ampak se je višina davčne obveznosti razlikovala.⁴

Razlika je bila izključno posledica določbe tretjega odstavka 71. člena ZDavP-2J v zvezi s 14. členom ZDavP-2J, ki sta se začela uporabljati 1. 1. 2017.

14. člen ZDavP-2J je nadomestil prvotno vsebino 95. člena ZDavP-2 glede obračunavanja obresti v postopku davčnega nadzora, kot sledi (bistvena razlika je odebeljena):

Besedilo 95. člena ZDavP-2 pred ZDavP-2J	Besedilo 95. člena ZDavP-2 na podlagi ZDavP-2J
V primeru, ko davčni organ v postopku davčnega nadzora ugotovi davčno obveznost, se za čas od poteka roka za plačilo davka do izdaje odločbe obračunajo obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo davka. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo zamudne obresti.	Kadar davčni organ v postopku davčnega nadzora ugotovi davčno obveznost, se za čas od poteka roka za plačilo davka oziroma od poteka roka za vložitev davčne napovedi oziroma od dneva neupravičeno vrnjenega davka, iz razlogov, ki so na strani zavezanca za davek, do izdaje odločbe obračunajo obresti po obrestni meri 7 % letno. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo obresti.

Tretji odstavek 71. člena ZDavP-2 pa je določal:

»Če je bilo uporabljeno pravno sredstvo oziroma začel upravni spor po prejšnjem odstavku in je bila izdana odločba odpravljena in zadeva vrnjena v ponovni postopek, se postopek nadaljuje po tem zakonu.«

Ker je bila (tretja) odločba davčnega organa izdana 8. 6. 2017, tj. v času veljavnosti sprememb po ZDavP-2J, je davčni organ uporabil 7 % obrestno mero in ne medbančno obrestno mero, kot je veljala v času izdaje odločbe prve stopnje. Zaradi tega je davčni organ odmeril dodatnih 200.510,85 EUR.

Presoja pritožbenega organa in Upravnega sodišča RS

Pritožbeni organ je zavrnil zavezančovo pritožbo in v celoti sledil organu prve stopnje. Zavezanec je posledično vložil tožbo, v kateri je med drugim poudaril, da 7 % obrestna mera ne bi smela biti obračunana. Poudaril je, da je v celoti poravnal

¹ Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2J), Uradni list RS, št. 63/16.

² Uradni list RS, št. 13/11 in nasl.

³ Uradni list RS, št. 33/91-I in nasl.

⁴ Povzeto po sodbi UPRS, IU 2739/2017-8 z dne 1. 10. 2019, 2. točka.

svoj celotni davčni dolg že leta 2011, kar pomeni, da uporaba nove obrestne mere predstavlja očitno neustavno retroaktivno uporabo zakona, kot to izrecno prepoveduje 155. člen URS.⁵

Upravno sodišče Republike Slovenije (UPRS) je navedeno tožbeno navedbo zavrnilo kot neutemeljeno z obrazložitvijo, da je o vsebinsko isti odločbi – tj. 418. členom ZDavP-2,⁶ že odločilo Vrhovno sodišče Republike Slovenije (VSRS) v sodbah X Ips 160/2009, X Ips 42/2010, X Ips 340/2012 in X Ips 256/2015.

Bistvo vseh navedenih odločb je bilo isto – prepoved retroaktivne veljave se nanaša zgolj na situacije, ko je bilo o zadevi pravnomočno odločeno. Samo kadar je bilo pravnomočno odločeno, se varstvo po 155. členu URS o prepovedi povratne veljavne zakonov mora uporabiti. Kot je poudarilo UPRS, URS prepoveduje povratno veljavo zakona, ki učinkuje na že pridobljene pravice, ne pa tudi na dejanska stanja, nastala pred uveljavitvijo – to pa še posebej velja za dejanska stanja, kadar je bila odločba razveljavljena s povratnim učinkom.⁷ UPRS je dodatno poudarilo, da:

»Z uporabo obrestne mere, ki je veljala v času odločanja, je sicer (lahko) poseženo v pričakovanja tožeče stranke, kar pa po presoji sodišča ne predstavlja kršitve 2. člena Ustave RS. Gre za sistemsko zakonsko spremembo, na nespremenljivost zakonske ureditve pa se zavezanci ne morejo zanašati.«⁸

Stališče Vrhovnega sodišča RS

Davčni zavezanec je na Vrhovno sodišče Republike Slovenije (VSRS) vložil predlog za dopustitev revizije, ki ga je VSRS s sklepom X DoR 207/2019-4 z dne 2. 9. 2020 dopustilo, glede sledečih dveh vprašanj:

- Ali je razlaga tretjega odstavka 71. člena ZDavP-2J, [/. . .], skladna z načelom pravne države iz 2. člena URS in prepovedjo povratne veljavne zakonov iz 155. člena Ustave RS?
- in
- Ali se spremenjena (višja) obrestna mera obresti iz 95. člena ZDavP-2 lahko uporabi tudi v postopkih, za katere velja tretji odstavek 71. člena ZDavP-2, čeprav je

⁵ Povzeto po sodbi UPRS, I U 2739/2017-8 z dne 1. 10. 2019, 17. točka.

⁶ 418. člena ZDavP-2, se nanaša na prehod iz prejšnjega Zakona o davčnem postopku (tj. ZDavP-1) in določa: »(1) Zadeve, glede katerih je postopek ob začetku uporabe tega zakona v teku, se končajo po tem zakonu. (2) Zadeve, glede katerih je bila ob začetku uporabe tega zakona že vloženo pravno sredstvo, oziroma upravni spor, se končajo Zakonu o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB2). (3) Če je bilo uporabljeno pravno sredstvo oziroma začet upravni spor po prejšnjem odstavku tega člena in je bila izdana odločba odpravljena in zadeva vrnjena v ponovni postopek, se postopek nadaljuje tem zakonu.«

davčni zavezanec svoje davčne obveznosti po odmerni odločbi, ki je bila odpravljena na podlagi pravnih sredstev, vloženih pred uveljavitvijo ZDavP-2J, v celoti izpolnil že pred uveljavitvijo ZDavP-2J?

VSRS se je strinjalo, da je 71. člen ZDavP-2J, kolikor se nanaša obračunavanje obresti po 95. členu ZDavP-2, v neskladju s 155. členom URS, ki prepoveduje povratno veljavo pravnih aktov.⁹ Obenem je poudarilo, da 71. člena ZDavP-2J ni mogoče razlagati na način, da ne bi omogočal povratne uporabe (spremenjenega) 95. člena ZDavP-2.¹⁰ VSRS je posledično vložilo predlog za oceno ustavnosti, med drugim, tretjega odstavka 71. člena ZDavP-2J.

Presoja USRS

USRS je pri presoji poudarilo, da je osnovna narava obresti (tudi v davčnem pravu), da predstavljajo akcesorne obveznosti in nastanejo (enako kot davčno razmerje) po volji zakonodajalca oz. po moči zakona, takoj ko so izpolnjeni zakonski pogoji.¹¹ Obresti tako nastajajo za vsak dan v obdobju obrestovanja, kar pomeni, da so vezane na čas nastanka – sprememba obrestne mer v času trajanja lahko vpliva zgolj za naprej nikoli za nazaj.¹²

A vendar je bilo USRS primorano odgovoriti na vprašanje, če tretji odstavek 71. člena ZDavP-2J povzroča povratne učinke v smislu 155. člena URS. USRS je na to vprašanje odgovorilo pritrdilno. Poudarilo je, da:

- ima zakon povratne učinke tudi tedaj, ko je začetek uporabe določen trenutek po njegovi uveljavitvi, vendar njegove posamezne določbe učinkujejo tako, da za nazaj posežejo v pravne položaje ali pravna dejstva, ki so bili zaključeni v času veljavnosti prejšnje pravne norme;¹³ in
- predpisi ne smejo za nazaj povečevati obveznosti oz. oteževati pravnega položaja na podlagi dejstev, še posebej ko naslovniki pravnih norm niso mogli vedeti, da bodo ta dejstva nekoč pravno učinkovala.¹⁴

Ker je narava obresti, da vselej ustvarjajo zaključen pravni položaj (saj nastanejo na podlagi zakona), uporaba 71. člena ZDavP-2J, v zvezi s 95. členom ZDavP-2 povzroči povratni učinek.¹⁵

USRS je nato še presodilo, če je takšna povratna veljava

⁷ Povzeto po sodbi UPRS, I U 2739/2017-8 z dne 1. 10. 2019, 28. točka.

⁸ Prav tam.

⁹ Sklep VSRS X Ips 123/2020-16 z dne 2. 6. 2021, 7. točka.

¹⁰ Prav tam.

¹¹ Povzeto po odločbi USRS U-I-150/21-10 z dne 5. 6. 2024, 15. točka.

¹² Prav tam.

¹³ Prav tam, 17. točka.

¹⁴ Prav tam.

¹⁵ Prav tam, 18. in 19. točka.

Domača sodna praksa

ustavno dopustna, saj je skladno z drugim odstavkom 155. člena URS povratno učinkovanje dopustno, če to zahteva javna korist in se s tem ne posega v pridobljene pravice.¹⁶

Izhodišče za izpolnjevanje pogoja javne koristi je, da je bila posebej ugotovljena v zakonodajnem postopku. Vlada je v postopku ustavnopravne presoje sicer priznala, da javna korist ni bila posebej utemeljena, vendar je poudarila, da gre za sistematsko preoblikovanje, vezano na neizpolnjevanje obveznosti, pri čemer so bile predlagane spremembe utemeljene s sklicevanjem na potrebo po zagotavljanju pravičnega, pravočasnega in učinkovitega pobiranja davkov.¹⁷ USRS je to razlogovanje (navkljub jasnemu nasprotovanju izhodiščni opredelitvi, da mora biti javna korist izkazana v zakonodajnem postopku) sprejelo.

Glede (negativnega) pogoja, da zakonsko določilo ne sme posegati v pridobljene pravice, je USRS poudarilo, da pravni subjekt pridobi pravico takrat, ko so upravičenja, ki jo sestavljajo, dovolj individualizirana in konkretizirana. To je takrat, ko je pravica določena zlasti v pravnomočni sodbi ali dokončni upravni odločbi ali pogodbi.¹⁸ USRS je poudarilo, da v obravnavani zadevi sicer ni mogoče

govoriti o dokončni upravni odločbi, ampak je bistvena okoliščina v tem, da je davčna obveznost že bila v celoti plačana. Namreč, namen obresti (vključno z obrestmi po 95. členu ZDavP-2) je, da ohranjajo realno vrednost davčne terjatve, da zavezancem odvzamejo likvidnostno prednost in da zavezance spodbudijo k čimprejšnjemu plačilu davčne obveznosti. Nobenega od teh namenov pa ni mogoče doseči s povratno veljavo (višjih) zamudnih obresti, če je bila obveznost v celoti plačana – tudi javne koristi ni mogoče zagovarjati.¹⁹

USRS je posledično razveljavilo tretji odstavek 71. člena ZDavP-2J zgolj v primerih, kadar se nanaša na situacije obračuna obresti po 95. členu ZDavP-2 s povratno veljavo, ko je zavezanec svojo davčno obveznost v celoti poravnal.

¹⁶ Prav tam, 20. točka.

¹⁷ Prav tam, 21. točka.

¹⁸ Prav tam, 23. točka.

¹⁹ Prav tam, 26. točka.

Sklepno

Obravnavana odločba USRS bo imela pomembne posledice tako v konkretnem primeru kakor tudi v drugi zadevi pred VSRS, ki je bila prav tako prekinjena (glej sklep X DoR 170/2022-5 z dne 18. 5. 2022). Glede obrazložitve se sicer postavlja vprašanje, ali je res mogoče priznati javno korist (v smislu kriterija drugega odstavka 155. člena URS), venomer ko zakonodajalec zasleduje pravilno, pravočasno in učinkovito pobiranje davkov – še posebej, kadar je rezultat višja davčna obveznost. Zdi se, da bi bila potrebna jasna razmejitev, do katere mere to še velja, sicer bodo vsi davčno (za davčne zavezance) omejujoči ukrepi izpolnjevali standard javne koristi in se bodo vrata za povratno veljavo odprla na stežaj.



DAVČNO-FINANČNA PRAKSA
 DAVKI - FINANCE - POSLOVNO PRAVO
 Številka 7/8 - Letnik XXV - Julij - Avgust 2024

PRVA SLOVENSKA STROKOVNA REVIIJA, KI ZDRUŽUJE STROKOVNE VSEBINE:

- DAVKI • RAČUNOVODSTVO
- FINANCE • PRAVO

ZDSS

Preglednost »talnih« klavzul pri hipotekarnih posojilih

dr. Janja Hojnik

Predmetni prispevek prikazuje nedavno sodbo Sodišča v zadevi Caixabank,¹ v kateri je Sodišče presojalo možnosti za pregled t. i. talnih klavzul pri hipotekarnih posojilih v okviru kolektivnih tožb. Sodišče izpostavi, da lahko sodišča v svojem pregledu preglednosti teh klavzul upoštevajo spremembe v zaznavanju povprečnega potrošnika glede teh klavzul.

Kaj so »talne« klavzule

»Talne« klavzule (ang. floor clauses, špa. cláusula suelo) so standardni pogoji, vsebovani v pogodbah o hipotekarnih posojilih s spremenljivo obrestno mero, sklenjenih s potrošniki. Znale so zlasti pri večjem številu finančnih institucij v Španiji. Te klavzule določajo prag (ali 'dno'), pod katerim spremenljiva obrestna mera ne more pasti, tudi če referenčna mera (običajno Euribor) pade pod ta prag. Hipotekarna »talna« klavzula je posledično določilo, ki postavlja minimalno obrestno mero, kadar je Euribor nizek. Pri hipotekarnih posojilih s spremenljivo obrestno mero se obroki spreminjajo glede na Euribor in dogovorjeni pribitek. Ko vsota teh dveh pade pod določeni prag, se uporabi minimalni odstotek, določen v »talni« klavzuli.

Tožbe proti 101 finančni instituciji v Španiji

V Španiji je bilo vloženih več tisoč tožb, ki so trdile, da so »talne« klavzule nezakonite v luči Direktive EU o nepoštenih pogojih. Špansko združenje uporabnikov bank, hranilnic in zavarovalnic (ADICAE) je sprožilo kolektivno tožbo proti 101 finančni instituciji, ki deluje v Španiji. ADICAE želi ustaviti uporabo teh klavzul in doseči povračilo plačil, izvedenih na podlagi teh klavzul. Po pozivih v nacionalnih medijih je kolektivno tožbo podprlo 820 potrošnikov.

Po dveh porazih v zadevi so se banke pritožile na špansko vrhovno sodišče. To sodišče je dvomilo o primernosti kolektivnih postopkov za pregled preglednosti »talnih« klavzul, da bi ugotovilo, ali so te klavzule nepošteno zlasti glede na številne potrošnike in finančne institucije, vključene v zadevo. Prav tako je opozorilo na težavnost uporabe merila povprečnega potrošnika za pregled preglednosti v tem primeru, ker so bile »talne« klavzule namenjene različnim specifičnim kategorijam potrošnikov.

Presoja Sodišča

Presoja preglednosti pogodbenih klavzul v okviru kolektivnih tožb

Sodišče EU je uvodoma izpostavilo, da lahko potrošniki v okviru Direktive 93/13 o nepoštenih pogodbenih pogojih uvel-

javljajo svoje pravice tako z individualno kot s kolektivno tožbo. Poleg subjektivne pravice potrošnika, da pred sodiščem začne postopek za presojo nepoštenosti pogoja v pogodbi, katere stranka je, člen 7(2) Direktive 93/13 državam članicam dopušča, da vzpostavijo nadzor nad nepoštenimi pogoji v tip-skih pogodbah z opustitvenimi tožbami, ki jih v javnem interesu vložijo združenja za varstvo potrošnikov. Te kolektivne tožbe so lahko ob upoštevanju nacionalnega prava usmerjene proti več prodajalcem ali ponudnikom iz istega gospodarskega sektorja ali njihovim združenjem, ki uporabljajo enake ali podobne splošne pogodbene pogoje.

Čeprav je pravice mogoče uveljavljati z individualno ali kolektivno tožbo, imata ti tožbi različne predmete in pravne učinke. Pri individualnih tožbah neenakost položaja med potrošnikom in prodajalcem zahteva aktivno posredovanje sodišča, ki mora po uradni dolžnosti presoditi nepoštenost pogoja, upoštevajoč naravo blaga ali storitve ter okoliščine ob sklenitvi pogodbe. Nasprotno pa kolektivne tožbe omogočajo nadzor nad standardiziranimi praksami prodajalcev, ne da bi se osredotočale na posamezne okoliščine posameznih primerov.

Sodišče je razsodilo, da preventivnost in odvračilni namen kolektivnih tožb pomenita, da je te tožbe mogoče vložiti tudi, če sporni pogoji niso bili uporabljeni v vseh pogodbah. V zvezi z odnosom med individualnimi in kolektivnimi tožbami je Sodišče pojasnilo, da mora vsaka država članica določiti postopkovna pravila na podlagi načela procesne avtonomije, vendar ta pravila ne smejo biti manj ugodna od tistih, ki urejajo podobne položaje, in ne smejo oteževati uveljavljanja pravic potrošnikov.

Špansko vrhovno sodišče je vprašalo, ali je kolektivna tožba primeren mehanizem za nadzor nad preglednostjo klavzule o minimalni obrestni meri v hipotekarnih posojilih. Glede tega Sodišče izpostavi, da je zahteva po preglednosti pogodbenih pogojev splošno pravilo, ki ga je treba upoštevati pri sestavi pogojev v potrošniških pogodbah. To pomeni, da morajo biti pogoji jasni in razumljivi, da povprečni potrošnik lahko razume njihove ekonomske posledice.

Sodna praksa, ki izhaja iz individualnih tožb glede preglednosti, se po oceni Sodišča lahko uporablja tudi za kolektivne

¹ Sodba Sodišča v zadevi C-450/22, Caixabank in drugi (Pregled preglednosti v kolektivnih tožbah), sodba z dne 4.7.2024, ECLI:EU:C:2024:577.

Sodna praksa Sodišča EU

tožbe. Zahteva po preglednosti ne zahteva le formalne in slovnične razumljivosti, ampak tudi razumevanje ekonomskih posledic. Zato sodni nadzor nad preglednostjo pogodbenih pogojev ne sme biti omejen le na pogoje, ki so predmet individualnih tožb.

Nacionalno sodišče mora v okviru kolektivne tožbe preveriti, ali lahko povprečni potrošnik v trenutku sklenitve pogodbe razume, kako pogoj deluje in oceni njegove ekonomske posledice. Sodišče mora upoštevati vse pogodbene in predpogodbene prakse prodajalcev, vključno z oblikovanjem klavzul in njihovim oglaševanjem. Kljub zapletenosti zadeve zaradi velikega števila toženih strank in pogodb, sklenjenih v različnih obdobjih, člen 7(3) Direktive 93/13 zahteva, da so izpolnjeni pogoji, da so tožene stranke iz istega gospodarskega sektorja in uporabljajo enake ali podobne pogoje.

Sodišče je ugotovilo, da morajo biti te klavzule dovolj podobne, da se kolektivna tožba dopusti. Taka podobnost ni izključena zgolj zato, ker so bile pogodbe sklenjene v različnih časih ali pod različnimi ureditvami. Klavzule o minimalni obrestni meri, ki določajo minimalno obrestno mero, pod katero se spremenljiva obrestna mera ne more spustiti, se lahko štejejo za podobne v smislu člena 7(3) Direktive 93/13.

Na podlagi tega je Sodišče odločilo, da lahko nacionalno sodišče izvede nadzor nad preglednostjo pogodbenega pogoja v okviru kolektivne tožbe, če so pogoji v pogodbah enaki ali podobni.

Standard povprečnega potrošnika

Špansko vrhovno sodišče je z drugim vprašanjem vprašalo, ali lahko nacionalno sodišče, ki odloča o kolektivni tožbi proti številnim ponudnikom iz istega gospodarskega sektorja, ki se nanaša na veliko število pogodb, na podlagi Direktive 93/13 izvede nadzor nad preglednostjo pogodbenega pogoja tako, da svojo presojo utemelji na dojemanju povprečnega potrošnika, ki je normalno obveščen ter razumno pozoren in preudaren, kadar se te pogodbe nanašajo na posebne kategorije potrošnikov in se je ta klavzula uporabljala v daljšem obdobju, v katerem se je seznanjenost s to klavzulo povečevala.

Sodišče je pojasnilo, da se pri presoji preglednosti pogodbenega pogoja upošteva dojemanje povprečnega potrošnika, ki

je normalno obveščen ter razumno pozoren in preudaren. Uporaba abstraktnega referenčnega merila za nadzor nad preglednostjo pogodbenega pogoja omogoča, da ta nadzor ni odvisen od zapletenega sklopa subjektivnih dejavnikov. Ker v okviru individualne tožbe posebno znanje potrošnika ne more upravičiti odstopanja od ravni znanja povprečnega potrošnika, je še manj mogoče upoštevati individualne značilnosti različnih kategorij potrošnikov v okviru kolektivne tožbe.

Nacionalno sodišče mora svojo analizo preglednosti klavzul o minimalni obrestni meri utemeljiti na dojemanju povprečnega potrošnika, ki je normalno obveščen ter razumno pozoren in preudaren, ne glede na razlike med posameznimi potrošniki, ki so zavezani z zadevnimi pogodbami, zlasti glede stopnje poznavanja klavzule, višine dohodka, starosti ali poklicne dejavnosti. Upoštevati mora vse pogodbene in predpogodbene prakse prodajalcev. Kljub zapletenosti zadeve člen 7(3) Direktive 93/13 zahteva, da so izpolnjeni pogoji, da so tožene stranke iz istega gospodarskega sektorja in uporabljajo enake ali podobne pogoje.

Sodišče je tudi pojasnilo, da ni mogoče izključiti, da se je dojemanje povprečnega potrošnika spremenilo zaradi objektivnega dogodka ali splošno znanega dejstva, kot je sprememba predpisov ali razvoj sodne prakse. V takšnem primeru lahko nacionalno sodišče upošteva razvoj dojemanja povprečnega potrošnika, če to lahko dokaže s konkretnimi in objektivnimi elementi. Nacionalno sodišče bo moralo preveriti, ali sta padec obrestnih mer ali izrek sodbe vrhovnega sodišča vplivala na spremembo stopnje pozornosti in obveščenosti povprečnega potrošnika ob sklenitvi pogodbe o hipotekarnem posojilu.

Sodišče je na podlagi vsega navedenega odločilo, da lahko nacionalno sodišče, ki odloča o kolektivni tožbi proti več ponudnikom iz istega gospodarskega sektorja, izvede nadzor nad preglednostjo pogodbenega pogoja na podlagi dojemanja povprečnega potrošnika, čeprav se pogodbe nanašajo na posebne kategorije potrošnikov in se je pogoj uporabljal zelo dolgo obdobje. Če se je dojemanje povprečnega potrošnika zaradi objektivnega dogodka ali splošno znanega dejstva spremenilo, lahko nacionalno sodišče upošteva razvoj tega dojemanja ob sklenitvi pogodbe.

Sklepno

Sodišče je torej razsodilo v prid retroaktivnosti hipotekarne »talne« klavzule. Tako bodo tisoči prizadetih ljudi prejeli povrnjen denar, ki so ga plačali preveč od datuma podpisa hipotekarnega posojila, skupaj z ustreznimi zakonskimi obrestmi. S to sodbo, ki je v nasprotju z mnenjem generalnega pravobranilca Sodišča EU, izraženim julija lani, so se odprla vrata tisočim prizadetim, da si povrnejo ves denar, ki so ga preplačali. Ocenjuje se, da bodo banke zaradi retroaktivne uporabe hipotekarne »talne« klavzule morale prizadetim vrniti med 5.000 in 7.500 milijonov evrov.

Nekdanji davki, ki jih danes (ne) poznamo

mag. Dejan Petkovič

Ob (neobičajnem) času, ko se na tleh EU rojevajo ideje za novimi davčnimi oblikami oz. ideje, na katere (sposobne) davčne zavezanke vendarle prevaliti vse večje proračunsko-odhodkovne pritiske, podajamo kratek zgodovinski skok na davke izpred skoraj 100 let. Gre za obdobje Kraljevine Jugoslavije, katere del je bila z Dravsko Banovino seveda tudi današnja Slovenija. Podatke povzemamo iz dela Ing. Oglarja.¹

Vojnica

Kaj je vojnica in kdo jo je obvezen plačevati

Vojnica je denarna obveznost za vse državljane Jugoslavije, ki osebno ne služijo pri vojski ali mornarici in jim ta služba tudi ni odložena. Vojnico so zavezani plačevati:

- Stalno in začasno nesposobni,
- Oni, ki se odtegnejo služiti zaradi tega,
- Oni, ki ne morejo osebno služiti zaradi tega, ker prestajajo sodno obsodbo, ali ker ne uživajo državljske časti.

V primerih 2. in 3. se vojnica izterja od družinske zadruge, iz imovine, obrta ali dohodkov zavezanec.

Koliko vojnica znaša

Vojnica znaša za vojne službe nesposobne 50 % in za ostale 100 % letnega neposrednega davka iz dohodkov njihove imovine, obrta ali prejemkov. Stopnja 100 % velja tudi za one, ki so se namerno pohabili, da bi postali nesposobni. Finančni zakon za leto 1931/32 je izmero vojnice znižal od 50 % na 20 %, odnosno od 100 % na 50 %.

Druge davščine in doklade

Posebne obremenitve

Začasnega značaja je zakonska določba, s katero je dovoljeno pobirati na skupno vsoto odmere neposrednih davkov prispevek od 1 %-8 % za kritje izdatkov, zvezanih s prehrano siromakov, nezaposlenimi delavci in javnimi deli.

Ta prispevek se pobira od vseh službodajalcev, ki zaposlujejo tuje nameščence, odnosno od tujih državljanov, ki imajo pri nas samostojna podjetja. Ali in kakšni izmeri se ta prispevek pobira, določa finančni zakon za vsako leto posebej.

Občinske doklade, kuluk

Na podlagi odobrenih občinskih proračunov se pobirajo občinske doklade, katerih visokost je jako različna in odvisna od mnogih komponent. K tem dokladam se pridružujejo še zbornične doklade (samo od pridobnine in

družbenega davka) in kuluk, (Banovinski kuluk plačujejo samo državni nameščenci).

Kuluk (tlaka, rabota) je v prenesenem smislu odkupna davščina, katere iznos se porablja za gradnjo in vzdrževanje samoupravnih cest. Za to delo so po zakonu dolžni vsi moški od 18.-55. leta starosti, ako se ne more izvršiti z denarnimi sredstvi. Trajanje dela je odvisno od višine neposrednih davkov zavezanca tlake, ki se odkupi s plačilom ustrezne delavske dneine. Vsak, kdor plačuje nad 100 Din neposrednega davka, mora ne glede na spol in starost plačati to odkupnino. V znesku tridnevne plače jo morajo plačati tudi vsi državni, banovinski in občinski uradniki, civilni in vojaški uslužbenci (tudi častniki), duhovniki in upokojenci.

Kaj je bednostni sklad

Za olajšanje in omejitev brezposelnosti se pobirajo pričenši s 1. junijem 1933 v Dravski banovini posebne davščine v fond, ki mu je ime »bednostni sklad«. Iz tega fonda se plačujejo izdatki za javna dela. Te posebne davščine so naslednje:

- a) Izredna davščina delodajalcev in nameščencev, ki so zavezani socialnemu zavarovanju in plačujejo uslužbenški davek;
- b) Izredna davščina na dobiček podjetij, zvezanih po laganju računov in na čisti dohodek industrijskih, trgovinskih, bančnih in gostilniških obratov;
- c) Izredna davščina na provizije, sejnine, tantieme, zaslužek in pokojnine tujcev, izkoriščanje vodnih sil in slično.

Izmera in visokost teh davščin je vsako leto druga.

Kaj so avtonomne doklade

Davčne uprave pobirajo skupno z državnimi davki tudi posebne doklade (pribitke), ki jih na neposredne davke nalagajo banovine, občine in druge samoupravne edinice (n. pr. Zbornica za trgovino, obrt in industrijo) za kritje svojih lastnih potrebščin.

¹ Ing. Oglar: *Davčno-sodni trgovsko-pisarniški praktični priročnik za vsakogar. (1935). Ljubljana: Umetniška propaganda.*

Iz zgodovine davkov in računovodstva

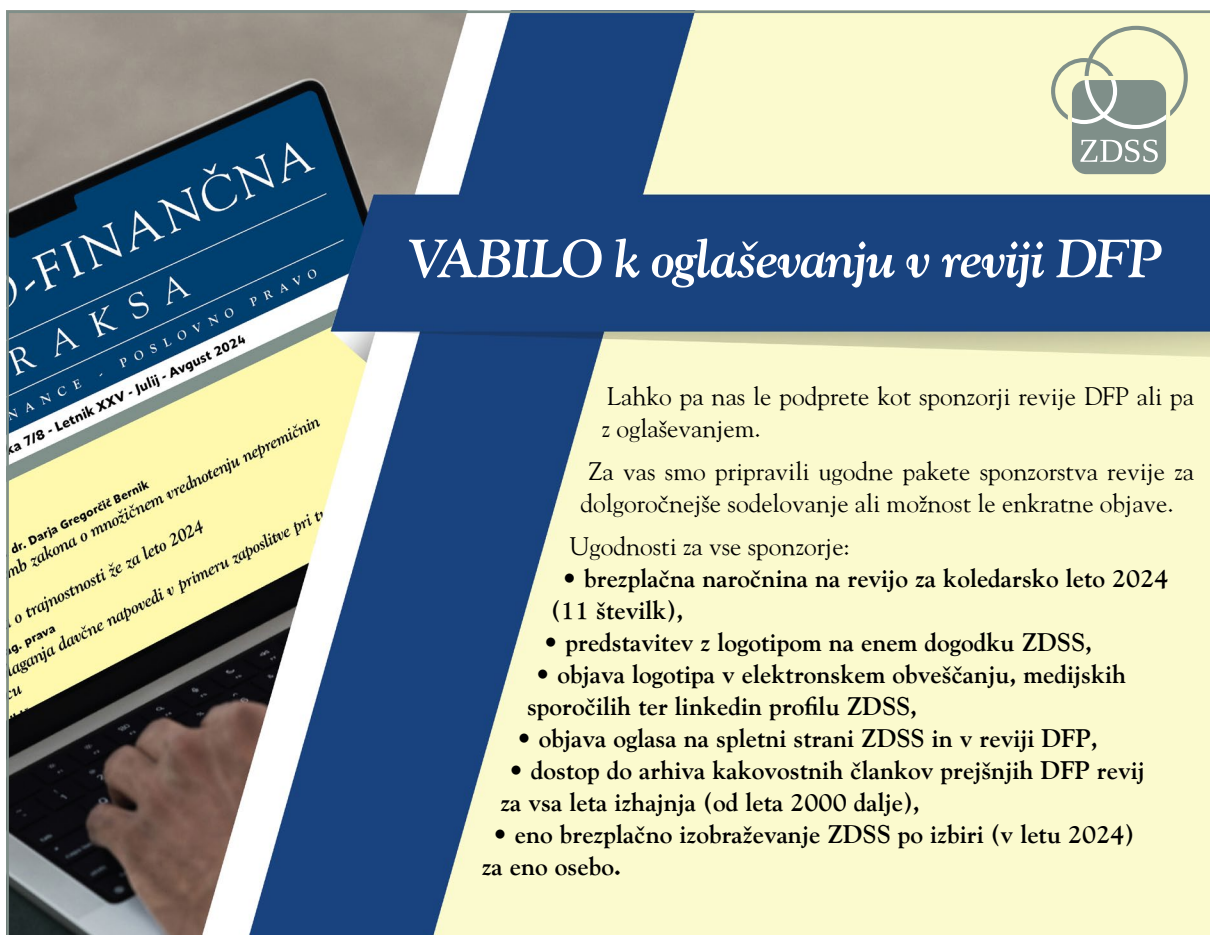
Za osnovo teh doklad je osnovni davek davkoplačevalca, na čigar podlagi izračunajo davčne uprave višino teh avtonomnih doklad. Pri nas so sledeče banovinske doklade:

- a) Banovinska doklada (35 %),
- b) Nadomestna cestna doklada (25 %),
- c) Zdravstvena doklada (10 %).

Sklepno

Pozorni bralec bo zaznal, da gre za takratna specifična poimenovanja in razlage k davkom, ampak vse te dajatve se skrivajo tudi v današnji dohodnini in prispevkih (financiranje preko dohodnine in povprečnin, ki pripadajo občinam za obvezne naloge; seveda tudi za ceste, prispevki, iz katerih se financirajo tudi socialni transferji, zdravstvo in sorodno). Nimamo podatka, ali so bile takratne proračunske finance bolj ali manj pregledne od današnjih.

Kdor spremlja ukrajinsko vojno (in morda tudi tamkajšnjo ekonomijo v vojnem času), bo našel vzporednico tudi s tamkajšnjimi današnjimi novimi kazenskimi (vojnimi) davki (in zasegom premoženja) za tiste, ki so se izognili vojni in se nahajajo v drugih državah.



VABILO k oglaševanju v reviji DFP

Lahko pa nas le podprete kot sponzorji revije DFP ali pa z oglaševanjem.

Za vas smo pripravili ugodne pakete sponzorstva revije za dolgoročnejše sodelovanje ali možnost le enkratne objave.

Ugodnosti za vse sponzorje:

- brezplačna naročnina na revijo za koledarsko leto 2024 (11 števil),
- predstavitev z logotipom na enem dogodku ZDSS,
- objava logotipa v elektronskem obveščanju, medijskih sporočilih ter linkedin profilu ZDSS,
- objava oglasa na spletni strani ZDSS in v reviji DFP,
- dostop do arhiva kakovostnih člankov prejšnjih DFP revij za vsa leta izhajnja (od leta 2000 dalje),
- eno brezplačno izobraževanje ZDSS po izbiri (v letu 2024) za eno osebo.

Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah

Simona Štravs

Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)¹ je temeljni sistemski zakon na področju prava družb, ki med drugim določa statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja gospodarskih družb. V praksi se zakon tudi razlaga kot »mala gospodarska ustava«, ki velja za vse pravne organizacijske oblike, določene z ZGD-1. Ministrstvo za gospodarstvo, turizem in šport (odslej, MGTŠ) je predlagalo spremembe in dopolnitve Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M)², s katerimi si prizadeva uskladiti nacionalno zakonodajo z direktivami Evropske unije, izboljšati preglednost poslovanja podjetij in spodbujati enakost spolov v korporativnem upravljanju. Več o spremembah v nadaljevanju.

Uvod

MGTŠ je s koncem leta 2023 pripravilo predlog in ga dalo v javno razpravo, na katerega je strokovna javnost lahko podala pripombe. Predlog je sedaj oblikovan v taki meri, da je posredovan v obravnavo in sprejem v Državni zbor. Gre za obsežno in tudi strokovno zahtevno tematiko, o kateri ni mogoče laično napisati samo nekaj strani. Ta prispevek je pripravljen z namenom, da se opozori na spremembe in pričakovane aktivnosti, ki čakajo tako lastnike, uprave, poslovodje in seveda stroko.

Cilji in predlagane rešitve

Zaradi prilagajanja in usklajevanja z evropskim pravom družb je bilančni oziroma računovodski del področja ZGD-1 že v preteklosti doživel veliko večjih sprememb. Zadnja je bila novela ZGD-1J,³ s katerim se je v slovenski pravni red prenesla Direktiva 2014/95/EU.⁴ Glavni cilj te direktive je bilo izboljšanje družbene odgovornosti, za dosego katere morajo družbe pri svojem poslovanju in sprejemanju strategije upoštevati tudi socialna in okoljska vprašanja, v svoja letna poročila pa so morala v skladu z 70. c členom ZGD-1 vključiti izjavo o nefinančnem poslovanju, ki vsebuje informacije o okoljskih, socialnih in kadrovskih zadevah, spoštovanju človekovih pravic ter zadevah v zvezi z bojem proti korupciji in podkupovanju. Direktiva 2014/95/EU je izrecno določila, da so te obveznosti oproščene majhne in srednje družbe, čemur je sledil tudi ZGD-1J.

¹ Uradni list RS, št. 65/09 in nasl.

² E-Demokracija (28. 6. 2024): Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M), EVA 2023-2180-0042. Dobljeno 23. 7. 2024 na: <https://e-uprava.gov.si/si/drzava-in-druzba/e-demokracija/predlogi-predpisov/predlog-predpisa.html?id=15981>

³ Uradni list RS, št. 15/17.

⁴ Direktiva 2014/95/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 22. oktobra 2014 o spremembi Direktive 2013/34/EU glede razkritja nefinančnih informacij in informacij o raznolikosti nekaterih velikih podjetij in skupin, UL L 330, 15.11.2014, str. 1–9.

⁵ Direktiva (EU) 2021/2101 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 24. novembra 2021 o spremembi Direktive 2013/34/EU glede razkritja davčnih

S predlogom zakona ZGD-1M pa se ponovno posega v poglavje ZGD-1 o letnih poročilih, saj se prenaša:

- Direktiva 2021/2101/EU⁵ glede razkritja davčnih informacij v zvezi z dohodki s strani nekaterih podjetij in podružnic;
- Direktiva (EU) 2022/2464/EU⁶ glede poročanja podjetij o trajnostnosti;
- Direktiva (EU) 2022/2381/EU⁷ o zagotavljanju uravnotežene zastopanosti spolov med direktorji družb, ki kotirajo na borzi, in s tem povezanih ukrepah. Posega se torej v del poglavja ZGD-1 o delniški družbi, ki ureja skupne določbe za organe vodenja ali nadzora.

Cilji predlagane novele so predvsem:

- uskladitev slovenskega pravnega reda z evropsko zakonodajo, in sicer z direktivami 2021/2101/EU, 2022/2464/EU in 2022/2381/EU,
- zagotoviti pravno podlago za poročanje o davčnih informacijah v zvezi z dohodki gospodarskih družb,
- okrepiti preglednost poslovanja največjih gospodarskih družb,
- povečati javni nadzor nad poslovanjem družb ter s poročanjem o davčnih informacijah spodbuditi, da družbe plačajo davke tam, kjer ustvarijo dobičke,
- spodbujati družbeno odgovornost podjetij,
- izboljšati korporativno upravljanje gospodarskih družb in doseči bolj uravnoteženo zastopanost spolov na najvišjih vodilnih položajih in med člani organov vodenja in nadzora v gospodarskih družbah.

informacij v zvezi z dohodki s strani nekaterih podjetij in podružnic, UL L 429, 1.12.2021, str. 1–14.

⁶ Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti, UL L 322, 16.12.2022, str. 15–80.

⁷ Direktiva (EU) 2022/2381 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. novembra 2022 o zagotavljanju uravnotežene zastopanosti spolov med direktorji družb, ki kotirajo na borzi, in s tem povezanih ukrepah, UL L 315, 7.12.2022, str. 44–59.

Ne prezrite

Na kratko o vsebini dopolnitev in sprememb

Poročanje o dohodkih največjih podjetij

V skladu z Direktivo 2021/2101/EU spremembe uvajajo obvezno javno poročanje o dohodkih za največja podjetja po posameznih državah. Podjetja, ki morajo pripraviti konsolidirana računovodska poročila z letnim prometom, ki presega 750 milijonov evrov v dveh zaporednih letih, bodo morala javno razkriti podatke o davčnih dohodkih. Ta ukrep, kot utemeljuje pristojno ministrstvo, je namenjen povečanju preglednosti in zagotavljanju, da podjetja plačujejo davke tam, kjer ustvarjajo dobičke.

Vključene so tudi podružnice matičnih podjetij, ki niso iz EU (tretje države v katerikoli organizacijski obliki po ZGD-1) in ki izpolnjujejo te pogoje, s čimer se zagotovi celovita preglednost v mednarodnih podjetjih. Več o tem bo govor, če bo predlog novele sprejet.

Se pa s predlogom zakona (14. člen ZGD-1) vstavi nov 9. oddelek, Posebne določbe za nekatere družbe glede priprave poročila o davčnih informacijah v zvezi z dohodki, ki vsebuje posebne določbe glede priprave poročila o davčnih podatkih v zvezi z dohodki. Vstavijo se novi 70. e do 70. l členi ZGD-1.

Posebej velja omeniti določbe 70. f člen ZGD-1, ki določa vsebino poročila o davčnih podatkih v zvezi z dohodki. S predlaganim členom se prenaša 48. c člen Direktive 2013/34/EU, ki jo dopolnjuje Direktiva 2021/2101/EU.

Poročilo o davčnih podatkih v zvezi z dohodki mora vsebovati podatke o celotnem poslovanju samostojne ali obvladujoče družbe, vključno s poslovanjem vseh povezanih družb, vključenih v konsolidirano letno poročilo, zlasti pa podatke, ki so naštet v prvem odstavku 70. f člena predloga zakona. Podatki niso zanemarljivi. Razkritje podatkov, ki so naštet, je tako obvezno, lahko pa družba razkrije še več podatkov, če to želi.

Poročanje o trajnostnosti

V skladu z Direktivo 2022/2464/EU predlagane spremembe širijo zahteve za poročanje o trajnostnosti na vsa velika podjetja in od leta 2026 tudi na mala in srednje velika podjetja, ki kotirajo na borzi, razen mikro podjetij.

Nove zahteve vključujejo podrobne trajnostne dejavnike, kot so okoljski, socialni in upravljavski (ESG) vidiki, ki jih je treba vključiti v poslovne modele in strategije. Ta širši obseg si prizadeva izboljšati kakovost in doslednost poročanja o trajnostnosti, s čimer se olajša ocenjevanje

uspešnosti in tveganj, povezanih s trajnostjo, za deležnike, utemeljuje predlagatelj novele ZGD-1M.

Nove določbe pripisujejo večjo vlogo pooblaščenih revizorjev pri zagotavljanju verodostojnosti poročil o trajnostnosti. Revizorji bodo zdaj morali pregledati in podati mnenje o skladnosti poročil o trajnostnosti z uveljavljenimi standardi. Ta sprememba si prizadeva izboljšati zanesljivost in verodostojnost poročil o trajnostnosti ter povečati zaupanje deležnikov v razkrite informacije.

Vsekakor pa velja opozoriti na glas gospodarstva, saj je Gospodarska zbornica Slovenije v pripombah na predlog novele, zapisala:

»Dodatno izpostavljamo tudi, da je predlog novele ZGD-1M »pisan na kožo« revizorjem, sklicujoč se na trenutno stanje na slovenskem trgu storitev revidiranja. Možnost, ki jo predvideva direktiva CSRD, da lahko mnenja o poročilih o trajnosti poleg »zakonitih revizorjev« pripravljajo tudi neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil, je namreč po predlogu novele ZGD-1M izključena. Če je takšen pristop predlagatelja s pravno-političnega vidika kratkoročno načeloma še možno zagovarjati, pa že srednjeročno ne bo več vzdržan, predvsem v luči prihajajočih obsežnih zakonodajnih sprememb na ravni EU in posledično tudi v Sloveniji (zlasti direktiva CSRD, delegirana uredba o standardih poročanja za MSP idr.). Ocenjujemo, da slovenski revizorski trg z vidika potrebnih kompetenc in resursov srednjeročno ne bo zmožen zagotoviti ustrezne konkurence na področju opravljanja storitev dajanja mnenj o poročilih o trajnosti (tudi po verigah vrednosti), kar bo privedlo do de facto oligopola na škodo zavezancev in celotnega sistema korporativnega upravljanja. Ministrstvu zato že v tej fazi (novela ZGD-1M) predlagamo vsebinski razmislek o izkoristku možnosti, ki jo predvideva sama direktiva CSRD, da (pod vnaprej določenimi kvalitativnimi pogoji) mnenja o poročilih o trajnosti lahko pripravijo tudi neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil, kar bi spodbudilo konkurenco na trgu in zagotovilo boljše kakovost poročil.«⁸

Predlogu ni oporekati, je na mestu, žal pa predlog ni bil upoštevan.

Uravnotežena spolna zastopnost

V skladu z Direktivo 2022/2381/EU predlagane spremembe določajo, da morajo podjetja, ki kotirajo na borzi, ter podjetja z večinskim državnim ali lokalnim lastništvom,

⁸ Dostopno na: https://www.gzs.si/lo_gzs/Novice/ArticleID/87107/predlogi-in-pripombe-gzs-k-predlogu-novele-zakona-o-gospodarskih-druzbah-zgd-1m

Ne prezrite

do leta 2026 doseči uravnoteženo spolno zastopnost v vodstvenih vlogah.

Dodajajo se novi člani za 254. členom (254. a do 254. f člen), ki se glasijo na:

- spodbujanje uravnotežene zastopnosti spolov,
- kdo so družbe zavezanke,
- delež zastopnosti posameznega spola,
- izbirni postopek v primeru neizpolnjevanja deležev.

Tako mora biti vsaj 40 odstotkov neizvršnih direktorjev in 33 odstotkov izvršnih in neizvršnih direktorjev skupaj iz manj zastopanega spola. S to spremembo si zakonodajalec prizadeva spodbuditi raznolikost v korporativnem vodstvu in zagotoviti ustrezno zastopnost obeh spolov v procesih odločanja.

Izvedbeni predpisi

Velja opozoriti, da novela določa, da morajo biti vsa zahtevana poročila, vključno s poročili o dohodkih in trajnostnosti, javno dostopna na spletni strani podjetja in prek Poslovnega registra Slovenije Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (odslej, AJPES) najmanj pet let. To naj bi zagotavljalo trajen javni dostop do ključnih informacij o podjetjih, kar povečuje preglednost in omogoča boljši nadzor javnosti in deležnikov.

To pomeni, da se bodo z izvršilnimi predpisi rodila vprašanja o načinu predložitve poročila o trajnostnosti in poročila o davčnih informacijah v zvezi z dohodki ter morebitne izjave, v katerih se navede, da poročilo ne vsebuje vseh zahtevanih informacij, ki jih morajo pripraviti določene družbe za javno objavo na spletnih straneh AJPES. Navedeno se bo verjetno uredilo z novelo Pravilnika o načinu predložitve letnih poročil in njihove javne objav, ki ga predpišeta ministra, pristojna za gospodarstvo in pravosodje po predhodnem mnenju AJPES.

Globe

Za zagotovitev dajanja in poročanja so med prekrški tudi predvidene kazni za podjetja, ki ne bodo izpolnjevali zahtev glede poročanja. Te vključujejo globe za neobjavo poročil o dohodkih in trajnostnosti, kot to zahteva zakon, saj se predvideva, da bodo organizacije zasledovale nove minimalne standarde, ki jih predvideva Direktiva.

Prehodno obdobje

Velja tudi opozoriti na prehodne in končno določbo. Glede poročanja je predlagatelj določil dokaj razumne roke, z iz-

jemo roka, ki je določen z Direktivami. Predlagani 29. člen tako določa za poročanje o davčnih prihodkih in trajnostnem poročanju rok, ki je odvisen od velikosti in statusa subjekta poročanja (npr. rok 1. januar 2024 za družbe v javnem interesu z več kot 500 zaposlenimi, 1. januar 2025 za velike družbe in obvladujoče skupine ali pozneje, 1. januar 2026 ali pozneje – do 1. januarja 20230 - za majhne in srednje družbe). Velja opozoriti vse deležnike, da si roke tudi pogledajo, vsekakor pa bo prehodnim določbam več pozornosti namenjeno v naslednjih številkah DFP revije.

Pravna podlaga: spremenjeni 70. c do 70. d in 683. člen ZGD-1 (29. člen ZGD-1M)

(1) Določbe spremenjenega 70. c in novega 70. člena zakona se začnejo uporabljati:

1. za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2024 ali pozneje za:

- subjekte javnega interesa, katerih povprečno število zaposlenih v poslovnem letu je na bilančni presečni dan večje od 500,
- subjekte javnega interesa, ki so obvladujoča družba skupine, katere povprečno število zaposlenih v poslovnem letu je na dan bilance stanja na konsolidirani podlagi večje od 500.

2. za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2025 ali pozneje za:

- velike družbe, razen tiste iz prve alineje prejšnje točke,
- obvladujoče družbe skupine, razen tiste iz druge alineje prejšnje točke.

3. za poslovna leta, ki se začnejo 1. januarja 2026 ali pozneje za:

- majhne in srednje družbe, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, razen za mikro družbe,
- majhne in nekompleksne institucije iz 145. točke prvega odstavka 4. člena Uredbe 575/2013/EU, pod pogojem, da gre za veliko družbo oziroma majhno ali srednjo družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ki ni mikro družba,
- lastne zavarovalnice in pozavarovalnice po zakonu, ki ureja zavarovalništvo pod pogojem, da gre za veliko družbo oziroma majhno ali srednjo družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ki ni mikro družba.

Predlagana spremenjena merila o velikosti družb (55. člen ZGD-1)

Vsekakor pa velja opozoriti, da je Evropska komisija dne 13. 9. 2023 v javno obravnavo poslala osnutek delegirane direktive o spremembi Direktive 2013/34/EU z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konso-

Ne prezrite

lidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij, spremembi Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (delegirana direktiva), s katero se ob upoštevanju vpliva inflacije predlaga povišanje pragov za določitev kategorije velikosti podjetja, saj ti pragovi niso bili spremenjeni že od leta 2013. Pragove za določitev kategorije velikosti podjetja določajo drugi, tretji in četrti ter posredno peti odstavek 55. člena ZGD-1, zato bo treba po morebitnem sprejetju delegirane direktive, ki je načrtovano za četrto četrtletje 2023, tudi ta člen uskladiti z evropskim pravnim redom.

Nova predlagana merila se nanašajo na čiste prihodke in bilančno aktivo.

Za mikro družbo :

- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 875.000 eurov,
- vrednost aktive ne presega 437.500 eurov.

Za majhno družbo

- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 10.000.000 eurov,
- vrednost aktive ne presega 5.000.000 eurov.

Srednja družba :

- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 50.000.000 eurov,
- vrednost aktive ne presega 25.000.000 eurov.

Predlagana nova merila bodo veljala tudi za določitev velike družbe.

Obveza po napisu navedbe firme in sedeža družbe na poslovnem naslovu⁹

Druga pomembna sprememba določa, da morajo **vsaj podjetja in samostojni podjetniki posamezniki na poslovnih naslovih vidno označiti svoje poslovne identifikacijske podatke**. Ta zahteva je namenjena povečanju preglednosti in odgovornosti, saj omogoča deležnikom in javnosti lažje prepoznavanje poslovnih subjektov.

Neupoštevanje te določbe bo sankcionirano, kar poudarja pomen vidne poslovne identifikacije.

Kako to razumeti?

Novela ZGD- 1M določa, da se za 45. členom doda nov a45. a člen, ki se glasi:

Pravna podlaga: novi a45. a člen ZGD-1 (označevanje na poslovnem naslovu)

Na poslovnem naslovu mora biti na vidnem mestu napis z navedbo firme in sedeža družbe.«.

S to dopolnitvijo se je potrebno strinjati. Zakaj?

Z novim a45. a členom ZGD-1, ki se v skladu s spremembo 71. člena ZGD-1 smiselno uporablja tudi za samostojnega podjetnika posameznika (v nadaljnjem besedilu: podjetnik), se z namenom večje preglednosti poslovanja določi obveznost družb in podjetnikov, da na vidnem mestu namestijo napis, na katerem bosta izpisana firma in sedež družbe ali podjetnika.

Poleg večje preglednosti poslovanja družb in podjetnikov se s predlagano obveznostjo naslavlja tako težave inšpekcijskih organov pri izvajanju nadzora iz svojih pristojnosti, ki preprečujejo učinkovito izvajanje nadzora kot tudi izvajalcev stroke, lahko rečemo tudi davčnih posrednikov, strokovnjakov, svetovalcev in primeroma.

Poleg registrskih in inšpekcijskih organov se tudi stroka sooča s težavami, ko je primeroma na posameznih poslovnih naslovih registrirano večje število poslovnih subjektov, zlasti družb z omejeno odgovornostjo, ki so za določeno denarno nadomestilo pridobili dovoljenje lastnika objekta za uporabo naslova kot poslovnega naslova za namen vpisa v sodni oziroma poslovni register. Na teh naslovih so navadno samo poštni nabiralniki vpisanih družb ali pa tudi ti ne. Te družbe so ustanovljene na zalogo, mirujejo in ne delujejo ter so na razpolago kot pravni nosilec. V pravnem prometu se pojavijo šele, ko tretji pridobijo poslovne deleže in jo aktivirajo, davčni posredniki so velikokrat v zagati, zato velja to dopolnitev v celoti podpreti.

Žal »pošteni subjekti« izgubljajo svojo kredibilnost.

Velja opozorilo o obveznosti uskladitve z novelo.

»Družbe in podjetniki se v roku enega leta od uveljavitve tega zakona uskladijo z določbo novega a45. a člena zakona.«

⁹ To velja za vse organizacije »numerus clausus« po ZGD-1.

Ne prezrite

Sklepno

Veliko povedanega, vendar še premalo pojasnjene določbe. Pisalo in izobraževalo se bo gotovo veliko. Poleg tega gre šele za predlog delegirane direktive o spremembi Direktive 2013/34/EU, ki predvideva, da se bodo določbe uporabljale od 1. januarja 2024 ali pozneje. Predlagano je tudi, da bo treba določbe nacionalne zakonodaje s predlogom direktive uskladiti najpozneje v 12 mesecih od začetka njene veljavnosti. Torej velja še malo počakati s sprejemom novele ZGD-1M in ustrezno določiti novo vsebino 55. člena ZGD-1. Izvedbeni predpisi so odvisni od zakonodajalca, torej modrosti poslancev v Državnem zboru RS. Apelirati je na pripombe, enostavnost, upoštevanje minimalnih standardov, ki jih zahtevajo Direktive, ne administrativno zategovati pasu gospodarskim subjektom, upoštevati pripombe in predloge, ki jih je dala stroka (vendar ne privilegirana), in gospodarstvo ter nujno zasledovati cilje o transparentnosti, da se bodo deležniki, tudi lastniki, lažje in meritorno odločali. Direktive EU gotovo niso imele namena dodatnega administrativnega obremenjevanja poročevalcev.

Namen prispevka v tej fazi torej je, da se opozori na spremembe in aktivnosti, ki čakajo tako lastnike, uprave, stroko.

Pomembnejše novosti, objavljene v Uradnem listu RS za področje računovodstva, davkov in financ v gospodarstvu

Obdobje od 24. 6. 2024 do 20. 7. 2024

Št. Uradnega lista Datum (D)	Predpis - vsebina	Veljavnost (V) Dan začetka uporabe (U) Povzetek, opombe, opozorila
53/2024 D: 28. 6. 2024	Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o poklicnem in strokovnem izobraževanju (ZPSI-1C)	<p>V: 13. 7. 2024</p> <p>Opozorili bi predvsem, da se v noveli zakona med drugim spremeni in dopolni določba 36. in 37. člena zakona, ki določa dolžnosti delodajalca, ki sklene učno pogodbo in pravice dijaka.</p> <p>Na novo je definirana pravica dijaka do prehrane med delom ali do povračila stroškov dijaku za prehrano med delom in dolžnost delodajalca, da mu zagotovi prehrano med delom ali mu izplača povračilo stroškov za prehrano med delom.</p> <p>Posebej je na novo natančno določena vsebina 42. člena ZPSI-1C (nagrada in prehrana med delom) in izobraževalnega dela dijaka.</p> <p>Tako ima v času praktičnega usposabljanja z delom dijak pravico do nagrade v skladu s kolektivno pogodbo, ki zavezuje delodajalca, ali drugimi predpisi in pravico do prehrane med delom, ki mu jo delodajalec zagotovi na enak način kot svojim zaposlenim.</p> <p>Če delodajalec dijaku ne zagotovi prehrane med delom in v kolektivni pogodbi, ki velja za delodajalca, ni določena višina povračila stroškov za prehrano za dijake, izplača delodajalec dijaku povračilo stroškov za prehrano najmanj v višini cene malice, ki jo določa zakon, ki ureja šolsko prehrano.</p> <p>Nagrado iz prvega odstavka tega člena in povračilo stroškov za prehrano iz prejšnjega odstavka delodajalec dijaku izplača najkasneje do 15. v mesecu za pretekli mesec.</p> <p>Spremembe se začnejo uporabljati 1. septembra 2024.</p> <p>Opozorilo:</p> <p>Glede na zakonsko diktacijo, da je dijakom prehrana oz. povračilo stroškov za prehrano v skladu s spremembo ZPSI-C izenačena z zaposlenimi delavci po kolektivni pogodbi (torej gre za dohodke iz delovnega razmerja in ne za dohodke na drugi pogodbeni ravni) ali v višini cene malice, ki ureja šolsko prehrano, velja opozoriti, da bi bilo smiselno, da bi FURS popravil svoje stališče glede določitve osnove za prispevke od tovrstnih izplačil.</p>

Ne prezrite

Št. Uradnega lista Datum (D)	Predpis - vsebina	Veljavnost (V) Dan začetka uporabe (U) Povzetek, opombe, opozorila
	Slovenki Inštitut za revizijo	
55/2024 D: 5. 7. 2024	Pojasnilo 1 k okviru SRS-jev (2024) – terjatve za vstopni davek na dodano vrednost	<p>Strokovni svet SIR je objavil P O J A S N I L O 1</p> <p>k okviru SRS-jev (2024) – terjatve za vstopni davek na dodano vrednost</p> <p>Povečanje ali zmanjšanje terjatev za vstopni davek na dodano vrednost zaradi razlike med začasnimi in dejanskimi odbitnimi deležem vstopnega davka na dodano vrednost po veljavnem Zakonu o davku na dodano vrednost se pripozna kot neposredno povečanje ali zmanjšanje posamične nabavne vrednosti sredstev ali storitev.</p> <p>Ne glede na prejšnji odstavek se organizacija lahko odloči, da za celotno razliko vstopnega davka na dodano vrednost med začasnimi in dejanskimi odbitnimi deležem, razen iz nabave neopredmetenih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin, najkasneje po stanju na dan 31. decembra poveča druge poslovne prihodke ali druge poslovne odhodke. Pri neopredmetenih sredstvih, opredmetenih osnovnih sredstvih in naložbenih nepremičninah se najkasneje na dan 31. decembra za ugotovljeno razliko vstopnega davka na dodano vrednost med začasnimi in dejanskimi odbitnimi deležem povečajo ali zmanjšajo nabavne vrednosti neopredmetenih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev in naložbenih nepremičnin, pridobljenih v letu, za katerega se izvaja popravek vstopnega davka na dodano vrednost.</p> <p>To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne pri sestavi letnega poročila za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2024 ali kasneje.</p>
55/2024 D: 5. 7. 2024	P O J A S N I L O 1 k SRS-ju 2 (2024) – emisijski kuponi	<p>Na podlagi 4. točke Uvoda v slovenske računovodske standarde 2024 (Uradni list RS, št. 129/23) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na seji 23. aprila 2024 sprejel</p> <p>P O J A S N I L O 1 k SRS-ju 2 (2024) – emisijski kuponi</p> <p>Emisijski kupon je potrdilo oziroma dovoljenje, ki predstavlja pravico do izpusta ogljikovega dioksida ali drugega toplogrednega plina. Organizacije na podlagi Zakona o varstvu okolja (ZVO-2 – Uradni list RS, št. 44/22 z dne 29. marca 2022) pridobijo določeno število kuponov, pri čemer vsak kupon dovoljuje izpust določene količine ogljikovega dioksida ali drugega toplogrednega plina. Tiste organizacije, ki ne porabijo celotne dodeljene količine emisijskih kuponov, lahko te prodajo.</p> <p>Organizacija vse emisijske kupone pripozna med neopredmeteni sredstvi na predlaganem kontu 005 – Druga neopredmetena sredstva (tudi emisijski kuponi). Tako pripoznana neopredmetena sredstva so neamortizirljiva sredstva.</p> <p>Pridobitev količine emisijskih kuponov od države</p> <p>Organizacija, ki ji država na podlagi ZVO-2 dodeli emisijske kupone, te pripozna med neopredmetenimi sredstvi na dan pridobitve v vrednosti po en evro za vsak emisijski kupon (predlagani konto 0050). Tako prejeti emisijski kuponi predstavljajo državno pomoč po SRS-ju 11.14 (predlagani konto 966 – Prejete državne podpore).</p> <p>Oblikovanje obveznosti do države na bilančni presečni dan</p> <p>Organizacija ima na bilančni presečni dan pravno obvezo, da preda emisijske kupone v količini, ustrezni količini emisij, ki jih je izpustila v tekočem obdobju. Za del, v katerem lahko to obvezo izpolni z izročitvijo od države brezplačno pridobljenih emisijskih kuponov, pripozna obveznost do države (predlagani konto 266 – Druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih institucij) v vrednosti po 1 evro za kupon in v enakem znesku stroške (predlagani konto 481). Istočasno organizacija ustrezno zmanjša odložene prihodke v zvezi z državnimi podporami (predlagani konto 966) ter pripozna druge poslovne prihodke (predlagani konto 768).</p> <p>Če število brezplačno pridobljenih emisijskih kuponov za poravnavo obveze ne zadošča, mora organizacija pripoznati še obveznost za manjkajoče emisijske kupone. Če organizacija manjkajoče emisijske kupone na bilančni presečni datum že ima, pripozna obveznost do države za njihovo izročitev v višini njihove nabavne vrednosti (zmanjšane za nabrane izgube zaradi oslabitve) po metodi drsečih tehtanih povprečnih cen.</p> <p>Če manjkajočih emisijskih kuponov na bilančni presečni dan še nima, organizacija obveznost pripozna kot pasivno časovno razmejitev (predlagani konto 290 – Vnaprej vračunani stroški oziroma odhodki) v višini najboljše ocene izdatkov, potrebnih za njihovo pridobitev. Praviloma je ta vrednost enaka pošteni vrednosti emisijskih kuponov na bilančni presečni dan, če pa je denimo organizacija sklenila nestandardizirano terminsko pogodbo za nakup manjkajočih emisijskih kuponov po fiksni ceni in s tem instrumentom ne trguje, obveznost za manjkajoče kupone ovrednoti po nestandardiziranem terminskem tečaju na bilančni presečni dan, saj ta predstavlja znesek, potreben za poravnavo obveznosti. V enakem znesku kot je oblikovala obveznost za manjkajoče emisijske kupone po tem odstavku, organizacija pripozna stroške (predlagani konto 481).</p>

Ne prezrite

Št. Uradnega lista Datum (D)	Predpis - vsebina	Veljavnost (V) Dan začetka uporabe (U) Povzetek, opombe, opozorila
		<p>Pridobitev manjkajočih emisijskih kuponov Organizacija emisijske kupone, ki jih kupi oziroma drugače pridobi zaradi izpolnitve obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po ZVO-2, pripozna med neopredmetenimi sredstvi (predlagani analitični konto 0051 – Kupljeni emisijski kuponi) po nabavni vrednosti. V enakem znesku pripozna obveznost do dobaviteljev.</p> <p>Če v položaju iz tretjega odstavka prejšnjega razdelka organizacija kupi manjkajoče emisijske kupone po ceni, ki je nižja ali višja od cene, upoštevane pri oblikovanju obveznosti na bilančni presečni dan, za razliko zmanjša oziroma poveča pripoznano obveznost in hkrati pripozna druge poslovne prihodke (predlagani konto 768) oziroma druge poslovne odhodke (predlagani konto 703 oziroma 714).</p> <p>Poraba Obveznost do države za predajo emisijskih kuponov po ZVO-2 organizacija poravnava z izračitvijo emisijskih kuponov. Obveznost najprej zmanjšuje z emisijskimi kuponi, ki jih je pridobila kot državno pomoč. Te zmanjšuje po vrednosti 1 evro za kupon. Če količina brezplačno pridobljenih emisijskih kuponov ne zadošča, organizacija obveznost zmanjšuje s kuponi, ki jih je dodatno kupila, pri čemer uporabi metodo drsečih tehtanih povprečnih cen.</p> <p>Prodaja Če organizacija proda emisijske kupone, katerih število presega obveznost do države za predajo emisijskih kuponov po ZVO-2, za dobiček iz prodanih emisijskih kuponov pripozna druge poslovne prihodke, za izgubo pa druge poslovne odhodke.</p> <p>Prevrednotenje Če je nadomestljiva vrednost kupljenih emisijskih kuponov na koncu poslovnega leta manjša od njihove knjigovodske vrednosti, mora organizacija knjigovodsko vrednost emisijskih kuponov v skladu s SRS 17 prevrednotiti zaradi oslabitve.</p> <p>Pridobitev zaradi namena trgovanja Če organizacija kupi emisijske kupone zaradi nadaljnje prodaje in ne zaradi izpolnitve obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po ZVO-2, jih pripozna med neopredmetenimi sredstvi (predlagani analitični konto 0051). Emisijski kuponi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, se med neopredmetenimi sredstvi izkazujejo zgolj formalno, po vsebini pa so naložbeno premoženje. Dobički ali izgube pri prodaji emisijskih kuponov po tej točki se pripoznajo med finančnimi prihodki ali med finančnimi odhodki. Emisijski kuponi, kupljeni za nadaljnjo prodajo, se vrednotijo po nabavni vrednosti.</p> <p>Razkrivanje V letnem računovodskem poročilu mora organizacija razkriti število pridobljenih emisijskih kuponov (posebej za pridobljene brezplačno od države in kupljene za izpolnitev obveznosti do države za predajo emisijskih kuponov po ZVO-2 ali kupljene za nadaljnjo prodajo), število odtujenih emisijskih kuponov (posebej za predane državi in prodane), število (stanje) emisijskih kuponov na dan poročanja ter vrednost, ki najbolje odraža pošteno vrednost emisijskih kupov na dan poročanja. Organizacija posebej razkrije znesek stroškov za emisijske kupone po ZVO-2, znesek drugih poslovnih odhodkov in znesek drugih poslovnih prihodkov od prodanih emisijskih kuponov ter znesek finančnih prihodkov in finančnih odhodkov iz trgovanja z emisijskimi kuponi v obračunskem obdobju.</p> <p>To pojasnilo začne veljati prvi dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne pri sestavitvi letnega poročila za poslovno leto, ki se začne 1. januarja 2024 ali kasneje.</p>
	Odločba Ustavnega sodišča	
55/2024 D: 5. 7. 2024	Odločba o delni razveljavitvi tretjega odstavka 71. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah ZDavP-2 (U-I-150/21-10)	<p>Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Vrhovnega sodišča, na seji 5. junija 2024 o l o č i l o:</p> <p>1. Zahteva za oceno ustavnosti prvega odstavka 71. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 63/16) se zavrže.</p> <p>2. Tretji odstavek 71. člena Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku se razveljavi, kolikor določa, da se od davčnih obveznosti, ugotovljenih v ponovnem postopku davčnega nadzora, ki so že bile plačane pred izdajo odločbe v ponovnem postopku, obračunajo obresti po 95. členu Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 36/19, 66/19 in 163/22), ki so višje od obresti, ki jih je bilo od istih davčnih obveznosti mogoče obračunati za čas od poteka roka za plačilo davka oziroma roka za vložitev davčne napovedi do plačila davka po pravilih, ki so veljala v navedenem obrestovalnem obdobju.</p> <p><i>Razlaga vsebine odločbe je predstavljena v prispevku Mihaela Pojbiča, mag. prava, v rubriki Domača sodna praksa v tej številki revije. To pot le opozorilo davčnim zavezancem in davčnim svetovalcem.</i></p>
	Kolektivne pogodbe	
52/2024 D: 21. 6. 2024	Aneks št. 4 h Kolektivni pogodbi dejavnosti trgovine Slovenije	<p>V: 22. 6. 2024</p> <p>Veljavnost KP se podaljša do 30. junija 2024.</p>
54/2024 D: 3. 7. 2024	Višina najnižjih osnovnih plač za posamezne tarifne razrede in višine povračil stroškov prevoza na delo in z dela, prehrane med delom ter službenih potovanj v Sloveniji (dnevnice) v dejavnosti trgovine Slovenije, od 1. 7. 2024 dalje	<p>V: 1. 7. 2024</p> <p>Najnižje osnovne plače po posameznih tarifnih skupinah za delo do 1. julija 2024 se povejšajo za 2 % odločbe.</p> <p>Spremenjeni so zneski najnižjih povračil stroškov v zvezi z delom.</p>

Ne prezrite

Pomembnejše izbrane novice, objavljene na spletni strani Ministrstva za finance, Finančne uprave Republike Slovenije, ZZZRS

Obdobje od 28. 6. 2024 do 21. 7. 2024

Št. Uradnega lista Datum (D)	Predpis - vsebina	Veljavnost (V) Dan začetka uporabe (U) Povzetek, opombe, opozorila
	Finančna uprava Republike Slovenije	
D: 18. 7. 2024	Rok za doplačilo dohodnine se izteče 31. julija 2024	<p>FURS obvešča davčne zavezanca, ki so prejeli informativne izračune dohodnine z datumom odpreme 31. maja 2024 in imajo doplačilo dohodnine, da se rok za plačilo izteče 31. julija 2024.</p> <p>Opozorilo: Sicer je rok doplačila natisnjen na plačilnem nalogu, ki je sestavni del informativnega izračuna dohodnine. Zavezanca lahko preko mobilne aplikacije eDavki izberejo različne plačilne metode (Flik, kartično poslovanje) ali pa si v eDavkih pripravijo plačilni nalog. Na platformi YouTube so v posebnem videu prikazani napotki za plačevanje obveznosti do Finančne uprave: https://www.youtube.com/shorts/jSbNKGcJKmg. Zavezanca, ki so zoper informativni izračun dohodnine vložili ugovor, glede katerega se je rok iztekel 1. julija 2024, jim zneska ni treba poravnati, saj ugovor zadrži izvršitev.</p> <p>Ob tem bi radi spomnili na pravico, da zavezanec odmerjeni davek lahko poravnava v več obrokih. Najenostavnejši in najhitrejši način je plačilo na tri obroke. V primeru vložitve obrazca za obročno plačilo davka ni treba predložiti nobenih dokazil o dohodkih, prihrankih in premoženju zavezanca in njegovih družinskih članov. Roka za vložitev obrazca ni. Priporočamo pa, da ga zavezanec vložiti čim hitreje. Najbolje bi bilo, da bi ga zavezanec vložil takoj, ko prejme plačilni nalog, ki ga ne more plačati v enkratnem znesku.</p>
D: 2. 7. 2024	Napoved za odmero dohodnine za leto 2023	<p>Rok za vložitev dohodninske napovedi je 31. julij 2024.</p> <p>FURS je davčnim zavezancem rezidentom na dom poslal informativni izračun dohodnine za leto 2023. Pri tem velja opozoriti, da je Finančna uprava sestavila in odpremila informativni izračun za vse zavezanca za dohodnino, ne glede na višino prejetega dohodka.</p> <p>Če pa zavezanec za vložitev napovedi za odmero dohodnine na dom ni prejel informativnega izračuna dohodnine, čeprav je imel v letu 2023 dohodke, ki so obdavčeni z dohodnino, mora dohodninsko napoved vložiti sam, in sicer najpozneje do 31. julija 2024, ne glede na višino prejetega dohodka.</p> <p>Tako velja posebej opozoriti, da morajo napoved dohodnine vložiti tudi rezidenti, ki so prejeli dohodke v tujini, ne glede na to, ali imajo že potrdilo pristojnega davčnega urada druge države.</p> <p>Opozorilo velja predvsem za rezidente, ki so zaposleni v tujini, in imajo status rezidenta v Sloveniji, pa prejemajo dohodke iz delovnega razmerja, so dnevni migranti ali prejemajo pokojnino iz tujine. Iz informativnih medijev je razbrati, da je FURS že pridobil podatke o prejetih dohodkih iz držav članic EU (Avstrija, Nemčija...)</p> <p>Pri tem velja opozoriti, da imajo v skladu z določbami ZDoh-2 možnost znižanja davčne osnove za povračilo stroškov za prevoz na delo in prehrano, ki jih uveljavijo na posebnem obrazcu, seveda v kolikor se dnevno ali tedensko vračajo iz dela domov v Slovenijo.</p> <p>Napoved se vložiti na finančnem uradu, v katerem je v času vložitve napovedi zavezanec vpisan v davčni register.</p> <p>Na vseh finančnih uradih in na spletni strani Finančne uprave je dostopen Obrazec napovedi za odmero dohodnine.</p> <p>Napoved je mogoče z varnim kvalificiranim digitalnim potrdilom ali brez digitalnega potrdila (registracija z uporabo davčne številke in gesla) poslati tudi v elektronski obliki prek portala eDavki ali preko mobilne aplikacije eDavki.</p>

Ne prezrite

Št. Uradnega lista Datum (D)	Predpis - vsebina	Veljavnost (V) Dan začetka uporabe (U) Povzetek, opombe, opozorila
D: 16. 7. 2024	E-račun za plačilo obveznih dajatev po novem tudi za bizBox in mBills	<p>FURS obvešča, da širi nabor poti, preko katerih lahko prejmete e-račun za plačilo dajatev.</p> <p>Plačilo obveznih dajatev z e-računom uporablja že več kot 7.300 davčnih zavezancev, ki prejmejo e-račun za plačilo obveznih dajatev v svojo spletno banko.</p> <p>Na podlagi izdanega e-računa se z enim plačilnim nalogom poravnava več obveznih dajatev, ki zapadejo v plačilo isti dan in se sicer plačujejo na različne račune in so prihodek različnih blagajn javnega financiranja.</p> <p>Z e-računom se lahko plačajo prispevki za socialno varnost, dohodnina od dohodka od dejavnosti in davek na dohodek pravih oseb.</p> <p>FURS pritrjuje, da bo E-račun, ki ga bo davčni zavezanec prejel, vseboval vse podatke potrebne za izvršitev plačila, zato mu podatkov ne bo več potrebno vnašati v plačilni nalog. Prav tako, pravi FURS, se zmanjša tveganje, da bi pozabil plačati davčne obveznosti.</p> <p>Pa vendar opozorilo; kaj če dogodi, da nastopi nepredvideno nezadostno stanje sredstev na transakcijskem računu?</p> <p>Ali FURS opozarja :</p> <p>Pomni</p> <p>Pogoj za pravilno obravnavo plačila izvršenega na podlagi e-računa je, da je plačilo obveznosti, ki se plačujejo z e-računom, izvršeno na račun in z referenco prejemnika, ki je določena na posameznem e-računu. Če plačilo ni izvedeno v skladu s posameznim izdanim e-računom za določen datum zapadlosti, posredujte vlogo za obravnavo pomot pri plačilu.</p> <p>Da ne bo pomote, malo počitniškega humorja, »Kdo opravlja računovodsko usklajevanja e-kartice na e-davkih? O tej problematiki, kdaj drugič.</p> <p>In še navodilo:</p> <p>Kako do e-računa za plačilo obveznih dajatev preko bizBox platforme ali mobilne aplikacije mBills?</p> <p>Zavezanec preko bizBox platforme ali mobilne aplikacije mBills odda prijavo na prejem e-računa izdajatelja.</p> <p>Podatki so naslednji:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Naziv izdajatelja: Ministrstvo za finance Finančna uprava Republike Slovenije • Naslov: Šmartinska cesta 055, 1000 Ljubljana • Davčna številka: 77695771 <p>V prijavi se kot Referenčno oznako izdajatelja e-računa vpiše davčna številka zavezanca, ki oddaja prijavo.</p> <p>Z oddano prijavo na prejem e-računa se šteje, da se zavezanec strinja s Splošnimi pogoji plačevanja obveznih dajatev z e-računom. Prijavo na prejem e-računa se lahko odda kadarkoli. Priporočamo pa, da jo oddate do konca meseca in prvi e-račun vam bo izdan že za plačilo obveznosti, ki zapadejo v naslednjem mesecu.</p> <p>Več informacij o plačevanju obveznih dajatev z e-računom je na voljo na spletni strani: https://www.fu.gov.si/poslovni_dogodki_podjetja/placam_z_e_racunom/.</p>
	Obvestilo Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje	
D: 16. 7. 2024	E-račun za plačilo obveznih dajatev po novem tudi za bizBox in mBills	<p>Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje je posredoval obvestilo o novem načinu oddaje zahtevkov delodajalca za povračilo nadomestil delovnim invalidom II. ktg. Gre za zaposlovanje in povračilo nadomestila invalidom, ki so dobili status invalida po ZPIZ-1.</p> <p>Posredovanje zahtevkov za povračilo obračunanih izplačanih nadomestil delovnim invalidom II. kategorije invalidnosti zaradi dela s skrajšanim delovnim časom med podjetjem in Zavodom za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije trenutno poteka po fizični ali elektronski pošti. Ob upoštevanju določb Splošne uredbe o varstvu podatkov GDPR (Regulation (EU) 2016/679, GDPR) želijo na ZPIZ zagotoviti višjo stopnjo varnosti pri varstvu osebnih podatkov zavarovancev, zato bo posredovanje zahtevkov za povračilo obračunanih izplačanih nadomestil delovnim invalidom II. kategorije invalidnosti zaradi dela s skrajšanim delovnim časom od 1. 8. 2024 dalje potekalo preko varnega elektronskega predala na portalu BiZPIZ.</p> <p>Od 1. 8. 2024 dalje bo torej oddaja zahtevkov možna zgolj preko portala BiZPIZ. Zahtevki, prejeti po fizični ali elektronski pošti pred 1. 8. 2024, bodo upoštevani in nakazani.</p> <p>Navodila za delodajalce so podrobneje opisana in dostopna na spletni strani: https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.ozs.si</p> <p>Podrobnejša navodila za registracijo v sistem BiZPIZ najdete na spletni strani www.zpiz.si (Domov – Digitalne storitve ZPIZ – Moj BiZPIZ) oziroma na povezavi: https://www.zpiz.si/cms/cms/content2019/vstop-bizpiz#x1</p>

Novice ZDSS - napovednik dogodkov

MESEČNO IZOBRAŽEVANJE ZDSS



sreda, 11. 9. 2024, od 13.30 do 15.30
Preko spleta - MS Teams



RAČUNOVODENJE ZALOG

Ida Kavčič, univ. dipl. ekon., spec. posl. ekon.,
davčna svetovalka z licenco ZDSS,
IK Svetovanje d.o.o.

BREZPLAČNO
za člane ZDSS
in 1x naročniki DFP
ostali udeleženci:
122 €*
DDV vključen.



INFORMACIJE IN PRIJAVE: www.zdss.si/interna-izobrazevanja-zdss

Mesečno izobraževanje ZDSS

Jesenski čas je primeren za osvajanje novih znanj.

KDAJ? Sreda, 11. 9. 2024, od 13.30 do 15.30 ure

KJE? MS Teams

NASLOV: Računovodenje zalog

PREDAVATELJICA:

**IDA KAVČIČ, univ. dipl. ekon., spec. posl. ekon.,
davčna svetovalka z licenco ZDSS,
IK svetovanje, d. o. o.**

Vsebina:

- Pravna podlaga vrednotenja zalog
- Spremembe vrednotenja zalog po SRS 2024
- Razvrščanje zalog
- Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog
- Začetno računovodsko merjenje zalog
- Prevrednotenje zalog
- Razkrivanje zalog
- Praktični primeri in učinki vrednotenja zalog v računovodskih in davčnih poročilih

Prijava na spletni strani:

www.zdss.si/interno-izobrazevanje-9-2024/

Cena:

- Za člane ZDSS: brezplačno
- Ostali udeleženci: 122 EUR (DDV vključen)
- Ugodnost za naročnike DFP: 1x brezplačna udeležba v letu 2024

Kotizacijo nakažete pred dogodkom na račun ZDSS,
Dunajska cesta 167, Ljubljana,
TRR: SI56 0310-0100-2185-864, SKB d. d.,
sklic: 00-09-24

Račun prejmete po izvedenem seminarju.

Matej Drenik, vodja izobraževanja pri ZDSS

Novice ZDSS - napovednik dogodkov

DAVČNA ŠOLA ZDSS
za certifikat "Davčni svetovalec
Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije"

Začnemo oktobra 2024
Preko spleta | 6 predmetov
**Možna prijava tudi na posamezni predmet.*

v sodelovanju z
VŠR
Visoka šola za
računovodstvo in finance

INFO in PRIJAVA: www.zdss.si/certificiran-program-davcna-sola

Postanite certificiran davčni svetovalec ZDSS

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije je v sodelovanju z izkušenimi davčnimi strokovnjaki oblikovala celovit program, ki temelji na dolgoletnih izkušnjah in praktičnih izzivih davčnega svetovanja.

Organizacijo certificiranega programa, vključno s prijavi in izvedbo, smo že lani zaupali ugledni instituciji – Visoki šoli za računovodstvo in finance (VŠR).

Na Davčni šoli ZDSS boste pridobili poglobljeno znanje iz vseh ključnih področij davčnega svetovanja. Program vključuje tako teoretične kot praktične vidike davčnega prava s posebnim poudarkom na pravicah in obveznostih plačnikov davkov.

Udeležbo na Davčni šoli priporočamo vsem, ki želite pridobiti strokovno znanje in praktične izkušnje za davčno svetovanje in strokovni razvoj, da boste učinkoviti pri svetovanju strankam in pri delu v računovodstvu.

Prijave so že odprte!

Davčna šola 2024 se prične 1. oktobra 2024. Pridružite se in postanite certificiran davčni svetovalec z nazivom »Davčni svetovalec Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije«.

Več informacij in prijava:

www.zdss.si/certificiran-program-davcna-sola/

Novice ZDSS

Vaše mnenje o reviji Davčno-finančna praksa

Dragi naši zvesti bralci in naročniki,

vedno si prizadevamo izboljšati kakovost naših vsebin in vam zagotoviti najboljše možne informacije iz sveta davkov, računovodstva, financ in prava.

Da bi še naprej izpolnjevali vaša pričakovanja, **vas vljudno vabimo, da sodelujete v kratki anketi o zadovoljstvu z našo revijo.**

Vaše mnenje je za nas izjemno dragoceno, saj nam bo pomagalo razumeti, kaj delamo dobro in kje bi se lahko še izboljšali.

Anketa vam bo vzela manj kot minuto vašega časa, vendar bo njen prispevek k izboljšanju naše revije neprecenljiv. Vsi odgovori bodo obravnavani zaupno in uporabljeni

izključno za namen izboljšanja vsebin revije Davčno-finančna praksa ter v primeru vaše privolitve tudi za širjenje prepoznavnosti med stroko, bodisi z objavo vašega logotipa ali mnenja.

Vaše zaupanje in podpora nam veliko pomenita, zato iskrena hvala za vašo pomoč in sodelovanje. Skupaj lahko podpremo stroko in naredimo našo revijo še boljšo!

Hvala, da ste. Brez vas tudi nas ne bi bilo.

Lepo vas pozdravljamo.

Uredništvo revije Davčno-finančna praksa

Povezava do ankete

www.zdss.si/dfp/vase-mnenje



Pomembno obvestilo za poslovne partnerje Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije

Spoštovane poslovne partnerje obveščamo, da se predvidoma 22. avgusta 2024 združujeta banki SKB d. d. in Nova KBM d. d. v preimenovano OTP banko d. d.. Zaradi tega se bo predvidoma s 1. septembrom 2024 spremenila obstoječa številka poslovnega računa ZDSS. Zaradi pravnega nasledstva sklepanje novih pogodb ne bo potrebno.

Obstoječa številka SKB poslovnega računa ZDSS: SI56 0310 0100 2185 864.

Nova številka OTP poslovnega računa ZDSS je: SI56 0400 0027 7642 847.

Hvala za vaše razumevanje in dosedanje izkazano zaupanje.

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije

O avtorjih prispevkov:

prof. dr. Janja Hojnik, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru

dr. Jožko Peterlin, preizkušeni poslovni finančnik, Smartfin d. o. o.

Dean Košar, LL.M., davčni svetovalec ZDSS, vodja davkov družbe Lek d. d.

Mihael Pojbič, mag. prava, odvetnik, Odvetniška pisarna Jadek & Pensa d. o. o.

doc. dr. Darja Gregorčič Bernik, docentka na Visoki šoli za računovodstvo in finance,
dr. znanosti s področja varstvoslovja, davčna svetovalka ZDSS

mag. Dejan Petkovič, višji predavatelj na Visoki šoli za računovodstvo in finance, davčni svetovalec ZDSS,
Abeceda Svetovanje d. o. o.

Hana Kosi, mag. prava, davčna in pravna svetovalka, Abeceda Svetovanje d. o. o.

Rebeka Biček, Sonja Pajenk, davčni svetovalki A Tax International d. o. o.

Natalija Kunstek, davčna svetovalka, Kunstek Consulting, d. o. o.

Maja Dolinar Dubokovič, davčna svetovalka, Movens d. o. o.

Gabriela Firšt, mag. prava, pravna in davčna svetovalka, iConsult, svetovalne rešitve, d. o. o.

Nataša Klančnik, mag. prava, finančni kontrolor svetovalec specialist, Finančna uprava Republike Slovenije

Katja Pogač, davčna svetovalka ZDSS, pooblaščen revizorka, direktorica Grant Thornton Consulting d. o. o.

Simona Štravs, davčna svetovalka in častna članica ZDSS, DR-C storitve, Jesenice d. o. o.

Izdajatelj: Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije (ZDSS) • Glavna in odgovorna urednica: doc. dr. Darja Gregorčič Bernik • Odgovorni uredniki: Dean Košar, LL. M., davčni svetovalec ZDSS (za področje: Novosti EU institucij); Mihael Pojbič, davčni in pravni svetovalec (Domača sodna praksa); dr. Janja Hojnik (Sodna praksa EU); Simona Štravs, častna članica ZDSS (Ne prezrite); Člani za področje sodne prakse EU in davčni postopek: dr. Jernej Podlipnik, ddr. Marian Wakounig, prof. dr. Bojan Škof, odvetnik Oliver Kljajič, odvetnik Valentin Bajuk, odvetnica Tamara Kek, odvetnik Gregor Verbajs, Mag. Boštjan Petauer • Člani za SRS in IFRS ter DDPO: Ida Kavčič, Silva Koritnik Rakela, Simona Novak, Dean Košar, doc. dr. Branko Mayr • Člani za področje dohodnine: mag. Dejan Petkovič, Simona Štravs, Biserka Šubelj • Člani za področje DDV: dr. Marian Wakounig, mag. Tanja Urbanija, mag. Suzana Tokić, mag. Boštjan Petauer • Član za finance: dr. Jožko Peterlin • Član za področje zavarovalništva: Metka Sedej, FCCA • Jezikovni pregled: Milena Dimec, slavistka, univ. dipl. ped. • Naslov uredništva: Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije, Dunajska cesta 167, 1000 Ljubljana, tel.: 01 8280 170, e-pošta: dfp@davki.org, spletna stran: www.zdss.si/davcno-financna-praksa-dfp • Izhaja zadnji teden v mesecu. • Letna naročnina za člane ZDSS in študente 100,80 EUR z vklj. 5 % DDV, za člane drugih zbrnic 210 EUR z vklj. 5 % DDV, za druge 252 EUR z vklj. 5 % DDV. Mnenje avtorjev ne odraža nujno stališča ZDSS in mnenje delodajalca. Izdajatelj tako ne odgovarja za udejanjanje v reviji predstavljenih idej. ISSN: 2820-4611.