

Vlada Republike Slovenije

in

Ministrstvo za finance  
Zupančičeva ulica 3  
1000 Ljubljana

Datum: 27. 6. 2024

## **ZADEVA: Odprto pismo glede predlaganih sprememb davčnih predpisov**

Spoštovani,

Z dnem, 3. 6. 2024 so bili v javno obravnavno podani predlogi sprememb davčnih predpisov. Spodaj podpisani člani upravnega odbora Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije (v nadaljevanju: ZDSS), kot zastopniki interesov svojih članov, s tem dopisom opozarjamo na neustrezen postopek sprejemanja sprememb davčnih predpisov, predvsem zato, ker se s predlogi sprememb ne zasleduje spodbujanja obstoječih in novih gospodarskih aktivnosti ter investicij.

V ZDSS menimo, da je davčne spremembe potrebno pripraviti načrtovano, s predhodno narejeno poglobljeno analizo gospodarske situacije v Sloveniji in na širšem evropskem trgu, s ciljem oblikovanja ukrepov za ustvarjanje spodbudnega okolja za strokovne kadre, ki so potrebni za ključne (razvojne) gospodarske panoge v Republiki Sloveniji, na eni strani in za zagotavljanje vzdržnosti javnih financ, na drugi strani.

Predlagane spremembe pa dejansko zelo selektivno naslavlajo zahteve in pričakovanja gospodarstva in davčnih zavezancev.

Zato ZDSS v nadaljevanju opozarja na dve načeli, ki bi morali biti vodilo vsake vlade pri pripravi predlogov davčnih sprememb:

- a) Predlogi za spremembo in dopolnitev davčnih sprememb morajo temeljiti na predhodno izdelani analizi obstoječega stanja, upoštevajoč razvojno strategijo vodilnih gospodarskih panog v državi in analizo ureditve posameznega instituta v primerljivih davčnih (pravnih sistemih). Davčne spremembe se morajo sprejemati po rednem zakonodajnem postopku.**

Ni nobenega razloga, da zaradi zasledovanja političnih obljub hitimo s spremembami davčne zakonodaje. Treba se je zavedati, da sleherna sprememba na področju davkov vpliva na predvidljivost poslovnega in davčnega okolja ter drugih sfer družbe (sociala, kultura, šolstvo, zdravstvo, ipd.). Postopek uvajanja davčnih sprememb mora biti dovolj dolg, da davčnim zavezancem omogoči dovolj časa za prilagoditev.

**b) Spremembe davčne zakonodaje ne smejo posegati v pridobljene pravice in (po)slabšati pravnega položaja zavezancev**

Več pozornosti bi bilo potrebno nameniti prehodnim določbam v zakonu, ki bi davčnim zavezancem zagotovile, da se jim pridobljene pravice ne odvzamejo ali celo ukinejo.

Ni sporno, da politika lahko posega v davčni sistem, vendar mora pri tem upoštevati, da je zavezancem treba zagotoviti ustrezno raven pravne varnosti in predvidljivosti davčnega sistema.

Davčni zavezanci na podlagi svojih predvidevanj in pričakovanj sprejemajo poslovne odločitve. Če se sistem kasneje spremeni in se jim koristi, ki so jih upravičeno pričakovali odvzamejo, mora za to obstajati pomemben javni interes, ki ga je treba ustrezno podkrepiti in obrazložiti.

Nesprejemljivo je tudi vsakršno vnaprejšnje zbiranje podatkov (t.i. zbiranje podatkov na zalogo kot je primeroma obvezno posredovanje DDV evidenc po predlogu sprememb ZDDV-1), ki pretirano posega v pravico do zasebnosti in lastnine. Opozarjamo tudi na nedopustno podaljševanje zastaralnega roka, brez upravičenih razlogov.

V ZDSS smo pripravljeni za odprt strokovni dialog, saj je široka podpora gospodarstva, nujna za uspešno sprejetje in učinkovito izvajanje zakonov. Zato predlagamo, da podrobno preučite pripombe, ki jih podajamo v nadaljevanju.

Vsekakor pa pričakujemo, da bodo spremembe zakonodaje šle v smeri, da se izboljša kakovost storitev izvršilne veje oblasti in s tem udejanjanj načela enakosti pred zakonom in posledično uravnoteženje med obveznostmi in pravicami strank v razmerju z finančno upravo.

S spoštovanjem,

Dušan Jeraj,   
podpredsednik Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije

in člani upravnega odbora Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije:

doc. dr. Darja Gregorčič Bernik

mag. Suzana Tokić

Matej Drenik

mag. Dejan Petkovič

Neda Mohorčič, uni. dipl. prav.

## **PRIPOMBE ZBORNICE DAVČNIH SVETOVALCEV SLOVENIJE NA SPREMEMBE IN DOPOLNITVE PREDLOGOV PRVEGA PAKETA SPREMEMB DAVČNE ZAKONODAJE**

Ministrstvo za finance je z dnem, 3. 6. 2024 na spletni strani eUprave objavilo paket sprememb davčne zakonodaje, med katerimi so bili predlogi:

- **Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2, EVA 2024-1611-0039)**
- **Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, EVA 2024-1611-0041)**
- **Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini (ZDoh-2, EVA 2024-1611-0040)**
- **Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1, EVA 2024-1611-0042)**
- **Zakona o dopolnitvah Zakona o davčnem potrjevanju računov (ZDavPR-2, EVA 2024-1611-0045)**

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije (ZDSS) na podlagi razprave s člani podaja mnenje in pripombe k posameznim določilom predmetnega predloga, kakor je zapisano v nadaljevanju.

### **Pripombe ZDSS na predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku z dne, 3. 6. 2024 (EVA 2024-1611-0039)**

#### **1. Glede kategorije plačnika davka**

Na podlagi obrazložitve predlagatelja bo točka 1.a prvega odstavka 58. člena ZDavP-2 zavezala delodajalca, tako v prvi kakor v drugi situaciji, da obračuna dohodnino (in ne več delavec sam). Predlagatelj poudarja, da je delodajalec tisti, skladno z 209. členom Zakona o delovnih razmerjih (ZDR-1), ki je delavcu dolžan plačati plačo tudi v primerih, kadar napoti delavca na delo v tujino.

Ampak predlagana določba ne bo zaobjela zgolj te situacije, temveč bo delavčevega delodajalca (tj. delodajalca po ZDR-1) zavezala k obračunu dohodnine v vseh situacijah, kadar bo delavec (slovenski davčni rezident) prejel kakršenkoli dohodek iz zaposlitve – pod pogojem, da dohodnine ni odtegnil plačnik davka po 1. točki prvega odstavka 58. člena ZDavP-2.

Obravnavani predlog je smiseln, saj razrešuje eno pomembnih dilem, s katerimi se srečujejo delavci, zaposleni v mednarodnih skupinah. A vendar se zdi, da gre ZDavP-2 dlje od takšnih situacij in zgoraj navedenih primerov. Dileme bodo nastale predvsem v situacijah, kadar bo tuja oseba (slovenski nerezident), ki z delavčevim delodajalcem ni povezana, izplačala delavcu dohodek iz zaposlitve. Glede na predlog, bo delavčev (slovenski) delodajalec dolžan obračunati dohodnino. Delavčev delodajalec bo tako moral vedeti natančne podatke o viru, vrsti in višini dohodka, da bo lahko pravilno obračunal dohodek iz zaposlitve. To je problematično, saj bi se s tem lahko poseglo v delavčevo pravico do zasebnosti (v smislu 6. člena ZDR-1) in možnosti, da pridobiva druge dohodke brez vednosti delodajalca.

Glede na navedeno se zdi smiselno, dopolniti predlog 1. a točke prvega odstavka 58. člena ZDavP-2, tako da zaobjema zgolj tiste situacije, kadar sta delavčev delodajalec in tuja oseba (tj. davčni nerezident in nerezident brez poslovne enote), ki izplačuje dohodke, povezana oz. da je bilo pridobivanje dohodkov s strani tuje osebe omogočeno s strani slovenskega delodajalca (npr. »posoda« delovne sile).

## 2. Glede obveznega postopanje zavezancev po elektronski poti

Skladno s prvim odstavkom 72. člena ZDavP-2 se davčni postopek začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke. Na podlagi 10. člena ZDavP-2O bo dodan nov četrti odstavek, ki se bo glasil:

»Stranke predložijo obračun davka, vložijo davčno napoved, zahtevo in druge vloge v elektronski obliki prek informacijskega sistema finančne uprave.«

Iz predlaganega določila izhaja, da bodo vse stranke davčnega postopka dolžne vlagati vse vloge preko informacijskega sistema finančne uprave. V zvezi z določenimi vlogami sicer velja prehodno obdobje (tj. do 2028 oz. 2030).

Navedeno določbo, še posebej kar se tiče dolžnosti vlaganja vlog s strani strank, ki so fizične osebe, ocenjujemo za zelo problematično. Primarno ni popolnoma jasno, če se predlagani četrti odstavek nanaša na vse vloge (vključno z vlogami med davčnim inšpekcijskim postopkom, npr.: pripombe na zapisnik, pritožbe ipd.) ali samo na tiste, s katerimi se prične davčni postopek (iz uvoda k ZDavP-2 je sicer razvidno, da se nanaša na vse vloge). A bistvena je dilema, da se bo s predmetnim določilom lahko posameznim strankam omejil dostop do davčnega organa v smislu 7. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP) in ogrozil pravico do izjave v smislu 9. člena ZUP.

Iz predloga ni v ničemer jasno, zakaj je takšen ukrep potreben in kako zakonodajalec namerava razrešiti primere ko:

- stranke nimajo dostopa do potrebnih sredstev za elektronsko oddajo vlog (to vključuje računalnik ali drugo napravo; nameščeno programsko opremo, ki omogoča pripravo vloge; dostop do interneta; kvalificirano potrdilo);
- se pripeti kakršnakoli napaka na informacijskem sistemu finančne uprave (v praksi se tako neredko zgodi, da stranka pri oddaji (npr.) lastnega dokumenta ne more oddati tudi drugih dokumentov).

Navedene dileme bodo še toliko bolj problematične, ko bodo stranke imele kratek prekluzivni rok za oddajo vloge, pa tega zaradi napake ali manjka katerekoli izmed zgoraj navedenih sredstev oz. sistema ne bodo mogle storiti. Seveda ZUP omogoča vrnitev v prejšnje stanje zaradi zamude roka, a vendar dopustitev (nepravočasne) vloge ni avtomatična in je predmet presoje. Posledično si ni težko predstavljati situacije, ko stranka ne bo zmoгла uresničiti svojih

postopkovnih pravic zaradi tega, ker se jim je pokvaril računalnik, modem, ali da je potekla licenca za programsko opremo, potrebno bodisi za pripravo vloge bodisi za delovanje računalnika, ali pa da je zatajil informacijski sistem finančne uprave.

Smiselno je, da se strankam omogoči tudi takšna oblika komuniciranja z davčnim organom, ni pa jasno, čemu se onemogoča vlaganje vlog v fizični obliki po pošti. Navedeno je toliko pomembnejše, saj je namen davčnega postopka, da imajo stranke čim lažjo možnost jasnega komuniciranja z davčnim organom, z namenom uveljavljanja svojih pravic in izpolnjevanja svojih dolžnosti.

Glede na vse zgoraj navedeno se zdi smiselno, da se strankam še vedno omogoči vlaganje vlog, kot to velja glede na splošna določila ZUP, obenem pa da se omogoči elektronsko vlaganje kot alternativna opcija.

### **3. Glede implementacije odločbe Ustavnega sodišča Republike Slovenije št. U-I-492/20-22**

Z 11. členom ZDavP-2O bo (s 74. a členom ZDavP-2) implementirana tudi odločba Ustavnega sodišča Republike Slovenije (USRS) št. U-I-492/20-22 z dne 5. 10. 2023. Predlog sledi odločbi USRS, a pri tem je dodan še sledeči, peti odstavek:

*»Za davčno obveznost, ugotovljeno na podlagi tretjega ali četrtega odstavka 74. člena tega zakona, zavezanec za davek ne more predložiti davčnega obračuna na podlagi 140.a člena tega zakona.«*

Zgolj za namene jasnosti, tretji odstavek 74. člena ZDavP-2 določa, da navidezni posli ne vplivajo na obdavčenje, medtem ko četrti odstavek istega člena določa, da se z izogibanjem oz. davčno zlorabo ni mogoče izogniti obdavčenju.

Treba je izpostaviti, da predlagani peti odstavek 74. a člena ZDavP-2 nima nobene veze z odločbo št. U-I-492/20-22 in s tem s preostalo vsebino 74. a člena ZDavP-2, temveč je v celoti vezan na 74. člen ZDavP-2. Že iz normativnih razlogov bi bilo primernejše, da se predmetni odstavek doda 74. in ne 74. a členu ZDavP-2.

Predlagatelj argumentira, da je navedeno potrebno, saj ni primerno, da se zavezancem omogoči ti. specialna samoprijava po 140. a členu ZDavP-2 v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora (in se zavezanca oprosti odgovornosti za prekršek ter omogoči nižje zamudne obresti) za prikrite posle oz. davčno izogibanje. Pri tem izrecno poudarja, da je namen 140. a člena ZDavP-2 v tem, da se specialna samoprijava možna zgolj v primeru, če zavezanec ni pravilno izpolnil davčne obveznosti s predlaganjem davčnega obračuna.

Menimo, da navedena argumentacija ne vzdrži presoje. Prvič, nič iz 140. a člena ZDavP-2 ne izhaja, da je ta namenjen zgolj popravku napak – tj. nenamernim neskladjem pri izpolnjevanju davčnega obračuna. Primaren namen 140. a člena ZDavP-2 je v tem, da se po tem, ko je davčni organ z zapisnikom ugotovil določeno dejansko stanje, ki narekuje popravek obračunov, olajša nadaljnji postopek – tako za davčnega zavezanca kakor za davčni organ. Namreč, če bo davčni

zavezanec vložil pravilen obračun, bo davčni organ lahko zaustavil postopek in s tem zaključi svoje delo. Drugič, vprašanje obstoja prikritega pravnega posla oz. davčnega izogibanja in zlorabe je eno zahtevnejših davčnopравниh vprašanj. Redko bo med davčnim zavezancem in davčnim organom obstajal konsenz. Davčni zavezanec se bo posledično odločil za specialno samoprijavo samo v situacijah, ko je prikrivanje pravnih poslov oz. davčno izogibanje in zloraba očitna, ali ko davčni zavezanec ne želi nadaljevati postopka – bodisi zaradi stroškov bodisi zaradi nelagodnosti obstoja davčnega inšpekcijskega nadzora. Tretjič, davčni zavezanci bodo prisiljeni v veliko bolj zadržano držo (seveda znotraj pravic in dolžnosti po 138. in 139. členu ZDavP-2) v okviru davčnih inšpekcijskih nadzorov v izogib očitku, da je šlo za situacije prikrivanja, izogibanja in zlorabe z namenom, da bodo še vedno ohranili možnost specialne samoprijave.

#### 4. Glede zadržanja zastaranja za čas postopka skupnega dogovarjanja

Postopek skupnega dogovarjanja je ena pomembnejših postopkovnih pridobitev in rešitev za odpravo dvojne obdavčitve, ki nastane kot posledica davčnega inšpekcijskega nadzora (večinoma v primerih transference cen). V teoriji je namen, da so postopki skupnega dogovarjanja (med pristojnimi državami, na katere se dvojna obdavčitev nanaša) hitri in učinkoviti. Kadar je postopek skupnega dogovora predlagan s strani slovenskega davčnega rezidenta, kot posledica davčnega inšpekcijskega nadzora, bo za slovenski davčni organ »najboljši rezultat« postopka skupnega dogovarjanja, da se obveznost slovenskega davčnega rezidenta (ugotovljena na podlagi odločbe) ne zmanjša. Davčni zavezanec je posledično tisti, ki ima glavni interes, da se postopek skupnega dogovora čimbolj hiter in učinkovit. A zdi se, da se s predlogom dopolnitve 126. člena ZDavP-2 posega v to učinkovitost:

*»Zastaranje pravice do odmere davka se zadrži za čas postopka skupnega dogovarjanja. Čas, ki je pretekel pred zadržanjem, se všeteje v zastaralni rok, ki ga določa ta zakon.«*

V okviru skupnega dogovarjanja se davčna organa (vsaj) dveh držav medsebojno (brez aktivne vključitve davčnega zavezanca potem, ko poda predlog za pričetek postopka) dogovarjata glede porazdelitve davčnih učinkov, določenega davčno relevantnega dogodka. Da se navedeno opravi učinkovito, morata biti organa obeh držav k temu tudi priganjana. Pri tem je treba poudariti, da učinkovitost postopka skupnega dogovarjanja zaseda osrednje mesto v Direktivi Sveta (EU) 2017/1852 z dne 10. 10. 2017 o mehanizmih reševanja davčnih sporov v EU (Davčna Arbitražna Direktiva).

To, da se s predlogom omogoča zadržanje zastaranja, odvzame kakršnokoli nujno slovenskemu davčnemu organu, da si prizadeva k izvedbi in zaključku postopka skupnega dogovora, v ničemer ne sovpada niti z namenom postopka skupnega dogovora, še toliko manj pa z namenom Davčne Arbitražne Direktive. Argument predlagatelja, da se s tem zasleduje javno korist in enakopravnejšo obravnavo zavezancev prav tako ne prepriča. Javni interes je dosežen takrat, ko upravni organi v celoti opravljajo svojo obveznost in jim je preprečeno neupravičeno odlašanje – tega pa v davčnih zadevah ni mogoče storiti zgolj z instruktivnimi roki, temveč roki, ki imajo za upravne organe resne posledice. Če pa je dejanska skrb predlagatelja, da se zagotovi enakopravna obravnava v smislu sedmega odstavka 126. člena ZDavP-2, je lahko to

storjeno z ustrezno dopolnitvijo sedmega odstavka (v smislu »V tem primeru se čas sodnih postopkov in postopkov skupnega dogovarjanja ne šteje v čas zastaralnega roka«).

## **Pripombe ZDSS na predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, z dne, 3. 6. 2024 (EVA 2024-1611-0041)**

### **1. Glede pravila o omejevanju priznavanja obresti**

Tako imenovano pravilo tanke kapitalizacije iz 32. člena ZDDPO-2 je v slovenskem zakonodajnem okviru prisotno že več kot 20 let. Navedeno pravilo za davčne namene omeji obresti od presežka posojil. Pravilo se uporablja le za transakcije med domačimi in čezmejno povezanimi osebami. Iz uporabe navedenega pravila so izvzeti določeni zavezanci, ki jim finančne transakcije predstavljajo osnovni posel (banke, zavarovalnice). Obresti od posojil se za davčne namene štejejo kot nepriznane, če je zavezanec presegel razmerje med kapitalom in dolgom v višini 1:4.

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

### **2. Glede prenosa davčnih izgub**

Skladno z argumentacijo zakonodajalca, naj bi se z namenom večje predvidljivosti javnofinančnih prihodkov uvajala omejitev možnosti uveljavljanja prenesenih davčnih izgub le v naslednjih petih davčnih obdobjih (oziroma za prehodno obdobje sedem davčnih obdobji). Skladno s trenutno veljavno zakonodajo, prenos davčne izgube ni časovno omejen, velja pa omejitev na znesek koriščenja prenesene davčne izgube na 50 % davčne osnove). Predmetnega predloga ne gre pozdraviti. Ni razloga za predmetno spremembo. Argument predvidljivosti javnofinančnih prihodkov ni ustrezen. Predmetni predlog namreč brez ustreznega razloga poslabšuje položaj davčnega zavezanca in v primeru izkazanih izgub ne omogoča več prenosov le-teh neomejeno, kar zavezanca postavlja v neenak položaj pred poslovnim učinkom in davčno obremenitvijo. Takšen predlog namreč od zavezanca zahteva pokrivanje izgub za nazaj – tudi več kot pet let, če izgube ostajajo nepokrite, zavezanec pa je dolžan kljub temu plačati davek.

### 3. Glede črtanja posebna ureditve za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov

Skladno z argumentacijo zakonodajalca v okviru predloga sprememb ZDDPO-2 (črtanje predmetne ureditve v okviru ZDDPO-2) naj bi posebna opsijska ureditev za ugotavljanje davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov v praksi pomenila odstop od načela obdavčevanja po ekonomski moči in je nesorazmerno ugodnejša za zavezance v storitvenih dejavnostih, spodbuja pojav nezakonitih praks na trgu dela, prikrivanje prihodkov ter prelivanje prihodkov od zavezancev, ki davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih odhodkov, k zavezancem v sistemu normiranih odhodkov. Nadalje zakonodajalec pojasnjuje, da sistem za pravne osebe ne predstavlja administrativne poenostavitve, saj morajo ne glede na izbrani sistem obdavčitve še vedno voditi poslovne knjige in sestavljati ter predlagati letna poročila v skladu z ZGD-1, temveč gre le za ureditev, ki omogoča davčno optimiziranje.

Predmetni razlogi so pavšalni. Vsi razen argumenta v zvezi z administrativno obremenitvijo pa tudi neresnični. Namreč če držijo, je absolutno nekorektno, da tako imenovani »sistem normiranstva« obstaja v okviru ZDoh-2, v okviru ZDDPO-2 pa bi ga črtali. Sprašujem se, zakaj se diskriminira gospodarsko družbo, ki ustvarja primerljive dohodke kot samostojni podjetnik samo zato, ker je pravno-organizacijska oblika drugačna. Slednje je v nasprotju s pravico do enake obravnave zavezanca pred zakonom iz 14. člena ZDDPO-2.

## Pripombe ZDSS na Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini, z dne, 3. 6. 2024 (EVA 2024-1611-0040)

### 1. Glede prenosa davčnih izgub

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

Uvaja se časovno omejevanje davčnih izgub na 5 let in predvideno 7-letno prehodno obdobje za neizkoriščene davčne izgube, nastale pred 1. 1. 2025. Tako omejevanje pomeni korak nazaj, saj več kot polovica evropskih držav ne pozna omejitev. Navedeno postavlja v nekonkurenčni položaj predvsem samostojne podjetnike, katerih poslovanje je vezano na okoliščine tretjih. Pokrivanje izgube je že sedaj dovolj omejeno z višino 50 % izgube.

### 2. Glede spodbujanja lastništva delavcev

Zadržani smo do predlogov spremenjene obdavčitve delnic ali deležev, z izjemo odprave obrutenja (16. člen ZDoh-2), ki znižuje nesorazmerno obdavčitev zaposlenih.



MF je v uvodu navedel in dodatno opozoril, da udeležbo delavcev pri dobičku podjetja ureja Zakon o udeležbi delavcev pri dobičku (ZUDDob; Uradni list RS, št. 25/08). Veljavni ZUDDob določa davčne olajšave in olajšave pri prispevkih za socialno varnost tako na ravni družbe kot na ravni posameznika. Zakon določa denarno in delniško shemo. V tem okviru je bilo ocenjeno, da veljavna davčna obravnava dohodka iz zaposlitve, ki ga delojemalec doseže z izvršitvijo pravice oziroma opcije do nakupa oziroma pridobitve delnic ali deležev gospodarskih družb, ni ustrezna, in sicer še zlasti v primeru inovativnih zagonskih podjetij, kar je tudi res, na kar že dolgo opozarjamo tudi v praksi. V to shemo je vključenih, kot imamo podatke, samo 32 gospodarskih družb. Davčni strokovnjaki smo opozarjali, da je tudi ZUDDob administrativno zahteven.

Določila, zapisana v predlaganem 45. b členu, ki jih sicer opredeljujemo kot korak v pravo smer, pa tudi v obrazložitvi člena niso jasna. Uvajajo se novi registri. Iz tega je mogoče zaključiti, da takšno določilo dodatno povzroča razliko med gospodarskimi subjekti, saj je predlog naslovljen zgolj na inovativna zagonska podjetja. Izvzeti so samostojni podjetniki posamezniki, ki imajo status gospodarskega subjekta po ZGD-1. Hkrati menim, da mikro, mala družinska podjetja že zaradi družinske tradicije ne bodo ustanavljala inovativnih podjetij in v tem pogledu niso enakopravno obravnavana.

### 3. Glede olajšave za vlaganja v digitalni in zeleni prehod

MF navaja, da je iz podatkov davčnih obračunov akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti razvidno, da je v letu 2022 navedeno olajšavo uveljavljalo 59 zavezancev v skupnem znesku manj kot 0,5 mio EUR. Najvišja olajšava, ki bi jo zavezanec lahko uveljavil, a je zaradi omejitev pri zniževanju davčne osnove ni mogel v celoti, je znašala slabih 23.000 EUR, izkoriščene je bilo za dobrih 10.000 EUR, kar pomeni, da je dobrih 12.000 EUR (54 % možne olajšave) ostalo neizkoriščene. Po preliminarnih podatkih za leto 2023 se je znesek izkoriščene olajšave povečal na slabih 0,8 mio EUR, število zavezancev, ki jo je uveljavljalo, pa na 73. Vsekakor se je strinjati s predlogom, da se olajšava lahko prenaša v naslednjih pet let, vendar bi veljalo razmisliti glede na leto uveljavitve, Covid čase, da se tem davčnim zavezancem, ki v celoti niso mogli koristiti olajšave zaradi omejitev pri ugotavljanju davčne osnove, omogoči neizkoriščene olajšave iz leta 2022 in 2023 prenesti in koristiti v naslednjih treh letih.

Predlog sicer posega v davčno obdobje za nazaj, vendar z upoštevanjem 154. člena (Veljavnost predpisov in njihovo objavljanje) in 155. člena (Prepoved povratne veljave pravnih aktov) temeljno načelo pravne varnosti v tem primeru ni kršeno.

Ustava zakonodajalcu nalaga dolžnost, da mora predpis najprej objaviti in da prične veljati šele, ko je objavljen. V posameznem predpisu je lahko določeno, kdaj po objavi prične veljati, če sam predpis tega ne določa, pa glede na konkretno določbo Ustave le-ta prične veljati 15. dan po objavi.

Iz obrazložitve Ustave RS izhaja, da je z vidika pravne varnosti, retroaktivnost mogoča le, kadar ne obremenjuje državljanov (občanov). Prepoved retroaktivnosti torej ni absolutna. Izjema od te načelne prepovedi je opredeljena v 2. odstavku 155. člena Ustave RS. Poseg (retroaktivnost)

je torej dopusten, če obstaja ustavno dopusten cilj (15. člen) in če je tak poseg v skladu z načelom pravne države (2. člen Ustave RS) in sicer s splošnim načelom sorazmernosti.

Posamezna zakonska določba učinkuje povratno takrat, kadar je za začetek njegove uporabe določen trenutek pred njegovo uveljavitvijo oz. tudi takrat, ko je za začetek njegove 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.

V 155. členu Ustave RS določena prepoved retroaktivne veljave pravnih aktov po ustaljeni praksi Ustavnega sodišča RS obsega tako prepoved posega v že obstoječe pravice kot tudi v tako imenovane pričakovane pravice ter terjatve in upravičena pričakovanja.

#### **4. Glede vrednotenja bonitet za službena vozila na električni pogon, kolesa in polnjenje električnih vozil**

Vedeli smo, da določba 43. člena ne bo dolgo veljala. Sicer je to politična in ne strokovna odločitev.

Velja pa razmisliti o predlogu in dopolniti določbo v 39. členu ZDoh-2 ter pojasniti, kaj pomeni, da se za boniteto ne šteje zagotavljanje električne energije delojemalcu za polnjene osebnih vozil delojemalca na nekomercialnih polnilnih postajah delodajalca in pa uporaba koles v lasti delodajalca (tako koles z ali brez električnega pogona), kajti že sedaj velja praksa, da se na polnilnih postajah gospodarskih družb polnijo tudi osebna vozila, ki niso zgolj od zaposlenih delavcev.

#### **5. Glede Posebna olajšava za nove rezidente (novi 113. a člen ZDoh- 2)**

Predlagatelj s predlaganim 113. a členom ZDoh-2 uvaja posebno olajšavo za nove rezidente. Določba je diskriminatorna in privilegira tujce pred domačimi strokovnjaki, kar kaže na podcenjevanje visoko usposobljenih strokovnjakov, rezidentov Slovenije. Poleg tega pa je vprašljiva meja 40 let, saj usposobljenost ravno zaradi delovnih izkušenj z leti raste in ne pada. Poudarjamo, da se je predlagatelj odločil zasledovati parcialni cilj za ozko skupino strokovnjakov tujcev, ki bi se zaposlili v SLO, pozabil je na rezidente RS.

Osnovni cilj, ki bi ga moral zasledovati, je, kako zadržati mlade in tudi manj mlade strokovnjake, oziroma ne samo te, temveč tudi kadre, ki jih še tako manjka (zdravstvo, šolstvo, turizem). Ravno odhodi tega kadra v tujino so trenutno bistveni problem na področju zaposlovanja, kajti zaradi celotne socialne, stanovanjske in tudi davčnega klime, mladi nimajo perspektive.

Hkrati je predlagatelj pozabil na dejstvo, da če želi doseči vrnitev strokovnjakov Slovencev, ki so trenutno nerezidenti in so na izobraževanju po univerzah, institutih po svetu, na izmenjavah, na podiplomske študiju, mora nujno črtati določbo druge alineje prvega odstavka predlaganega 113. a člena (posebna olajšava za nove rezidente), ki določa omejitev, da je bil rezident v

zadnjih petih letih pred nastopom dela v Sloveniji oz. ni imel obdavčljivih dohodkov z virom v Sloveniji iz naslova dohodkov iz zaposlitve ali dohodkov iz dejavnosti.

Lahko bi zaključili, da predlagana določba ni v skladu z Ustavo Republike Slovenije.

## **6. Glede znižanja praga za vstop in ohranitev statusa normiranca**

V Predlogu spremembe Zakona o dohodnini je zakonodajalec predlagal znižanje praga za vstop in ohranitev statusa normiranca iz dosedanjih 150.000 EUR povprečnih prihodkov za zadnji dve leti na 60.000 EUR. Zakonodajalec je to spremembo argumentiral z razlogom da naj bi se v preteklosti izkazalo da se sistem normiranih odhodkov v večji meri uporablja kot instrument zniževanja davčnih obveznosti.

Menimo, da je nameravana sprememba nepotrebna in v nasprotju z ekonomsko logiko, saj bo po naši oceni povzročila znižanje prihodkov v Proračun RS iz naslova dohodnine v prihodnje in s tem obratni učinek kot ga želi zakonodajalec z napovedano spremembo. Kljub temu, da je zakonodajalec v Predlogu zakona navedel vrsto statističnih podatkov v prid znižanju praga za vstop in ohranitev statusa normiranca, pa je spregledal ključno dejstvo, ki govori v prid temu sistemu in ki je za presojo ključno. Namreč kot izhaja iz Letnega poročila Finančne uprave Republike Slovenije za leto 2023, so s.p. v letu 2022 izkazali skupaj za 9.094.828.594 EUR prihodkov, od tega normiranci v višini 2.232.242.227 EUR. Glede na višino prihodkov podjetnikov za leto 2022 so tako normiranci izkazali za dobrih 25 % vseh prihodkov s.p., pri čemer pa je zanimiv podatek ta, da je višina izkazane davčne osnove med rednimi s.p. in normiranci praktično enaka. Po podatkih FURS je bil skupni znesek izkazane davčne osnove podjetnikov 1.129.408.825 EUR, od tega na normirance odpade 522.068.542 EUR. Gledano procentualno so tako normiranci ustvarili dobrih 46 % davčne osnove vseh s.p. v Sloveniji za leto 2022. Še bolj zgovoren je podatek o dejansko plačanem davku, kjer je razmerje med klasičnimi in normiranimi s.p. še bolj nenavadno. Po podatkih FURS za 2022 so namreč normirani s.p. plačali več dohodnine od klasičnih s.p. pri tem je razmerje kar 58 % / 42 % v prid normirancev. Gledano čez dejanske številke izhaja, da so normiranci za leta 2022 plačali za dobrih 104 milijone EUR dohodnine, klasični s.p. za samo slabih 75 milijonov EUR. To pomeni da so upoštevalje razmerje med davkom in ustvarjenimi prihodki normirani s.p. plačali efektivno 4,67 % davka na ustvarjene prihodke klasični s.p. za zgolj 1,09 %.

## **7. Glede uporabe sistema normiranih s.p.-jev kot instrumenta za zniževanje davčnih obveznosti**

Ni torej na mestu očitek zakonodajalca da se sistem normiranca v večji meri uporablja kot instrument izogibanja davkom, ravno nasprotno dejanski podatki dajejo slutiti da se zavezanci v večji meri davkom izogibajo v tistih primerih, ko imajo svoje poslovanje organizirano kot klasični s.p.

Pa tudi sicer, če bi držala navedba zakonodajalca, da se sistem normiranega s.p. uporablja kot instrument za izogibanje davkom, predlagana sprememba po naši oceni te anomalije ne bi odpravila. Javni podatki o višini plač v poklicih, kjer bi lahko prihajalo do izogibanja davkom na račun tega, da se formalno preide v sistem normiranca kažejo na to, da bi posamezniki še vedno našli načine za zmanjšanje davčnih obveznosti.

## **Pripombe ZDSS na Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1-JO), z dne, 3. 6. 2024 (EVA 2024-1611-0042)**

### **1. Glede spremembe prvega odstavka 73. člena ZDDV-1, ki določa omejitev za prenašanje presežka DDV iz preteklih davčnih obdobj v naslednja davčna obdobja, na obdobje petih let**

Po sedaj veljavnem prvem odstavku 73. člena ZDDV-1, davčni zavezanec lahko presežek DDV, izkazan v obračunu DDV (v nadaljevanju: DDV-O), prenese v naslednje davčno obdobje, pri čemer prenosi DDV v naslednja davčna obdobja niso časovno omejena. Davčni zavezanec lahko tudi naknadno podala zahtevek davčnemu organu za vračilo presežka DDV brez časovne omejitve.

S predlagano spremembo prvega odstavka 73. člena ZDDV-1 se določa omejitev za prenašanje presežka DDV iz preteklih davčnih obdobj v naslednja davčna obdobja na obdobje petih let. Predlagatelj cit. določbe je spremembo utemeljil z obrazložitvijo, da je takšna ureditev v bistvu usklajitev z rokom, ki ga ima davčni organ na razpolago za nadzor DDV evidenc in računov zaradi ugotavljanja upravičenosti do vračila DDV. To pomeni, da davčni organ omejuje prenos presežkov DDV, ugotovljenih po obračunih DDV, na petletno obdobje, ker davčni organ po poteku petletnega zastaralnega roka, ne more preveriti upravičenosti za vračilo DDV iz naslova izkazanega presežka DDV.

ZDSS meni, da je predlagana omejitev nesorazmeren ukrep, ki *de facto* razveljavi materialno pravico zavezanca do odbitka DDV in je kot tak v nasprotju s temeljnimi načeli DDV (npr. načelo nevtralnosti). Zato tudi zavrnitev realizacije že pridobljene pravice do odbitka DDV v obliki (iz)plačila izkazanega presežka DDV, pomeni sankcijo, ki dejansko izniči pravico do odbitka DDV in je kot taka v nasprotju s pravnim redom EU, če ni dokazana davčna utaja ali oškodovanje državnega proračuna (glej npr. tudi Sodbo v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, točka 70 in navedena sodna praksa).

Davčni organ preverja izpolnjevanje pogojev za uveljavljanje pravice do odbitka tako pri preverjanju obračuna DDV, v katerem zavezanec uveljavlja to pravico (preverjanje pravilnosti obračuna DDV), kot tudi v postopku davčnega nadzora. Omejitev izplačila presežka oziroma presežkov DDV na petletno obdobje zato nasprotuje pravu EU tudi iz razloga, ker gre za nepotreben ukrep države članice, saj presega tisto, kar je nujno potrebno za doseg ciljev (načelo sorazmernosti). Zato jih ni mogoče uporabiti tako, da bi lahko sistematično posegali v pravico do odbitka DDV in posledično v nevtralnost DDV.

### **2. Glede evidenc – avtomatično pošiljanje prejetih in izdanih računov na zalogo s strani vseh DDV zavezancev**

Predlog Evropske komisije DDV v digitalni dobi (projekt VIDA; v nadaljevanju: Predlog) sicer vključuje obvezno e-poročanje in poslovanje z e-računi, vendar le za transakcije med državami članicami in ne tudi z zavezanci s sedežem izven EU, kot tudi ne za transakcije izključno na ozemlju države članice. Tudi iz Predloga namena sprememb DDV Direktive, Izvedbene uredbe

282/2011 in Uredbe 904/2010 o upravnem sodelovanju in boju proti goljufijam na področju DDV izhaja, da s predlaganimi ukrepi ( uvedba digitalnega poročanja o izvedenih transakcijah, posodobitev pravil za spletne platforme in uvedba enotnih pravil za identifikacijo za namene DDV - izboljšava in razširitev obstoječih sistemov »vse na enem mestu«), Evropska Komisija (EK) poskuša zajezi utaje DDV na območju EU.

ZDSS meni, da predlog Ministrstva za finance (v nadaljevanju: Predlog MF), da naj bi zavezanci, ki so v Sloveniji identificirani za namene DDV od 1. 7. 2025 dalje pošiljali FURS evidence obračunanega in odbitega DDV, v nobenem primeru ne bil smel temeljiti na avtomatični izmenjavi vseh prejetih in izdanih računov (računi, ki se nanašajo na transakcije na ozemlju države članice in transakcije, ki se nanašajo na poslovanje z zavezanci iz tretjih držav). V vsakem primeru pa je Predlog MF glede na zahteve (ukrepe) projekta VIDA preuranjen, saj je Predlog Evropske Komisije še v fazi priprave in niso znani vsebinski in časovni okviri za prenos sprememb Direktive v nacionalno zakonodajo, hkrati pa tudi niso znani tehnični pogoji za elektronsko vodenje navedenih evidenc. V kolikor bi namreč v Sloveniji preuranjeno uredili predlagano elektronsko posredovanje podatkov, bo ta lahko v razmerju do bodoče ureditve na ravni EU neuskkljen, kar bo gospodarstvu povzročilo dodatne nepotrebne stroške v zvezi s spremembo informacijskih sistemov (načelo ekonomičnosti).

Sodišče EU je že presodilo, da predstavlja zbiranje podatkov na zalogo t.i. nesorazmerni poseg v zasebnost plačnikov davkov. Ukrep, kot izhaja iz predloga MF (avtomatično pošiljanje vseh prejetih in izdanih računov na zalogo) predstavlja nesporno nesorazmerni in pretirani poseg v zasebnost vseh davčnih zavezancev za DDV. Ukrep, kot je predlagan v nobenem primeru ne znižuje t.i. sive podjetniške ekonomije, saj je jasno, da ne posega v tiste transakcije, ki niso evidentirane. Poleg tega nadzor nad izvajanjem DDV zakonodaje se že danes izvaja na način, da zavezanci pošiljajo knjige prejetih in izdanih računov na podlagi izdanih sklepov o nadzoru, kar zagotovi tudi t.i. preprečevanje načela NE BIS IN IDEM. Davčni organ namreč ne sme več, kot enkrat nadzirati davčnih obračunov. Če bi organ nadziral davčne obračune v pisarni, brez vedenja in sodelovanja stranke, slednje predstavlja grobo kršitev vseh načel davčnega postopka (pravica do sodelovanja v postopku itd.). SKLEP: Predlog MF nesorazmerno posega v načelo zasebnosti, kar predstavlja grobo kršitev človekovih pravic.

### 3. Glede uvedbe skupine za DDV

ZDSS se strinja z uvedbo DDV skupin. Opozarja pa na samo dikcijo predlaganega besedila novega 5.a člena ZDDV-1, kot je obrazloženo v nadaljevanju, ki je v očitnem nasprotju s predlagano dikcijo cit. določbe.

Iz besedila predloga novega 5.a člena ZDDV-1 izhaja, da so v DDV skupino vključene tudi stalna poslovna enota, ki jo ima davčni zavezanec na ozemlju Slovenije, če skupina izpolnjuje predpisane pogoje (finančno, ekonomsko in organizacijsko povezavo).

Glede na to, da je iz besedila cit. določbe možno razumeti, da je član skupine lahko tudi poslovna enota tujega davčnega zavezanca na ozemlju Slovenije, medtem ko je v obrazložitvi predloga cit. določbe jasno navedeno, da določba 11. člena DDV Direktive šteje za enega

davčnega zavezanca le skupino oseb, ki so ustanovljene na ozemlju države članice (Slovenije), predlagamo da se predlagano besedilo novega 5.a člena ustrezno redakcijsko popravi. S tem se bo preprečila neenotna in celo napačna razlaga cit. določbe ter morebitna različna praksa upravnih organov pri ustanavljanju DDV skupin.

## **Pripombe ZDSS na predlog Zakona o dopolnitvah Zakona o davčnem potrjevanju računov, z dne, 3. 6. 2024 (EVA 2024-1611-0045)**

S spremembo se gre strinjati, ker se s to spremembo zagotavlja enakomerna (nediskriminatorna) obravnava zavezancev. Namreč zavezanci, ki preko avtomatov tržijo storitve (parkomati) so bili že dolžni davčno potrjevati račune, medtem ko zavezanci, ki tržijo blago (prehrambene izdelke) pa ne. Poleg tega je namenjenega dovolj časa za prilagoditev/nadgradnjo avtomatov, saj naj bi nove določbe pričele veljati 1. 1. 2026. Glede predvidenih izjem pa bi morali vseeno s Pravilnikom natančneje določiti, kateri avtomati so še vedno izvzeti (npr. avtomati na žetone kot so masažni stoli, igrala na žetone, pikado na žetone, biljardne mize na žetone, ipd.)

### **1. Točno opredeliti avtomate, kateri so lahko izvzeti**

V povezavi z novim 14.a členom ZDavPr je zakonodajalec v predlogu sprememb zapisal o predvidenih izjemah sledeče:

Dodatno pa se opredeljujejo izjeme, ko obveznost sporočanja podatkov ne velja. Gre za primere prodaj preko avtomatov, za katere že do sedaj ni bila predpisana obveznost izdajanja računov in s tem tudi davčnega potrjevanja računov. To so naslednji primeri: prodaja žetonov preko menjalnih avtomatov; prodaja preko avtomatov kmetijskih in gozdarskih pridelkov in storitev, pridelanih v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, vendar le v primerih, ko so prodajalci zavezanci, katerih prodaja teh izdelkov in storitev je tudi sicer izvzeta iz obveznosti izdajanja in davčnega potrjevanja računov ter je tudi oproščena obračunavanja DDV v skladu s predpisi s področja DDV. Dodatno pa je določena izjema od obveznosti poročanja podatkov o prodaji davčnemu organu tudi za prodaje preko določenih enostavnih oblik avtomatov, ki so brez električnega napajanja in za katere bi obveznost sporočanja podatkov o prodaji davčnemu organu predstavljala večjo dodatno obremenitev ali celo onemogočila uporabo takšnih avtomatov (npr. daljnogledi na razglednih točkah).

Predlagamo, da zakonodajalec s Pravilnikom k ZDavPr točno opredeli avtomate, kateri so lahko izvzeti, ker je opis še vedno preohlapen.